



Open your mind. LUT.  
Lappeenranta University of Technology

**Lappeenrannan teknillinen yliopisto**

Kauppakorkeakoulu

Talousjohtaminen

## **TIETENSÄ TAI TÖRKEÄSTÄ HUOLIMATTOMUUDESTA?**

### **Veronkorotuksen määrääminen verotusmenettelylain 32.3 §:n perusteella oikeuskäytännön valossa**

On purpose or on gross negligence?

Imposing a tax increase based on Act on Taxation Procedure 32.3 § in the light of the  
case law

11.12.2014

Tekijä: Tuula Pirinen

Opponentti: Lauri Hämäläinen

Ohjaaja: Pasi Syrjä

## SISÄLLYS

LYHENTEET .....	2
1 JOHDANTO .....	3
1.1 Tutkimuskohteen tausta .....	3
1.2. Tutkimuskysymys ja tutkimuksen rajaus.....	4
1.3 Tutkimusmetodologia ja tutkimusaineisto .....	5
1.4 Aihetta koskeva aikaisempi tutkimus.....	6
2 VERONKOROTUSTA KOSKEVA VEROTUSMENETTELYLAKI (VML) 32 § JA SEN KÄYTTÖALUE .....	8
2.1 Lainkohdan käyttöalue .....	8
2.2 Lainkohdan tavoite ja kehitys.....	9
2.3 Verohallinnon yhtenäistämisohje .....	12
2.4 VML 32.1§.....	14
2.5 VML 32.2§.....	15
2.6 VML 32.3§.....	16
3 VERONKOROTUKSEN MÄÄRÄÄMINEN JA TASO VML 32.3 §:N MUKAAN .....	19
3.1 KHO:n ratkaisut VML 32.3 §:n soveltamisperusteisiin liittyen .....	19
3.1.1 Vuosina 2005–2006 annetut ratkaisut .....	20
3.1.2 Vuoden 2012 jälkeen annetut ratkaisut .....	25
3.2 Veronkorotuksen taso .....	30
4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....	32
LÄHDELUETTELO.....	39

## LYHENTEET

EUR	euro
HE	hallituksen esitys
HO	hallinto-oikeus
KHO	korkein hallinto-oikeus
Kverollm	laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 9.4.1919/43
MK	markka
Oy	osakeyhtiö
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
TOL	tulo- ja omaisuusverolaki 19.11.1943/888
VerL	verotuslaki 12.12.1958/482
VML	laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VTOL	tulo- ja omaisuusverolaki 3.8.1920/15

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuskohteen tausta

Valtiolta ja muilta veronsaajilta jää vuosittain tuloja saamatta erilaisten verotukseen liittyvien virheellisyyksien tai suoranaisten verojen välttelyn vuoksi. Verotulot ovat välttämätön tulonlähde julkisten palvelujen ja yleensä toimivan yhteiskunnan ylläpitämiseksi, minkä vuoksi verovaje on luonnollisesti veronsaajien kannalta negatiivinen ilmiö.

Verotulojen varmistamiseksi ja verotuksellisen häiriökäyttäytymisen estämiseksi lainsäädännössä mahdollistetaan mm. verotuksen oikaiseminen, verotuksen arviointi ja keinokeisten veron välttämiseksi tehtyjen toimien sivuuttaminen verotuksessa. Verotettavan tulon oikaisemiseen liittyvien toimien lisäksi verovelvollisille voidaan verotusmenettelylain (VML, 18.12.1995/1558) 32 §:n perusteella määrätä virheellisen menettelyn vuoksi veronkorotus, joka on puhtaasti sanktioluonteinen erä.

Koko tuloverotukseen liittyvien virheiden kirjo tulee käsiteltäväksi VML 32 §:n puitteissa. Siksi on ymmärrettävää, että pykälä on soveltamisalaltaan laaja ja tulkinnanvarainen, mikä voi aiheuttaa myös haasteita. VML 32 § sisältää neljä momenttia, joiden perusteella veronkorotus määrätään. VML 32 § 1 ja 2 momentin mukaan veronkorotus on 150–800 euroa ja pykälän 4 momentin mukaan siirtohinnoittelutapauksissa korkeintaan 25 000 euroa. Pykälän 3 momentissa veronkorotuksen määrä hyppää potentiaalisesti täysin eri merkittävyydeltä, ollen 0-30 % tuloon lisättävästä määrästä. VML 32 §:n eri momenttien hyvin erilaisen ankaruuden vuoksi merkittävä kysymys on milloin mikäkin momentti voi tulla sovellettavaksi ja kuinka korkeaksi määrättävä veronkorotus voi lopulta nousta. Pykälään liittyviä soveltamisedellytyksiä on kuitenkin tutkittu hyvin vähän.

Tämän työn tavoitteena on tutkia ankarimpien, VML 32.3 §:n mukaan määrättävien, veronkorotusten määrätymisperusteita ja tasoa oikeuskäytännön valossa. Lainsäädännön ennakoitavuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun vuoksi on tärkeää, että veronkorotukset määrätään jo säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä oikein ja että veronkorotusten määrä on verovelvollisten ennakoitavissa.

## 1.2. Tutkimuskysymys ja tutkimuksen rajaus

Tarkoitukseni on tarkastella työssäni veronkorotusta koskevaa VML 32 §:ää, jonka perusteella säädelään tuloverotusta koskevat veronkorotukset ja erityisesti pykälän 3 momenttia, jonka perusteella määrätään ankarimmat veronkorotukset. Muiden verolajien osalta veronkorotuksista säädetään muualla verolaissa esimerkiksi Arvonlisäverolaissa (18§), Ennakkoperintälaissa (44§), Perintö- ja lahjaverotuslaissa (36§), Valmisteverotuslaissa (43§) ja Arpajaisverolaissa (13§). Nämä säännökset rajataan kuitenkin tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

VML 32.1 § ja 32.2 § eivät aiheuta merkittäviä ongelmia verovelvollisten kannalta, sillä pykälien tulkinnanvarainenkaan soveltaminen ei johda kohtuuttomaan lopputulokseen. Nämä momentit käydään tässä työssä läpi sen vuoksi vain sellaisella tasolla, että niiden ero 3 momentin mukaiseen korotukseen tulee ilmi.

Siirtohinnoittelua koskeva VML 32.4 §:n ei ole käytännössä vaihtoehtoinen pykälän muiden momenttien kanssa, minkä vuoksi tämän momentin käsittely rajataan tämän työn ulkopuolelle.

VML 32.3 §:n perusteella veronkorotusta voidaan määrätä enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta, mikäli verovelvollinen ei *tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta* ole antanut lainkaan veroilmoitusta tai on tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta antanut *olennaisesti* väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan tiedon. Kyseisen pykälän perusteella määrättävät veronkorotukset voivat nousta erittäin korkeiksi. Lisäksi pykälä on kirjoitettu niin laajaksi, että sen soveltaminen on tulkinnanvaraista.

VML 32.3 §:n liittyvä ensimmäinen haaste liittyy pykälän soveltamisedellytyksiin yleensä. Kyseisen momentin soveltamiseksi verovelvollisen on toimittava tahallisesti, tai törkeästä huolimattomuudesta. Rajanveto tietensä tai törkeästi tehdyn virheen ja VML 32.2 §:ssä säädellyn oleellisen virheen välillä on verotusta toimitettaessa verohallinnon

virkamiesten harkinnassa. Tutkimukseni pääkohteena ovat nämä VML 32.3 §:n soveltamisedellytykset. Tutkimuksen pääongelmana ja siten ensisijaisena tutkimuskysymyksenä on selvittää milloin verovelvollisen voidaan katsoa tietensä (tahallisesti) tai törkeästä huolimattomuudesta antaneen olennaisesti väärän veroilmoituksen.

Toinen haaste VML 32.3 §:n liittyen koskee määrättävän veronkorotuksen suuruutta. Pykälän mahdollistama vaihteluväli määrättävälle veronkorotukselle on 0-30 %:a tuloon lisättävästä määrästä. Verohallinto pyrkii yhtenäistämään veronkorotuksia koskevaa käytäntöään vuosittain julkaisemallaan verotuksen yhtenäistämisohjeella. Mahdollinen vaihteluväli on kuitenkin huomattavan suuri. Alaongelmana tutkimuksessani on näin se, mille tasolle veronkorotus tulee määrätä, mikäli VML 32.3 § tulee sovellettavaksi.

Tarkastelu keskittyy ankarimpiin veronkorotuksiin. Sinänsä VML 32.3 §:n soveltamisedellytykset ovat samat kaikille verovelvollisille. Verohallinnon ohjeistuksen perusteella yksityishenkilöille määrättävät veronkorotukset voivat kuitenkin olla hieman lievemmät kuin yrityksille määrättävät korotukset. Tätä erottelua työssä ei käsitellä, vaan tarkasteltavana ovat vain ankarimmat korotukset.

Tuore oikeuskäytäntö voi ne bis in idem – kiellon perusteella estää VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämisen, mikäli verovelvollinen on jo lopullisesti tuomittu samasta asiasta. Tässä työssä ei kuitenkaan käsitellä tätä tilannetta tarkemmin vaan työn kohteena ovat nimenomaan VML 32.3 §:n mukaiset veronkorotuksen määräämisperusteet.

### **1.3 Tutkimusmetodologia ja tutkimusaineisto**

Käytän työssäni oikeusnormin sisällönerittelyä ja kvalitatiivista tutkimusta. Tarkoituksena on siis tutkia VML 32.3 §:n sisältöä ja tulkintaa. Tutkimusmenetelmänä on korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisujen ja näiden taustalla olevien alempien oikeusasteiden ratkaisujen sekä Verohallinnon yhtenäistämisohjeen tarkasteleminen suhteessa pykälän sanamuotoon.

Tarkasteltavaksi on valittu kaikki korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, jotka on annettu VML 32.3 §:n voimaantulon jälkeen ja joissa käsitellään VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä veronkorotuksen määräämisessä. Ratkaisuja on yhteensä 7 kappaletta. Lisäksi tarkasteltavana ovat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen taustalla olevien hallinto-oikeuksien päätösten perustelut. Korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien perusteluiden lisäksi huomioidaan verotuksen oikaisulautakunnan tai verotuksen toimittajan perusteluja veronkorotuksen määräämiselle niiltä osin, kuin ne tulevat ylempien oikeusasteiden ratkaisuissa ilmi. Verohallinnon yhtenäistämisohjeista tarkastellaan pääosin uusinta vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta koskevaa ohjetta. Muita vuosia koskevia ohjeita on tarkastelu vain niiltä vuosilta, jolloin KHO on antanut VML 32.3 §:ää koskevia päätöksiä sen huomioimiseksi, onko päätöksillä ollut vaikutusta yhtenäistämisohjeeseen.

#### 1.4 Aihetta koskeva aikaisempi tutkimus

Veronkiertoa ilmiönä ja esimerkiksi verosuunnittelun sekä veronkierron ja veropetosten välistä rajapintaa on tutkittu Suomessa melko paljon (ks. esim. Knuutinen, 2013) ja veronkierrosta on tehty mm. lukuisia opinnäytetöitä. Veronkorotuksen määräämistä VML 32 §:n perusteella on kuitenkin tutkittu hyvin vähän.

Vaasan yliopiston oikeustieteen professori Asko Lehtonen (2013a ja 2013b) on kirjoittanut vuonna 2013 artikkeleita veronkorotuksiin liittyen. Lehtosen tekemä tutkimus on kaikista lähinnä myös tämän työn aihepiiriä.

Professori Edward Andersson (2006, 26–35 ja 1996) on käsitellyt veronkorotuksia artikkelissaan Veronkorotuksen käyttö elinkeinonharjoittajan verotuksessa sekä kirjassaan Verotusmenettelylain kommentaari. Laura Peltonen (2011) on käsitellyt veronkorotuksia Pro Gradu työssään Verotusmenettelyn tukipylväs vai sudenkuoppa? : veronkorotus hallinnollisena sanktiona. Lisäksi veronkorotuksiin liittyvää *ne bis in idem* –kieltoa on tutkittu useissakin tuoreissa artikkeleissa ja tutkimuksissa (ks. esim. Koskinen

2011). Luottamuksensuojaa koskevaa problematiikkaa on käsitellyt mm. Pertti Puronen (2006).

Kuten yllä on tuotu ilmi, aiemmassa tutkimuksessa VML 32.3 §:n soveltamisperusteita on tutkittu erittäin vähän. Tutkimus on keskittynyt pykälän sisällön erittelyyn sellaisenaan ja Asko Lehtosen tutkimusta lukuun ottamatta pykälää ei juuri ole tarkasteltu oikeuskäytännön tai Verohallinnon ohjeistuksen kautta. Tämän työn tarkoituksena on pureutua juuri tähän vielä vähän tutkittuun alueeseen.



## 2 VERONKOROTUSTA KOSKEVA VEROTUSMENETTELYLAKI (VML) 32 § JA SEN KÄYTTÖALUE

### 2.1 Lainkohdan käyttöalue

Veronkorotuksilla pyritään puuttumaan kaikkeen verotukselliseen häiriökäyttäytymiseen. Veronkorotusten kohteena olevaa häiriökäyttäytymistä ei kuitenkaan ole määritelty tarkasti. Vero-oikeudellisesti hyväksyttävän verosuunnittelun ja tuomittavan häiriökäyttäytymisen välinen rajanveto voikin olla vaikeaa.

Reijo Knuutinen (2014b, 172) on käsitellyt hyväksyttävän verojen minimoinnin ja tuomittavan verotuksellisen häiriökäyttäytymisen rajaa. Knuutinen jakaa ns. moitittavuusakselilla hyväksyttävän ja tuomittavan käyttäytymisen kolmeen eri luokkaan, jotka ovat 1) hyväksyttävä verojen minimointi ja verosuunnittelu, 2) vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävä mutta kriminalisoimaton veronkiertäminen ja 3) kriminalisoidut, lain kielämät toimet

Knuutinen (2013, 179) katsoo, että jos verotuksen minimointikeinojen katsotaan olevan hyväksyttäviä verolakien tarkoitukseen nähden, liikutaan verosuunnittelun alueella. Mikäli keinoja sen sijaan on syytä pitää verolainsäädännön tarkoituksen vastaisina, vaikkakaan rikosoikeudellisesta näkökulmasta lakia ei ole rikottu, ollaan veronkiertämisen alueella. Tehdyt toimet ovat tyypillisesti veronkiertämistapauksissa luonteeltaan keinotekoisia. Jos taas toimitaan rikoslain vastaisesti, jättäen esimerkiksi saatua tuloa ilmoittamatta, kyse on verovilpistä tai verorikoksesta.

Yllä oleva jaottelu voi auttaa verotuksellisen häiriökäyttäytymisen tarkastelua myös veronkorotuksia koskevaa lainsäädännön yhteydessä. Jaottelulla on kuitenkin myös puutteensa veronkorotuksen kohteena olevan käyttäytymisen arvioinnissa. Veronkiertämisen alueen ulkopuolelle jäävät käsitteellisesti esimerkiksi tulojen salaaminen ja väärin tietojen antaminen veroilmoituksessa (Knuutinen 2013, 179).

Veronkorotuksista suuri osa annetaan myöhästymisten vuoksi tai tilanteissa, joissa verovelvollisesti ovat tehneet inhimillisiä virheitä ilmoituksillaan. Kyseisillä toimilla ei tavoitella veroetua, eivätkä ne tämän vuoksi sovi verosuunnittelusta verorikoksiin ulottuvalle akselille. Myös myöhästymiset ja veroilmoituksilla tehdyt virheet on kuitenkin sanktioitu. Ne voikin nostaa omaksi virhetyypikseen. Virhetyyppien avulla voi tarkastella myös niihin liittyviä sanktioita.

## 2.2 Lainkohdan tavoite ja kehitys

Verojärjestelmän sanktioiden yleisenä tavoitteena on ennaltaehkäisevyys ja rankaiseminen lainvastaisesta toiminnasta (ks. esim. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n ja maatilatalouden tuloverolain 7 §:n muuttamisesta, HE 187/2005 kohta 1.1. ja Andersson 1996, 57). Rangaistusluonteisuudesta seuraa, että veronkorotusta ei voida pitää vahingonkorvauksena tai viivästyskorkona valtiolle. Rangaistusluonteisuus on edelleen korostunut Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja myöhemmin Suomessa KHO:n ratkaisujen perusteella (ks. esim. KHO 2013:59), joissa veronkorotus on katsottu lopullisena rangaistukseksi, joka estää rankaisemisen samasta asiasta toiseen kertaan (Lehtonen 2012a, 206–208). Sanktioiden tavoite ei siis sinänsä ole fiskaalinen tai toimiminen vahingonkorvauksena veronsaajaa kohtaan. Sanktioiden on kuitenkin oltava sellaisia, että niiden ennaltaehkäisevä ja rankaiseva tarkoitus toteutuu. Tästä lähtökohdasta on ymmärrettävää, että lain sallima enimmäismäärä veronkorotukselle on suhteellisen korkea.

VML:a edeltäneen verotuslain (VerL, 482/1958) säätämiseen saakka verotusmenettelyä ja sanktioita koskeva sääntely oli muiden verolakien yhteydessä, etenkin tulo- ja omaisuusverolaisissa (TOL, 19.11.1943/888 sekä edeltävä VTOL, 3.8.1920/15) sekä laissa tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten (KverollmL, 9.4.1919/43).

Sekä TOL:ssa että KverollmL:ssa veronkorotus määrättiin prosenttiosuutena veron määrästä. VTOL:n mukaan määrättävää veroa voitiin korottaa enintään 20 %:a, jos

verovelvollinen oli laiminlyönyt veroilmoituksensa antamisen tai antanut sen olennaisesti vaillinaisena ilman, että tähän oli hyväksyttävää syytä. Mikäli ilmoitusvelvollisuutta ei kehotuksestakaan täytetty, veroa voitiin korottaa vielä 20 %:a lisää. Vähäisimpien puutteiden tilanteissa veronkorotukselta saattoi välttyä täyttämällä ilmoitusvelvollisuuden kehotuksesta. KverollmL:n 31 §:n mukaan myöhässä tai puutteellisena annetun tuloilmoituksen johdosta veroa oli korotettava enintään 20 %:a. Mikäli tietoja ei vielä uudenkaan kehotuksen antamisen jälkeen annettu, voitiin määrätä maksettavaksi lisäksi 25 %:n osuus tuloverosta, minkä lisäksi valitusoikeus menetettiin. Sanktioista saattoi vapautua osoittamalla laillisen esteen.

Uuden TOL:n säätämisen yhteydessä veronkorotussäännöstä muutettiin niin, että veroa oli korotettava enintään 20 %:a, jos ilmoituksessa tai muussa asiakirjassa oli vähäinen puutteellisuus, eikä verovelvollinen korjannut virhettä kehotuksesta. Mikäli ilmoitus jätettiin myöhässä tai oleellisesti vaillinaisena veroa oli korotettava enintään 20 %:a ja lisäksi uudelleen enintään 20 %:a, jos ilmoitusvelvollisuutta ei kehotuksestakaan täytetty. Mikäli verovelvollinen antoi tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen, veroa oli korotettava enintään kaksinkertaiseksi. Uuden TOL:n säännös siirtyi lähes samanlaisena uuteen verotuslakiin. Viittaus tietensä tehtyyn ja törkeään huolimattomuuteen on säilynyt aina tähän päivään saakka.

Tuloverotusta koskevien veronkorotussäännösten sisällöllinen uudistaminen vastamaan suurelta osin nykyistä muotoaan alkoi vuonna 1993. Uudistuksen tavoitteena olivat mm. seuraavat asiat: 1) veronkorotuksen laskemisen yksinkertaistaminen vanhan laskentatavan työläyden ja kalleuden vuoksi, 2) markkamääräisten veronkorotusten ensisijaisuus verrattuna prosentuaalisiin korotuksiin, 3) veronkorotuksen harkinnanvarainen määräämättä jättämisen mahdollisuus tarpeettomien korotusten välttämiseksi, 4) veronkorotuksen määräämismahdollisuus, vaikka veroa ei määrättäisi, 5) se, että verosta tehtävää vähennystä ei saa vähentää veronkorotuksesta ja 6), ettei veronkorotuksia ole tarkoitus ankaroittaa (Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta, HE 122/1993, kohta 1.4). Uudistuksen perusteella laadittu VML, jota tässä tutkimuksessa tarkastellaan, astui voimaan 18.12.1995.

Seuraava merkittävä muutos tapahtui vuonna 2005, jolloin VML 32 §:n 3 momentin mukaisen veronkorotuksen prosenttimääräinen ja rahamääräinen alaraja poistettiin. Muutoksen taustalla olleen hallituksen esityksen mukaan voimassa olleen lainsäädännön ongelmana oli, että 3 momentin soveltamisalaan liittyvät virheellisyydet voivat olla luonteeltaan ja moitittavuudeltaan hyvin erilaisia. Veronkorotuksen prosenttimääräinen alaraja voi johtaa absoluuttisesti hyvin suuriin veronkorotuksiin myös sellaisissa tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei voida pitää erityisen törkeänä. Muutoksen jälkeen VML 32 §:n 3 momentin perusteella määrättävän veronkorotuksen määrä voi siis olla myös 0 euroa. (Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta, HE 91/2005, kohta 3.2.)

Vuonna 2006 VML 32 §:ään lisättiin uusi siirtohinnoittelua koskeva 4 momentti, jossa veronkorotuksen ylärajaksi asetettiin enintään 25.000 euroa. Korotuksen ankaruutta perusteltiin mm. sillä, että sen kohteena ovat pääasiallisesti suuret yritykset, joiden menettelyyn pienemmillä korotuksilla olisi vain vähäinen vaikutus. (Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi, HE 107/2006 ja Valtiovarainvaliokunnan mietintö, VaVM 22/2006). Vuoden 2006 jälkeen VML on veronkorotuksia koskien säilynyt pääpiirteissään muuttumattomana.

VML 32 §:n mukainen veronkorotus voidaan määrätä ainoastaan luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle. Veronkorotusta ei voida määrätä yhteisön edustajalle tai verovelvollisen asiamiehelle, vaikka tapahtunut virhe johtuisi näiden toiminnasta. (Lehtonen 2013b, 58 ja Andersson 1996, 57.)

Veronkorotuksia koskeva lainsäädäntö on muotoutunut ajan myötä yksinkertaisempaan suuntaan. Veronkorotusten laskemistapaa on pyritty yksinkertaistamaan ja prosentuaalisista korotuksista on tultu yhä enemmän kohti euromääräisiä ns. standardikorotuksia. Verovelvollisille määrättävät standardikorotukset ovat parantaneet verotuksen ennakoitavuutta suhteessa prosentuaalisiin korotuksiin. Toisaalta veronkorotusten määräämisperusteena pidetään yhä enemmän tapauskohtaista harkintaa, jolloin tapauksen olosuhteet ja toiminnan törkeys tulisi huomioida mahdollisimman hyvin koro-

tusta määrättäessä. Harkintavaltaa jää myös sen suhteen, milloin määrättäväksi tulee standardikorotus ja milloin korotus tulee määrätä prosenttiperusteisesti.

### 2.3 Verohallinnon yhtenäistämisohje

Koska VML 32 §:ä jättää melko paljon harkintavaltaa pykälän soveltamisessa, Verohallinto antaa vuosittain yhtenäistämisohjeen, jolla pyritään yhdenmukaistamaan säännöksen laajuudesta johtuvaa verosäännösten soveltamista ja tulkintaa. Yhtenäistämisohjeessa todetaan, että Verohallinnolla on velvollisuus edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Lisäksi yhtenäistämisohje pyrkii vastaamaan perustuslakivaliokunnan vaatimukseen siitä, että verolaeissa on vahvistettava verovelvollisuuden suuruuden perusteet niin tarkasti, että viranomaisen harkinta veroa määrättäessä on ns. sidottua harkintaa. Yhtenäistämisohje tukee hallintoa sidotun harkinnan käyttämisessä ja se sitoo hallintoa ennakkoon yhdenmukaiseen tulkintaan. Yhtenäistämisohjeessa itsessäänkin kuitenkin todetaan, että se ei sido tuomioistuimia. (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 5.)

Yhtenäistämisohjeessa todetaan erikseen, että sen tarkoituksena on turvata verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu veronkorotusta määrättäessä (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 67). Yhtenäistämisohjeen julkaiseminen vuosittain mahdollistaa mm. uuden veronkorotuksia koskevan oikeuskäytännön huomioimisen ohjeistuksessa.

Yhtenäistämisohje jakautuu veronkorotusten osalta yleiseen johdanto-osioon ja yksityiskohtaisempaan korotuksen määräämistä koskevaan osioon. Johdanto-osion mukaan veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti ottaen huomioon yksilölliset olosuhteet. Yhtenäistämisohjeessa esitetyjä kaavamaisia veronkorotusmääriä käytetään niissä tilanteissa, joissa ei ole erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja. (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 67.)

Alentavina seikkoina yhtenäistämisoheessa todetaan mm, että jos verovelvollisen laiminlyönti tai virhe on olosuhteisiin nähden vähäinen, veronkorotusta voidaan alentaa tai jättää se määräämättä. Verotuksellisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei yleensä voida katsoa olevan lainkaan kyse verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta, jolloin veronkorotusta ei voida määrätä VML 32.3 §:n perusteella. Myöskään yrityksen kolmen ensimmäisen verovuoden aikana tapahtuneista virheistä ei määrätä veronkorotusta, mikäli yritys kehotuksesta korjaa veroilmoituksessaan ilmenneen virheen. Jos sama puute tai virhe kuitenkin ilmenee toistuvasti vaikka uudelle yritykselle on annettu asiassa tarpeellinen ohjaus, voidaan veronkorotus määrätä. (Verohallinnon yhtenäistämisoheet 2013, 67–68.)

Veronkorotuksen määrää korottavana seikkana yhtenäistämisoheessa pidetään mm. virheiden ja laiminlyöntien toistumista vuodesta toiseen. Yhtenäistämisoheessa kuitenkin korostetaan, että jos veronkorotus nousee euromääräisenä summana huomattavan korkeaksi, määrää voidaan kohtuullistaa. Useampien samanaikaisten virheiden tai laiminlyöntien tapauksessa veronkorotuksen määräämisen edellytykset ja määrä harkitaan kunkin tuloon lisätyn erän osalta erikseen, koska tuloon lisättävät erät voivat olla tahallisuutta tai huolimattomuutta arvioitaessa luonteeltaan erilaisia. (Verohallinnon yhtenäistämisoheet 2013, 67–68.)

Yleisten ohjeiden lisäksi yhtenäistämisohe antaa tarkempia ohjeita VML 32.1, 2 ja 3 §:n soveltamisesta. Näiltä osin yhtenäistämisohjetta tarkastellaan seuraavassa osana kyseisten lainkohtien tarkastelua.

Yhtenäistämisoheella on merkittävä verotuksen toimittamista ohjaava vaikutus vaikka sille ei oikeuskäytännössä ole annettu ratkaisevaa merkitystä. Suurinta osaa yhtenäistämisoheiden perusteella tehtävistä päätöksistä ei kuitenkaan ikinä tarkastella missään oikeusasteessa vaan päätökset jäävät sellaisenaan voimaan. Tästä syystä on tärkeää, että ohjeistus seuraa ajantasaisesti lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä, jotta verotuskäytäntö tosiasiallisesti perustuisi lakiin ja sen tulkintaan tuomioistuimissa.

## 2.4 VML 32.1§

Verotusmenettelystä annetun lain 32.1 §:n mukaan jos veroilmoituksessa tai muussa ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus. Veronkorotus voidaan määrätä vain, jos verovelvollinen ei ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseksi ja virhe koskee verotukseen vaikuttavaa seikkaa.

Oikeuskirjallisuudessa vähäisenä puutteena on pidetty mm. sellaisen liiteasiakirjan toimittamisen laiminlyöntiä, jolla ei ole olennaista merkitystä verotuksen toimittamiselle. Vähäisenä virheenä voidaan pitää myös määrältään pienen veronalaisen tulon saalamista. (Lehtonen 2013b, 58.)

Koska veronkorotuksessa on kyse rangaistuksesta, voidaan ”vähäisen” virheen käsitteelle saada johtoa rikosprosessin puolelta. Rikosprosessissa vähäisyyden käsitteeseen on liitetty käyttäytymisen kokonaisarviointi, jolloin arvioinnissa on aiheellista antaa merkitystä mm. kokonaistulojen määrälle ja syyllisyydelle. (Lehtonen 2013b, 58.)

Pätevänä syynä, jonka perusteella veronkorotus tulee jättää määräämättä, on oikeuskäytännössä pidetty mm. tuomioistuimessa vireillä ollutta riitaa, minkä vuoksi tilintarkastajan valintaa ei voitu suorittaa (KHO 1974 II 574). Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaan korotusta ei määrätä, jos myöhästymiseen on ollut pätevä syy, kuten sairaus ja jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan heti esteen lakattua. Pätevänä syynä Yhtenäistämisohjeessa ei pidetä esimerkiksi työkiireitä, atk-ongelmia tai lomaa. (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 71.)

Moitittavuusakselilla VML 32.1 §:n mukaiset virheellisyydet eivät yllä ei-toivottavan veronkiertämisen tai veropetosten asteelle, eivätkä yleensä ole myöskään verosuunnittelua vaan liittyvät puhtaasti inhimillisiin virheisiin ja myöhästymisiin, joilla ei

sinänsä tavoitella veroetua. Kyseiset virheellisyydet kuuluvat siten moitittavuusakselilla tyypillisesti kokonaan omaan kategoriaansa.

## 2.5 VML 32.2§

Lain 32.2 §:n mukaan jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Olennaisuuden käsitettä ei ole perusteltu hallituksen esityksessä lainkaan (HE 122/1993). Myöskään verohallinnon yhtenäistämisohje ei määrittele olennaisuutta tarkemmin. Olennaisen virheellisyyden käsitteelle voidaan hakea tukea kirjanpidollisesta olennaisuuden käsitteestä. Asioita arvioidaan silloin informaation käyttäjän näkökulmasta. (Lehtonen 2013b, 59.) Käytännössä voitaneen ajatella, että VML 32.2 §:ä tulee sovellettavaksi pykälän muiden momenttien kautta. Veronkorotus määrätään VML 32.2 §:n perusteella, mikäli virheellisyys on suurempi kuin VML 32.1 §:n mukainen vähäinen virheellisyys mutta pienempi kuin VML 32.3 §:n mukainen tahallinen ja törkeästä huolimattomuudesta tehty virhe.

Moitittavuusakselilla VML 32.2 §:n soveltamispiiriin katsottavat virheellisyydet ovat lähtökohtaisesti vero-oikeudellisesti ei-toivottavaa mutta kriminalisoimatonta toimintaa tai suuruusluokaltaan isompia virheitä. Jotta virhe voidaan luokitella oleelliseksi, sillä tulee olla oleellista vaikutusta myös verotettavaan tuloon. Sinänsä kyse voi kuitenkin olla myös summaltaan merkittävästä inhimillisestä erehdyksestä, jolla ei tavoitella veroetua.



## 2.6 VML 32.3§

Lain 32.3 §:n mukaan, jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätystä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräytymisperusteita käsitellään laajasti. Vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten annetun yhtenäistämisohjeen mukaan veronkorotus on yleensä enintään 7 % lisätystä tulosta. Poikkeuksellisen törkeissä tapauksissa korotus voi nousta 30 %:iin lisätystä tulosta. (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 73.) Veronkorotuksen ohjeellinen maksimimäärä laski vuoden 2013 yhtenäistämisohjeessa. Vielä vuodelta 2012 toimitettavaa verotusta varten annetun yhtenäistämisohjeen mukaan veronkorotuksen tuli olla yleensä enintään 10 % (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2012, 71). Veronkorotuksen maksimimäärän alentuminen seuraa luultavasti osaltaan oikeuskäytännössä tehtyjä ratkaisuja veronkorotuksen määräämisprosentin suhteen.

Yhtenäistämisohjeessa annetaan alla oleva taulukkomuodossa ohjeistus veronkorotuksen määräämiseen eri suuruisten tulonlisäysten osalta (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 74).

## Taulukko 1. Veronkorotuksen määrääminen tulonlisäysten yhteydessä

Lisätty verotettava tulo (nettotulo) €	Veronkorotus alarajan kohdalla €	Veronkorotus alarajan ylittävästä tai lisätystä tulon osasta
0 – 10 000	300	
10 000 – 60 000	300	3 %
60 000 – 100 000	1 800	5 %
100 000 -	5 000	7 %

Yhtenäistämisohjeen mukaan veroilmoitus on annettu tahallisesti tai törkeän huolimattomasti vääränä, jos verotettavaa tuloa on rasiattu toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden suurella ja selvästi vähennyskeltottomalla menolla tai selvästi veronalainen tulo on ilmoitettu verovapaana. Törkeää huolimattomuutta tai tahallisuutta osoittaa myös, että veroilmoitus on annettu toistuvasti selvästi virheellisenä. Vaikka tällaisissa tapauksissa tulon tai menon luonteesta olisi annettu riittävä selvitys liitelomakkeella, pidetään virhettä yleensä tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena ellei verovelvollinen esitä syytä käsitykselleen siitä, että kyse on nimenomaan vähennyskelpoisesta menosta tai verovapaasta tulosta. Jos verovelvollinen on ryhtynyt erityiseen järjestelyyn muuttaakseen ansiotulojaan pääomatuloksi, käytetään VML 32.3 §:n mukaista veronkorotusta. (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2013, 72–74.)

Yhtenäistämisohjeessa korostetaan selviä virheitä. Tällä kaikesti viitataan siihen, että kyseisten virheiden on, selvyytensä vuoksi, tullut olla myös verovelvollisen tiedossa ja niiden tekeminen osoittaa verovelvolliselta tietensä tehtyä häiriökäyttäytymistä. Yhtenäistämisohje korostaa myös virheiden rahallista määrää veronkorotuksen perustana.

Yhtenäistämisohjeen mukaan VML 28 §:n mukaisen veronkiertojärjestelyn purkamisen yhteydessä käytetään pääsääntöisesti VML 32.3 §:n mukaisia veronkorotuksia. Jos kyse on kuitenkin tulkinnallisesta tilanteesta ja veroilmoitus sinänsä on oikein annettu, veronkorotus voi olla pienempi tai se voidaan jättää määräämättä. Tulon jaksotamisesta tai lain tulkinnasta aiheutuneita virheitä ei yleensä pidetä tahallisenä tai tör-

keänä huolimattomuutena, joten veronkorotus jaksottamiskysymyksissä määrätään VML 32 §:n 1 tai 2 momentin mukaan tai se voidaan jättää määräämättä. Jos ohjeen mukainen veronkorotusprosentti johtaa hyvin suuriin euromääräisiin veronkorotuksiin tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei kuitenkaan voida pitää erityisen törkeänä, veronkorotusta voidaan yksittäistapauksessa alentaa. (Verohallinnon yhtenäistämisohteet 2013, 74.)

Yhtenäistämisohteen mukaan peiteltyyn osinkoon ei pidä automaattisesti liittää veronkorotusta. Räikeissä yli- tai alihinnoittelutapauksissa veronkorotus puolestaan tulee kuitenkin määrätä, sillä merkittävä hinnoittelupoikkeama on selkeä osoitus tahdosta jättää tuloa ilmoittamatta tai muuntaa tulolajia. Edelleen arvioverotuksessa ja selvittämättömän omaisuuden lisäystä koskevissa tapauksissa on aina määrättävä veronkorotus. Tällöin sovelletaan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvia veronkorotusmääriä ilmoittamatta jääneen tulon tai varallisuuden osalta. (Verohallinnon yhtenäistämisohteet 2013, 74.)

VML 32.3 §:n soveltamispiiriin kuuluvat virheellisyydet kuuluvat moitittavuusakselilla lähtökohtaisesti verotuksellisesti ei-toivottavan mutta kriminalisoimattoman toiminnan tai jo kriminalisoidun veropetostoiminnan puolelle.

## **3 VERONKOROTUKSEN MÄÄRÄÄMINEN JA TASO VML 32.3 §:N MUKAAN**

Oikeuskäytännössä esiintyy ajoittain ratkaisuja, joissa otetaan kantaa veronkorotuksen määräytymisperusteisiin. Vuoden 1995 jälkeen, jolloin veronkorotussäännöstö otettiin lähes nykyisessä muodossaan verotusmenettelylakiin, KHO on ratkaissut seitsemän julkaistua tapaus, joissa käsitellään VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräytymisperusteita. KHO on antanut myös ratkaisuja, joissa veronkorotuksen määräämisperusteita ei erikseen pohdita. Seuraavassa käsitellään kuitenkin vain niitä ratkaisuja, joissa KHO on ottanut kantaa VML 32.3 §:n määräytymisperusteisiin, jotta ratkaisusta voidaan hakea selvitystä VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiin. Ratkaisut, joissa määräämisperusteita ei arvioida tavalla toisella (myös *ne bis in idem* – säännöstä koskevat ratkaisut) on rajattu tarkastelun ulkopuolelle.

### **3.1 KHO:n ratkaisut VML 32.3 §:n soveltamisperusteisiin liittyen**

Alla on tarkasteltu KHO:n ratkaisuja sekä niiden taustalla olevia alempien oikeusasteiden ratkaisuja vanhimmasta uusimpaan VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten selvittämiseksi. Tarkoituksena on huomioida aiempien ratkaisujen mahdollinen vaikutus seuraaviin ratkaisuihin ja myös Verohallinnon yhtenäistämishjeeseen.

Korkein hallinto-oikeus antoi neljä VML 32.3 §:n soveltamista koskevaa ratkaisua vuosina 2005–2006. Seuraavan kerran ratkaisuja annettiin vasta vuonna 2012. Käsitteily on siten jaettu alla varhaisiin ratkaisuihin (vuodet 2005–2006) ja tuoreisiin ratkaisuihin (vuodesta 2012 eteenpäin). Jako on kuitenkin tehty ennen kaikkea lukemisen helpottamiseksi. Ajallinen jako ei viittaa oikeuskäytännössä tapahtuneisiin muutoksiin.

### 3.1.1 Vuosina 2005–2006 annetut ratkaisut

Ensimmäiset VML 32.3 §:n soveltamista koskevat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut annettiin vasta vuonna 2005, vaikka pykälä tuli voimaan jo vuonna 1995. Vuoden 2005 aikana korkein hallinto-oikeus antoi peräti kolme veronkorotuksien määräämistä koskenutta päätöstä.

Ratkaisussaan 1.7.2005/1705 KHO otti kantaa veronkorotuksen määräämiseen tilanteessa, jossa verovelvollinen oli tehnyt hinnanlaskuvähennyksen, vaikka vastaava menettely oli jo aiemman verotarkastuksen yhteydessä todettu virheelliseksi.

Tapauksessa konserniverokeskuksen oikaisulautakunta palautti yhtiön A tuloon arvonalennusta MK 3,4 miljoonaa ja määräsi veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella 5 %:a tuloon lisätystä määrästä. Hallinto-oikeus piti päätöksen ennallaan. Hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan yhtiön tuloon oli jo aiemmin tehty samalla perusteella lisäys. Yhtiöllä on myös erityinen huolellisuusvelvoite verotuksen toimittamista varten annettavien tietojen suhteen ja erityisesti elinkeinonharjoittaja on velvollinen esittämään selvityksen seikoista, joiden perusteella hinnanlaskuvähennystä vaaditaan. Kun lisäksi arvonalennuksen määrä oli suuri, voitiin veronkorotus hallinto-oikeuden mukaan määrätä VML 32.3 §:n perusteella.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö A oli tehnyt hinnanlaskuvähennyksen vuonna 1999, vaikka sama menettely oli todettu virheelliseksi jo verovuosia 1994–1998 koskeneessa verotarkastuksessa. Näissä oloissa yhtiön on katsottava olleen tietoinen hinnanlaskuvähennystä koskevasta verotus- ja oikeuskäytännöstä, eikä asian myöskään voitu katsoa olevan tulkinnanvarainen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan veronkorotus tuli määrätä VML 32.3 §:n mukaisesti, eikä myöskään korotuksen määrää ollut syytä muuttaa.

Sekä hallinto-oikeus että korkein hallinto-oikeus perustelevat veronkorotuksen määräämistä VML 32.3 §:n perusteella suhteellisen kattavasti. Molemmat oikeusasteet pitivät olennaisena sitä, että verovelvolliselle oli jo aiemmin tuotu ilmi, että sen menettely hinnanlaskuvähennyksen suhteen oli virheellinen, eikä asia siten ollut enää

tulkinnanvarainen. Yhtiö oli siis VML 32.3 §:ssä vaaditulla tavalla *tietoinen* käyttämänsä menettelyn virheellisyydestä. Oleellista arvioinnissa on, että yhtiölle on veroviranomaisten taholta huomautettu samasta asiasta.

Hallinto-oikeus viittaa perusteluissaan virheen suureen rahalliseen määrään. Korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan tee samanlaista viittausta virheen määrään. Ratkaisun perusteella virheen määrä sinänsä ei siis ole VML 32.3 §:n soveltamisedellytys.

Ratkaisussa KHO 2005:61 korkein hallinto-oikeus otti kantaa veronkorotuksiin tilanteessa, jossa verovelvollisen antamassa veroilmoituksessa oli useita virheellisyyksiä ja veroasiamies vaati virheiden yhteenlasketun summan perusteella verovelvollisen tuloon lisättäväksi yhteensä MK 109 miljoonaa ja veronkorotusta 6 %:a lisäystä tulosta eli MK 6,5 miljoonaa.

KHO:n pitkässä ratkaisutextissä käyvät ilmi myös veroasiamiehen perustelut veronkorotuksen määräämiseksi VML 32.3 §:n perusteella. Veroasiamiehen mukaan kirjanpitovelvollisella on ankara vastuu kirjaustensa oikeellisuudesta. Kirjanpitovelvollisten jälkiverotusta toimitettaessa veronkorotus jätetään vain poikkeuksellisesti määräämättä ja veronkorotus perustuu käytännössä VML 32.3 §:ään. Veroasiamiehen mukaan tämä on varsin vakiintuneesti hyväksytty menettely niin verotus- kuin oikeuskäytännössä. Verotuksen ennustettavuuden parantamiseksi on luotu ennakkotieto- ja ennakkoratkaisujärjestelmät, joiden avulla verovelvollinen voi saada ratkaisun tulkinnanvaraisiin kysymyksiin. Mikäli ennakkotietoa tai – ratkaisua ei pyydetä, vastuu lain tulkinnasta on verovelvollisella. Veroasiamiehen mukaan myös yhtenäistämisohjeen näkemys, jonka mukaan jaksottamisesta tai lain tulkinnasta johtuvia virheitä ei yleensä voida pitää tahallisuutena tai törkeänä huolimattomuutena, on virheellinen.

Konserniverokeskus ei määrännyt yhtiölle veronkorotusta säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä ja myös konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi veroasiamiehen valituksen. Hallinto-oikeus kuitenkin hyväksyi veroasiamiehen valituksen ja määräsi veronkorotusta 6 %:a tuloon lisäystä määrästä.

Perusteluissaan hallinto-oikeus toteaa, että verovelvollisen tuloon vuosittain lisätyt määrät ovat olleet huomattavia. Kun lisäksi otetaan huomioon, mitä kirjanpitovelvollisen

ilmoittamisvelvollisuudesta on säädetty, kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvollisuus sekä tuloihin palautettujen erien laatu ja huomattava määrä, verovelvollisen oli hallinto-oikeuden mukaan katsottava menetelleen VML 32.3 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Hallinto-oikeus ei sinänsä kommentoi veroasiamiehen perusteluita tai edes VML 32.3 §:n soveltumisedellytyksiä. Hallinto-oikeus ei myöskään perustele miksi verovelvollisen on katsottava toimineen tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta vaan viittaa ainoastaan verovelvollisen tuloon tehtyjen lisäysten huomattavaan määrään sekä kirjanpitovelvollisten yleiseen ilmoittamis- ja huolellisuusvelvoitteeseen. Tärkein peruste näyttää olevan tuloon tehtyjen lisäysten määrä.

Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan, että erät, jotka verovelvollisen tuloon on käsiteltävässä tapauksessa lisätty, ovat vero-oikeudelliselta luonteeltaan ja määrältään erilaisia. Osa tuloon lisätyistä eristä liittyy verotuksellisesti tulkinnanvaraisiin kysymyksiin, osa puolestaan ei. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan veronkorotusta määrättäessä on arvioitava yksityiskohtaisesti kunkin tuloon lisättävän erän osalta erikseen veronkorotuksen määräämisen edellytykset ja korotuksen määrä. Ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen korkein hallinto-oikeus kumoaa hallinto-oikeuden päätöksen ja palauttaa asian hallinto-oikeudelle käsiteltäväksi.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta ilmenevä tärkein periaate on, että veronkorotuksen määräämisedellytykset tulee tutkia kaikkien erien osalta erikseen, eikä veronkorotusta voida määrätä kaavamaisesti yksinomaan tuloon tehdyn lisäyksen perusteella. Lisäksi olennaiselta vaikuttaa ero tulkinnanvaraisten ja tulkinnaltaan selkeiden kysymysten välillä. Ratkaisusta ei kuitenkaan voi juuri vetää muita johtopäätöksiä VML 32.3 §:n soveltumisedellytyksistä.

Mikäli ratkaisun taustalla oleva veroasiamiehen valitus tosiasiallisesti kuvaa verotuskäytäntöä ja veronkorotus määrättäisiin aina tuloon tehtävän lisäyksen perusteella VML 32.3 §:n mukaan, veronkorotuksissa käytettävä linja olisi hyvin ankara suhteessa lain sanamuotoon. Hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut eivät kuitenkaan tue veroasiamiehen esittämää linjaa.

KHO:n ratkaisun 2005:61 perusteella verohallinnon yhtenäistämisohjeeseen on lisätty vuodelta 2005 toimitettavaa verotusta koskevasta ohjeesta lähtien maininta, jonka mukaan veronkorotuksen määräämisen edellytykset on arvioitava jokaisen tuloon lisättävän veron kohdalla erikseen määrättäessä (Verohallinnon yhtenäistämisohjeet 2005, 63).

Ratkaisussaan KHO 19.10.2005/2644 korkein hallinto-oikeus käsitteli jaksottamisen virheellisyydestä johtunutta veronlisäystä ja sen perusteella määrättyä veronkorotusta. Tapauksessa verovelvollinen yhtiö oli kirjanpidossa ja verotuksessa käsitelty käyttöomaisuuden luovutusta vuokrauksena ja tulot jaksotettiin tämän mukaisesti. Verotarkastuksessa kuitenkin katsottiin, että kyse osamaksukaupasta, jolloin kauppahinta tuloutuu kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona sopimus on tehty ja omaisuus luovutettu ostajalle. Konserniverokeskus lisäsi yhtiön tuloon tarkastuksen perusteella MK 2,8 miljoonaa ja yhtiölle määrättiin veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella 5 %:a lisätystä tulosta (MK 134 tuhatta).

Konserniverokeskuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus pitivät konserniverokeskuksen päätökset ennallaan. Päätöksessään hallinto-oikeus toteaa, että ottaen huomioon jälkiverotuksen peruste ja jälkiverotuksin yhtiön tuloon lisätty määrä, veronkorotuksen alentamiseen ei hallinto-oikeuden mukaan ollut aihetta.

Hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan vaikuttaa siltä, että jo tuloon tehty lisäys sinänsä oikeuttaa VML 32.3 §:n soveltamiseen. Koska lisäys on tehty, veronkorotuksen alentamiseen ei myöskään ole aihetta. Hallinto-oikeus ei perustele miksi verovelvollisen voidaan katsoa antaneen tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen. Jälleen perusteluissa kuitenkin korostetaan tuloon tehdyn lisäyksen määrää.

Korkein hallinto-oikeus huomioi ratkaisussaan sen, ettei yhtiö ollut tietoinen noudattamansa tulon jaksottamisen virheellisyydestä. Koska VML 32.3 § edellyttää, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen, vällinneissa olosuhteissa ei ollut perusteita veronkorotuksen määräämiselle VML 32.3 §:n perusteella.



Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteella verovelvollisen tietoisuus tekemästään virheestä on aito edellytys VML 32.3 §:n soveltamiselle. Sitä vastoin korkein hallinto-oikeus ei perustele ratkaisuaan sillä, että kiistanalaista verovuotta koskeneen verotuksen yhtenäistämisohjeen mukaan tulon jaksottamisesta aiheutuneita virheitä ei yleensä pidetä tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena. Korkein hallinto-oikeus ei siis näytä antavan yhtenäistämisohjeelle ratkaisevaa merkitystä. Toisaalta myöskään konserniverokeskus, konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunta tai hallinto-oikeus eivät antaneet yhtenäistämisohjeelle merkitystä ratkaistessaan asian yhtenäistämisohjeessa annetun ohjeen vastaisesti.

Ratkaisussa KHO 20.1.2006/85 korkein hallinto-oikeus otti kantaa veronkorotuksen määräämiseen tilanteessa, jossa henkilön A saama luovutusvoitto oli jäänyt veroilmoituksella ilmoittamatta pankin salkunhallintajärjestelmässä ilmenneen virheen vuoksi. Veroilmoituksen laati henkilön A puolesta asiamiehenä pankin varallisuudenhoitoyksikön lakimies.

Verotoimisto, verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus katsoivat, että henkilölle A oli määrättävä veronkorotus VML 32.3 §:n mukaisesti. Hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan henkilö A oli antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen, sillä ilmoittamatta jääneen arvopaperimyynnin määrä oli suuri ja siitä saatu tulo oli yli puolet henkilön A verovuoden kokonaistulosta. Perustelut nojaavat tuloon tehdyn lisäyksen määrään.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa ilmenneet olosuhteet kokonaisuutena huomioiden henkilön A ei voitu katsoa antaneen tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärää veroilmoitusta, vaikka ilmoittamatta jäänyt luovutusvoitto on ollut huomattava osa henkilön A verovuoden kokonaistuloista. Korkein hallinto-oikeus korostaa kokonaistilannetta ja antaa merkitystä myös verovelvollisen menettelyn tahallisuudelle.

VML 32.3 §:n sanamuodon mukaan momentin soveltamiseksi verovelvollisen menettelyn tulee olla sekä törkeää, että johtaa olennaisesti väärään veroilmoitukseen. Tuloon lisätty määrä itsessään ei tee verovelvollisen menettelyä törkeää.

### 3.1.2 Vuoden 2012 jälkeen annetut ratkaisut

Vuoden 2005 jälkeen korkein hallinto-oikeus otti kantaa veronkorotuksen määräämisperusteisiin VML 32.3 §:n perusteella vasta vuonna 2012. Yllä kuvatuissa korkeimman hallinto-oikeuden vuosina 2005–2006 antamissa ratkaisuissa VML 32.3 §:n mukaan määrättävän veronkorotuksen alaraja oli 5-30 %:a lisäystä tulosta, kuitenkin vähintään 5 000 markkaa. Vuonna 2005 VML 32 §:n 3 momentin säännöstä kuitenkin muutettiin niin, että veronkorotuksen prosenttimääräinen ja rahamääräinen alaraja poistettiin. Lainmuutoksen jälkeen ratkaistuissa tapauksissa määrättävän veronkorotuksen määrä voi siis olla 0-30 %:a.

Ratkaisussaan KHO 2012:98 korkein hallinto-oikeus otti kantaa veroviraston ja myöhemmin verotuksen oikaisulautakunnan sekä hallinto-oikeuden määräämään VML 32.3 §:n mukaiseen veronkorotuksen tilanteessa, jossa verovelvollinen oli jättänyt esitäytetyn veroilmoituksensa palauttamatta, eikä ollut vastannut esitäytettyä veroilmoitusta koskeneisiin veroviraston kyselyihin luovutusvoittoja koskien.

Kyseisessä tapauksessa veroviranomaiset laskivat luovutusvoiton määrän tiedossaan olleen myyntihinnan sekä 20 %:n hankintameno-olettaman perusteella ja määräsivät veronkorotusta EUR 22 tuhatta eli noin 8 %:a luovutusvoiton määrästä. Verotuksen oikaisulautakunta alensi veronkorotuksen EUR 20 tuhanteen ja hallinto-oikeus EUR 10 tuhanteen mutta katsoivat kuitenkin, että veronkorotus voitiin määrätä VML 32.3 §:n perusteella.

Hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan henkilö A ei ollut esittänyt, että hänellä olisi ollut ylivoimainen este, joka olisi estänyt häntä antamasta veroviraston pyytämiä lisäselvityksiä. Tässä tilanteessa henkilön oli katsottava jättäneen törkeästä huolimattomuudesta velvollisuutensa täyttämättä. Veronkorotus oli määrättävä, koska sen poistamiseen ei ollut esitetty pätevää syytä mutta veronkorotuksen määrää laskettiin.

Hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan veroviranomaisten kyselyyn vastaamatta jättäminen itsessään on velvollisuuden täyttämättä jättämisenä sellainen virhe, jonka perusteella veronkorotus voidaan määrätä VML 32.3 §:n nojalla. On huomattava, että VML 32.3 §:n sanamuodon mukaan pykälässä ei sanktioida ”velvollisuuden” täyttämättä jättämistä.

KHO kumosi hallinto-oikeuden ratkaisun perustellen kantansa niin, että veronkorotusta ei voida määrätä VML 32.3 §:n perusteella vain siksi, että henkilö A oli jättänyt esitäytetyn veroilmoituksen palauttamatta ja veroviranomaisten kyselyihin vastaamatta tilanteessa, jossa verotus voitiin toimittaa veroviranomaisten tiedossa olleiden seikkojen perusteella. KHO katsoi, että henkilön A veroilmoitusta ei voida pitää olennaisesti vääränä siten kuin VML 32.3 §:ssä tarkoitetaan. Tällaisessa tilanteessa veronkorotus tulee KHO:n mukaan määrätä VML 32.1 tai VML 32.2 §:n perusteella.

KHO:n perusteluiden mukaan verovelvollisen toimittaman tai toimittamatta jättämän veroilmoituksen tulee olla olennaisesti väärä, jotta veronkorotus voidaan määrätä VML 32.3 §:n perusteella. Mikäli tiedot verotuksen toimittamiseksi ovat veroviranomaisten tiedossa, ei veronkorotusta voi määrätä VML 32.3 §:n perusteella sen vuoksi, että verovelvollinen on laiminlyönyt velvollisuutensa veroviranomaisten kyselyihin vastaamisessa. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti itsessään ei siis ole peruste VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämiselle, mikäli veroilmoitus ei sen johdosta ole olennaisesti väärä.

Verotuksen yhtenäistämisohjetta muutettiin ratkaisun jälkeen niin, että veronkorotusta ei voi määrätä VML 32.3 §:n mukaisesti nimenomaan KHO 2012:98 mukaisessa tilanteessa (Verohallinnon yhtenäistämisohteet 2013, 70). Ratkaisun pääperiaate on kuitenkin laajempi, eikä veronkorotusta ratkaisun mukaan tulisi määrätä tilanteessa, jossa verotus muutenkin voidaan toimittaa oikein tai, jos virheellä ei ole vaikutusta verotettavaan tuloon.

Vuonna 2013 antamassaan ratkaisussa KHO 2013:65 korkein hallinto-oikeus otti kantaa veronkorotukseen tilanteessa, jossa verovelvollinen oli vähentänyt pitämiinsä kauppiaspäiviin liittyvät kulut kokonaisuudessaan. Tilanteen taustalla on kaksi verotar-

kastusta, joista aiemmassa verovelvollisen järjestämiä kauppaspäiviä ei katsottu verotuksessa edustusmenoiksi. Uuden verotarkastuksen aikaan tilaisuuksien katsottiin kuitenkin luonteeltaan muuttuneen edustusmenoiksi, joista vain 50 %:a on verotuksessa vähennyskelpoista menoa.

Sisä-Suomen verovirasto lisäsi verotarkastuskertomuksen perusteella verovelvollisen tuloon puolet edustuskuluista, sekä veronkorotuksen VML 32.3 §:n perusteella. Sisä-Suomen verotuksen oikaisulautakunta piti päätöksen ennallaan. Myös hallinto-oikeus vahvisti VML 32.3 §:n perusteella määrätyn veronkorotuksen perustellen ratkaisuaan sillä, että edustuskulujen käsittely verotuksessa ei ole oikeudellisesti epäselvä asia, jolloin verovirastolla on oikeus määrätä veronkorotus VML 32.3 §:n perusteella. Koska määrätty veronkorotus oli kokonaisuudessaan alle 3 prosenttia tuloon lisätystä määrästä, veronkorotuksen määrää ei hallinto-oikeuden mukaan myöskään ollut pidettävä liiallisena.

Tässäkin tapauksessa veronkorotuksen taustalla näyttää olevan näkemys, jonka mukaan tuloon tehty lisäys sinänsä, etenkin kun kyseessä ei oikeudellisesti ole epäselvästä asiasta, on peruste veronkorotuksen määräämiselle VML 32.3 §:n mukaisesti. Hallinto-oikeus on käsitellyt lähinnä veronkorotuksen määrää, ei VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä. Tietoisuuden ja törkeyden sekä myös olennaisuuden raja näyttää ylittyvän sillä, ettei käsiteltävä asia ole oikeudellisesti tulkinnanvarainen.

KHO katsoi, että A Oy:n ei voida katsoa toimineen tietensä ja törkeästi huolimattomuudesta, kun se ei ollut käsitellyt kauppaspäivistä johtuvia menoja edustuskuluina, vaikka kauppaspäivien luonne olikin muuttunut edustusluonteiseksi tilanteessa, jossa kauppaspäivistä johtuneita kuluja ei aiemmin ollut katsottu edustusluonteisiksi. Aiemmin annettu ohjeistus siis vaikutti asiaan kokonaisuutena. Koska yhtiön ei voitu katsoa antaneen tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta olennaisesti väärää veroilmoitusta, sille ei voitu määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella.

KHO:n ratkaisu korostaa jälleen, ettei tulonlisäys sinänsä ole peruste VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämiselle. Veronkorotusta määrättäessä tulee arvioida tilanne kokonaisuudessaan. Asiassa merkitystä oli siten annettava sille, että A Oy:n

edellisessä verotarkastuksessa kauppiaspäiviä ei katsottu edustusluonteiseksi. Päätöksen oli katsottava vaikuttavan asiaan vielä myöhemminkin, vaikka kauppiaspäivät olivat muuttuneet edustusluonteiseksi. Se, ettei jokin asia sinänsä ole tulkinnanvarainen ja verovelvollinen on toiminut tilanteessa väärin, ei siis ratkaisun mukaan yksistään tee verovelvollisen toiminnasta tietoista ja törkeää huolimattomuutta osoittavaa.

Myös Verohallinnon yhtenäistämisohje korostaa kokonaisarvioinnin tärkeyttä. Kokonaisarvioinnin pitäisi siis olla lähtökohta veronkorotuksen säätämiseksi.

Vuonna 2014 KHO on antanut ratkaisun 2014:33, jossa verotarkastuksen yhteydessä ja myöhemmin Hallinto-oikeuden ratkaisulla A Oy:n tuloon VML 32.3 §:n perusteella lisätty veronkorotus poistettiin kokonaan.

Kyseisessä tapauksessa kiistanalaisena oli kysymys siitä, oliko A Oy käyttänyt markkinaehtoista hintaa myydessään tytäryhtiönsä osakkeet ulkomaiselle konserniyhtiölle. Konserniverokeskus verotarkastuksen perusteella katsoi, että käytetty hinta alitti markkinahinnan. Verotarkastuksen perusteella veronkorotusta määrättiin EUR 620 tuhatta, mikä vastasi noin yhtä prosenttia tuloon lisätystä määrästä. Verovelvollisen valituksesta konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunta poisti tulon lisäyksen ja veronkorotuksen kokonaan. Tämän jälkeen hallinto-oikeus veroasiamiehen valituksesta katsoi, että käytetty hinta alitti markkinahinnan ja palautti veronkorotuksen täysimääräisenä. Myös korkein hallinto-oikeus katsoi, että käytetty hinta alitti markkinahinnan mutta kumosi VML 32.3 §:n perusteella määrätyn veronkorotuksen perusteettomana.

Hallinto-oikeudelle osoittamassaan valituksessa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö perustelee VML 32.3 §:n mukaisesti määrättävää veronkorotusta sillä, että kirjanpitovelvollisella on vastuu kirjaustensa ja veroilmoituksen oikeellisuudesta ja tapauksessa VML 32.3 §:n perusteella määrätty veronkorotus vastasi noin yhtä prosenttia A Oy:n tuloon lisätystä määrästä, mikä ei erän luonne, suuruusluokka ja verotuskäytännössä yleisesti noudatettu veronkorotusten taso huomioiden voitu pitää liian suurena. Hallinto-oikeus yhtyi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön näkemykseen enemmän asiaa

perustelematta todeten, ettei yhden prosentin veronkorotusta ollut pidettävä liian suurena.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön ja hallinto-oikeuden ensisijaisena perusteena veronkorotuksen määrittämiselle näyttää olevan verovelvollisen tuloon tehty lisäys sen seikan perusteella, että kirjanpitovelvollisella on vastuu kirjaustensa ja veroilmoituksen oikeellisuudesta. Hallinto-oikeus ei suoranaisesti ota kantaa siihen, täytyvätkö tapauksessa tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta tehdyn olennaisen virheen edellytykset. VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten tarkastelun sijaan tarkasteltavana näyttää olleen pikemminkin veronkorotuksen prosentuaalinen suuruus. Kumpikaan taho ei perustele, miksi virheen voidaan katsoa tapahtuneen tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta ja miksi veronkorotus tulee määrätä VML 32.3 §:n perusteella.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että vaikka verovelvollisen hinnoittelussa olisi tapahtunut virhe, mutta verovelvollinen on kuitenkin pyrkinyt hinnoittelussaan markkinaehtoisuuteen, ei verovelvollisen toiminnassa kyse voi pääsääntöisesti olla VML 32.3 §:n mukaisesta törkeästä huolimattomuudesta. Koska A Oy ratkaistavassa tapauksessa oli pyrkinyt selvittämään käypää hintaa ja lisäksi valituksenalaista kysymystä voidaan pitää tulkinnanvaraisena, veronkorotusta ei ollut määrättävä, vaikka yhtiön käyttämää hinnoittelua ei katsottukaan markkinaehtoiseksi ja sen tuloon lisättiin jälkiverotuksen markkinaehtoisen hinnoittelun alittanut määrä.

Mikäli verovelvollinen on pyrkinyt toimimaan verotuksessaan oikein, ei hänen KHO:n mukaan voida katsoa toimineen tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta, vaikka hinnoittelussa olisi tapahtunut olennainen virhe. Konserniverokeskuksen ja hallinto-oikeuden esittämä näkemys, jonka mukaan verovelvollisilla oleva vastuu kirjaustensa ja veroilmoitustensa oikeellisuudesta oikeuttaa VML 32.3 §:n käyttämiseen verovelvollisen tuloon vaikuttavan virheen tapahtuessa, ei saa tukea KHO:n ratkaisusta. Kyseinen soveltamisperuste tekisikin tyhjäksi pykälään sisältyvän vaatimuksen verovelvollisen tietoisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.

KHO:n päätöksen perusteella verovelvollisen tekemä virhe ja virheen perusteella tuloon tehtävä suurikin lisäys eivät yksistään ole peruste veronkorotuksen määrittämiselle VML

32.3 §:n perusteella. Lisäksi verovelvollisen ei voida katsoa toimivan tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta tulkinnanvaraisessa tilanteessa. VML 32.3 §:n soveltamiseksi virheen tulee olla sekä tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta tehty että olennainen. Myös tämä näkemys tukee VML 32.3 §:n sanamuotoa. Olisikin kohtuutonta, mikäli verovelvollisen pitäisi myös tulkinnanvaraisissa tilanteissa tietää veroviranomaisten ja oikeusasteiden näkemys asioista tilanteista, joissa myös verotuksen toimittaja ja eri oikaisuasteet voivat olla keskenään erimielisiä.

Tapauksessa on kiinnostavaa se, että konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunta kumosi verovelvollisen vaatimuksesta sekä verotarkastuksen perusteella tehdyn tulon lisäyksen että veronkorotuksen. Tästä huolimatta hallinto-oikeus määräsi veronkorotuksen VML 32.3 §:n perusteella. Mikäli hallinto-oikeuden ratkaisu olisi jäänyt voimaan, myös konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunnan voitaisiin katsoa toimineen tietensä ja törkeästä huolimattomuudesta virheellisesti. Hallinto-oikeuden päätös olisi myös edellyttänyt, että verovelvollisen olisi tullut tietää menettelytapansa vääräksi tilanteessa, jossa verotuksen oikaisulautakunta on sen kanssa kiistanalaisesta asiasta samaa mieltä. Tämänkaltaisissa tilanteissa verovelvollisilta odotetaan huomattavan suurta asiantuntemusta veroasioissa verrattuna verotuksen toimittajaan itseensä. Ratkaisujen perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, ettei aiemman muutosasteen tekemä verovelvollisen kanssa samaa mieltä oleva ratkaisu sinänsä vielä tee asiasta tulkinnanvaraista tai estä VML 32.3 §:n soveltamista

## 3.2 Veronkorotuksen taso

VML 32.3 §:n mahdollistama veronkorotuksen taso on 0-30 %:a lisätystä tulosta. Määrätty korotus voi siten vaihdella lain asettamissa rajoissa huomattavan paljon. KHO:n ratkaisut antavat vain vähän tietoa siitä, mille tasolle korotus tulisi asettaa, sillä korotus määrättiin vain yhdessä ratkaisussa (KHO 1.7.2005/1705). Tässä ratkaisussa KHO:n voimassa pitämä veronkorotus oli 5 %:a tuloon lisätystä määrästä, joka oli MK 3,4 miljoonaa. Tarkastelun kohteena olleiden KHO:n ratkaisujen taustalla olevissa

hallinto-oikeuksien ratkaisuisa VML 32.3 §:n mukaan määrätty veronkorotus on ollut noin 1-6 %:a.

Ennen vuotta 2013 verotuksen yhtenäistämisohteissa annettu suositeltu maksimikorotus oli 10 %:a tuloon lisäystä määräästä, jos lisätty tulo oli yli EUR 60 tuhatta. Verotuksen yhtenäistämisohteista seuraamalla veronkorotuksen olisi siis tullut KHO:n ratkaisussa olla 10 %:a. Tapauksessa oli lisäksi yhtenäistämisohteista mukaan veronkorotuksen määrää nostavia tekijöitä, kuten virheen toistuminen annetusta ohjeistuksesta huolimatta.

Kun yhtenäistämisohteista mukaan veronkorotuksen suositeltu maksimitaso vuonna laski 7 %:iin lisätyn tulon ylittäessä EUR 100 tuhatta lienee epätodennäköistä, että merkittävästi yli 7 %:a ylittäviä veronkorotuksia on perusteltua edes yhtenäistämisohteista perusteella määrätä. Yllä mainitun KHO:n ratkaisun perusteella ja sen olosuhteista huomioiden jo 5 %:a ylittävien veronkorotusten tulisi olla poikkeuksellisia.

VML 32.3 §:n mukaan määrättävän veronkorotuksen määrän on tarkoitus heijastaa virheen aiheuttaneen toiminnan moitittavuutta. Esimerkiksi hallituksen esityksessä (HE 91/2005, kohta 3.2) mahdollisuutta jättää veronkorotus kokonaan määräämättä myös VML 32.3 §:ää sovellettaessa perusteltiin siten, että virheellisyydet voivat olla luonteeltaan ja moitittavuudeltaan hyvin erilaisia, ja veronkorotuksen prosenttimääräinen alaraja voi johtaa absoluuttisesti suuriin veronkorotuksiin myös tilanteissa, joissa verovelvollisen menettelyä ei voida pitää erityisen törkeänä. Mikäli verovelvollisen tekoa ei voida pitää erityisen törkeänä, veronkorotuksen tulisi siis olla suhteellisen alhainen. Myöskään moitittavuudeltaan törkeän menettelyn yhteydessä veronkorotuksen ei pitäisi olla merkittävästi yli 5 %:a.

Koska VML 32.3 §:n antama vaihteluväli veronkorotukselle on huomattavan laaja, on verovelvollisten tasapuolisen kohtelun varmistamiseksi hyvä, että korotuksen määrää ohjataan yhtenäistämisohteista. Yhtenäistämisohteista ei kuitenkaan pitäisi ohjata liian suuriin korotuksiin, kuten se tällä hetkellä sekä KHO:n että myös hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännön perusteella tekee.



## 4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen pääongelmana oli selvittää milloin verovelvollisen voidaan katsoa VML 32.3 §:n mukaisesti *tietensä* (tahallisesti) tai *törkeästä huolimattomuudesta* antaneen *olennaisesti* väärän veroilmoituksen. Alaongelmana tutkimuksessa oli se, mille tasolle veronkorotus tulee määrätä, mikäli VML 32.3 § tulee sovellettavaksi. Kysymyksiä tarkasteltiin erityisesti KHO:n ratkaisujen valossa.

Yleisesti ottaen, tarkasteltaessa korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) vuoden 1995 jälkeen antamia VML 32 §:n perusteella annettuja veronkorotuksen määräämistä koskevia ratkaisuja näyttää ilmeiseltä, että verovelvollisille verotuksen toimittamisen yhteydessä määrättävät veronkorotukset ovat liian ankaria suhteessa VML 32.3 §:n sanamuotoon. Alemmissa asteissa määrättyjä veronkorotuksia alennetaan hallinto-oikeuksissa ja KHO:ssa melko säännönmukaisesti. Seitsemässä tapauksessa vain yhdessä veronkorotus pidettiin ennallaan. Kaikissa muissa tapauksissa VML 32.3 §:n soveltamedellytysten ei katsottu täyttyvän ja veronkorotus joko poistettiin tai määrättiin VML 32.2 §:n tai VML 32.1 §:n mukaisesti.

KHO:n ratkaisujen taustalla olevien hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteella VML 32.3 §:ää sovelletaan hallinto-oikeuksissa herkemmin kuin KHO:ssa. Myös hallinto-oikeuksien ratkaisuihin veronkorotuksen määrää kuitenkin usein laskettiin. Kaikista tiukin linja veronkorotusten määräämisessä näyttääkin siis olevan veroviranomaistaholla. Rahallisesti katsoen veronkorotuksia laskettiin viimeistään KHO:ssa merkittävästi. Ratkaisujen perusteella ne verovelvolliset, jotka eivät ole valittaneet veronkorotuksista eteenpäin ovat siten maksaneet lainsäädäntöön nähden liian korkeita veronkorotuksia.

On huomattava, että julkaistuja KHO:n ratkaisuja veronkorotusten soveltamedellytyksiä koskien on vain seitsemän. Kun veronkorotuksia määrätään verotusmenettelyn yhteydessä päivittäin ja julkaisemattomissa eri oikeusasteiden ratkaisuisakin todennäköisesti hyvin runsaasti, kyseiset KHO:n ratkaisut edustavat vain hyvin pientä otosta veronkorotuksien määräämiskentästä. Julkaistuihin KHO:n ratkaisuihin sisältyy kuitenkin aina jokin tärkeä oikeusperiaate. Julkaistujen ja tässä työssä tarkasteltujen

ratkaisujen perusteella on myös löydettävissä peruseriaatteita, joiden perusteella VML 32.3 § voi tulla sovellettavasti tai vastaavasti joiden perusteella se ei voi tulla sovellettavaksi.

KHO:n ratkaisujen perusteella VML 32.3 §:n soveltamisedellytys on, että verovelvollisen on todistettavasti oltava *tietoinen* menettelytapansa virheellisyydestä. Tietoisuuden vaatimus rajaa tulkinnanvaraiset tapaukset lähtökohtaisesti pois VML 32.3 §:n soveltamispiiristä. Verovelvolliselta ei lähtökohtaisesti voida vaatia tietoisuutta asiasta, josta on olemassa useita tulkintavaihtoehtoja. Myöskään virheet verotuksellisesti selkeissä asioissa eivät kuitenkaan suoraan oikeuta veronkorotuksen määräämiseen VML 32.3 §:n perusteella. Mikäli verovelvollisella on ollut syytä uskoa menettelytapansa oikeellisuuteen (esimerkiksi aiemmin tehdyn verotarkastuksen vuoksi), tulee kokonaistilanne huomioiden veronkorotus jättää määräämättä VML 32.3 §:n perusteella. Kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvoite ja ennakkoratkaisukäytännön mahdollistama verotuksellisesti epäselvien asioiden selvittäminen etukäteen eivät tarkoita sitä, että verovelvollisilta voisi vaatia lopulta oikeaksi katsottavaa laintulkintaa.

Oikean laintulkinnan automaattinen vaatiminen kirjanpitovelvollisilta olisi sikäli kohtuutonta, sillä veroviranomaisilta ei ole mahdollista hakea ennakkoratkaisua kaikkiin verotusta koskeviin kysymyksiin ja lisäksi ennakkoratkaisujen saaminen voi kestää niin kauan, että verovelvollisten on tehtävä verotustaan koskevat ratkaisut ennen ratkaisun saamista.

Samasta asiakysymyksestä voi olla useita eri näkemyksiä verotuksen toimittajan, verotuksen oikaisulautakunnan, hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden välillä. KHO:n ratkaisukäytännön perusteella se, että kiistanalainen veronkorotuksen perustana oleva asia on jossain vaiheessa tulkittu verovelvollisen hyväksi, ei kuitenkaan vielä sinänsä näytä tekevän asiasta tulkinnanvaraista.

Kyseinen linja voi aiheuttaa käytännössä kohtuuttomia seurauksia verovelvollisille. Jos veronkorotus määrätään VML 32.3 §:n perusteella tilanteessa, jossa jokin kysymystä tutkinut taho on ollut verovelvollisen kanssa samaa mieltä, verovelvolliselta vaaditaan käytännössä parempaa verolainsäädännön tuntemusta kuin verotuksen toimittajalta tai

lainkäyttäjältä itseltään. Koska verovelvollisten ydintoiminta on tyypillisesti muuta kuin verolainsäädännön tulkittamiseen liittyvää toimintaa, ei tällainen ole kohtuullista. VML 32.3 §:n pitäisi tulla sovellettavaksi vain, jos sekä verotuksen toimittaja että oikeusasteet ovat olleet verovelvollisen kanssa kiistanalaisesta asiasta eri mieltä.

KHO:n ratkaisukäytännön perusteella verovelvollisen voitiin katsoa toimineen suoraan *tietensä* vain sellaisessa tilanteessa, jossa verovelvolliselle oli jo aiemmin erikseen huomautettu menettelyn virheellisyydestä. Lähtökohtaisesti VML 32.3 §:n tietoisuutta koskevan soveltamisedellytyksen voidaan siis katsoa täyttyvän suoraan tilanteessa, jossa verovelvolliselle on jo huomautettu menettelyn virheellisyydestä.

Vaihtoehtona verovelvollisen tietoiselle toiminnalle VML 32.3 § antaa mahdollisuuden veronkorotuksen määräämiseen tämän momentin mukaisesti myös sellaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on *törkeästi huolimattomuudesta* antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen. Sanamuodon perusteella verovelvollisen ei siis välttämättä tarvitse olla tietoinen menettelynsä virheellisyydestä, mikäli hänen voidaan katsoa toimineen muuten törkeän huolimattomasti. KHO:n ratkaisut eivät suoraan vastaa siihen, milloin verovelvollisen voidaan katsoa toimineen törkeästi huolimattomuudesta, vaikkakin tiedostamatta. Tyypillisesti kyse lienee sellaisista kysymyksistä, jotka eivät ole oikeudellisesti tulkinnanvaraisia ja joista verovelvollisen olisi *pitänyt* olla tietoinen. Mikäli verovelvollinen on kuitenkin yrittänyt toimia huolellisesti (esimerkiksi selvittämällä kiistanalaista asiaa ulkopuolisen neuvonantajan avulla), ei verovelvollisen KHO:n ratkaisukäytännön perusteella voida katsoa toimineen törkeän huolimattomasti, vaikka verotuksen toimittaja ja oikeusasteet päätyisivätkin verovelvollisen kanssa eri lopputulokseen. Verovelvollisen pyrkimys oikeaan lopputulokseen on merkittävä veronkorotuksen määräämiseen vaikuttava tekijä. KHO:n ratkaisukäytännön perusteella pyrkimys selvittää asia estää virheen katsomisen törkeästi huolimattomuudesta tehdyksi.

KHO:n ratkaisukäytännön valossa VML 32.3 §:ään kolmantena kuuluva *olennaisuuden* vaatimus täyttyy silloin, kun kiistanalaisella asialla on vaikutusta verovelvollisen verotettavaan tuloon. Mikäli verotus voidaan toimittaa oikein veroviranomaisilla olevien tietojen perusteella, ei veronkorotusta voida määrätä VML 32.3 §:n perusteella. Esi-

merkiksi tietojen toimittamatta jättäminen tai veroviranomaisten kyselyihin vastaamatta jättäminen eivät siis sinänsä oikeuta veronkorotuksen määräämiseen VML 32.3 §:n perusteella. KHO:n ratkaisusta ei saa tarkempaa tukea siihen, minkä euromäärän jälkeen veroilmoituksen voidaan katsoa olevan olennaisesti väärä. Lähtökohtaisesti VML 32.3 §:ää voitaneen siis olennaisuuden vaatimusta koskevin osin soveltaa melko vapaasti tilanteissa, joissa verovelvollisen verotettavaan tuloon tehdään lisäys. Mikäli vaikutusta verotettavaan tuloon ei ole, VML 32.3 § ei tule sovellettavaksi.

Jaksotuskysymykset eivät lähtökohtaisesti vaikuta verovelvollisen verotettavaan tuloon, vaan ainoastaan verotettavan tulon ajalliseen kohdistamiseen. Tästä syystä VML 32.3 §:n soveltaminen jaksotuskysymyksiin voisi johtaa VML 32.3 §:n sanamuodon ja verotuskäytännön vastaisiin päätöksiin.

Selvää KHO:n ratkaisukäytännön perusteella on, että VML 32.3 § ei tule sovellettavaksi yksinomaan siitä syystä, että verovelvollisen tuloon tehdään lisäys, vaikka lisäyksen määrä olisi suuri. Lisättävän tulon lisäksi myös muiden VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten on täytyttävä. Tämä KHO:n linjaus näyttää tutkittujen ratkaisujen valossa olevan suurin ero verotuksen toimittajan, verotuksen oikaisulautakunnan, hallinto-oikeuden ja toisaalta KHO:n välillä. Alemmissa asteissa veronkorotus näyttää seuraavan tuloon tehtyä lisäystä ja yleisin peruste veronkorotuksen määräämiselle VML 32.3 §:n perusteella on tuloon tehdyn lisäyksen määrä. Vielä hallinto-oikeuksissa veronkorotuksia perustellaan usein siitä näkökulmasta, että verotettavaan tuloon lisätty määrä on suuri. Muita VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä ei tarkastella välttämättä lainkaan ja hallinto-oikeuksien oma harkinta liittyy VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten tutkimisen sijaan siihen, onko VML 32.3 §:n perusteella määrättävä veronkorotus määrältään oikeansuuruinen.

Se, ettei verotettavaan tuloon tehty lisäys yksinään ole peruste VML 32.3 §:n soveltamiseen, vaikka lisäys olisi määrältään suurikin, ei käy ilmi Verohallinnon julkaisemasta yhtenäistämisohteesta. Vaikka yhtenäistämisohteessa korostetaan esimerkiksi tilanteen kokonaisarviointia, se antaa kuitenkin melko kaavamaisen ohjeen, jossa määrättävä korotus seuraa tuloon tehdyn lisäyksen euromäärää. Yhtenäistämisohte näyttää käytännössä johtavan liian ankariin veronkorotuksiin suhteessa lain

sanamuotoon ja myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöön nimenomaan siksi, että se korostaa tuloon tehdyn lisäyksen ja veronkorotuksen ankaruuden yhteyttä.

Käytännössä ankara linja johtaa siihen, että verovelvolliset, jotka eivät syystä tai toisesta valita asiastaan eteenpäin, joutuvat säännönmukaisen verotusmenettelyn yhteydessä maksamaan lakiin nähden liian korkeita veronkorotuksia. KHO:n ratkaisun 2005:61 taustalla olevassa veroasiamiehen valituksessa todetaan, että kirjanpito-velvollisen jälkiverotusta toimitettaessa veronkorotus määrätään lähes aina ja veronkorotus perustuu käytännössä VML 32.3 §:ään. Veroasiamiehen mukaan kyseinen käytäntö on varsin vakiintuneesti hyväksytty niin verotus- kuin oikeuskäytännössä. Kyseinen lausunto ei ole edustava katsaus verotus- tai oikeuskäytäntöön. Lausunto kuitenkin vahvistaa näkemystä, jonka mukaan veronkorotuksia koskeva käytäntö on liian ankara suhteessa lainsäädäntöön, eikä VML 32.3 §:n soveltamis-edellytyksiä aina tutkita.

Moitittavuusakselilla ajatellen VML 32.3§:n voi KHO:n ratkaisukäytännön perusteella tulla sovellettavaksi lähinnä veronkierto- tai veropetosasioissa. Kyseisissä tapauksissa verovelvollisen voidaan katsoa tietoisesti antaneen väärän veroilmoituksen, jolla pyritään merkittävään verojenmaksun pienentämiseen väärän veroilmoituksen avulla. VML 32.3 § voi tulla sovellettavaksi myös silloin, kun verovelvollinen ei lainkaan anna veroilmoitusta, eikä verotusta voida myöskään muiden saatavissa olevien tietojen perusteella toimittaa. Laillisen verosuunnittelun ei pitäisi johtaa minkäänlaisiin veronkorotuksiin. Inhimilliset erehdykset saattavat johtaa VML 32.3 §:n mukaisiin veronkorotuksiin riippuen mm. siitä, onko virheen taustalla kysymys, josta verovelvollisen olisi pitänyt olla tietoinen.

Oleellista VML 32.3 §:n soveltamiselle KHO:n ratkaisukäytännön perusteella on, että pykälän kaikkien edellytysten on täyttyvä. Verovelvollisen on siis oltava tietoinen tekemästään virheestä esimerkiksi aiemman huomautuksen vuoksi. Vaihtoehtoisesti verovelvollisen on toimittava törkeän huolimattomasti esim. niin, että asiaa ei ole pyrittykään selvittämään. Edelleen virheen on oleellisesti vaikutettava verovelvollisen verotettavaan tuloon.

Yhtenäistämisohjeessa esitetty taulukko voi auttaa esimerkiksi oleellisuuden määrittämisessä mutta johtaa harhaan, mikäli veronkorotus määrätään automaattisesti tuloon tehdyn lisäyksen perusteella. Tuloon tehtävä lisäys itsessään tai lisäyksen suuri määrä eivät ole peruste VML 32.3 §:n soveltamiseen. Pykälän kaikkien edellytysten on täytyttävä, mikä on myös perustuslain mukaista, sillä veron on perustuttava lakiin.

Mikäli veronkorotus tulee määrättäväksi VML 32.3 §:n perusteella, veronkorotuksen tason tulisi oikeuskäytännön valossa olla 0-5 %:a riippuen verovelvollisen toiminnan moitittavuudesta. KHO:n ratkaisun 1.7.2005/1705 perusteella merkittävästi 5 %:a ylittävien veronkorotusten tulisi olla poikkeuksellisia.

Viranomaisten harkinnan tulisi olla sidottua kaikkien VML 32.3 §:n edellytysten täyttämiseen. Yhtenäistämisohjetta tulisikin muuttaa niin, että määrän sijaan korostetaan VML 32.3 §:n kaikkien soveltamisedellytysten huolellista tutkimista. Jotta verotuskäytäntö tulisi lähemmäs lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä, ja jotta selvästi liian suurista veronkorotuksista päästäisiin yhtenäistämisohjeen muuttaminen tältä osin olisi välttämätöntä. Yhtenäistämisohjeessa esitetyn veronkorotuksen määrää kuvaavan taulukon tulisi myös hyvin tarkasti seurata oikeuskäytäntöä veronkorotuksen tason määrittelyssä, jotta verotusmenettelyn yhteydessä määrätyt veronkorotukset eivät muodostuisi liian korkeiksi. Tällä hetkellä taulukon perusteella määrätään liian korkeita korotuksia, joten yhtenäistämisohjetta tulisi myös sen osalta muuttaa.

Omana asianaan voidaan miettiä sitä, onko VML 32.2 §:n soveltaminen riittävä rangaistus tai onko kyseisellä momentilla tarpeeksi ennaltaehkäisevä vaikutus, mikäli VML 32.3 § ei tule sovellettavaksi. Valtion ja muiden veronsaajien tulot vaarantuvat, mikäli lainsäädännön asettamat sanktiot eivät ole riittävä kannuste häiriökäyttäytymisen välttämiseksi.

Pienet ja suuret verovelvolliset ovat rangaistuksenluonteisuutta ja ennaltaehkäisevyyttä mietittäessä hyvin erilaisessa asemassa keskenään. Pienelle verovelvolliselle VML 32.2 §:n mukainen 800 euron veronkorotus voi olla merkittävä. Suurelle verovelvolliselle kyseisellä korotuksella puolestaan ei ole merkitystä. VML 32.3 §:ää ei kuitenkaan voi

soveltaa väärin sen vuoksi, että veronkorotus VML 32.2 §:ää soveltaen jäisi esimerkiksi verovelvollisen kokoon tai virheen määrään nähden pieneksi.

Kuten kaiken lainsäädännön yhteydessä, myös veronkorotusta käsittelevän VML 32 §:n yhteydessä itse lakia on muutettava, jollei laki olemassa olevassa muodossaan johda kohtuulliseksi katsottavaan lopputulokseen. Lain soveltaminen tarkoitushaluisesti tietyn päämäärän saavuttamiseksi tai lainsäädännössä olevien puutteiden korjaaminen lain soveltamista venyttämällä on vastoin perustuslakia, johtaa ennakoimattomaan verojärjestelmään ja on myös vastoin verovelvollisten oikeusturvaa.

## LÄHDELUETTELO

### KIRJALLISUUS

Andersson, Edward (1996) Verotusmenettelylain kommentaari. Helsinki, Talentum Media Oy.

Andersson, Edward (2006) Veronkorotuksen käyttö elinkeinonharjoittajan verotuksessa. Verotus 1/2006, s. 26–35.

Knuutinen, Reijo (2013) Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Verotus 2/2013, s. 177–191.

Knuutinen, Reijo (2014a) Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Vantaa, Lakimiesliiton kustannus.

Knuutinen, Reijo (2014b) Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus 2/2014, s. 169–177.

Koskinen, Katri (2011) Lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Veronkorotus, veropetos ja ne bis in idem. Pro gradu –tutkielma, Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.

Lehtonen, Asko (2013a) Veronkorotuksesta sanktiona. Teoksessa: Koillinen & Salminen (toim.) Oikeus, vero, talous. Kauko Wikströmin juhlaulkaisu 1943 – 21/12 - 2013. Sastamala, Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.

Lehtonen, Asko (2013b) Veronkorotuksista puuttuu yhtenäisyyttä. Tilisanomat 5/2013, s. 57–59.

Peltonen, Laura (2011) Verotusmenettelyn tukipylväs vai sudenkuoppa? : veronkorotus hallinnollisena sanktiona. Pro gradu –tutkielma, Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.



Puronen, Pertti (2006) Oikeusturvasta muuttuvassa verotusmenettelyssä. Verotus 5/2006, s. 467–474.

## **VIRALLISLÄHTEET**

### **Hallituksen esitykset**

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta. HE 122/1993.

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

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n ja maatilatalouden tuloverolain 7 §:n muuttamisesta. HE 187/2005.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. HE 107/2006.

### **Muut**

Perustuslakivaliokunnan mietintö, PeVM 1990/17 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö, VaVM 22/2006

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2005 toimitettavaa verotusta varten  
1572/32/2005

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2012 toimitettavaa verotusta varten  
A98/200/2012

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten  
164/200/2013

### **Oikeuskäytäntö**

KHO 1.7.2005/1705

KHO 2005:61

KHO 19.10.2005/2644

KHO 20.1.2006/85

KHO 2012:98

KHO 2013:59

KHO 2013:65

KHO 2014:33

KHO 1974 II 574