

Veronkorotuksen määrittämisen erityistilanteet

Erityisesti henkilöiden tuloverotuksen näkökulmasta

Lapin yliopisto
Maisteritutkielma
Ilona Polvi
Finanssioikeus
Kevät 2022

Lapin yliopisto – Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi:	Veronkorotuksen määräämisen erityistilanteet – Erityisesti henkilöiden tuloverotuksen näkökulmasta
Tekijä:	Ilona Polvi
Koulutusohjelma/oppiaine:	Oikeustiede, finanssioikeus
Työn laji:	Maisteritutkielma
Sivumäärä:	VII + 64 s
Vuosi:	2022

Tiivistelmä:

Tutkimus käsittelee verotuksen seuraamusmaksusääntelyyn lukeutuvan veronkorotuksen erityisiä määräämisperusteita. Tutkimuksen lähtökohta on, että veronkorotussääntely sisältää pääsäännön, perustasoisen veronkorotuksen, sekä tästä pääsäännöstä poikkeavia erityissäännöksiä. Tutkimuksessa selvitetään, miten näiden erityissäännösten sisältöä on tulkittava, eli mitä ovat ne edellytykset, joiden perusteella veronkorotus määrätään muuna kuin perustasoisena tai jätetään kokonaan määräämättä. Erityissäännösten mukaisten veronkorotusten määräämisperusteet sisältävät useita käsitteitä, joiden merkityssisältö ei selviä pelkästään lain sanamuodosta. Tällaisia käsitteitä ovat muiden muassa pätevä syy, kohtuuttomuus, toistuvuus ja ilmeinen piittaamattomuus. Näiden käsitteiden tulkintaan tarvitaan lainopillisia tulkintametoja. Massaluonteisessa verotusmenettelyssä haasteeksi muodostuukin se, että viranomaisen on pyrittävä soveltamaan säännöksiä mahdollisimman kaavamaisesti, yhtenäisesti ja johdonmukaisesti.

Erityistilanteina tutkimuksessa tarkastellaan veronkorotuksen määräämättä jättämistä, alennettua veronkorotusta, oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotusta, korotettua veronkorotusta, arvioverotuksen veronkorotusta ja osakesäästötilin veronkorotusta. Näkökulma ja esimerkkitalanteet painottuvat henkilöiden tuloverotukseen, ja sitä kautta verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisiin veronkorotussäännöksiin. Myös muiden verolajien veronkorotussäännökset ovat tuoreen verotusmenettelysääntelyn kokonaisuudistuksen myötä hyvin samansisältöiset. Tutkimukseen onkin sisällytetty myös kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen veronkorotussääntelyyn liittyviä näkökulmia ja erityispiirteitä.

Oikeuskäytäntö ja Verohallinnon vakiintunut verotuskäytäntö on hyvin pitkälti ohjannut veronkorotusten määräämistä ennen seuraamusmaksusääntelyn kokonaisuudistusta. Nykyisestä sääntelystä ei vielä toistaiseksi ole ohjaavaa oikeuskäytäntöä, ja vakiintunut verotuskäytäntökin on ehtinyt muotoutua vasta lyhyen aikaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö sääntelyn soveltamiseen olisi muitakin välineitä. Vaikka oikeuskäytäntö on oikeuslähteenä merkittävä, se ei ole tärkein tai ensisijaisin. Tutkimuksen tavoitteena on laintulkintaoppien avulla selvittää lainsäätäjän antama tarkoitus veronkorotuksen erityissäännösten sisällölle.

Avainsanat: vero-oikeus, seuraamusmaksut, veronkorotus, henkilöiden tuloverotus, ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti

Sisällys

Tiivistelmä.....	I
Sisällys.....	II
Lähteet	IV
1 JOHDANTO	1
1.1 Johdatus aiheeseen.....	1
1.2 Aiheen rajaus	3
1.3 Tutkimuskysymys, metodi, ja lähdeaineisto	4
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	6
2 VERONKOROTUSSÄÄNTELYN PERUSTEET.....	7
2.1 Sääntelyn tausta: Veronkorotussääntely ennen uudistusta	7
2.2 Veronkorotuksen perusteena olevat laiminlyönnit	11
2.3 Veronkorotuksen määrääminen ja laskeminen perustilanteissa	15
3 PERUSTASOA LIEVEMMÄT VERONKOROTUSSÄÄNNÖKSET	20
3.1 Alennettu veronkorotus, määräämättä jättäminen ja oma-aloitteinen korjaaminen	20
3.2 Laiminlyönnin vähäisyys	21
3.3 Pätevä syy: Ylivoimainen este	24
3.4 Luottamuksensuojasäännöksen merkitys.....	28
3.4.1 Tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys	29
3.4.2 Vilpitön mieli sekä viranomaisen käytäntö ja ohjeet.....	31
3.5 Kohtuuttomuus.....	33
3.5.1 Verovelvollisen olosuhteet	34
3.5.2 Muut erityiset syyt.....	37
3.6 Verovelvollisen tietämättömyys laiminlyönnistä	41
3.7 Oma-aloitteinen korjaaminen.....	44
4 PERUSTASOA ANKARAMMAT VERONKOROTUSSÄÄNNÖKSET	48

4.1	Korotettu veronkorotus	48
4.1.1	Laiminlyönnin toistuvuus	48
4.1.2	Ilmeinen piittaamattomuus	51
4.2	Arvioverotuksen veronkorotus	54
5	OSAKESÄÄSTÖTILIN VERONKOROTUS	58
6	LOPUKSI.....	62

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

Isotalo, Kalle: Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa, Edilex 2021/43.

Knuutinen, Raili: Tuloverotuksen myöhästymismaksu ja veronkorotus, Itä-Suomen yliopisto, Pro gradu 2020.

Knuutinen, Reijo: Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate, Lakimies 2014 s. 799–824.

Merisalo, Matti, Verotuksen uusista seuraamusmaksuista, Verotus 1/2018, s. 60–79.

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Henkilökohtaisen tulon verotus. Helsinki 2014.

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7., uudistettu painos. Alma Talent 2015.

Myrsky, Matti: Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa, Defensor Legis No. 5/2000, s. 797–806.

Myrsky, Matti: Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva, Lakimies 2015, s. 1091–1101.

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Helsinki 2016.

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. Helsinki 2007.

Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus. Helsinki 2015.

Rankinen, Juho: Törkeä tuottamus osana suomalaista syyksiluettavuuden järjestelmää – Lainsäädäntöhistoriallinen tutkimus, Jurisprudentia L:2017, s. 427–510.

Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne: Verotusmenettelyn perusteet. Helsinki 2017.

Räbinä, Timo – Rautajuuri, Jukka: Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotus 1/2017.

Soikkeli, Lauri: Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeudenkäytännön valossa. Vantaa 2004.

Vuorenpää, Mikko – Helenius, Dan – Hietanen-Kunwald, Petra – Hupli, Tuomas – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Saranpää, Timo – Turunen, Santtu – Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. Helsinki 2004. Päivittyvä verkkojulkaisu: Päivitetty 2021.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Helsinki 2011.

Virallislähteet

HE 290/1978 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.

HE 122/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 121/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 32/1997 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle liikenneverokokea koskevan lainsäädännön uudistamisesta.

HE 91/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 6/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta.

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 275/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle osakesäästötilin tuloverotusta ja eräiden vakuutuslaitosten tuloverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 279/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi osakesäästötilistä ja laiksi Finanssivalvonnasta annetun lain 40 §:n muuttamisesta.

HE 213/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verontilityslain 12 ja 12 f §:n, tuloverolain 124 ja 124 b §:n sekä verotusmenettelyä annetun lain 32 c §:n muuttamisesta.

VaVM 26/2017 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 97/2017 vp.

VaVM 37/2018 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 275/2018 vp.

Verohallinnon päätökset ja ohjeet

Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta (dnro VH/4072/00.01.00/2021).

Verohallinnon päätös veroilmoituksessa annettavista tiedoista (dnro VH/4484/00.01.00/2021).

Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuus tuloverotuksessa (dnro VH/114/00.01.00/2021).

Luottamuksensuoja verotuksessa (dnro VH/1143/00.01.00/2021).

Omaisuuksien luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa (dnro VH/330/00.01.00/2019).

Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa (dnro VH/2183/00.01.00/2020).

Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa (dnro A118/200/2018).

Seuraamusmaksut tuloverotuksessa (dnro A66/200/2018).

Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa (dnro VH/4187/00.01.00/2019).

Täydentävä verotuspäätös (dnro VH/115/00.01.00/2021).

Yhtenäistämishjeet vuodelta 2017 toimitettavaa verotusta varten (dnro A233/200/2017).

Oikeuskäytäntö

KHO 1992 T 820

KHO 1994-B-534

KHO 2001:2

KKO 2001:73

KKO 2002:103

KKO 2004:101

KKO 2004:102

KHO:2012:98

KHO:2017:116

KHO:2018:60

KouHO 15.2.1979 R 78/1349

KVL 72/1986

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Veronkorotussääntelyn perimmäisenä tarkoituksena on verovelvollisen käyttäytymisen ohjaaminen ja verovelvollisen vastuun korostaminen oman verotuksensa oikeellisuudesta. Veronkorotussääntely on sidoksissa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen eli siihen, että verovelvollinen täyttää tälle laissa säädetty vaatimukset verotukseensa vaikuttavien tietojen ilmoittamisessa. Suomessa veronkorotuksen luonnetta on pyritty pitämään lähinnä hallinnollisena seuraamusmaksuna. Euroopan Ihmisoikeustuomioistuin on kuitenkin rinnastanut veronkorotukset rikosoikeudelliseen sanktioon, jonka määräämisessä tulee ottaa huomioon myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen (63/1999) oikeusturvaa ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskeva sääntely.¹ Verotusmenettelyssä tämä tarkoittaa käytännössä muun muassa sitä, että veronkorotuksen määräämisestä on aina kirjallisesti kuultava verovelvollista ja annettava tälle kohtuullinen aika antaa vastineensa asiassa. Myös veronkorotuksen määräämisen ja laskemisen perusteet on kuulemisen yhteydessä perusteltava verovelvolliselle ymmärrettävästi.²

Vuonna 2018 voimaantulleessa verotuksen seuraamusmaksuja koskevassa lainsäädäntöuudistuksessa eri verolajien veronkorotussääntelyä uudistettiin merkittävästi. Uudistuksessa seuraamusmaksujärjestelmään lisättiin uudistuneen veronkorotussääntelyn lisäksi myös myöhästymismaksu. Myöhästymismaksun tarkoituksena on toimia seuraamuksena nimensä mukaisesti lähinnä myöhästymiseen liittyvissä laiminlyönneissä. Erityisesti siis niissä virheissä ja puutteissa, jotka verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti ennen tulo- tai kiinteistöverotuksen verovelvolliskohtaista päättymistä tai muissa verolajeissa ennen erikseen säädettyä määräaika.³ Tutkimuksessa käsitellään kuitenkin vain uudistunutta veronkorotussääntelyä. Veronkorotus määrätään niissä laiminlyönneissä, joissa määrättäväksi ei tule

¹ Ks. Äimä 2011 s.238.

² HE 97/2017 vp s. 26. Verolainsäädäntö ei sisällä erikseen sääntelyä verovelvollisen kuulemisesta tai veronkorotusta koskevan ratkaisun perustelemisesta. Tästä syystä kuulemiseen ja perustelemiseen sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) soveltamisalaan kuuluvissa veroissa lain 26 ja 26 a §:n säännöksiä. Perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa sovelletaan hallintolain (434/2003, jäljempänä hallintolaki) säännöksiä 34–36 § ja 45 §.

³ HE 97/2017 vp s. 71.

myöhästymismaksua, eli sellaisissa veroilmoituksen virheissä ja puutteissa, joita verovelvollinen ei korjaa myöhästymismaksusääntelyssä tarkoitetulla tavalla oma-aloitteisesti.⁴

Uuden seuraamusmaksusääntelyn tavoitteena oli yhdenmukaistaa eri verolajien seuraamusmaksujärjestelmää. Olennainen muutos aiempaan oli tehdä seuraamusmaksusääntelystä kaavamaisempi ja supistaa viranomaisen harkintavaltaa maksujen määräämisessä. Tällä on myös pyritty viemään seuraamusmaksusääntelyä kauemmas sen rikosoikeudellisesta luonteesta.⁵ Valtiovarainvaliokunta on mietinnössään todennut, että verotukseen liittyvien laiminlyöntien kohdalla ei tulisi tehdä rikosoikeudelle tyypillistä subjektiivista syyllisyysarviointia. Verotus on siis ennen kaikkea hallinnollisten ratkaisujen tekemistä massamenettelynä, jolloin laiminlyönteihin tulee suhtautua objektiivisemmin tarkastelemalla itse laiminlyöntiin liittyviä ulkoisia tunnusmerkkejä.⁶

E erityissäännökset veronkorotuksen määräämisestä sisältävät erilaisia käsitteitä, jotka lain-säädäntöuudistuksen tavoitteiden täyttämiseksi on pystyttävä määrittelemään. Esimerkiksi kohtuuttomuus ja ilmeinen piittaamattomuus ovat käsitteinä laajoja ja monitulkintaisia. Jotta veronkorotusten määrääminen tavoittaa hallinnolliseen massamenettelyyn tarkoituksenmukaisen kaavamaisuuden ja suppean harkinnanvaraisuuden, on näiden käsitteiden määrittelyllä suuri merkitys. Tässä yhteydessä ei sovi myöskään unohtaa verotusmenettelyäkin sitovaa legaliteettiperiaatetta, joka edellyttää myös veronkorotusten määräämisen perustumista tarkoin lakiin.⁷ Tästä syystä veronkorotuksen määrääminen – samoin kuin määräämättä jättäminenkin – eri säännösten mukaan on aina pystyttävä perustelemaan lain mukaan hyväksyttävillä perusteilla.

Toinen veronkorotussääntelyyn liittyvä oikeusperiaate on suhteellisuusperiaate.⁸ Suhteellisuusperiaatteella perusteltiin aiemman veronkorotussääntelyn yhteydessä sitä, että veronkorotuksen on oltava oikeassa suhteessa verovelvollisen laiminlyönnin tahallisuuteen.⁹ Tässä tutkimuksessa ei käsitellä tai arvioida tarkemmin sitä, miten suhteellisuusperiaatteen voidaan katsoa yleisellä tasolla toteutuvan nykyisessä sääntelykokonaisuudessa. On kuitenkin selvää, että suhteellisuusperiaate ja velvollisuus sen noudattamiseen nykyisessä

⁴ HE 97/2017 vp s. 73.

⁵ Kuitenkaan muuttamatta veronkorotuksen sanktioluonnetta. HE 97/2017 vp s. 71.

⁶ VaVM 26/2017 vp s. 11.

⁷ Ks. Äimä s. 67. Verotuksen legaliteettiperiaate ilmenee mm. Suomen perustuslain (731/1999) 81 ja 121 §:stä.

⁸ Ks. myös Äimä 2011 s. 121–122.

⁹ Ks. Äimä 2011 s. 240.

veronkorotussäätelyssä ei ole kadonnut minnekään.¹⁰ Esimerkiksi veronkorotuksen määräämättä jättäminen tai alentaminen tilanteessa, jossa perustasoisen määrääminen olisi ilmeisen kohtuutonta, selvästi ilmentää suhteellisuusperiaatteen sisältöä. Siksi eri veronkorotussäännösten edellytysten tulkinnassa on välttämätöntä arvioida veronkorotuksen määräämisen suhdetta kysymyksessä olevaan laiminlyöntiin.

1.2 Aiheen rajaus

Tutkimus lähtee siitä näkökulmasta, että veronkorotussäätely sisältää pääsäännön, eli suuruudeltaan ja määräämisperiaateiltaan perustasoisen veronkorotuksen. Tutkimus käsittelee tästä pääsäännöstä poikkeavia, veronkorotuksen määräämisen erityistilanteita. Nämä erityistilanteet edellyttävät enemmän päätöksentekoviranomaisen tapauskohtaista harkintaa. Veronkorotuksen määräämisen erityistilanteina tutkimuksessa pidetään sääntelyä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä, alennetusta ja korotetusta veronkorotuksesta sekä omaaloitteisen korjaamisen ja arvioverotuksen veronkorotuksesta. Näiden lisäksi tutkimuksessa käsitellään lyhyesti osakesäästötilin veronkorotusta, joka ei kuulunut samaan lainsäädäntöuudistuksen kokonaisuuteen muiden veronkorotussäännösten kanssa. Sääntely osakesäästötilin veronkorotuksesta sai aikaan julkista keskustelua, ja sitä uudistettiin nopealla aikataululla pian sen säätämisen jälkeen. Osakesäästötilin veronkorotuksessa on kysymys yhtä lailla henkilöiden tuloverotukseen liittyvästä erityisestä seuraamusmaksusta, jolloin sen on aiheellista sisältyä tutkimukseen niin asiallisen yhteyden kuin ajankohtaisuudenkin vuoksi.

Veronkorotussäännökset ovat nykyisin eri verolajien menettelysääntelyssä hyvin samansisältöisiä, mutta niiden soveltamistilanteet poikkeavat toisistaan johtuen eri verolajien aineellisista ja menettelyllisistä erityispiirteistä. Tutkimuksessa pääpaino on henkilöiden tuloverotuksen veronkorotussäätelyssä, josta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995, jäljempänä verotusmenettelylaki tai VML). Lisäksi tutkimukseen on sisällytetty joitakin näkökulmia myös kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen veronkorotussäätelystä. Kaikkia näitä verolajeja yhdistää se, että niiden seuraamusmaksusääntely on uudistettu samanaikaisesti pääministeri Juha Sipilän hallituksen

¹⁰ Suhteellisuusperiaate on yksi EU-oikeudestakin ilmenevistä yleisistä oikeusperiaatteista. Kotimaisessa lainsäädännössä suhteellisuusperiaate löytyy hallintolain 6 §:stä.

ohjelmaan sisältyneen Valmis-hankkeen kolmannessa vaiheessa.¹¹ Vaikka mainitut verolajit on sisällytetty tutkimukseen, on painotus tutkimuksessa paikoittain vahvasti henkilöiden tuloverotuksen puolella. Veronkorotusten merkitys ja soveltaminen on muissa verolajeissa ollut jo vanhemman sääntelyn aikaan merkittävästi vähäisempää.¹² Tuloverotus on myös verolajina jokaiselle verovelvolliselle vuosittain toistuva, toisinkuin muissa verolajeissa, joissa verovelvollisuuden syntyminen yksittäiselle verovelvolliselle on verrattain vähäistä ja satunnaisempaa.

Tutkimuksessa ei käsitellä veronkorotusta oma-aloitteisten verojen menettelystä annetun lain (786/2016, jäljempänä oma-aloitteisten verojen menettelylaki tai OVML) soveltamisalaan kuuluvien verojen eikä autoverotuksen näkökulmasta. Oma-aloitteisten verojen menettelylaista ja autoverolaista löytyvät pitkälle samansisältöiset veronkorotussäännökset, kuin käsiteltävissä verolajeissa. Oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksut uudistettiin Valmis-hankkeen ensimmäisessä vaiheessa, ja näitä koskeva laki tuli voimaan 1.1.2017.¹³ Autoverolaki (777/2020), sisältäen autoverotusta koskevat seuraamusmaksut, tuli voimaan 1.1.2021.¹⁴ Autoverotuksen seuraamusmaksut uudistettiin osana auto- ja valmisteverotusta koskevaa kokonaisuudistusta, jossa auto- ja valmisteverotus siirrettiin Tullilta Verohallinnolle.¹⁵ Henkilöverotuksen painotuksesta johtuen, tutkimuksen ulkopuolelle jää myös lähinnä elinkeinoverotukseen liittyvät näkökulmat. Ulkopuolelle jää myös ulkomaantuloja koskeva erityinen veronkorotussääntely. Verotusmenettelylain veronkorotussäännöksissä säännellään erikseen eräisiin ulkomaantuloihin liittyvistä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä. Näihin liittyy omat erityispiirteensä, jolloin niitä ei ole syytä käsitellä tarkemmin tässä yhteydessä.

1.3 Tutkimuskysymys, metodi, ja lähdeaineisto

Tutkimuskysymys, johon tutkimuksessa haetaan vastausta, voidaan muotoilla seuraavanlaisesti: Miten on tulkittava niitä edellytyksiä, jotka johtavat veronkorotuksen määräämiseen

¹¹ Valmis-hankkeella uudistettiin Verohallinnon tietojärjestelmät vaiheittain niin, että ne olisivat kaikissa verolajeissa yhteneväiset. Kustannustehokkuuden vuoksi myös verotusmenettelyä koskevan uudistukset toteutettiin tietojärjestelmäudistusten kanssa samanaikaisesti vuosina 2016–2019. HE 97/2017 vp s. 11.

¹² HE 97/2017 vp s. 91–92.

¹³ HE 29/2016 vp s. 10.

¹⁴ Perustuen hallituksen esitykseen HE 177/2020 vp.

¹⁵ HE 159/2016 vp s. 1.

muuna kuin perustason suuruisena tai määräämättä jättämiseen kokonaan? Tutkimuksen tavoitteena on siis löytää välineitä erityissäännösten käsitteiden tulkintaan, minkä perusteella voidaan ratkaista se, millä edellytyksin veronkorotusta ei määrätä pääsäännön mukaisesti perustasoisena. Tutkimusmetodina käytetään lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa: Erityistilanteiden sääntelyä ja niistä löytyviä käsitteitä pyritään tulkitsemaan ja systematisoimaan mahdollisimman johdonmukaisiksi kokonaisuuksiksi.

Lähdeaineistona tutkimuksessa käytetään veronkorotussääntelyyn liittyvää lainvalmisteluaineistoa, oikeuskirjallisuutta, oikeuskäytäntöä ja muuta vakiintunutta verotuskäytäntöä. Muu vakiintunut verotuskäytäntö käsittää Verohallinnon syventäviin vero-ohjeisiin koottuja kannanottoja. Tutkimus sisältää myös lukuisia, mahdollisista käytännön verotustilanteista johdettuja esimerkkejä. Esimerkkien avulla pyritään havainnollistamaan veronkorotuksen määrittämistilanteita yhdistettynä aineellisen verolainsäädännön erityispiirteisiin. Esimerkkien avulla pyritään myös luomaan mahdollisia tulkintakannanottoja veronkorotussääntelyn soveltamiseen erilaisissa tilanteissa.

Vero-oikeuden tutkimustilannetta voidaan pitää menettelyllisen vero-oikeuden osalta suhteellisen vähälukuisena.¹⁶ Kun tutkimusvajeeseen yhdistetään seuraamusmaksusääntelyn perusteellinen uudistuminen, on tutkimuksen lähdeaineistoa haettava myös muualta, kuin itse veronkorotussääntelyyn liittyvästä kirjallisuudesta. Oikeuslähteinä käytetäänkin soveltuvissa tilanteissa myös muista, erityisesti julkisoikeuden oikeudenaloista löytyvää sääntelyä ja tulkintakäytäntöä. Verohallinto julkaisee ja päivittää verkkosivuillaan merkittävän määrän vero-ohjeita, joiden merkitys on verotuksen yhdenmukaisuuden ja oikeellisuuden edistämiseksi merkittävä.¹⁷ Ne eivät kuitenkaan korvaa Verohallinnon ulkopuolella tehtävää oikeustieteellistä tutkimusta ja kirjallisuutta.¹⁸ Verohallinnon tehtävänä on toimia lakia tulkitsevana ensiasteen viranomaisena ja noudattaa yhtenäistä, ennakoitavaa ja avointa verotuskäytäntöä. Oikeustieteellisen tutkimuksen tehtävänä taas on tutkia kriittisesti vallitsevaa oikeustilaa ja samalla myös tarvittaessa haastaa niin viranomaisten kuin tuomioistuintenkin muodostamia oikeusohjeita ja kannanottoja.

¹⁶ Ks. esim. Myrsky 2015 s. 1096.

¹⁷ Verohallinnon valtuudesta antaa ohjeita yhdenmukaisen ja oikean verotuksen edistämiseksi säädetään Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:ssä.

¹⁸ Ks. myös Myrsky 2015 s. 1095–1096.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen alussa, pääluvussa 2, käydään läpi lyhyesti veronkorotussäätelyn kehitystä: Millainen se oli ennen uudistusta ja millainen se on tänä päivänä. Syvällisempää vertailua aiempaan säätelyyn ei tutkimuksessa kuitenkaan tehdä. Ylipäättänsä nykyisen veronkorotussäätelykokonaisuuden vaikutuksia ja merkitystä verojärjestelmässä ei ole tarkoitus laajemmin arvioida. On kuitenkin tarkoituksenmukaista käydä läpi veronkorotussäätelyn pääasiallinen sisältö, veronkorotuksen määrittämisen perusedellytykset sekä veronkorotuksen laskemisen perusteet. Tämän jälkeen on luontevampaa siirtyä syvällisemmin käsittelemään tutkimuksen aiheena olevaa erityissäätelyä. Jotta nämä erityistilanteet voidaan ymmärtää ja sitoa osaksi veronkorotussäätelyn kokonaisuutta, on pääpiirteittäin ymmärrettävä, miten veronkorotus määrätään niin sanotuissa perustilanteissa.

Tämän jälkeen erityistilanteiden käsittely on jaettu päälukuihin 3–5 alkaen perustasoista veronkorotusta lievemmistä säännöksistä: Määräämättä jättäminen, alennettu veronkorotus ja oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotus. Neljäs pääluku käsittelee perustasoista veronkorotusta ankarampia säännöksiä: Korotettu veronkorotus ja arvioverotuksen veronkorotus. Viimeisenä erityistilanteena käsitellään omana päälukunaan 5 osakesäästötilin veronkorotusta kokonaisuutena. Erityistilanteiden säännöksiin liittyy paljon käsitteitä – edellytyksiä – joiden perusteella ratkaistaan niiden soveltuminen eri tilanteisiin. Pääluvut on jaettu alalukuihin, joissa kussakin käsitellään yhtä edellytystä tai käsitettä syvällisemmin.

Sisältö koostuu oikeusohjeista, niiden arvioinnista ja käytännön soveltamistilanteista: Mitä laista, lain esitöistä, oikeuskirjallisuudesta, oikeuskäytännöstä ja Verohallinnon linjauksista on tulkittavissa, ja miten näitä tulkintakannanottoja voidaan soveltaa erilaisissa käytännön tilanteissa. Tutkimuksessa pyritään tuomaan runsaasti esille kysymyksiä ja ongelmia, joihin laista tai sen esitöistä ei ole löydettävissä suoraa vastausta. Näihin esitetään perusteltuja vastauksia ja kannanottoja hyödyntäen oikeustieteellisiä tulkintaoppeja ja periaatteita.

2 VERONKOROTUSSÄÄNTELYN PERUSTEET

2.1 Sääntelyn tausta: Veronkorotussääntely ennen uudistusta

Veronkorotussääntelyllä eri verolajeissa on epäyhdenmukainen historia niin ajallisesti kuin sisällöllisesti. Veronkorotusten soveltamiskäytäntö on ollut ohjatumpaa siltä osin kuin sitä on voitu johtaa oikeuskäytännöstä tai Verohallinnon ohjeista. Sääntelyn avoimuus ja laaja harkinnanvara on kuitenkin aikojen saatossa muodostanut varmasti myös viranomaisen sisäistä soveltamiskäytäntöä, joka taas on saattanut vaihdella niin verotoimistojen kuin yksittäisten virkailijoidenkin välillä.¹⁹ Veronkorotussäännösten soveltaminen eri tilanteissa onkin perustunut pitkälti viranomaisessa ajan saatossa muodostuneeseen verotuskäytäntöön, jota on pyritty yhdenmukaistamaan joidenkin verolajien osalta julkaistuilla yhtenäistämishojeilla. Tässä alaluvussa käsitellään lyhyesti, miten lainsäädäntö ennen nykyistä uudistusta ohjasi veronkorotusten määräämistä eri verolajeissa.

Tuloverotuksen ja kiinteistöverotuksen seuraamusmaksuista säänneltiin alun perin verotuslaissa (482/1958). Veronkorotus voitiin verotuslain 77 §:n mukaan määrätä puutteellisen, vaillinaisen, myöhässä tai kokonaan antamatta jätetyn veroilmoituksen, muun asiakirjan tai säädetyt tiedon perusteella. Veronkorotuksen määrästä säänneltiin verotuslain 77.1 §:ssa niin, että veroa voitiin vähäisissä laiminlyönneissä, joita ei kehotuksesta korjattu, korottaa enintään 20 %:a. Määrää korotettiin toisella 20 %:n korotuksella, jos laiminlyöntiä oli viranomaisen kehotuksen jälkeenkin pidettävä olennaisena. Toinen korotetun veronkorotuksen tilanne oli laiminlyönti, johon liittyi tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta, jolloin korotus voitiin vielä kaksinkertaistaa.

Laiminlyönnin vähäisyydelle tai pätevälle syyllä annettiin merkitystä siinä, minkä suuruisena veronkorotus määrättiin tai määrättiinkö lainkaan. Samoin annettiin merkitystä laiminlyönnin olennaisuudelle tai verovelvollisen syyllisyydelle veronkorotusta korottavana seikkana. Merkitystä annettiin lisäksi sille, korjattiinko laiminlyöntiä kehotuksesta. Jonkinlaista monitasoisuutta oli siis jo havaittavissa alkuperäisessä veronkorotussääntelyssä, mutta veronkorotuksen määrään liittyvät kysymykset jätettiin silti pitkälle viranomaisen määräys- ja harkintavallan alaiseksi.

¹⁹ Ks. esim. HE 97/2017 vp s. 54–56.

Vuonna 1994 voimaan tulleella muutoksella verotuslain veronkorotussäännöstä muutettiin sisällöllisesti niin, että prosenttiperusteisen korotuksen sijaan vähäisestä laiminlyönnistä määrättiin enintään 1000 markan veronkorotus (Verotuslaki 77.1 §).²⁰ Olennaiseksi katsotusta laiminlyönnistä määrättiin veronkorotusta enintään 5 000 markkaa (Verotuslaki 77.2 §). Ankarin veronkorotussäännös, jossa edellytyksenä oli tahallisuus tai törkeä huolimattomuus, voitiin määrätä 5–30 %:n suuruinen veronkorotus lisätystä tulosta ja 0,5–1 %:n suuruinen veronkorotus lisätyistä varoista (Verotuslaki 77.3 §). Veronkorotuksen suuruuteen liittyvät edellytykset säilyivät tällöin pitkälti samana, eli suuruus oli määritelty sen mukaan, oliko laiminlyöntiä pidettävä vähäisenä, olennaisena vai tahallisenä tai törkeän huolimattomana.

Verotuslaki kumottiin ja korvattiin vuonna 1996 voimaan tulleella säädöksellä verotusmenettelylaki, jossa sääntely veronkorotuksesta sisältyi lain 32 §:ään.²¹ Veronkorotussääntelyä ei kuitenkaan tässä uudistuksessa muutettu sisällöllisesti. Veronkorotuksen soveltamisala laajeni kuitenkin uudistuksen myötä koskemaan muitakin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä kuin veroilmoitukseen liittyviä laiminlyöntejä tai puutteita. Vuoden 2006 uudistuksella ankarimmasta veronkorotussäännöksestä poistettiin veronkorotuksen vähimmäismäärät.²² Vuonna 2006 voimaan tulleen muutoksen jälkeen veronkorotussääntely ei enää sisällöllisesti muuttunut ennen nykyistä uudistusta. Verotusmenettelylaissa veronkorotuksesta säänneltiin nykyiseen uudistukseen saakka lain 32 §:ssä.

Veronkorotuksen määräämisperusteet jaettiin silloisessa VML 32 §:ssä kolmeen ryhmään laiminlyönnin vakavuuden perusteella. Vähäisenä pidettiin VML 32.1 §:n mukaan laiminlyöntiä, jossa ilmoituksessa tai muussa säädetyssä tiedossa tai asiakirjassa oli vähäinen virhe tai puutteellisuus, eikä tätä virhettä kehotuksestakaan ollut korjattu. Vähäisenä pidettiin myös veroilmoituksen tai muun säädetyt tiedon tai asiakirjan antamista myöhässä. Tällaisesta laiminlyönnistä voitiin määrätä enintään 150 euron veronkorotus. Toisin sanoen laiminlyönnistä ei tullut lainkaan seuraamusta, jos laiminlyönti oli vähäinen ja se korjattiin veroviranomaisen kehotuksesta. Kiinteistöverolaissa (654/1992, jäljempänä kiinteistöverolaki tai KiVL) säädettiin erikseen vuonna 2012 tehdyn muutoksen jälkeen veronkorotuksen määräämättä jättämisestä tilanteissa, joissa verovelvollisen ei voitu kohtuudella olettaa

²⁰ Lailla verotuslain muuttamisesta 963/1993 perustuen hallituksen esitykseen HE 122/1993 vp.

²¹ Perustuen hallituksen esitykseen HE 131/1995 vp.

²² Lailla verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 1079/2005 perustuen hallituksen esitykseen HE 91/2005 vp.

olleen tietoinen kiinteistöverotusta varten antamissaan tiedoissa olevasta virheestä (KiVL 25 §).²³

Seuraava vakavuusluokka sisältyi VML 32.2 §:iin, jossa säänneltiin olennaisesti virheellisen tai puutteellisen ilmoituksen, muun säädetyn tiedon tai asiakirjan antamisesta. Tähän luokkaan rinnastui myös olennainen laiminlyönti, joka korjattiin vasta kehotuksesta. Veronkorotuksen suuruus oli näissä tilanteissa enintään 800 euroa. Kolmannen vakavuusluokan mukainen veronkorotus, josta säänneltiin VML 32.3 §:ssa, edellytti olennaisesti väärää tai kokonaan antamatta jätettyä ilmoitusta tai muuta säädettyä tietoa tai asiakirjaa. Lisäksi verovelvollisen laiminlyönniltä edellytettiin tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta. Veronkorotusta määrättiin tällaisessa laiminlyönnissä 30 %:a lisätystä tulosta tai 1 % lisäystä varoista.²⁴ Ero 2 ja 3 momentin sääntelyssä oli siis sisällöllisesti se, oliko kyse annetun ilmoituksen virheestä tai puutteellisuudesta vai kokonaan vääränä annetusta tai antamatta jätetystä ilmoituksesta tai tiedosta.

Veronkorotuksen suuruutta määritettiin VML 32 §:n 1 ja 2 momentin mukaisessa veronkorotuksessa siis suoraan euromääräisenä. Momentissa 3 veronkorotuksesta säädettiin sen sijaan prosenttimääräisenä. Suuruusluokaltaan lisätystä tulosta määrätty veronkorotus saattoi siis säännöksen perusteella olla hyvinkin korkea. Käytännössä veronkorotuksen suuruutta ohjasivat hyvin pitkälle Verohallinnon yhtenäistämishjeet. Laki ei toisin sanoen ohjannut veronkorotuksen määräämistä lopulta kovinkaan paljoa, vaan asetti vain eri tasoisten laiminlyöntien veronkorotuksille enimmäismäärät. Paljon jätettiin siis veronkorotuksen määräämisestä vastaavan viranomaisen harkintaan. Yhtenäistämishjeissa veronkorotuksen suuruuteen vaikuttavia tilanteita oli jaoteltu niin laiminlyönnin vakavuuden kuin laiminlyönnin euromääräisen suuruudenkin perusteella. Veronkorotusta ei pääsääntöisesti määrätty yli 7–10 %:n suuruiseksi lisätystä tulosta,²⁵ vaikka poikkeuksellisen törkeiksi arvioituissa laiminlyönneissä olikin ainakin teoriassa mahdollista määrätä jopa 30 %:n suuruinen veronkorotus.

Perintö- ja lahjaverotuksen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksista säänneltiin alun perin perintö- ja lahjaverolain (378/1940, jäljempänä perintö- ja lahjaverolaki tai PerVL) 70 §:ssä. PerVL 70.1 §:ssa säädettiin perunkirjoituksen laiminlyönnistä ja

²³ Lailla kiinteistöverolain muuttamisesta 253/2012 perustuen hallituksen esitykseen HE 6/2012 vp.

²⁴ Lisättyä varallisuutta koskeva 3 momentin mukainen veronkorotus menetti kuitenkin tuloverotuksessa merkityksensä varallisuuslain (1537/1992) kumoamisen yhteydessä. HE 97/2017 vp s.144.

²⁵ Viimeisimpänä vanhemman sääntelyn voimassa olleessa vuoden 2017 yhtenäistämishjeissa kohdan 6 alaluvuissa määriteltiin veronkorotuksen suuruus eri tilanteissa.

vilpillisestä ilmoittamisesta sekä muista perintö- ja lahjaveroasiassa annetuista vääristä tai harhauttavista ilmoituksista. Laiminlyöntien seuraamukset oli säännöksessä toteutettu viittaussäännöksillä perintökaareen (40/1956, jäljempänä PK) ja rikoslakiin (39/1889). PerVL 70.2 §:ssa säänneltiin lisäksi enintään 100 euron päiväsakosta, jos perukirja tai muu säädetty tieto tai ilmoitus oli annettu myöhässä. Seuraamukset olivat siis alun perin hyvin erilaiset kuin tuloverotusta ja kiinteistöverotusta koskevassa verotuslaissa. Termiä veronkorotus ei käytetty, vaan laiminlyöntien seuraamuksilla oli hyvin rikosoikeudellinen luonne.

Vuonna 1979 perintö- ja lahjaverolakiin otettiin ensimmäisen kerran käyttöön sääntely veronkorotuksesta niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on laiminlyönyt perukirjan, veroilmoituksen tai muun tiedon antamisen.²⁶ Tämän jälkeen sääntely veronkorotuksesta säilyi pitkälti muuttumattomana aina nykyiseen uudistukseen saakka. PerVL 39.1 §:n mukaan veronkorotus voitiin määrätä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä niin, että veroa voitiin PerVL 36.1 §:n 1 kohdan mukaisesti korottaa 20 %:a, jos veroilmoitus, perukirja tai muu säädetty tieto oli annettu myöhässä tai olennaisesti vaillinaisena. Jos puutetta ei korjattu kehotuksesta, voitiin veroa korottaa vielä enintään 20 %:a. PerVL 36.1 §:n 2 kohdan mukaan tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta tehty laiminlyönti mahdollisti veron korottamisen vielä enintään kaksinkertaiseksi. Sääntely vastasi tässä muodossaan pitkälti alkuperäisen verotuslain säännöksiä veronkorotuksesta tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa.

Varainsiirtoverosääntelyä edeltäneessä, alkuperäisessä leimaverolaissa (662/1943), ei ollut ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyvää seuraamusmaksusääntelyä. Varsinainen veronkorotussääntely lisättiin leimaverolain kumonneeseen varainsiirtoverolakiin (931/1996, jäljempänä varainsiirtoverolaki tai VSVL).²⁷ Veronkorotuksesta säänneltiin VSVL:n 36 §:ssä. VSVL 36.1 §:n 1 kohdan mukaan veron suorittamisen laiminlyönnistä veroa voitiin korottaa enintään 20 %:a laiminlyödyille määrälle. VSVL 36.1 §:n 2 kohdan mukaan myöhässä tai puutteellisesti annetun ilmoituksen tai muun säädetyn tiedon johdosta veroa voitiin myös korottaa enintään 20 %:a. VSVL 36.1 §:n 3 kohdan mukaan veroa voitiin korottaa enintään 30 %:a laiminlyödyille määrälle, jos veron perimisestä vastuussa oleva oli jättänyt perimänsä veron osittain tai kokonaan suorittamatta. VSVL 36.1 §:n 4 kohdan mukaan vähintään 20 %:n ja 50 %:n suuruinen korotus voitiin määrätä, jos verovelvollisen

²⁶ Lailla perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta 318/1979 perustuen hallituksen esitykseen HE 290/1978 vp.

²⁷ Muutos perustui hallituksen esitykseen HE 121/1996 vp.

toiminta ilmensi tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta, ja menettelyn voitiin katsoa tehdyn siinä tarkoituksessa, että veron suorittamisesta vapauduttaisiin.

Varainsiirtoverolaissa oli myös erillinen säännös 8 §, joka koski kiinteistön luovutuksen perusteella haettavan lainhuudon laiminlyöntiä säädettyssä määräajassa. Säännöksen perusteella veroa korotettiin 20 %:a jokaiselta alkavalta kuudelta kuukaudesta alkaen päivästä, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi tullut hakea. Ei kuitenkaan enempää kuin 100 %:a. Varainsiirtoverotuksen, kuin myös perintö- ja lahjaverotuksen, veronkorotussäätely pysyi muuttumattomana ennen nykyistä uudistusta.

Toisinkuin tuloverotuksessa, ei perintö- ja lahjaverotuksessa tai varainsiirtoverotuksessa julkaistu vuosittain veronkorotuksen suuruuden määrittämistä erilaisissa tilanteissa sisältäviä yhtenäistämisohteja. Kuten sääntelystä ilmenee, ainakin teoriassa käytettävissä oleva veronkorotusasteikko oli hyvin laaja. Perintö- ja lahjaverotuksen yhtenäistämisohteissa vuodelta 2006 oli taukukkomuodossa asetettu erilaisia suosituksia veronkorotusprosentille laiminlyöntien euromäärien perusteella. Ohjeista löytyi myös suositukset muiden muassa tilanteisiin, joissa ilmoitusta ei korjattu kehotuksestakaan tai puutteellisuus oli olennaista. Vaikka tällaisia ohjeita ei enää myöhemmin julkaistu, noudatettiin vastaavia suosituksia todennäköisesti myös viime vuosina ennen uudistusta.²⁸ Varainsiirtoverotuksessa julkaistiin yhtenäistämisohteja vielä tuoreempinakin vuosina, mutta veronkorotuksen määräämiseen niissä ei otettu kantaa. Soveltamiskäytäntö näissä verolajeissa olikin varmasti vielä vaihtelevampi kuin tuloverotuksessa.

2.2 Veronkorotuksen perusteena olevat laiminlyönnit

Veronkorotuksen määrääminen on sidottu verovelvollisen laissa säädettyyn ilmoittamisvelvollisuuteen. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus sisältää niin veroilmoitukseen kuin muihinkin verotuksen toimittamista varten tarvittaviin tietoihin liittyviä velvollisuuksia. Lain tasoisen sääntelyn lisäksi Verohallinto antaa eri lakeihin sisältyvien

²⁸ Puronen 2015 s. 490.

valtuutussäännösten nojalla päätöksiä ilmoittamisvelvollisuudesta, jotka sisältävät tarkempia tietoja ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen tavoista.²⁹

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain 2 luvussa, kiinteistöverolain 4 luvussa, perintö- ja lahjaverolain 6 luvussa sekä varainsiirtoverolain 4 luvussa. Verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus kaikista ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä, kuten aiemmassakin sääntelyssä.³⁰ Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntinä kohteena voi veronkorotussäännösten mukaan siis olla veroilmoitus – perintöverotuksessa myös perukirja – tai muu säädetty ilmoitus, tieto tai asiakirja. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntinä pidetään näiden tietojen antamista puutteellisenä, virheellisenä tai antamatta jättämistä kokonaan.³¹

Tuloverotuksessa olennaisin osa ilmoittamisvelvollisuutta on ensinnäkin tulolähdekohtaisen veroilmoituksen ja esitäytetyn veroilmoituksen antaminen oikeanaikaisena ja oikea-aikaisesti. Verovelvollinen on aina itse vastuussa näiden yhteydessä antamiensa tietojen oikeellisuudesta (VML 7). Vastuuta ei vähennä esimerkiksi se, että sivullinen tiedonantovelvollinen, kuten työnantaja, olisi laiminlyönyt verovelvollisen veronalaisten tulojen ilmoittamisen. Vastuuta korostaa myös se, että sitä ei poista edes mahdollinen Verohallinnon virkailijan tai tietojärjestelmän virheestä johtuva esitäytetyssä veroilmoituksessa oleva virhe.

Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien eri tulolähteitä koskeva velvollisuus on antaa elinkeinotoiminnan tai maatalouden veroilmoitus, jos verovelvollinen on rekisteröitynyt näitä toimintoja harjoittavaksi. Veroilmoitus tulee antaa riippumatta siitä, onko kyseiseltä verovuodelta ilmoitettavia tietoja. Metsätaloudenharjoittajat voivat sen sijaan jättää ilmoituksen antamatta, mikäli verotukseen vaikuttavia tietoja ei verovuodelta ole (VML 7.3 §). Esitäytettyä veroilmoitusta koskevien tietojen täydentämistä ja korjaamista koskeva velvollisuus on ensinnäkin jokaisella luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä, jolle esitäytetty veroilmoitus on lähetetty. Myös sellaisella luonnollisella henkilöllä tai kuolinpesällä, joka ei esitäytettyä veroilmoitusta ole syystä tai toisesta saanut, on velvollisuus antaa veroilmoitus

²⁹ Verohallinnon VML:n 7.8 §, 8.1 §, 10.1 §, 10.4 § ja 93 a.3 §:n sekä KiVL 16.2 §:n nojalla antamia päätöksiä ovat mm. Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta ja Verohallinnon päätös veroilmoituksessa annettavista tiedoista.

³⁰ HE 97/2017 vp s. 70.

³¹ Ks. laiminlyöntien kolmijaosta myös Merisalo 1/2018 s. 65.

Verohallinnon erikseen päätöksellä asettamaan määräaikaan mennessä. Edellyttäen tällöin toki sen, että verotukseen vaikuttavia tietoja on ilmoitettavana.³²

Tyypillisiä tuloverotuksessa esiintyviä laiminlyöntejä ovat VML 7 ja 11 §:ään liittyvät laiminlyönnit. VML 7 §:n mukainen laiminlyönti on esimerkiksi se, että verovelvollinen jättää ilmoittamatta veroilmoituksessaan tulon, joka on verolainsäädännön mukaan veronalainen tai ilmoittaa tällaisen tulon väärän suuruisena. Toinen tyypillinen tilanne on se, että verovelvollinen ilmoittaa veroilmoituksellaan vähennettäväksi sellaisen menoerän, joka on verolainsäädännön mukaan kokonaan tai osittain vähennyskelvoton. Puutteellinen tai virheellinen veroilmoitus on myös silloin, jos verovelvollinen ei pyydettyä toimita veroviranomaisen pyytämiä lisätietoja tai tositteita. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen laiminlyönti perustuu VML 11 §:ään.³³

Kiinteistöverotuksessa verovelvollisella on velvollisuus tarkistaa Verohallinnon lähettämä selvitys kiinteistöveron perusteena käytetyistä kiinteistön tiedoista. Verovelvollisen on tarkistettava selvitykseen merkityt maapohjan pinta-alaa, rakennusoikeutta, kaavatilannetta, rantaoikeutta, käyttötarkoitusta sekä omistus- ja hallintaoikeutta koskevat tiedot sekä rakennuksen jälleenhankinta-arvon laskennan perusteena käytetyt tiedot ja käyttötarkoitus (KiVL 16.1 §). Verovelvollisen on korjattava ja täydennettävä tiedoista mahdollisesti ilmenevät puutteet tai virheet sekä ilmoittaa mahdollisista uusista tiedoista, esimerkiksi uusista rakennuksista tai perusparannuksista. KiVL 16.4 §:n mukaan ilmoittamisvelvollisuuteen sovelletaan lisäksi verotusmenettelylain 2 luvun säännöksiä, kuten VML 11 §:ää pyynnöstä erikseen toimitettavista lisätiedoista. KiVL 25.3 §:ssa säädetään myös erikseen, että tuloverotukseen annetut tiedot varallisuudesta ja sen muutoksista voidaan ottaa suoraan kiinteistöverotuksen toimittamisen perusteeksi. Siksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntinä ei pidetä sitä, että tietoja ei ole erikseen ilmoitettu myös kiinteistöverotukseen.

Kiinteistöverotuksessa ilmoittamisvelvollinen on jokainen kiinteistön omistaja erikseen. Tästä poikkeuksena puolisoiden yhteisomistus, jossa puolisoilta riittää yksi ilmoitus. Vastuu ilmoitukseen sisältyvistä virheistä ja puutteista on kuitenkin molemmilla puolisoilla tasavertainen. Veronkorotus määrätään laiminlyönneistä molemmille puolisoille erikseen, samoin kuin muissa yhteisomistusmuodoissa kaikille virheen tai puutteen korjaamatta jättäneille

³² Verohallinto: Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuus tuloverotuksessa kohta 3.1: Verohallinto lähettää automaattisesti esitäytetyn veroilmoituksen kaikille 15 vuotta täyttäneille.

³³ Ks. henkilön tuloverotuksen laiminlyönneistä myös Rabinä, Myrsky ja Myllymäki 2017 s. 114.

yhteisomistajille.³⁴ Tämä perustuu KiVL 6.1 §, 9 § ja 16.1 §:iin, joiden mukaan verovelvollisuus ja siihen liittyvä ilmoittamisvelvollisuus kiinteistöstä määrittyy kiinteistön omistuksen perusteella.

Verohallinto antaa päätöksillään tarkemmat tiedot siitä, miten ilmoittamisvelvollisuus tulee täyttää. Tästä syystä veroilmoituksen antaminen muilla tavoin kuin Verohallinto on ohjeistanut, on yleensä veronkorotuksen määräämisen perusteeksi katsottava laiminlyönti. Tarkoituksena on, että veroilmoitus annetaan sellaisessa muodossa, että se ei ole harhaanjohtava ja vaikeasti tulkittava. Sähköisessä ilmoittamisessa verovelvollisen vastuu korostuu, sillä väärään kohtaan erehdyksessä merkitty tulo tai vähennys voi muuttaa verotusta merkittävästikin verrattuna siihen, että tieto olisi merkitty sille kuuluvaan kohtaan. Mahdollinen virhe on esimerkiksi vääränä tulo- tai menolajina ilmoittaminen, tai esimerkiksi tulon tai menon ilmoittaminen tuplana useammassa veroilmoituksen kohdassa.

Perintöverotuksessa ilmoittamisvelvollisuudesta on vastuussa pesän ilmoittajaksi perunkirjoituksessa määritetty henkilö (PK 20:6 § ja PerVL 26 §). Lahjaverotuksessa ilmoittamisvelvollisuudesta vastuussa on lahjansaaaja (PerVL 27 §). Nykyiset veronkorotussäännökset mahdollistavat veronkorotuksen määräämisen myös sellaiselle pesän ilmoittajalle, joka ei ole perintöverovelvollinen. Tällä voidaan tarkoittaa esimerkiksi sellaista vainajan leskeä, jolla ei ole perimisoikeutta. Tällaisessa tilanteessa kyseeseen tulee toki ainoastaan vähimmäiskorotus, sillä veronkorotuksen perusteena käytettävää veroa ei ole.³⁵

Perintöverotuksessa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti liittyy tyypillisimmin perukirjan toimittamiseen Verohallinnolle oikeanlaisena ja oikea-aikaisesti. Tyypillisiä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä ovat perintöverotuksessa perukirjaan kokonaan ilmoittamatta jätetyt varat. Tässä yhteydessä on kuitenkin tunnistettava, onko kysymys varojen salaamisesta vai sellaisista varoista, joista ei ole ollut tietoa perunkirjoituksen toimittamishetkellä. Jälkimmäisessä tilanteessa seuraamusmaksuja ei määrätä, jos täydennysperukirja on toimitettu Verohallinnolle säädetyssä määräajassa. Lahjaverotuksessa tyypillistä on lahjaveroilmoituksen kokonaan antamatta jättäminen. Veronkorotusta ei yleensä määrätä tilanteissa,

³⁴ Verohallinto: Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta 13 § ja Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa kohdat 3.2 ja 3.3.1.

³⁵ HE 97/2017 vp s. 167.

joissa perukirjassa tai lahjaveroilmoituksessa ilmoitetusta arvosta poiketaan, kunhan kyseessä olevasta omaisuudesta on annettu sen arvostamiseksi tarpeelliset tiedot.³⁶

Perintöverotuksessa perukirja tulee toimittaa Verohallinnolle kuukauden kuluttua perunkirjoituksen toimittamisesta (PerVL 29 §). Lahjaveroilmoitus on annettava kolmen kuukauden kuluessa verovelvollisuuden alkamisesta eli lahjan haltuun saamisesta (PerVL 30 § ja 20.1 §). Veronkorotuksen määrittämisen kannalta tämä tarkoittaa, että veronkorotus määrätään, jos perukirjaa tai veroilmoitusta ei ole määräpäivään mennessä toimitettu lainkaan, eikä sitä ole annettu vielä 60 päivän kuluessakaan määräpäivästä. Veronkorotus määrätään myös, jos perukirjassa tai veroilmoituksessa on puute tai virhe, tai ilmoittamisvelvollisuus on muulla tavoin laiminlyöty, eikä laiminlyöntiä ole korjattu oma-aloitteisesti 60 päivän kuluessa perukirjan tai veroilmoituksen toimittamiselle asetetusta määräpäivästä.³⁷

Varainsiirtoverotuksessa ilmoittamisvelvollisuus on hieman erilainen eri omaisuuslajien kesken. Varainsiirtoverotuksessa määräaika veroilmoitukselle ja/tai veron suorittamiselle on omaisuuslajista riippuen joitakin kuukausia (VSVL 7 §, 21 § ja 31 §). Veronkorotus määrätään varainsiirtoverotuksessa perustuen samoihin 60 päivän määräaikoihin kuin perintö- ja lahjaverotuksessa. Veronkorotus voidaan määrätä eräissä tilanteissa verovelvollisen sijaan myös veron perimisestä vastuussa olevalle. Tyypillinen laiminlyönti varainsiirtoverotuksessa on veroilmoituksen kokonaan antamatta jättäminen säädetyssä määräajassa, mutta yleisiä ovat myös virheet ja puutteet omaisuuden tiedoissa. Varainsiirtoveroilmoituksella on ilmoitettava luovutuksen kohde, sen osapuolet, kauppahinta, luovutuksesta suoritettavan veron määrä, kauppakirjan tai muun sopimuksen allekirjoituspäivä sekä muita Verohallinnon määrittämiä tietoja.³⁸

2.3 Veronkorotuksen määrittäminen ja laskeminen perustilanteissa

Veronkorotuksen määrittäminen on nykyisessä veronkorotussäätelyssä yksinkertaistettu niin, että veronkorotuksen määrä perustuu verolajien kesken yhtenäisempään asteikkoon ja prosentteihin. Veronkorotuksen perustaso, vahva pääsääntö, ei enää erottele laiminlyöntien kohdetta, vaan kaikista säädetyistä laiminlyönneistä määrätään lähtökohtaisesti

³⁶ Ks. Merisalo 1/2018 s. 76–77.

³⁷ Ennen näiden määräpäivien täyttymistä seuraamusmaksuna on myöhästymismaksu.

³⁸ Ks. Merisalo 1/2018 s. 78.

veronkorotus samalla perusprosentilla. Vain tutkimuksessa kuvatuissa erityistilanteissa veronkorotus määrätään perustasosta poikkeavan veronkorotusprosentin perusteella. Myös näitä tilanteita arvioidaan erilaisten laiminlyöntien kohdalla lähtökohtaisesti samalla tavalla eri verolajeissa. Perustason veronkorotuksessa lähtökohtana on siis se, että veronkorotus määrätään objektiivisesti havaitun virheen tai puutteen myötä ilman, että arvioidaan verovelvollisen toiminnan moitittavuutta tai subjektiivista syyllisyyttä. Tässä luvussa käsitellään lyhyesti veronkorotuksen määräämisen ja laskemisen perustilanteita kuitenkin menemättä syvällisemmin veronkorotuksen määräämisen perusteisiin tai verolajikohtaisiin erityispiirteisiin.

Verotusmenettelylain mukaisista veronkorotuksen määräämisperusteista säännellään myös nykyisessä sääntelyssä lain 32 §:ssä. Tämän lisäksi veronkorotuksen suuruutta ja siihen liittyviä erityistilanteita säännellään 32 a-b §:ssä. Tuorein sääntelyuudistus on lain 32 c §, jossa säädetään osakesäästötilin veronkorotuksesta.³⁹ VML 32 §:n mukaiset veronkorotuksen määräämisen perusedellytykset on säädetty 1 momentin 1 kohdassa: ”Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta.”

Tuloverotuksessa veronkorotus määrätään lisätystä tulosta (VML 32 a §) tai lisääntyneestä verosta (VML 32 b §). Lisätystä tulosta määrättävä veronkorotus on pääsääntö, jonka perustasoisen suuruus on 2 %:a lisätystä tulosta (VML 32 a.1 §). Jos veronkorotusta ei voida määrätä lisätystä tulosta, määrätään se lisääntyneen veron perusteella. Lisääntyneen veron määrän perusteella määrätyn perustasoisen veronkorotuksen suuruus on 10 %:a (VML 32 b.2 §:n 1 kohta). Lisätyllä tulolla tai lisääntyneellä verolla tarkoitetaan laiminlyönnin euromääräistä suuruutta eli esimerkiksi ilmoittamatta jätetyn tulon määrää tai vähennyskelvottoman vähennyksen määrää. Lisätty tulo lasketaan aina siitä määrästä, paljonko lisäys tosiasiallisesti lisää verotettavan tulon määrää. Ilmoittamatta jätetty tuloerä voi siis olla esimerkiksi 100 000 euron suuruinen luovutushinta asunto-osakkeen luovutuksesta. Kun luovutushinnasta vähennetään asunto-osakkeen hankintameno tai vähintään omistusaikaan perustuva hankintameno-olettama, saadaan mahdollinen luovutusvoitto, joka on lopulta lisätyn

³⁹ Osakesäästötilin veronkorotusta käsitellään omassa pääluvussaan 5.

verotettavan tulon määrä (TVL⁴⁰ 46.1 §). Veronkorotus määrätään tällöin lisätyn luovutusvoiton suuruuden perusteella.

Vähennystiedoissa on yhtä lailla otettava huomioon se, paljonko tulo lisääntyy ilmoitetusta vähennyksestä poikkeamisen myötä. Esimerkiksi 5 000 euron vähennyskelvottomasta, ja siten evätystä palkkatulon tulonhankkimismenosta, tulee vähentää automaattisesti jokaiselle palkansaajalle kuuluva tulonhankkimisvähennys 750 euroa⁴¹. Tällöin veronkorotuksen perusteena olevan lisätyn tulon määrä on tosiasiaassa 4 250 euroa. Lisättyä tuloa laskettaessa on kuitenkin huomioitava VML 32 a.7 §, jonka mukaan lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Tyypillisimmin kyse on tilanteesta, jossa verovelvollinen on ilmoittanut pääomatulolajin tappioita, joita ei kokonaan tai osittain hyväksytä verotuksen perusteeksi. Vaikka tappiot eivät olisi vähentäneen verovelvollisen verovuoden verotettavaa tuloa, ovat ne ainakin teoriassa vähennettävissä tulevana verovuosina. Veronkorotus määrätään näissä tilanteissa siis vähennyskelvottoman tappion suuruuden perusteella huolimatta siitä, olisiko tappio vähentänyt verovelvollisen verovuoden tuloa.

Lisääntyneestä verosta määrättävän veronkorotuksen tyypillisiä tilanteita tuloverotuksessa ovat verosta tehtäviin vähennyksiin liittyvät laiminlyönnit. Näistä merkittävin on henkilöasiakkailla kotitalousvähennykseen liittyvät virheet. Toinen tyypillinen verosta määrättävä veronkorotus on vielä erikseen VML 32 b §:ssä säädetty tulon ilmoittaminen vääränä tulolajina. Henkilön tuloverotuksessa käytännössä ilmenevät tilanteet ovat pääomatulona verotettavan tulon ilmoittaminen ansiotulona tai päinvastoin. Esimerkiksi listaamattomien osakeyhtiöiden osingot jaetaan pääomatulo-osingoksi ja ansiotulo-osingoksi osakkeiden materiaattisen arvon perusteella (TVL 33 b.1 §). Verovelvollisen laiminlyönti voi olla esimerkiksi sellainen, että verovelvollinen jättää ilmoittamatta tulolajijakoon vaikuttavan osakslainan veroilmoituksella (TVL 33 b.5 §). Koska itse osakslainan euromääräinen suuruus ei ole tällöin suoranaisesti lisättyä tuloa, vaan sen määrä vaikuttaa välillisesti verovelvollisen pääomatulona ja/tai ansiotulona verotettavan osingon määrään, ei veronkorotusta voida laskea lisätyn tulon perusteella.

⁴⁰ Tuloverolaki (1535/1992, jäljempänä tuloverolaki tai TVL)

⁴¹ Edellyttäen, että verovelvollinen ei ole ilmoittanut muita tulonhankkimismenoja, jotka ovat ylittäneet tulonhankkimisvähennyksen määrän.

Kiinteistöverolaissa on viittaussäännös 25 §:n 1 momentti, jonka mukaan veronkorotukseen ja useaan muuhun kiinteistöverotuksen menettelyyn sovelletaan verotusmenettelylain säännöksiä. Kiinteistöverotuksessa veronkorotus määrätään ainoastaan lisääntyneen veron perusteella VML 32 b §:n mukaisesti. Tyypillisiä laiminlyöntejä kiinteistöverotuksessa ovat kiinteistölle rakennetun uuden rakennuksen tai tehdyn laajennustyön ilmoittamatta jättäminen. Lisääntyneen veron määrä lasketaan tällöin uuden rakennuksen tai laajennuksen johdosta lisääntyneen veron perusteella. Lisääntynyt vero lasketaan maapohja- ja rakennuskohdaisesti, jolloin yhden rakennuksen lisääntyneestä kiinteistöverosta ei veronkorotusta laskettaessa vähennetä mahdollisesti toisen rakennuksen kiinteistöveron vähentymistä. Vastavasti taas saman rakennuksen tietoihin tehty, sekä kiinteistöveroa lisäävä että vähentävä korjaus, otetaan kokonaisuutena huomioon niin, että lisääntyneen veron määrä lasketaan tosiasiallisesti kyseiseen rakennukseen kohdistuvan lisääntyneen veron perusteella.⁴²

Pitkälti verotusmenettelylakia vastaavat säännökset veronkorotuksen määräämisen edellytyksistä löytyvät VSVL 36.1 §:sta ja PerVL 36.1 §:sta: Verohallinto/Veroviranomainen määrää verovelvolliselle (tai verosta vastuussa olevalle) veronkorotuksen, jos (perukirja,) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Perintö- ja lahjaverolaista sekä varainsiirtoverolaista löytyvät omat säännökset veronkorotuksen suuruudesta eri tilanteissa (PerVL 36 a § ja VSVL 36 a §), jotka nekin vastaavat asiasisällöltään verotusmenettelylain säännöksiä.

Perintö- ja lahjaverotuksessa veronkorotus määrätään lisääntyneestä verosta (PerVL 36 a §). Perustasoisen veronkorotuksen suuruus on 10 %:a lisääntyneen veron määrästä, kuten tuloverotuksessa (PerVL 36 a.1 §). Perintö- ja lahjaverotuksessa on kaksi eri veroluokkaa (PerVL 11 §, 14 § ja 19 a §). Tästä syystä perintö- ja lahjaverotuksen veronkorotussäännöksessä on säädetty erikseen, että veronkorotus määrätään I veroluokan asteikon perusteella lasketusta lisääntyneen veron määrästä (PerVL 36 a.7 §). Näin siis siitä huolimatta, että perinnönsaajissa ei esimerkiksi olisi ainuttakaan veroluokkaan I kuuluvaa. Veronkorotus määrätään esimerkiksi tilanteessa, jossa perukirjaan on jätetty ilmoittamatta 150 000 euroa varoja, joita ei ole asianmukaisesti täydennetty myöhemminkään. Jos kuolinpesässä on osakkaita esimerkiksi kolme, lisää varojen myöhempi lisäys kunkin osakkaan perintöosuutta

⁴² Verohallinto: Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa kohta 3.4.2.

50 000 eurolla. Jotta saadaan laskettua lisääntyneen veron määrä, tulee ensin laskea perintövero ilman näitä puuttuvia varoja, ja tämän jälkeen uudelleen puuttuneet varat mukaan lukien. Tämän jälkeen lasketaan näiden lopputulosten erotus, jolloin saadaan lopputulokseksi lisääntynyt vero. Lahjaveroilmoitukset koskevat yleensä yhtä esinettä tai omaisuuserää, jolloin lahjaveroilmoituksen puuttuessa veronkorotus voidaan useimmiten laskea koko lahjaverosta.⁴³

Myös varainsiirtoverotuksessa veronkorotus määrätään lisääntyneestä verosta. Perustasoisen veronkorotuksen suuruus on 10 %:a lisääntyneestä verosta (VSVL 36 a.1 §). Varainsiirtoverotuksessa veronkorotus määrätään esimerkiksi silloin, jos verovelvollinen tai verosta vastuussa oleva ei ole ilmoittanut ostamaansa asunto-osaketta varainsiirtoveroilmoituksella lainkaan ennen säädettyjen määräaikojen päättymistä. Lisääntynyt vero lasketaan tällöin veron perusteena olevasta omaisuuden ostohinnasta. Virhe voi olla myös sellainen, että omaisuudesta annetaan virheellisesti varainsiirtoveroilmoitus perustuen väärän omaisuuslajin verokantaan. Tällöin lisääntyneen veron määrä saadaan vähentämällä oikean verokannan perusteella lasketusta verosta väärän verokannan perusteella lasketun veron määrä.⁴⁴

⁴³ Ks. lisää perintöverotuksen veronkorotuksen määräämisestä Isotalo 2021 luku 10 Veronkorotuksen määrän laskeminen.

⁴⁴ Ks. Verohallinto: Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohta 3.1.2.

3 PERUSTASOA LIEVEMMÄT VERONKOROTUSSÄÄNNÖKSET

3.1 Alennettu veronkorotus, määräämättä jättäminen ja oma-aloitteinen korjaaminen

Tässä pääluvussa käsitellään niitä veronkorotuksen määräämisperusteita, joissa veronkorotuksen määrä on perustasoa lievempi tai joissa veronkorotus jätetään kokonaan määräämättä. Suuruudeltaan perustasoista veronkorotusta lievempiä veronkorotuksia ovat alennettu veronkorotus ja oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotus. Alennetun veronkorotuksen ja määräämättä jättämisen edellytyksiä voidaan pitää joltain osin rinnakkaisina. Ero näiden kahden määräämistilanteen välillä on myös joissain tilanteissa hyvin häilyvä. Verovelvollinen voi esimerkiksi vaatia veronkorotuksen määräämättä jättämistä kokonaan, jolloin veroviranomaisen on ensin harkittava, täytyvätkö määräämättä jättämisen perusteet. Jos eivät täyty, on edelleen harkittava, voidaanko samoin edellytyksin veronkorotusta kuitenkin alentaa. Laiminlyönnin vähäisyys ja pätevä syy ovat määräämättä jättämisen säännöksessä olevia käsitteitä, jolloin näitä kahta käsitettä arvioidaan lähtökohtaisesti vain määräämättä jättämisen näkökulmasta. Luottamuksensuojasäännöksessä tarkoitettu tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys sekä kohtuuttomuus käsitteinä sisältyvät niin alennetun veronkorotuksen kuin määräämättä jättämisen sääntelyyn.

Alennettu veronkorotus on suuruudeltaan vakio. Viranomaisella ei siis ole harkinnanvaraisen suhteen, paljonko perustasoista veronkorotusta voidaan alennetun veronkorotuksen edellytysten täytyessä alentaa. Alennetun veronkorotuksen suuruus on kaikissa verolajeissa puolet perustasoisen veronkorotuksen suuruudesta. Oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotuksen suuruus on myös suhteessa samansuuruinen kaikissa verolajeissa, yksi neljäsosa lisätyn tulon ja yksi viidesosa lisääntyneen veron perustason veronkorotuksesta. Määräämättä jättämisen säännös voi soveltua myös oma-aloitteiseen korjaamisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa, mutta vain vähäisyyden tai pätevän syyn edellytysten täytyessä. Tämä johtuu siitä, että määräämättä jättämisen säännöksessä viitataan mainittujen edellytysten lisäksi siihen, että veronkorotus on alennetun veronkorotuksen säännöksen tarkoittamassa tilanteessa kohtuuton.

3.2 Laiminlyönnin vähäisyys

Kaikissa verolajeissa säännellään veronkorotuksen määräämättä jättämisestä, jos laiminlyönti on vähäinen. Vähäisyyttä arvioidaan yleensä laiminlyönnin euromäärän, eli ilmoittamatta jätetyn tai virheellisesti ilmoitetun tulon tai veron määrän perusteella.⁴⁵ Veronkorotussäännöksissä tai lain esitöissä ei ole määritelty, minkä suuruista euromäärää voidaan pitää vähäisenä. Vaikka lainsäätäjä ei ole määrittänyt euromääräisiä rajoja, on yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi ja veronkorotuksen kaavamaisuuden varmistamiseksi tarkoituksenmukaista, että säännöksen soveltamisessa noudatetaan lähtökohtaisesti Verohallinnon linjaamia rajoja.

Verohallinnon ohjeiden perusteella yhtenäinen käytäntö tuloverotuksessa on, että veronkorotusta määrättäessä lisätystä tulosta, pidetään vähäisyyden rajana yhteensä 2 000 euroa verovuodelta ilmoittamatta jätettyjä tuloeriä ja aiheettomia menoeriä.⁴⁶ Vastaavasti lisääntyneen veron perusteella määrättäessä rajana pidetään 500 euron verovaikutusta.⁴⁷ Perintö- ja lahjaverotuksessa Verohallinnon linjaus on, että vähäisyyden rajana perintöverotuksessa pidetään yhteensä 15 000 euroa ilmoittamatta jätettyjä varoja ja aiheettomia vähennyksiä. Lahjaverotuksessa vastaava raja on 5 000 euroa.⁴⁸ Vähäisyyden rajana varainsiirtoverotuksessa pidetään 300 euroa ilmoittamatta jätettyjen tietojen johdosta lisääntyvää veroa.⁴⁹ Kiinteistöverotuksessa raja on kaikista alhaisin: Laiminlyönti on vähäinen, jos ilmoittamatta jätettyjen tietojen johdosta verotuspäätöksellä määrättävä kiinteistöveron lisäys on enintään 100 euroa.⁵⁰

Lain esitöissä ei mainita muita tilanteita, milloin laiminlyöntiä voidaan pitää vähäisenä. Verohallinnon käsitys on, että vähäisenä voidaan pitää myös sellaista laiminlyöntiä, jossa verovelvollinen ei ole antanut veroilmoituksen yhteydessä vaadittuja ja tarkentavia tietoja sisältäviä liitelomakkeita, selvityksiä ja erittelyitä, tai eräitä muita asiakirjoja, mutta korjaa tällaisen laiminlyönnin kehotuksesta tai oma-aloitteisesti. Vähäiseksi laiminlyönniksi on

⁴⁵ HE 97/2017 vp s. 75 ja s. 143.

⁴⁶ Tässä yhteydessä on huomioitava, että vähäisyys arvioidaan ilmoittamatta jätetyn bruttotulon perusteella, vaikka itse veronkorotus lasketaan lopulta verotettavan lisätyn tulon perusteella. Samaa periaatetta noudatettiin myös aiemman sääntelyn voimassa ollessa. Tällöin vähäisyyden rajana pidettiin 5 000 euroa. Ks. esim. Myrsky ja Råbinä 2015 s. 376.

⁴⁷ Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.3.1.

⁴⁸ Verohallinto: Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa kohta 3.3.1.

⁴⁹ Verohallinto: Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohta 3.3.1.

⁵⁰ Verohallinto: Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa kohta 3.5.1.

katsottu myös veroilmoituksen jättäminen allekirjoittamatta, jos verovelvollinen korjaa puutteen kehotuksesta. Veronkorotusta ei sen sijaan jätetä vähäisyyden perusteella määräämättä, jos edellä mainitut laiminlyönnit korjataan vasta, kun verotus on tulo- tai kiinteistöverotuksen osalta päättynyt, tai vastaavasti, jos perintö- ja lahjaverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa verotus on jo toimitettu ja vero määrätty.⁵¹

Vähäisyyden euromääräistä rajaa arvioitaessa on huomattava, että jos kyse on koko veroilmoituksen antamatta jättämisestä tai kokonaisen tuloerän ilmoittamatta jättämisestä, laiminlyöntiä ei pidetä vähäisenä. Tämä perustuu siihen, että vähäisyyden rajaa ei arvioida tosiasiallisesti lisätyn verotettavan tulon tai veron määrän lisääntymisen perusteella, vaikkakin veronkorotuksen suuruus lasketaankin näiden lisäysten perusteella. Tämä tarkoittaa esimerkiksi tuloverotuksessa sitä, että jos verovelvollinen jättää ilmoittamatta jonkin euromäärältään vähäisen tuloerän esitäytetylle veroilmoitukselleen kokonaan, määrätään verovelvolliselle vähintäänkin minimikorotus.⁵² Sama periaate koskee varainsiirtoverotusta ja perintö- ja lahjaverotusta, jos perukirja tai veroilmoitus on jätetty kokonaan antamatta: Laiminlyönti ei ole vähäinen, vaikka ilmoittamatta jätettyjen varojen määrä olisi vähäinen tai niiden johdosta ei määrättäisi veroa.⁵³

Myöskään yksittäisen laiminlyönnin ollessa vähäinen, sitä ei pidetä säännöksen tarkoittamalla tavalla vähäisenä, jos laiminlyönnit ovat toistuvia.⁵⁴ Tällä tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä, että verovelvollinen ilmoittaa toistuvasti, kuten vuosittain, virheellisiä tai puutteellisia tietoja veroilmoituksellaan. Joskus verovelvollinen voi kuitenkin tehdä useampia vähäisiä virheitä yhteen ja samaan veroilmoitukseen. Verohallinnon linjauksen mukaan pääsääntöisesti laiminlyötyjen tuloerien tai verosta tehtävien vähennysten euromäärä yhteensä ratkaisee sen, onko laiminlyöntiä pidettävä vähäisenä. Jos samassa veroilmoituksessa on useampi yksittäin tarkasteltuna euromääräisesti vähäinen virhe, jotka alittavat yhteismäärältään linjatun 2 000 euron lisätyn tulon tai 500 euron lisääntyneen veron rajan, ei veronkorotusta pääsääntöisesti määrättäisi. Voidaan kuitenkin pitää perusteltuna, että veronkorotus voitaisiin määrätä toistuvuuteen perustuen silloin, jos laiminlyöntejä olisi esimerkiksi enemmän kuin

⁵¹ Vastaavat, muut kuin euromääräiseen vähäisyyteen perustuvat, vähäisyyden edellytykset tulivat sovellettavaksi myös aiemmassa sääntelyssä. Ks. esim. Äimä 2011 s. 239–240.

⁵² Vähimmäiskorotuksen suuruus luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle on 75 euroa (VML 32.9 §, PerVL 36 a.6 § ja VSVL 36 a.6 §).

⁵³ HE 97/2017 vp s. 75.

⁵⁴ HE 97/2017 vp s. 143.

kaksi, vaikka ne jäisivätkin yhteismäärältään euromääräisen 2 000 euron tai 500 euron rajan alle.

Jos kysymys on tilanteesta, jossa useampi virhe koskee sekä tuloa että veroa, ei laiminlyöntien yhteismäärää voida suoraan laskea. Jos kyse olisi kuitenkin enemmän kuin kahdesta laiminlyönnistä, voitaisiin veronkorotus määrätä edellä kuvatuin tavoin perustuen toistuvuuteen. Jos kyse olisi kahdesta virheestä tai puutteesta, joista toinen kohdistuu tuloon ja toinen veroon, voitaisiin yhteismäärä poikkeuksellisesti laskea lisääntyneen veron perusteella. Eli esimerkiksi lisätyn tulon ollessa 1 000 euroa ja lisääntyneen veron ollessa 300 euroa, laskettaisiin 1 000 euron lisätyn tulon vaikutus määrättävään veroon. Tämä jälkeen lasketun lisääntyneen veron määrä lisättäisiin mainittuun 300 euron lisääntyneeseen veroon. Jos yhteismäärä olisi tällöin yli 500 euroa, voitaisiin veronkorotus määrätä.⁵⁵ Näkökulmaa voi perustella sen olevan johdettu analogisesti VML 32 b.1 §:sta, jonka mukaan veronkorotus määrätään lisääntyneestä verosta, ellei sitä voida määrätä lisätystä tulosta.⁵⁶

Tällaiselta laskemiselta toki vältyttäisiin, jos jo kahden euromäärältään vähäisenkin laiminlyönnin katsottaisiin olevan sillä tavalla toistuvaa, että veronkorotus voitaisiin jo näillä perusteiden määrätä. Vain kahta samassa veroilmoituksessa tehtyä euromääräisesti vähäistä virhettä ei kuitenkaan liene perusteltua pitää toistuvana tai muutoinkaan muuna kuin vähäisenä, ellei taustalla ole aiempina verovuosina tehtyjä laiminlyöntejä. Toistuvuuden käsitteen soveltaminen samassa veroilmoituksessa tehtyihin laiminlyönteihin ei saa suoraan tukea lain esitöistä. Vähäisyyden käsite on kuitenkin jätetty sillä tavalla avoimeksi, että vähäisyyden perustuminen euromääräiseen vähäisyyteen on pääsääntö, mutta ei ehdoton. Onkin perusteltua pitää muuna kuin vähäisenä sellaista verovelvollisen laiminlyöntiä, jossa veroilmoituksen ilmoitetaan useita virheellisiä tai puutteellisia tietoja, vaikka ne olisivat euromäärältään vähäisiä.⁵⁷

⁵⁵ Veronkorotuksen laskemiseen tämä ei silti vaikuttaisi. Eli veronkorotus määrättäisiin esimerkin kaltaisessa tilanteessa VML 32 a.1 §:n perusteella $1\,000 * 2\% + 300 * 10\%$. Käytännössä useimmiten määrättäväksi tulisi vain VML 32 a.9 §:n mukainen minimikorotus 75 euroa.

⁵⁶ Vrt. Knuutinen 2021 s. 58, jossa lisääntynyt vero on ehdotettu muutettavaksi lisääntyneeksi tuloksi.

⁵⁷ Sellaista toistuvuutta, joka antaa aiheen veronkorotuksen määräämiseen korotettuna, käsitellään luvussa 4.1.1.

3.3 Pätevä syy: Ylivoimainen este

Veronkorotus jätetään määräämättä kaikissa verolajeissa, jos laiminlyönnille on pätevä syy. Pätevänä syynä pidetään muun muassa verovelvollisen sairastumista tai muuta ylivoimaista estettä, joka on estänyt ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen.⁵⁸ Enempää esimerkkejä siitä, millaista syytä voidaan pitää pätevänä tai millaista estettä ylivoimaisena, ei lain esitöissä tai Verohallinnon ohjeissa ole määritelty. Tällaista tilannetta arvioidaan tapauskohtaisesti, mikä ei kuitenkaan tarkoita, että pätevän syyn tai ylivoimaisen esteen käsitteen tulkinta olisi kovinkaan laaja. Ylivoimaisesta esteestä tai siihen käsitteellisesti rinnastettavasta laillisesta esteestä on omaa tulkintakäytäntöä monessa eri oikeudenalassa.⁵⁹ Tulkintakäytäntö on kuitenkin yli oikeudenalojen hyvin samanlainen. Siksi käsitettä on myös verotuksessa tulkittava lopulta melko suppeasti, eikä sitä tule aiheettomasti lähteä laajentamaan. Jäljempänä käsiteltävän kohtuuttomuuden käsite on sen sijaan laajempi, ja siinä voidaan ottaa kokonaisarviointilla huomioon laajemmin erilaisia seikkoja. Tästäkin syystä pätevän syyn tai ylivoimaisen esteen käsite on tarkoituksenmukaista pitää kohtuuttomuudesta erillisenä ja verrattain suppeana.

Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa (808/2019, jäljempänä hallintomenettelylaki tai HOL) laillisesta esteestä ja muusta erittäin painavasta syystä säännellään määrääjän palauttamisen säännöksessä HOL 114 §. Laillisen esteen käsite on määritelty HOL 53.1 §:ssa. Säännöksen mukaan laillisena esteenä pidetään tilannetta, jossa henkilö ei voi sairauden tai yleisen liikenteen keskeytymisen tai muun niihin rinnastuvan syyn vuoksi noudattaa asetettua määräaika. HOL 53.1 §:ssa säädetään myös, että laillisesta esteestä ja sen päättymisestä on viipymättä ilmoitettava tuomioistuimelle. Samansisältöinen säännös löytyy myös oikeudenkäymiskaaren (4/1734, jäljempänä oikeudenkäymiskaari tai OK) 28 §:stä. Pätevää syytä veronkorotuksen määräämättä jättämisen edellytyksenä voidaan pitää asiasisällöltään hyvin samankaltaisena edellä mainittujen säännösten kanssa. HOL 53 §:n⁶⁰ mukaisena laillisena esteenä on vakiintuneesti pidetty esimerkiksi äkillistä sairauskohtausta, posti- tai teleliikenteeseen kohdistuvaa lakkoa tai poikkeuksellisia sääolosuhteita.⁶¹

⁵⁸ HE 97/2017 vp s. 75.

⁵⁹ Ylivoimainen este on käsitteenä tutumpi lähinnä siviilioikeudesta. Laillista estettä käytetään useammin julkisoikeudessa.

⁶⁰ Kumotussa hallintolainkäyttölain (586/1996) 78 §:ssä viitattiin OK 28 ja 29 §:ään.

⁶¹ Mäenpää 2007 s. 613 ja Mäenpää 2008 s. 101 ja 311.

Myös oikeudenkäymiskaassa säädetyn määräajan palauttamiseen edellytettävää laillista estettä koskevassa säännöksessä laillisen esteen määritelmä on hallintomenettelylain säännöstä vastaava. Oikeuskäytännöstä on myös johdettavissa lukuisia oikeusohjeita laillisen esteen tulkinnasta sekä tuomioistuimeen saapumisen että määräajan palauttamisen tilanteisiin. Esimerkiksi sairauden on oltava laadultaan tai vaikutuksiltaan niin vakava, että tuomioistuimeen saapuminen tai siellä oleminen vaarantaisi henkilön terveyden. Vankilassa oloa ei tuoreemmassa oikeuskäytännössä ole pääsääntöisesti hyväksytty lailliseksi esteeksi. Sen sijaan esimerkiksi säilöönottoa juopumuksen takia tietyissä olosuhteissa on. Myös isän mukanaolo synnytyksessä on oikeuskäytännössä hyväksytty lailliseksi esteeksi.⁶²

Aiemman veronkorotussääntelyn voimassaollessa pätevänä syynä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin ei ole pidetty esimerkiksi kolmannelta osapuolelta, kuten verovelvollisen kirjanpitäjältä tai tilitoimistosta johtuvaa viivästymistä. Pätevänä syynä ei ole pidetty myöskään verovelvollisen olosuhteita tai elämäntilannetta, kuten työkiireitä tai lomailua. Myöskään veroilmoituksen antamiseen liittyvät haasteet, kuten esimerkiksi verovelvollisen omat haasteet sähköisen asiointipalvelun käyttämisessä tai ongelmat lomakkeiden tulostamisessa eivät täytä pätevän syyn edellytyksiä.⁶³ Korkeimman hallinto-oikeuden vanhemman sääntelyn voimassaollessa antamasta ratkaisusta ilmenee, että verovelvollisen puolison vakavaa sairastumista, verovelvollisen opiskelukiireitä sekä sitä, että verovelvollisen kotipaikkakunnalla ei sijainnut verotoimiston toimipistettä, jossa selvittää veroasioita, ei pidetty pätevänä syynä.⁶⁴

Kun arvioidaan nykyistä veronkorotussääntelyä koskevasta hallituksen esityksestä, Verohallinnon ohjeista ja muista oikeudenaloista johdettuja tulkintakannanottoja kokonaisuutena, voidaan selkeinä tilanteina, milloin verovelvollinen ei pätevästä syystä voi täyttää ilmoittamisvelvollisuuttaan, pitää ainakin pitkää sairaalajaksoa tai muuta vakavampaa sairastumista. Sairaalajakson ja sairastumisen tulisi luonnollisesti asettua ajanjaksolle, jonka aikana

⁶² Rautio 2021 Prosessioikeus > X MUUTOKSENHAKU > 3. Ylimääräinen muutoksenhaku > Menetetyn määräajan palauttaminen > Palauttamisen edellytykset > Laillinen este. Rautio on esittänyt oikeuskäytännön linjaukset ratkaisuihin KKO 2001:73, KKO 2004:101, KKO 2004:102, KouHO 15.2.1979 R 78/1349 ja KKO 2002:103.

⁶³ Ks. Myrsky ja Rabinä 2015. s. 377.

⁶⁴ Ks. KHO:2012:98. Ratkaisussa todettiin kuitenkin, että veronkorotus oli määrätty väärän lainkohdan nojalla, joten KHO palautti asian Verohallinnolle veronkorotuksen määräämiseksi oikean säännöksen perusteella. Tästä syystä KHO ei perustellut ratkaisua veronkorotuksen määräämisestä, vaikkakin totesi, että kysymyksessä olevissa olosuhteissa veronkorotus oli voitu määrätä. Tästä syystä KHO:n perustelut jäivät tämän tapauksen osalta saamatta.

ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä edellytetään, eli esimerkiksi tietyn määräajan päättymisen yhteyteen. Sen sijaan verovelvollisen perheenjäsenen tai muun läheisen sairastumista, ja siitä aiheutunutta ylimääräistä kuormaa ja huolta, ei voida lähtökohtaisesti pitää pätevänä syynä. Esteen tulisikin olla sellainen, että verovelvollisella ei yksinkertaisesti ole mahdollisuutta täyttää ilmoittamisvelvollisuuttaan. Tästä syystä myöskään verovelvollisen sellaiset terveysongelmat, jotka eivät vie hänen toimintakykyään, eivät lähtökohtaisesti tule arvioitavaksi pätevänä syynä.

Ylivoimaista estettä voidaan arvioida myös siitä näkökulmasta, että verovelvollinen ei esimerkiksi sairauden vuoksi ole toimintakyvytön, vaan ulkoiset seikat estävät veroilmoituksen antamista oikea-aikaisesti oikeanlaisena. Tällainen tilanne voi olla vaikkapa sellainen, että verovelvollinen on syystä tai toisesta sellaisessa olosuhteissa esimerkiksi ulkomailla, jossa veroilmoituksen tai muun säädetyn tiedon antaminen on käytännössä mahdotonta. Tällöin tulee ottaa huomioon se, että verovelvollisella on yleensä pätevästä syystä mahdollisuus hakea ilmoittamisvelvollisuutensa täyttämistä varten lisääaikaa. Jos verovelvollisen yhteydenottomahdollisuudet eivät ole katkenneet täysin, ei voida pitää pätevänä syynä laiminlyöä ilmoittamisvelvollisuutta, jos lisäajan hakeminen olisi ollut mahdollista. Sen sijaan, jos verovelvollisen kaikki yhteydenottomahdollisuudetkin ovat katkenneet syystä tai toisesta, voivat pätevän syyn edellytykset täytyä.

Kuten laillista estettä koskevasta oikeuskäytännöstä on tulkittavissa, esimerkiksi vankilassa oloa ei lähtökohtaisesti ole pidettävä pätevänä syynä myöskään ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen näkökulmasta. Verovelvollisella on tällaisessa tilanteessa yleensä mahdollisuus varautua ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen määräajassa, vaikka se ei juuri määräpäivän koittaessa olisi mahdollista. Vankilassa oleminen ei yleensä ole sillä tavalla yllättävää ja odottamatonta, että verovelvollinen ei voisi varautua esimerkiksi valtuuttamalla toista henkilöä hoitamaan asioitaan tai hoitaa ilmoittamisvelvollisuuttaan vankilasta käsin itse määräajan kuluessa. Kuten oikeuskäytännöstä on myös johdettavissa, tilapäistä ja yllättävää säilöönottoa tai esimerkiksi tutkintavankeutta voidaan arvioida toisin. Tällöin ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen ei välttämättä ole lainkaan mahdollista.

Toinen edellytys pätevän syyn hyväksymiseksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin syyksi on ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen mahdollisimman pian esteen lakattua.⁶⁵

⁶⁵ HE 97/2017 vp s. 152.

Mitään tiettyä aikamäärettä ei voida yksiselitteisesti määrittää, jolloin ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä esteen lakattua voidaan pitää riittävän viipymättömänä. Henkilöasiakkaiden tuloverotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä verovelvolliskohtaisesti eri aikoina, kuitenkin lokakuun viimeiseen päivään mennessä (VML 49 §). Myös kiinteistöverotuksessa noudatetaan vastaavaa verovelvolliskohtaista päättymistä (KiVL 22 a §). Tästä syystä myös veroilmoituksen täydentämisen ja korjaamisen määräpäivät vaihtelevat verovelvolliskohtaisesti. Perintö- ja lahjaverotusta sekä varainsiirtoverotusta koskevat jo edellä käsitellyt määräajat ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi.⁶⁶ Jos verovelvollinen ei täydennä veroilmoitustaan näiden määräaikojen puitteissa, on veronkorotus siis lähtökohtaisesti määrättävä.

Edellä laillisen esteen käsitteen yhteydessä jo käsitellyn määräajan palauttamiseen liittyvän laillisen esteen sääntelyssä on säädetty tarkka aikamääre, jonka aikana tarvittavat toimet on tehtävä laillisen esteen lakattua. HOL 115 §:n ja OK 18 §:n mukaan hakemus määräajan palauttamisesta on pääsääntöisesti tehtävä 30 päivän kuluessa laillisen esteen lakkaamisesta. Verotusmenettelyssä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista soveltaa ainakaan päivien tai viikkojen tarkkuudella yhtä ankaraa aikamäärettä, sillä siitä ei ole erikseen laissa säännelty. Jos verovelvollinen täyttää ilmoittamisvelvollisuutensa esteen lakattua kohtuullisessa ajassa oma-aloitteisesti ja antaa selvityksen siitä, miksi ilmoittamisvelvollisuus on aiemmin laiminlyöty, voidaan ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä yleensä pitää riittävän viipymättömänä. Vähintään edellä mainittua yhtä kuukautta ja esimerkiksi enintään kahta kuukautta voitaneen yleensä pitää kohtuullisena aikana, jonka kuluessa verovelvollisen tulisi esteen lakattua ilmoittamisvelvollisuutensa täyttää. Tuloverotuksen ja kiinteistöverotuksen näkökulmasta tätä voidaan perustella myös sillä, että esitätetyn veroilmoituksen ja kiinteistöveroilmoituksen täydentämisen määräaika sen muodostamisesta on pääsääntöisesti vähän alle kaksi kuukautta.⁶⁷

⁶⁶ Alaluvussa 2.2 viimeinen kappale. Tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä ja muissa verolajeissa ennen korjausten tekemiselle asetettua määräaikaa, tulee määrättäväksi myöhästymismaksu veronkorotuksen sijaan.

⁶⁷ Ks. Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta 4–6 § ja 14 §. Verohallinto on tiedottanut esitätettyjen veroilmoitusten saapumisajaksi viime vuosina maaliskuun.

3.4 Luottamuksensuojasäännöksen merkitys

Luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamaan tulkinnanvaraisuuteen ja epäselvyyteen viitataan ensinnäkin säännöksessä alennetusta veronkorotuksesta. Toiseksi siihen viitataan myös säännöksessä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä kokonaan. Alennettu veronkorotus tai veronkorotuksen määräämättä jättäminen voi tulla kysymykseen silloin, kun asiaa voidaan pitää luottamuksensuojasäännöksessä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvaraisena tai epäselvänä, mutta vero on tästä huolimatta maksuunpantu. Asian tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä tulee arvioida samoin kuin luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltamiskäytännössä.

Tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden käsitteiden tunnistaminen edellyttää luottamuksensuojasäännöksen sisällön ymmärtämistä. Myös muissa käsiteltävissä verolajeissa on viittaussäännös verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännökseen. Pois lukien varainsiirtoverolaki, jossa viitataan oma-aloitteisten verojen menettelylain luottamuksensuojasäännökseen. Säännös on kuitenkin samansisältöinen verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännöksen kanssa.

VML 26.2 §:n mukaan:

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.

Luottamuksensuojasäännöksen pääasiallinen tarkoitus verotusmenettelyssä on se, että verovelvollisella on oikeus luottaa hänelle verotusasiassa annettuihin ohjeisiin ja viranomaisen verotuskäytäntöön.⁶⁸ Laajimmillaan luottamuksensuoja voi säännöksen mukaan johtaa siihen, että vero jätetään kokonaan maksuunpanematta. Veronkorotussääntelyn kannalta on kuitenkin kysymys niistä tilanteista, joissa vero maksuunpannaan, mutta jossa

⁶⁸ Myrsky 2000 s.799.

veronkorotusta voidaan kokonaan tai osittain pitää kohtuuttomana. Tässä yhteydessä kohtuuttomuutta arvioidaan nimenomaisesti tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden näkökulmasta, jolloin muita verovelvollisen olosuhteista ilmeneviä seikkoja ei tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden edellytyksiä arvioitaessa huomioida.⁶⁹

Seuraavissa alaluvuissa käsitellään kahta luottamuksensuojasäännöksessä säädettyä edellytystä ja sitä, mikä merkitys edellytyksillä on sekä erikseen että yhdessä juuri veronkorotuksen määräämisen kannalta.

3.4.1 Tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys

Verohallinnon ohjeet ovat linjanneet eroa veronkorotuksen alentamisen ja määräämättä jättämisen välillä. Alentamisen perusteena on pidetty sitä, että tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden edellytysten voidaan arvioida täyttyvän, mutta luottamuksensuojan antamiselle säädettyjen muiden edellytysten ei. Muiden edellytysten täyttymättä jäämisellä tarkoitetaan sitä, että verovelvollisen ei katsottaisi toimineen vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.⁷⁰ Alennetussa veronkorotuksessa merkitystä annetaan siis asian tulkinnanvaraisuudelle ja epäselvyydelle siinä merkityksessä, mikä käsitteillä on luottamuksensuojasäännöksen soveltamistilanteissa. Tämä ei tarkoita, että asiaan sinänsä sovelletaan luottamuksensuojasäännöstä, sillä luottamuksensuojasäännöksen soveltumisen edellytyksenä on lisäksi verovelvollisen vilpittömän mieli.

Edellä kuvattu linjanveto on perusteltu. Ensinnäkin alennetun veronkorotuksen säännöksen sanamuoto ei edellytä kuin sen, että asiaa on luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamalla tavalla pidettävä tulkinnanvaraisena ja epäselvänä. Toisekseen olisi ongelmallista määrätä veronkorotusta lainkaan tilanteessa, jossa kysymyksessä oleva asia on katsottu niin tulkinnanvaraiseksi ja epäselväksi, ja verovelvollisen katsottu olleen vilpittömässä mielessä niin, että luottamuksensuojasäännöksen edellytykset täyttyvät. Tässä alaluvussa käsitellään tulkinnanvaraisuutta ja epäselvyyttä käsitteenä, eli edellytyksiä, jotka johtavat alennetun veronkorotuksen säännöksen soveltamiseen.

⁶⁹ Myrsky 2000 s. 802.

⁷⁰ Seuraamusmaksut tuloverotuksessa, Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa, Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohdat 3.2.7.

Veronkorotuksen määräämistä arvioitaessa olennaista on kysymyksessä olevan asian laatu eli sen objektiivinen tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys.⁷¹ Objektiivisuudella tarkoitetaan sitä, että verovelvollisen oma säännöksen tarkoituksesta poikkeava käsitys ja ymmärrys lain-säännöksen sisällöstä ei tee asiasta tulkinnanvaraista ja epäselvää. Tulkinnanvarainen ja epäselvä asia on silloin, jos verolainsäännös tai muu oikeusohje sisältää selvän aukon tai tulkinnanvaraisuuden. Verolainsäädännössä on useita yleissäännöksiä, joita ei välttämättä ole määritelty kovinkaan täsmällisesti. Tuloverotuksessa esimerkkinä tulonhankkimiskulujen ja elantomenojen välinen rajanveto tai eräät jaksotuskysymykset.⁷²

Tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys ilmenee usein niin, että tulon veronalaisuutta ei sinänsä voida pitää tulkinnanvaraisena ja epäselvänä, mutta itse verotuskohtelua voidaan, eli esimerkiksi sitä, minä tulolajina tai minkä sääntelyn mukaan tulo verotetaan. Esimerkkutilanne voisi olla sellainen, että verovelvollinen ilmoittaa saamansa tulon osinkotulona, mutta myöhemmin todetaan tuloon soveltuvaksi luovutusvoitonverotus, ja tämän myötä verotus toimitetaan verovelvollisen vahingoksi. Luottamuksensuojasäännöksen mukainen tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys veronkorotuksen alentamisen perusteena ei pääsääntöisesti tulisi kohdistua sellaiseen tuloon, joka on jätetty ilmoittamatta kokonaan. Yhteiskunnassamme syntyy esimerkiksi jatkuvasti uusia ilmiöitä, joiden verotuskysymyksiin ei välttämättä löydy reaaliajassa ajankohtaista tietoa.⁷³ Verotuksen lähtökohtana on, että kaikki tulot, joita ei erikseen ole säädetty verovapaaksi, ovat veronalaisia. Tästä syystä vetoaminen siihen, ettei jostakin uudesta ilmiöstä saadun tulon verotuskohteluun oteta laissa tai vakiintuneessa verotuskäytännössä kantaa, ei ole peruste jättää tuloa ilmoittamatta kokonaan.

Alennetun veronkorotuksen tilanteessa edellytyksenä alennetun veronkorotuksen määräämiseen ei voida pitää sitä, että verovelvollinen on selvittänyt asiaa etukäteen juuri veroviranomaisilta. Viranomaisen verotus- ja soveltamiskäytännön vakiintuminen asiassa, josta ei laissa nimenomaisesti säädetä, ei poista lainsäädännöllistä tulkinnanvaraisuutta.⁷⁴ Verovelvollisen olisi tällöin hyvä pystyä muilla tavoin johdonmukaisesti selvittämään, millä perusteilla on ilmoittamisvelvollisuutta täyttäessään tullut tiettyyn lopputulokseen. Jos asiasta ei ole oikeusohjeita ja verotuskäytäntöä, ja verovelvollisen ilmoitus esimerkiksi tiettyinä

⁷¹ HE 97/2017 vp s. 147.

⁷² Soikkeli 2004 s. 31–32. Jaksottamiskysymyksestä lisää tutkimuksen alaluvussa 3.5. Lainsäätäjä on sisällyttänyt jaksottamiseen liittyvät ongelmat kohtuuttomuuden käsitteen alle.

⁷³ Ks. myös Soikkeli 2004 s. 33.

⁷⁴ Soikkeli 2004 s. 33.

tulolajina on sinänsä looginen, voidaan veronkorotus määrätä alennettuna, vaikka tulon verotuskohtelusta poikettaisiin verovelvollisen ilmoitukseen nähden.

Verovelvollisen omat toimet voivat joskus johtaa siihen, että verotuskysymys muodostuu epäselväksi ja tulkinnanvaraiseksi.⁷⁵ Vanhemman sääntelyn aikainen soveltamiskäytäntö on saattanut johtaa jopa siihen, että verovelvollisen monimutkaiisiin järjestelyihin ryhtyminen ja siitä seurannut asian tulkinnanvaraisuus on katsottu jopa tahalliseksi tai törkeän huolimattomaksi laiminlyönnin tasoa arvioitaessa.⁷⁶ Nykyisessä sääntelyssä veronkorotus tulisi määrätä perustasoisena, jos verovelvollinen ei ole kyennyt ilmoittamaan tulojaan oikein ja ilman puutteellisuuksia, ja asian tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys johtuu verovelvollisen omista toimista. Edellytyksenä toki tällöinkin on, että lainsäädäntöä ei tältä osin voida objektiivisesti arvioiden pitää tulkinnanvaraisena tai epäselvänä. Usein monimutkaiisiin järjestelyihin ryhdyttäessä itse lainsäädännös ei välttämättä ole tulkinnanvarainen, mutta monimutkaisen järjestelyn kaikki vaiheet on vaikea selvittää ja sovittaa yhteen aineellisen veronlainsäädännön kanssa.

3.4.2 Vilpitiön mieli sekä viranomaisen käytäntö ja ohjeet

Kun arvioidaan tulkinnanvaraisuutta ja epäselvyyttä määräämättä jättämisen näkökulmasta, huomioon otetaan ensinnäkin edeltävässä alaluvussa kuvattu asian objektiivinen tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys. Toisena merkitystä annetaan tällöin myös niille toimenpiteille, joilla verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään tulon, vähennyksen tai toimenpiteen oikeaa verotuskohtelua ja täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein.⁷⁷ Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen katsottaisiin – toisin kuin alennetun veronkorotuksen tilanteissa – toimineen vilpittömässä mielessä ja viranomaisen ohjeistusten ja käytännön mukaisesti. Ero alennetun veronkorotuksen tilanteeseen on siis se, että määräämättä jättämisen yhteydessä luottamukSENSUOJASÄÄNNÖKSEN katsottaisiin myös itsenäisesti soveltuvan kysymyksessä olevaan tilanteeseen.

⁷⁵ Ks. Soikkeli 2004 s. 33.

⁷⁶ Ks. myös Rabinä, Myrsky ja Myllymäki 2017 s. 391.

⁷⁷ HE 97/2017 vp s. 174 ja Seuraamusmaksut tuloverotuksessa, Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa ja Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohdat 3.3.3.

Vilpittömällä mielellä tarkoitetaan verotusmenettelyssä sitä, että verovelvollinen on ensinnäkin riittävällä tavalla pyrkinyt selvittämään saatavilla olevien ohjeiden ja säännösten perusteella oikeaa verokohtelua. Tämä tarkoittaa myös sitä, että verovelvollinen ei pääsääntöisesti voi vedota vilpittömään mieleen silloin, jos hän on saanut veroviranomaiselta oikeusohjeisiin perustumattoman ohjauksen tai neuvon.⁷⁸ Tämä johtuu siitä, että asiaa ei tällöin voida pitää tulkinnanvaraisena, jos kysymystä koskevat oikeusohjeet ovat selvät ja täsmälliset. Verovelvollinen ei voi siis toimia esimerkiksi viranomaisen virheellisenä antaman suullisen ohjeen mukaan sellaisilla oikeusvaikutuksilla, että veronkorotusta voitaisiin jättää määräämättä pelkästään tällä perusteella. Myöskään edellytykseksi veronkorotuksen alentamiseen se ei lähtökohtaisesti riitä, jos asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä, ja asiasta on saatavilla esimerkiksi kirjallisia vero-ohjeita, joista oikea verokohtelu on selvitetävissä.⁷⁹

Jos palataan aiemmassa aluvussa esitettyyn osinkotulo – luovutusvoitonverotus -esimerkkiin, jätettäisiin veronkorotus tilanteessa määräämättä, jos verovelvollinen olisi esimerkiksi saanut veroviranomaiselta ohjeen ilmoittaa tulo osinkotulona. Edellyttäen, että asia ei selviäisi perustason laintulkinnalla eikä kysymykseen olisi saatavilla kirjattua verotuskäytäntöä, jonka perusteella oikea verotuskohtelu olisi voitu selvittää.

Luottamuksensuojasäännöksen soveltaminen nousee kysymyksenä esiin usein tilanteissa, joissa verovelvollinen on saanut esimerkiksi aiempaan verovuonna nimenomaisen ratkaisun tiettyyn verotuskysymykseen. Jos tulevana vuosina todetaan, että ratkaisu on ollut virheellinen, voidaan tätä tiettyä verotuskysymystä koskeva asia oikaista oikeusohjeisiin perustavaksi myöhempinä verovuosina. Yleensä avoinna olevana verovuonna verotuskohtelua ei vielä muuteta, vaan verovelvollista ohjeisestaan tuleville verovuosille oikeasta verotuskohdelusta.⁸⁰ Jos verotus jostain erityisestä syystä oikaistaisiin jo käsiteltävänä verovuonna, jätettäisiin veronkorotus kuitenkin määräämättä. Sen sijaan aiempiin verovuosiin perustuva virheellinen verotus, johon ei ole annettu nimenomaista ratkaisua, ei muodosta luottamuksensuojaa, jos asia ei ole tulkinnanvarainen ja epäselvä. Jos johonkin verotuksen perusteeksi ilmoitettuun tietoon ei esimerkiksi ole jonakin verovuonna nimenomaisesti puututtu⁸¹ tai

⁷⁸ Soikkeli 2004 s. 34.

⁷⁹ Kysymys voi tulla arvioitavaksi muiden edellytysten, kuten kohtuuttomuuden näkökulmasta.

⁸⁰ Verohallinto: Luottamuksensuoja verotuksessa kohta 5.

⁸¹ KHO:2017:116: ”Se, että johonkin asiaan ei ole verotuksen toimittamisen yhteydessä puututtu, ei yksinään muodosta sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä, jonka nojalla verovelvolliselle syntyisi luottamuksensuojaa.”

verotuspäätös on muodostettu automaatioissa⁸², ei tällaiseen verotuksen perusteena olevaan verotuspäätöksen tietoon synny luottamuksensuojaa. Tästä syystä veronkorotusta ei jätetä määräämättä tai pääsääntöisesti edes alenneta, jos esimerkiksi tulon tai menon verotuskohdeltu on ja on ollut lainsäädännön näkökulmasta selvää.

3.5 Kohtuuttomuus

Alennetussa veronkorotuksessa perustason veronkorotus voi tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden sijaan olla myös muusta erityisestä syystä kohtuuton. Määräämättä jättämisen säännöksessä taas viitataan alennetun veronkorotuksen säännökseen: Veronkorotus jätetään määräämättä, jos alennetun veronkorotuksen perusteiden täytyessä veronkorotuksen määrääminen on olosuhteisiin nähden kohtuutonta. Tämä ilmentää eräänlaista asteittaista harkintaa, jossa lähtökohta on ensin harkita veronkorotuksen alentamista. Mikäli perusteet täyttyvät, mutta veronkorotuksen määräämistä alennettunakin pidetään olosuhteisiin nähden kohtuuttomana, jätetään se määräämättä kokonaan.

Kohtuuttomuutta voidaan pitää käsitteenä, jossa on muihin alentamisen ja määräämättä jättämisen säännöksissä mainittuihin perusteisiin verrattuna eniten tulkinnanvaraa. Kohtuuttomuutta arvioitaessa voidaan siis ajatella, että huomioon otetaan tapauskohtaisesti ja laajemmin erilaisia perusteita, jotka tekevät veronkorotuksen määräämisestä perustasoisena tai ylipäätään olosuhteisiin nähden tai erityisestä syystä kohtuutonta. Kohtuuttomuuttakin arvioitaessa on kuitenkin korostettava erityisesti määräämättä jättämisen poikkeusluonnetta, sillä nykyisen sääntelyn lähtökohtana on veronkorotuksen määrääminen säännösten tarkoittamissa tilanteissa.⁸³ Kohtuuttomuutta ei voida siis soveltaa myöskään liian laajasti. Toisaalta myös määräämättä jättämisen ja alennetun veronkorotuksen säännöksissä sanamuoto on ehdoton. Kun edellytykset täyttyvät, veronkorotus ”jätetään määräämättä” tai veronkorotus ”on x prosenttia” lisäystä tulosta/verosta. Sanamuoto ei siis varsinaisesti jätä varaa harkinnalle, kuten esimerkiksi ilmaistuna ”voidaan määrätä”.⁸⁴

⁸² Verotuksessa tehdään nykyään automaattista päätöksentekoa, jolloin kaikkia verotuspäätökseltä ilmeneviä verotustietoja ei pidetä nimenomaisesti ratkaistuina. Ks. esim. Rabinä ja Rautajuuri Verotus 1/2017 s. 39.

⁸³ VaVM 26/2017 vp s. 12.

⁸⁴ Ks. myös Knuutinen 2020 s. 63 säännösten sanamuotojen vertailusta aiempaan veronkorotussääntelyyn.

Alennetun veronkorotuksen osalta hallituksen esityksessä on avattu kohtuuttomuuden käsitettä useammalla esimerkillä johtuen varmasti käsitteen avoimuudesta. Erityisenä syynä voidaan pitää ensinnäkin verovelvollisen olosuhteita, joiden johdosta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä voidaan pitää vähemmän moitittavana. Esimerkkeinä olosuhteista mainitaan verovelvollisen terveydentila ja kokemattomuus veroasioissa. Toiseksi veronkorotusta voidaan pitää kohtuuttomana, jos laiminlyönti kohdistuu verovelvollisen veron jaksottamisessa tekemään tahattomaan virheeseen. Kolmanneksi erityiseksi syyksi mainitaan muu olosuhteisiin nähden vähäinen virhe. Esitöissä mainitaan vielä, että erityisenä syynä ei pidetä verovelvollisen kirjanpitäjän tai asianhoitajan tekemää virhettä eikä esimerkiksi pelkästään sitä, että määrättävä veronkorotus olisi euromääräisesti suuri.⁸⁵ Kohtuuttomuudesta määräämättä jättämisen perusteena hallituksen esityksessä on todettu vain, että verovelvollisen katsotaan erehtyneen verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevista velvollisuuksistaan, ja tällaista erehtymistä voidaan verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen pitää anteeksi annettavana.⁸⁶

Seuraavissa alaluvuissa kohtuuttomuutta käsitellään jaoteltuna verovelvollisen olosuhteista johtuvaan kohtuuttomuuteen ja muista erityisistä syistä johtuvaan kohtuuttomuuteen. Vaikka alennetun veronkorotuksen säännöksessä mainitaan erityiset syyt kohtuuttomuuden perusteena ja määräämättä jättämisen säännöksessä olosuhteet, on molemmissa säännöksissä kohtuuttomuuden edellytysten täyttymisen määritelmänä sekä verovelvollisen olosuhteisiin että muihin erityisiin syihin liittyviä seikkoja. Tästä syystä molemmissa alaluvuissa käsitellään sekä määräämättä jättämisen että alennetun veronkorotuksen edellytyksiä näistä lähtökohdista.

3.5.1 Verovelvollisen olosuhteet

Hallituksen esityksessä mainittua ”olosuhteisiin nähden vähäistä virhettä” alennetun veronkorotuksen perusteena voidaan pitää jollain tasolla rinnasteisena kokonaan määräämättä jättämiselle euromääräisen vähäisyyden perusteella. Euromääräisessä vähäisyydessä tarkastellaan laiminlyönnin taloudellista merkitystä lähtökohtaisesti täysin objektiivisesti. Olosuhteisiin nähden vähäisessä virheessä vähäisyyden arvioinnissa otetaan huomioon se, voidaanko

⁸⁵ HE 97/2017 vp s. 147.

⁸⁶ HE 97/2017 vp s. 75.

virhettä pitää vähäisenä juuri verovelvollisen olosuhteissa. Arviointi on siis hieman subjektiivisempi. Joskin olosuhteitakin tulee arvioida mahdollisimman objektiivisesti niin, että otetaan huomioon laiminlyönnistä ilmenevät seikat.

Esimerkkinä tuloverotuksessa voi esiintyä tilanne, jossa verovelvollinen harjoittaa laajamittaista sijoitustoimintaa tai saa muita merkittävän suuruisia tuloja esimerkiksi ulkomailta, joiden ilmoittamisesta verovelvollinen on itse kokonaan ja pelkästään vastuussa. Tällöin verovelvollisen ilmoitukseen voi helpommin eksyä esimerkiksi laskuvirheitä tai vastaavia euroissa mitattavia virheitä esimerkiksi vieraan valuutan muuntamisessa euroiksi. Vastaavia tilanteita voivat olla esimerkiksi sellaiset, joissa verovelvollisen omistamien ja verovuonna luovuttaminen arvopapereiden omistusaikana on tapahtunut useita arvopapereiden hankintamenoa vaikuttavia yhtiötapahtumia. Tällaisissa tilanteissa voitaisiin pitää olosuhteisiin nähden vähäisenä sellaista virhettä, jossa verovelvollinen on pyrkinyt ilmoittamaan tulonsa, ja niihin liittyvät muut tiedot oikein, mutta tilanteen monimutkaisuudesta johtuen ilmoituksesta havaitaan laskuvirhe tai muu vastaava euromääräinen virhe. Euromääräistä virhettä tulisi tällöin arvioida ottamalla huomioon asian laajuus ja ilmoitettujen tulojen määrä. Esimerkiksi 700 000 euron sijoitustuottoja/-voittoja ilmoitettaessa useammankin kuin kahden tuhannen euron suuruista virhettä voitaisiin pitää olosuhteisiin nähden vähäisenä, jolloin alennettu veronkorotus olisi perusteltu.

Hallituksen esityksessä mainittua ”aitoa epävarmuutta” voi kuvastaa esimerkiksi Verohallinnon ohjeissa mainittu tilanne, jossa verovelvollinen on aidosti epävarma siitä, miten asiaa tulee verolainsäädännön mukaan arvioida, mutta esittää veroilmoituksellaan avoimesti oikeat ja riittävät tiedot asian ratkaisemiseksi. Edellytyksenä määräämättä jättämiselle on kuitenkin se, että verovelvollisen epävarmuus verotuskohtelusta on verovelvollisen henkilökohtaiset ja kyseisen tapauksen olosuhteet huomioon ottaen ymmärrettävää. Esimerkkinä on mainittu vahingonkorvauksen veronalaisuuteen liittyvä epävarmuus. Tällöin verovelvollinen voi antaa esimerkiksi veroilmoituksensa liitteenä vapaamuotoisen selvityksen, jossa on selvittänyt vahingonkorvauksen suorittamisen perusteet ja määrän, joiden perusteella Verohallinto voi ratkaista asian oikein.⁸⁷

Sen sijaan veronkorotus tulee Verohallinnon linjauksen mukaan määrätä, jos verovelvollinen ei ole ilmoittanut tuloerää, jonka veronalaisuutta ei missään olosuhteissa voida pitää

⁸⁷ Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.3.3.

epäselvänä, sille veroilmoituksella varatussa kohdassa. Verovelvollisen aidon epävarmuuden arvioinnissakin tulisi siis soveltaa joltain osin objektiivisia perusteita, sillä pelkkää verovelvollisen vetoamista omaan epävarmuuteensa ei voida kaikissa olosuhteissa pitää luotettavana. Luotettavuuden osoituksena voidaan pitää esimerkiksi sitä, että verovelvollinen on ensimmäistä kertaa tekemisissä kysymyksessä olevan kaltaisen tulon kanssa ja verovelvollisen ei voida katsoa kohtuudella pystyneen selvittämään tulon oikeaa verotuskohtelua.

On korostettava, että edellä mainittu esimerkki vahingonkorvauksesta ei tarkoita, että verovelvollinen voisi siirtää vastuuta tulojen, menojen tai veron oikein laskemisesta veroviranomaiselle. Edellä mainitussa esimerkissä esitettyä vahingonkorvausta voidaan pitää sillä tavalla yllätyksellisenä tai uutena asiana verovelvolliselle, jolloin oikean verokohtelun selvittäminen esimerkiksi etukäteen voi olla haastavaa. Sen sijaan esimerkiksi monimutkaisempaan yritysjärjestelyyn tai sijoitustoimintaan liittyviä tuloja ei voida pitää samalla tapaa verovelvolliselle odottamattomana tai yllätyksellisenä. Verovelvollisella on tällöin mahdollisuus ottaa etukäteen selvää realisoituvien tulojen verotuskohtelusta. Siksi esimerkiksi pelkkiä järjestelyyn liittyvien asiakirjojen tai sijoitustuloihin liittyvien raporttien toimittamista veroviranomaiselle ei voida pitää ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisenä, vaan verovelvollisen tulee itse ilmoittaa näihin liittyvät tulot oikean suuruisena ja oikeana tulolajina niille tarkoitetulla veroilmoituksella tai veroilmoituksen kohdassa.

Hallituksen esityksessä on mainittu myös verovelvollisen terveydentila ja kokemattomuus veroasioissa alennetun veronkorotuksen perusteena. Verohallinto linjaa tämän osalta ohjeissaan, että verovelvollisen kokemattomuus ei tule johtaa veronkorotuksen määräämiseen alennettuna, jos asia on selvästi ohjeistettu veroilmoituksen täyttöohjeissa tai muissa Verohallinnon ohjeissa. Lisäksi todetaan, että esimerkiksi kirjanpitovelvolliselta voidaan yleensä edellyttää korkeampaa huolellisuusvelvoitetta asian selvittämisessä.⁸⁸ Terveystilan mainitseminen edellytyksenä ilmentää veronkorotuksen kohtuullistamista tilanteessa, jossa verovelvollisen terveydentila ei kuitenkaan ole sellainen, joka täyttäisi pätevän syyn edellytykset veronkorotuksen määräämättä jättämiseen. Kuten edellä on todettu, sairastumisen tulee pätevän syyn edellytyksen täyttymiseksi viedä verovelvolliselta toimintakyvyn täyttää ilmoittamisvelvollisuuttaan. Koska rajanveto on tällöin hyvin tiukka, voidaan pitää

⁸⁸ Seuraamusmaksut tuloverotuksessa 3.2.7.

perusteltuna, että haasteet terveydentilassa voivat kuitenkin johtaa veronkorotuksen kohtuullistamiseen eli alentamiseen.

Terveydentilaa ja kokemattomuutta arvioitaessa pelkkä verovelvollisen ikä ei voi olla perusteena veronkorotuksen alentamiseen. Sen sijaan iän mukana tuomat haasteet, kuten esimerkiksi muistisairaus tai näkökyvyn heikentyminen, voivat olla perusteena veronkorotuksen alentamiselle. Verovelvolliselta on aina edellytettävä selvitys, jonka perusteella on katsottava, että hänen terveydentilansa on suoraan vaikuttanut laiminlyönnin tapahtumiseen. Pelkästään selvitys olemassa olevasta sairaudesta tai terveysongelmasta ei ole riittävä missään olosuhteissa. Vain jos selvitetyn haasteen ja laiminlyönnin välillä voidaan tunnistaa selvä syy-yhteys, on veronkorotuksen alentaminen mahdollista.

Verovelvollisen kielitaidon puute tai kansalaisuus ei voi lähtökohtaisesti olla syynä veronkorotuksen alentamiseen tai määräämättä jättämiseen. On selvää, että esimerkiksi suomen tai ruotsin kieltä osamaaton verovelvollinen ei välttämättä kykene sisäistämään vero-oikeudellisia säännöksiä tai vero-ohjeita kovinkaan tehokkaasti. Olisi kuitenkin kaikkien verovelvollisten yhdenvertaisuuden ja tasapuolisen verotuskohtelun vastaista ottaa veronkorotuksen yhteydessä tällaisia seikkoja ilman erityisiä syitä huomioon.⁸⁹ Kaikkia verovelvollisia sitovat samat laissa säädetyt edellytykset ilmoittamisvelvollisuudesta. Kielitaidon puute voinee joissain tilanteissa toimia yhtenä näyttöseikkana, kun arvioidaan laiminlyönnin kohteen objektiivista tulkinnanvaraisuutta ja verovelvollisen toimenpiteitä yrittäessään täyttää ilmoittamisvelvollisuuttaan.

3.5.2 Muut erityiset syyt

Muilla erityisillä syillä, joiden perusteella perustason veronkorotusta voidaan pitää kohtuuttomana, pidetään tässä yhteydessä sellaisia tulon, veron tai varallisuuden ominaisuuksiin tai ilmoittamisen erityispiirteisiin liittyviä seikkoja. Nämä syyt ovat siis sellaisia, joissa kohtuuttomuus ei suoraan johdu verovelvollisen olosuhteista. Huomattava on toki, että joskus nämä seikat yhdessä voivat johtaa veronkorotuksen kohtuuttomuuteen kokonaisarvioinnin

⁸⁹ PeL 6 §:n mukaan kaikki ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perustuslaki ei sen sijaan edellytä viranomaisessa käytettävän muuta kieltä, kuin suomea, ruotsia ja eri lailla säädetyin edellytyksin saamea. Viittomakieltä käytävien sekä vammaisuuden vuoksi tulkitsemis- ja käännösapua tarvitsevien oikeudet turvataan lailla (PeL 17 §).

perusteella. Verohallinto on ohjeissaan linjannut joitakin esimerkkejä erityisistä syistä, jolloin veronkorotuksen määräämistä voidaan pitää kohtuuttomana.

Ensinnäkin mainitaan tilanne, jossa verovelvollinen on saanut tulon sellaisena omaisuutena tai perintönä sellaista omaisuutta, jonka arvoa ei voida esimerkiksi julkisen noteerauksen tai ostotarjouksen perusteella määrittää täsmällisesti.⁹⁰ Tällä tarkoitetaan käytännössä esimerkiksi sitä, että joitakin sijoitusinstrumentteja voi olla vaikeaa arvostaa niiden käyvän arvon runsaan vaihtelun vuoksi. Tällaista omaisuutta voivat olla esimerkiksi virtuaalivaluutat.

Toiseksi mainitaan tilanteet, joissa omaisuserien hintoja joudutaan jyvittämään perustuen arvioituihin käypiin arvoihin. Jos verovelvollinen pyrkii tällaisessa tilanteessa täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa ilmoittamalla omaisuuden määrää, laatua, lajia ja kuntoa koskevat tiedot, ja ilmoitukseen sisällytetyt käyvät arvot eivät olennaisesti poikkea omaisuuden käyvästä arvosta, voidaan veronkorotus jättää määräämättä, vaikka ilmoitetuista arvoista poikettaisiin joltain osin.⁹¹ Omaisuutta voidaan joutua jyvittämään esimerkiksi silloin, jos aiemmin yhtenä kiinteistönä ostettu tai perintönä saatu kiinteistö on myöhemmin lohkottu määräaloiksi. Kiinteistöllä ja siitä lohkotuilla määräaloilla voi olla esimerkiksi erilaisia maa-alueita, kuten metsämaata, rakennusmaata ja maatalousmaata, joiden käyvän arvon määrittämisen perusteet ovat keskenään erilaiset. Voidaan pitää kohtuuttomana odottaa, että verovelvollisella on kyky ja osaaminen tehdä esimerkiksi monimutkaisia arvostamislaskelmia, jolloin riittävien tietojen esittämistä pidetään tässä yhteydessä riittävänä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisenä.

Hallituksen esityksessä on erikseen mainittu, että veronkorotusta ei pidetä erityisestä syystä kohtuuttomana pelkästään sen johdosta, että lisätyn tulon suuren määrän vuoksi myös veronkorotuksen euromäärä on suuri.⁹² Veronkorotuksen suuruus voi joskus kasvaa merkittävän suureksi ilman, että laiminlyöntiin liittyy esimerkiksi ilmeisiä piittaamattomuuden piirteitä. Verovelvollinen voi esimerkiksi ilmoittaa huomattavan suuruiset tulot ennakkoperintään maksaaksensa niistä aiheutuvat verot ennakkoverona. Tarkemmat tiedot tuloista eivät kuitenkaan aina näy esitetyllä veroilmoituksella, vaikka ne olisi ilmoitettu ennakkoperintävaiheessa ennakkoverohakemuksella. Tässä korostuu VML 7.3 §:n mukainen velvollisuus

⁹⁰ Seuraamusmaksut tuloverotuksessa ja Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa kohdat 3.3.3.

⁹¹ Seuraamusmaksut tuloverotuksessa, Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa ja Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohdat 2.3.4.

⁹² HE 97/2017 vp s. 147.

esitetytyn veroilmoituksen tarkistamiseen. Ennakkoveroja haetaan usein suurten pääomatulojen maksamiseksi ennakkoon. Tästä syystä tällaisen tulon ilmoittamisen laiminlyönti esitetylle veroilmoitukselle voi kasvattaa määrättävän veronkorotuksen määrän hyvin suureksi. Kuitenkaan sillä, että verovelvollinen on maksanut verot ennakkoon, ei ole lähtökohtaisesti merkitystä veronkorotuksen määräämisessä.

Veronkorotuksen alentamisen perusteena voi hallituksen esityksen mukaan olla tahaton virhe veron jaksottamisessa. Vaikka jaksottamisen osalta mainitaan vain virhe veron jaksottamisessa, voidaan sen esimerkkiluonteesta johtuen analogisesti tulkita, että kohtuuttomina voidaan pitää myös tulon tai menon jaksottamisessa tehtyjä tahattomia virheitä.⁹³ On sinänsä erikoista, että hallituksen esityksen esimerkissä on mainittu virheen tahattomuus. Laiminlyönneissä kun ei lähtökohtaisesti tulisi arvioida sitä, onko virhe tehty tahallisesti vai huolimattomasti. Jos arvioidaan tahattomuutta nykyisen sääntelyn lähtökohtia noudattaen objektiivisesta näkökulmasta, voitaisiin tahattomana pitää sellaista virhettä, jossa jaksottamiskysymys on verolainsäädännön tai verotuskäytännön perusteella vaikeatulkintainen. Tuloverotuksessa tulon ja menon jaksottaminen liittyy yleensä siihen, minä verovuonna tulo on verotettava tai minä vuonna meno on vähennyskelpoinen.

Menon jaksottamisesta säädetään TVL 113 §:n yleissäännöksessä niin, että verovelvollisen suorittamaan menoon perustuva, tulosta tehtävä vähennys tehdään, jollei erityisestä syystä muuta johdu, sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu. Esimerkkinä haastavammasta jaksotuskysymyksestä TVL 114 §, jossa säädetään hankintamenon vuotuisista poistoista. Poistosääntely voi joissakin erityistilanteissa olla tulkinnanvaraista ja haastavaa. Esimerkiksi vuokratuloon kohdistuvat perusparannusmenot, jotka myös vähennetään poistoina,⁹⁴ on joskus vaikea yksiselitteisesti erottaa vuosikorjausmenoista, jotka vähennetään kerralla maksun suoritusvuonna.⁹⁵ Samoin haastavaa voi olla poiston suuruuden selvittäminen kiinteistön rakennuksen hankintamenosta tilanteissa, joissa on kyse satunnaisesta tai osittaisesta vuokraamisesta.⁹⁶ Jos verovelvollisen ilmoittaman poiston määrästä poiketaan joltain osin tulkinnanvaraisessa kysymyksessä, määrätään veronkorotus alennettuna. Veronkorotus on toki

⁹³ Ks. myös Knuutinen 2020 s. 63.

⁹⁴ Ks. KHO 2001:2.

⁹⁵ Ks. esim. Myrsky ja Räbinä 2014 s. 128: ”Verotuksessa vuosikorjauksen ja perusparannuksen osuudet kokonaiskustannuksista joudutaan näissä tilanteissa arvioimaan tapauksittain korjaustoimien laajuuden, laadun ja kulumakanteen perusteella.”

⁹⁶ Vuokrauksen erityistilanteista esim. Myrsky ja Räbinä 2014 s. 121.

jätettävä kokonaan määräämättä, jos jaksottamiskysymystä pidetään niin tulkinnanvaraisena ja epäselvänä, ja verovelvollinen on täyttänyt selvittämiselvöllisyytensä, että veronkorotuksen määräämistä on pidettävä kohtuuttomana.

Tulon jaksottamista koskevan yleissäännöksen mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan (TVL 110.1 §). Luovutusvoitto taas katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut (TVL 110.2 §). Tulkinnanvaraisina voidaan varmasti joissain tilanteissa pitää säännösten käsitteitä ”saatu vallintaan” sekä ”on tehty” ja ”on tapahtunut”. Jos verotuskäytännöstä ei löydy selvää ohjeistusta siihen, mitä on pidettävä esimerkiksi tietyn omaisuuslajin luovutusajankohtana, ja asia joudutaan ratkaisemaan tapauskohtaisen harkinnan perusteella, voitaisiin tällaista verovelvollisen virhettä tulon jaksottamisessa pitää tahattomana virheenä.⁹⁷

Haastavampaa on arvioida tilannetta, jossa verovelvollinen ei ole verovuonna ilmoittanut tuloa lainkaan veroilmoituksellaan, sillä erehtyy pitämään tuloa verotettavana vasta seuraavana vuonna. Kysymys voi tällöin olla esimerkiksi merkittävän suuruisen osakekaupan osaksi tai lisäkauppahinnasta, joka maksetaan verovelvolliselle vasta kaupan tekoa seuraavien vuosien aikana.⁹⁸ Toinen esimerkkitalanne, jossa verotusvuosi on usein verovelvolliselle epäselvä, on purkautuvasta yhtiöstä saatu merkittävän suuruinen jako-osuus. Myös jako-osuus voidaan maksaa vasta lopputilityksen toimittamista seuraavana vuonna, vaikka verotus realisoituukin jo lopputilityksen tekohetkellä.⁹⁹ Veronkorotuksen suuruus ilmoittamatta jätetystä tulosta voi tällöin kasvaa merkittävän suureksi. On kuitenkin huomattava, että tulon jaksottamisesta verovuodelle on sinänsä saatavilla ohjeistusta ja verotuskäytäntöä.¹⁰⁰ Tästä syystä verovelvollisen virhettä ei lähtökohtaisesti ainakaan objektiivisista lähtökohdista voisi pitää tahattomana.

Edellä mainittuja esimerkkejä, joissa veronkorotuksen euromääräinen suuruus kasvaisi merkittävän suureksi, voidaan tarkastella vanhemman sääntelyn näkökulmasta. Aiemman sääntelyn oikeuskäytännöstä ilmenee, että veronkorotuksen noustessa euromääräisesti

⁹⁷ Tapauskohtaisesti ratkaistavasta luovutustoimesta esimerkkinä Verohallinnon ohjeissa mainittu signing-closing -tyyppinen luovutustoimi, jossa kaupantekohetki ei ole yksiselitteinen: Omaisuuden luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa kohta 6.1.

⁹⁸ mm. KHO 1994-B-534.

⁹⁹ KVL 72/1986.

¹⁰⁰ Mm. lisäkauppahinnan ja jako-osuuden verovuoden määrittävä verotuskäytäntö on koottu ohjeeseen Omaisuuden luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa.

huomattavan korkeaksi, sitä on voitu kohtuullistaa.¹⁰¹ Jos verovelvollisen laiminlyönti tai virhe olisi tällaisessa tilanteessa ollut olosuhteisiin nähden vähäinen, veronkorotusta on voitu alentaa tai jättää se kokonaan määräämättä.¹⁰² Koska nykyisessä sääntelyssä lähtökohta on veronkorotuksen määrääminen sen perusteella, mitä laiminlyönnistä objektiivisesti voidaan havaita, olisi veronkorotuksen määrääminen perustasoisena perusteltua. Sille, että verovelvollinen on ehkä täysin vilpittömästi pyrkinyt täyttämään ilmoittamisvelvollisuuttaan omasta näkökulmastaan oikein, mutta tehnyt ilmoittamisessa huolimattomuusvirheen tai unohduksen, ei tulisi lähtökohtaisesti antaa merkitystä. Voidaan kuitenkin pohtia, onko mainituissa esimerkkitalanteissa verovelvollisen tekemä laiminlyönti suhteessa veronkorotuksen ankaruuteen, ja voitaisiinko laiminlyöntiä pitää sen verran anteeksiannettavana, että veronkorotusta voitaisiin alentaa.

Edellä mainitut esimerkkitalanteet voitaisiin toki ottaa huomioon yhtenä kohtuuttomuutta ilmentävänä näyttöseikkana, jos verovelvollisen olosuhteissa on lisäksi muita seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi verovelvollisen terveyshaasteisiin tai kokemattomuuteen liittyvät seikat. Useamman laiminlyönnin moitittavuutta lieventävän seikan olemassaolo voisi kokonaisharkinnassa täyttää ainakin alennetun veronkorotuksen tai jopa määräämättä jättämisen edellytykset, vaikka mikään niistä yksinään ei olisi edellytyksiä vielä täyttänyt. Kokonaisharkintaa verovelvollisen olosuhteista ja laiminlyönnin syistä on siis mahdollista tehdä, ja säännökset joiltain osin näin edellyttävätkin, vaikka laiminlyöntejä tarkasteltaisiinkin lähtökohtaisesti yksittäisinä ja erillisinä.

3.6 Verovelvollisen tietämättömyys laiminlyönnistä

Kiinteistöverolaissa ja perintö- ja lahjaverolaissa on vielä oma erityinen säännös, jonka mukaan veronkorotus jätetään määräämättä sellaiselle verovelvolliselle, jonka ei voida katsoa ilmeisesti olleen tietoinen virheestä (PerVL 36.3 § ja KiVL 25.1 §). Säännökset sisältyivät näiden verolajien veronkorotussääntelyyn jo ennen uudistusta. Uudistuksessa säännösten merkityssisältöä ei myöskään muutettu.¹⁰³ Kiinteistöverotuksessa säännös merkitsee

¹⁰¹ Ks. KHO 1992 T 820.

¹⁰² Rabinä, Myrsky ja Myllymäki 2017 s. 374.

¹⁰³ HE 97/2017 vp s. 24 ja 165.

esimerkiksi sitä, että verovelvollisen ei aina kohtuudella voi odottaa olevan tietoinen kiinteistöllä sijaitsevaan rakennukseen tehdyistä peruskorjauksista tai laajennuksista, jotka on tehty ennen hänen omistusaikaansa.¹⁰⁴ Perintöverotus taas kohdistuu useimmiten useampaan verovelvolliseen, jolloin sellaista verovelvollista, joka ei ole ollut osallisena laiminlyöntiin, ei ole tarkoitus sanktioida veronkorotuksella. Lain mukaan ilmoittamisvelvollinen, eli käytännössä PerVL:n 26 §:n mukainen pesän ilmoittaja ei voi kuitenkaan olla säännöksen tarkoittamalla tavalla tietämätön laiminlyönneistä.

Kiinteistöverotuksessa säännöstä ei sovelleta, jos kiinteistöä koskevien tietojen voidaan edellyttää olleen verovelvollisen saatavissa tai selvitettävissä. Tällaisia tietoja ovat yleensä lähimenneisyydessä tapahtuneet muutokset tai sellaiset tiedot, joiden oikeellisuuden tarkistamisesta verovelvollinen on vuosittain vastuussa.¹⁰⁵ Verovelvollisen saatavilla ei edellytetä olevan kaikkia sellaisia tietoja ja asiakirjoja, jotka on laadittu ennen hänen omistusaikaansa. Yhteisomistustilanteissa on mahdollista, että joku yhteisomistajista tekee kiinteistölle laajennuksia ja perusparannuksia ilman, että toinen yhteisomistaja on niiden laadusta ja laajuudesta tarkemmin tietoinen. On käytännössä varmasti varsin yleistä, että esimerkiksi perintönä saadun vapaa-ajan kiinteistön käyttöaste ei jakaudu yhteisomistajien kesken tasaisesti. Tästä huolimatta myös sellaisen yhteisomistajan, joka ei kiinteistöllä juuri käy, oletetaan lähtökohtaisesti olevan tietoinen toisen yhteisomistajan tekemistä muutoksista kiinteistöllä. Tämä voidaan perustella sillä, että jokaisen omistajan voidaan kuitenkin edellyttää olevan tietoinen ja saavan selvitettyä tällaiset tiedot omistamastaan kiinteistöstä.

Perintöverotuksessa säännöksen sisältö ilmaistiin aiemmassa sääntelyssä käänteisesti: Veronkorotus voitiin määrätä sellaiselle verovelvolliselle, joka ei ole ollut ilmoittamisvelvollinen, mutta jonka katsottiin ilmeisesti olleen tietoinen virheestä. Nykyisessä sääntelyssä sisältö muotoillaan niin, että merkitystä annetaan määräämättä jättämisen perusteena tietämättömyydelle, mikä myös kääntää todistustaakan selkeämmin verovelvolliselle. Verovelvollisen on siis pystyttävä luotettavasti selvittämään, miksi hän ei ole ollut tietoinen virheestä. Verovelvollisen ei lähtökohtaisesti voida katsoa olevan tietämätön esimerkiksi perinnönjaoista, jossa hän on ollut osallisena tai perinnönjättäjältä saamistaan lahjoista ja ennakko-perinnöistä.¹⁰⁶

¹⁰⁴ HE 97/2017 vp s. 54.

¹⁰⁵ HE 6/2012 vp s. 6.

¹⁰⁶ Ks. Isotalo 2021 s. 23.

Koska muissa verolajeissa ei ole vastaavaa säännöstä verovelvollisen tietämättömydestä, on tällaista tilannetta arvioitava lähinnä yleisesti esimerkiksi kohtuuttomuuden näkökulmasta. Tietämättömyyteen liittyy myös kysymys siitä, että joissain tilanteissa ilmoittamisvelvollisuudesta lain mukaan vastuussa oleva verovelvollinen ei hoida itse ilmoittamista. Aiemmin on jo todettu, että asianhoitaja tai kirjanpitäjän virhe ei tee kohtuuttomaksi veronkorotuksen määräämistä verovelvolliselle.

Ratkaisussa KHO 2018:60 oli kysymys tilanteesta, jossa arvioitiin aiemman sääntelyn, VML 32.3 §:n, mukaisen veronkorotuksen määräämistä alaikäiselle. Ratkaisussa todettiin, ettei alaikäinen verovelvollinen ollut vastuussa veroilmoituksensa antamisesta, vaan tämä tehtävä kuului lain mukaan hänen edunvalvojinaan toimiville vanhemmilleen. Koska säännös edellytti tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta, katsottiin ettei tämän säännöksen mukaista veronkorotusta voida määrätä muulle kuin syylliseksi katsottavalle. Veronkorotus voitiin näin ollen määrätä lievemmän säännöksen perusteella, jossa vastaavaa syyllisysharkintaa ei ollut tarpeen tehdä. Nykyisessä veronkorotussääntelyssä alaikäiselle voitaisiin siis määrätä veronkorotus lähtökohtaisesti kaikkien veronkorotussäännösten perusteella, sillä vastaava syyllisysharkintaa ei tehdä minkään säännöksen kohdalla.¹⁰⁷

Joskus voi tulla eteen tilanne, jossa verovelvollinen on menehtynyt sillä ajanjaksolla, kun ilmoittamisvelvollisuus olisi tullut täyttää. Tällöin vainajan, esimerkiksi tulo-, kiinteistö-, tai varainsiirtoverotuksen, ilmoittamisvelvollisuudesta vastuulliseksi siirtyvät kuolinpesän osakkaat, jos tällaisia on. On selvää, että osakkailla ei välttämättä ole kaikkea tietoa vainajan eläessään tekemistä toimista välittömästi saatavillaan. Jos verovelvollinen on eläessään ollut ilmoittamisvelvollinen esimerkiksi omaisuuden luovutuksesta, on kuolinpesän täytettävä ilmoittamisvelvollisuutensa viipymättä, kun saavat tietoonsa tällaisen toimen. Useimmiten voidaan olettaa, että tiedot vainajan varallisuudesta, ja näin myös lähellä kuolemaa tehdyistä oikeustoimista, selviävät perunkirjoituksen toimittamishetkellä. Jos kuolinpesän osakkaat eivät täytä ilmoittamisvelvollisuutta tuloverotukseen viipymättä perunkirjoituksen toimittamisen jälkeen, ja perukirjasta on havaittavissa, että esimerkiksi edellä mainittu luovutustoimi

¹⁰⁷ Ks. Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.1.1., jossa kannanottoa on perusteltu myös holhoustoimesta annetuin lain (442/1999) 45 §:llä.

on ollut kuolinpesän osakkaiden tiedossa, kuolinpesälle tulee määrätä veronkorotus tuloverotuksessa ilmoittamatta jätetystä tulosta.¹⁰⁸

Edellä mainittuun liittyy myös kuolinpesän vastuu vainajan eläessään tekemistä laiminlyönneistä. Voidaan pohtia, onko kohtuullista sanktioida kuolinpesää veronkorotuksella kuolinvuonna tilanteessa, jossa vainaja on eläessään antanut puutteellisen tai virheellisen veroilmoituksen. Edellä kuvatuin tavoin kuolinpesän tietoisuus puutteesta ja virheestä edellyttää kuolinpesältä virheen tai puutteen korjaamista. Kaikki, esimerkiksi vähennystiedot, eivät kuitenkaan ole sellaisia, joista kuolinpesä voi tarkemmin olla tietoinen: Onko vainajalla eläessään ollut oikeus vähentää esimerkiksi tuloverotuksessaan tiettyjä tulojenhankkimismenoja tai onko tällaisista kuluista esimerkiksi olemassa tositteita. Kuolinvuoden verotuksen tiedoista poikkeaminen tarkempien tietojen tai edellytysten jäädessä selvittämättä on toki mahdollista. Veronkorotuksen määräämisen puolesta puhuu se, että seuraamus annetaan kuolinpesälle, ei suoraan – joskin usein välillisesti – kuolinpesän osakkaille. Vastaan puhuu kuitenkin se, että kuolinpesä on erillinen verovelvollinen, jolloin ilmoittamisvelvollisuus on vainajan eläessä ollut vainajalla ja vasta kuoleman jälkeen kuolinpesällä. Kuolinpesälle määrättävä seuraamus on siksi vaikea perustella liittyvän kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin, jos laiminlyöjänä on selkeästi ollut vainaja eläessään. Tästä syystä on perustellumpaa jättää veronkorotus määräämättä, jos kuolinpesä selvittää luotettavasti olevansa tietämätön vainajan eläessään ilmoittamista tiedoista ja niiden perusteista.

3.7 Oma-aloitteinen korjaaminen

Veronkorotus määrätään 0,5 %:n suuruisena lisäystä tulosta tai 2 %:n suuruisena lisääntyneestä verosta, jos verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti veroilmoituksessaan olevan puutteen tai virheen. Vastaavaa oma-aloitteisen korjaamisen säännöstä ei ole ollut aiemmassa veronkorotussääntelyssä. Oma-aloitteisesta korjaamisesta on kysymys silloin, kun verovelvollinen korjaa veroilmoituksessaan olevan virheen tai puutteen omaksi vahingokseen ennen viranomaisen mahdollista kehotusta tai ennen kuin verovelvollinen on tietoinen mahdollisesta veroviranomaisen aloittamasta valvontatoimesta. Verohallinnon aloittamalla

¹⁰⁸ Ks. myös KHO:2018:60: ”[E]simerkiksi osakeyhtiön puolesta ilmoittamisvelvollisuudesta vastaa osakeyhtiön hallitus tai kuolinpesän puolesta kuolinpesän osakas. Tämä sääntely ei kuitenkaan merkitse sitä, että osakeyhtiö tai kuolinpesä ei olisi ilmoittamisvelvollinen tai että veronkorotusta ei voitaisi määrätä osakeyhtiölle tai kuolinpesälle.”

valvontatoimella tarkoitetaan sekä veroviranomaisen lähettämää selvityspyyntöä että yleisempääkin kehotusta antaa veroilmoitus. Tällöin mahdollisuus oma-aloitteiseen korjaamiseen katkeaa.¹⁰⁹

Oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotussäännöksen soveltaminen on käytännössä mahdollista tulo- ja kiinteistöverotuksessa verotuksen päättymisen jälkeen tai muissa verolajeissa määritellyn määräpäivän jälkeen.¹¹⁰ Tulo- ja kiinteistöverotuksessa verovelvolliskoh- taisen verotuksen ollessa vielä avoinna, verovelvollisen tekemää virheen korjaamista ei siis arvioida veronkorotussäännöksen tarkoittamalla tavalla oma-aloitteisena. Näissä tilanteissa veronkorotuksen sijasta määrätään myöhästymismaksu (VML 33.1 §). Sama periaate koskee muita verolajeja, joissa on säädetty omat määräajat sille, milloin korjaamista voidaan myö- hästymismaksusääntelyn kannalta pitää oma-aloitteisena ja milloin taas alkaa veronkorotus- säännöksen soveltaminen.

Oma-aloitteisen korjaamisen sääntelyllä on tarkoitus kannustaa verovelvollisia korjaamaan huomaamansa virheet.¹¹¹ Kannustimen ajatellaan toimivan niin, että verovelvolliselle mää- rätään huomattavasti alempi veronkorotus, jos hän korjaa virheen omaksi vahingokseen oma-aloitteisesti verrattuna siihen, että verotukseen tehtäisiin viranomaisaloitteinen vahin- goksi oikaisu. Verovelvollisen tekemät korjaukset tulevat käsiteltäväksi erikseen säädetystä täydentävän verotuspäätöksen menettelyssä, mikäli korjaus kohdistuu kokonaan uuteen tie- toon. Eli verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella veronalaisen tulon, joka on koko- naan jäänyt ilmoittamatta ja verottamatta. Sen sijaan, jos verovelvollinen vaatii korjausta jo verotuspäätökseltä löytyvään tietoon, esimerkiksi pyytää poistamaan vähennystiedon, vaati- musta ei voida käsitellä täydentävän verotuspäätöksen menettelyssä. Veronkorotus voidaan tällöin määrätä VML 57 §:n perusteella, mutta vain jos verovelvollinen on tätä vaatimukses- saan pyytänyt.¹¹² Tällaisessa tilanteessa oma-aloitteisen korjaamisen kannustin korjata vir- heitä ei käytännössä ole niin tehokas.

Täydentävän verotuspäätöksen menettely tuli voimaan 1 päivänä toukokuuta 2018 eli sa- manaikaisesti ja samalla hallituksen esityksellä uudistettujen veronkorotussäännösten kanssa. Täydentävän verotuspäätöksenmenettelyssä verovelvollisen itsensä hyväksi

¹⁰⁹ Ks. myös Isotalo s. 7.

¹¹⁰ HE 97/2017 vp s. 76.

¹¹¹ HE 97/2017 vp s. 1.

¹¹² Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.2.8.

ilmoittamat tiedot eivät tule arvioiduksi oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotuksen pohjalta. Tästä syystä esimerkiksi verovelvollisen ilmoittamasta aiheuttomasta vähennysvaatimuksesta voidaan täydentävän verotuspäätöksen menettelyssä tietyin edellytyksin määrätä perustasoinen veronkorotus. Myös alennettu ja korotettu veronkorotus sekä määräämättä jättäminen on toki edellytysten täytyessä mahdollinen.¹¹³

Perintöverotuksessa pesän ilmoittajan tekemä korjaus saa aikaan oma-aloitteisen korjaamisen säännöksen soveltamisen kaikkien osakkaiden kohdalla. Sen sijaan yhden osakkaan tekemä korjaus vaikuttaa vaan hänelle määrättävään veronkorotukseen. Periaatteessa yhden osakkaan ilmoittamien tietojen perusteella muille osakkaille voidaan tiedon perusteella tehdä vahingoksi oikaisu, jolloin muiden osakkaiden mahdollisuus korjata virhettä oma-aloitteisesti poistuu.¹¹⁴ Veronkorotus määrätään muille osakkaille tällöin muun soveltuvan säännöksen perusteella. Sama periaate koskee kiinteistöverotusta, jossa kiinteistöllä on useampi omistaja ja vain yksi yhteisomistajista tekee oma-aloitteisen korjauksen. Puolisoilta riittänee tässäkin yhteydessä yksi korjausilmoitus, sillä myös itse veroilmoituksen antaminen vain toiselta puolisoista riittää. Tuloverotuksessa taas ei ole yleensä kukaan ilmoittamisvelvollisuudesta säännöksiä, joiden perusteella puolisoilta riittäisi yksi ilmoitus esimerkiksi yhteisesti omistetun omaisuuden vuokrauksesta tai luovutuksesta. Siksi myöskään oma-aloitteinen korjaaminen toisen puolison toimesta ei saa aikaan oma-aloitteisen veronkorotuksen soveltamista toiselle puolisolle.

Oma-aloitteista korjaamista koskevan veronkorotussäännöksen soveltaminen edellyttää lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa ilmoittamisvelvollisuutta koskevan sääntelyn tarkoittamalla tavalla. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa veroviranomainen pyytää ilmoitetusta tulosta lisätietoja tai tositteita sen ottamiseksi sellaisenaan verotuksen perusteeksi. Jos verovelvollinen laiminlyö selvittämisvelvollisuutensa, määrätään veronkorotus oma-aloitteisen korjaamisen säännöksen sijasta perustasoisena tai edellytysten täytyessä alennettuna tai korotettuna.

On myös huomattava, että oma-aloitteista korjaamista koskevan säännöksen sanamuoto ilmentää ehdottomuutta määrätä veronkorotus säännöksen mukaisena oma-aloitteisen korjaamisen ja selvittämisvelvollisuuden täytyessä. Siksi veronkorotusta ei voida määrätä muun

¹¹³ Verohallinto: Täydentävä verotuspäätös kohta 3.2.

¹¹⁴ Isotalo 2021 s. 8.

kuin oma-aloitteisen korjaamisen säännöksen perusteella, vaikka verovelvollisen laiminlyönnit esimerkiksi veronalaisten tulojensa ilmoittamisessa vasta verotuksen päättymisen jälkeen olisivat toistuvia. Muun veronkorotussäännöksen soveltaminen olisi tällöin myös ristiriidassa oma-aloitteisen korjaamisen säännöksen tarkoituksen eli kannustimen kanssa. Sen sijaan veroviranomaisen rikosilmoitusharkintaan tai rikosasiana käsittelyyn säännöksen soveltaminen ei vaikuta.¹¹⁵

¹¹⁵ HE 97/2017 vp s.76.

4 PERUSTASOA ANKARAMMAT VERONKOROTUS- SÄÄNNÖKSET

4.1 Korotettu veronkorotus

Veronkorotus määrätään korotettuna, jos laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Korotetun veronkorotussäännöksen tarkoituksena on, että ankarampi veronkorotus määrättäisiin vain vakavimpien laiminlyöntien perusteella. Soveltamisala on myös tarkoitus olla suppeampi, kuin ennen uudistusta voimassa olleen ankarimman säännöksen perusteella määrättyssä veronkorotuksessa. Lähtökohdana ja pääsääntönä on siis pidettävä perustasoista veronkorotusta. Näin ollen pelkästään euromääräisesti suuri laiminlyönti, johon ei liity toistuvuutta tai ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, ei tulisi arvioiduksi korotetun veronkorotuksen mukaisena tilanteena. Laiminlyönnin arviointi on siis pyritty sitomaan laiminlyönnistä suoraan ilmeneviin seikkoihin sen sijaan, että jouduttaisiin tekemään erillistä törkeys- tai tahallisuusarviointia. Hallituksen esityksessä mainitaan erikseen, että veronkiertämssäännöksen soveltaminen itsessään ei ole peruste määrätä veronkorotusta korotettuna. Tällöinkin laiminlyöntiä on arvioitava toistuvuutta tai ilmeistä piittaamattomuutta osoittavista lähtökohdista.¹¹⁶

Korotettu veronkorotus ei ole esimerkiksi alennetun veronkorotuksen tavoin suuruudeltaan vakio, vaan asteikko vaihtelee lisätystä tulosta aina 3 %:sta 10 %:iin. Lisääntyneestä verosta määrättävän veronkorotuksen suuruus on 15–50 %:a.

4.1.1 Laiminlyönnin toistuvuus

Toistuvana laiminlyöntinä pidetään hallituksen esityksen perusteluiden mukaan ensinnäkin verovelvollisen useamman kerran, kuten peräkkäisinä verovuosina, antamaa puutteellista tai harhaanjohtavaa tuloveroilmoitusta. Toiseksi toistuvuutta ilmentää myös se, että verovelvollinen ilmoittaa samanlaisen tulo- tai vähennyserän virheellisesti, vaikka hän olisi jo aiemmin saanut nimenomaisen ratkaisun tai ohjauksen sen verokohtelusta.¹¹⁷ Ensimmäisen esimerkin

¹¹⁶ Ks. HE 97/2017 vp s. 145.

¹¹⁷ HE 97/2017 vp s. 145.

kohdalla toistuvuus voi siis tulla arvioitavaksi, vaikka puutteellisuus kohdistuisi eri vero-
vuosina eri tulo- tai vähennyseriin. Toistuvuutta voitaisiin siis arvioida ainakin yhteen ve-
roilmoitustyyppiin kokonaisuutena. Sen sijaan aiemmat toistuvat puutteellisuudet esimer-
kiksi tuloveroilmoitusten antamisessa eivät lähtökohtaisesti anna aiheutta korotettuun veron-
korotukseen saman verovelvollisen antaman eri verolajin veroilmoituksen kohdalla.

Perintöverotuksessa toistuvien laiminlyöntien edellytykset eivät käytännössä tule kovinkaan
helposti arvioitavaksi perimystilanteiden satunnaisuudesta ja kertaluonteisuudesta johtuen.
Lahjaverotuksessa lahjaveroilmoitusten toistuva antamatta jättäminen sen sijaan on hieman
todennäköisempi, joskin harvinainen sekin.¹¹⁸ Toistuvuutta voisi lahjaverotuksessa ilmentää
se, että sama lahjansaaja saa lyhyellä aikavälillä, esimerkiksi viiden vuoden sisällä, kaksi
lahjaa tai useamman lahjan eikä anna näistä lahjaveroilmoitusta lainkaan. Myös varainsiir-
toverotuksessa toistuvuutta voidaan pitää suhteellisen harvinaisena ainakin tavallisten hen-
kilöasiakkaiden kohdalla. Ammatikseen luovutusten parissa työskentelevälle toistuvat lai-
minlyönnit voivat tulla kyseeseen useammin.¹¹⁹ Käytännössä esimerkiksi kahta samantyypp-
pistä laiminlyöntiä lyhyen aikavälin, esimerkiksi edellä jo mainitun viiden vuoden, sisällä
voidaan perustellusti pitää toistuvana.

Verohallinnon käsityksen mukaan tuloverotuksessa jo kahtena peräkkäisenä vuonna annettu
virheellinen tai puutteellinen veroilmoitus luo edellytyksen määrätä veronkorotus korotet-
tuna. Tämä edellyttää kuitenkin, että kahdessa perättäisessä laiminlyönnissä on kyse saman-
tyyppisestä laiminlyönnistä.¹²⁰ Veronkorotusta ei voitane määrätä toistuvuuden perusteella
korotettuna esimerkiksi siinä tilanteessa, että verovelvollinen ilmoittaa esimerkiksi kahtena
peräkkäisenä verovuonna tuloveroilmoituksellaan kaksi erilaista vähennyskelvottomia me-
noerää: Ensimmäisenä verovuonna esimerkiksi vähennyskelvottomia elantomenoja tulon-
hankkimismenoiksi ja toisena verovuonna asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset
virheellisesti. Kahden sääntelyltään poikkeavan vähennystiedon ilmoittaminen ei vielä il-
mentäne veronkorotussäännöksessä tarkoitettua toistuvuutta, kun otetaan huomioon se, että
perustason veronkorotus on vahva pääsääntö. Sen sijaan kolme tai useampi peräkkäinen,
erilaisiinkin vähennyseriin tai veronalaisiin tuloihin, liittyvä laiminlyönti voidaan arvioida
täyttävän toistuvuuden edellytykset.

¹¹⁸ Verohallinto: Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa kohta 3.2.4 ja Isotalo 2021 s. 14.

¹¹⁹ Verohallinto: Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa kohta 3.2.4.

¹²⁰ Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.2.5 esimerkki 25.

Oma-aloitteisten verojen menettelylaissa toistuvuudella tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä, että verovelvollisen samanlaiseen laiminlyöntiin on jo aiemmin puututtu.¹²¹ Voidaan kuitenkin perustellusti todeta, että tuloverotuksessa vuosittain annettaviin veroilmoituksiin tai esitetyyn veroilmoitukseen kohdistuvat laiminlyönnit ilmentävät sitä, että verovelvollinen ei toistuvasti täytä selonottovelvollisuuttaan tai suhtautuu muulla tavoin verotuksellisiin velvoitteisiinsa jatkuvalla huolimattomuudella. Tällaisia laiminlyönnejä tulisikin arvioida toistuvina huolimatta siitä kohdistuvatko ne juuri samanlaisiin tulo- ja menoeriin. Erityisesti jos kysymys on toistuvasti sellaisista tulo- ja menoeristä, joista on saatavilla selvää lainsäädäntöä ja verotuskäytäntöä.

Se, että korotetun veronkorotuksen suuruus voi olla aina 3 prosentista 10 prosenttiin lisätystä tulosta tai 15 prosentista 50 prosenttiin lisääntyneestä verosta, mahdollistaa sen, että veronkorotuksen suuruus voidaan asettaa vastaamaan myös sitä, montako toistuvaa laiminlyöntiä taustalla on. Esimerkiksi kahdesta samaa asiaa koskevasta peräkkäisestä laiminlyönnistä on luontevaa säännöksen mukaan määrätä ensiksi säännöksen mahdollistama alin prosentti (3 tai 15 %:a). Tämän jälkeen kolmantena tai neljäntenä peräkkäisenä vuonna suuruutta voidaan kasvattaa esimerkiksi aina yhdellä prosenttiyksiköllä.

Tuloverotuksessa haastavampia tilanteita veronkorotuksen määrittämisen kannalta ovat tilanteet, joissa puutteellisen tai virheellisen veroilmoituksen antaminen toistuu säännöllisen satunnaisesti. Verovelvollinen voi antaa esimerkiksi puutteellisen vuokratuloilmoituksen useampana verovuonna siten, että laiminlyöntien välissä on myös verovuosia, jolloin vuokratuloilmoitukset on annettu oikein. Veronkorotus tulisi voida tällöinkin määrätä korotettuna ainakin kolmannen laiminlyönnin ollessa käsillä huolimatta siitä, että laiminlyöntien välissä olisi annettu myös veroilmoituksia ilman laiminlyönnejä. Sen sijaan kaksi verovelvollisen tekemää veroilmoituksen laiminlyöntiä, joiden välissä on ollut esimerkiksi useampi veroilmoitus ilman laiminlyönnejä, ei antane aiheutta määrätä veronkorotusta korotettuna vielä toisen laiminlyönnin kohdalla, vaikka laiminlyönti koskisikin samaa tulo- tai menotyyppiä.

Lain esitöistä ilmenevän toisen esimerkin mukaisesti, jos verovelvollista on jo ohjattu kertaalleen jonkin tulo- tai vähennyserän verokohtelusta, määrätään veronkorotus korotettuna. Tällä perusteella myös kahden samaa asiaa koskevan laiminlyönnin perusteella tulee määrätä korotettu veronkorotus vaikka laiminlyöntien välissä olisi ollut useitakin verovuosia, joina

¹²¹ Rabinä ja Rautajuuri Verotus 1/2017 s. 56.

veroilmoitus olisi annettu oikeanlaisena. Edellytyksenä on kuitenkin, että laiminlyönti koskee samaa tulo- ja vähennyserää, joiden verotuskohtelu on edelleen sama. Verovelvollisen ohjaamisella tarkoitetaan tässä yhteydessä yleisimmin sitä, että verovelvollinen on saanut verotuskohtelusta nimenomaisen ratkaisun. Tällainen ratkaisu voi olla ainakin ennakkoperinnässä tai säännönmukaisessa verotuksessa tehty poikkeaminen verovelvollisen ilmoituksesta tai tiettyyn verotuskysymykseen annettu ennakkoratkaisu.

Esitöissä mainitaan erikseen nimenomaisen ratkaisun lisäksi verovelvollisen ohjaaminen. Voidaan siis ajatella, että periaatteessa veroviranomaisen aiemmin asiakaspalvelutilanteessa antama suullinen tai kirjallinen ohjaus täyttäisi korotetun veronkorotuksen määräämisen edellytykset tästä näkökulmasta. On kuitenkin huomioitava, että suullista ohjeistusta ja varsinkin sen sisältöä on vaikeampi näyttää toteen, ja näissä on myös aina väärinymmärryksen riski. Sen sijaan, jos verovelvollinen on saanut Verohallinnon palvelukanavasta kirjallista ohjeistusta tietyn kysymyksen verotuskohtelusta eikä sitä noudata, veronkorotuksen määrääminen korotettuna olisi perusteltu.

4.1.2 Ilmeinen piittaamattomuus

Useasti toistuvat laiminlyönnit veroilmoituksen tai muun säädetyn antamisessa voidaan katsoa ilmentävän piittaamattomuutta ilmoittamisvelvollisuuden täyttämässä. Säännöksessä tarkoitettussa toistuvuuden ja ilmeisen piittaamattomuuden välillä on kuitenkin ero. Ilmeisenä piittaamattomuutena on hallituksen esityksessä pidetty ensinnäkin sitä, jos verovelvollinen jättää veroilmoituksellaan ilmoittamatta selvästi veronalaisen tulon, jota voidaan pitää verovelvollisen olosuhteisiin nähden huomattavan suuruisena. Toisena esimerkkinä mainitaan tilanne, jossa osakeyhtiö pyrkii alentamaan verotettavaa tuloaan selvästi vähennyskeltottomalla menolla, ja menoa voidaan pitää yhtiön olosuhteisiin nähden huomattavan suuruisena. Ilmeistä piittaamattomuutta olisi lisäksi sellaisten sijoitus- tai muiden vastaavien tulojen kokonaan ilmoittamatta jättäminen, joista Verohallinto ei saa vuosi-ilmoitustietoja sivullisilta näiden tiedonantovelvollisuuden perusteella.¹²²

Kaksi ensimmäistä esimerkkiä ilmentävät siis, että laiminlyönnin euromääräisellä suuruudella on merkitystä, jos kyse on lisäksi selvästi veronalaisesta tulosta tai

¹²² HE 97/2017 vp s. 145.

vähennyskelvottomasta menoerästä. Sen sijaan linjausta siitä, mikä on verovelvollisen olosuhteisiin nähden huomattava suuruus ei ole tarkemmin määritelty. Hallituksen esityksessä on annettu joitakin esimerkkejä suurista euromääristä. Sellaisia voivat olla muun muassa noin 230 000 euron suuruisen vuokratulojen ilmoittamatta jättäminen henkilöverotuksessa sekä 50 000 euron myyntitulojen ilmoittamatta jättäminen osakeyhtiön kirjanpidossa ja veroilmoituksessa.¹²³ Muita ilmeisen piittaamattomuuden osoittavia laiminlyöntejä Verohallinto on linjannut olevan veronalaisten tulojen salaamisen lisäksi pimeän palkanmaksun, ohi-myynnin ja tekaistujen tositteiden.¹²⁴

Edellä mainituista pimeä palkanmaksu ja tekaistut tositteet soveltuvat myös henkilöverotuksessa, vaikka esimerkit ovat lähinnä yhteisöjen tuloverotuksesta. Esimerkiksi verotarkastuksen perusteella määrätty, pimeisiin palkkoihin perustuva lisäys verovelvollisen palkkatuloihin, antaa aiheen määrätä veronkorotuksen korotettuna myös palkansaajana olevalle verovelvolliselle. Tämä perustuu siihen, että verovelvollisella itsellään on aina vastuu oman veroilmoituksensa oikeellisuudesta riippumatta siitä, onko sivullinen tiedonantaja kuten työnantaja, täyttänyt velvoitteitaan (VML 7.1 §). Samoin esimerkiksi VML 11 §:n perusteella verovelvolliselta pyydettyjen tositteiden ollessa tekaistuja, on kysymys ilmeisestä piittaamattomuudesta. Olettaen toki, että on olemassa selviä näyttöseikkoja, joiden perusteella tositteiden voidaan osoittaa olevan tekaistuja. Huomattavasti yleisempiä ovat varmasti tilanteet, joissa epäluotettavan oloiseen tositteeseen perustuva, esimerkiksi menoerä, todetaan vähennyskelvottomaksi riittävän luotettavan selvityksen puuttuessa. Tällöin myös veronkorotuksen määräämisen lähtökohtana on perustasoinen veronkorotus.

Perintö- ja lahjaverotuksessa ilmeisellä piittaamattomuudella on toistuvuuden sijaan käytännössä enemmän merkitystä. Ilmeinen piittaamattomuus ilmenee useimmiten euromääräisesti suurten varojen salaamisena. Hallituksen esityksessä annetun esimerkin mukaan euromääräisesti suurten varojen jättäminen ilmoittamatta perukirjassa antaa aiheen korotetulle veronkorotukselle, jos pesän ilmoittaja ei anna luotettavaa selvitystä siitä, että kyseisistä varoista ei ollut tietoa perunkirjoituksen toimittamisen hetkellä.¹²⁵ Myös selvästi veroviranomaiselle erehdyttämistarkoituksessa annetut harhaanjohtavat tai tekaistut asiakirjat tai selvitykset voivat kuvastaa ilmeistä piittaamattomuutta samoin kuin tuloverotuksessa.¹²⁶

¹²³ HE 97/2017 vp s. 146.

¹²⁴ Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa kohta 3.2.5.

¹²⁵ HE 97/2017 vp s. 167.

¹²⁶ Isotalo 2021 s. 15.

Vastaavasti varainsiirtoverotuksessa kauppahinnan tai veron määräämiseen vaikuttavien asiakirjojen salaaminen tai väärentäminen on arvioitava ilmeisenä piittaamattomuutena.

Vaikka korotettu veronkorotus on perustasoiseen veronkorotukseen nähden poikkeus, on se tarkoitettu määrättäväksi aina edellytysten täytyessä. Myös säännöksen mahdollistamien eri suuruusluokkien koko asteikko on tarkoitettu käytettäväksi.¹²⁷ Voidaan ajatella, että asteikon yläpää tulee käytettäväksi esimerkiksi silloin, jos verovelvollisen laiminlyönti osoittaa esimerkiksi sekä toistuvuutta että ilmeistä piittaamattomuutta. Samoin asteikon yläpää voidaan soveltaa tilanteissa, joissa laiminlyönnistä tehdään rikosilmoitus, mutta rikosilmoitus ei johda syytteesen. Tällöin veronkorotus voidaan määrätä veron- ja tullikorotuksesta annetun lain (781/2013) mukaan myöhemmin erillisellä päätöksellä.¹²⁸

Ilmeinen piittaamattomuus on edellytyksenä helpommin lähellä verovelvollisen subjektiivisen syyllisyyden arviointia kuin esimerkiksi toistuvuuden arviointi. Piittaamattomuutta on myös pidetty merkityssisällöltään ongelmallisena, minkä vuoksi sitä onkin pyritty korvaamaan eri oikeudenalojen sääntelyssä muilla käsitteillä.¹²⁹ Piittaamattomuutta on myös käsitteellisesti pidetty rinnasteisena törkeän huolimattomuuden käsitteen kanssa muun muassa sittemmin kumotuissa tieliikennelaisissa (267/1981) ja rikesakkolaisissa (66/1983).¹³⁰ Jotta säännöstä sovellettaessa pidettäisiin arviointi mahdollisimman kaukana syyllisysharkinnasta, on ilmeistä piittaamattomuuttakin lähtökohtaisesti pyrittävä arvioimaan siitä näkökulmasta, mitkä seikat itse laiminlyönnissä osoittavat ilmeistä piittaamattomuutta. Ei niinkään tule arvioida sitä, mitkä seikat osoittavat verovelvollisen olevan ilmeisen piittaamaton. Siksi myös esimerkkitalanteet viittaavat laiminlyönnin euromääriin tai muuhun laiminlyönnin kohteeseen. Sävyeroa voi havainnollistaa esimerkiksi ilmeisen piittaamattomuuden perusteilla: Perustellaanko ilmeistä piittaamattomuutta sillä, että verovelvollinen ilmeisen tarkoituksellisesti salaa veronalaisia tulojaan vai sillä että verovelvollinen on laiminlyönyt sellaisten tulojen ilmoittamisen, jotka ovat euromääräisesti suuria ja selvästi veronalaisia.

¹²⁷ VaVM 26/2017 vp s.11.

¹²⁸ HE 97/2017 vp s. 24.

¹²⁹ Ks. HE 32/1997 vp s. 16.

¹³⁰ Rankinen 2017 s. 441 alaviite 28 ja s. 481: Tieliikennelain 99 §:n käsite piittaamattomuus korvattiin vuonna 1999 käsitteellä törkeä huolimattomuus. Käsitteen asiasisältö säilyi kuitenkin käytännössä samana.

4.2 Arvioverotuksen veronkorotus

Arvioverotuksessa määrättävän veronkorotuksen suuruus on kaikissa käsiteltävissä henkilöverotuksen verolajeissa selvästi perustasoa korkeampi. Tuloverotuksessa, jossa veronkorotus voidaan määrätä tulon perusteella, on veronkorotus 5 %:a lisätyn tulon määrästä. Verosta määrättävän veronkorotuksen suuruus on arvioverotuksessa 25 %:a lisääntyneestä verosta. Verovelvollinen voi kuitenkin antaa luotettavana pidettävän veroilmoituksen arvioverotuksen toimittamisen ja verotuksensa päättymisen jälkeen tai perintö- ja lahjaverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa säädetyn määräajan päättymisen jälkeen, jolloin verovelvollisen ilmoitus voidaan ottaa verotuksen perusteeksi. Tällöin myös veronkorotus tulee laskea uudelleen tapaukseen soveltuvan veronkorotussäännöksen mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa, että verovelvolliselle määrätään veronkorotus perustasoisena tai edellytysten täytyessä alennettuna tai korotettuna. Myös määräämättä jättäminen on sen edellytysten täytyessä mahdollista. Sen sijaan oma-aloitteisen korjaamisen säännöstä ei voida enää soveltaa, sillä arvioverotetun verotuksen korjaaminen ei voi olla enää verotuksen päättymisen tai säädettyjen määräaikojen jälkeen millään perustein oma-aloitteista.¹³¹

Perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa koko veroilmoituksen laiminlyöntinä pidetään perukirjan, lahjaveroilmoituksen sekä varainsiirtoveroilmoituksen antamatta jättämistä kokonaan. Arvioverotuksen veronkorotuksen soveltamistilanteissa erityisesti tuloverotuksessa on olennaista tunnistaa, onko kyse koko veroilmoituksen laiminlyönnistä vai esitäytetyssä veroilmoituksessa ilmoitettavan tiedon laiminlyönnistä. VML 7.1 §:n mukaisina veroilmoituksina pidetään Verohallinnon linjauksen mukaan eräitä pääverolomakkeita. Näitä ovat henkilöverotuksessa maatalouden veroilmoitus, metsätalouden veroilmoitus ja liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan veroilmoitus. Esitäytetyn veroilmoituksen yhteydessä annettavia liitelomakkeita, kuten vuokratulolomakkeita tai luovutusvoitto tai -tappio -lomakkeita ei pidetä esitäytetystä veroilmoituksesta erillisinä veroilmoituksina.¹³² Esitäytettyä veroilmoitusta ei voida myöskään katsoa jätetyksi antamatta kokonaan (VML 7.4 §). Sama periaate koskee kiinteistöverotusta, jossa verovelvolliselle lähetetään esitäytettyä veroilmoitusta vastaava kiinteistötietoselvitys. Kiinteistöverotuksessa ei

¹³¹ HE 97/2017 vp s. 75–76.

¹³² Seuraamusmaksut tuloverotuksessa 2.1.2.

ole erillisiä pääveroilmoituksia, jolloin koko veroilmoitusta ei voida jättää antamatta tai antaa myöhässä (KiVL 16.3 §).

Arvioverotus toimitetaan aina tilanteissa, joissa veroilmoitusta ei ole annettu lainkaan tai sitä ei voida annettunakaan pitää luotettavana (VML 27 §, PerVL 34 § ja VSVL 35 §). Tällöin verovelvollisen toiminta ilmentää usein myös piittaamattomuutta tai laiminlyöntien toistuvuutta verovelvoitteiden täyttämässä. Tästä huolimatta säännökset eivät mahdollista veronkorotuksen määräämistä esimerkiksi korotettuna, sillä arvioverotuksen veronkorotussäännöksen soveltaminen ja suuruus on ehdotonta. Tämä mahdollistaa periaatteessa sen, että verovelvollinen voi esimerkiksi jatkuvasti jättää veroilmoituksensa antamatta ilman, että seuraamus ankaroituu. Arvioverotuksen veronkorotussäännöksen mukainen seuraamus on kuitenkin suuruudeltaan sellainen, että sillä luulisi olevan kannustinvaikutus verovelvolliselle toimittaa veroilmoituksensa sellaisena, että se voidaan ottaa verotuksen perusteeksi. Tällöin myöskään tarvetta sille, että jatkuvia laiminlyöntejä olisi mahdollisuus sanktioida ankarammin, ei pitäisi olla. Arvioverottaminen voi kuitenkin olla joskus puutteellisten tietojen perusteella haasteellista toimittaa lähelle todellista tilannetta. Tällöin lopputuloksena voi olla se, että viranomaisen toimittama arvioverotus seuraamusmaksuineen jää verovelvolliselle edullisemmaksi kuin se olisi ollut perustuessaan oikeisiin tietoihin.¹³³

Useimmiten verovelvollinen korjaa arvioverotetun verotuksen ilmoittamalla tulot ja mahdolliset vähennykset arvioverotettua määrää pienempänä – ainakin, jos arvioverotus on jotakuinkin onnistuttu toimittamaan lähelle todellista tilannetta. Tämä johtuu myös siitä, että yleensä verovelvollisella on suurempi kannustin korjata tiedot, jos verotettavaa tuloa on tosiasiaissa ollut arvioverotettavaa tuloa vähemmän. On kuitenkin mahdollista, että verovelvollinen ilmoittaa tuloja arvioverotettua määrää enemmän. Oma-aloitteisen korjaamisen säännös ei pitäisi tulla sovellettavaksi, sillä säännöksen sanamuoto edellyttää korjauksen oma-aloitteisuutta, ja arvioverotus poistaa mahdollisuuden korjata arvioverotettua tuloa oma-aloitteisesti verotuksen tai määräaikojen päättymisen jälkeen. Tällä perusteella myös arvioverotuksen ylittävältä osalta veronkorotus tulisi määrätä lähtökohtaisesti perustasoisena. Arvioverotuksen toimittamisen jälkeen oma-aloitteisen korjaamisen säännös ei siis voisi tulla sovellettavaksi siltä osin kuin verovelvollinen ilmoittaa lisäystä sellaiseen tuloon,

¹³³ Ks. Myrsky ja Rabinä 2015 s. 329–331: Veroviranomaisella on velvollisuus tarkoin selvittää ensinnäkin arvioverotuksen edellytykset. Toiseksi arvioverotus itsessään ei saa olla sanktioluonteinen. Sekä arvioverotuksen toimittamisen edellytykset että sen perusteet veroviranomaisen on aina kyettävä perustelemaan.

johon on kohdistunut arvioverotus.¹³⁴ Tällä toki voi olla vaikutus verovelvollisen kannustimeen ilmoittaa tuloja omaksi vahingokseen arvioverotettua määrää enemmän. Oma-aloitteisen korjaamisen veronkorotus voitaisiin katsoa sääntelyn tarkoituksen kannalta perustellumaksi vaihtoehdoksi.

Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen arvioverotuksen toimittamisen jälkeen ennen verotuksensa päättymistä tulo- ja kiinteistöverotuksessa tai ennen perintö- ja lahjaverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa säädetyn 60 päivän määräajan päättymistä, verovelvolliselle määrätään VML 33 §:n mukainen myöhästymismaksu. Sama koskee tilannetta, jossa verovelvollinen antaa myöhässä sellaisen selvityksen, jonka perusteella tämän antamaa veroilmoitusta voidaan pitää luotettavana ja arvioverotus poistaa.¹³⁵ Tämä siis mitä ilmeisimmin soveltuu myös tilanteeseen, jossa arvioverotus on perustunut siihen, ettei verovelvollisen antamaa veroilmoitusta ole pidetty luotettavana, mutta jossa verovelvollinen antaa ennen verotuksen päättymistä tai määräaikoja kokonaan uuden luotettavana pidettävän veroilmoituksen.

Myöhästymismaksun soveltumista arvioverotuksen toimittamisen jälkeen voitaneen hieman kritisoida, sillä oma-aloitteisen korjaamisen lähtökohtana on muutoin aina se, että puute tai virhe korjataan, ennen kuin verovelvollinen on tietoinen veroviranomaisen valvontatoimesta. Kyse olisi näin ajateltuna siis ennemminkin VML 32.1 §:n 1 kohdan mukaisen laininlyönnin korjaamisesta vasta kehotuksesta, ei VML 33.1 §:n mukaisesta oma-aloitteisesta virheen korjaamisesta tai veroilmoituksen antamisesta myöhässä. Sääntelyllä halutaan kuitenkin mitä ilmeisimmin kannustaa verovelvollista antamaan veroilmoitus, jotta arvioverotus ei jäisi verotuksen perusteeksi.¹³⁶

Arvioverotus voidaan tuloverotuksessa toimittaa myös esitäytetyllä veroilmoituksella annettuihin erillisiin tulotietoihin. Tyypillistä on arvioverottaa esimerkiksi verovelvollisen ilmoittamatta jättämät vuokratulot, jos Verohallinnon tiedoista ilmenee perusteltu syy uskoa, että vuokratuloja on verovuonna esimerkiksi edellisten vuosien tavoin ollut. Näissä tilanteissa määrätään normaaliin tapaan arvioverotuksen veronkorotussäännöksen mukainen veronkorotus. Jos verovelvollinen tämän jälkeen antaa oikeat ja luotettavat tiedot vuokratuloistaan, veronkorotus määrätään perustasoisena tai muun soveltuvan säännöksen perusteella. Edellä

¹³⁴ Vrt. Knuutinen 2021 s.50.

¹³⁵ HE 97/2017 vp s. 75.

¹³⁶ HE 97/2017 vp s.73.

kuvatuin tavoin verovelvollisen vuokratuloilmoitusta ei pidetä erillisenä veroilmoituksena, sillä kyse on esitetyillä veroilmoituksella annettavista tiedoista. Siksi verovelvollisen katsotaan korjanneen virheellisen ja puutteellisen tiedon antaessaan tiedot vuokratuloista vasta arvioverotuksen toimittamisen jälkeen. Oma-aloitteisena korjaamista ei voida enää tällöin pitää, jolloin verovelvolliselle ei veronkorotuksen sijasta määrätä myöhästymismaksua. Tämä eroaa siis tilanteesta, jossa verovelvolliselle määrätään verotuksen ollessa avoinna vain myöhästymismaksu, mikäli veroilmoituksen antaminen on laiminlyöty, mutta se annetaan ennen verotuksen päättymistä tai säädettyjä määräaikoja.

5 OSAKESÄÄSTÖTILIN VERONKOROTUS

Osakesäästötilistä annettu laki (680/2019, jäljempänä OskL) tuli voimaan 1 päivänä kesäkuuta 2019.¹³⁷ Tuloverolaissa osakesäästötiliä koskevat säännökset on sisällytetty useampaan tuloverolain säännökseen: 10 § (Suomesta saatu tulo), 32 § (pääomatulo), 33 a § (julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko), 33 c § (ulkomaiselta yhtiöltä saatu osinko), 45 § (luovutusvoitto), 50 § (luovutustappio) ja 53 b § (osakesäästötili).

Verotusmenettelylakiin lisättiin samalla 17 §, jossa säännellään osakesäästötiliä koskevasta tiedonantovelvollisuudesta sekä 32 c §, jossa säännellään päällekkäisten osakesäästötilien perusteella määrättävästä veronkorotuksesta.¹³⁸ Myöhemmin vuonna 2021 veronkorotussäännökseen lisättiin 3 momentti veronkorotuksen määräämättä jättämisestä.¹³⁹ Ennen 2021 muutosta osakesäästötilin veronkorotus määrättiin aina edellytysten täytyessä, mikä herätti pian huomiota mediassa asti, sillä säännöstä pidettiin kohtuuttoman ankarana ja yllätyksellisenä. Tässä yhteydessä Verohallinto antoi hyvin poikkeuksellisenakin pidettävän tiedotteen, jossa kehoitettiin osakesäästötilin veronkorotuksella sanktioituja verovelvollisia hakemaan veronkantolain (11/2018) 47 §:n mukaista verosta vapauttamista.¹⁴⁰ Tästä voidaan päätellä, että myös lakia soveltava viranomainen piti alkuperäistä sääntelyä kohtuuttoman ankarana.

Osakesäästötilin veronkorotuksesta säädetään VML:n 32 c § 1–3 momentissa viimeisimmän uudistuksen jälkeen seuraavasti:

Jos verovelvollisella on samanaikaisesti voimassa kaksi tai useampia osakesäästötilisopimuksia, Verohallinto määrää verovelvolliselle 10 euron suuruisen veronkorotuksen. Veronkorotus määrätään kaikilta niiltä päiviltä, joiden aikana verovelvollisella on ollut voimassa enemmän kuin yksi osakesäästötilisopimus. Veronkorotuksen määrä on osakesäästötilisopimuskohtainen, ja se määrätään kaikkien samaan aikaan voimassa

¹³⁷ Perustuen hallituksen esitykseen HE 279/2018 vp.

¹³⁸ Lailla verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 733/2019 perustuen hallituksen esitykseen HE 275/2018 vp.

¹³⁹ Lailla verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 1265/2021 perustuen hallituksen esitykseen HE 213/2021 vp

¹⁴⁰ Verohallinnon 13.9.2021 julkaisema tiedote: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2021/avositko-epahuomiossa-useita-osakesaastotileja-voit-hakea-veronkorotuksesta-vapauttamista/>.

olevien osakesäästötilisopimusten perusteella. Veronkorotus määrätään asianomaisen vuoden verotuspäätöksellä.

Veronkorotusta koskevaan menettelyyn, päätökseen ja muutoksenhakuun sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään veronkorotuksesta. Veronkorotuksen kantamiseen, perintään ja palauttamiseen sovelletaan, mitä veronkantolaissa säädetään tässä laissa säädetystä veronkorotuksesta.

Veronkorotus jätetään määräämättä, jos verovelvollisella on ollut verovuoden aikana voimassa ilmeisen erehdyksen johdosta samanaikaisesti useampia osakesäästötiliä, mutta verovuoden aikana säästövaroja on ollut enintään yhdellä osakesäästötilillä. Veronkorotus jätetään määräämättä myös tai määrätään alennettuna, jos verovelvollisella on ollut verovuoden aikana voimassa ilmeisen erehdyksen johdosta samanaikaisesti useampia osakesäästötiliä ja 1 momentin mukaan laskettu veronkorotus olisi kohtuuttoman suuri osakesäästötileillä verovuonna olleiden rahasuoritusten vähäiseen määrään nähden, taikka jos 1 momentin mukaisen veronkorotuksen määräämättä jättämiselle tai alentamiselle on pätevä syy tai muu erityinen syy.

Osakesäästötilissä on kysymys järjestelmästä, jossa verotusvaikutukset lykkääntyvät tuottojen saamisen hetkestä siihen hetkeen, kun varoja nostetaan osakesäästötililtä pois. Tuotot voidaan siis säilyttää osakesäästötilillä ja sijoittaa uudestaan, ilman että osakesijoituksista syntyviin luovutusvoittoihin tai osinkotuloihin kohdistuu niiden syntyhetkellä verotusta.¹⁴¹ Huomattavien valtiontaloudellisten vaikutusten tasapainottamiseksi osakesäästötilille talletettävien rahavarojen enimmäismäärä säädettiin 50 000 euroon (OskL 5.1 §).¹⁴² Asetetun 50 000 euron ylärajan tehokkaan valvomisen mahdollistamiseksi tuloverolaissa säädetään, että henkilöllä saa olla kerrallaan vain yksi osakesäästötili (TVL 53 b.6 §) ja useamman kuin yhden osakesäästötilisopimuksen myötä määrättäväksi tulee VML 32 c §:n mukainen veronkorotus.¹⁴³

VML 32 c.1 §:n mukainen veronkorotus poikkeaa muusta veronkorotussääntelystä ensinnäkin siinä, että se määrätään prosenttiperusteisen suuruuden sijaan suoraan euromääräisenä. Toiseksi veronkorotuksen suuruus ei perustu tilille talletettujen rahavarojen määrään, vaan

¹⁴¹ HE 275/2018 vp s. 39.

¹⁴² HE 275/2018 vp s. 26 ja 40.

¹⁴³ HE 275/2018 vp s. 38.

ainoastaan päällekkäisten päivien lukumäärään. Sanktiona 10 euron päivakohtaista veronkorotusta voidaan pitää suhteellisen ankarana. Kahden osakesäästötilin ollessa voimassa koko vuoden (365 päivää), on veronkorotuksen suuruus enimmillään 7 300 euroa. Jos tätä verrataan esimerkiksi VML 32 a.1 §:n mukaiseen veronkorotukseen, vastaa se suuruudeltaan 365 000 euron lisätyn tulon määrästä määrättävää perustasoista veronkorotusta.¹⁴⁴ Tätä muuhun veronkorotussääntelyyn verrattuna merkittävän suuruista veronkorotusta voidaan kuitenkin perustella sillä, että kysymys on lähtökohtaisesti tietoisesta tulojen salaamista ja veron kiertämistä ehkäisevästä sääntelystä.¹⁴⁵

Osakesäästötilin määräämättä jättämisestä ei ole vakiintunutta verotuskäytäntöä tai soveltamiskäytäntöä vielä lainkaan, sillä säännöstä sovelletaan ensimmäisen kerran vasta vuonna 2022 toimitettavaan verovuoteen 2021. Seuraavaksi esitetyt ajatukset ja tulkinnat ovat siis lähinnä pohdintaa mahdollisesta soveltamiskäytännöstä peilaten veronkorotussäännöstä muuhun veronkorotussääntelyyn.

Veronkorotus voidaan VML 32 c.3 §:n mukaan jättää määräämättä, jos verovelvollisella on ollut päällekkäisiä osakesäästötilejä, mutta varoja ainoastaan yhdellä osakesäästötilillä, tai jos osakesäästötileille talletettujen rahavarojen määrä on vähäinen. Edellytyksenä tälle on kuitenkin, että verovelvollisella on ollut avattuna päällekkäisiä tilejä ilmeisestä erehdyksestä. Ilmeistä erehdystä käsitteenä on haastava arvioida objektiivisesti. Verovelvollisen tulisi kuitenkin mitä ilmeisimmin vedota ilmeiseen erehdykseen, ja perustella jollakin tavoin se, miksi esimerkiksi kaksi osakesäästötiliä on päällekkäin avattu. Veroviranomainen voi havaita valvontatoimen aikana, että verovelvollisen osakesäästötileillä ei ole varoja tai varojen määrä on vähäinen. Veronkorotus on kuitenkin lähtökohtaisesti määrättävä ja verovelvollista tästä kuultava, jolloin tällä olisi mahdollisuus antaa vastineensa. Veronkorotusta ei siis voida säännöksen perusteella jättää määräämättä pelkästään havaittujen seikkojen perusteella ilman verovelvollisen vetoamista ilmeiseen erehdykseensä.

Veronkorotus voidaan myös jättää määräämättä tai sitä voidaan alentaa silloin, jos määräämättä jättämiselle tai alentamiselle on pätevä syy tai muu erityinen syy. Säännös on muotoiltu niin, että itse pääsäännöstä poikkeavalle määräämiselle katsotaan olevan pätevä syy.

¹⁴⁴ Jos ankaruutta muuhun veronkorotussääntelyyn halutaan verrata, on sitä suhteutettava pikemminkin korotettuun veronkorotukseen. Jos ajatellaan, että kahden osakesäästötilin kapasiteetti on yhteensä 100 000 euroa 50 000 euron ylärajaa noudatettaessa, vastaa 7 300 euron maksimiveronkorotus noin 7 %:n suuruista veronkorotusta 100 000 eurosta.

¹⁴⁵ VaVM 37/2018 vp s. 8–9.

Ei verovelvollisen virheelle. Myös tässä suhteessa se poikkeaa siis muusta veronkorotussääntelystä. Sisällöllisesti säännös merkitsee kuitenkin käytännössä samaa: Pätevänä syynä voidaan pitää esimerkiksi verovelvollisen sairastumista, jonka johdosta hänen osakesäästötileihinsä liittyvät asiat ovat jääneet hoitamatta, tai tietoliikennehäiriötä, jonka johdosta verovelvollinen ei ole yrityksistään huolimatta voinut lopettaa osakesäästötiliään.¹⁴⁶

Veronkorotuksen alentamiselle pätevistä syistä tai muusta erityisestä syystä ei ole annettu mitään tiettyä kaavaa. Jos seurataan samaa periaatetta kuin muussa veronkorotussääntelyssä, jossa alennettu veronkorotus on puolet perustasoisesta, lähtökohta myös osakesäästötilin veronkorotuksen alentamisessa asettuneen viranomaisen soveltamiskäytännössä veronkorotuksen puolittamiseen. Alennettua veronkorotusta voitaneen soveltaa määräämättä jättämisen sijasta esimerkiksi silloin, jos veronkorotus kasvaisi huomattavan suureksi verrattuna rahavaroihin, joita verovelvollisella on osakesäästötileillään vuoden aikana ollut. Veronkorotus siis esimerkiksi ylittäisi tällaisten rahavarojen määrän, mutta verovelvollisella ei ole sellaista pätevää syytä päällekkäisille tileille, että veronkorotusta voitaisiin jättää määräämättä kokonaan.

Käytännössä sääntelyllä määräämättä jättämisestä tai alentamisesta on tavoiteltu sitä, että virhettä, joka ei johdu tulojen salaamisen tai veron kiertämisen tavoittelusta, ei ole tarkoitus sanktioida. Tämä on sinänsä linjassa sen kanssa, että koko veronkorotussäännöksen taustalla on ollut edellä mainittujen toimien ehkäiseminen. Ei niinkään yleinen kannustin verotusta koskevien tietojen oikein ilmoittamiselle. Tästä syystä sanktioida halutaan ainoastaan moitittavampaa tekoa, kuin pelkkää huolimattomuutta. Veronkorotuksen soveltaminen jäänee tulevaisuudessa todennäköisesti harvalukuseksi. Tieto osakesäästötilien sääntelystä leviää ja käyttöönottovuonna mediajulkisuutta saanut veronkorotus on varmasti jäänyt ihmisten mieliin.

¹⁴⁶ HE 213/2021 vp s.6.

6 LOPUKSI

Tutkimus osoittaa, että veronkorotuksen erityistilanteisiin liittyy monenlaisia niin verovelvollisen olosuhteisiin kuin aineelliseen verolainsäädäntöönkin liittyviä erityispiirteitä. Veronkorotuksen erityistilanteita voidaan havainnollistaa lukuisilla eri esimerkeillä, mutta kaikkia käytännön verotuksessa eteen tulevia tilanteita ei voida minkään laajuisella tutkimuksella esitellä kattavasti. Siksi veronkorotuksia määräävän viranomaisen työssä vaaditaan useissa tilanteissa hyvin laajaa ja syvällistä juridista osaamista edellytyksiin ja niihin liittyvien käsitteiden tulkitsemiseksi. Tämä haastaa myös verotuksen tehokkuutta, yhdenmukaisuutta ja johdonmukaisuutta.¹⁴⁷

Lähtökohtana veronkorotuksen määräämisessä tulee aina pitää sitä, että veronkorotus määrätään perustasoisen. Veroviranomainen ei voi havaita kaikkia erityisiin määräämisperusteisiin liittyviä edellytyksiä suoraan laiminlyönnistä. Esimerkiksi alennetun ja määräämättä jättämisen edellytyksiä ei useimmiten voida havaita pelkästään laiminlyöntiä tarkastelemalla. Tästä syystä veroviranomaisen on lähdettävä liikkeelle perustasoisen veronkorotuksen määräämisestä. Verovelvollisen tehtävänä taas on antaa mahdollisessa vastineessaan sellaisia tietoja, joiden perusteella veronkorotusta voitaisiin arvioida perustasosta poikkeavasti. Ratkaisu korotetun, arvioverotuksen ja oma-aloitteisen veronkorotuksen säännöksen soveltamisesta voidaan sen sijaan tehdä yleensä jo laiminlyöntiä tarkastellessa. Tällöin veroviranomainen kuulee asiakasta veronkorotuksen määräämisestä esimerkiksi korotettuna, ja perustelee samassa yhteydessä korotetun veronkorotuksen määräämiseen johtaneet syyt. Tämän jälkeen verovelvollisella on jälleen mahdollisuus antaa vastineensa viranomaisen perusteluihin.

Tutkimuksen haasteet muodostuivat ehkä odotetustikin kohtuuttomuuden käsitteen ympärille. On väistämätöntä, että verovelvollinen mieltää veronkorotuksen usein rangaistukseksi tahallisuudesta verojen välttelystä ja useimmiten vetoaakin laiminlyönnin perusteena tahattomuuteen, tietämättömyyteen ja ymmärtämättömyyteen. Veronkorotus on siis verovelvollisen näkökulmasta usein kohtuuton. Joskus se voi olla jopa määräävän viranomaisen subjektiivisesta näkökulmasta kohtuuton. Se, että näille seikoille lopulta hyvin harvoin annetaan merkitystä, voi jättää verovelvolliselle kokemuksen verotuksen joustamattomuudesta ja

¹⁴⁷ Ks. myös Isotalo 2021 s. 17.

ankaruudesta. Se, että verovelvollinen on omasta mielestään yrittänyt ja tehnyt parhaansa, ei riitä perusteeksi veronkorotuksen määräämättä jättämiseen tai edes alentamiseen, jos verovelvolliselta edellytettävä vilpittömyys ja selonottovelvollisuus ei juridisesta näkökulmasta täyty. Veronkorotuksen kaavamaisuudella on varmasti osaltaan vaikutusta verovelvollisten yleiseen mielikuvaan verotuksesta, mutta pidemmän päälle vaikutukset parhaimmillaan edistävät verovelvollisten vastuuntuntoa ja selvittämishalua verotuksellisista velvoitteistaan.

Kohtuuttomuuden käsitettä on siis tulkittava veronkorotussääntelyn tarkoitusta tukevista näkökohdista. Kohtuuttomuus käsitteenä on haastava, sillä se ei esimerkiksi ylivoimaisen ja laillisen esteen käsitteen tavoin sisällä selkeää tai yhtenäistä tulkintakäytäntöä oikeusjärjestelmämme kokonaisuudessa. Siksi käsitteen kanssa ollaan pitkälti sidoksissa siihen, mitä lain esitöissä ja säännöskohtaisissa perusteluissa kohtuuttomuudella on kysymyksessä olevassa asiayhteydessä tarkoitettu. Veroviranomaisen mielivalta soveltaa kohtuuttomuutta laajemmin kuin säännöksessä on tarkoitettu, ei laajassa kuvassa tee verotuksesta yhdenmukaista, ennakoitavaa ja tasapuolista. Hyvän verojärjestelmän kantavia periaatteita ovat oikeudenmukaisuus ja oikeusvarmuus.¹⁴⁸ Nämä tavoitteet eivät toteudu epä johdonmukaisessa soveltamiskäytännössä.

Veronkorotuksen määräämiseen on luultavasti tulevaisuudessa saatavilla myös oikeuskäytäntöä. Verotuksessa ensimmäisenä muutoksenhakuelimenä toimii verotuksen oikaisulautakunta, jonka ratkaisut eivät ole julkisia. Tästä syystä vasta hallinto-oikeuksiin valittaminen saa aikaan yleisemmin oikeusohjeina käytettävää verotuskäytäntöä. Koska asian vieminen hallinto-oikeuteen ei ole ilmaista ja prosessi pitkä, tyytyvät varmasti suurin osa verovelvollisista Verohallinnon ja verotuksen oikaisulautakunnan antamiin ratkaisuihin.¹⁴⁹ Tässä yhteydessä verovelvollisen on siis punnittava, onko valittaminen hallinto-oikeuteen enää taloudellisesti järkevää. Tämä on sekä verovelvollisen oikeusturvan, että ensiasteen viranomaisen soveltamiskäytännön muodostumisen kannalta ongelmallista.¹⁵⁰

Lainsäätäjän näkökulmasta veronkorotuksen suhteellisuutta ja oikeudenmukaisuutta on pyritty varmistamaan perustasoisen veronkorotuksen ensisijaisuudella ja veronkorotuksen prosenttiperusteisuudella. Veronkorotus määrätään samanlaisissa laiminlyönneissä samalla

¹⁴⁸ Ks. myös Knuutinen Lakimies 6/2014 s. 800.

¹⁴⁹ Valituksesta hallinto-oikeuteen peritään tuomioistuinmaksulain (1455/2015) 2 §:ssä säädetty maksut. Lisäksi viimeistään prosessin vieminen hallinto-oikeuteen vaatii useimmiten verovelvollisen etujen ajamiseksi oikeusavustajaa, jonka palkkaaminen sekään ei ole halpaa.

¹⁵⁰ Ks. myös Isotalo 2021 s. 19–20.

prosentilla, jolloin veronkorotuksen tulisi lähtökohtaisesti jo tällä perusteella olla suhteutettuna laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen. Tutkimuksessa on kuitenkin joltain osin tartuttu kysymykseen siitä, kertooko laiminlyönnin euromäärä, eli taloudellinen vakavuus, aina itse laiminlyönnin vakavuudesta. Joskus euromääräisesti suurikin laiminlyönti voi johtua ilmeisen tahattomasta erehdyksestä tai verolainsäädännön vaikeatulkintaisuudesta. Veroviranomaiselle verolainsäädäntö on suurelta osin selvempää kuin tavalliselle kansalaiselle. Se, että verovelvollisen saatavilla on lukuisia asiakasohjeita ja syventäviä vero-ohjeita, ei poista mahdollisuutta kokemattoman toimijan ymmärrettäviltäkin virhetulkinnoilta. Siksi selontotevelvollisuuden näkökulmasta on korostettava myös riittävää ja laadukasta veroviranomaisen verovelvollisille tarjoamaa asiakasohjausta ja neuvontaa.