

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Henni Laine

**TAHALLISUUS TAI TÖRKEÄ HUOLIMATTOMUUS
VERONKOROTUKSEN PERUSTEENA**

Pro gradu –tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2018

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LAINE, HENNI: Tahallisuus tai törkeä huolimattomuus veronkorotuksen perusteena

Pro gradu –tutkielma, VIII + 73 s.

Vero-oikeus

Maaliskuu 2018

Tutkielma käsittelee tuloverotuksen veronkorotuksia koskevaa VML 32 §:ää ja erityisesti sen 3 momenttia, jonka perusteella määrätään ankarimmat veronkorotukset. Lain sanamuodon mukaan veronkorotus voidaan määrätä VML 32.3 §:n mukaan vain, jos verovelvollinen on toiminut tahallaan väärin tai törkeän huolimattomasti. Tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden käsitteitä ei kuitenkaan ole määritelty verolaeissa eikä muissakaan oikeuslähteissä. Yksikäsitteisesti määriteltävissä olevien käsitteiden puuttuminen tekee 3 momentista hyvin tulkinnanvaraisen ja siten ongelmallisen verovelvollisten oikeusturvan kannalta.

Tutkielman tarkoituksena on määrittää tarkemmin VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä ja löytää perusteita, joilla VML 32.3 §:ää joko voidaan tai ei voida soveltaa. VML 32.3 §:n soveltamisalan lisäksi ongelmalliseksi on muodostunut myös se, että kyseisen lainkohdan mukaan määrättävän veronkorotuksen vaihteluväli on huomattavan suuri, 0-30 prosenttia lisätystä tulosta. Tutkielman tarkoituksena onkin myös selvittää, mille tasolle VML 32.3 §:n mukaan määrättävä veronkorotus on yleensä oikeuskäytännössä määrätty ja minkä takia.

Tutkielma perustuu tulkinnanvaraisen lainkohdan tutkimiseen ja tulkintaan, joten tärkeimmän osan lähdeaineistoa muodostavat VML 32.3 §:n soveltamista koskevat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Tutkielman tutkimusote on oikeusdogmaattinen, eli se systematisoi ja tulkitsee voimassaolevaa oikeutta erityisesti tutkielmassa käsiteltävien oikeustapausten kautta.

Tutkielmassa muun muassa havaitaan, ettei veronkorotusta voida määrätä VML 32.3 §:n mukaan, mikäli verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti veroilmoituksella olevan virheen ennen verotuksen päättymistä ja ennen kuin Verohallinto pyytää tästä nimenomaisesta asiasta selvitystä. Merkittävän suuruinen laiminlyönti pääverolomakkeella puolestaan oikeuttaa määräämään veronkorotuksen VML 32.3 §:n perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräksi on vakiintunut enintään 5 prosenttia lisätystä tulosta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista saaduista tulkintalinjauksista huolimatta veronkorotussääntely on nykyisellään yhä liian tulkinnanvaraista. Kuluvana vuonna voimaantulevat tuloverotuksen seuraamusjärjestelmän uudistukset ovatkin tarpeellisia ja poistanevat osan veronkorotussääntelyyn liittyneistä ongelmista.

SISÄLLYS

SISÄLLYS.....	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	VII
OIKEUSTAPAUKSET	VIII
1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaihe	1
1.2 Tutkimusongelma, -kysymykset ja tutkimuksen rajaus	4
1.3 Tutkimuksen ote, rakenne ja lähdeaineisto.....	5
2. VERONKOROTUSTA KOSKEVA VML 32 §	9
2.1 Lainkohdan soveltamisala ja tavoitteet.....	9
2.2 VML 32.1 §	10
2.3 VML 32.2 §	12
2.4 VML 32.3 §	13
2.5 Verohallinnon yhtenäistämisohteet veronkorotuksen osalta	17
3. VML 32.3 §:ÄÄ EI VOIDA SOVELTAA.....	21
3.1 Lain tulkintaongelmat ja -virheet	21
3.2 Verohallinnolla tieto omaisuuden luovutuksesta.....	26
3.3 Verovelvollisella pyrkimys toimia oikein	28
3.4 Verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä	32
3.5 Verovelvollisen omaksi vahingoksi tekemä virhe.....	36
4. VML 32.3 §:ÄÄ VOIDAAN SOVELTAA.....	40
4.1 Virhe pääverolomakkeella.....	40
4.2 Veroilmoituksen virheiden kokonaisarviointi	50
4.3 Veronkorotuksen taso	55

5. JOHTOPÄÄTÖKSET	60
5.1 Tutkielman havaintoja	60
5.2 Veronkorotusjärjestelmän uudistaminen	67

LÄHTEET

Andersson 2010

Andersson, Edward: Verotuksen korot, viivekorot, veronlisäykset ja veronkorotukset tarkasteltuina myös perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen valossa. Verotus 5/2010, s.453-462.

Andström 2003

Andström, Kristiina: Perusasioita oikeustieteestä. Helsingin yliopiston avoin yliopisto 11.11.2003. Saatavilla osoitteesta <https://www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa4.html> (26.11.2017).

del Federico 2015

del Federico, Lorenzo: Decriminalization of tax law by administrative penalties on tax duties. Saatavilla osoitteesta http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/2015PrSection3_Federico.pdf (26.11.2017).

Hatinen 2016

Hatinen, Pia: Veroilmoituksen virheiden veronkorotuksiin liittyvää uutta oikeuskäytäntöä. Saatavilla osoitteesta <http://www.tuokko.fi/veroilmoituksen-virheiden-veronkorotuksiin-liittyvaa-uutta-oikeuskaytanta/> (18.10.2016).

HE 97/2017

Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 29/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 107/2006

Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 91/2005

Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 131/1995

Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 122/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. 2011.

Lehtonen 2016

Lehtonen, Asko: Veronkorotukset – kohtuuton taakka. Tilisanomat 23.3.2016. Saatavilla osoitteesta <http://tilisanomat.fi/artikkeli/veronkorotukset-kohtuuton-taakka> (23.3.2017).

Lehtonen 2015

Lehtonen, Asko: Veronkorotukset – Kohtuutonta piiskaa ja rangaistuksen uhkaa. Asiantuntijalausunto Taloushallintoliitto ry:lle. Saatavilla osoitteesta https://taloushallintoliitto.fi/sites/default/files/dokumentit/page/fields/field_related_attachments/veronkorotukset_tal-lausunto.pdf (1.10.2016).

Lehtonen 2013

Lehtonen, Asko: Veronkorotuksista puuttuu yhtenäisyyttä. Tilisanomat 5/2013, s. 56-59.

Lindgren 2016

Lindgren, Juha: Veronkorotusten ennustettavuus tuloverotuksessa. Verotus 3/2016, s. 234-248.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita 2014, Porvoo.

Niskanen – Rauhala 2016

Niskanen, Ilkka – Rauhala, Sulevi: Verotusta koskevien hallinto-oikeuksien päätösten analyysi. Verotus 3/2016, s. 297-302.

Paronen 2016

Paronen, Vesa: KHO:n tuoreet verotusratkaisut ja verohallinnon ensireaktio – riidat jatkuvat? Tax & Legal View –artikkeli 1/2016, s. 26-28. Saatavilla osoitteesta https://issuu.com/kpmgfinland/docs/tax___legal_view_12016 (1.10.2016).

Paronen 2014

Paronen, Vesa: Merkittävä veronkorotusta koskeva päätös Korkeimmasta hallinto-oikeudesta. Tax View 1/2014, s. 29. Saatavilla osoitteesta <https://issuu.com/kpmgfinland/docs/kpmg-tax-view-1-2014/29> (21.2.2017).

Penttilä 2016

Penttilä, Seppo: KHO linjasi veronkorotuksia. Saatavilla osoitteesta <http://tilisanomat.fi/palstat/KHO-tuloverotus> (18.11.2016).

Seppälä ym. 2016

Seppälä, Petri – Schmidt, Satu – Niiranen, Katri: Inhimillinen virhe on verotuksessa törkeää huolimattomuutta mikäli euromäärät ovat isoja. PwC:n Uutishuone 12.2.2016. Saatavilla osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/inhimillinen-virhe-verotuksessa/> (2.10.2016).

Torkkel 2016

Torkkel, Timo: Kirjanpitovelvollisten huolellisuusvelvoitteesta ja vastuusta kirjaustensa oikeellisuudesta verotusmenettelyssä. Verotus 3/2016, s. 249-264.

Urpilainen 2016

Urpilainen, Matti: Veronkorotuksen määrääminen kirjanpitovelvollisen veroilmoituksessa olevan huolimattomuusvirheen johdosta – KHO 2016:15. Oikeustapauskommentti, julkaistu Edilexissä 17.2.2016.

Verohallinto 2017

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2017 toimitettavaa verotusta varten. Dnro A233/200/2017. Saatavilla osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhten%C3%A4ist%C3%A4misohjeet-vuodelta-2017-toimitettavaa-verotustavarten/> (13.1.2018).

Verohallinto 2016

KHO:sta kolme veronkorotusta koskevaa päätöstä. Verohallinnon tiedote 17.2.2016. Saatavilla osoitteesta [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/KHOsta_kolme_veronkorotusta_koskevaa_paa\(39288\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/KHOsta_kolme_veronkorotusta_koskevaa_paa(39288)) (2.10.2016).

Verohallinto 2015 (a)

Verohallinnon yleisesite 2015. Saatavilla osoitteesta https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely (2.10.2016).

Verohallinto 2015 (b)

Verotuksen toimittamisen periaatteita. Dnro A28/200/2015.

Verohallinto 2014 (a)

Verovajeen määrittely ja kertyminen. Saatavilla osoitteesta [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verovaje/Verovajeen_maarittely_ja_kertyminen\(32314\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verovaje/Verovajeen_maarittely_ja_kertyminen(32314)) (2.10.2016).

Verohallinto 2014 (b)

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus. Dnro A26/200/2014.

Verohallinto 2013 (a)

Ne bis in idem –periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan. Saatavilla osoitteesta [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Ne_bis_in_idem_periate_ja_verotus_samas\(30337\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Ne_bis_in_idem_periate_ja_verotus_samas(30337)) (21.5.2017).

Verohallinto 2013 (b)

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

Verohallinto 2009

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten. Dnro 1204/32/2009.

LYHENTEET

Dnro	diaarinumero
HE	hallituksen esitys
HLKL	hallintolainkäyttölaki (26.7.1996/586)
KHO	korkein hallinto-oikeus
RL	rikoslaki (19.12.1889/39)
T	taltio
TVL	tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

OIKEUSTAPAUKSET

KHO 2016:153

KHO 2016:72

KHO 2016:16

KHO 2016:15

KHO 2016 T 409 (ei julk.)

KHO 2016 T 406

KHO 2014:33

KHO 2013:65

KHO 2013:27

KHO 2012:98

KHO 2005:61

KHO 2005 T 2644

KHO 2005 T 1705

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaihe

Verotulot ovat julkisen talouden merkittävin tulonlähde¹. Kerätyillä verotuloilla ylläpidetään ja kehitetään yhteiskunnan palveluja, kuten sosiaaliturvaa, terveydenhuoltoa sekä koulutusta. Tämän vuoksi verovaje onkin hyvin negatiivinen ilmiö veronsaajien kannalta. Verovajeella tarkoitetaan lainmukaisen ja todellisen verokertymän välistä erotusta. Verovajeeseen johtavia syitä ovat tahalliset laiminlyönnit, osaamattomuudesta aiheutuneet virheet sekä maksukyvyttömyys.² Verotulojen kertymistä suojaamaan on säädetty muun muassa verovelvollista sitovasta laajasta tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskeva perussäännös on VML 7 §:n 1 momentti. Kyseisen momentin mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Tämä säännös koskee kaikkia verovelvollisryhmiä.

Käytännössä verovelvolliset täyttävät ilmoittamisvelvollisuutensa antamalla verovuodelta veroilmoituksen. Verohallinto lähettää sivullisilta tiedonantovelvollisilta sekä omista rekistereistään saamallaan tiedoilla esitätetyn veroilmoituksen luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille. Verovelvollisen on tarkistettava esitätetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedot ovat oikeat, veroilmoitusta ei palauteta, jollei veroviranomainen erikseen niin vaadi. Tällöin verovelvollisen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitätetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena. Elinkeinotoiminnan ja maatalouden veroilmoitus on kuitenkin annettava aina.³ Lisäksi mikäli tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään veroilmoituksen tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen Verohallinnolle⁴. VML 7 §:n 6 momentin mukaan yhteisön, yhtymän ja yhteisetuuden on puolestaan annettava veroil-

¹ Verohallinto 2015 (a).

² Verohallinto 2014 (a).

³ VML 7.2-4 §.

⁴ Verohallinto 2014 (b), kohta 3.3 Esitätetyn veroilmoituksen tarkistamis- ja korjaamisvelvollisuus.

moitus oma-aloitteisesti aina, jos sillä on ollut veronalaista tuloa, varallisuutta tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Veroilmoituksen antamisvelvollisuuden lisäksi verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus systematisoituu veroilmoituksen tai muun ilmoituksen sisältöä koskeviin määräyksiin, lisätietojen antamisvelvollisuuteen, tositteiden säilyttämisvelvollisuuteen ja muistiinpanovelvollisuuteen sekä kirjanpidon, muistiinpanojen ja tositteiden esittämisvelvollisuuteen⁵. Veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavista tiedoista on säädetty VML 10 §:ssä. Pykälän 2-3 momentissa säännellään tarkemmin luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien veroilmoituksissa annettavista tiedoista. Yhteisöjen osalta tarkempi sääntely löytyy Verohallinnon päätöksestä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista, jonka 15 § on yleissäännös tulojen, varojen, velkojen ja vähennysten ilmoittamisesta, ja 18 § puolestaan osakeyhtiön, osuuskunnan, säästöpankin ja eräiden vakuutuslaitosten ilmoittamisvelvollisuutta koskeva säännös.⁶ Kirjanpitovelvollisilla ilmoittamisvelvollisuuden kokonaisuuteen kytkeytyy myös kirjanpitovelvollisen korostunut huolellisuusvelvoite sekä vastuu kirjaustensa oikeellisuudesta.

Verotus perustuu olennaisilta osin verovelvollisen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen. Tämän velvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä veronkorotus. Veronkorotus on sanktioluonteinen maksu, jonka tarkoituksena on ehkäistä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä ja puutteita sekä muita verovelvollisten virheellisiä menettelyitä⁷. Tuloverotuksessa veronkorotuksesta säädetään VML 32 §:ssä. Lakipykälässä on määritelty viisi erilaista veronkorotusta, jotka riippuvat veroilmoituksessa olevien virheiden vakavuudesta sekä luonteesta:

1. Annetussa asiakirjassa tai muussa tiedossa on vähäinen puutteellisuus tai virhe, jolloin veronkorotus on enintään 150 euroa (1 mom.)
2. Olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä annettu veroilmoitus, jolloin veronkorotus on enintään 800 euroa (2 mom.)

⁵ VML 7-14 §.

⁶ Torkkel 2016, s. 257.

⁷ Hatinen 2016.

3. Tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta annettu olennaisesti väärä veroilmoitus, jolloin veronkorotus on lisätyn tulon osalta enintään 30 % lisätystä tulosta (3 mom.)
4. Siirtohinnoitteludokumentaatian esittämiseen liittyvät puutteet, jolloin veronkorotus on enintään 25 000 euroa (4 mom.)
5. Verotuksen maakohtaiseen raportointiin liittyvät puutteet, jolloin veronkorotus on enintään 25 000 euroa (5 mom.)

Näistä momenteista kolmen ensimmäisen sisällöt käydään tutkielmassa tarkemmin läpi myöhemmin. Nämä kolmeen ensimmäiseen momenttiin liittyvät veronkorotustilanteet eivät nimittäin ole toisistaan tarkkarajaisesti eroteltavissa. VML 32.3 §:n mukaan määrättävä veronkorotus poikkeaa kuitenkin ankaruudeltaan olennaisesti 1 ja 2 momentin veronkorotuksista. Lain sanamuodon mukaan veronkorotus voidaan määrätä 3 momentin mukaan vain, jos sekä subjektiivisen syyksiluettavuuden että olennaisesti vääränä annetun veroilmoituksen kriteerit täyttyvät. Momentin soveltamisen edellytyksenä olevat käsitteet ovat näin ollen hyvin subjektiivisia, eli niiden määrittäminen perustuu yksilöllisiin näkemyksiin ja henkilön omakohtaisiin tulkintoihin. Yksikäsitteisesti määriteltävissä olevien käsitteiden puuttuminen tekee 3 momentista hyvin tulkinnanvaraisen, mikä heikentää verotuksen ennustettavuutta merkittävästi. Veronkorotuksiin liittyvä epävarmuus ja siitä johtuva huono ennustettavuus ovat ilmeisiä ongelmia verovelvollisen oikeusturvan kannalta⁸.

Eri veronkorotusten soveltamisrajat eivät ole yksiselitteisiä, vaan etenkin VML 32.3 §:n soveltamiseen liittyy runsaasti rajanvetokysymyksiä⁹. Näitä rajanvetokysymyksiä on käsitelty oikeuskäytännössä ja esimerkiksi vuonna 2016 korkein hallinto-oikeus julkaisi useita ratkaisuja liittyen siihen, määrätäänkö veronkorotus VML 32.3 §:n vai 32.2 §:n mukaan. Uudesta oikeuskäytännöstä huolimatta säännöksen tulkinnan rajat ovat edelleen epäselvät. Osittain tästä kertoo se, että aiheeseen liittyvistä korkeimman hallinto-oikeuden antamista ratkaisuista moni on ollut äänestysratkaisu. Lisäksi hallinto-oikeudessa on yhä päädytty useasti eri ratkaisuun kuin korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Tutkielman aihe onkin perusteltu tulkinnanvaraisuutensa sekä ajankohtai-

⁸ Ks. Niskanen – Rauhala 2016.

⁹ Lindgren 2016, s. 234.

suutensa vuoksi. Uudet korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemat ratkaisut noteerattiin laajasti ja ne ovat herättäneet paljon keskustelua eri tahojen keskuudessa¹⁰.

1.2 Tutkimusongelma, -kysymykset ja tutkimuksen rajaus

Tutkielma käsittelee veronkorotusta koskevaa VML 32 §:ää ja erityisesti sen 3 momenttia, jonka perusteella määrätään ankarimmat veronkorotukset. Kuten edellä on mainittu, momentin keskeisimmät käsitteet ovat hyvin tulkinnanvaraisia. Tämä johtaa hankaliin verolain tulkintatilanteisiin. Tutkielman tavoitteena ja keskiössä onkin VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten tarkempi määrittäminen sekä sitä kautta VML 32.3 §:n ja VML 32.2 §:n välisten rajanvetotilanteiden selkeyttäminen. VML 32.3 §:n mukaan määrättävän veronkorotuksen määrä voi olla 0-30 prosenttia tuloon lisättävästä määrästä. Määrättävän veronkorotuksen vaihteluväli on näin ollen huomattavan suuri. Momentin ongelmallisuus ei siis lopu sen soveltamisalan määrittämiseen, vaan myös yksiselitteisen veronkorotuksen määrän puuttuminen momentista aiheuttaa tulkintaongelmia. Alaongelmana tutkielmassa onkin se, mille tasolle VML 32.3 §:n mukaan määrättävä veronkorotus yleensä määrätään ja minkä takia.

Tutkielma pyrkii löytämään vastaukset seuraaviin kysymyksiin¹¹:

1. Millä perusteilla VML 32.3 §:ää ei voida soveltaa?
2. Millä perusteilla VML 32.3 §:ää voidaan soveltaa?
3. Mille tasolle VML 32.3 §:n mukaan määrättävä veronkorotus on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin määrätty ja minkä takia?

VML 32 §:ssä säädetään nimenomaan tuloverotuksen veronkorotuksista. Muiden verolajien osalta veronkorotuksista säädetään muissa verolaeissa, mutta nämä säännökset rajataan tämän tutkimuksen ulkopuolelle tutkielman rajatun pituuden vuoksi. Suurim-

¹⁰ Ks. esim. Paronen 2016, Seppälä ym. 2016, Verohallinto 2016.

¹¹ Kysymyksenasettelusta huolimatta tutkielmassa ei pyritä antamaan tyhjentävää luetteloa niistä seikoista tai tilanteista, joiden perusteella VML 32.3 §:ää voidaan tai ei voida soveltaa. Tulkintalinjausten perusteissa oikeuskäytäntöön on huomioitava, että KHO:n ratkaisut ovat yksittäisiin tilanteisiin annettuja, eikä niistä voida muodostaa kaikkia mahdollisia tilanteita kattavia yleistyksiä.

mat tulkintaongelmat liittyvät VML 32 §:n 3 momenttiin, minkä lisäksi se on 1 ja 2 momenttiin verrattuna selkeästi ankarampi ja siten myös merkityksellisempi sanktio. Tämän vuoksi tutkielma keskittyy lähinnä VML 32.3 §:ään, ja VML 32.1 § ja VML 32.2 § käydään tutkielmassa läpi suppeammin sellaisella tasolla, että niiden eroa ja rajanvetoa 3 momenttiin voidaan käsitellä. Siirtohinnoitteludokumentointiin ja maakoh- taiseen raportointiin liittyviä veronkorotuksia koskevat VML 32.4 § ja VML 32.5 § ovat tutkimusaiheen kannalta kolmesta ensimmäisestä momentista erillisiä, joten niitä ei kä- sitellä tässä tutkielmassa.

Veronkorotuksen eli hallinnollisen sanktion lisäksi rikosoikeudellisten tunnusmerkkien täytyessä verovelvolliselle voidaan määrätä rikosoikeudellinen sanktio. Niiden saman- aikaista soveltamista koskee kuitenkin *ne bis in idem* –periaate, eli kaksoisrangaista- vuuden kielto. Mikäli väärinkäytöksestä on jo määrätty veronkorotus, ei samasta asiasta saa siis enää nostaa rikossyytettä.¹² *Ne bis in idem* –periaatetta on jo tutkittu melko pal- jon, eikä se suoranaisesti liity tutkielman kohteena oleviin VML 32.3 §:n sovelta- misedellytyksiin sekä VML 32.2 §:n ja VML 32.3 §:n välisiin rajanvetotilanteisiin. Näin ollen *ne bis in idem* –tilanteiden käsittely rajataan tutkielmasta pois.

1.3 Tutkimuksen ote, rakenne ja lähdeaineisto

Tutkimuksen ote on ensisijaisesti oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Lainoppi on oikeudellisia tekstejä tutkiva ja merkityksiä antava tulkintatiede¹³. Tutkielma pohjautuu VML 32 §:ään, jossa säädetään tuloverotuksen veronkorotuksista, sekä lain esitöihin. Tutkielma kuitenkin perustuu tulkinnanvaraisen lainkohdan tutkimiseen ja tulkintaan, joten tutkielman kannalta tärkeimmän osan lähdeaineistoa muodostavat korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapaukset, joissa VML 32.3 §:n soveltamisalaa on pyritty sel- keyttämään. Korkein hallinto-oikeus on julkaissut vuonna 2016 useita ratkaisuja liittyen veronkorotuksen määräämiseen VML 32.3 §:n mukaan, ja näillä ratkaisuilla on tuoreu- tensa vuoksi tutkielmassa suuri painoarvo. Lähdeaineistoon on otettu mukaan myös

¹² Lindgren 2016, s. 234.

¹³ Hirvonen 2011, s. 36.

vanhempia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, jotta VML 32.3 §:n soveltamisalasta voitaisiin muodostaa mahdollisimman tarkka kuva. Vanhempien korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen mukanaolon myötä on myös mahdollista tutkia, onko VML 32.3 §:n tulkinnassa tapahtunut ajan mittaan muutoksia.

Käsittelyn taustoittamiseksi on hyvä mainita lyhyesti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista ja niiden merkityksestä verolakien tulkinnassa. Vero-oikeudessa korostetusta legaliteettiperiaatteesta huolimatta verolait ovat aina epätäydellisiä muun muassa kaikkien mahdollisten asiantilojen huomioonvoinnin vaikeudesta ja epätäydellisestä kielestä johtuen¹⁴. Sanamuotoa käytetään verolain tulkinnan kulmakivenä ja lähtökohtana, mutta tulkintaongelmia kohdataan esimerkiksi tilanteissa, joissa verolaissa ei ole määritelty ratkaisun kannalta avainasemassa olevia käsitteitä¹⁵. Tällainen tilanne on juuri esimerkiksi tutkimuksen kohteena olevassa VML 32.3 §:ssä. Tällöin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut nousevat merkittävään asemaan verolain tulkinnassa.

Korkein hallinto-oikeus antaa monenlaisia ratkaisuja. Mikäli korkein hallinto-oikeus myöntää asiasta valitusluvan ja ratkaisee asian, ratkaisu voidaan jättää joko kokonaan julkaisematta, se voidaan julkaista lyhyenä ratkaisuselosteena tai asiasta voidaan antaa vuosikirjaratkaisu.¹⁶ Erityisesti vuosikirjaratkaisuille on annettu olennainen merkitys oikeuslähteenä. Niissä on nähtävillä selkeästi ne perustelut, joihin ratkaisu nojaa. Sen seikan, onko asiassa äänestetty vai ei, ei ole katsottu vaikuttavan ennakkopäätöksen painoarvoon¹⁷. Myös lyhyillä ratkaisuselosteilla on painoarvoa oikeuslähteenä, sillä ratkaisun julkaiseminen ylipäätään kertoo siitä, että ratkaisulla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samantyyppisissä tapauksissa tai sillä on muutoin yleistä merkitystä. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemattomiakaan ratkaisuja ei kuitenkaan pidä täysin sivuuttaa, vaan niilläkin saattaa olla yleistä merkitystä.¹⁸ Tämän vuoksi tutkielmassa käsitelläänkin kaikentyyppisiä VML 32.3 §:n soveltamiseen liittyviä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja.

¹⁴ Määttä 2014, s. 37.

¹⁵ Määttä 2014, s. 96.

¹⁶ Määttä 2014, s. 226.

¹⁷ Määttä 2014, s. 235.

¹⁸ Määttä 2014, s. 226-229.

Laajahkon oikeustapausaineiston avulla ja ratkaisuja tulkitsemalla tutkielmassa pyritään löytämään säännönmukaisuuksia ja yleisiä linjauksia kyseisen momentin tulkinnassa. Tutkimuksessa käytetään näin ollen myös induktiivista metodologiaa, jossa yksittäisistä tapauksista ja havainnoista pyritään muodostamaan yleistyksiä.¹⁹ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen lisäksi tutkielmassa käytetään lähdeaineistona asiantuntija-artikkeleita, joita on aiheeseen liittyen julkaistu melko runsaasti varsinkin uusimpien korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen myötä. Asiantuntija-artikkelit tarjoavat tutkielman aiheeseen erilaisia näkökantoja, joita vasten tutkielman löydöksiä voidaan peilata ja arvioida. Kansainvälisiä lähteitä ei ole tutkimuksessa juurikaan käytetty tutkielman hyvin kansallisesta aiheesta ja luonteesta johtuen. Tutkielmassa tutkitaan nimenomaan suomalaisen verojärjestelmän veronkorotuksia kansallisten oikeustapausten kautta, minkä vuoksi kansainväliset lähteet eivät ole tutkielman kannalta suomalaisten lähteiden tavoin relevantteja.

Tutkielman johdanto-osuuden jälkeen toisessa luvussa esitellään veronkorotusta koskeva lainsäädäntö, eli käydään läpi VML 32 §:n kolme ensimmäistä momenttia kokonaisuudessaan ja esitellään lainkohdan soveltamisala ja tavoitteet. Veronkorotuksen taustoitettamisen ja sitä koskevan lainsäädännön esittelemisen jälkeen siirrytään käsittelemään tutkielman keskiössä olevaa VML 32.3 §:ää. Kolmannessa luvussa käydään läpi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ja esitellään niiden kautta tilanteita, joissa VML 32.3 §:ää ei voida soveltaa. Neljännessä luvussa puolestaan käydään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen kautta läpi VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä ja tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta osoittavia merkkejä. Tilanteet, joissa VML 32.3 §:ää ei voida soveltaa, ovat selkeärajaisemmin määriteltyjä kuin tilanteet, joissa VML 32.3 §:ää voidaan soveltaa, joten ne käydään tutkielmassa ensin läpi aiheen käsittelyn helpottamiseksi. Lisäksi käsittelemällä kolmannen ja neljännen luvun asiakokonaisuudet tässä järjestyksessä käsitellään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut samalla kronologisemmassa järjestyksessä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, joissa VML 32.3 §:ää on päädytty soveltamaan, ovat nimittäin selkeästi tuoreempia kuin ne, joissa VML 32.3 §:n soveltamiselle ei ole katsottu olevan perusteita. Viidennen luvun johtopäätelmissä käsitellään kokoavasti tutkielman sisältöä ja sen olennaisimpia havaintoja. Vii-

¹⁹ Määttä 2014, s. 56.

dennen luvun lopussa käydään lisäksi lyhyesti läpi, kuinka tuloverotuksen veronkorotusjärjestelmä tulee lähitulevaisuudessa uudistumaan. Tätä uudistusta on asianmukaista ja mielenkiintoista peilata nykyisen veronkorotussäätelyn ja tutkielman havaintojen valossa. Tässä tutkielmassa uudistusta on mahdollista käsitellä kuitenkin vain pintapuolisesti tutkielman keskittyessä nimenomaan nykyiseen veronkorotussäätelyyn. Tutkimusta olisi mahdollista jatkaa tämän jälkeen käsittelemällä uudistusta laajemmin ja arvioimalla sen vaikutuksia sekä myöhemmin siihen muodostuvia tulkintalinjoja.

2. VERONKOROTUSTA KOSKEVA VML 32 §

2.1 Lainkohdan soveltamisala ja tavoitteet

Tutkimuksen kohteena olevan veronkorotussäännöksen sisältävä laki verotusmenettelystä on säädetty vuonna 1995. Tätä ennen veronkorotuksesta säädettiin verotuslain 77 ja 77a §:ssä. Verotusmenettelystä annettua lakia säädettäessä veronkorotussäännökseen tehtiin vain vähäisiä muutoksia ja lakia koskevan hallituksen esityksen perusteluissakin on lausuttu, että VML 32 § vastaa verotuslain 77 §:ää²⁰. VML:n säätämisen yhteydessä veronkorotussäännösten tavoitteita ja perusteita ei siten erikseen käsitelty. Veronkorotussäännösten perimmäisiä tavoitteita ja perusteita ei kuitenkaan avattu myöskään vuonna 1993, jolloin verotuslain 77 ja 77a §:n säännökset uudistettiin siihen muotoon, jossa ne myöhemmin sisällytettiin verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ään ja joka vastaa siten suurelta osin myös nykyisten veronkorotussäännösten muotoa. Hallituksen lakiesityksen perusteluissa käsiteltiin tuolloin ainoastaan uudistuksen tavoitteita, joita olivat muun muassa veronkorotuksen laskemisen yksinkertaistaminen, harkinnanvarainen veronkorotuksen määräämättä jättämisen mahdollisuus sekä mahdollisuus määrätä veronkorotus, vaikka veroa ei määrättäisi. Veronkorotussäännösten perimmäistä tarkoitusta ei sen sijaan uudistuksen yhteydessä käsitelty lainkaan.²¹ Tuloverotuksen veronkorotussäännökset ovat siis olleet voimassa hyvinkin saman sisältöisinä jo pitkään. Siitäkin huolimatta VML 32.3 §:n soveltamiseen liittyy edelleen rajanveto- ja tulkintaongelmia.

VML 32 §:n mukainen veronkorotus voidaan määrätä ainoastaan VML:n toisen luvun tarkoittamasta verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä²². Verotuksessa esiintyviä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntityyppejä ovat tietojen antaminen myöhässä, väärrien tietojen antaminen sekä tietojen antamatta jättäminen. Laiminlyöntityypin lisäksi laiminlyönnin syy vaihtelee, sillä laiminlyönti voi johtua joko verovelvol-

²⁰ HE 131/1995, s. 31.

²¹ HE 122/1993, kohta 1.4 Veronkorotusta koskevat muutokset.

²² Lehtonen 2015, s. 8.

lisen inhimillisestä virheestä tai olla tahallista toimintaa. Veronkorotuksen tarkoituksena on olla helposti sovellettava sanktio, joka määrätään verovelvollisen syyllistyessä edellä mainittuihin laiminlyönteihin. Erityisesti veronkorotuksella halutaan ehkäistä niitä tilanteita, joissa verovelvollinen ei anna joko ollenkaan tietoja, tai hän antaa virheellisiä tietoja erilaisiin verotukseen liittyviin tarkoituksiin.²³ Veronkorotuksilla on näin ollen ennaltaehkäisevä tarkoitus. Veronkorotuksia ei ole tarkoitettu vahingonkorvaukseksi aiheutuneesta vahingosta, vaan ne ovat luonteeltaan rangaistuksia, joiden tarkoituksena on ehkäistä ja estää uusia rikkomuksia. Veronkorotukset rinnastuvatkin nykyään rikosoikeudelliseen rangaistukseen²⁴. Ilmoittamisvelvollisuuksien puutteita ehkäisemällä pyritään puolestaan myötävaikuttamaan verotuksen toimittamisen sujuvuuteen²⁵. Veronkorotuksilla ei siis ole fiskaalisia tavoitteita, mutta ennaltaehkäisevyyden näkökulmasta veronkorotusten tulisi kuitenkin olla euromääriltään tarpeeksi suuria, jotta niillä saavutettaisiin haluttu vaikutus verovelvollisten käyttäytymiseen.

2.2 VML 32.1 §

Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n kahdessa ensimmäisessä momentissa säädetään veronkorotuksesta lievemmissä laiminlyönti- tai virhetilanteissa. Näissä momenteissa virheissä on kysymys pelkästä ilmoitusta koskevasta ilmoittamisvelvollisuuden puutteellisuudesta, eikä tarkastelussa ole mukana VML 32.3 §:n soveltamiseen olennaisesti liittyvää verovelvollisen toiminnan syyksiluettavuuden arviointia²⁶. Lievempien veronkorotusten voidaankin katsoa olevan lähinnä järjestyksenluonteisia seuraamuksia verovelvollisen velvoitteiden noudattamatta jättämisestä²⁷. Lisäksi kolmannen momentin mukaisesta veronkorotuksesta poiketen kahden ensimmäisen momentin mukaisille veronkorotuksille on säädetty laissa euromääräinen enimmäismäärä. VML 32.1 §:ssä säädetään seuraavasti:

²³ Andersson 2010, s. 456.

²⁴ Verohallinto 2013 (a).

²⁵ Näin esim. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vastineessa ratkaisussa KHO 2016:16.

²⁶ Lindgren 2016, s. 236.

²⁷ Andersson 2010, s. 456.

Jos veroilmoituksessa tai muussa verovelvollisen 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.

Kyseisessä momentissa on siis kuvattu kaksi eri veronkorotukseen johtavaa tekotapaa: veroilmoituksessa tai muussa asiakirjassa on vähäinen puute tai virhe, jota verovelvollinen ei ole korjannut kehotuksestaan, tai veroilmoitus tai muu asiakirja on annettu myöhässä ilman pätevää syytä. VML 32.1 §:n soveltamisalaan kuuluvatkin vähäisen virheen tapaukset.²⁸ Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaan veronkorotusta ei määrätä, mikäli myöhästymiseen on ollut pätevä syy, kuten sairaus, ja verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai muun puuttuvan asiakirjan heti esteen lakattua. Päteväksi syyksi ei ole luettu esimerkiksi työkiireitä, atk-ongelmia tai lomaa.²⁹ Oikeuskirjallisuudessa vähäisenä virheenä on pidetty muun muassa määrältään pienen veronalaisen tulon salaamista tai sellaisen liiteasiakirjan toimittamisen laiminlyöntiä, jolla ei ole olennaista merkitystä verotuksen toimittamiselle³⁰. Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa on määritetty vähäistä virhettä samansuuntaisesti. Vähäisen virheen rajaksi on yhtenäistämisohjeessa katsottu henkilöverotuksessa korkeintaan 5000 euron ilmoittamatta jääneet bruttotulot tai VML 10 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvien varallisuuserien ilmoittamatta jättäminen. Yritysverotuksessa vähäisenä virheenä pidetään sitä, että yrityksen pääverolomaketta ei ole allekirjoitettu, jokin muu, veron määrään vaikuttamaton tieto on jätetty täyttämättä, tai ilmoitus tilikauden muuttamisesta on annettu myöhässä. Edellä mainituista virheistä ei kuitenkaan määrätä veronkorotusta, mikäli virheet korjataan kehotuksesta.³¹

²⁸ Lehtonen 2015, s. 1.

²⁹ Verohallinto 2017, kohta 6.2.1.

³⁰ Lehtonen 2013, s. 58.

³¹ Verohallinto 2017, kohdat 6.2.2, 6.2.3, 6.3.2.1 ja 6.3.2.2.

2.3 VML 32.2 §

VML 32 §:n toisen momentin soveltamistilanteissa kyse ei ole enää vain vähäisestä virheestä tai puutteellisuudesta, vaan virhe on olennainen. Kokonaisuudessaan VML 32.2 § on sisällöltään seuraavanlainen:

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.

Ensimmäisen momentin tapaan myös toinen momentti sisältää siis kaksi eri veronkorotukseen johtavaa tekotapaa: veroilmoitus tai muu asiakirja on annettu olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, tai veroilmoitus tai muu asiakirja on annettu vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen.³² Lisäksi ensimmäisen momentin tavoin toisessa momentissa on määritetty veronkorotukselle euromääräinen yläraja. Toisen momentin mukaista 800 euron veronkorotuksen maksimimäärää voidaan pitää vielä kohtuullisena määränä.

Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaan veroilmoitusta voidaan pitää olennaisesti vaillinaisena, mikäli luonnollinen henkilö jättää tulojaan ilmoittamatta enemmän kuin 5000 euroa. Ilmoittamatta jätetyllä tulolla tarkoitetaan tässä yhteydessä nimenomaan bruttotuloa. Mikäli ilmoittamatta jätetyn tulon määrä ei ylitä 30 000 euroa, ei ilmoittamatta jättämistä voida yhtenäistämisohjeen mukaan yleensä pitää tahallisenä tai törkeän huolimattomana toimintana. Näissä tilanteissa veronkorotus tulisikin määrätä VML 32.2 §:n mukaisesti.³³ Yritysverotuksessa veronkorotus määrätään yhtenäistämisohjeen mukaan VML 32.2 §:ää soveltaen niissä tilanteissa, joissa yrityksen pääverolomake on annettu veron määrään vaikuttavan tiedon osalta olennaisen vaillinaisena. Myös mikäli pääverolomakkeen toimittamisen yhteydessä ei ole jätetty ilmoittamisvelvollisuuden

³² Lehtonen 2015, s. 1.

³³ Verohallinto 2017, kohta 6.2.4.

täyttämisen kannalta tarpeellista verolomaketta tai liitettä, tai mikäli verolomaketta ei ole täytetty veron määräämisen kannalta olennaisin osin, veronkorotus voidaan määrätä VML 32.2 §:n mukaisesti.³⁴

Olellaisen puutteen tai virheellisuuden rajaa ei ole yhtenäistämisohjeeseen kirjattuna 5000 euron ilmoittamattoman bruttotulon lisäksi juurikaan täsmällisesti määritetty. VML 32.2 §:n soveltamisalaan voidaankin katsoa kuuluvan hyvin laaja kirjo erilaisia virheitä. Mikäli kyse ei ole myöhästymisen kaltaisesta pikkuvirheestä, muttei virheeseen voida myöskään selkeästi osoittaa liittyvän erityistä huolimattomuutta tai tahallisuutta, tulee veronkorotus määrättäväksi VML 32.2 §:n perusteella. Veronkorotuksen määräämistilanteissa VML 32.2 §:n mukainen veronkorotus on VML 32.1-3 §:n veronkorotuksista keskimmäisenä ikään kuin turvallinen valinta ja määrältään monissa tilanteissa vaikuttava, mutta kuitenkin kohtuullinen. Kyseisen lainkohdan löyhä sanamuoto mahdollistaa sen, että hyvinkin monenlaisissa tilanteissa sen soveltamisedellytysten voidaan katsoa täyttyvän.

2.4 VML 32.3 §

VML 32.3 §:n perusteella määrätään ankarimmat veronkorotukset. Kokonaisuudessaan VML 32.3 §:ssä säädetään seuraavasti:

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn 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. Lisättyä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvol-

³⁴ Verohallinto 2017, kohdat 6.3.2.3 ja 6.3.3.

linen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Kolmannessa momentissa luetellaan siis kolme eri veronkorotukseen johtavaa tekotapa: olennaisesti väärän veroilmoituksen antaminen, ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti sekä tulon ilmoittaminen vääränä tulolajina³⁵. Näistä VML 32.3 §:n soveltamisalaan kuuluvista tyyppitapauksista niissä, joissa verovelvollinen ei ole antanut lainkaan veroilmoitusta tai verovelvollinen on ilmoittanut tulon vääränä tulolajina, ei ole niinkään esiintynyt kohtuuttomuutta. Sen sijaan lainkohdan kolmas tyyppitapaus, jossa verovelvollinen on antanut tietensä tai törkeää huolimattomuuttaan olennaisesti väärän veroilmoituksen, on osoittautunut erityisen ongelmalliseksi. Tämä johtuu siitä, etteivät tahallisuuden, törkeän huolimattomuuden tai olennaisesti väärän veroilmoituksen tunnusmerkit ole yksiselitteisiä.³⁶ Kyseisiä käsitteitä ei nimittäin ole määritetty verotusmenettelystä annetussa laissa, eikä muissakaan verotusta koskevissa laeissa.

Sen sijaan rikoslaisissa on määritelty sekä tahallisuuden että törkeän huolimattomuuden käsitteet. Muun lainsäädännön käsitteitä ja määritelmiä ei voi tuoda suoraan ja varauksetta perusteeksi verolain tulkinnalle, ja muu lainsäädäntö onkin lähinnä sallitun oikeuslähteen asemassa³⁷. Kuitenkin joissakin tapauksissa muu lainsäädäntö voi tarjota tukea verolain tulkinnalle ja verolain kiperissä tulkintaongelmissa muu lainsäädäntö onkin ollut usein merkittävässä asemassa³⁸. On jopa esitetty, että VML 32 §:ään tulisi lisätä säännös siitä, että tahallisuudesta ja törkeästä huolimattomuudesta säädetään rikoslaisissa³⁹. Mikäli rikoslakiin viitattaisiin tällä tavoin verolaisissa, saisi rikoslaki vahvan oikeuslähteen aseman⁴⁰. Veronkorotuksen rinnastuessa nykyään rikosoikeudelliseen rangaistukseen rikoslain määritelmien käyttämiselle verolain tulkinnassa voidaan katsoa olevan perusteita. Tämän vuoksi on perusteltua käydä rikoslain määritelmät läpi tutkittaessa käsitteitä VML 32.3 §:n tulkinnan kannalta. Tahallisuuden määritelmän sisältävä rikoslain 3 luvun 6 § kuuluu seuraavasti:

³⁵ Lehtonen 2015, s. 2.

³⁶ Lehtonen 2016.

³⁷ Määttä 2014, s. 136-137.

³⁸ Määttä 2014, s. 118, 137.

³⁹ Lehtonen 2015, s. 29.

⁴⁰ Määttä 2014, s. 136.

Tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä.

Kyseinen määritelmä vastaa hyvin sitä määritelmää, mikä tahallisuudelle annetaan yleiskielessäkin. Määritelmä ei kuitenkaan sinänsä poista myös VML 32.3 §:ään liittyvää ongelmaa siitä, millä tunnusmerkeillä voidaan todistaa toiminnan olleen tahallista. Törkeästä huolimattomuudesta puolestaan säädetään rikoslain 3 luvun 7 §:n 2 momentissa, joka on sisällöltään seuraava:

Se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä (*törkeä tuottamus*), ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella. Arvostelussa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet.

Rikoslainkaan määritelmä törkeälle huolimattomuudelle ei ole yksiselitteinen, vaan sekin edellyttää tapauskohtaista kokonaisarviointia. Rikoslain törkeän huolimattomuuden määritelmä tarjoaa kuitenkin hyödyllisiä näkökantoja, joiden avulla törkeää huolimattomuutta voidaan arvioida. Näitä voitaisiin soveltaen hyödyntää myös veronkorotuksen määräämistilanteissa. Huomionarvoista on, että rikoslaissa puhutaan törkeästä tuottamuksesta. Teon tuottamuksellisuus ja subjektiivinen syyllisyys ovat siis rikoslain puolella arvioinnissa tärkeässä roolissa ja olisi johdonmukaista, että sama periaate toistuisi törkeän huolimattomuuden arvioinnissa myös verolakien puolella.

Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaan tulojen ilmoittamatta jättämistä voidaan pitää tahallisenä tai törkeän huolimattomana, mikäli luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta yli 30 000 euron suuruiset bruttotulot, jollei ilmoittamatta jätetyn tulon määrään sisälly verotuksellisesti tulkinnanvaraisia eriä. Myös mikäli luonnollinen henkilö on esittänyt yli 2000 euron suuruisen perusteettoman vähennysvaatimuksen, sovelletaan

yhtenäistämisohjeen mukaan veronkorotuksen määräämisessä VML 32.3 §:ää.⁴¹ Yritysverotuksessa VML 32.3 §:n soveltamisalaan on puolestaan katsottu kuuluvaksi tilanteet, joissa verotettavaa tuloa on rasiitettu toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden suurella ja selkeästi vähennyskelvottomalla menolla. Samoin tilanteet, joissa selvästi veronalaista tuloa ei ole joko ilmoitettu lainkaan pääverolomakkeella tai se on ilmoitettu verovapaana, kuuluvat yhtenäistämisohjeen mukaan lainkohdan soveltamisalaan. Virheitä pidetään tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena, vaikka edellä mainituissa tilanteissa tulon tai menon luonteesta olisi esitetty riittävä selvitys veroilmoituksen liitelomakkeella. VML 32.3 §:n perusteella määrätään veronkorotus myös niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on suorittanut erityisiä järjestelyitä muuttaakseen ansiotulojaan pääomatuloksi.⁴²

VML 32 §:n 3 momenttia muutettiin merkittävästi vuonna 2005, jolloin kyseisen lainkohdan nojalla määrättävältä veronkorotukselta poistettiin prosenttimääräinen sekä rahamääräinen alaraja. Tätä ennen VML 32.3 §:n mukaan veronkorotusta määrättiin 5-30 prosenttia lisätystä tulosta ja 0,5-1 prosenttia lisätystä varoista, kuitenkin vähintään 800 euroa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Hallituksen esityksen mukaan silloisen lainsäädännön ongelmana oli se, että 3 momentin soveltamisalaan kuuluvat virheet ja laininlyönnit voivat olla luonteeltaan ja moitittavuudeltaan hyvinkin erilaisia. Veronkorotuksen prosenttimääräinen alaraja aiheutti sen, että verovelvolliselle määrättävän veronkorotuksen määrä saattoi nousta hyvinkin korkeaksi tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä oli suuri, vaikkei verovelvollisen menettelyä välttämättä voitu pitää erityisen törkeänä. Hallituksen esityksessä esiin nostetun ongelmakohdan voidaan katsoa kertovan siitä, että veronkorotuksen määrän tulisi lainsäätäjän tarkoituksen mukaan heijastella teon moitittavuutta. Lakimuutoksen myötä VML 32.3 §:n perusteella määrättävän veronkorotuksen määrä voikin siis periaatteessa olla myös 0 euroa.⁴³

VML 32 §:n 1 ja 2 momentin mukaisten veronkorotusten enimmäismääriä voidaan pitää kohtuullisena, eikä niihin yleensä liity suuria juridisia ongelmia⁴⁴. Sen sijaan lainkohdan

⁴¹ Verohallinto 2017, kohdat 6.2.4.2 ja 6.2.5.

⁴² Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

⁴³ HE 91/2005, s. 27.

⁴⁴ Andersson 2010, s. 456.

kolmannen momentin perusteella määrättävät veronkorotukset voivat olla erittäin ankaria, jopa kohtuuttomia. Tämä johtuu veronkorotuksen prosenttimääräisestä laskemistavasta sekä siitä, että veronkorotuksen määrä lasketaan nimenomaan lisätyn tulon määrästä, eikä lisätyn veron määrästä.⁴⁵ Hallituksen esityksessä, joka koskee vuonna 1993 muutettuja verotuslain veronkorotussäännöksiä ja joihin siis nykyisetkin veronkorotussäännökset perustuvat, ei selvitetä veronkorotusprosentin enimmäismäärän perusteita. Epäselväksi jää myös se seikka, miksi prosenttimäärän laskentaperusteeksi otettiin lisätävän tulon määrä.⁴⁶

VML 32 §:n veronkorotusten porrastusta on pidetty positiivisena seikkana joissakin kansainvälistä vertailua koskevissa esityksissä. Porrasteista veronkorotusmallia, jossa vähäisten ja keskitason laiminlyöntien sekä törkeiden ja vakavien laiminlyöntien alueet on eritelty selkeästi toisistaan, on katsottu positiivisessa valossa suhteessa sellaiseen veronkorotusjärjestelmään, jossa moitittavuudeltaan hyvinkin erilaisista laiminlyönneistä rangaistaan samalla tapaa.⁴⁷ Toisaalta veronkorotuspykälän porrastusta on pidetty monessa yhteydessä myös hyvin epätasapainoisena ja siten epäonnistuneena. Kolmannen momentin perusteella määrättävät veronkorotukset voivat nousta suurten yritysten tekemien virheiden kohdalla jopa miljooniin suurista lisättävien tulojen määristä johtuen, vaikka veronkorotus määritettäisiin prosenttimäärältään alhaiselle tasolle⁴⁸. Tämän suuruisiin veronkorotuksiin verrattuna 2 momentin mukainen veronkorotuksen 800 euron enimmäismäärä on hyvin pieni.

2.5 Verohallinnon yhtenäistämishjeet veronkorotuksen osalta

Verohallinto antaa vuosittain tuloverotusta koskevat yhtenäistämishjeet oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi⁴⁹. VML 32 §:n 1-3 momentit eivät ole toisistaan tarkkarajaisesti eroteltavissa ja ne sisältävät useita käsitteitä, joita ei ole laissa määritetty. Tästä johtuen lainkohtien soveltamiseen jää paljon tulkinnanvaraa ja yhtenäistä-

⁴⁵ Lehtonen 2015, s. 12.

⁴⁶ HE 122/1993, s. 4-5 ja s. 10.

⁴⁷ del Federico 2015, s. 12-13.

⁴⁸ Ks. esim. KHO 2016 T 409.

⁴⁹ Verohallinto 2017, kohta 1.

misohjeiden tarpeellisuus verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun takaajana korostuu. Vaikka yhtenäistämisoheella ei ole oikeuslähteenä ratkaisevaa merkitystä, on sillä kuitenkin merkittävä verotuksen toimittamista ohjaava vaikutus. Ohje sitoo Verohallintoa yhdenmukaiseen tulkintaan ja sidottuun harkintaan veroa määrättäessä.⁵⁰ Suurin osa yhtenäistämisoheen perusteella tehdyistä päätöksistä jää voimaan sellaisenaan, eivätkä ne etene muutoksenhaun kautta ylempiin oikeusasteisiin käsiteltäväksi. Tämän vuoksi onkin ensiarvoisen tärkeää, että yhtenäistämisohe seuraa ajantasaisesti lainsäädäntöä ja oikeuskäytännön tulkintalinjauksia ja vastaa siten ajantasaista oikeustilaa. Yhtenäistämisoheen merkittävän verotuksen toimittamista ohjaavan vaikutuksen vuoksi on myös tutkielman kannalta tärkeää huomioida, mitä yhtenäistämisoheessa mainitaan veronkorotuksesta.

Yhtenäistämisoheiden veronkorotuksia koskevan osion alussa oleva johdanto sisältää yleistä tietoa veronkorotuksista. Johdantoon on koottu veronkorotusta käsittelevät lainkohdat sekä veronkorotuksiin liittyvien oikeustapausten esittämät linjaukset, jotka tulevat tässä tutkielmassa käsitellyiksi kunkin oikeustapausten käsittelyn yhteydessä. Johdannossa ohjataan lisäksi veronkorotuksen määrittämisestä tietyissä erityistilanteissa. Esimerkiksi uusien yrittäjien kohdalla yhtenäistämisohe ohjaa lievempään menettelyyn, sillä yhtenäistämisoheen mukaan huomiota tulee kiinnittää ensimmäisen kolmen verovuoden ajan verovelvollisen neuvontaan veronkorotusten määrittämisen sijaan. Lisäksi erityistä ohjeistusta on annettu asunto-osakeyhtiöille ja keskinäisille kiinteistöosakeyhtiöille määrättävistä veronkorotuksista.⁵¹

Johdanto-osion jälkeen yhtenäistämisoheessa siirrytään käsittelemään yksityiskohtaisemmin veronkorotuksen määrittämistä. Yhtenäistämisoheessa on annettu ohjeita VML 32 §:n 1-3 momenttien soveltamisesta erikseen sekä henkilöverotuksessa että elinkeinoverotuksessa. Nämä erikseen mainitut kunkin momentin soveltamistilanteet on jo käyty tässä luvussa läpi osana kyseisten lainkohtien käsittelyä. Sovellettavan momentin lisäksi yhtenäistämisoheessa otetaan kantaa määrättävän veronkorotuksen määrään. Yhtenäistämisoheen mukaisen veronkorotuksen määrä riippuu muun muassa siitä, korjaako verovelvollinen puutteen ilman kehotusta, kehottamisen jälkeen asetetussa määräajassa,

⁵⁰ Verohallinto 2017, kohta 1.

⁵¹ Verohallinto 2017, kohta 6.1.

asetetun määräajan jälkeen vai jättääkö verovelvollinen puutteen kokonaan korjaamatta. Tyypillisimmät veronkorotustilanteet henkilöverotuksessa sekä yritysverotuksessa veronkorotusmäärineen käyvät selkeästi ilmi yhtenäistämisohjeeseen kootusta taulukosta.⁵² Lisäksi VML 32.3 §:n perusteella määrättävien veronkorotusten osalta yhtenäistämisohjeessa esitetään progressiivinen taulukko, jonka mukaan veronkorotuksen määrä kaavamaisesti lasketaan. Taulukon mukaan veronkorotuksen määrä riippuu suoraan lisätyn verotettavan tulon määrästä.⁵³ Ohjeen kaavamaisia veronkorotusmääriä käytetään niissä tilanteissa, joihin ei liity erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja⁵⁴. Näitä yhtenäistämisohjeessa listattuja veronkorotusta alentavia ja korottavia seikkoja käsitellään tässä tutkielmassa myöhemmin veronkorotuksen tason käsittelyn yhteydessä.

Yhtenäistämisohjeen veronkorotuksia koskevalle ohjeistukselle on sen hyvistä tarkoituksiperistä huolimatta osoitettu myös kritiikkiä, erityisesti sen listaamien VML 32.3 §:n soveltamistilanteiden osalta. Tahallisuuden, törkeän huolimattomuuden tai olennaisesti väärän veroilmoituksen käsitteitä ei ole yhtenäistämisohjeessakaan tarkemmin määritetty tai analysoitu, mikä johtaa edelleenkin helposti epäselvyyksiin ja tulkinnanvaraisuuksiin kyseisen lainkohdan soveltamisessa. Kuitenkin yhtenäistämisohjeessa on mainittu tiettyjä tilannetyyppejä, joissa VML 32.3 §:ää tulisi soveltaa, mitä voidaan jo lähtökohtaisestikin pitää kritiikille alttiina näkökulmana.⁵⁵ Tällaisella menettelyllä nimittäin verovelvollisen toiminnan tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden arviointi tapauskohtaisesti jää tosiasiaassa pois. Yhtenäistämisohjeessa esitettyä näkemystä siitä, että tarpeeksi suurten tulojen ilmoittamatta jättäminen olisi automaattisesti tahallista tai törkeän huolimattontaa toimintaa ja oikeuttaisi näin ollen VML 32.3 §:n soveltamiseen, ei voida myöskään pitää lainkohdan sanamuodon mukaisena, sillä subjektiivisen syyksiluetavuuden arviointi jää silloin kokonaan suorittamatta. Yhtenäistämisohjeessa toki todetaan, että veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti ottaen huomioon kunkin tapauksen yksilölliset olosuhteet⁵⁶. Tapauskohtainen arviointi ei kuitenkaan välttämättä mas-

⁵² Verohallinto 2017, Taulukot tyypillisistä veronkorotustilanteista.

⁵³ Verohallinto 2017, kohdat 6.2.4.2 ja 6.3.5.

⁵⁴ Verohallinto 2017, kohta 6.1.

⁵⁵ Lehtonen 2015, s. 13-14.

⁵⁶ Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

samenettelyluonteisessa verotuksessa tosiasiassa toteudu, vaan veronkorotukset määrätään pitkälti ohjeessa mainittuina kaavamaisina summina.

3. VML 32.3 §:ÄÄ EI VOIDA SOVELTAA

3.1 Lain tulkintaongelmat ja -virheet

VML 32.3 §:n sanamuodon mukaisesti verovelvollisen on täytynyt toimia tahallaan väärin tai törkeää huolimattomuuttaan, jotta lainkohtaa voitaisiin soveltaa. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määrittämisen lähtökohtina vaikuttavatkin verovelvollisen menettelyn moitittavuus sekä subjektiivinen syyllisyys⁵⁷. Hankalien verolainsäädännön tulkintaongelmien ja niistä johtuneiden lain tulkintavirheiden kohdalla on jokseenkin vaikea katsoa, että verovelvollinen olisi syyllistynyt tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin⁵⁸. Mikäli kyseessä on verotuksellisesti tulkinnanvarainen tilanne eikä verovelvollinen ole siten tietoinen toimintansa virheellisyydestä, ei laiminlyönnissä ole tällöin kyse tuottamuksellisesta toiminnasta. Näissä tapauksissa veronkorotusta ei voida määrätä lain sanamuodon mukaan VML 32.3 §:n perusteella. Tulkinnanvaraisissa tilanteissa veronkorotus määrätään VML 32 §:n 1 tai 2 momentin mukaisesti, tai se voidaan myös jättää kokonaan määräämättä⁵⁹.

Tämä kanta käy ilmi esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden äänestysratkaisusta (3-2) KHO 2005 T 2644. Tapauksessa verovelvollinen yhtiö oli käsitellyt irtaimen käyttöomaisuuden osalta laatimaansa vuokrasopimusta kirjanpidossaan ja veroilmoituksessaan vuokrasopimuksena ja tulot oli jaksotettu tämän mukaisesti. Jälkiverotusta toimitettaessa kuitenkin katsottiin, että irtainta käyttöomaisuutta koskevassa sopimuksessa oli ollut kysymys osamaksukaupasta. Näin ollen kauppahinta olisi tullut tulouttaa kokonaisuudessaan sinä vuonna, jona sopimus on tehty ja omaisuus luovutettu ostajalle. Yhtiö oli ilmoittanut, ettei se ollut tietoinen noudattamansa tulon jaksottamisen virheellisyydestä. Konserniverokeskus lisäsi yhtiön tuloon jälkiverotuksin 2,8 milj. markkaa ja määräsi yhtiölle VML 32.3 §:n nojalla veronkorotusta 5 prosenttia lisätystä tulosta.

⁵⁷ Lindgren 2014, s. 236.

⁵⁸ Andersson 2010, s. 457. Määttä 2014, s. 59.

⁵⁹ Määttä 2014, s. 60.

Verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus pysyttivät Konzerniverokeskuksen päätöksen, mutta korkeimmassa hallinto-oikeudessa enemmistö huomioi sen, ettei yhtiö ollut tietoinen noudattamansa tulon jaksottamisen virheellisyydestä ja katsoi, ettei asiassa vallinneissa olosuhteissa ollut siten perusteita määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n mukaan. VML 32.3 §:n soveltamisen edellytyksen, tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden, ei katsottu verovelvollisen tietämättömyyden takia täyttyvän. Kyseessä olevaan ratkaisuun viitaten Verohallinnon yhtenäistämisohjeeseen onkin kirjattu, että tulon jaksottamisesta tai lain tulkinnasta aiheutuneita virheitä ei yleensä pidetä tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena⁶⁰. Ratkaisu ei kuitenkaan ollut yksimielinen. Eri mieltä olleiden jäsenten mielestä 3 momentin soveltamisedellytysten voitiin katsoa täyttyvän tapauksessa verovelvollisen tietämättömyydestä huolimatta. Vähemmistön mielestä tapaukseen liittyi kuitenkin erityisiä syitä, joiden vuoksi veronkorotuksen määrää oli alennettava.

Myös ratkaisussa KHO 2013:65 tilanteen tulkinnanvaraisuus johti siihen, ettei veronkorotusta voitu määrätä VML 32.3 §:n nojalla. Tapauksessa A Oy järjesti vuosittain kauppiaapäiviä eri tuotemerkkien jälleenmyyjinä toimiville kauppiaille. Kauppiaapäivien ohjelmaan kuului sekä kokous- ja koulutusosuuksia että vapaamuotoista iltaohjelmaa tarjoiluineen. A Oy oli verotuksessaan katsonut kauppiaapäivien kulut täysin vähennyskelpoisiksi kuluiksi. Yhtiöön tehtiin verotarkastus, jonka seurauksena yhtiön elinkeinotoiminnan tuloon lisättiin kauppiaapäivistä aiheutuneista menoista puolet edustusmenoina ja määrättiin veronkorotus VML 32.3 §:n nojalla. Oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus katsoivat, ettei edustuskulujen käsittely verotuksessa ole sillä tavalla oikeudellisesti epäselvä asia, ettei veronkorotusta voitaisi määrätä VML 32.3 §:n mukaan. Veronkorotusta määrättiin alle kolme prosenttia tuloon lisätystä määrästä, mihin liittyen hallinto-oikeus totesi, ettei veronkorotuksen määrää ollut pidettävä liiallisena.

Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että yhtiössä oli suoritettu viime vuosien aikana kolme verotarkastusta (vuosina 2001, 2006 ja 2011), joista ensimmäisessä kauppiaapäivien kustannukset hyväksyttiin edustuskuluina pidettyjä tarjoilukuluja lukuun ottamatta kokonaan vähennyskelpoisiksi verotuksessa. Verovirasto

⁶⁰ Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

hyväksyi myöhemmin myös tarjoilukulut kokonaan vähennyskelpoiksi. Vuoden 2006 verotarkastuksessa kauppiaispäivien kuluja pidettiin kokonaan edustusmenoina ja vuoden 2011 tarkastuksessa ne puolestaan hyväksyttiin jälleen kokonaan vähennyskelpoiksi menoiksi. Edustuskulun käsitettä ei ole määritelty lain tasolla, vaan määrittäminen on tapahtunut oikeus- ja verotuskäytännön kautta. Kauppiaispäivistä aiheutuvien kulujen jakoa kokonaan vähennyskelpoisiin kuluihin ja edustuskuluihin voitiin pitää verotuksellisesti tulkinnanvaraisena kysymyksenä, mistä kertoivat eri verovuosina tehdyissä verotarkastuksissa tehdyt erilaiset tulkinnat. Korkein hallinto-oikeus totesi, että verotarkastusten vaihteleviin tulkintoihin on vaikuttanut se, että kauppiaispäivien painopiste on ajan saatossa siirtynyt vapaa-ajan toiminnan puolelle. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, ettei yhtiön voida näissä olosuhteissa katsoa antaneen tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärää veroilmoitusta. Veronkorotus tuli näin ollen määrätä VML 32 §:n 1 tai 2 momentin nojalla, eikä VML 32.3 §:n nojalla. Ratkaisussa korostuu se näkökanta, että veronkorotusta määrättäessä tilanne tulee arvioida kokonaisuutena. Kyseessä olevassa tapauksessa arviointi ulotettiin pitkälle aikajänteelle, jolloin verotarkastuksien eriävät tulkinnat kävivät ilmi. Pelkkä tulonlisäys ei tässäkään tapauksessa oikeuttanut veronkorotuksen määräämiseen VML 32.3 §:n mukaan.

Verolain tulkintaongelmien ja niistä johtuneiden virheiden kohdalla veronkorotusta ei siis voida määrätä VML 32.3 §:n nojalla, sillä näissä tilanteissa verovelvollinen ei ole ollut lainkohdan sanamuodon vaatimalla tavalla tietoinen toimintansa virheellisyydestä. Vielä kolmantena oikeustapauksena, josta tämä näkemys käy käänteisesti ilmi, voidaan nostaa esiin myös yksimielinen ratkaisu KHO 2005 T 1705. Tapauksessa yhtiö oli ilmoittanut veroilmoituksellaan virheellisesti lasketun hinnanlaskuvähennyksen. Yhtiön hinnanlaskuvähennykseen liittyvä menettely oli todettu virheelliseksi jo aikaisempia verovuosia koskeneen verotarkastuksen yhteydessä ja menettelyn virheellisyys oli tuotu verovelvolliselle ilmi. Virheellisen menettelyn yhä jatkuessa yhtiön katsottiin olleen aiempien vuosien verotukseen perustuen tietoinen elinkeinoverolain soveltamista koskevasta oikeus- ja verotuskäytännöstä veroilmoitusta antaessaan. Jaksotuskysymystä ei voitu siten enää pitää tulkinnanvaraisena ja epäselvänä, joten voitiin perustellusti todeta, että yhtiö oli VML 32.3 §:ssä vaaditulla tavalla tietoinen käyttämänsä menettelyn virheellisyydestä ja antanut tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta virheellisen veroil-

moituksen. Veronkorotusta määrättiin VML 32.3 §:n nojalla 5 prosenttia lisäystä tuloista. Myös Verohallinnon yhtenäistämisohjeeseen on kirjattu, että veroilmoituksen antaminen toistuvasti selvästi virheellisenä osoittaa törkeää huolimattomuutta tai tahallisuutta⁶¹.

Tulkinnanvaraisten tapausten voidaan ajatella rajautuvan selkeimmin pois VML 32.3 §:n soveltamisalueelta, sillä ei voida puhua lainkohdan soveltamista edellyttävästä tuotuksellisesta toiminnasta ja subjektiivisesta syyllisyydestä, mikäli verovelvollisen tekemä virhe on johtunut ainoastaan lain tulkintavirheestä. Rajanveto asian tulkinnanvaraisuuteen vetoavissa tapauksissa on kuitenkin vaikeaa, sillä jokainen verovelvollinen voi niin halutessaan väittää olleensa tietämätön asian verotuksellisesta kohtelusta ja olleensa siten myös tietämätön toimintansa virheellisyydestä riippumatta siitä, mikä tosiasiassa on ollut verovelvollisen tietämyksen taso. Ei myöskään ole täysin yksiselitteistä määrittää sitä, mitä lainkohtia voidaan pitää tarpeeksi tulkinnanvaraisina ja tulkintaongelmille alttiina, jotta niitä koskevien tapausten kohdalla ei voitaisi määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n nojalla. Oikeuskäytännöstä löytyykin ainoastaan rajallinen määrä sellaisia julkaistuja ratkaisuja, joissa asia on katsottu siinä määrin tulkinnanvaraiseksi ja verovelvollinen on selvittänyt asiaa koskevan tulkintansa perusteluineen sellaisella tavalla, ettei veronkorotusta ole voitu määrätä VML 32.3 §:n perusteella⁶².

Verotusmenettelyä koskevan muutoslain (L 2005/1079) myötä on varmasti tullut yhä harvinaisemmaksi, että VML 32.3 §:n nojalla määrättävän veronkorotuksen pystyisi välttämään pelkästään vetoamalla asian tulkinnanvaraisuuteen ja omaan tietämättömyyteen. Kyseistä muutoslakia käsitellään lisää myöhemmin tässä tutkielmassa, mutta tässä kohtaa voidaan lyhyehkösti todeta, että lailla uudistettiin muun muassa veronoikaisua ja verotuksen toimittamisen yleisiä periaatteita koskevia säännöksiä. Veronkorotusta koskevia säännöksiä ei tuolloin uudistettu, mutta kyseisellä lakimuutoksella rajoitettiin veroviranomaisten toimesta tapahtuvaa veroilmoitusten tutkimisvelvollisuutta. Uudistuksessa VML 26 §:n 5 momenttiin lisättiin säännös, jonka mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Veroviranomaisen on verotusta toimittaes-

⁶¹ Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

⁶² Lindgren 2016, s. 235.

saan tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka on asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen perusteltua.⁶³ Muutoksella pyrittiin siis tehostamaan verotuksen massamenettelyluonnetta, verovelvollisten yhdenmukaista kohtelua sekä turvaamaan verotustoiminnan tehokkuutta⁶⁴. Lain esitöissä mainitaan suoraan muutosten korostavan verovelvollisen vastuuta hänen ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta ja tuon vastuun mahdollisesta toteutumisesta verotuksen toimittamisen jälkeen verotusta oikaistaessa⁶⁵. Lisäksi kun otetaan huomioon ennakkoratkaisujärjestelmän olemassaolo, jonka avulla verovelvollinen voi halutessaan saada ratkaisun tulkinnanvaraisiin kysymyksiin, voidaan ajatella, että mikäli ennakkoratkaisua ei asiasta pyydetä, on vastuu lain tulkinnasta hyvin pitkälti verovelvollisella itsellään.

Yhtenä vahvana osoituksena siitä, että asian tulkinnanvaraisuus toimii nykyään vain harvoin veronkorotuksen määräämisen esteenä, voidaan pitää korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO 2016:72. Tiivistettynä tapauksessa oli kyse siitä, saiko Suomeen perustettu sivuliike vähentää konsernin sisäisen kaupan rahoittamisesta syntyneitä korkokuluja omassa verotuksessaan. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus päätyi äänestystuloksella 3-2 siihen tulkintaan, että korkokulut eivät olleet vähennyskelpoisia ja kyseiset kulut lisättiin siten sivuliikkeen verotettavaan tuloon. Veronkorotuksen osalta voimaan jäi kuitenkin hallinto-oikeuden VML 32.3 §:n perusteella määräämä veronkorotus, sillä veronkorotuksen osalta korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa. Hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan asia ei ollut sillä tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä, että yhtiölle olisi voitu määrätä lievempi veronkorotus. Tätä näkemystä voidaan pitää erityisen mielenkiintoisena ottaen huomioon sen, että korkokulujen verotuskohtelu ratkesi lopullisesti vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa ja vielä niukimmalla mahdollisella tavalla äänestystuloksella 3-2.

⁶³ Lindgren 2016, s. 237.

⁶⁴ HE 91/2005, s. 12-13.

⁶⁵ HE 91/2005, s. 30.

3.2 Verohallinnolla tieto omaisuuden luovutuksesta

VML 15 §:ssä säädetään tulotietoja koskevasta sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta. Henkilöasiakkaille ja kuolinpesille lähetettävät esitäytetyt veroilmoitukset täytetään näillä sivullisilta tiedonantovelvollisilta saaduilla tiedoilla sekä Verohallinnon omista rekistereistä saaduilla tiedoilla. Näin ollen esimerkiksi kiinteistöjen, osakehuoneistojen ja arvopaperien luovutukset myyntihintoihin ilmenevät usein esitäytetyltä veroilmoitukselta, vaikkei verovelvollinen olisi luovutusta itse ilmoittanutkaan. TVL 46 §:n mukaan omaisuuden luovutusvoiton määrä lasketaan vähentämällä luovutushinnasta omaisuuden hankintamenoa poistamalla oleva osa ja voiton hankkimisesta syntyneiden menojen yhteismäärä. Vaihtoehtoisesti luovutusvoitto voidaan laskea vähentämällä luovutushinnasta 20 prosentin tai 40 prosentin hankintameno-olettama. Luovutusvoiton määrän laskeminen on siis mahdollista myös sellaisissa tilanteissa, joissa Verohallinnolla on tieto luovutuksesta luovutushintoihin, eikä verovelvollinen selvitä luovutukseen liittyviä tietoja. Veronkorotuksen määräämistä tällaisessa tilanteessa käsiteltiin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2012:98.

KHO 2012:98: A:n esitäytetylle veroilmoitukselle oli merkitty, että hän oli luovuttanut kolme kiinteistöä yhteensä 346 000 euron kauppahinnasta. Kun A ei ollut antanut veroilmoitusta eikä myöskään vastannut verotoimiston luovutusvoiton verotusta koskeviin selvityspyyntöihin, kiinteistöjen luovutusvoitoksi vahvistettiin 20 prosentin hankintameno-olettamaa käyttäen yhteensä 276 800 euroa. Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin nojalla määrättiin veronkorotusta 22 000 euroa. Verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus katsoivat, että veronkorotus oli voitu määrätä mainitun lainkohdan nojalla, mutta alensivat veronkorotuksen määrää.

Kun A:n kiinteistöjen luovutukset ovat ilmenneet esitäytetyltä veroilmoitukselta ja ovat siten olleet verotoimiston tiedossa, luovutusvoiton verotus on voitu toimittaa 20 prosentin hankintameno-olettamaa käyttäen. Tähän nähden A:lle ei olisi tullut määrätä veronkorotusta verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3

momentin nojalla sillä perusteella, että hän oli jättänyt vastaamatta verotoimiston selvityspyyntöihin ja jättänyt esitätetyn veroilmoituksen palauttamatta.

Verotusta toimitettaessa A:lle oli lähetetty kaksi selvityspyyntöä kiinteistöjen luovutuksia koskien. A ei vastannut kyseisiin selvityspyyntöihin. Hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan verovelvollinen oli toiminut törkeän huolimattomasti jättäessään tulon ilmoittamatta sekä jättäessään vastaamatta verotoimiston asiasta lähettämiin selvityspyyntöihin, ja näin ollen perusteet määrätä veronkorotus VML 32.3 §:n mukaan olivat olemassa. Veroviranomaisen kyselyyn vastaamatta jättämisestä itsessään pidettiin siis jo niin vakavana velvollisuuden täyttämättä jättämisenä, että sen perusteella voitiin määrätä veronkorotus VML 32.3 §:n mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus puolestaan katsoi, että tapauksen olosuhteissa, joissa verotus voitiin toimittaa veroviranomaisen tiedossa olleiden seikkojen perusteella, selvityspyyntöihin vastaamatta jättämisestä verovelvolliselle voitiin määrätä veronkorotus ainoastaan VML 32 §:n 1 tai 2 momentin nojalla. Pelkkä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ei siis itsessään ole peruste VML 32.3 §:n mukaiselle veronkorotukselle, mikäli veroilmoitus ei ole sen johdosta olennaisesti väärä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksenteossa annettiin suuri merkitys sille, että A:n myymien kiinteistöjen luovutukset olivat olleet verotoimiston tiedossa, jolloin luovutusvoiton verotukset voitiin toimittaa hankintameno-olettamaa käyttäen verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä huolimatta. Tärkeää ratkaisun lopputuloksen kannalta oli siis se, että luovutukset olivat ilmenneet esitätetyltä veroilmoitukselta ja että verotus voitiin kaikesta huolimatta toimittaa oikein. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei veroilmoitusta voida pitää tällaisessa tilanteessa olennaisesti vääränä, jolloin veronkorotusta ei voida määrätä VML 32.3 §:n perusteella. Ratkaisuun viitaten myös Verohallinnon yhtenäistämishjeessa on maininta siitä, että mikäli Verohallinto on saanut tiedon, esimerkiksi tiedon omaisuuden luovutuksesta, ja tieto on esitätetty veroilmoitukselle, mutta verovelvollinen ei ole ilmoittanut luovutusvoiton laskemiseksi tarvittavia tietoja, veronkorotusta voidaan määrätä enintään VML 32.2 §:n mukainen enimmäismäärä 800 euroa⁶⁶.

⁶⁶ Verohallinto 2017, kohta 6.2.4.2.

Uudemmassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä⁶⁷, jota tässäkin tutkielmassa seuraavassa luvussa käsitellään, käy ilmi, ettei pelkkä verotuksen oikein toimittamisen mahdollisuus estä määräämästä veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella. Tärkeää on, että tarpeelliset tiedot ilmenevät veroilmoitukselta, sillä silloin veroilmoitusta ei voida pitää VML 32.3 §:n vaatimalla tavalla olennaisesti vääränä. Verotuksen massamenettelyluonteen ja verovelvollisen ilmoittamien tietojen oikeellisuuden tärkeyden korostamisen aikakaudella myös toisenlainen ratkaisu olisi mielestäni ollut täysin mahdollinen. Esimerkiksi arvopapereiden luovutusten osalta verovelvollista pyydetään veroilmoituksella erikseen selvittämään sellaiset arvopaperikaupat, joista on saatu luovutusaika- ja luovutushintatiedot pankeilta, mutta luovutusvoittojen ja -tappioiden määriä ei ole voitu laskea veroilmoitukselle valmiiksi hankintahinta- ja hankinta-aikatietojen puuttuessa. Mikäli verovelvollinen ei reagoi tähän mitenkään eikä edes vastaa mahdolliseen asiasta lähetettyyn selvityspyyntöön, voidaan sen katsoa osoittavan jonkinasteista piittaamattomuutta ja siten mahdollisesti törkeääkin huolimattomuutta, jolloin VML 32.3 §:n soveltaminen voisi tulla mahdolliseksi. Näin voidaan ajatella varsinkin kun otetaan huomioon se näkökanta, että verovelvollinen kuitenkin todennäköisesti hakee myöhemmin oikaisua verotukseensa näiden luovutusten osalta, mikäli todellisten hankintahintojen käyttäminen luovutusvoiton määrän laskennassa on hänelle hankintameno-olettaman käyttämistä edullisempaa.

3.3 Verovelvollisella pyrkimys toimia oikein

Verotukselle, kuten muullekin julkiselle vallankäytölle, on ominaista vallankäytön yksipuolisuus sekä epätasa-arvoiset voimasuhteet⁶⁸. Tästä syystä johtuen verotuksen toimitamisen tulisi olla ensisijaisesti verovelvollismyönteistä, ja verovelvollisen toiminnan motiiveille tulisi antaa merkitystä toiminnan tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta arvioitaessa. Vallankäytön yksipuolisuuden ja epätasa-arvoisuuden vuoksi sopimusoi-keudessa vaikuttavan heikomman osapuolen suojan periaatteen soveltamiselle voidaan katsoa olevan myös verotuksessa perustellut syyt, vaikkei heikomman osapuolen suoja

⁶⁷ Ks. esim. KHO 2016:15.

⁶⁸ Andström 2003.

olekaan nimenomainen julkisoikeuden periaate. Tästä näkökulmasta verovelvollisen todistettavissa olevalle pyrkimykselle toimia oikein tulisi antaa painoarvoa veronkorotusta määrättäessä ja tilanteen tulkinnan tulisi olla verovelvollisen kannalta suopeaa. VML 32.3 §:n sanamuoto suojaakin verovelvollista lainkohdan mukaisten, ankarimpien veronkorotusten määräämiseltä tilanteissa, joissa verovelvollinen on yrittänyt vilpittävästi toimia oikein. Mikäli verovelvollinen on pyrkinyt todistettavasti toimimaan oikein, on mahdotonta, että hän samanaikaisesti olisi toiminut samassa asiassa lainkohdan vaatimalla tavalla tahallaan väärin. Samoin on mahdotonta, että verovelvollinen toimisi törkeän huolimattomasti, mikäli hän on samassa asiassa pyrkinyt aktiivisesti toimimaan oikein.

VML 32.3 §:n soveltumista on ratkottu korkeimmassa hallinto-oikeudessa myös tällaisessa tilanteessa, jossa verovelvollisen todettiin pyrkineen toimia oikein. Ratkaisussa KHO 2014:33 konserniin X kuuluva A Oy oli myynyt omistamansa B Oy:n koko osakekannan samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle, joka oli puolestaan myös saman päivän aikana luovuttanut edelleen ostamansa osakekannan samaan konserniin kuuluvalle C ASA:lle merkiten C ASA:n osakkeita. B Oy:n osakekannan kauppahinta määräytyi ulkopuolisen tilintarkastustoimiston tekemien kassavirtalaskelmien mukaisesti. Ulkopuolisen tilintarkastustoimiston tekemissä laskelmissa oli matalan ja korkean kasvun laskelman ja myös mediaanilaskelman yhteydessä tehty toisistaan poikkeavia, hieman kyseenalaisiakin oletuksia, jotka olivat johtaneet siihen, että mediaanilaskelma oli johtanut olennaisesti alempaan arvoon kuin korkean ja matalan kasvun laskelmat. Kauppahinnan perustaksi oli valittu nimenomaan mediaanilaskelma. Verotarkastuksen perusteella Konserniverokeskus lisäsi A Oy:n verovuoden tuloon tytäryhtiön kaupan johdosta noin 62 miljoonaa euroa, sillä katsottiin, että kaupassa käytetty hinta oli alittanut käyvän arvon. Veronkorotusta määrättiin 620 000 euroa, joka vastaa noin yhtä prosenttia lisäystä tulosta.

Päätös ei kuitenkaan ollut yksiselitteinen. Verotuksen oikaisulautakunnassa A Oy:n vaatimus jälkiverotuspäätöksessä tehdyn tulonlisäyksen, veronkorotuksen ja veronlisäyksen kumoamisesta hyväksyttiin, kun taas hallinto-oikeus katsoi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen johdosta, että oikaisulautakunnan päätös tulee kumota ja Kon-

serniverokeskuksen jälkiverotuspäätös veronkorotuksineen palauttaa voimaan. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön esittämän näkemyksen mukaan, johon hallinto-oikeuden enempää asiaa perustelematta yhtyi, veronkorotuksen määrää ei, huomioon ottaen erän luonne, suuruusluokka, kirjanpitovelvollisen vastuu kirjaustensa ja veroilmoituksen oikeellisuudesta sekä verotuskäytännössä yleisesti noudatettu taso, voida pitää ainakaan liian suurena. Veronkorotuksen määräämistä arvioidessaan korkein hallinto-oikeus ei kiinnittänyt näihin seikkoihin lainkaan huomiota. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön ja hallinto-oikeuden näkemyksistä poiketen korkein hallinto-oikeus ei siis pitänyt VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen ensisijaisena perusteena verovelvollisen tuloon tehtyä lisäystä ja kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvoitetta. Korkein hallinto-oikeus puolestaan kiinnitti huomiota nimenomaan tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta tehdyn olennaisen virheen edellytysten täyttymiseen. Hallinto-oikeudessa näiden edellytysten täyttymistä ei pohdittu tai perusteltu millään tapaa.

Kyseessä olevan tapauksen kaltaisessa tilanteessa osakkeiden markkinaehtoiselle kauppahinnalle ei ole osoitettavissa kiistatonta euro- tai prosenttimäärää lain, muun säädösten tai kirjanpidon perusteella, vaan arvo on kohtuullisissa rajoissa laskennallinen ja harkinnanvarainen. A Oy oli teettänyt arvonmäärityksen ulkopuolisella tilintarkastustoimistolla ja perustanut osakkeiden kauppahinnan sille, joten korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan yhtiön oli katsottava toimineen asiassa huolellisesti. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus totesikin, että ottaen huomioon ne toimenpiteet, joilla A Oy on pyrkinyt selvittämään käypää hintaa, sekä sen, että valituksenalaista kysymystä voidaan pitää tulkinnanvaraisena, jälkiverotuksen yhteydessä yhtiölle ei tule määrätä veronkorotusta. On mielenkiintoista, että korkein hallinto-oikeus viittaa ratkaisutekstissä suoraan asian tulkinnanvaraisuuteen veronkorotuksen poistamista puoltavana seikkana. Kuten tutkielmassa on aiemmin käynyt ilmi, viranomaisten käytännössä ai-neellisen verokysymyksen tulkinnanvaraisuus ei varsinkaan enää viime vuosina ole juuri saanut painoarvoa VML 32.3 §:n soveltumista arvioitaessa. Asian tulkinnanvaraisuuden esille nostaminen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistävän hyväksyttävyyden tai moitittavuuden rajanvedon arvioinnissa on muusta uudemmasta ratkaisukäytännöstä poikkeavaa.⁶⁹

⁶⁹ Paronen 2014, s. 29.

Veronkorotus siis poistettiin kyseessä olevassa ratkaisussa kokonaan. Merkitystä ei ollut sillä, että verotarkastuskertomuksessa osoitettiin usealla perusteella ja eri laskentatapoja käyttäen, ettei ulkopuolisen tilintarkastustoimiston laskelmien lopputuloksia voida pitää luotettavina, eikä sen lausuntoa käyvästä arvosta voida näin ollen panna B Oy:n osakkeiden käyvän arvon määrittelyn pohjaksi. Veronkorotuksen määräytymisen kannalta merkitystä ei annettu myöskään sille, että ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus lopulta katsoi, ettei kaupassa ollut sovellettu markkinaehtoista hintaa ja yhtiön tuloon lisättiin jälkiverotuksin markkinaehtoisen hinnan alittanut määrä. Tuloon lisätty suuri euromäärä ei siis oikeuttanut tässäkin ratkaisussa VML 32.3 §:n mukaiseen veronkorotukseen, vaan ratkaisu tehtiin lain sanamuotoa noudattaen ja päätöksenteko keskittyi sen seikan pohdintaan, voitiinko verovelvollisen osoittaa toimineen tahallaan tai törkeää huolimattomuuttaan väärin.

Esillä olevassa oikeustapauksessa oli kyse kansainvälisestä peitelystä voitonsiirrosta, joten korkein hallinto-oikeus tarkasteli ratkaisussaan veronkorotuksen määrittämistä muiden edellä mainittujen seikkojen lisäksi myös niistä lähtökohdista käsin, jotka nostettiin esille uutta siirtohinnoittelusäännöstä lailla 1041/2006 säädettäessä. Kyseisen lain esitöissä on mainittu, että verovelvollisen laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulee kiinnittää erityisesti huomiota siihen, onko verovelvollinen osoittanut, että hän on riittävän huolellisesti pyrkinyt toteuttamaan etuyhteyssuhteissa tekemiensä liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisesti. Mikäli verovelvollinen voi osoittaa, että hän on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin pyrkinyt noudattamaan hinnoittelussaan markkinaehtoisuutta, ei kyse pääsääntöisesti ole VML 32.3 §:ssä tarkoitetusta törkeästä huolimattomuudesta, eikä veronkorotusta voida näin ollen määrätä kyseisen lainkohdan nojalla.⁷⁰ Tämä hallituksen esityksen muotoilu ja sen toteutumista vahvistava ratkaisu KHO 2014:33 antavat kuvan maltillisesta tarkastelusta, jossa veronkorotusta määrätessä arvioidaan monipuolisesti myös subjektiivisen puolen näkökohtia⁷¹.

Tällaisissa siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa, joissa markkinaehtoisen hinnan määrittäminen tunnustetusti voi olla haastavaa ja tulkinnanvaraista, on siis VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määrittämisen kannalta hyvin ratkaisevaa, onko verovel-

⁷⁰ HE 107/2006, s. 20.

⁷¹ Paronen 2014, s.29.

vollinen pyrkinyt selvittämään markkinaehtoista hintaa ja siten vilpittömästi pyrkinyt toimimaan oikein. Kyseessä oleva korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu jättää kuitenkin epäselväksi, miten sen esille nostamat mittapuut hyväksyttävälle menettelylle pätevät muiden kuin siirtohinnoitteluokaisujen kohdalla. Siirtohinnoitteluun liittyy nimitäin muita verotuksen osa-alueita voimakkaammin subjektiivisuuden piirre, mikä käy ilmi myös käsitellystä ratkaisusta KHO 2014:33. Verovelvollinen ja veroviranomainen voivat päätyä eri käsitykseen hyväksyttävästä arvostustasosta tai vaihteluvälistä samaa käytettävissä olevaa materiaalia arvioiden, minkä sinänsä voidaan katsoa tekevän siirtohinnoittelusta oman erityisalueensa. Kuitenkaan mitään periaatteellista estettä ei pitäisi olla sille, että minkä tahansa ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvan asian hoitaminen vilpittömässä mielessä ja kohtuullisin ponnistuksin riittäisi estämään VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämisen, vaikka veroviranomainen näkisikin tulkinanvaraisissa asioissa aihetta poiketa annetusta veroilmoituksesta.⁷² Tällainen VML 32.3 §:n tulkintalinja olisi yhteneväinen lainkohdan sanamuodon kanssa. On toki huomioitava, että etenkin muissa kuin siirtohinnoittelutapauksissa on vaikeaa yksiselitteisesti määrittää, milloin verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja koittanut riittävän kohtuullisin ponnistuksin selvittää asiaa niin, ettei VML 32.3 §:n soveltaminen olisi oikeutettua. Lisäksi näiden asioiden selvittäminen vaatisi aina tarkkaa tapauskohtaista selvittelyä, mihin massaluonteisuutta tavoitteleva verotusjärjestelmämme ei hyvin sovellu.

3.4 Verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä

Samoin kuin niissä tilanteissa, joissa verovelvollisen voidaan osoittaa pyrkineen toimia oikein, VML 32.3 §:n sanamuodon mukaisen tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden vaatimuksen on vaikea katsoa toteutuvan niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä. Mikäli verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä, merkitsee se väistämättäkin sitä, että verovelvollinen kantaa asiasta ainakin jonkinasteista huolta ja näkee vaivan korjatakseen virheensä. Toiminta ei tällöin voi olla tässä asiassa samanaikaisesti törkeän huolimattonta. Toki tällöin tarkastellaan verovel-

⁷² Paronen 2014, s. 29.

vollisen huolellisuutta kokonaisarvioinnin kautta, eikä huomioida sitä, että verovelvollisen toiminta on alkujaan saattanut olla törkeän huolimatonta tai tahallista.

Tuoreessa ratkaisussa KHO 2016 T 409 käsiteltiin veronkorotuksen määräämistä juuri-kin tällaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen korjasi oma-aloitteisesti tekemänsä virheen. Ratkaisussa tehtiin selkeä rajanveto, missä tilanteessa veronkorotusta ei ainakaan voida määrätä VML 32.3 §:n nojalla. Ratkaisu jätettiin julkaisematta, jolloin sillä ei ole oikeuslähteenä yhtä suurta painoarvoa kuin julkaistuilla korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla⁷³. Julkaiseminen olisi kuitenkin mielestäni ollut aiheellista nimenomaan siitä syystä, että ratkaisussa annettiin hyvinkin selkeä kannanotto VML 32.3 §:n soveltamiseen liittyen. Lisäksi verovelvollisten oikeusturvan kannalta olisi suotavaa julkaista annettuja ratkaisuja mahdollisimman laajasti⁷⁴.

Tapauksessa A Oy jätti ensin ajallaan veroilmoituksen, jonka mukaan yhtiön verotettava tulo oli noin 139,9 miljoonaa euroa. Tämän jälkeen Konserniverokeskus pyysi A Oy:tä toimittamaan veroilmoituksen tarvittavat liitteet, kuten tuloslaskelman ja taseen, joita A Oy ei ollut veroilmoituksen yhteydessä jättänyt. Tuloslaskelmalle yhtiön tilikauden voitoksi olikin merkitty veroilmoituksesta poiketen noin 208,3 miljoonaa euroa. Eroavaisuuksien vuoksi Konserniverokeskus lähetti yhtiölle kirjeen, jossa sitä pyydettiin täydentämään veroilmoitustaan vastaamalla 11 esitettyyn kysymykseen. Käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion osalta, josta ilmoitettujen verotettavien tulojen eroavaisuudet pääasiassa johtuivat, ei kysytty täydennyspyynnössä mitään. Täydennyspyynnön johdosta yhtiö lähetti uuden veroilmoituksen, jonka mukaan yhtiön verotettava tulo olikin noin 218,8 miljoonaa euroa. Veroilmoituksen havaittiin kuitenkin edelleen sisältävän laskuvirheitä ja vähennyskelvottomia eriä, joiden vuoksi yhtiöltä pyydettiin jälleen asiasta lisäselvitystä ja yhtiölle lähetettiin veroilmoituksen poikkeamiskirje. Yhtiö antoi jälleen uuden veroilmoituksen, jossa verotettavaksi tuloksi oli ilmoitettu noin 223,3 miljoonaa euroa. Tämä summa vahvistettiin yhtiön verotettavaksi tuloksi. Alkuperäisellä ja viimeisimmällä veroilmoituksella ilmoitetut verotettavat tulot poikkesivat yli 83 miljoonaa euroa toisistaan, minkä johdosta yhtiölle määrättiin veronkorotusta kaksi miljoonaa euroa VML 32.3 §:n nojalla.

⁷³ Määttä 2014, s. 234.

⁷⁴ Penttilä 2016.

Keskeisimpänä syynä alkuperäisellä ja lopullisella veroilmoituksella ilmoitettujen verotettavien tulojen poikkeamaan oli siis yhtiön veroilmoituksella ollut virheellinen käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion käsittely. Hallinto-oikeus totesi, että koska mainittujen käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioiden vähennyskelvottomuus verotuksessa ei ole ollut tulkinnanvarainen asia, voidaan alkuperäistä veroilmoitusta pitää olennaisesti vääränä. Samat luovutustappiot oli ilmoitettu virheellisenä myös veroilmoituksen liitteellä, joten hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan virhettä ei voitu pitää mekaanisena merkitsemisvirheenä. Lisäksi hallinto-oikeus huomioi ilmoittamatta jääneen tuloerän suuren määrän ja katsoi, että verovelvollinen oli toiminut törkeän huolimattomasti ja veronkorotus voitiin siten määrätä VM 32.3 §:n nojalla. Hallinto-oikeus kuitenkin alensi käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion osalta määrättyä veronkorotusta 700 000 euroon sillä perusteella, että Konserniverokeskuksen selvityspyynnössä ei ollut kiinnitetty huomiota käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioon, josta ilmoitettujen verotettavien tulojen eroavaisuus oli pääasiassa johtunut, vaan yhtiö oli korjannut virheensä siltä osin oma-aloitteisesti ja ennen verotuksen toimittamista.

Myös korkein hallinto-oikeus nosti asian arvioinnissa merkittävimpään asemaan sen, että yhtiö korjasi käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioon liittyvän virheen ennen säännönmukaisen verotuksen toimittamista sekä sen, että yhtiö korjasi tämän veroilmoituksessa olleen virheen oma-aloitteisesti. Vaikka Verohallinto olikin lähettänyt yhtiölle useita lisäselvityspyyntöjä muiden, lukuisten veroilmoituksella olleiden puutteiden ja epäselvyyksien vuoksi, merkitystä oli ratkaisun kannalta nimenomaan sillä, että vähennyskelpoisina ilmoitettujen käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioiden osalta selvitystä ei ollut pyydetty. Korkein hallinto-oikeus katsoikin, että näissä olosuhteissa VML 32.3 §:n soveltamisedellytykset eivät täytyneet kyseisen ilmoitusvirheen johdosta ja veronkorotus tuli alentaa VML 32.2 §:n mukaiseen 800 euroon. Ratkaisusta ilmenee, että korjaamalla oma-aloitteisesti veroilmoituksella olevan virheen ennen verotuksen päättymistä ja ennen kuin Verohallinto pyytää tästä nimenomaisesta asiasta verovelvolliselta selvitystä, verovelvolliselle ei voida määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella. On siis järkevä ja kustannustehokas veroriskien hallintakeino tarkistaa veroilmoitus vielä sen jättämisenkin jälkeen huolimattomuusvirheiden havaitsemiseksi⁷⁵.

⁷⁵ Urpilainen 2016, s. 3.

Tähän liittyen Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö esitti vastineessaan mielestäni aiheellisesti huolensa. Oikeudenvalvontayksikkö totesi, että verovelvollisella on toki oikeus korjata veroilmoitustaan jälkikäteen ja että tämä johtikin veronkorotuksen alentamiseen hallinto-oikeudessa. Oikeudenvalvontayksikön mukaan jälkikäteinen korjaaminen ei kuitenkaan poista yhtiön alun perin jättämän veroilmoituksen virheellisyyttä eikä sitä, että yhtiö on tällöin antanut tietensä tai tässä tapauksessa törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen. Mikäli näin olisi, verovelvolliset voisivat Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön mukaan jopa kokeilla, huomaako Verohallinto virhettä, joka johtaisi verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen, kuten esimerkiksi todellista pienempään verotettavaan tuloon. VML 26.6 §:n mukaan veroviranomainen voi käsitellä eri asioita eri tavalla, valikoida jotkin asiat tarkemmin tutkittavaksi ja puolestaan käsitellä muut asiat summaarisemmin. Säännöksen myötä on mahdollista tutkia verotustietoja koneellisesti, jolloin tietoihin sovelletaan ennalta määriteltyjä valikointiehtoja, joiden täytyessä asioita nousee tarkemmin tutkittavaksi.⁷⁶ Virhe voi näin ollen todella jäädä kokonaan huomaamatta.

Lisäksi mahdollisesta veroviranomaisen lähettämästä selvityspyynnöstä yhtiö saa tietää, ettei yhtiön verotusta toimiteta massamenettelyssä koneellisesti, vaan se on valikoitunut virkailijäkäsittelyyn. Tällöin yhtiö tietäisi korjata virheellistä veroilmoitustaan jälkikäteen ja säästyisi näin VML 32.3 §:n nojalla määrättävältä veronkorotukselta, jollei selvityspyynnössä ole pyydetty selvitystä nimenomaan tästä tietystä virheestä. Toki yhtiö ottaisi tällaisella menettelyllä riskin, sillä VML 32.3 §:n mukainen veronkorotus voidaan määrätä, mikäli verovelvollinen ei korjaa veroilmoitustaan ennen kuin sille lähetetään kyseiseen asiaan liittyen selvityspyyntö. Tällöin virheen korjaaminen ei enää ole oma-aloitteista. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määrittämisen mahdollisuus myös niissä tilanteissa, joissa veroilmoitusta korjataan oma-aloitteisesti, auttaisi todennäköisesti kitkemään näitä riskipelaajia pois ja painostaisi kaikkia verovelvollisia olemaan huolellisempia heti alkuperäistä veroilmoitusta antaessaan.

Kuten ratkaisussa KHO 2014:33, myös tämän tapauksen KHO 2016 T 409 käsittelyssä hallinto-oikeus katsoi tuloon lisätyn summan suuruuden yhdeksi vahvaksi VML 32.3

⁷⁶ Verohallinto 2015 (b), kohta 2.3 Verotuksen toimittaminen.

§:n soveltamisen perusteeksi. Korkein hallinto-oikeus ei sen sijaan maininnut sanallakaan kyseistä seikkaa tämänkään tapauksen ratkaisutekstissä, mistä voidaan tulkita, ettei kyseisellä seikalla ole merkitystä pohdittaessa sitä, voidaanko veronkorotus määrätä VML 32.3 §:n nojalla. Edes yli 83 miljoonan euron eroavaisuuden verotettavassa tulossa aiheuttaneiden virheiden ei katsottu olevan merkki törkeästä huolimattomuudesta, joten on vaikea kuvitella mitään tilannetta, jossa tuloon lisätty suuri rahamäärä katsottaisiinkin törkeän huolimattomuuden indikaattoriksi ja se oikeuttaisi siten VML 32.3 §:n soveltamiseen.

3.5 Verovelvollisen omaksi vahingoksi tekemä virhe

Verovelvollisen tekemät virheet eivät aina johda verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen, kuten esimerkiksi todellista pienempään verotettavaan tuloon. Tehdyt virheet saattavat myös johtaa siihen, että verovelvollinen päätyy maksamaan enemmän veroa kuin mitä hän oikeiden tietojen vallitessa olisi joutunut maksamaan. Virheen aiheuttamasta lopputuloksesta huolimatta veronkorotuksen määräämisen perusteet täyttyvät verovelvollisen antaessa virheellisiä tietoja. Ei ole kuitenkaan yksiselitteistä, minkä VML 32 §:n momentin mukaan veronkorotus voidaan tällaisessa tilanteessa määrätä. Tuoreessa vuosikirjapäätöksessä KHO 2016:16 korkein hallinto-oikeus ottikin kantaa veronkorotuksen määräämiseen tilanteessa, jossa verovelvollinen oli antanut virheellisen veroilmoituksen omaksi vahingokseen. Tapauksessa A Oy oli ottanut tytäryhtiöltään lainaa 114,5 miljoonaa euroa 3,75 %:n korolla ja lainannut tästä summasta edelleen emoyhtiölleen 89,4 miljoonaa euroa samalla korolla. Korkoja ei ollut maksettu. Tapah-tuneen virheen vuoksi A Oy:n kirjanpitoon oli jäänyt kirjaamatta ja veroilmoitukseen ilmoittamatta tytäryhtiöltä otetulle lainalle kertyneet noin 3,4 miljoonan euron korkomenot sekä vastaavasti emoyhtiölle annetulle lainalle kertyneet noin 2,7 miljoonan euron korkotulot.

Säännönmukaista verotusta toimittaessa Konserniverokeskus huomasi virheen ja pyysi yhtiötä esittämään selvityksen lainasta. Selvityspyynnön johdosta yhtiö korjasi virheensä ja toimitti uuden, korjatun veroilmoituksen ennen verotuksen toimittamisen päättym-

mistä. Korjatun veroilmoituksen perusteella A Oy:lle vahvistettiin noin 837 000 euron suuruinen tappio alkuperäisellä veroilmoituksella ilmoitetun noin 83 000 euron suuruisen tappion sijasta. Kuten tutkielman edellisessä alaluvussa kävi ilmi, veroilmoituksen korjaaminen estää VML 32.3 §:n soveltamisen ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on korjannut veroilmoitustaan oma-aloitteisesti ja ennen verotuksen toimittamisen päättymistä. Tässä tapauksessa Konserniverokeskus oli pyytänyt yhtiöltä lisäselvitystä nimenomaan ilmoittamatta jätettyihin korkoihin liittyen, joten yhtiön veroilmoituksen korjaaminen ei tapahtunut oma-aloitteisesti. Näin ollen veroilmoituksen korjaaminen ei suojannut yhtiötä VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämiseltä. Konserniverokeskus määräsi yhtiölle VML 32.3 §:n nojalla veronkorotusta 130 000 euroa ilmoittamatta jätettyjen korkotulojen perusteella, eli veronkorotusta määrättiin noin viisi prosenttia ilmoittamatta jätetystä tulosta.

Myös verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus pysyivät Konserniverokeskuksen verotuspäätöksessä. Hallinto-oikeus katsoi, että vaikka korkotulot ja -menot sinänsä liittyivät toisiinsa, kyse oli kuitenkin eri yhtiöille annetusta ja otetusta lainasta johtuvista korkotuloista ja -menoista, eikä niiden välillä näin ollen ollut varsinaista asiayhteyttä. Asiayhteyden puuttuessa hallinto-oikeus otti veronkorotuksen määrää arvioidessaan huomioon ainoastaan yhtiön veroilmoitukselta puuttuneet korkotulot. Lisäksi hallinto-oikeus vetosi ilmoittamatta jätettyjen korkotulojen huomattavaan määrään ja kirjanpitovelvolliselle yhtiölle asetettuun huolellisuusvelvoitteeseen ja totesi, että yhtiön on katsottava antaneen vähintäänkin törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen. Veronkorotuksen määrästä hallinto-oikeus totesi, ettei viiden prosentin veronkorotusta lisäystä tulosta ole pidettävä liian suurena. Myös Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö vetosi vastineessaan samoihin perusteluihin ja totesi lisäksi, että vaikka veroilmoituksen virhe olisikin johtunut mahdollisesti inhimillisestä erehdyksestä, kuten yhtiö oli tapauksessa väittänyt, se ei poista kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvoitetta ja yhteisön hallituksen vastuuta veroilmoituksen oikeellisuudesta. Oikeudenvalvontayksikkö totesi veronkorotuksen olevan sanktio, jonka tarkoitus on nimenomaan ehkäistä ilmoittamisvelvollisuuden puutteita ja sitä kautta sujuvoittaa verotuksen toimitamista.

Korkein hallinto-oikeus kuitenkin kumosi hallinto-oikeuden päätöksen. Hallinto-oikeuden ja Verotuksen oikeudenvallontayksikön näkemyksistä poiketen korkein hallinto-oikeus katsoi, että ratkaistavana olevan tapauksen kaltaisessa läpilainaustilanteessa kyseessä olevien virheiden on katsottava liittyvän toisiinsa niin tiiviisti, ettei niitä voida arvioida erillisesti. Merkityksellistä asiayhteyden toteamisen kannalta oli se, että sekä kertyneet korkotulot että kertyneet korkomenot olivat jääneet kirjaamatta kirjanpitoon ja ilmoittamatta veroilmoituksella. Korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisussaan suuren painoarvon sille seikalle, että ilmoittamatta jääneet korkomenot olivat ylittäneet ilmoittamatta jääneet korkotulot, eli yhtiö oli antanut virheellisen veroilmoituksen omaksi vahingokseen. VML 32.3 §:n sanamuodon mukaan veronkorotus määrätään tuloon lisätylle määrälle. Korkein hallinto-oikeus totesikin, että mikäli veronkorotus määrättäisiin vain ilmoittamatta jääneiden korkotulojen perusteella ottamatta huomioon samasta virheestä johtuen ilmoittamatta jääneitä korkomenoja, päädyttäisiin VML 32.3 §:n tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen. Kyseisen lainkohdan soveltamisedellytysten ei katsottu näin ollen täyttyvän ja korkein hallinto-oikeus palauttikin asian Verohallinnolle mahdollisen veronkorotuksen määräämiseksi pykälän 1 tai 2 momentin nojalla.

VML 32.3 §:n mukainen veronkorotus on sen sanamuodon mukaan sanktio verovelvollisen tahallista tai törkeän huolimattomasta toiminnasta. Verovelvollisen omaksi vahingoksi tekemä virhe on mielestäni selvä osoitus inhimillisestä erehdyksestä, eikä veronkorotuksen määrääminen tällaisessa tilanteessa vastaisi lainkohdan sanamuotoa ja tarkoitusta. Tätä seikkaa myös korkein hallinto-oikeus piti merkityksellisenä. Ratkaisusta käy ilmi, ettei pelkkä verovelvollisen omaksi vahingoksi annettu veroilmoitus kuitenkaan riitä estämään veronkorotuksen määräämistä VML 32.3 §:n nojalla. Tärkeää on, että virheiden katsotaan liittyvän toisiinsa niin tiiviisti, ettei niitä voida arvioida erillisesti. Tällöin voidaan katsoa, ettei yhtiölle ole tosiasiasa lisätty tuloja tämän tietyn asiakokonaisuuden osalta, jolloin VML 32.3 §:n soveltamisedellytykset eivät täyty.

Kyseessä olevasta tapauksesta voidaan kuitenkin havaita, ettei asiayhteyden olemassa oloa välttämättä tunnusteta kovin helpolla. Alemmissa muutoksenhakuasteissa asiayhteyttä ei pidetty tarpeeksi vahvana, kun taas korkein hallinto-oikeus oli asiasta eri mieltä. Kuten muutkin tässä luvussa käsitellyt korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut,

myös tämä ratkaisu osoittaa, että verovelvolliselle on ollut kannattavaa valittaa veronkorotuksista. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat monesti olleet täyskäännöksiä alemmissä muutoksenhakuasteissa annettuihin ratkaisuihin, ja hallinto-oikeudessa usein korostetussa asemassa olleet perusteet VML 32.3 §:n mukaiselle veronkorotukselle, kuten tuloon lisätyn erän suuruus ja kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvoite, on jätetty korkeimman hallinto-oikeuden päätöksenteossa täysin huomiotta. Veronkorotuksiin liittyvä epävarmuus ja siitä johtuva huono ennustettavuus ovat verovelvollisen oikeusturvan kannalta vakavasti otettavia ongelmia. Kärjistyneimmillään tämä voi johtaa siihen, että verovelvollinen turvautuu muutoksenhakumenettelyyn välttääkseen veronkorotusta koskevan riskin. Verovelvollinen voi siis esimerkiksi esittää menon vähennyskelpoisuutta koskevan vaatimuksen vasta oikaisulautakunnalle, jolloin riskiä virheellisestä toiminnasta ja sen myötä määrättävästä veronkorotuksesta ei tällöin ole. On kuitenkin ilmeistä, ettei tällaista toimintamallia voida pitää hyvän verojärjestelmän kannalta toivottavana.⁷⁷

⁷⁷ Lindgren 2016, s. 235-236.

4. VML 32.3 §:ÄÄ VOIDAAN SOVELTAA

4.1 Virhe pääverolomakkeella

Vuoden 2016 alussa korkein hallinto-oikeus antoi valitusluvan ja ratkaisi asiakysymyksen neljässä veronkorotusta koskevassa tapauksessa. Näistä ratkaisuista korkein hallinto-oikeus julkaisi kaksi vuosikirjapäätöksenä ja yhden niin sanottuna lyhyenä ratkaisuselosteena. Lisäksi samassa yhteydessä annettiin seitsemän päätöstä, joissa veronkorotusta koskevassa valituksessa muutoksenhakijalle ei annettu valituslupaa. Tätä taustaa vasten peilaten voidaan katsoa, että tästä melko kattavasta veronkorotustapausten otoksesta julkaistuilla ratkaisuilla korkeimmalla hallinto-oikeudella on ollut mahdollisuus muodostaa vahva verotuskäytäntö ja tulkintaa ohjaava prejudikaatti.⁷⁸ Ennakkopäätöksistä varsin merkittävä osa on äänestyspäätöksiä. Tulkinnanvaraisimmissa tapauksissa, joita ennakkopäätökset ovat, on tyypillistä, että tehtävään veropäätökseen liittyy eri suuntiin vetäviä argumentteja ja päädytään äänestyspäätökseen.⁷⁹ Seuraavaksi käsiteltävää äänestysratkaisua KHO 2016:15 voidaan kuitenkin pitää jossain määrin tavanomaisesta poikkeavana, sillä ratkaisukokoonpanossa mukana olleiden hallintoneuvosten välillä on ollut todella vahvasti toisistaan poikkeava näkemys VML 32.3 §:n ja 32.2 §:n välisestä rajanvedosta ja siitä, kumman momentin perusteella veronkorotus tulisi määrätä esillä olevassa tilanteessa. Hallintoneuvosten näkemykset poikkeavat toisistaan hyvin periaatteellisissakin asioissa, kuten lain tulkintaan ja soveltamiseen liittyvissä kysymyksissä.⁸⁰

KHO 2016:15: Yhtiö ei ollut ilmoittanut saamaansa 1 000 000 euron suuruista konserniavustusta pääverolomakkeellaan satunnaisina tuottoina, minkä johdosta yhtiö oli ilmoittanut elinkeinotoiminnan tappionsa konserniavustuksen verran liian suurena. Vaikka yhtiö oli ilmoittanut konserniavustuksen sen ilmoittamiseen tarkoitettulla lomakkeella 65, korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli

⁷⁸ Lindgren 2016, s. 243.

⁷⁹ Määttä 2014, s. 235.

⁸⁰ Penttilä 2016.

antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Kyseisessä korkeimmassa hallinto-oikeudessa esillä olleessa tapauksessa A Oy oli saanut tytäryhtiöltään B Oy:ltä konserniavustusta 1 000 000 euroa. A Oy ei ollut ilmoittanut kyseistä konserniavustusta pääverolomakkeensa 6B tuloverolaskelmalla. Näin ollen yhtiö oli ilmoittanut verovuoden elinkeinotoiminnan tappioksi 16,9 miljoonaa euroa, eli konserniavustuksen verran liian suuren summan. Tuloverolaskelmalla ilmoittamatta ja tulouttamatta jäänyt konserniavustus oli kuitenkin ilmoitettu verolomakkeella 65. Kyseisellä lomakkeella annetaan selvitys yhteisöistä, joissa omistusosuus on vähintään 10 % ja sillä verovelvollisen on myös eriteltävä annetut ja saadut konserniavustukset. Lomakkeen 65 lisäksi A Oy:n saama konserniavustus oli ilmennyt myös yhtiön tuloslaskelmalta, joka oli ollut nidottuna verolomakkeeseen 63, jolla annetaan tilinpäätöstiedot Verohallinnolle ja kaupparekisteriin.

Konserniverokeskus havaitsi virheellisuuden yhtiön verotuksen toimittamisen yhteydessä. Ennen tätä yhtiö ei siis ollut itse oma-aloitteisesti oikaissut veroilmoitustaan. Yhtiön mukaan konserniavustus oli jäänyt lisäämättä pääverolomakkeelle kiireestä johtuneen inhimillisen erehdyksen vuoksi. Verotusta toimitettaessa yhtiön elinkeinotoiminnan veronalaisiin tuottoihin lisättiin saatu konserniavustus ja yhtiölle määrättiin VML 32.3 §:n mukaan 5 prosentin eli 50 000 euron suuruinen veronkorotus. Veronkorotukseen liittyvää yhä edelleenkin epäselvää oikeustilaa kuvaa se, että eri muutoksenhakuasteissa veronkorotusta koskevat päätökset vaihtelivat suuresti. Oikaisulautakunta katsoi, että veronkorotus tuli määrätä VML 32.2 §:n mukaan ja näin ollen se alensi veronkorotuksen 800 euroon. Hallinto-oikeus puolestaan kumosi oikaisulautakunnan päätöksen. Hallinto-oikeuden mukaan veronkorotus tuli määrätä VML 32.3 §:n mukaan, mutta veronkorotuksen määrää alennettiin Konserniverokeskuksen alun perin määräämästä 50 000 eurosta 10 000 euroon, joka on määrältään 1 prosentti lisäystä tulosta. Veronkorotuksen tason määräytymisestä on mainittu hallinto-oikeuden ratkaisussa ainoastaan se, että veronkorotusta ei ole esitettyissä olosuhteissa määrättävä 10 000 euroa suuremmaksi. Muita perusteluja veronkorotuksen suuruudelle ei hallinto-oikeudessa esitetty. Korkeimmas-

sa hallinto-oikeudessakin ratkaisu syntyi vasta äänestyksellä äänin 3-2, enemmistö pysytti hallinto-oikeuden ratkaisun.

VML 32.3 §:n sanamuoto edellyttää verovelvollisen tietoisuutta, eli toiminnan tahallisuutta, tai törkeää huolimattomuutta ja tämän lisäksi sitä, että veroilmoitus on olennaisesti väärä. A Oy ei ollut pyrkinyt salaamaan saamaansa konserniavustusta, sillä se oli ilmennyt yhtiön tuloslaskelmalta sekä veroilmoituksen liitelomakkeelta 65. Konserniavustuksen ilmoittamatta jättäminen pääveroilmoituksella ei siis perustunut tietoiseen harkintaan, vaan kysymys oli inhimillisestä erehdyksestä. Näihin olosuhteisiin nähden ja ottaen lisäksi huomioon sen, että konserniavustuksella oli kyseisen verovuoden kohdalla vaikutusta vain yhtiölle vahvistetun tappion määrään, hallinto-oikeus totesi, ettei yhtiön menettely ole ollut tarkoituksellista. Myöskään korkeimmassa hallinto-oikeudessa ei väitetty, että virheellisen veroilmoituksen antaminen esillä olevassa tapauksessa olisi ollut tahallista. Tulkintaongelmaksi muodostuikin ennen kaikkea sen arviointi, onko kyse ollut törkeästä huolimattomuudesta.

Ratkaisussa käsitellään laajasti verotusmenettelyssä tapahtuneita muutoksia ilmoitus- ja tutkimisvelvollisuuden kannalta. Erityisen tärkeään asemaan ratkaisussa on nostettu lailla 1079/2005 toteutettu verotusmenettelyn uudistus. Veronkorotusta koskevia säännöksiä ei tuolloin uudistettu, mutta kyseisellä lakimuutoksella rajoitettiin veroviranomaisten toimesta tapahtuvaa veroilmoitusten tutkimisvelvollisuutta. Uudistuksessa VML 26 §:n 5 momenttiin lisättiin säännös, jonka mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Veroviranomaisen on verotusta toimittaessaan tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka on asian laatu, laajuus, verovelvollisen yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen perusteltua. Uudistuksessa muutettiin samalla myös verotuksen oikaisemista verovelvollisen vahingoksi koskevia säännöksiä.

Lakimuutoksella 1079/2005 luovuttiinkin selvästi veroviranomaisen entisen kaltaisesta veroilmoituksen tutkimisvelvollisuudesta ja siirryttiin painottamaan verovelvollisen

omaa vastuuta veroilmoituksen oikeellisuudesta⁸¹. Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan, että on lainsäädännön tarkoituksen mukaista ja johdonmukaista, että nykyisessä verotusmenettelyssä pääverolomakkeelle sisältyvien verotettavaa tuloa perusteettomasti pienentävien virheiden johdosta voidaan määrätä verovelvolliselle merkityksellinen veronkorotus, sillä rajoitetumman tutkimisvelvollisuuden aikakaudella on todennäköisempää, että virhe saattaisi jäädä kokonaan havaitsematta. Tässä asetetaan verovelvolliselle tuottamuksesta riippumaton niin sanottu ankara vastuu veroilmoituksensa oikeellisuudesta⁸² ja korostetaan veronkorotusjärjestelmän perimmäistä tarkoitusta, jonka voidaan katsoa olevan nimenomaan verovelvollisten ilmoituspuutteiden ehkäiseminen.

Verovelvollisen oman vastuun lisäksi ratkaisussa käsitellään pintapuolisesti kirjanpito-velvollisen huolellisuusvelvoitetta. Hallinto-oikeus perusteli VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämistä muun muassa kirjanpito-velvollisen korostuneella huolellisuusvelvoitteella. Myös Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö viittasi korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä kirjanpito-velvollisen huolellisuusvelvoitteeseen ankaroittamisperusteena. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa todetaan lisäksi huolellisuusvelvoitteeseen liittyen, että subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotuksiin muutenkin vain poikkeuksellisista inhimillisistä syistä ja ammattilaisten hoitamassa yritysverotuksessa subjektiivisilla seikoilla on perustellusti vielä vähemmän merkitystä kuin yksityishenkilöiden verotuksessa.⁸³ Kirjanpitolainsäädännön mukaan kirjanpito-velvollista todella sitoo kirjanpito-oikeudellinen huolellisuusvelvoite ja vastuu kirjausten oikeellisuudesta. Vero-oikeudessa nämä käsitteet eivät kuitenkaan välttämättä ole mielekkäitä, sillä kirjanpito-velvollisen huolellisuuden ja vastuun sisältö määräytyy nimenomaan kirjanpitolainsäädännön perusteella. Vero-oikeudellista itsenäistä merkityssisältöä näille käsitteille ei ole osoitettu. Verovelvollisella on vero-oikeudellinen huolellisuusvelvoite ja vastuu kirjaustensa oikeellisuudesta vain sen mukaisesti kuin verolainsäädännössä säädetään. Käytännössä kyse on siis kirjanpito-velvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta, sillä muusta huolellisuusvelvoitteesta ei ole verolainsäädännössä säädetty. Tämän vuoksi huolellisuusvelvoitteeseen vetoamista ja sen käyttämistä ankaroittamis-

⁸¹ Penttilä 2016.

⁸² Urpilainen 2016, s. 2.

⁸³ Torkkel 2016, s. 260.

perusteena esillä olevassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa voidaan pitää osin kyseenalaisena.⁸⁴

Verotusmenettelyssä tapahtuneiden muutosten ja niiden vaikutusten lisäksi ratkaisussa käsitellään Euroopan ihmisoikeussopimuksen merkitystä veronkorotuksen määräämisen kannalta. Huolellisuusvelvoitteeseen vetoamisen tapaan myös sen perustelu, että 3 momentin mukainen veronkorotus on ihmisoikeussopimuksen mukainen, jää ratkaisussa jokseenkin hataralle pohjalle. Suomen kansallisen oikeuden mukaan veronkorotus ei ole rikoksesta määrätty rangaistus, vaan kyse on hallinnollisessa järjestyksessä määrättäväsä sanktiosta. Veronkorotukset ja vastaavat muun nimiset seuraamukset on kuitenkin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa katsottu rangaistusluonteisiksi, minkä johdosta niihin on sovellettu Ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan säännöksiä. Näin ollen lähtökohdiana tulisi olla syyttömyysolettamus, ja vastapuolen eli veroviranomaisen tulisi esittää näyttöä laissa vaaditusta verovelvollisen toiminnan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.⁸⁵ Varsinaista konkreettista näyttöä tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta ei kuitenkaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa tuoda esille. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa todetaan, että veronkorotuksen rangaistusluonteesta johtuen sen soveltamisessa tulisi Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaan noudattaa korostettua lainalaisuutta. Ratkaisussa kuitenkin myönnetään se, että VML 32.3 §:n sanamuoto soveltuu sellaisenaan heikosti esillä olevaan tilanteeseen ja muunlaisen sisällön antaminen säännökselle ei välttämättä täytä lainalaisuuden vaatimuksia. Ratkaisussa enemmistö kuitenkin toteaa, että veronkorotukset eivät kuulu rikosoikeuden ydinalueeseen, joten rikosprosessia koskevia vaatimuksia ei ole välttämätöntä soveltaa ehdottoman tiukasti ja veronkorotus voidaan määrätä tässä tilanteessa 3 momentin mukaan.

Enemmistö siis toteaa ratkaisun perusteluissa, että VML 32.3 §:n sanamuodon voidaan katsoa soveltuvan huonosti esillä olevaan tilanteeseen. Enemmistön mielestä 3 momenttia on kuitenkin sen tulkintahistoria huomioiden tulkittava yritysverotusmenettelyn erityispiirteet huomioon ottaen. Ratkaisussa todetaan, että VML 32.3 §:ää on vakiintuneesti sovellettu myös sellaisiin suurempien yritysten ilmoituspuutteisiin, joissa virhe on

⁸⁴ Torckel 2016, s. 262-264.

⁸⁵ Andersson 2010, s. 457.

todennäköisesti johtunut inhimillisestä huolimattomuudesta, mutta virheen suuruus on tehnyt huolimattomuudesta säännöksen tarkoittamalla tavalla törkeän. Tätä voidaan pitää yhtenä enemmistön perusteluiden avainkohdista. Enemmistö siis katsoo 3 momentin soveltamisen olevan oikeutettua, mikäli virhe on mittaluokaltaan riittävä, vaikka virheen voidaan katsoa johtuvan inhimillisestä erehdyksestä. Esillä olevan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa otetaan samassa hengessä kantaa myös VML 32 §:n 2 ja 3 momentin väliseen suhteeseen. Perusteluissaan enemmistö toteaa, että soveltamisalojen välisessä rajanvedossa on välttämätöntä ottaa huomioon veronkorotusjärjestelmän rakenteellinen kokonaisuus. Rakenteellisella kokonaisuudella viitataan siihen tosiseikkaan, että VML 32.2 §:n ylärajan mukainen 800 euron veronkorotus olisi suurimmille yrityksille lähes merkityksetön. Enemmistön näkemyksen mukaan VML 32 §:ää on tulkittava siten, että veronkorotuksen luonne ilmoittamisvelvollisuuden suojaajana säilyy ja sillä saavutetaan riittävä yleisestävä vaikutus.⁸⁶ Ankaran rangaistusuhan kautta haetaan siis tehoa ja vaikuttavuutta.

Korkeimman hallinto-oikeuden vähemmistön mielestä veronkorotus olisi tullut määrätä VML 32.2 §:n perusteella. Enemmistön tavoin, myös vähemmistöön jääneiden jäsenten näkemyksen mukaan 2 momentin perusteella määrättävä 800 euron veronkorotus on suurille yrityksille lähes merkityksetön. Vähemmistö katsoi, että VML 32 §:n tulkinnassa on kuitenkin noudatettava lain sanamuotoa ja otettava huomioon 2 ja 3 momentin erilliset ja toisistaan poikkeavat soveltamisedellytykset. VML 32 §:ssä tai lainvalmisteluaineistossa ei ole mainintoja siitä, että 3 momentin soveltaminen olisi oikeutettua, mikäli 1 ja 2 momentin veronkorotukset tuntuvat tilanteeseen nähden euromääriltään liian pieniltä. 3 momentin soveltaminen edellyttää lain sanamuodon mukaan nimenomaan verovelvollisen subjektiivisen syyllisyyden arviointia, eli toiminnan tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta. Perusteluissaan vähemmistö toteaa, että syyllisyyden arvioiminen pelkästään virheen euromääräisen suuruuden perusteella johtaa siihen, että objektiivisten seikkojen perusteella arvioidaan myös subjektiivinen syyllisyys, mikä ei ole lain sanamuodon mukaista.⁸⁷

⁸⁶ Urpilainen 2016, s. 2-3.

⁸⁷ Penttilä 2016.

Vähemmistön mukaan VML 32 §:n 2 ja 3 momentin välistä epäsuhtaa ei voida korjata oikeuskäytännöllä, vaan epäsuhtaan korjaaminen on lainsäätäjän tehtävä. Vähemmistön perusteluissa kiinnitetään huomiota siihen, että lainsäätäjällä olisi ollut tilaisuus korottaa 2 momentin mukaan määrättävien veronkorotusten enimmäismäärää useiden verotusmenettelylain muutosten yhteydessä. Enemmistön mielipiteen voittaessa tässä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa tulee hyväksytyksi se, että tuomioistuimen ratkaisulla paikataan lainsäädännön puutteellisuuksia.⁸⁸ Tutkielmassa aikaisemmin käsitellyissä ratkaisuissa lain sanamuoto on ollut korkeimman hallinto-oikeuden tulkintaa vahvasti ohjaava peruste, joten siinä suhteessa tämä ratkaisu on aikaisemmasta ratkaisukäytännöstä poikkeava ja tarjoaa veronkorotuksiin uudenlaista tulkintalinjaa.

Enemmistö esittää ratkaisussa huomion siitä, että VML 32.3 §:n soveltaminen ei johda liian ankariin lopputuloksiin, sillä lainkohdan mukaisessa prosenttiperusteisessa veronkorotuksessa ei ole alarajaa. Tämä ainakin teoriassa mahdollistaa veronkorotuksen määrän rajoituksettoman suhteuttamisen käsiteltävissä olevan asian olosuhteisiin. Ei kuitenkaan ole ollenkaan selvää, toteutuuko tilannekohtaisuus verotuskäytännössä. Näytöt yritysverotukseen liittyvistä VML 32.3 §:n soveltamistilanteista eivät ole tilannekohtaisuuden kannalta kovinkaan rohkaisevia, ja esimerkiksi verotarkastusten yhteydessä verovelvollisten ja Verohallinnon on hyvin vaikea päästä yksimielisyyteen siitä, onko kyse ollut tulkinnanvaraisesta asiasta ja miten mahdollinen tulkinnanvaraisuus tulisi ottaa veronkorotusta määrättäessä huomioon. Monesti veronkorotus määrätäänkin tapauskohtaisen soveltamisharkinnan sijaan kaavamaisesti. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen prosenttimäärän määrittämiseen ei ole saatavissa kovin selkeitä kriteereitä oikeuskäytännöstä tai muistakaan oikeuslähteistä, joten senkin puolesta tilanteiden erilaisuutta on vaikea ottaa huomioon.⁸⁹

Myös korkeimman hallinto-oikeuden enemmistö on esillä olevassa ratkaisussa todennut, että koneellisemmaksi massamenettelyksi kehittyneessä tuloverotuksessa ei voida selvittää ilmoittajan subjektiiviseen syyllisyyteen vaikuttavia seikkoja, kuten ilmoittajan toimintakykyä, tietämystä tai virheelliseen menettelyyn johtaneita muita syitä tarkemmin kuin mitä mahdollisesta kuulemiseen annetusta kirjallisesta vastineesta ilmenee.

⁸⁸ Penttilä 2016.

⁸⁹ Urpilainen 2016, s. 3-4.

Tämän vuoksi veronkorotussäännöksiä on enemmistön mukaan vakiintuneesti tulkittu niin, että veronkorotus määrätään veroilmoituksesta objektiivisesti havaittujen seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella. VML 32 §:n 3 momentin perusteella määrättävän veronkorotuksen tasoon korkeimman hallinto-oikeuden enemmistö otti kantaa toteamalla, että verovelvollisten yhdenvertaisen ja tasapuolisen kohtelun takaamiseksi veronkorotuksen määrääminen Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisena kaavamaisena prosentuaalisena lisäyksenä on perusteltua. Veronkorotusta määrättäessä on kuitenkin aina tapauskohtaisesti arvioitava, onko kysymys liian suuresta veronkorotuksesta suhteessa lisättyyn tuloon, kun otetaan huomioon asian tosiasialliset olosuhteet, kuten esimerkiksi virheen laatu, verovelvollisen koko ja luonne, verovelvollisen myötävaikutus virheen selvittämiseen sekä aiempien verovuosien mahdolliset ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnit. Esillä olevassa ratkaisussa veronkorotuksen määrä onkin huomattavasti alhaisempi kuin yhtenäistämisohjeiden mukaisesti määrättävä veronkorotus olisi ollut.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa päädyttiin lopulta siis siihen, että yhtiö oli antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen törkeästä huolimattomuudesta. Ratkaisu on Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukainen. Jo vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten annettuun yhtenäistämisohjeeseen lisättiin kohta, jonka mukaan veroilmoitus voidaan katsoa annetun tahallisesti tai törkeän huolimattomasti vääränä, jos verotettavaa tuloa on rasiitettu selvästi vähennyskelvottomalla menolla tai selvästi veronalainen tulo on ilmoitettu verovapaana, vaikka tulon tai menon luonteesta olisikin annettu riittävä selvitys liitelomakkeella.⁹⁰ Ohjeet ovat sallittuja oikeuslähteitä eli ne eivät ole oikeudellisesti sitovia, mutta niiden voidaan katsoa kuvaavan Verohallinnon omaksumaa käytäntöä ja siten edistävän verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta.⁹¹

Esillä olevan ratkaisun päätöksenteossa otettiin erityisesti huomioon pääverolomakkeen merkitys yritysverotuksen toimittamisen perustana, virheen selvyys ja verotettavaan tulokseen vaikuttava euromäärä sekä yhtiön resurssit huolehtia kirjanpitovelvollisena

⁹⁰ Verohallinto 2009, s.77. Yhtenäistämisohjeessa mainittu tilanne ei ole täysin ratkaisussa KHO 2016:15 käsiteltyä tapausta vastaava, mutta sekä ohjeen että ratkaisun näkökannat pääverolomakkeesta poikkeavan liitelomakkeen tai lisätiedon toissijaisesta merkityksestä ovat toisiaan vastaavat.

⁹¹ Määttä 2014, s. 262.

ilmoittamisvelvollisuudestaan⁹². Ratkaisun KHO 2016:15 myötä VML 32 §:n 2 momentin soveltamisala jää käytännössä hyvin kapeaksi ja 3 momentin voidaan puolestaan katsoa laajentuvan kirjanpitovelvollisten osalta sovellettavaksi hyvinkin erilaisiin tilanteisiin. Toisessa ääripäässä ovat tapaukset, joissa verovelvollinen toistuvasti ja tahallaan laiminlyö ilmoittamisvelvollisuuttaan siinä tarkoituksessa, ettei laiminlyöntiä havaittaisi verotuksen toimittamisen yhteydessä. Tällaiset tapaukset ovat niitä, joiden voidaan ajatella kuuluvan VML 32.3 §:n soveltamisalan ytimeen. Esillä olevan ratkaisun myötä lainkohdan soveltamisen toisen ääripään muodostavat verotuksen toimittamisen yhteydessä helposti havaitut inhimilliset huolimattomuusvirheet.⁹³ Ratkaisussa veronkorotus voitiin määrätä 3 momentin nojalla siitäkin huolimatta, että kyse oli selkeästi inhimillisestä erehdyksestä, joka verotusta toimittaessa havaittiin ja verotus voitiin toimittaa oikein verovelvollisen liitelomakkeella antamien tietojen perusteella. Ei vaikuta kovinkaan todennäköiseltä, että pääverolomakkeen puutteellisuus olisi voinut jäädä kokonaan havaitsematta.

Ratkaisun lopputulos siis osoittaa, ettei inhimillisillekään virheille ole sijaa, mikäli virhe tai erehdys koskee pääverolomakkeen verolaskelman määrältään merkittävää erää⁹⁴. Pääverolomakkeen olennainen merkitys yritysverotuksen toimittamisen perusteena korostuu ratkaisussa. Mikäli yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden olennaista veronalaista tuloa tai vähennyskeltovotonta menoa ei ole ilmoitettu pääverolomakkeella, veronkorotus voidaan määrätä VML 32.3 §:n nojalla siitäkin huolimatta, että erä on mahdollisesti ilmoitettu veroilmoituksen liitelomakkeella.⁹⁵ Ratkaisussa todetaan, että VML 32.3 §:n mukaiselta veronkorotukselta välttyäkseen verovelvollisen tulee itse saatua veroilmoituksessa tutkittavaksi ne kysymykset, joihin liittyy epävarmuutta pääverolomakkeelle merkityn erän oikeellisuuden suhteen. Toisaalta kyseisestä ratkaisusta voidaan myös päätellä, että mikäli verovelvollinen havaitsee veroilmoituksessa olevan virheen ja korjaa sen oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä ja ennen kuin Verohallinto pyytää asiasta selvitystä, ei verovelvolliselle voida määrätä veronkorotusta

⁹² Penttilä 2016.

⁹³ Urpilainen 2016, s. 4.

⁹⁴ Penttilä 2016.

⁹⁵ Verohallinto 2016.

VML 32.3 §:n nojalla⁹⁶. Tämä tulkintalinja on tullut tutkielmassa esille myös aiemmin käsitellyn ratkaisun KHO 2016 T 409 yhteydessä.

Lyhyenä ratkaisuselosteena julkaistu ratkaisu KHO 2016 T 406 on hyvin pitkälti samanlainen ratkaisu edellä käsitellyn KHO 2016:15 kanssa. Kyseisessä tapauksessa yhtiö ei ollut ilmoittanut verovuoden välittömiä veroja elinkeinotoiminnan tuloksesta antamassaan laskelmassa vähennyskeltottomina. Välittömät verot olivat kuitenkin ilmenneet yhtiön tilinpäätöksestä, joka oli ollut veroilmoituksen liitteenä. Ratkaisun KHO 2016:15 tapaan myös tässä ratkaisussa päädyttiin 3-2 äänestyksen jälkeen soveltamaan VML 32.3 §:ää.⁹⁷

KHO 2016 T 406: Vakuutusyhtiö oli ilmoittanut elinkeinotoiminnan tuloksensa 365 297,37 euroa liian pienenä sen johdosta, ettei se ollut ilmoittanut sanotun määräisiä verovuoden välittömiä veroja elinkeinotoiminnan tuloksesta antamassaan laskelmassa vähennyskeltottomina. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Ratkaisun julkaisemattomat perustelut ovat hyvin yhteneväiset ratkaisussa KHO 2016:15 esitettyjen perusteluiden kanssa sekä enemmistön että vähemmistön osalta⁹⁸. Korkein hallinto-oikeus totesi, ettei yhtiö ollut tehnyt virhettä tahallaan, vaan se oli joutunut veroilmoituksen täyttämistä vastanneiden henkilöiden erehdyksestä tai huolimattomuudesta. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin päätyi määräämään veronkorotuksen VML 32.3 §:n nojalla, sillä katsottiin, että yhtiö oli antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen. Tämänkin ratkaisun perusteluissa pääverolomakkeelle annettiin hyvin suuri painoarvo yritysverotuksen toimittamisen perustana. Lisäksi ratkaisua perusteltiin muun muassa pääverolomakkeella olleen virheen verotettavaan tulokseen vaikuttavalla euromäärällä.⁹⁹

⁹⁶ Urpilainen 2016, s. 3.

⁹⁷ Penttilä 2016.

⁹⁸ Lindgren 2016, s. 245.

⁹⁹ Penttilä 2016.

Lyhyessä ratkaisuselosteessa julkaisematta jätetty veronkorotuksen määrä kuitenkin eroaa olennaisesti ratkaisussa KHO 2016:15 määrätystä veronkorotuksesta. Yhtiölle määrättiin tässä tapauksessa 20 000 euron suuruinen veronkorotus, joka on noin 5,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä. Tämä vastaa Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa esitettyä kaavamaista prosentuaalista lisäystä. Veronkorotuksen määrään liittyen korkein hallinto-oikeus totesi, että asiaa kokonaisuutena arvioitaessa ei ole syytä alentaa hallinto-oikeuden määräämää 20 000 euron veronkorotusta. Veronkorotuksen määrää perusteltiin ratkaisun KHO 2016:15 tapaan myös tässä ratkaisussa toteamalla, että verovelvollisten yhdenvertaisen ja tasapuolisen kohtelun toteuttamiseksi veronkorotusten määrääminen Verohallinnon yhtenäistämisohjeiden mukaisesti on perusteltua.¹⁰⁰

4.2 Veroilmoituksen virheiden kokonaisarviointi

Selkeä enemmistö korkeimman hallinto-oikeuden veronkorotuksia koskevista ratkaisuista on koskenut yhtiöiden verotusta. Tämän voidaan olettaa johtuvan siitä, että yritysten verotuksessa tekemät virheet ja siten myös määrätty veronkorotukset ovat monesti paljon suurempia kuin luonnollisten henkilöiden. Näin ollen yhtiöillä on myös suurempi intressi valittaa veronkorotuksesta ja alempien muutoksenhakuasteiden päätöksistä aina korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti. Virheiden ja veronkorotusten suuruuden vuoksi yhtiöiden veronkorotustapausten kohdalla on myös todennäköisempää, että korkein hallinto-oikeus myöntää asiasta valitusluvan¹⁰¹. Eri verovelvollisia tulee kuitenkin kohdella verotuksessa yhdenvertaisesti, minkä perusteella kaikkien korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa esitettyjen veronkorotuksiin liittyvien rajanvetojen voidaan katsoa pätevän kaikkiin verovelvollisryhmiin. Tämä näkökanta on tuotu esille myös ratkaisun KHO 2016:153 päätöstekstin perusteluissa, jossa käsiteltiin veronkorotusta poikkeuksellisesti luonnollisen henkilön verotuksessa.

Ratkaisussa KHO 2016:153 verovelvollinen A oli myynyt käsiteltävänä olevana verovuonna arvopapereita yhteensä 43 933,45 eurolla ja saanut useasta omistamastaan huo-

¹⁰⁰ Lindgren 2016, s. 245.

¹⁰¹ Ks. HLKL 13 §, lisäksi VML 70 §:n aiemmassa vuoden 2015 sanamuodossa on erikseen mainittu valitusluvan myöntämisperusteena painava taloudellinen syy.

neistosta bruttovuokratuloja yhteensä 332 553,63 euroa. Esitetyllä veroilmoituksella A:ta on pyydetty selvittämään arvopaperimyynnit sekä vuokratulojen määrä. A toimitti selvityksen ainoastaan kahden huoneistonsa vuokrauksesta ja ilmoitti nettotappiota 184,21 euroa. Suurin osa vuokraustoiminnan tuloista jäi A:lta siis ilmoittamatta. Verohallinto lähetti A:lle arvopapereiden luovutukseen sekä vuokratuloihin liittyvän selvityspyynnön, jonka johdosta A selvitti tulojen oikeat määrät. A:n selvityksen mukaisesti arvopapereiden luovutusvoiton määräksi vahvistettiin 9 427,58 euroa ja nettovuokratulon määräksi 203 620,52 euroa. A:lle määrättiin VML 32.3 §:n nojalla veronkorotusta 400 euroa arvopapereiden luovutusvoittojen perusteella ja 17 400 euroa vuokratulojen perusteella.

Oikaisulautakunnassa A:n vaatimus veronkorotusten poistamisesta tai alentamisesta hylättiin, mutta hallinto-oikeus päätyi määräämään tapauksessa veronkorotusta vain VML 32.2 §:n nojalla. Hallinto-oikeus alensi arvopapereista määrätyn veronkorotuksen 200 euroon ja vuokratuloista määrätyn veronkorotuksen 800 euroon. Hallinto-oikeuden mukaan eri virheistä voitiin siis määrätä erilliset veronkorotukset ja niiden yhteismääräksi saattoi näin muodostua VML 32.2 §:ssä säädettyä 800 euron ylärajaa suurempi määrä. Hallinto-oikeus katsoi asianmukaisesti, että A oli laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuttaan, eikä laiminlyöntejä voida pitää vähäisenä ottaen huomioon A:n vuokraus- ja muun tulonhankkimistoiminnan laatu ja laajuus sekä määräajassa ilmoittamatta jääneiden tulojen suuri määrä. Arvopapereiden luovutusvoittojen osalta veronkorotuksen määräämisessä ei ollut epäselvyyttä. Ratkaisun KHO 2012:98 mukaisesti veronkorotuksen määräämisessä ei voitu soveltaa VML 32.3 §:ää, sillä arvopapereiden myyntihinnat olivat käyneet ilmi esitetyltä veroilmoitukselta ja luovutusvoittojen laskeminen oli siten mahdollista myös ilman verovelvollisen myötävaikutusta. Vuokratulojen osalta hallinto-oikeus huomioi, että A oli ilmoittanut vuokratulonsa aiempina vuosina ajallaan ja koska A oli maksanut kyseessä olevana verovuonna ennakkoveroja vuokratuloistaan, A ei selkeästi ollut pyrkinyt salaamaan vuokratulojaan. Aiemmistä veronkorotuksiin liittyvistä hallinto-oikeuden ratkaisuista poiketen, mutta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä muodostuneen linjauksen mukaisesti, hallinto-oikeus totesi tässä ratkaisussa, ettei ajallaan ilmoittamatta jääneiden vuokratulojen suuren määränkään

voida katsoa kertovan VML 32.3 §:n mukaisesti tahallista tai törkeän huolimattomasta toiminnasta.

Hallinto-oikeuden ratkaisu on poikkeava, mikäli sitä verrataan tämän tutkielman edellisessä luvussa läpikäytyjen oikeustapausten hallinto-oikeuden ratkaisuihin. Hallinto-oikeus katsoi, että koska A oli hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä toimittanut Verohallinnolle puuttuvat tiedot, oli veronkorotus määrättävä VML 32 §:n 3 momentin sijaan 2 momentin mukaisesti, vaikka A oli täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen. Hallinto-oikeus huomioi lieventävänä seikkana esimerkiksi A:n aikaisempien vuosien tulojen ilmoittamistunnollisuuden. Kuten tutkielmassa on ilmennyt, veronkorotuksiin liittyvissä aiemmissa oikeustapauksissa on käynyt lähes poikkeuksetta niin, että hallinto-oikeus on määrännyt veronkorotuksen VML 32.3 §:n mukaisesti, mutta korkeimmassa hallinto-oikeudessa hallinto-oikeuden tekemä ratkaisu on kumottu ja veronkorotus onkin määrätty 2 momentin nojalla. Ei siinänsä ole siis yllättävää, että hallinto-oikeudessa päädyttiin tässä tapauksessa määräämään veronkorotus VML 32.2 §:n nojalla. Aiemmin korkeimmassa hallinto-oikeudessa VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten on vain äärimmäisen harvoin katsottu täyttyvän, joten on ymmärrettävää, että hallinto-oikeudessa pyrittiin tällä ratkaisulla myötäilemään korkeimman hallinto-oikeuden asettamaa tulkintalinjaa.

Tämä oikeustapaus osoittaa kuitenkin jälleen todeksi sen, että VML 32 §:ään liittyy edelleen tulkintaongelmia, eikä oikeustila veronkorotusten määräämisen suhteen ole selvä. Ensinnäkin tässä tapauksessa korkein hallinto-oikeus päätyi määräämään veronkorotusta VML 32.3 §:n nojalla, joten hallinto-oikeudessa päädyttiin jälleen eri lopputulokseen kuin korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Toisekseen hallinto-oikeus päätyi erilaiseen tulkintalinjaukseen kuin edellä käsitellyissä ratkaisuissa KHO 2016 T 409 ja KHO 2016:15, joita ei tosin ollut vielä julkaistu hallinto-oikeuden antaman ratkaisun aikana. Korkeimman hallinto-oikeuden tulkintalinjan mukaan verovelvolliselle ei voida määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n nojalla, mikäli verovelvollinen havaitsee veroilmoituksessa olevan virheen ja korjaa sen oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä ja ennen kuin Verohallinto pyytää asiasta selvitystä. Tässä tapauksessa hallinto-oikeus piti VML 32.3 §:n soveltamisen esteenä jo sitä, että verovelvollinen oli korjannut vir-

heensä ennen verotuksen päättymistä, vaikkakin vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen. Hallinto-oikeuden näkemys erosi siis olennaisesti siitä tulkinnasta, mikä korkeimmassa hallinto-oikeudessa myöhemmin määritettiin.

Korkein hallinto-oikeus päätyi siis ratkaisussaan 2016:153 toisenlaiseen lopputulokseen kuin hallinto-oikeus ja esitti samalla ratkaisussaan yleisesti veronkorotuksen määräämistä koskevia linjauksia¹⁰². Ensinnäkin korkein hallinto-oikeus selvensi ratkaisussaan veronkorotuksen määräämisen periaatetta tilanteessa, jossa samaan veroilmoitukseen liittyy useita laiminlyöntejä ja virheitä. Korkein hallinto-oikeus totesi hallinto-oikeuden näkemyksen vastaisesti ratkaisussaan, että samaan veroilmoitukseen liittyvien laiminlyöntien ja virheiden johdosta voidaan VML 32 §:n 1-3 momenttia sovellettaessa määrätä vain yksi veronkorotus. Näin ollen mikäli 3 momentin soveltamisedellytykset kokonaisarvioinnin perusteella täyttyvät, veronkorotus on määrättävä sen mukaisesti siinäkin tapauksessa, että myös 1 tai 2 momentin soveltamisedellytykset täyttyisivät.

Tämä merkitsee sitä, että sinänsä erillisinä 1 ja 2 momenttien soveltamisalaan kuuluvat laiminlyönnit tulevat mukaan 3 momentin mukaiseen arviointiin ja ne huomioidaan 3 momentin mukaista veronkorotusta määrättäessä. Yhden veronkorotuksen periaatteen mukaisesti verovelvolliselle ei siis voida määrätä veronkorotusta joidenkin ilmoituspuutteiden osalta 2 momentin mukaisesti ja joidenkin toisten ilmoituspuutteiden osalta 3 momentin mukaisesti. Ei myöskään ole mahdollista, että eri laiminlyöntien vuoksi määrättäisiin useita 2 momentin mukaisia veronkorotuksia, joiden yhteismäärä ylittäisi lainkohdassa mainitun 800 euron enimmäismäärän. Veronkorotusta määrättäessä tulee kuitenkin ottaa huomioon aiemmassa oikeuskäytännössä¹⁰³ määritetty periaate siitä, että veronkorotusta määrättäessä on arvioitava yksityiskohtaisesti veronkorotuksen määräämisen edellytykset ja veronkorotuksen määrä jokaisen tuloon lisättävän erän osalta erikseen.¹⁰⁴ Käsiteltävästä oikeustapauksesta ei siis voida tehdä johtopäätöstä, jonka mukaan useiden samassa veroilmoituksessa olevien puutteiden voitaisiin katsoa automaatt-

¹⁰² Penttilä 2016.

¹⁰³ Ks. KHO 2005:61. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus linjasi, että mikäli veroilmoituksessa on samanaikaisesti useampia virheitä tai laiminlyöntejä, tulee veronkorotuksen määräämisen edellytykset sekä veronkorotuksen määrä harkita kunkin tuloon lisättävän erän osalta erikseen. Linjaus perustuu siihen, että tuloon lisättävät erät voivat olla tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta arvioitaessa luonteeltaan hyvinkin erilaisia.

¹⁰⁴ Penttilä 2016.

tisesti ilmentävän tahallista tai törkeän huolimattonta toimintaa ja VML 32.3 §:ää voitaisiin soveltaa pelkästään sillä perusteella.

Toisekseen korkein hallinto-oikeus eritteli kyseessä olevassa ratkaisussa VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksiä. VML 32.3 §:n sisältämiä olennaisesti väärän veroilmoituksen sekä tahallisuuden ja törkeän huolimattomuuden käsitteitä ei ole yksikäsitteisesti määritetty, mikä aiheuttaa ongelmatilanteita veronkorotusten määräämisessä. Tämän vuoksi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa tietoa 3 momentin soveltamisedellytyksistä voidaan pitää hyvin arvokkaana. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veroilmoitusta oli pidettävä olennaisesti vääränä, sillä A oli jättänyt ilmoittamatta määrältään huomattavan suuret, yli 200 000 euron nettovuokratulot, ja ilmoittamatta jätetyt vuokratulot muodostivat valtaosan A:n verovuoden tuloista. Painoarvoa annettiin myös sille seikalle, että vuokratulojen kohdalla on kyse sellaisista tuloista, joista Verohallinto ei saa sivullisilmoittajilta tietoa, eivätkä A:n saamat vuokratulot muutakaan kautta olleet Verohallinnon tiedossa. Vaikka ratkaisutekstissä kiinnitetäänkin tällä tavoin huomiota ilmoittamatta jätettyjen tulojen huomattavaan määrään, on hyvä kuitenkin painottaa, ettei muiden käsiteltyjen oikeustapausten tapaan tässäkin ratkaisussa päädytty ikään kuin automaattisesti VML 32.3 §:n mukaiseen veronkorotukseen ainoastaan ilmoittamattomien tulojen suuruuden vuoksi.¹⁰⁵

Verovelvollisen toiminta katsottiin tietoiseksi sillä perusteella, että tämä oli käynyt ilmoitettujen tietojen puutteista keskustelua kirjanpitäjänsä kanssa. Ratkaisutekstissä esiin nostetuista sähköpostiviesteistä on tulkittavissa, että A ja kirjanpitäjä tekivät tietoisin päätöksen antaa ajallaan puutteellisen veroilmoituksen. Korkein hallinto-oikeus totesi, että sillä seikalla ei ollut asiassa merkitystä, että A oli antanut kirjanpitäjänsä tehtäväksi veroilmoituksen laatimisen. Veroilmoituksen laatiminen laissa säädetyllä tavalla ja määräajassa on joka tapauksessa verovelvollisen itsensä vastuulla. Näin ollen myös kysymystä siitä, oliko A:n katsottava toimineen tahallaan tai törkeää huolimattomuuttaan väärin, oli arvioitava ottaen huomioon A:n oma sekä hänen kirjanpitäjänsä menettely yhdessä tarkasteltuina. Veroilmoituksen laatimisen siirtäminen toisen vastuulle ei siis ole keino suojautua VML 32.3 §:n mukaiselta veronkorotukselta.

¹⁰⁵ Penttilä 2016.

4.3 Veronkorotuksen taso

VML 32.3 §:än liittyy kaksi suurta ongelmakohtaa. Ensimmäisenä tulee ratkaista hankalaksi osoittautunut kysymys siitä, voidaanko lainkohdan soveltamisedellytysten, tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden, katsoa täyttyvän. Mikäli lainkohdan soveltamisen katsotaan olevan oikeutettua, kohdataan seuraava, veronkorotuksen tason määrittämiseen liittyvä ongelma. VML 32.3 §:n mukaan veronkorotusta voidaan määrätä 0-30 prosenttia lisätystä tulosta, joten lainkohdan nojalla on mahdollista määrätä hyvinkin erisuuruisia veronkorotuksia. Laissa ei säädetä mitään siitä, millä perusteilla veronkorotuksen taso tulisi määrittää. Myöskään oikeuskäytännössä aiheeseen ei ole aiemmin otettu kovin syvällisesti kantaa. Tutkielmassa aiemmin käsiteltyjen oikeustapausten perusteella voidaan todeta, että veronkorotuksen määrää on hallinto-oikeudessa tai korkeimmassakaan hallinto-oikeudessa perusteltu tarkasti vain harvoin. Veronkorotuksen tason perustelu on monesti jätetty lausahdukseen siitä, ettei kyseistä veronkorotuksen määrää ole pidettävä liian suurena¹⁰⁶. Tämä toteamus ei kuitenkaan kerro juuri mitään veronkorotuksen tason määräytymisen perusteista.

Edellä käsitellyssä ratkaisussa KHO 2016:153 korkein hallinto-oikeus otti kuitenkin poikkeuksellisen syvällisesti kantaa veronkorotuksen määrään. Tiedot hiljaisena tietona olevat kriteerit veronkorotuksen määrälle ovat varmasti aiemminkin olleet olemassa, mutta käsittelyssä olevan tapauksen veronkorotuksen määrää koskevista perusteluista saatiin myös auki kirjoitettua tietoa veronkorotuksen suuruuden määräytymisestä. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuilla on olennainen painoarvo oikeuslähteenä¹⁰⁷, minkä vuoksi ratkaisutekstissä esitetyjä perusteluita voidaan pitää erityisen arvokkaina. Vaikka VML 32.3 § tarjoaa todella laajan vaihteluvälin määrättäville veronkorotuksille, on korkeimman hallinto-oikeuden toteamuksen mukaan verotuskäytännössä tullut tavalliseksi määrätä veronkorotusta viisi prosenttia lisätystä tulosta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että eri verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun takaamiseksi veronkorotuksen määrittämisen lähtökohdaksi tuli myös tässä kyseisessä tapauksessa ottaa suuruudeltaan yleisen verotuskäytännön mukainen veronkorotus.

¹⁰⁶ Näin esimerkiksi hallinto-oikeuden perusteluissa tapauksissa KHO 2013:65, 2014:33 ja 2016:16.

¹⁰⁷ Määttä 2014, s. 226.

Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista selviää, että vaikka verotuskäytännössä onkin muodostunut vakiintunut veronkorotuksen taso, tutkitaan silti tapauskohtaisesti, liittyykö asiaan veronkorotusta alentavia tai korottavia perusteita. Vuokratulot oli tässä tapauksessa jätetty tietoisesti ilmoittamatta, eikä velvollisuus niiden ilmoittamiseen ollut tulkinnanvarainen asia, joten korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa ei ollut veronkorotusta alentavia perusteita. Veronkorotusta korottaviksi perusteiksi korkein hallinto-oikeus olisi lukenut nimenomaisen veron välttämistarkoituksen tai erityisen suunnitelmallisuuden, mutta niitäkään ei tähän käsiteltävänä olevaan tapaukseen liittynyt. Verovelvollinen oli maksanut ennakkoveroa vuokratuloihinsa liittyen, joten ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyi vain vähäinen vaara siitä, että A olisi välttynyt verolta. Laiminlyönti oli tapahtunut lähinnä välinpitämättömyydestä. Korkein hallinto-oikeus päätyi lopulta määräämään yhden VML 32.3 §:n mukaisen, 10 200 euron suuruisen veronkorotuksen. Suurin osa kyseisestä veronkorotuksesta muodostui ilmoittamattomien vuokratulojen osalta määrätystä veronkorotuksesta, jonka määräksi korkein hallinto-oikeus määritteli 10 000 euroa, eli jälleen 5 prosenttia lisätystä tulosta.

Ratkaisun KHO 2016:153 päätöstekstin lisäksi veronkorotuksen tason määräytymisperusteita on avattu melko laajasti Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa. Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa on esitetty kaavamaisia veronkorotusmääriä, joita käyttämällä tarkoituksena on turvata verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen vaihteluväli on hyvin laaja, joten on hyvä, että veronkorotuksen määrästä ohjataan yhtenäistämisohjeessa. Yhtenäistämisohjeen mukaisia kaavamaisia veronkorotusmääriä tulisikin käyttää niissä tilanteissa, joissa todettavissa ei ole erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja.¹⁰⁸ Korkeimman hallinto-oikeuden kannanoton tapaan myös yhtenäistämisohjeeseen on kirjattu, että asian tulkinnanvaraisuus voidaan katsoa veronkorotusta lieventäväksi seikaksi, jollei tapaukseen liity suunnitelmallista veron välttämistä verotus- tai yritysjärjestelykeinoin¹⁰⁹. Alentavaksi seikaksi voidaan yhtenäistämisohjeen mukaan katsoa myös tilanne, jossa verovelvollisen laiminlyönti tai virhe on olosuhteisiin nähden vähäinen, tai laiminlyöntiä voidaan pitää ymmärrettävänä esimerkiksi tulojen rakenteesta johtuen¹¹⁰. Virheen tai laiminlyönnin tois-

¹⁰⁸ Verohallinto 2017, kohta 6.1.

¹⁰⁹ Verohallinto 2017, kohta 6.1.

¹¹⁰ Verohallinto 2017, kohta 6.2.4.

tuvuus verovuodesta toiseen on puolestaan mainittu veronkorotusta korottavana seikkana¹¹¹. Veronkorotuksen määrää pohdittaessa tulee yhtenäistämisohjeen mukaan arvioida tapauksen yksilöllisiä olosuhteita, kuten virheen laatua, verovelvollisen toiminnan laajuutta ja luonnetta, verovelvollisen myötävaikutusta virheen selvittämiseen sekä kyseisen verovuoden sekä aiempien vuosien ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä¹¹². Yhtenäistämisohjeesta välittyikin voimakkaasti viesti siitä, että veronkorotuksen taso määräytyy tapauskohtaisen harkinnan ja kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella.

Yhtenäistämisohjeessa veronkorotuksen määrä riippuu lisäystä verotettavan tulon määrästä, antaen lisäksi mahdollisuuden kaavamaisen veronkorotuksen määrän alentamiseen tai korottamiseen edellä mainittujen seikkojen perusteella¹¹³. Yhtenäistämisohjeen mukaan veronkorotuksen taso määräytyy siis lähtökohtaisesti rahamäärän perusteella, ei niinkään esimerkiksi teon moitittavuuden tai törkeyden asteen perusteella. Tämän voidaan katsoa olevan jokseenkin epäsuhdassa sen kanssa, ettei korkein hallinto-oikeus ole ratkaisukäytännössään katsonut tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden riippuvan ilmoittamattoman rahamäärän suuruudesta. Menettely ei myöskään ole lain tarkoituksen mukaista, sillä lain esitöistä on pääteltävissä, että VML 32.3 §:n perusteella määrättävän veronkorotuksen suuruuden on tarkoitus heijastella virheellisen toiminnan moitittavuutta¹¹⁴. Yhtenäistämisohjeen mukaisissa veronkorotuksissa ei oteta huomioon sitä, että tuloon lisättävä määrä ei välttämättä ole valtavan suuri, vaikka toiminta olisikin hyvin moitittavaa ja törkeää, ja toisaalta suurten yritysten kohdalla vähemmän moitittavat teot voivat johtaa todella suuriin tulonlisäyksiin.

On myös mielestäni huomionarvoista, että yhtenäistämisohjeen mukainen veronkorotuksen maksimitaso on korkeimman hallinto-oikeuden mainitsemaa verotuskäytännössä muodostunutta viiden prosentin tasoa korkeampi. Yhtenäistämisohjeen mukaan lisätyn verotettavan nettotulon ollessa 100 000 euroa tai yli, veronkorotusta määrätään alarajan kohdalla 3 800 euroa ja alarajan ylittävästä lisäystä tulon osasta 7 prosenttia¹¹⁵. Tutkielman kolmannessa luvussa käytiin läpi oikeustapaus KHO 2005 T 1705, jossa yhtiö

¹¹¹ Verohallinto 2017, kohta 6.1.

¹¹² Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

¹¹³ Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

¹¹⁴ HE 91/2005, s. 27.

¹¹⁵ Verohallinto 2017, kohta 6.3.5.

oli tietoinen hinnanlaskuvähennykseen liittyvän menettelynsä virheellisyydestä, mutta jatkoi tästä huolimatta virheellistä menettelyään. Verovelvollisen virheellinen toiminta oli kyseisessä tapauksessa tahallista, joten sitä voidaan pitää hyvin moitittavana ja juuri sellaisena toimintana, mitä VML 32.3 §:n mukaisella veronkorotuksella halutaan rangaista ja siten estää. Lisäksi virheen toistuvuus verovuodesta toiseen on mainittu Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa veronkorotuksen määrää korottavana seikkana. Kaikesta tästä huolimatta veronkorotusta määrättiin VML 32.3 §:n nojalla tavanomaiset viisi prosenttia lisätystä tulosta. Kun tällaisessa suurta moitittavuutta ilmentävässä, veronkorotuksen korottamisperusteen sisältävässä tapauksessakaan veronkorotusta ei määrätty viittä prosenttia enempää, voidaan viittä prosenttia suurempia veronkorotuksia pitää perustellusti todella poikkeuksellisina, jopa epätodennäköisinä.

On hyvä muistaa, että Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja oikeuslähteitä. Niillä siis saattaa olla painoarvoa oikeudellisissa ratkaisuissa, mikäli vahvasti tai heikosti velvoittavista oikeuslähteistä ei ole saatavissa apua kyseiseen oikeudelliseen kysymykseen, mutta ne eivät ole oikeudellisesti sitovia.¹¹⁶ Yhtenäistämisohjetta tai oikeuskäytännön ja yhtenäistämisohjeen välistä epätasapainoa ei silti voida pitää täysin merkityksettömänä asiana. Verotuksen massamenettelyluonteen vuoksi kovin syvälinen tapauskohtainen arviointi ei ole mahdollista veronkorotusten määräämisenkään kohdalla, vaan käytännön verotustyö pohjautuu hyvin pitkälle yhtenäistämisohjeeseen ja veronkorotukset sen esittämiin kaavamaisiin veronkorotusmääriin. Tämän vuoksi olisi tärkeää, ettei yhtenäistämisohje ohjaisi liian suuriin veronkorotuksiin. Yhtenäistämisohjeen esittämiä veronkorotusmääriä onkin jo madallettu, sillä ennen vuotta 2013 yhtenäistämisohjeen mukainen maksimikorotus oli 10 prosenttia tuloon lisätystä määrästä, mikäli tuloon lisättiin yli 60 000 euroa¹¹⁷. Ohjeen mukaisten veronkorotusmäärien madaltamista edelleen voidaan pitää edellä käsitellyyn peilaten toivottavana ja melko todennäköisenäkin. Myös laissa mainitun veronkorotuksen määrän vaihteluvälin supistaminen voisi olla järkevää ja asianmukaista. Nykyiselle laajalle 0-30 prosentin vaihteluvälille on vaikea löytää perusteita, sillä tutkielmassa läpikäytyjen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteella VML 32.3 §:n mukaisten veronkorotusten määrät asettuvat todellisuudessa 0-5

¹¹⁶ Määttä 2014, s. 262.

¹¹⁷ Verohallinto 2013 (b), kohta 6.2.4.2.

prosenttiin lisätystä tulosta ja tämä linja tulee todennäköisesti myös jatkumaan tulevaisuudessa verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun takaamiseksi.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Tutkielman havainnot

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus. Verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään ilmoittamisvelvollisuudesta ja nämä ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset määrittävät näin ollen myös sen, milloin kyseessä on ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti. Olennaisena osana ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen kuuluu myös se, että tiedot ilmoitetaan oikeaan aikaan ja oikealla tavalla. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä on kyse esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen jättää veroilmoituksellaan asianomaisessa kohdassa ilmoittamatta veronalaisen tulon tai ilmoittaa veroilmoituksella vähennettäväksi vähennyskeltottoman menon, tai kun verovelvollinen antaa veroilmoituksensa myöhässä. Veronkorotuksen tarkoituksena on sanktiona ennaltaehkäistä verovelvollisten virheellisiä menettelyitä ja siten osaltaan sujuvoittaa verotuksen toimittamista.

Tuloverotuksessa määrättävät veronkorotukset on jaettu kolmeen ryhmään laiminlyönnin vakavuuden perusteella. VML 32.1 §:n mukaan veronkorotusta voidaan määrätä enintään 150 euroa, mikäli verovelvollisen antamissa tiedoissa on vähäinen puutteellisuus tai virhe tai jos verovelvollinen on antanut ilman pätevää syytä veroilmoituksen tai muun vastaavan tiedon myöhässä. VML 32.2 §:n mukainen, enintään 800 euron suuruinen veronkorotus voidaan puolestaan määrätä silloin, jos veroilmoitus, muu tieto tai asiakirja on olennaisesti vaillinaisen tai virheellinen, tai tiedot on annettu vasta todistetavasti lähetetyn korjauskehotuksen jälkeen. VML 32 §:n 1 ja 2 momentin mukaisten veronkorotusten enimmäismääriä voidaan pitää kohtuullisena, eikä niiden soveltamiseen ole siten liittynyt suuria juridisia ongelmia.

Ankarimmat veronkorotukset määrätään VML 32.3 §:n perusteella. Säännöksen mukaan veronkorotusta voidaan määrätä enintään 30 prosenttia lisätystä tuloista tai yksi prosentti lisätystä varallisuudesta, mikäli verovelvollinen on tietensä tai törkeää huolimattomuuttaan antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen. Veronkorotus voidaan määrätä

tämän säännöksen mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. Ankarimman veronkorotussäännöksen soveltaminen edellyttää siis verovelvollisen menettelyn tahallisuuden tai tuottamuksellisuuden arviointia. Erityisen ongelmalliseksi lainkohdan tekee se, ettei tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden käsitteitä ole verolaeissa tai muissakaan oikeuslähteissä määritelty. Lisäksi subjektiivisen syyllisyyden arviointi soveltuu huonosti nykyisenlaiseen, massamenettelyluonteiseen verotukseen, jossa suuri määrä asioita käsitellään ja ratkaistaan nopeassa aikataulussa ja vieläpä osin koneellisesti.

Verotusta toimitettaessa ja alemmissa muutoksenhakuasteissa arvio verovelvollisen tuottamuksen asteesta onkin usein tehty veroilmoituksesta havaittavissa olevien objektiivisten seikkojen perusteella. Tämä tarkoittaa sitä, että laiminlyöntiä on saatettu pitää törkeän huolimattomana jo sillä perusteella, että veroilmoituksessa virheellisesti ilmoitettu erä on ollut määrältään suuri. Tutkielmassa käsitellyistä oikeustapauksista onkin huomattavissa, että alemmissa muutoksenhakuasteissa suuri tulonlisäys on monesti ollut yksi VML 32.3 §:n soveltamisen pääperusteista. Käytäntö käy ilmi myös yhtenäistämisohjeesta, jonka Verohallinto antaa vuosittain oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi tuloverotuksen toimittamista varten. Yhtenäistämisohjeessakaan ei määritellä tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden käsitteitä, mutta ohjeessa on annettu joitakin suuntaviivoja tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden määrittämiseksi. Pääsääntöisesti yhtenäistämisohje ohjaa soveltamaan VML 32.3 §:ää tarpeeksi suurten rahamäärien perusteella. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämistä varten yhtenäistämisohjeessa on neliportaiset asteikot, jossa veronkorotusprosentti määräytyy lisätyn tulon määrän mukaan ja on sitä suurempi, mitä suurempi lisätyn tulon määrä on.

Kuitenkin tutkielmassa käsitellyistä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista on selkeästi havaittavissa, että pelkän suuren tulonlisäyksen ei ole katsottu oikeuttavan VML 32.3 §:n soveltamiseen. Tutkielmassa käsitellyistä oikeustapauksista tapauksessa KHO 2016 T 409 tulonlisäys oli kaikista suurin, yli 83 miljoonaa euroa. Tämänkään ratkaisun perusteluissa tulonlisäyksen suuruutta ei edes millään tapaa käsitelty tai mainittu, mikä hyvin kuvastaa seikan merkityksettömyyttä ratkaisun kannalta. Tämä VML 32.3 §:n soveltamiseen liittyvä tulkintaristiriita verotuksen toimittamisen ja alemmien muutok-

senhakuasteiden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön välillä on olennainen ja on ollut omiaan aiheuttamaan suuria ongelmia veronkorotusten ennustettavuuteen ja siten myös verovelvollisten oikeusturvaan. Tutkielman edetessä on kuitenkin voitu tehdä mielenkiintoinen havainto siitä, että vaikka edelleenkin suuri tulonlisäys ei itsessään oikeuta soveltamaan VML 32.3 §:ää, on se kuitenkin muutamassa viimeaikaisessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa nostettu yhdeksi ratkaisussa vaikuttavaksi seikaksi. Tältä osin oikeuskäytännön voidaan huomata muuttuneen ajan saatossa.

Verotusta toimitettaessa sekä alemmissa muutoksenhakuasteissa on kiinnitetty VML 32.3 §:n soveltamisedellytysten täyttymisessä ja tuottamuksen asteen arvioinnissa huomiota myös verovelvollisen asemaan. Kirjanpitovelvollisten laiminlyöntejä on arvioitu yksityishenkilöitä ankarammin vedoten kirjanpitovelvollisten erityiseen huolellisuusvelvoitteeseen. On katsottu, että kirjanpitovelvollisilla on korostetumpi vastuu ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä ja annettujen tietojen oikeellisuudesta. Tämä näkökanta on saanut osakseen myös kritiikkiä, sillä verolainsäädännössä ei ole säädetty kirjanpitovelvollisen erityisestä huolellisuusvelvoitteesta. Korkein hallinto-oikeus ei olekaan aiemmissa ratkaisuissaan antanut painoarvoa kirjanpitovelvollisten huolellisuusvelvoitteelle. Velvoitetta ei ole juurikaan mainittu tutkielmassa käsitellyissä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteluissa, mistä voidaan päätellä, ettei huolellisuusvelvoitteeseen ainakaan aiemmin voitu vedota VML 32.3 §:n soveltamisperusteena. Ratkaisun KHO 2016:15 perustelut kuitenkin muuttivat tilannetta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisutekstissä käsiteltiin huolellisuusvelvoitetta ja ratkaisussa huomioitiin yhtiön resurssit huolehtia kirjanpitovelvollisena huolellisuusvelvollisuudestaan. Huolellisuusvelvoitetta ei siis enää voida pitää täysin merkityksettömänä seikkana veronkorotusta arvioitaessa.

Tutkielmassa käsiteltyjen oikeustapausten kautta on voitu havaita myös muita seikkoja, joiden perusteella VML 32.3 §:ää joko voidaan tai ei voida soveltaa. Tulkinnanvaraisten tapausten voidaan ajatella rajautuvan selkeimmin pois soveltamisalueelta, sillä lainkohdan sanamuoto vaatii tuottamuksellisuutta. Hankalien verolainsäädännön tulkintaongelmien ja niistä johtuneiden lain tulkintavirheiden kohdalla on jokseenkin vaikea katsoa, että verovelvollinen olisi syyllistynyt tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta

ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin. Tämä kanta kävi ilmi myös muutamassa tutkielmassa käsitellystä oikeustapauksesta. Rajanveto asian tulkinnanvaraisuuteen vetoavissa tapauksissa on kuitenkin vaikeaa, sillä jokainen verovelvollinen voi halutessaan vedota tietämättömyyteensä riippumatta todellisesta tietämyksensä tasosta. Ei myöskään ole yksiselitteistä, mitkä lainkohdat ylipäätään voidaan katsoa tarpeeksi tulkinnanvaraisiksi. Oikeuskäytännöstä löytyykin ainoastaan rajallinen määrä ratkaisuja, joissa pelkkä asian tulkinnanvaraisuus on estänyt VML 32.3 §:n soveltamisen. Verotusmenettelyä koskevan muutoslain myötä, jolla pyrittiin tehostamaan verotuksen massamenettelyluonnetta, verovelvollisen vastuuta ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta korostettiin entisestään. Nykyään asian tulkinnanvaraisuus toimiikin vain harvoin VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämisen esteenä.

Ratkaisusta KHO 2012:98 ilmeni yleinen tilanne, jossa veronkorotusta ei voida määrätä VML 32.3 §:n mukaan. Kun kyseisessä tapauksessa Verohallinnolla oli tieto omaisuuden luovutuksesta, tieto oli esitätetty veroilmoitukselle ja verotus voitiin hankintameno-olettaman avulla toimittaa verovelvollisen laiminlyönneistä huolimatta oikein, ei veronkorotusta voitu määrätä VML 32.3 §:n mukaan. Se, että veroilmoitus oli jätetty palauttamatta eikä verovelvollinen vastannut verotoimiston selvityspyyntöihin, ei korkeimman hallinto-oikeuden mukaan oikeuttanut määräämään veronkorotusta VML 32.3 §:n nojalla. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti itsessään ei siis ole peruste VML 32.3 §:n mukaiselle veronkorotukselle, mikäli veroilmoitus ei ole sen johdosta olennaisesti väärä. Pelkkä verotuksen oikein toimittamisen mahdollisuus ei estä määräämästä veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella, vaan on tärkeää, että verotuksen toimittamisen kannalta tarpeelliset tiedot ilmenevät veroilmoitukselta. Tällöin veroilmoitusta ei voida pitää VML 32.3 §:n vaatimalla tavalla olennaisesti vääränä. Tälle tulkintalinjaukselle voidaan perustellusti esittää kritiikkiä ottaen huomioon verotuksen massamenettelyluonteen ja sen, että verovelvollisen ilmoittamien tietojen oikeellisuus on sen johdosta korostetun tärkeässä asemassa.

Siirtohinnoittelua koskevassa ratkaisussa KHO 2014:33 puolestaan linjattiin, ettei veronkorotusta voitu määrätä VML 32.3 §:n perusteella, kun verovelvollinen oli todistellusti pyrkinyt selvittämään käypää hintaa ja siten toimimaan asiassa oikein. Ratkaisu on

järkeenkäypä, sillä mikäli verovelvollinen on pyrkinyt todistettavasti toimimaan oikein, on mahdotonta, että hän samanaikaisesti olisi toiminut samassa asiassa lainkohdan vaatimalla tavalla tahallaan väärin tai törkeän huolimattomasti. Kyseinen tulkintalinja pätee ainakin siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa. Mitään periaatteellista estettä ei pitäisi olla myöskään sille, että minkä tahansa ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvan asian hoitaminen vilpittömässä mielessä ja kohtuullisin ponnistuksin riittäisi estämään VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämisen, vaikka veronviranomaisen näkisikin tulkinnanvaraisissa asioissa aihetta poiketa annetusta veroilmoituksesta.

Samoin kuin niissä tilanteissa, joissa verovelvollisen voidaan osoittaa pyrkineen toimia oikein, VML 32.3 §:n sanamuodon mukaisen tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden vaatimuksen on vaikea katsoa toteutuvan niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä. Mikäli verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti virheensä, merkitsee se väistämättäkin sitä, että verovelvollinen kantaa asiasta ainakin jonkinasteista huolta ja näkee vaivan korjatakseen virheensä. Toiminta ei tällöin voi olla tässä asiassa samanaikaisesti törkeän huolimattomaa. Ratkaisusta KHO 2016 T 409 ilmeneekin, että korjaamalla oma-aloitteisesti veroilmoituksella olevan virheen ennen verotuksen päättymistä ja ennen kuin Verohallinto pyytää tästä nimenomaisesta asiasta verovelvolliselta selvitystä, verovelvolliselle ei voida määrätä veronkorotusta VML 32.3 §:n perusteella. Ratkaisussa ei annettu merkitystä sille, ettei jälkikäteinen korjaaminen poista alun perin jätetyn ilmoituksen virheellisyyttä eikä sitä, että verovelvollinen on tällöin saattanut antaa tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen.

Verovelvollisen tekemät virheet eivät aina johda verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen, kuten esimerkiksi todellista pienempään verotettavaan tuloon. Tehdyt virheet saattavat myös johtaa siihen, että verovelvollinen päätyy maksamaan enemmän veroa kuin mitä hän oikeiden tietojen vallitessa olisi joutunut maksamaan. Ratkaisussa KHO 2016:16 katsottiin, että kun verovelvollinen oli antanut virheellisen veroilmoituksen omaksi vahingokseen, veronkorotusta ei voitu määrätä VML 32.3 §:n nojalla. Vaikka omaksi vahingoksi annetun veroilmoituksen voidaan jo itsessään ajatella olevan osoitus inhimillisestä erehdyksestä, pelkkä omaksi vahingoksi annettu veroilmoitus ei kuiten-

kaan riitä estämään VML 32.3 §:n soveltamista. Vaatimuksena on, että eri virheiden katsotaan liittyvän toisiinsa niin tiiviisti, ettei niitä voida arvioida erillisesti. Tällöin voidaan katsoa, ettei tosiasiaassa tämän asiakokonaisuuden osalta ole lisätty verovelvolliselle tuloja, jolloin 3 momentin soveltamisedellytykset eivät täyty. Tarpeeksi tiiviin asiayhteyden osoittaminen voi kuitenkin olla monessa tilanteessa hankalaa.

Tilanteet, joissa VML 32.3 §:ää voidaan soveltaa, eivät ole yhtä tarkkarajaisesti eriteltävissä kuin ne tilanteet, joissa kyseistä lainkohtaa ei voida soveltaa. Tämä johtunee ainakin osittain siitä, että veronkorotuksia koskevaa oikeuskäytäntöä on ollut enemmän saatavilla niihin tilanteisiin liittyen, joissa veronkorotusta ei ole voitu määrätä VML 32.3 §:n nojalla. Tutkielmassa on kuitenkin voitu havaita muutamia seikkoja, jotka oikeuttavat VML 32.3 §:n soveltamiseen. Lailla 1079/2005 toteutetussa verotusmenettelyn uudistuksessa luovuttiin veroviranomaisen entisen kaltaisesta veroilmoituksen tutkimisvelvollisuudesta ja siirryttiin kohti massamenettelyluonteista verotuksen toimittamista. Tämän myötä siirryttiin myös korostuneesti painottamaan verovelvollisen omaa vastuuta veroilmoituksen oikeellisuudesta ja erityisesti pääverolomakkeen tietojen oikeellisuutta, sillä rajoitetumman tutkimisvelvollisuuden aikakaudella virheet saattaisivat jäädä helpommin kokonaan havaitsematta. Ratkaisussa KHO 2016:15 tehtiin tärkeä linjaus, että mikäli pääverolomakkeella on virhe, tulee verovelvolliselle määrätä merkityksellinen veronkorotus, jotta veronkorotuksen luonne ilmoittamisvelvollisuuden suojaajana säilyy. Vaikka kyse olisikin inhimillisestä virheestä tai veroilmoituksen liitelomakkeilta ilmenisivät verotuksen toimittamisen kannalta tarpeelliset tiedot, merkittävän suuruinen virhe tai laiminlyönti pääverolomakkeella oikeuttaa määräämään veronkorotuksen VML 32.3 §:n mukaan. Samoja tulkintalinjauksia tehtiin ratkaisussa KHO 2016 T 406. Ratkaisun KHO 2016:15 vähemmistöön jääneiden jäsenten kanta siitä, ettei ratkaisua tulisi tehdä lain sanamuodon vastaisesti, on relevantti. Kuitenkin huomioiden sen, että VML 32.2 §:n mukainen veronkorotus on monille verovelvollisille suuruudeltaan merkitykseltön ja että huoli virheiden havaitsematta jäämisestä on hyvin aiheellinen, ratkaisun voidaan katsoa olevan veronkorotuksen perimmäisen tarkoituksen ja tavoitteen mukainen.

Myös ratkaisussa KHO 2016:153 päädyttiin määräämään veronkorotus VML 32.3 §:n mukaisesti. Ratkaisun perusteluista on löydettävissä samoja näkökulmia kuin ratkaisun

KHO 2016:15 perusteluista. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi, että veroilmoitusta oli pidettävä olennaisesti vääränä, sillä ilmoittamatta oli jätetty huomattavan suuret tulot. Painoarvoa annettiin myös sille, että ilmoittamatta jääneet tulot olivat sellaisia, joista Verohallinto ei saa sivullisilmoittajilta tietoa. Tässäkään tapauksessa ei kuitenkaan automaattisesti määrätty 3 momentin mukaista veronkorotusta suurten ilmoittamattomien tulojen vuoksi. Päätökseen vaikutti se, että verovelvollisen virheellinen toiminta katsottiin tietoisesti tehdyksi, sillä verovelvollinen oli käynyt asiasta piittaamattomuutta osoittavaa keskustelua kirjanpitäjänsä kanssa. Ratkaisussa tehtiin myös tärkeä linjaus siitä, että veroilmoitukseen liittyvien laiminlyöntien ja virheiden johdosta voidaan määrätä vain yksi veronkorotus. Näin ollen mikäli VML 32.3 §:n soveltamisedellytykset täyttyvät, veronkorotus on määrättävä sen mukaan. Tällöin myös 1 ja 2 momentin soveltamisalaan kuuluvat laiminlyönnit huomioidaan 3 momentin mukaista veronkorotusta määrättäessä.

Tutkielmassa on ollut huomattavissa, kuinka tuoreemmassa oikeuskäytännössä veronkorotuksia koskevan sääntelyn rakenteellinen ongelma ja tulkinnasta aiheutuvat ristiriidat ovat korostuneet. Veronkorotuksia koskeva sääntely on säilynyt muuttumattomana jo pitkään, kun taas esimerkiksi verotuksen toimittamisen periaatteet ovat muuttuneet ajan kuluessa merkittävästi. Tuomioistuimen ratkaisuilla on jouduttu ryhtyä paikkailemaan veronkorotuksia koskevan lainsäädännön puutteellisuuksia, mikä on luonut yhä kasvavaa jännitettä veronkorotusratkaisujen ympärille. Tutkielmassa käsitellyistä oikeustapauksista on todettavissa, että veronkorotuksia koskevat tulkintalinjaukset oikeuskäytännössä ovat viime aikoina kiristyneet. Inhimillisillekään virheille ei enää juurikaan anneta sijaa, vaan laiminlyönnin taloudelliselle merkittävyydelle on ryhdytty antamaan ratkaisuissa painoarvoa. VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen soveltamisalan voidaan katsoa laajentuneen 2 momentin kustannuksella.

Tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden käsitteiden lisäksi VML 32.3 §:ssä soveltamisongelmia aiheuttaa myös se, että lainkohdan mukaisen veronkorotuksen määrän vaihteluväli, 0-30 prosenttia lisäystä tulosta, on huomattavan suuri. Perimmäisenä tarkoituksena on, että veronkorotuksen määrä on sitä korkeampi mitä moitittavampaa verovelvollisen menettely on. Säännökseen ei ole kuitenkaan kirjattu niitä seikkoja, joiden

perusteella veronkorotuksen suuruus tulisi määrittää. Tutkielmassa on havaittu, että veronkorotuksen tasoa ei ole oikeuskäytännössäkään monesti perusteltu. Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa kuvatut kaavamaiset veronkorotusten määrät, jotka nekin jo poikkeavat suuresti lain sallimasta enimmäismäärästä, ovat yhtenäistäneet verotuskäytäntöä veronkorotusten määrän osalta, mutta oikeuskäytännössä veronkorotusta on silti säännönmukaisesti alennettu verotuksen toimittamisessa sovelletuista kaavamaisista määristä. Tutkielmassa läpikäytyjen oikeustapausten perusteella voidaan todeta, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa VML 32.3 §:n mukaisten veronkorotusten määräksi on vakiintunut enintään 5 prosenttia lisätystä tulosta. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun takaamisen kannalta on todennäköistä, että muodostuneesta yleisen verotuskäytännön mukaisesta veronkorotuksen tasosta ei tulla tulevaisuudessakaan juuri poikkeamaan. Laissa säädetty veronkorotuksen enimmäismäärä eroaa siis huomattavasti siitä tasosta, mikä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteella on vakiintunut VML 32.3 §:n mukaisten veronkorotusten prosentuaaliseksi enimmäismääräksi. VML 32.3 §:n mukaiselle veronkorotuksen enimmäismäärälle on vaikea löytää näiden seikkojen valossa perusteita.

5.2 Veronkorotusjärjestelmän uudistaminen

Tutkielmassa on voitu selkeästi havaita, että nykyinen veronkorotussäätely on ongelmallinen niin rakenteensa kuin tulkinnanvaraisuutensakin vuoksi. Erityisen ongelmalliseksi on muodostunut hyvin löyhästi kirjoitettu VML 32.3 §. Laissa ei ole yleissäännöksiä veronkorotuksen määräämisen tai määräämättä jättämisen perusteista, eikä lieventämis-, koventamis- tai kohtuullistamisperusteista. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista saaduista tulkintalinjauksista huolimatta VML 32.3 § on tällaisenaan edelleenkin hyvin tulkinnanvarainen lainkohta niin soveltamisperusteiden kuin veronkorotuksen tasonkin suhteen. Veronkorotuksen määrääminen kyseisen lainkohdan mukaisesti edellyttää väistämättä aina tapauskohtaista harkintaa, mikä heikentää olennaisesti veronkorotuksen ennustettavuutta ja lisää epäyhtenäisen käytännön riskiä. Ongelman merkityksellisyyttä lisää se, että kyseisen säännöksen nojalla määrättävät veronkorotukset voivat olla hyvinkin ankaria. Tämänhetkisiin tuloverotuksen veronkorotussäännöksiin pätee

lisäksi sama ongelma, joka todettiin oma-aloitteisten verojen veronkorotussäntelyä uudistaessa. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain uudistamista koskevassa hallituksen esityksessä todettiin aikaisempien veronkorotussäntösten olleen laadittu toimintaympäristöön, jossa virkailija määrää ja laskee veronkorotuksen. Aiemmin voimassa ollut sääntely soveltuikin huonosti automaatioissa tehtävään, massamenettelyluonteiseen verotukseen.¹¹⁸ Tuloverotuksen veronkorotussäntelyn ongelmat tulevat toivotavasti helpottamaan pian ajankohtaisen tuloverotuksen veronkorotussäntelyn uudistamisen myötä.

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman mukaisesti käynnissä on Verohallinnon kantamia veroja koskeva uudistusten sarja. Näillä uudistuksilla yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomenettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää, ja sitä kautta pyritään tehostamaan Verohallinnon toimintaa sekä parantamaan verovelvollisten oikeusturvaa. Ensimmäisen vaiheen oma-aloitteisia veroja koskevat lainsäädäntömuutokset on jo tehty.¹¹⁹ Uudistuksen toisen vaiheen yhteydessä uudistetaan muun muassa tuloverotuksen seuraamusjärjestelmää. Uudistettu verotusmenettelystä annettu laki tulee voimaan toukokuussa 2018 ja lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2018 toimitettavassa verotuksessa ja sitä koskevassa muutoksenhaussa.¹²⁰

Uudistuksia koskevan hallituksen esityksen mukaan tuloverotuksen seuraamusjärjestelmää uudistetaan siten, että ilmoittamisvelvollisuudesta määrättävät sanktiot ovat nykyistä kaavamaisempia ja niiden määräämiseen liittyy nykyistä vähemmän viranomaisharkintaa. Tämän myötä pyritään samalla parantamaan seuraamuskäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta, ja siten puolestaan edistämään verovelvollisen oikeusturvaa.¹²¹ Uudistukset kohdistuvatkin näin ollen juuri niihin seikkoihin, jotka on tutkielmassa havaittu nykyisen veronkorotusjärjestelmän suuriksi ongelmakohdiksi. Verotuksen toimittamisen ja veron tehokkaan kertymisen kannalta on ehdottoman tärkeää, että verovelvolliset täyttävät ilmoittamisvelvollisuutensa. Esityksen tavoitteena onkin edis-

¹¹⁸ HE 29/2016, s. 67.

¹¹⁹ HE 29/2016, s. 10.

¹²⁰ HE 97/2017, s. 163.

¹²¹ HE 97/2017, s. 70.

tää oikea-aikaista ja oikeasisältöistä ilmoittamista. Samalla on nostettu esiin näkökanta, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä johtuvien seuraamusten tulisi olla oikeassa suhteessa laiminlyönnin vakavuuteen.¹²²

Uudistuksen myötä tuloverotuksen seuraamusjärjestelmä muuttuu siten, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä seuraamuksena myöhästymismaksu tai veronkorotus. Myöhästymismaksun soveltamisalaan kuuluu osa niistä laiminlyönneistä, joista on voitu nykyisin määrätä veronkorotus. Myöhästymismaksu määrätään silloin, kun verovelvollinen antaa veroilmoituksen myöhässä tai korjaa oma-aloitteisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin ennen verovuoden päättymistä. Määrältään myöhästymismaksu on luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille 50 euroa ja muille verovelvollisille 100 euroa verovuotta kohden. Myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä, mikäli verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksellaan ilmoittamatta hänen hyväkseseen vaikuttavan tiedon, eikä myöhässä ilmoittaminen ole toistuvaa tai muutoin osoittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Myöhästymismaksua ei määrätä myöskään silloin, mikäli laiminlyönti on vähäinen tai sille on pätevä syy. Myöhästymismaksun on tarkoitus olla yksinkertainen sanktio, joka voidaan määrätä kaavamaisesti objektiivisin perustein. Tavoite tulee todennäköisesti toteutumaankin hyvin. Hallituksen esityksessä esitetyistä myöhästymismaksun soveltamisesimerkeistä huolimatta tautauskohtaisesta harkinnasta ei päästä kuitenkaan täysin eroon, sillä määräämättä jättämisen perusteiden arvioiminen vaatii nimenomaan sitä.¹²³

Veronkorotusta koskevan sääntelyn rakennetta muutetaan siten, että 32 §:ssä säädetään veronkorotuksen määräämisperusteista ja 32 a ja b §:ssä puolestaan veronkorotuksen määrästä. Veronkorotuksen määräämisperusteita koskeva uusi sääntely vastaa nykyistä sääntelyä siten, että veronkorotus voidaan jatkossakin määrätä kaikista niistä laiminlyönneistä kuin nykyisinkin. Veronkorotuspykälän sananmuoto uudistuu kuitenkin nykyistä velvoittavammaksi, eli veronkorotus on lähtökohtaisesti määrättävä, mikäli ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty. Nykyisestä veronkorotuspykälästä poiketen voimaantulevaan uuteen pykälään on kirjoitettu auki ne tilanteet, joissa veronkorotus voidaan jättää määräämättä. Uusi veronkorotussäännös onkin nykyistä veronkorotussään-

¹²² HE 97/2017, s. 70.

¹²³ HE 97/2017, s. 151.

nöstä kaavamaisempi ja sisältää siten vähemmän viranomaisharkintaa.¹²⁴ Se, että laissa ei ole tällä hetkellä määritelty selkeästi, missä tilanteissa veronkorotus voidaan jättää kokonaan määräämättä, on osaltaan lisännyt veronkorotuksiin liittyvää tulkinnanvaraisuutta. Tutkielmassa on havaittu, että sidotummin kirjoitettu veronkorotusta koskeva sääntely olisi hyvin toivottavaa turhan tulkinnanvaraisuuden poistamiseksi, joten uudistuksen suunta on oikea. Toisaalta voimaantulevaan lakiin kirjatut veronkorotuksen määräämättä jättämisen perusteet voivat osoittautua ongelmallisiksi. Veronkorotuksen määräämättä jättämisen perusteiksi on laissa lueteltu se, että laiminlyönti on vähäinen, sille on pätevä syy tai että veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Uudistusta koskevassa hallituksen esityksessä kuvatuista esimerkkitalanteista huolimatta nämä perusteet eivät ole yksiselitteisiä ja ne vaativat lisäksi aina tapauskohtaista harkintaa.¹²⁵

Uudistuksen myötä myös veronkorotuksen tasosta säädetään lain tasolla nykyistä sidotummin. Veronkorotuksen 1 momentin mukainen perustaso on kaksi prosenttia lisätyn tulon määrästä. Tilanteissa, joissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, määrätään puolestaan 2 momentin mukaan ankarampi veronkorotus, joka on vähintään kolme ja enintään kymmenen prosenttia lisätyn tulon määrästä. Toistuvasta laiminlyönnistä on kyse esimerkiksi silloin, jos veroilmoitus annetaan puutteellisenä useamman kerran tai mikäli verovelvollinen jatkaa virheellistä menettelyään annetun ohjeistuksen jälkeen. Ilmeisestä piittaamattomuudesta on puolestaan kyse silloin, kun verovelvollinen jättää veroilmoituksella ilmoittamatta selvästi veronalaisen tulon, joka on verovelvollisen olosuhteisiin nähden huomattavan suuruinen. Samat kriteerit pätevät myös vähennyskelvottomien menojen kohdalla. Ilmeistä piittaamattomuutta osoittaa myös sellaisten tulojen salaaminen, joista Verohallinto ei saa vuosi-ilmoitustietoja.¹²⁶

Hallituksen esityksessä mainitaan, että perustasoa ankarampi veronkorotus määrätään vain vakavimpien laiminlyöntien perusteella, eikä läheskään kaikista niistä laiminlyönneistä, joista nykyisin on määrätty veronkorotus VML 32.3 §:n perusteella. Hieman

¹²⁴ HE 97/2017, s. 142-143.

¹²⁵ HE 97/2017, s. 143-144.

¹²⁶ HE 97/2017, s. 145.

ristiriitaisesti hallituksen esityksessä erikseen korostetaan, että perustason mukainen veronkorotus määrätään esimerkiksi silloin, kun laiminlyönti on sinänsä euromääräisesti suuri, mutta verovelvollisen toiminta ei ole ollut toistuvasti virheellistä eikä osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Kuitenkin hallituksen esityksessä kuvattujen esimerkkitalanteiden perusteella tulkintalinja vaikuttaisi olevan se, että euromääräisesti suuresta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä päädyttäisiin helposti määräämään perustasoa ankarampi veronkorotus.¹²⁷

Uudistuksen myötä tutkielmassa käsitellyistä tahallisuuden ja tuottamuksen käsitteistä siis luovutaan veronkorotussäätelyssä. Moitittavuuden arviointi perustuu jatkossa laiminlyönnistä ilmeneviin seikkoihin, jotka voidaan todeta ilman varsinaista huolimattomuuden tai teon tahallisuuden arviointia. Laissa säädetään erikseen niistä veronkorotusta alentavista ja korottavista seikoista, joiden perusteella verovelvollisen toimintaa voidaan arvioida. Hallituksen esityksen mukaan veronkorotuksen suuruus määräytyy lähtökohtaisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin taloudellisen vakavuuden perusteella, mitä ilmentäisi useimmiten ilmoittamatta jätetyn tulon määrä.¹²⁸

Perustasoa matalampi veronkorotus, yksi prosentti lisäystä tulosta, määrätään puolestaan silloin, kun kysymyksessä oleva asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, tai kun perustason mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton.¹²⁹ Niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen, on määrättävä veronkorotus vieläkin matalampi eli 0,5 prosenttia lisäystä tulosta.¹³⁰ Kaiken tämä lisäksi veronkorotukselle on määritetty myös vähimmäismäärä. Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle määrättävän veronkorotuksen vähimmäismäärä on 75 euroa ja muille verovelvollisille puolestaan 150 euroa.¹³¹

Uudistusta koskevassa hallituksen esityksessä on linjattu, ettei uudistuksella muuteta veronkorotuksen suhdetta rikoslaissa säädettyihin verorikosta koskeviin rangaistuk-

¹²⁷ HE 97/2017, s. 145.

¹²⁸ HE 97/2017, s. 194.

¹²⁹ HE 97/2017, s. 147.

¹³⁰ HE 97/2017, s. 148.

¹³¹ HE 97/2017, s. 149.

siin.¹³² Ne bis in idem –periaatteen eli kaksoisrangaistavuuden kiellon johdosta Verohallinnossa joudutaan näin ollen myös tulevaisuudessa tekemään ratkaisu veronkorotuslinjan ja verorikoslinjan välillä. Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli veronkorotusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, voidaan veronkorotuksen määräämisen sijasta siirtää asia käsiteltäväksi rikosprosessissa veropetoksena. Nykyisen VML 32.3 §:n mukaisen veronkorotuksen määräämisen ja veropetoksesta tuomitsemisen edellytykset ovat osittain päällekkäisiä, sillä veropetoksen rangaistavuus edellyttää toiminnan tahallisuutta. Verovelvollisen toiminnan tahallisuutta joudutaan siis tulevaisuudessakin joka tapauksessa arvioimaan vakavien ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntien kohdalla, vaikka uudistuksen myötä veronkorotuspykälästä poistetaan tahallisuuden ja tuottamuksen käsitteet. Tämä hieman pienentää uudistuksen merkityksellisyyttä ja ennen kuin veronkorotussäännösten uudistumisesta oli selvyttä, tahallisuuden ja törkeän huolimattomuuden vaatimusten säilyttämistä veronkorotussäännöksissä pidettiin perusteltuna juuri tästä syystä.¹³³

Uudistus ei vaikuta muutenkaan täysin ongelmattomalta. Uudistuksella on tarkoitus yksinkertaistaa veronkorotussäätelyä ja vähentää viranomaisen harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisessä verrattuna nykytilanteeseen, mikä puolestaan edistäisi verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta. Ensivaikutelman perusteella uusi veronkorotussäätely kuitenkin vaikuttaa melko monimutkaiselta. Veronkorotustasoja on useita, ja niin myöhästymismaksun kuin veronkorotustenkin kohdalla lakiin on kirjoitettu useita poikkeustilanteita, jotka tulee ottaa sanktion määräämisessä huomioon. Vaikka tahallisuuden ja törkeän huolimattomuuden käsitteet tullaan poistamaan veronkorotussäätelystä, niiden arvioinnista ei päästä kuitenkaan täysin eroon ne bis in idem –periaatteen vuoksi. Lisäksi näiden käsitteiden tilalle tuodaan olennaisen piittaamattomuuden käsite, joka ei myöskään ole käsitteenä yksiselitteinen. Hallituksen esityksessä onkin todettu, että uudistus tulee lisäämään jonkin verran virkailijatyön määrää ja veronkorotusta koskevia muutoksenhakuja, ennen kuin uusia säännöksiä koskevat tulkinnat vakiintuvat¹³⁴.

¹³² HE 97/2017, s. 194.

¹³³ Lehtonen 2015, s. 27.

¹³⁴ HE 97/2017, s. 94.

Kaiken kaikkiaan voidaan kuitenkin todeta, että uudistuksella on hyvät tarkoitusperät ja tutkielman havaintojen valossa uudistuksille on ollut suuri tarve. Veronkorotussääntely on nykyisellään yksiselitteisesti liian tulkinnanvaraista. Vaikka tutkielmassa käsiteltyjen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista on ollut mahdollista saada selville seikkoja, jotka mahdollistavat tai estävät VML 32.3 §:n soveltamisen, esille nousseet seikat eivät kuitenkaan anna kaikenkattavaa tietoa VML 32.3 §:n soveltamisedellytyksistä, sillä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat ratkaisuja yksittäistapauksiin. Erilaisia mahdollisia tilanteita ja tapauksia on lukemattomia, jolloin tulevaisuudessa olisi väistämättä törmätty yhä uudelleen VML 32.3 §:n tulkintaongelmiin.

Uudistuksen myötä veronkorotussäännökset ovat yhtenäisempiä muiden verolajien veronkorotussäännösten kanssa, veronkorotuksen tasosta säädetään lain tasolla nykyistä sidotummin ja veronkorotuksen perustaso vastaa sitä tasoa, joka tutkielmassa on todettu keskimääräiseksi tuloverotuksen veronkorotustasoksi nykytilassa. Uudistuksien myötä veronkorotuksia koskeva lainsäädäntö tulee kaiken kaikkiaan lähemmäs niitä tulkintalinjoja, joilla korkein hallinto-oikeus on viimeaikaisimmilla ratkaisuillaan koittanut nykyistä lainsäädäntöä paikkailla ja muokkailla. Monitasoisuudestaan huolimatta uuden veronkorotussääntelyn rakenne on parannusta nykyiseen rakenteeseen. Nykyisen veronkorotussääntelyn rakenne on lähtökohtaisesti ollut ongelmallinen, kun vakavammista ja lievemmistä laiminlyönneistä määrättävät veronkorotukset ovat eronneet toisistaan todella jyrkästi. Ylipäätään uudistuksen myötä veronkorotus määrätään nykyistä objektiivisemmilla ja kaavamaisemmilla perusteilla ja veronkorotuksen määräämiseen liittyy vähemmän viranomaisharkintaa, mikä tulee varmastikin heijastumaan positiivisesti verotuksen ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen. Nämä voidaan todeta tutkielman havaintojen perusteella toivotuiksi uudistuksiksi ja tärkeiksi tavoitteiksi. On mielenkiintoista nähdä, millaiseksi Verohallinnon yhtenäistämisohjeet ja verotuskäytäntö muokautuvat uudistuksen myötä, ja kuinka hyvin uudistus lopulta poistaa käytännössä esiintyneet veronkorotussääntelyyn liittyneet ongelmat.