

Liisa Mariapori

Yrittäjien  
oikeusturva ja  
harkintavallan  
ulottuvuus  
verotarkastus-  
kertomuksissa

€ € €

Yrittäjien oikeusturva  
ja harkintavallan ulottuvuus  
verotarkastuskertomuksissa



LIISA MARIAPORI

---

Yrittäjien oikeusturva  
ja harkintavallan ulottuvuus  
verotarkastuskertomuksissa

---

© 2016 Liisa Mariapori

Päällys ja taitto: Books on Demand

Kustantaja: BoD – Books on Demand, Helsinki, Suomi

Valmistaja: BoD – Books on Demand, Norderstedt, Saksa

ISBN: 978-952-339-817-7

**Julkaisija**  
Vaasan yliopisto

**Julkaisupäivämäärä**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                           |                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------|
| <b>Tekijä(t)</b><br>Liisa Mariapori                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>Julkaisun tyyppi</b><br>Monografia                     |                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>Julkaisusarjan nimi, osan numero</b><br>Acta Wasaensia |                       |
| <b>Yhteystiedot</b><br>Liisa Mariapori<br>Talousoikeuden laitos<br>Vaasan Yliopisto<br>PL 700, 65101 Vaasa<br>mariapori@luukku.com                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>ISBN</b>                                               |                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>ISSN</b>                                               |                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>Sivumäärä</b><br>296                                   | <b>Kieli</b><br>suomi |
| <b>Julkaisun nimike</b><br>Yrittäjän oikeusturva verotuksessa                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                           |                       |
| <p><b>Tiivistelmä:</b> Valtiovarainministeriö asetti 7.2.1997 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää yritysten verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyvät ongelmat ja epäkohdat. Oikeusturvatyöryhmän mukaan oikeusvaltioperiaate pitää sisällään ajatuksen, että kansalaisilla on tiettyjä oikeuksia myös suhteessa valtioon. Valtio ei siis voi kohdella kansalaisiaan mielivaltaisesti, vaan sen on noudatettava yleisesti hyväksyttyjä oikeusperiaatteita. Oikeusvaltioperiaatteen toimivuus testataan verotuksen kentällä ehkä useammin kuin millään muulla oikeuselämän alueella. Hyvään verojärjestelmään kuuluu oikeudenmukaisuus, oikeusvarmuus ja ennustettavuus.</p> <p>Jo HM 61 §:ään ja myöhemmin uuteen PL 81 §:ään on kirjoitettu sääntö, jonka mukaan kaikista veroista on säädettävä lailla. Tällä legaliteettiperiaatteella on useita ulottuvuuksia. Sillä on mm. yhteys yrittäjän omaisuuden suojaan. Vapaa harkinta hallinnossa ja vapaa todistusharkinnan teoria sopii huonosti yhteen perustuslain, Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja EU:n perustamissopimuksen kanssa. Verotusmenettelylain oikeusvaltiolliset periaatteet puolustautumisoikeudet ja -mahdollisuudet, päätösten perusteluvollisuus ja verovelvollisen kuuleminen ovat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeita. Ainoastaan oikeusvarmuus ja luottamuksensuojanperiaate yhdessä yhdenvertaisuuden periaatteen ja syrjinnän kiellon kanssa takaavat sen, että verotuksessa ei saa syyllistyä yrittäjän oikeusturvan loukkauksiin ja PL:n, Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja EU:n perustamissopimuksen vastaiseen yrittäjän omaisuuden riistoon, niin kuin arvioverotuksessa, peitellyn osingon verotuksessa ja veronkiertosäännöksiä sovellettaessa usein tapahtuu. Oikeusturvan saatavuus edellyttää, että yrittäjä saa asiansa aina korkeimman hallinto-oikeuden tai uuden veroasioita varten perustettavan perustuslakituomioistuimen käsiteltäväksi.</p> <p><b>Asiasanat:</b> oikeusturva, suhteellisuusperiaate, yhdenvertaisuudenperiaate ja syrjinnän kieltö, oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja, vapaa harkinta hallinnossa, vapaa todistusten harkinnan teoria, oikeusvaltiolliset periaatteet, arvioverotus, peitellyn osingon verotus, veronkierto, verotusmenettely, verotarkastuskertomus ja oikeusturvan saatavuus.</p> |                                                           |                       |

**Verleger**  
Vaasan yliopisto

**Erscheinungszeitpunkt**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                |                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------|
| <b>Verfasser, Verfasserin(nnen)</b><br>Liisa Mariapori                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>Art der Veröffentlichung</b><br>Monografie                  |                            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>Name der Veröffentlichung, Bandnummer</b><br>Acta Wasaensia |                            |
| <b>Kontaktadresse</b><br>Liisa Mariapori<br>Talousoikeuden laitos<br>Vaasan Yliopisto<br>PL 700, 65101 Vaasa<br>mariapori@luukku.com                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>ISBN</b>                                                    |                            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>ISSN</b>                                                    |                            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>Seitenanzahl</b><br>296                                     | <b>Sprache</b><br>Finnisch |
| <b>Titel der Veröffentlichung</b><br>Der Rechtsschutz der Unternehmer in der Besteuerung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                |                            |
| <b>Zusammenfassung:</b> Das Finanzministerium hat am 7.2.1997 eine Arbeitsgruppe eingesetzt, deren Aufgabe es ist in der Unternehmensbesteuerung gegebenenfalls auftretende Probleme und Missstände aufzuklären. Nach Auffassung der Rechts-schutzarbeitsgruppe beinhaltet das Rechtsstaatprinzip den Gedanken, dass der Bürger gewissen Schutz dem Staat gegenüber genießt. Der Staat kann seine Bürger nicht willkürlich behandeln, sondern muss gewisse, allgemein anerkannte Rechtsprinzipien beachten. Das Funktionieren des Rechtsstaatprinzips wird vermutlich im Gebiet der Besteuerung häufiger getestet als in irgendeinem anderen Gebiet der Rechtgebung. Zu einem guten Steuersystem gehören Rechtmässigkeit, Rechtssicherheit und Vorausschaubarkeit. Schon im HM § 61 und später im neuen PL § 81 steht verankert, dass jedwede Steuer durch ein Gesetz geregelt sein muss. Dieses Legalitätsprinzip hat mehrere Dimension; so z.B. eine Ausdehnung auf den Eigentumsschutz eines Unternehmers. Freies Ermessen in der Verwaltung und die Theorie der freien Beweismittelerwägung passen schlecht zusammen mit dem Grundgesetz, dem Europäischen Menschenrechtsvertrag und dem Gründungsvertrag der EU. Die staatsrechtlichen Prinzipien des Steuerverfahrensge-<br>setzes, die Verteidigungsrechte und –möglichkeiten, die Verpflichtung zur Entscheidun-<br>gsbegründung und das Anhören des Steuerpflichtigen sind Garantien für ein rechtmäs-<br>siges Gerichtsverfahren. Nur Rechtssicherheit und das Prinzip des Vertrauensschutzes<br>zusammen mit dem Prinzip der Gleichheit und dem Verbot der Diskriminierung<br>garantieren, dass es in der Besteuerung des Unternehmers nicht zu Verletzungen der<br>Rechtssicherheit kommt. Diese Garantie betrifft auc den Schutz vor einer dem PL, dem<br>Europäischen Menschenrechtsvertrag und dem EU-Gründungsvertrag widersprechen<br>Beraubung des Eigentums des Unternehmers, wie es häufig bei Schätzbesteuerung,<br>verdeckter Dididendensteuer und bei der Anwendung von Steuerfluchtregelungen vor-<br>kommt. Die Erhältlichkeit des Rechtsschutzes setzt voraus, dass der Unternehmer sein<br>Anliegen dem Obersten Gerichtshof oder dem neuen für Steuerfragen zu gründenden<br>Grundrechtsgerichtshof zur Behandlung vorlegen kann. |                                                                |                            |
| <b>Schlagwörter:</b> Rechtsschutz, Prinzip der Verhältnismässigkeit, Prinzip der Gleichheit<br>und Verbot der Diskriminierung, Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, Freies Er-<br>messen in der Verwaltung, Theorie der freien Beweismittelerwägung, Rechtsstaatliche<br>Prinzipien, Schätzbesteuerung, Verdeckte Dividendenbesteuerung, Steuerflucht, Steuer-<br>verfahren, Steuerprüfungsbericht, Erhältlichkeit des Rechtsschutzes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                |                            |

# SISÄLTÖ

|                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Lyhenteet .....                                                                                                       | 11  |
| 1 JOHDANTO .....                                                                                                      | 19  |
| 1.1 Tutkimuskohteen kuvaus .....                                                                                      | 19  |
| 1.2 Tutkimustehtävä .....                                                                                             | 23  |
| 1.3 Tutkimusmetodi .....                                                                                              | 27  |
| 1.4 Suhde muuhun oikeustieteelliseen tutkimukseen .....                                                               | 32  |
| 1.5 Tutkimuksen rakenne .....                                                                                         | 38  |
| 2 VEROTARKASTUS JA SEN NORMIYMPÄRISTÖ .....                                                                           | 45  |
| 2.1 Verotarkastus osana verotusmenettelyä .....                                                                       | 45  |
| 2.2 Verotarkastuksen kotimainen oikeusympäristö .....                                                                 | 54  |
| 2.2.1 Verotarkastusta sääntelevien normien heterogeenisyys .....                                                      | 54  |
| 2.2.2 Verotusmenettelylaki, arvonlisäverolaki, hallintolaki<br>ja hallintolainkäyttölaki oikeusturvan takaajina ..... | 56  |
| 2.2.3 Perustuslaki oikeusturvan takaajana .....                                                                       | 66  |
| 2.3 Verotarkastuksen EU-oikeudellinen ympäristö .....                                                                 | 71  |
| 2.3.1 EU-oikeus oikeusturvan takaajana .....                                                                          | 71  |
| 2.3.2 EU-oikeuden vaikutus verotusmenettelyyn .....                                                                   | 76  |
| 3 VEROTARKASTUSKERTOMUKSEN<br>OIKEUSVALTIOLLISET PERIAATTEET .....                                                    | 87  |
| 3.1 Verotarkastukseen liittyvä oikeusturvavaatimus .....                                                              | 87  |
| 3.2 Yhdenvertaisuusperiaate .....                                                                                     | 92  |
| 3.2.1 Yhdenvertaisuusperiaatteen asema vero-oikeudessa .....                                                          | 92  |
| 3.2.2 Muodollinen ja aineellinen yhdenvertaisuus .....                                                                | 96  |
| 3.2.3 Yhdenvertaisuusvaatimuksen oikeudellinen perusta .....                                                          | 98  |
| 3.2.4 Diskriminointikiellot .....                                                                                     | 100 |
| 3.2.5 Verotuksen yhdenmukaisuuden kehittämistarpeet .....                                                             | 103 |

|       |                                                                               |     |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3   | Omaisuu den suoja perusoikeutena. . . . .                                     | 109 |
| 3.3.1 | Omaisuu den suojan tarkoitus. . . . .                                         | 109 |
| 3.3.2 | Perustuslaissa taattu omaisuu den suoja . . . . .                             | 113 |
| 3.3.3 | Ihmisoikeussopimuksen mukainen omaisuu den suoja . . .                        | 117 |
| 3.3.4 | EU:n perustamissopimuksen mukainen<br>omaisuu den suoja . . . . .             | 125 |
| 4     | VEROTARKASTUKSEN HALLINTO-OIKEUDELLISET<br>PERIAATTEET . . . . .              | 127 |
| 4.1   | Laillisuusperiaate . . . . .                                                  | 127 |
| 4.2   | Suhteellisuusperiaate . . . . .                                               | 131 |
| 4.2.1 | Suhteellisuusperiaatteen ilmenemismuodot . . . . .                            | 131 |
| 4.2.2 | Asianmukaisuus ja soveltuvuus . . . . .                                       | 134 |
| 4.2.3 | Tarpeellisuus ja välttämättömyys. . . . .                                     | 135 |
| 4.2.4 | Oikeasuhtaisuus . . . . .                                                     | 136 |
| 4.3   | Luottamuksensuoja. . . . .                                                    | 138 |
| 4.3.1 | Luottamuksensuojan periaatteen muodostuminen . . . . .                        | 138 |
| 4.3.2 | Oikeusvarmuus verotuksessa . . . . .                                          | 140 |
| 4.3.3 | Luottamuksensuoja arvonlisäverotuksessa . . . . .                             | 144 |
| 4.3.4 | Luottamuksensuoja välittömässä verotuksessa . . . . .                         | 147 |
| 4.3.5 | Päätöksen peruuttaminen ja luottamuksensuoja . . . . .                        | 149 |
| 5     | OIKEUSPERIAATTEET HARKINTAVALLAN<br>RAJOITTAJINA VEROTARKASTUKSESSA . . . . . | 155 |
| 5.1   | Vapaa todistusteoria harkinnan lähtökohtana. . . . .                          | 155 |
| 5.2   | Oikeustositseikasto ja verotarkastuskertomukset. . . . .                      | 158 |
| 5.3   | Näyttövelvollisuus verotuksessa . . . . .                                     | 162 |
| 5.3.1 | Yleiset periaatteet . . . . .                                                 | 162 |
| 5.3.2 | Arvioverotus . . . . .                                                        | 171 |
| 5.3.3 | Peitellyn osingon verotus. . . . .                                            | 177 |
| 5.3.4 | Näyttövelvollisuus arvonlisäverotuksessa . . . . .                            | 180 |
| 5.4   | Veronkiertosäännöksen soveltaminen. . . . .                                   | 183 |

|       |                                                                              |     |
|-------|------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.5   | Todistusten harkinta verotuksessa.....                                       | 194 |
| 5.5.1 | Todistusten harkinta verotarkastuskertomuksissa.....                         | 194 |
| 5.5.2 | Todistusten harkinta oikaisulautakunnassa.....                               | 195 |
| 5.5.3 | Todistusten harkinta hallinto-oikeudessa.....                                | 199 |
| 5.6   | KHO:n rooli osana verotusmenettelyä.....                                     | 206 |
| 6     | HARKINTAVALLAN RAJOITUKSET<br>VEROTUSMENETTELYSSÄ.....                       | 221 |
| 6.1   | Yleistä.....                                                                 | 221 |
| 6.2   | Oikeudenmukainen oikeudenkäynti verotusmenettelyssä..                        | 223 |
| 6.3   | Puolustautumisoikeudet ja -mahdollisuudet.....                               | 224 |
| 6.4   | Kuulemisvelvollisuus ja sen laiminlyönti.....                                | 229 |
| 6.5   | Päätösten perusteluvelvollisuus.....                                         | 232 |
| 6.5.1 | Oikeudesta perusteltuun päätökseen.....                                      | 232 |
| 6.5.2 | Maksuunpanojen perustelut ja verotarkastuskertomukset                        | 234 |
| 6.5.3 | Perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen mukainen<br>perusteluvelvollisuus..... | 241 |
| 6.5.4 | Ns. Rooman sopimuksen mukainen perusteluvelvollisuus                         | 247 |
| 6.5.5 | Hallintolainkäyttölain mukainen perusteluvelvollisuus..                      | 248 |
| 6.5.6 | Hallintolain mukainen perusteluvelvollisuus.....                             | 250 |
| 6.5.7 | Perustelemattomat päätökset.....                                             | 252 |
| 6.6   | Ihmisoikeussopimus ja EIT:n päätökset.....                                   | 254 |
| 6.6.1 | Yleistä.....                                                                 | 254 |
| 6.6.2 | Ne bis in idem -kielto verotuksessa.....                                     | 258 |
| 6.6.3 | Itsekriminointisuoja verotuksessa.....                                       | 276 |
| 6.7   | Verojen täytäntöönpanon kielto oikeusturvakysymyksenä                        | 283 |
| 6.8   | Harkintavallan ylittämisen seuraamukset.....                                 | 287 |
| 7     | YRITTÄJÄN OIKEUSTURVA KÄYTÄNNÖSSÄ.....                                       | 295 |
| 7.1   | Tutkimukselle alussa asetetut lähtökohdat.....                               | 295 |
| 7.2   | Oikeusturva verotuksessa käytännössä.....                                    | 297 |
| 7.2.1 | Yleistä.....                                                                 | 297 |

|                            |                                                         |     |
|----------------------------|---------------------------------------------------------|-----|
| 7.2.2                      | Arvioverotus .....                                      | 307 |
| 7.2.3                      | Peitellyn osingon verotus.....                          | 309 |
| 7.2.4                      | Veronkierto .....                                       | 311 |
| 7.3                        | Ihmisoikeusloukkaukset ja muutoksenhakuasteet .....     | 314 |
| 7.4                        | EIT:n ja EU-tuomioistuimen langettavat tuomiot .....    | 319 |
| 7.5                        | Virheellisten hallintopäätösten purkaminen KHO:ssa..... | 321 |
| 7.6                        | Oikeusturvan kehittämisehdotuksia .....                 | 323 |
| Lähteet .....              |                                                         | 341 |
| Oikeustapausluettelo ..... |                                                         | 379 |
| Liitteet.....              |                                                         | 387 |

# LYHENTEET

AVL Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Arbitraatiosopimus

Sopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuhyteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY).

Arvonlisäverodirektiivi

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, joka on tullut voimaan 1.1.2007.

Dnro Diaarinumero

EIS Euroopan ihmisoikeussopimus (Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi) sellaisena kuin se on muutettuna yhdennellätoista pöytäkirjalla 20.5.1999/63.

EIT Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

EIL Euroopan ihmisoikeussopimukseen liittyminen 23.3.1990, 1990/439.

Emo-tytäryhtiödirektiivi

Neuvoston direktiivi 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, annettu 30.11.2011.

EPL Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118.

|                  |                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ETY              | Euroopan talousyhteisö                                                                                                                                                                                          |
| EU               | Euroopan unioni                                                                                                                                                                                                 |
| EU-oikeus        | Euroopan unionin oikeus                                                                                                                                                                                         |
| EVL              | Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1969/360                                                                                                                                                                |
| EU-oikeus        | Euroopan unionin oikeus, joka muodostaa ylikansallisen oikeusjärjestyksen.                                                                                                                                      |
| EU-tuomioistuin. | Euroopan unionin tuomioistuin, joka toimi 30.11.2009 asti nimellä Euroon yhteisöjen tuomioistuin (EY-tuomioistuin), nimen muututtua 1.12.2009, kun 13.12.2007 allekirjoitettu Lissabonin sopimus astui voimaan. |
| EU-vero-oikeus   | Euroopan unionin vero-oikeus                                                                                                                                                                                    |
| EY               | Euroopan yhteisö                                                                                                                                                                                                |
| EY-sopimus       | Euroopan yhteisön perustamissopimus, jonka nimi muutui sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta (SEUT), kun 13.12.2007 allekirjoitettu Lissabonin sopimus astui voimaan 1.12.2009.                             |
| EY-tuomioistuin  | Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, jonka nimi muuttui Euroopan unionin tuomioistuimeksi, kun 13.12.2007 allekirjoitettu Lissabonin sopimus astui voimaan 1.12.2009.                                              |

|       |                                                 |
|-------|-------------------------------------------------|
| EYVL  | Euroopan yhteisön virallinen lehti              |
| HE    | Hallituksen esitys                              |
| HAO   | Hallinto-oikeus                                 |
| HL    | Hallintolaki 6.6.2003/434                       |
| HLL   | Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586            |
| HM    | Suomen hallitusmuoto 17.7.1919/94               |
| HMenL | Hallintomenettelylaki 6.8.1982/598 (kumottu)    |
| KHO   | Korkein hallinto-oikeus                         |
| KHOL  | Laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 74/1981   |
| KHOL  | Laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 2006/1265 |

#### Korko-rojaltidirektiivi

Neuvoston direktiivi 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä, annettu 3.6.2003.

|      |                                      |
|------|--------------------------------------|
| KL   | Kuntalaki 365/1995                   |
| KKO  | Korkein oikeus                       |
| Kok. | EU:n tuomioistuimen ratkaisukokoelma |

KOM (Euroopan yhteisöjen) Komission tiedonanto

Kuudes arvonlisäverodirektiivi.

Neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.

LaVL (Eduskunnan) lakivaliokunnan lausunto

mom. momentti

OK Oikeudenkäymiskaari 12.1.1734/4

Perintädirektiivi

Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, koskien keskinäistä avunantoa veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä, annettu 16.3.2010.

PerVL Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378

PeVL (Eduskunnan) perustuslakivaliokunnan lausunto

PeVM (Eduskunnan) perustuslakivaliokunnan mietintö

PL Suomen perustuslaki 11.6.1999/731

RHO Rovaniemen hovioikeus

SEU Sopimus Euroopan unionista. Tässä väitöskirjassa lyhennettä SEU käytetään viittaamaan sopimukseen Euroopan

unionista siinä muodossa, joksi se on muutettu 13.12.2007 allekirjoitetulla ja 1.12.2009 voimaantulleella Lissabonin sopimuksella.

SEUT Sopimus Euroopan unionin toiminnasta. EY-sopimus korvattiin 13.12.2007 allekirjoitetulla ja 1.12.2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella ja sen nimi muutettiin sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta.

Säästödirektiivi

Neuvoston direktiivi 2003/48/EY säästöjen tuottamien korkotulojen verottamisesta, annettu 3.6.2003.

VakuutusosoikeusL Vakuutusosoikeuslaki 21.2.2003/132

VEROHp Verohallituksen päätös

VeroUL Verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annettu laki 29.6.1961/367. Kumottu.

Virka-apudirektiivi

Neuvoston direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta. Neuvoston direktiivi 77/799/ETY on kumottu Neuvoston direktiivillä 2011/16/EU, 15.2.2011, 1.1.2013 lähtien, johon mennessä jäsenvaltiot implementoivat uuden direktiivin säännöt lainsäädäntöönsä. Vuoden 2012 loppuun asti soveltuu kumottu direktiivi 77/799/ETY jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla, annettu 19.12.1977. Tässä väitöskirjassa käytetään sanaa virka-apudirektiivi viitatessa

uuteen direktiiviin ja sanontaa vanha virka-apudirektiivi, kun viitataan kumottuun direktiiviin.

|      |                                                                              |
|------|------------------------------------------------------------------------------|
| VHL  | Laki verohallinnosta 11.6.2010/503                                           |
| VM   | Valtiovarainministeriö                                                       |
| VMA  | Verotusmenettelystä annettu asetus 23.10.1998/763.                           |
| VML  | Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558                                     |
| VsVL | Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931                                          |
| VTL  | Verotililaki 7.8.2009/504                                                    |
| VYL  | Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16.12.1994/ 1217     |
| YK   | Yhdistyneet kansakunnat                                                      |
| YVL  | Yhdenvertaisuuslaki 30.12.2014/1325                                          |
| YVLV | Laki yhdenvertaisuutta koskevan lainsäädännön voimaantulosta 30.12.2014/1347 |

#### Yritysjärjestelydirektiivi

Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19. päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä Eurooppa-yhtiön (SE) tai Eurooppa osuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä

**V**eronormien asetannassa korostetun laillisuuden periaatteen sisältönä on vaatimus, jonka mukaan verosta on säädettävä lailla. Oikeusvaltioperiaate pitää sisällään ajatuksen, että kansalaisilla on myös oikeuksia suhteessa valtioon. Perustuslain 80 §:n mukaan yksilön menettelylliset oikeudet ja velvollisuudet edellyttävät laintasoista sääntelyä. Valtio ei siis voi kohdella kansalaisiaan mielivaltaisesti, vaan sen on noudatettava tiettyjä, yleisesti hyväksyttyjä oikeusperiaatteita. Oikeusvaltioperiaatteen toimivuus testataan verotuksen kentällä ehkä useammin kuin millään muulla oikeuselämän alueella.

Verotus on viranomaistoimintaa, josta säädetään verotusmenettelylaissa, ennakkoperintälaissa ja arvonalisäverolaissa. Muissakin verolaeissa on veron valvontaa koskevia säännöksiä. Hyvän verotarkastustavan mukaan pyritään tarkastuksen kulun mukaisessa järjestyksessä yleisesti ja tiivistetysti ilmaisemaan hyvään verotarkastusmenettelyyn kuuluvat asiat. Verotarkastajan on toimittava huolellisesti ja puolueettomasti. Tarkastajan on perustettava ratkaisuehdotuksensa ja johtopäätöksensä tosiasioihin. Verotarkastaja vastaa ensisijaisesti siitä, että tarkastuskertomukseen on merkitty kaikki asiaan vaikuttavat tiedot oikein ja riittävässä määrin.

Verolainsäädäntöömme ei sisällä säännöksiä verotarkastuskertomuksen arvosta näyttönä tai todisteena. Verotarkastuskertomuksella on viranomais selvityksen asema, mutta ilman sel-laista todistusvoimaa, että sitä voitaisiin sellaisenaan käyttää näyttönä yrityksiä vastaan. Verotarkastuskertomuksissa tulisi esittää tosiseikat ja verosäännösten soveltaminen huolellisesti ja tasapuolisesti. Jälkiverotusesitys ja veron oikaisu verovelvol-lisen vahingoksi pitäisivät sekä oikeudellisesti että tosiseikkojen osalta perustella niin, että sen perusteella voitaisiin tehdä päätös ilman lisäselvityksiä.

Verotarkastuskertomusta, joka on sekava, yksipuolinen ja perusteluiltaan heikkotasoinen, ei saa käyttää näyttönä verovelvollista vastaan siitäkään huolimatta, että se on tehty virkavastuulla. Verotarkastuskertomusten laatutaso on ollut vaihteleva, toteaa verotuksen oikeusturvatyöryhmä muistiossaan ja sitä se on tutkimukseni mukaan edelleenkin. VMA 2-4 §:ssä säädetään verotarkastusmenettelystä, verotarkastuksessa esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta sekä verotarkastuksen suorittamispaikasta. VML 14.3 §:n mukaan verotarkastuksessa noudatettavasta menettelystä sekä esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta säädetään tarkemmin asetuksella.

