

Roosa Hirvilampi

# VERONKOROTUKSEN ALENTAMINEN JA MÄÄRÄÄMÄTTÄ JÄTTÄMINEN

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Kandidaatintutkielma  
Tammikuu 2025

# TIIVISTELMÄ

Roosa Hirvilampi: Veronkorotuksen alentaminen ja määräämättä jättäminen  
Kandidaatin tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden tutkinto- ohjelma  
Tammikuu 2025

---

Tutkielma käsittelee poikkeavien veronkorotusten edellytyksiä, jotka löytyvät verotusmenettelylaista. Lakia on muutettu seuraamusmaksujen osalta ja se tuli uudistuneena voimaan vuonna 2018. Ensimmäiset korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset säännösten soveltamisesta julkaistiin alkukesällä 2024. Päätökset olivat kaivattuja kannanottoja siihen, miten laissa tavoitellusta kaavamaisuudesta voidaan poiketa.

Vaikka uudistuneen lain tavoitteet tasapuolisemman kohtelun, sekä viranomaisharkinnan vähentämisen osalta ovatkin toteutuneet, tulee väistämättä vastaan tilanteita, joissa vaaditaan tapauskohtaista harkintaa veronkorotuksen kohtuullisuuden osalta. Tutkielma keskittyy erityisesti etsimään tulkintoja laista löytyville kriteereille määrätä poikkeuksellinen veronkorotus sekä tulkintoja kohtuuttomuuden ja tulkinnanvaraisuuden käsitteille. Tällaisten käsitteiden merkitys ei selviä pelkästään niiden sanamuodon perusteella. Tutkielman metodina on käytetty lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten, sekä lain esitöiden ja syventävien vero-ohjeiden avulla on pyritty tulkitsemaan voimassa olevien normien sisältöä.

Päätöksessä KHO 2023:93 veronkorotus jätettiin määräämättä, koska tapauksen erityispiirteet huomioon ottaen virhettä voitiin pitää anteeksi annettavana. Päätöksessä korostetaan, että oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa tilanteissa selonottovelvollisuuden täytyminen riittävällä tavalla voi suojata veronkorotuksilta, eikä ennakkoratkaisun hakematta jättäminen automaattisesti muodosta laiminlyöntiä selonottovelvollisuuteen. Päätös rohkaisee verovelvollisia huolellisuuteen ja ennakoivaan toimintaan, mutta tuo esille kysymyksen siitä, kuinka hyvin verovelvollisten voidaan odottaa tuntevan monimutkaisia verosäännöksiä. Päätöksessä KHO 2024:94 käsiteltiin teknisluonteista virhettä veroilmoituksella, jota verovelvollinen ei ollut oikaissut ennen verotuksen päättymistä. Tässä yhteydessä KHO korosti verovelvollisen erityistä huolellisuusvelvoitetta tietojen ilmoittamisessa, mutta arvioi virheen olevan inhimillinen. Tietojen ristiriitaisuus veroilmoituslomakkeilla ja virheen tahattomuus vaikuttivat kokonaisuuden arviointiin. Tällaisessa tilanteessa kahden prosentin korotusta voitiin pitää erityisestä syystä kohtuuttomana ja veronkorotus määrättiin alennettuna, yhden prosentin mukaisesti.

Avainsanat: Veronkorotus, Alennettu veronkorotus, Veronkorotuksen määräämättä jättäminen, Seuraamusmaksu

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>SISÄLLYSLUETTELO</b> .....	<b>3</b>
<b>LÄHDELUETTELO</b> .....	<b>4</b>
<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>7</b>
1.1 Tutkimusaiheen taustaa .....	7
1.2 Tutkimuskysymyksen asettelu ja tutkielman rajaukset .....	8
1.3 Tutkimusmetodi, tulkintamenetelmät ja oikeuslähteet .....	9
1.4 Tutkielman rakenne .....	10
<b>2. SEURAAMUSMAKSUT VEROTUKSESSA</b> .....	<b>12</b>
2.1 Seuraamusmaksu- uudistuksen tausta.....	12
2.2 Seuraamusmaksu- uudistuksen tavoitteet.....	13
2.3 Veronkorotuksen määräämisen perusteet verotusmenettelylain 32 §:n mukaan .....	14
2.4 Veronkorotuksen suuruuden määräytyminen.....	15
<b>3. POIKKEAVA VERONKOROTUS</b> .....	<b>18</b>
3.1 Alennetun veronkorotuksen määrääminen verotusmenettelylain 32 a §:n mukaan .....	18
3.2 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen verotusmenettelylain 32 §:n mukaan .....	19
3.3 Luottamuksensuojan ja veronkorotuksen yhteys .....	20
3.4 Laiminlyönnin vähäisyyden arvioiminen .....	22
3.5 Kohtuuttomuuden arvioiminen verotusmenettelylaissa ja lain esitöissä .....	22
<b>4. VERONKOROTUSSÄÄNNÖSTEN TULKINTA OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ</b> .....	<b>24</b>
4.1 Veronkorotuksen alentaminen, KHO 2024:94.....	24
4.2 Julkaisemattomat KHO:n päätökset veronkorotuksen alentamisesta .....	25
4.2.1 KHO 28.06.2024 taltionumero 1906 .....	25
4.2.2 KHO 28.06.2024 taltionumero 1907 .....	26
4.2.3 KHO 28.06.2024 taltionumero 1908 .....	26
4.2.4 KHO 28.06.2024 taltionumero 1909 .....	26
4.2.5 Julkaisemattomien KHO:n päätöksien oikeudelliset perustelut.....	27
4.3 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen, KHO 2024:93 .....	28
4.4 Asian tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden arvioiminen KHO:n päätöksissä .....	28
4.5 Kohtuuttomuuden arvioiminen KHO:n päätöksissä .....	31
4.5.1 Kohtuuttomuus veronkorotuksen alentamisen tilanteessa .....	31
4.5.2 Kohtuuttomuus veronkorotuksen määräämättä jättämisen tilanteessa.....	33
<b>5. JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>34</b>
<b>TEKOÄLYN KÄYTTÖ OPINNÄYTTEESSÄ</b> .....	<b>37</b>

## LÄHDELUETTELO

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

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

*Korkein hallinto-oikeus.* KHO tulkitsi ensi kerran nykyisiä veronkorotussäännöksiä. KHO:n tiedote 28.06.2024. Saatavilla verkosta osoitteessa: <https://www.kho.fi/fi/index/ajankohtaista/tiedotteet/2024/khotulkitsiensikerrannykyisiaveronkorotussaannoksia.html>

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

*Myrsky, Matti.* Ennakkopäätökset verotuksessa. 1.painos. Alma Insights 2011.

*Ranta- Lassila, Hannele.* Suuri veropäivä 2024. Kolme kovaa KHO:sta. sivut.117–120.

*Rautiainen, Pauli – Kostiainen, Aura – Kurki, Visa – Soininen, Niko – Määttä, Tapio.* Oikeus ja sen tutkiminen. Vastapaino 2023.

*Räbinä, Timo.* Verotusmenettely ja muutoksenhaku 8. (uudistettu painos). Alma Talent 2022.

*VaVM 26/2017vp.* Valtiovarainkunnan mietintö. Hallituksen esityksestä eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 26/2017vp. Saatavilla verkosta osoitteesta: <https://www-edilex-fi.libproxy.tuni.fi/mt/vavm20170026?allWords=VaVM+26%2F2017+vp&offset=1&page=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=679957>

*Verohallinto 2024a.* Ennakkoratkaisuhakemus. Saatavilla verkosta osoitteessa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteisty-ja-palvelut/ennakkoratkaisu-tai-poikkeuslupa/>

*Verohallinto 2024b.* Osakeyhtiön ja osuuskunnan verotus. Saatavilla verkosta osoitteessa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/osakeyhtio-ja-osuuskunta/tuloverotus/>

*Verohallinto 2018.* Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Dnro A66/200/2018. Antopäivä 5.6.2018.

*Verohallinto2023.* Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Dnro VH/4957/00. 01.00/2023. Antopäivä 23.10.2023.

*Verohallinto.* Yhteisöjen ja yhteisetuuksien välittömät verot ja veroluonteiset maksut. Saatavilla verkosta osoitteessa:

[https://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero\\_Elinkeinoverotilasto\\_verot/verot\\_301.px/](https://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero_Elinkeinoverotilasto_verot/verot_301.px/)

## **OIKEUSTAPAUKSET**

KHO 2024:93 Dnro1775/2022

KHO 2024:94 Dnro2881/2023

## **JULKAISEMATTOMAT OIKEUSTAPAUKSET**

KHO 28.06.2024. Taltionumero 1906

KHO 28.06.2024. Taltionumero 1907

KHO 28.06.2024. Taltionumero 1908

KHO 28.06.2024. Taltionumero 1909

## **LYHENTEET**

VML	Verotusmenettelylaki
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö

# 1. JOHDANTO

## 1.1 Tutkimusaiheen taustaa

Keväällä 2024 korkein hallinto-oikeus (KHO) julkaisi kaksi merkittävää ennakkoratkaisua: KHO 2024:93 ja KHO 2024:94, jotka tarkastelevat vuonna 2018 uudistettuja veronkorotussäännöksiä. Näissä ratkaisuissa on esillä kysymys siitä, millaisissa tilanteissa kaavamaisiksi tarkoitetuista veronkorotussäännöksistä on mahdollista poiketa. Ratkaisut tarjoavat tärkeää tulkintaohjeistusta verotusmenettelylain (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558, tullut voimaan 22.12.1995) 32 §:n ja 32 a §:n mukaisista periaatteista veronkorotusten alentamiseen ja määräämättä jättämiseen. Julkaistujen ennakkoratkaisujen lisäksi KHO antoi samaan aikaan neljä muuta julkaisematonta päätöstä samasta aihepiiristä.<sup>1</sup>

Uudet ennakkoratkaisut avaavat poikkeuksellisen näkymän siihen, miten veroilmoituksiin liittyvien virheiden ja laiminlyöntien rangaistavuus ja tilanteen kokonaisuus punnitaan nykyisessä oikeuskäytännössä. Tämän tutkielman tavoitteena on tarkastella niitä perusteluja, joiden nojalla veronkorotuksen perustasosta voidaan poiketa. Keskiössä ovat KHO:n ennakkopäätökset ja niissä esitetyt tulkintaperiaatteet ja perustelut, jotka yhdistävät lain tarkoituksen, sanamuodon ja viranomaiselle kuuluvan harkinnanvaraisuuden. Erityisesti keskitytään päätöksissä esiin nousevaan kohtuuttomuuden arviointiin. Tutkielma tarjoaa ajankohtaisen ja käytännönläheisen katsauksen siihen, miten veroilmoitusvelvollisuuteen liittyviä laiminlyöntejä ja niistä aiheutuvia seuraamuksia arvioidaan uudistunutta veronkorotussääntelyä sovellettaessa.

Vaikka vuonna 2018 uudistetut veronkorotussäännökset pyrkivät vähentämään viranomaisharkinnan tarvetta ja lisäämään verotuksen tasapuolisuutta, keväällä 2024 annetut ennakkoratkaisut osoittavat, että sääntelyssä on edelleen tilaa ja tarvetta tapauskohtaiselle arvioinnille. KHO:n ratkaisuissa esitetyt tulkinnat selkeyttävät erityisesti sitä, kuinka virheen inhimillinen ja tekninen luonne sekä tilanteen tulkinnanvaraisuus ja olosuhteet voivat johtaa kaavamaisesta sääntelystä poikkeamiseen.

---

<sup>1</sup> kts tarkemmin KHO:n tiedote 2024.

Lisäksi ne korostavat ennakkopäätösten merkitystä vero-oikeudessa, jossa laki ei usein anna suoraa vastausta siihen, miten yksittäistapauksia tulisi arvioida.

## 1.2 Tutkimuskysymyksen asettelu ja tutkielman rajaukset

Tutkielman tavoite on selvittää millä perustein veronkorotuksen määräämisen kaavamaisista perusteista on mahdollista poiketa. Tutkielmassa tuodaan esille keskeiset kansallisesta lainsäädännöstä, lain esitöistä, sekä tuoreista KHO:n päätöksistä löytyvät perustelut ja tulkinnat siitä, millaisessa tilanteessa verovelvolliselle määrätään alennettu veronkorotus ja milloin veronkorotus voidaan jättää kokonaan määräämättä. Vaikka nykyisillä säännöksillä pyritään vähentämään seuraamusmaksujen määräämiseen liittyvää viranomaisharkinnan tarvetta ja viranomaistyötä, tulee kohtuullisuutta arvioitaessa olla mahdollisuus kiinnittää huomiota tapauksen tosiasiallisiin olosuhteisiin ja inhimillisiin tekijöihin. Kohtuullisuutta arvioitaessa on voitava kiinnittää huomiota tapahtuneen laiminlyönnin tosialliseen moitittavuuteen.<sup>2</sup>

Tutkielmassa pyritään vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1. Millä edellytyksillä veronkorotus jätetään kokonaan määräämättä verotusmenettelylain 32 §:n perusteella?*
- 2. Milloin veronkorotus määrätään alennettuna verotusmenettelylain 32 a §:n mukaisesti?*

Lisäksi tutkimus käsittelee sitä, miten näiden kahden säännöksen väliset soveltamis- ja tulkintakäytännöt eroavat toisistaan. Erityinen painoarvo tutkielmassa annetaan kohtuuttomuuden käsitteen tulkinnalle, sekä sille miten kohtuuttomuuden käsitteen tulkinta eroaa veronkorotuksen alentamisen ja määräämättä jättämisen tilanteissa.

Seuraamusjärjestelmän muut osa-alueet on rajattu pääosin tutkielman ulkopuolelle. Näitä ovat ainakin myöhästymismaksu, arvioverotus, sekä korotetut veronkorotukset. Edellä mainittuja seuraamuksia käsitellään tutkielmassa ainoastaan aihealueen ymmärtämisen ja

---

<sup>2</sup> KHO:n tiedote 2024.



kokonaisuuden vaatimassa laajuudessa. Koska nämä kaksi julkaistua päätöstä, sekä julkaisemattomat viisi päätöstä ovat nimenomaisesti liittyneet yhtiöiden veronkorotuksiin, ei tutkielmassa varsinaisesti käsitellä luonnollisten henkilöiden seuraamusmaksuja. Mainittakoon kuitenkin, että uusia seuraamusmaksuja sovelletaan kaikkiin verovelvollisryhmiin tuloverotuksessa vuodelta 2018 toimitettavasta verotuksesta lähtien<sup>3</sup>.

### 1.3 Tutkimusmetodi, tulkintamenetelmät ja oikeuslähteet

Tutkimuksen metodina on lainoppi eli oikeusdogmatiikka. Lainopin tehtävä on selvittää ja tulkita voimassa olevien oikeusnormien sisältöä. Lainoppi tutkii, mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä, kuten lainvalmisteluasiakirjoista ja oikeustapausten ratkaisuteksteistä ja ennakkopäätöksistä, saatavalla materiaalilla on. Lainoppi myös systematisoi voimassa olevaa oikeutta eli selventää voimassa olevien normien suhdetta toisiinsa. Systematisoinnin avulla lain säännökset asettuvat tulkintakontekstiinsa.<sup>4</sup> Käytännöllinen lainoppi on tulkinnantaitoa ja tutkimisen kohteena ovat erilaiset oikeuslähteet, joita tutkimus pyrkii selittämään ja täsmentämään. Käytännöllisen lainopin kiinnostuksen kohde on juridisten tekstien ja lainkohtien epäselvyys, monimerkityksellisyys ja aukot.<sup>5</sup>

Tutkielman keskeisten lainkohtien tulkinnassa on käytetty ensisijaisesti kielellistä tulkintaa, jossa lähtökohtana on lain sanamuotoon ja yleiseen merkitykseen perustuva tulkinta. Lähtökohtana tulkinnassa on se, mitä laissa todetaan sen kirjoitetun sanamuodon mukaisesti. Teleologisen tulkinnan avulla pyritään selvittämään, mikä on lain tarkoitus tai päämäärä, eli mitä lainsäätäjä on tarkoittanut kyseisellä säädöksellä sitä kirjoittaessaan. Tulkinta voi nojata lain esitöihin (esimerkiksi hallituksen esityksiin) joiden kautta pyritään ymmärtämään säännöksen taustalla olevaa tarkoitusta. Tämä tulkintatapa on erityisen hyödyllinen, kun lakitekstin sanamuoto on epäselvä tai monitulkintainen.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Seuraamusmaksut tuloverotuksessa, dnro A66/200/2018, kappale 1.

<sup>4</sup> Hirvonen 2011, s. 22–25.

<sup>5</sup> Rautiainen – Määttä 2023, kappale 3.2.

<sup>6</sup> Rautiainen – Määttä 2023, kappale 3.5.

Tutkielmassa vahvasti velvoittavina<sup>7</sup> ja ensisijaisina oikeuslähteinä, sekä tutkielman pääasiallisina tulkinnankohteina ovat verotusmenettelylaki ja edelleen tarkemmin verotusmenettelylain 32 §:n 1 momentin 1 kohta, verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentti ja verotusmenettelylain 32 a §:n 4 momentti. Tärkeitä heikosti velvoittavia oikeuslähteitä tutkielmassa ovat lainsäätäjän tarkoitus ja kansallisten tuomioistuinten ratkaisukäytäntö. Lainsäätäjän tarkoitus tulee parhaiten esille lain valmisteluasiakirjoista ja esitöistä, kuten hallituksen esitys 97/2017 vp.<sup>8</sup> Keskeisessä roolissa seuraamusmaksuja koskevien säännösten tulkinnassa ovat korkeimman hallinto-oikeuden antamat ennakkopäätökset 2024:93 ja 2024:94 sekä tulkintaa tukemassa julkaisemattomat päätökset KHO 28.06.2024 taltionumeroilla: 1906, 1907, 1908 ja 1909. Ennakkopäätöksillä eli prejudikaateilla on verotuksessa verraten huomattava merkitys. Tilanne on usein sellainen, että laista ei löydy suoraa vastausta vero-oikeudelliseen kysymykseen. Vastauksen saamiseen quid iuris -kysymykseen, eli mitä laki sanoo kysymykseen, tarvitaan usein muutakin kuin vahvasti velvoittavaa oikeudellista lähdemateriaalia.<sup>9</sup> Sallittuina oikeuslähteinä ja tulkinnan apukeinoina tutkielmassa ovat verohallinnon antamat syventävät vero-ohjeet: seuraamusmaksut tuloverotuksessa ja luottamuksensuoja verotusmenettelyssä, sekä relevantti kirjallisuus ja artikkelit.

## 1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma rakentuu viidestä pääluvusta, jotka rakentuvat edelleen alaluvuista. Toisessa pääluvussa keskitytään ensin taustoittamaan vuonna 2018 toteutuneen seuraamusmaksu-uudistuksen taustaa, sekä aikaisemman lainsäädännön muutostarpeeseen johtaneita syitä ja taustatekijöitä. Luvussa kuvataan myös seuraamusmaksu-uudistuksen tärkeimpiä päätavoitteita. Luvussa kaksi käsitellään lisäksi veronkorotuksia yleisesti. Pääluvussa kaksi kuvataan verotusmenettelylain 32 §:n perusteet veronkorotuksen määräämiselle, sekä veronkorotuksen suuruuden määräytyminen.

---

<sup>7</sup> ks. lisää vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä esim. Rautiainen 2023, kappale 3.4.

<sup>8</sup> HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

<sup>9</sup> Myrsky 2011, kappale I.

Kolmannessa pääluvussa käsitellään teorian tasolla tutkielman ydinasiaa, eli poikkeavia veronkorotuksia. Kappale esittelee suoraan verotusmenettelylaissa annetut perusteet näille erityismenettelyille. Kappale käsittelee myös näihin säännöksiin liittyviä keskeisiä käsitteitä, kuten kohtuuttomuutta, laiminlyönnin vähäisyyttä, inhimillistä virhettä ja myös aihealueen ymmärtämisen kannalta tarvittavilta osin luottamuksensuojaa verotuksessa. Näiden merkitystä on pyritty luvussa avaamaan lain lisäksi lain esitöiden ja verohallinnon syventävien ohjeiden avulla.

Neljännessä pääluvussa keskitytään tutkielman kannalta erityisen keskeisiin KHO 2024:93 ja KHO204:94 ennakkopäätöksiin, sekä julkaisemiin päätöksiin KHO 28.06.2024 taltionumerot 1906, 1907, 1908 ja 1909. Pääluku neljä alkaa päätöksien tosideikojen kuvaamisella ja avaamalla KHO:n tekemää oikeudellista tulkintaa ja perusteluja. Luku jatkuu KHO:n käyttämien keskeisimpien lainkohtien ja materiaalien, sekä argumenttien esittelemisellä. Tapauksissa käytetyt sekä verotusmenettelylaissa suoraan mainitut kriteerit käsitellään omissa alaluvuissaan, jossa erityisesti painotetaan sitä, miten KHO on näitä lainkohtia tapauskohtaisesti tulkinnut oikeuskäytännössä. Kappaleet sisältävät tutkielman kirjoittajan omaa pohdintaa ja argumentointia. Viimeinen, eli viides pääluku sisältää johtopäätökset sekä yhteenvedon tutkielmasta sekä pohdintaa tulosten merkityksellisyydestä.

## 2. SEURAAMUSMAKSUT VEROTUKSESSA

### 2.1 Seuraamusmaksu- uudistuksen tausta

Ennen seuraamusmaksuihin kohdistunutta uudistusta vuonna 2018, VML 32 §:ssä säädettiin kolmesta veronkorotuksen tasosta. Lievin veronkorotus oli kiinteä, 150 euron suuruinen summa, ja se koski tapauksia, joissa veroilmoituksessa oli vähäinen puute tai virhe, jota verovelvollinen ei ollut korjannut Verohallinnon kehotuksesta. Seuraava taso, enintään 800 euron korotus, määrättiin olennaisesti puutteellisista tai virheellisistä veroilmoituksista. Ankarinta veronkorotusta, enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta, sovellettiin tapauksiin, joissa verovelvollinen oli tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta antanut selkeästi vääriä tietoja veroilmoituksessaan.<sup>10</sup>

Aiemman seuraamusmaksusäätelyn mukaan veronkorotuksen tason määräytymiseen vaikuttivat virheen suuruus ja joissain tapauksissa myös verovelvollisen tuottamuksen aste. Tuottamusta arvioitiin kuitenkin vasta ankarimman, 30 prosentin korotuksen yhteydessä. Käytännössä seuraamusmaksuja pidettiin ongelmallisina, sillä erityisesti suurempien yritysten näkökulmasta 150 tai 800 euron suuriset korotukset olivat lähes merkityksettömän pieniä. Lisäksi oikeuskäytännössä huolimattomuuteen liittyvien subjektiivisten seikkojen arvioinnin merkitys oli vähentynyt. Tämän seurauksena 30 prosentin veronkorotusta sovellettiin suurempiin yrityksiin laajasti, myös tilanteissa, joissa suuret ilmoituspuutteet johtuivat inhimillisestä virheestä tai huolimattomuudesta. Tämä johti siihen, että korotuksen euromääräinen vaikutus oli usein verovelvollisille epätasa-arvoinen, eikä riittävän vaikuttava ohjaamaan suurempia yrityksiä noudattamaan ilmoitusvelvollisuuttaan oikein ja ajallaan, tai korjaamaan virheitä oma-aloitteisesti.<sup>11</sup>

Verohallinnon toiminnan tehostaminen, hallinnollisen taakan keventäminen ja verovelvollisten oikeusturvan, tasapuolisuuden sekä tiedonsaannon parantaminen olivat tärkeimpiä taustasyitä, jotka johtivat lainsäädännön uudistuksiin seuraamusmaksujen osalta. Veronkorotuksia koskeva uudistus oli osa suurempaa lainsäädännön uudistamisen

---

<sup>10</sup> Ranta- Lassila 2024 s. 117.

<sup>11</sup> Ranta- Lassila 2024 s. 117.

kokonaisuutta, jossa uudistettiin myös kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen seuraamusmaksuja.<sup>12</sup> Muutokset seuraamusmaksujen osalta ovat tulleet voimaan vuonna 2018 ja niitä on sovellettu verovuodelta 2018 toimitetussa verotuksessa ensimmäisen kerran.

## **2.2 Seuraamusmaksu- uudistuksen tavoitteet**

Uudistuksen ensimmäisenä päätavoitteena oli yhtenäisempi seuraamusmenettely kaikkiin verolajeihin. Yhtenäisyyden avulla haluttiin parantaa määrättyjen seuraamusmaksujen vaikuttavuutta. Tavoitteena oli, että verovelvolliset olisivat halukkaampia oma-aloitteisesti korjaamaan veroilmoituksen puutteita ja virheitä ennen verotuksen päättymistä. Veronkorotuksista haluttiin tehdä kaavamaisemmat ja näin ollen myös kaikkia verovelvollisia velvoittavammat. Viranomaisille kuuluvaa harkintavaltaa haluttiin vähentää ja luopua tahallisuuden ja tuottamuksen käsitteiden arvioimisesta perusteluna seuraamusmaksun määräämiselle.<sup>13</sup> Veronkorotussäännökset, joissa on liian laaja tapauskohtainen harkintamarginaali esimerkiksi korotuksen määräämisen ja suuruuden suhteen, aiheuttavat suurentuneen riskin epäyhtenäisistä käytännöistä.<sup>14</sup>

Muutos lainsäädännössä oli aiheellinen, koska aikaisempi, verovelvollisen kannalta subjektiivisempi arvio, soveltui heikosti hallintomenettelyyn, jossa suuria määriä kirjallisia selvityksiä ja materiaalia käsitellään lyhyen ajan sisällä. Tuottamuksen arviointi tehdään uudistuksen seurauksena lähtökohtaisesti objektiivisesti, veroilmoituksesta havaittavien seikkojen sekä puutosten pohjalta. Laiminlyöntiä saatettiin aikaisemman sääntelyn voimassaollessa pitää kohtuuttomana jo varsin kevyin perustein pelkän virheen suuren rahamäärän perusteella. Tällöin isompi yritys on voinut saada suuremman sanktion saman luonteisesta virheestä, josta pienempi yritys on selvinnyt jopa ilman seuraamusta. Seuraamuksien kiinteähintaisuus taas oli suurten yritysten näkökulmasta edullisempää. Uudistuksen jälkeen tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa, perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa sovelletaan yhtenäisiä

---

<sup>12</sup> HE 97/2017vp. s.10–11.

<sup>13</sup> HE 97/2017vp, s. 70–76.

<sup>14</sup> Merisalo 2018 s. 1.

veronkorotussäännöksiä. Veronkorotukselle on säädetty lainsäädännössä perustaso, jota voidaan alentaa tai korottaa vain erikseen säädetyin edellytyksin. Veronkorotuksen määrä ei perustu siis enää rikoslain mukaisen tahallisuuden ja tuottamuksen arviointiin, vaan pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen, mitä ilmentää se tulon tai veron määrä, jota laiminlyönti koskee.<sup>15</sup>

### **2.3 Veronkorotuksen määräämisen perusteet verotusmenettelylain 32 §:n mukaan**

Tuloverotuksen seuraamusmaksuista säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa. Uudet seuraamusmaksut perustuvat hallituksen esityksessä 97/2017vp ehdotettuihin lakimuutoksiin. Veronkorotuksia määrättiin verovuonna 2022 yhteisöille ja yhtymille noin 8100 kappaletta ja myöhästymismaksuja noin 11 288 kappaletta, joten määrällisesti arvioituna kyse on merkittävästä määrästä verovelvollisia.<sup>16</sup>

Verotusmenettelylain 32 §:n 1 momentin mukaan:

*Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos: Veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta.*

Veronkorotus määrätään siis lähtökohtaisesti aina, jos jokin veroilmoituksessa annettu verotettavan tulon määrään vaikuttava asia katsotaan verotusta toimitettaessa virheelliseksi<sup>17</sup>. Veronkorotusta ei määrätä tapauksissa, joissa laiminlyönnin seuraamukseksi on erikseen lailla säädetty myöhästymismaksu<sup>18</sup>. VML 33 §:n 1 momentin mukaan myöhästymismaksu määrätään silloin, kun verovelvollinen omaaloitteisesti korjaa virheen tai tietojen ilmoittamisen laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä.

---

<sup>15</sup> HE 97/2017vp s.73–74.

<sup>16</sup> Verohallinnon tilastotietokanta, yhteisöjen ja yhteisötuksien välittömät varot ja veroluonteiset maksut (muuttujina erä, verovuosi ja tunnusluvut).

<sup>17</sup> HE 97/2017vp s. 71.

<sup>18</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 2.1.1.

Myös tietojen tai asiakirjojen puuttuminen osittain johtaa yleisesti veronkorotukseen. On tärkeää huomata, että veronkorotussäännös on viranomaista velvoittava siten, että veronkorotus on aina määrättävä, jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, eikä tuottamuksella tai tahallisuudella ole tässä tilanteessa painoarvoa.<sup>19</sup> Uuden veronkorotussääntelyn lähtökohtana on, että veronkorotuksen määrä perustuu pääasiassa laiminlyönnin tosiasialliseen taloudelliseen vakavuuteen verovelvollisen tuottamuksen sijasta.<sup>20</sup> Lain sanamuodon mukaan tulkittuna veronkorotus tulee siis määräytyä melko pienestäkin tietojen ilmoittamisen virheestä tai puutteesta. Verohallinnon syventävän vero- ohjeen<sup>21</sup> mukaan verovelvollisen omalla käsityksellä tulon veronalaisuudesta tai sen vähennyskelpoisuudesta ei ole merkitystä silloin kun arvioidaan, onko kyseessä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti. Veronkorotuksen suuruutta arvioitaessa otetaan siis huomioon esimerkiksi se, onko tulon veronalaisuus tai kulun vähennyskelpoisuus objektiivisesti katsoen tulkinnanvarainen tai epäselvä.

Veroilmoitus on lisäksi annettava ja tiedot toimitettava niille annetussa määräajassa ja Verohallinnon määräämällä tavalla, ensisijaisesti sähköisesti. Verovelvollisen on annettava toimitettavaa verotusta varten Verohallinnolle tiedoksi kaikki tulonsa, vähennykset, tiedot varoista ja veloista ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot VML 7 §:n ja 7.1 §:n mukaisesti<sup>22</sup>. Verotuksen päättymispäivä on yksilöllinen ja esimerkiksi osakeyhtiöille ja osuuskunnille se kerrotaan annetussa verotuspäätöksessä. Verotus päättyy viimeistään 10 kuukauden kuluttua siitä, kun tilikauden viimeinen kalenterikuukausi on päättynyt. Jos kalenterivuoden aikana päättyy useita tilikausia, tämä 10 kuukauden määräaika lasketaan viimeisimmän tilikauden lopusta.<sup>23</sup>

## **2.4 Veronkorotuksen suuruuden määräytyminen**

Verotusmenettelylaissa on annettu perustaso korotuksille, jota sovelletaan yleisesti ja yhtäläisesti kaikkiin verovelvollisiin. Lainsäädännössä on kuitenkin määritelty

---

<sup>19</sup> HE 97/2017 s. 142.

<sup>20</sup> Merisalo 2018 s.8.

<sup>21</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.1.1.

<sup>22</sup> Merisalo 2018 s.7.

<sup>23</sup> Verohallinto 2024b, Osakeyhtiön ja osuuskunnan verotus.

erityistilanteita, joissa veronkorotus voi olla perustasoa korkeampi tai matalampi. Joissain tapauksissa veronkorotuksen suuruus on erikseen määritelty kiinteänä euromääränä.<sup>24</sup> Perustason mukainen veronkorotus on kaksi prosenttia sen tulon määrästä, joka lisätään verotettavaan tuloon, kun veroilmoituksessa oleva virhe oikaistaan VML 32 a §:n 1 momentin mukaisesti. Lisääntyneen veron perusteella laskettavan veronkorotuksen<sup>25</sup> perustaso on 10 prosenttia lisääntyneen veron määrästä. Veronkorotuksen määriä ja niiden perusteita on havainnollistettu tiivistetysti alla olevassa taulukossa (taulukko 1).<sup>26</sup>

Veronkorotuksen suuruudelle on olemassa vähimmäismäärä, joka luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille on VML 32 a §:n 9 momentin mukaisesti 75 euroa ja VML 32 b §:n 4 momentin mukaisesti osayhtiöille ja yhtymille 150 euroa. Jos veronkorotuksen määrätty prosenttiperusteinen määrä on pienempi kuin vähimmäiskorotus, määrätään vähimmäiskorotus ja jos veronkorotus on vähimmäiskorotusta suurempi, ei vähimmäiskorotusta lisäksi määrätä.<sup>27</sup>

Jos ilmoitusvelvollisuus on laiminlyöty, mutta verovelvollinen kuitenkin antaa oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä korjatun veroilmoituksen, määrätään veronkorotuksen sijaan myöhästymismaksu VML 33 §:n mukaisesti. Myöhästymismaksu on seuraamusmaksu ilmoittamisvelvollisuuden määräajan ylittämisestä ja toisaalta kannustin antamaan tarvittavat tiedot ajoissa.<sup>28</sup> VML 33 §:n 3 momentin mukainen myöhästymismaksun suuruus on luonnolliselle henkilölle 50 euroa ja muille verovelvollisille 100 euroa.

Laissa on säädetty myös perustasoa korkeammista veronkorotuksista, joita voidaan VML 32 a §:n 2 momentin mukaan soveltaa, jos kyseessä on toistuva laiminlyönti tai verovelvollinen osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta asiaa kohtaan. VML 32 a §:n mukaan veronkorotus on tällöin vähintään 3 prosenttia ja enintään 10 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

---

<sup>24</sup> Verohallinto 2018. Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.2.1.

<sup>25</sup> Ks. esim. Meriläinen 2018 s.8 Veronkorotus lasketaan lisääntyneestä verosta, jos tuloon ei tehdä lisäystä. Tuloverotuksessa veronkorotus lasketaan verosta lähinnä silloin, kun verovelvolliselta evätään aiheeton verosta tehtävä vähennys.

<sup>26</sup> Ks. laajempi & alkuperäinen taulukko: Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. kappale 3.2.1.

<sup>27</sup> HE 97/2017 s. 149.

<sup>28</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. kappale 2.1.1.



Taulukko 1.

<b>Perustaso</b>	2 % lisätystä tulosta, 10 % lisääntyneestä verosta	Oletustaso, jota sovelletaan, jos korottavia tai alentavia seikkoja ei ole.
<b>Korotettu veronkorotus</b>	3–10 % lisätystä tulosta, 15–50 % lisääntyneestä verosta	Laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.
<b>Alennettu veronkorotus</b>	1 % lisätystä tulosta, 5 % lisääntyneestä verosta	Asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä.  Perustason mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton.  Tietyt ulkomaantulot.
<b>Veronkorotusta ei määrätä</b>	-	Vähäinen laiminlyönti.  Pätevä syy.  Alennetun veronkorotuksen määrääminen on olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.
<b>Vähimmäiskorotus</b>	75 euroa (luonnollinen henkilö ja kuolinpesä) 150 euroa (muut)	Veronkorotuksen vähimmäismäärä kaikissa tilanteissa.  Ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, mutta tuloon ei tehdä lisäystä tai vero ei lisäännä.

### 3. POIKKEAVA VERONKOROTUS

#### 3.1 Alennetun veronkorotuksen määrittäminen verotusmenettelylain 32 a §:n mukaan

Alennettua yhden prosentin veronkorotusta sovelletaan VML 32 a §:n 4 momentin perusteella:

*Jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä tai 1 momentin mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 1 prosentti lisätyn tulon määrästä.*

Toisaalta korotus voi olla vielä yhtä prosenttiakin alhaisempi VML 32 a §:n 6 momentin mukaan:

*Veronkorotus on 0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa.*

Alennettu yhden prosentin veronkorotus voidaan määrätä erityisistä syistä, joiden perusteella ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä tai erehdystä voidaan pitää vähemmän moitittavana tai lievempänä. Tällaisia syitä voivat olla esimerkiksi verovelvollisen muuttunut terveydentila tai kokemattomuus kyseessä olevissa veroasioissa. Kuitenkin, jos virhe johtuu verovelvollisen asianhoitajasta tai kirjanpitäjästä, ei VML 32 a §:n 4 momentti tulisi tilanteessa lähtökohtaisesti mahdolliseksi soveltaa. Alennettu veronkorotus määrätään myös erilaisissa tahattomissa tulon jaksottamisvirheissä tai muissa tahattomissa, verovelvollisen olosuhteisiin nähden vähäisissä virheissä.<sup>29</sup> Veronkorotusta ei kuitenkaan tule pitää erityisestä syystä kohtuuttomana ainoastaan sen vuoksi, että yhtiölle lisätyn tulon suuren määrän takia, myös määrätyn veronkorotuksen euromäärä on korkea.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> HE 97/2017vp s. 147.

<sup>30</sup> HE 97/2017vp s. 147.

### 3.2 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen verotusmenettelylain 32 §:n mukaan

Veronkorotus voidaan poikkeuksellisesti jättää määräämättä VML 32 §:n 3 momentin mukaisesti:

*Veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 32 a §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.*

Valtiovarainvaliokunta korostaa hallituksen esityksen (HE97/2017) pohjalta antamassaan mietinnössä, että veronkorotuksen määräämättä jättämisen tulee aina olla erittäin poikkeuksellinen toimi ja uusien seuraamussäännösten lähtökohta on se, että veronkorotus määrätään aina, kun sen määräämisen edellytykset laissa täyttyvät.<sup>31</sup>

Veronkorotus voitaisiin hallituksen esityksen mukaisesti jättää määräämättä esimerkiksi silloin kun verovelvolliseen voidaan katsoa erehtyneen säännösten sisällöstä tai verotusta koskevista velvoitteistaan ja erehdystä voitaisiin olosuhteet nähden pitää anteeksi annattavana.<sup>32</sup> On kuitenkin huomioitava, että verovelvollisen kokemattomuuden arvioinnissa otetaan huomioon verovelvollinen selonottovelvollisuus. Vaikka verovelvollinen olisikin kokematon veroasioissa, veronkorotusta ei määrätä alennettuna tai jätetä määräämättä, jos asia on selkeästi ohjeistettu veroilmoituksen täyttöohjeissa tai muissa Verohallinnon antamissa ohjeissa.<sup>33</sup> Asia ei ole säännöksen tarkoittamalla tavalla tulkinnanvarainen, jos siihen soveltuu jokin nimenomainen säännös suoraan. Tulkinnanvaraisena ei yleisesti pidetä myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa.<sup>34</sup>

Merisalo pohtii artikkelissaan ”Verotuksen uusista seuraamusmaksuista”, seuraavaa: ”Veronkorotus voitaneen jättää määräämättä myös tilanteessa, jossa verovelvollinen on aidosti epävarma siitä, miten asiaa tulee verolainsäädännön mukaan

---

<sup>31</sup> VaVM 26/2017 vp s. 12.

<sup>32</sup> Ks. HE 97/2017 s. 75.

<sup>33</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.3.3.

<sup>34</sup> Verohallinto 2023, Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Kappale 3.2.

arvioida ja esittää veroilmoituksella avoimesti oikeat ja asian ratkaisemiseksi riittävät tiedot.” Tällaisessa tilanteessa Verohallinnolla olisi saatavillaan riittävät tiedot tilanteen ratkaisemiseksi puutteellisesta veroilmoituksesta huolimatta ja toimittaa verotus oikein.

35

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti, josta määrätään veronkorotus, voi täyttää joissain tilanteissa jopa verorikoksen tunnusmerkistön. Ne bis in idem- periaatteen mukaan Veronkorotusta ei ole mahdollista määrätä tilanteessa, jossa Verohallinto tekee rikosilmoituksen tai harkitsee rikosilmoituksen tekemistä, ja veronkorotus sekä mahdollinen rikosoikeudellinen seuraamus kohdistuisivat samaan asiaan tai heinkilöön. Ne bis in idem on yksi tärkeimmistä oikeudenmukaisuuden periaatteista oikeusjärjestelmässämme. Kyseisen periaatteen mukaan henkilöä ei saa kahteen kertaan rankaista tai asettaa tutkittavaksi samasta tai sellaisesta asiasta, josta hänet on jo aikaisemmin vapautettu tai tuomittu.<sup>36</sup> Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyömistä ja veronkorotusta käsitellessään Verohallinto arvioi laiminlyönnin laatua ja sitä tuleeko asia saattaa käsiteltäväksi rikosasia. Rikosilmoitusta tehdessään Verohallinnon tulee arvioida laiminlyönnin ilmeisyyttä ja tahallisuutta, vaikka ne eivät olekaan veronkorotuksen määräämisessä nykyisen sääntelyn mukaan arvioitavia asioita.<sup>37</sup>

### 3.3 Luottamuksensuojan ja veronkorotuksen yhteys

Alennettu veronkorotus tulee kyseeseen myös sellaisissa tilanteissa, joissa asia on VML 26 §:n 2 momentissa mainitulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä luottamuksensuojasäännöksen mukaisesti, mutta muut vaadittavat luottamuksensuojan edellytykset eivät täyty. KHO 2024:94 päätöksen oikeudellisessa arvioinnissa KHO mainitsee, että asian tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan veronkorotusta koskevassa VML 32 a §:n 4 momentissa samaa kuin luottamuksensuojaa koskevassa 26 §:n 2 momentissa. Myös lain esitöissä mainitaan seuraavasti: ”Tulkinnanvaraisella ja epäselvällä asialla tarkoitettaisiin samaa kuin luottamuksensuojaa koskevan säännöksen

---

<sup>35</sup> ks. Merisalo, M., 2018. Verotuksen uusista seuraamusmaksuista, Verotus 1/2018, s. 60–79.

<sup>36</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.3.4.

<sup>37</sup> Verohallinto 2018. Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.1.3.

soveltamiskäytännössä on näillä käsitteillä tarkoitettu”<sup>38</sup>. Luottamuksensuojasäännökset kuuluvat verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin. Luottamuksensuojasäännöksen 26 §:n 6 momentin mukaan:

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

Kaikkien edeltä mainittujen luottamuksensuojan soveltamisedellytysten tulee siis täytyä samanaikaisesti, jotta varsinaista luottamuksensuojaa voitaisiin nauttia<sup>39</sup>. Vilpittömässä mielessä toimimiseen liittyy vahvasti verovelvollisen selonottovelvollisuus. Selonottovelvollisuus voidaan kuvata esimerkiksi sellaisina toimina, joihin huolellinen henkilö olisi ryhtynyt asioiden selvittämiseksi. Verovelvollisen on siis otettava riittävästi selvää olemassa olevista säännöksistä ja niiden sisällöstä, jotta hän voi kyetä täyttämään riittävällä tasolla oman selonottovelvollisuutensa. Näin ollen tietämättömyys säännösten sisällöstä ei yksin synnytä perusteltua vilpittömyyttä mieltä.<sup>40</sup>

Käytännössä selonotolla voidaan tarkoittaa esimerkiksi syventäviin vero-ohjeisiin tai voimassa olevaan lainsäädäntöön tutustumista, veroasiantuntijan konsultoimista tai ennakkoratkaisun hakemista verotuskäsittelyn selventämiseksi. Nykyään Verohallinto tarjoaa myös muita palveluita, kuten ennakkollisia keskusteluja haastavien verotuskysymysten ratkaisemisen tueksi. Ennakkoratkaisu on verovelvolliselle maksullinen, mutta toisaalta myös sitova päätös siitä miten Verohallinto ratkaisee yksittäisen verotuksellisen asian<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> HE 97/2017vp s.75.

<sup>39</sup> Verohallinto. 2023. Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Kappale 3.1.

<sup>40</sup> Verohallinto 2023. Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Kappale 3.4.

<sup>41</sup> Verohallinto 2024a. Ennakkoratkaisuhakemus.

### **3.4 Laiminlyönnin vähäisyyden arvioiminen**

Veronkorotuksen yhteydessä laiminlyönnin vähäisyyttä arvioidaan lähtökohtaisesti euromääräisesti eli lisätyn tulon määrän tai laiminlyöntiin liittyvän lisääntyneen veron määrän perusteella. Verotusmenettelylaissa tai hallituksen esityksessä, HE97/2017vp, ei ole tarkasti määritelty, minkä suuruista laiminlyöntiä voidaan käytännössä pitää suuruudeltaan vähäisenä. Kuitenkin Verohallinnon ajansaatossa ja käytännössä muodostuneen käsityksen mukaan laiminlyöntiä voidaan pitää euromääräisesti vähäisenä, kun verovuodelta ilmoittamatta jätetyt tulot ja verovuoden aiheettomat menot ovat yhteensä enintään 2 000 euroa tai kun aiheeton verosta tehtävä vähennys on enintään 500 euroa. Näistä eurorajoista huolimatta laiminlyöntiä ei pidetä vähäisenä, jos verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia, tietoisia ja verovelvollinen osoittaa piittaamattomuutta laiminlyönnin korjaamista kohtaan.<sup>42</sup> Muodostuneet euromääräiset rajat ovat matalat ja niiden ylittyminen varsinkin suuremman yrityksen kohdalla on hyvin todennäköistä.

### **3.5 Kohtuuttomuuden arvioiminen verotusmenettelylaissa ja lain esitöissä**

VML 32 a §:n 4 momentin mukaan lähtökohta on, että verovelvolliselle määrätään alennettu veronkorotus silloin, kun asia, jota ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti koskee, on tulkinnanvarainen tai epäselvä tai jos perustason veronkorotus (2 %) on erityisestä syystä kohtuuton. Veronkorotus voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti jättää kokonaan määräämättä, jos veronkorotuksen määrääminen olisi tapauskohtaiset olosuhteet huomioon ottaen verovelvolliselle kohtuutonta. Veronkorotus määräämättä jätettäessä kohtuuttomuuden katsotaan siis olevan syvempää kohtuuttomuutta kuin mitä alennetun veronkorotuksen edellytyksenä voidaan ajatella olevan. Tilanteen kohtuuttomuutta punnittaessa tulee esimerkiksi ottaa huomioon asiassa ilmenevä huomattava tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys, sekä ne toimenpiteet, joilla verovelvollinen on oma-aloitteisesti pyrkinyt selvittämään tulon, vähennyksen tai muun

---

<sup>42</sup> Verohallinto 2018. Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Kappale 3.3.1.

toimen oikeaa verotuskohtelua eli täyttämään oman selonotto- ja ilmoittamisvelvollisuutensa. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä myös tilanteessa, jossa verovelvollisen voidaan katsoa erehtyneen voimassa olevien verosäännösten sisällöstä tai asian verotusta koskevista velvollisuuksistaan. Edellisten lisäksi erehtymisestä johtuvaa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä tulee tapauksen yksityiskohdat ja olosuhteet huomioon ottaen olla mahdollista pitää anteeksi annettavana.

43

Verohallinnon mukaan veronkorotus voidaan siis jättää määräämättä myös silloin, jos verovelvollinen on aidosti epävarma siitä, miten asia tulee voimassa olevan verolainsäädännön mukaan arvioida ja esittää antamallaan veroilmoituksella oma-aloitteisesti oikeat ja asian ratkaisemiseksi vaadittavat riittävät tiedot. Tässäkin tilanteessa veronkorotuksen määräämättä jättäminen vaatii, että verovelvollisen epävarmuus asian verotuksellisesta kohtelusta on henkilön henkilökohtaiset tekijät ja kyseisen tapauksen olosuhteet huomioon ottaen ymmärrettävää.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> HE 97/2017vp s. 75.

<sup>44</sup> Verohallinto 2018, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. kappale 3.3.3.

## 4. VERONKOROTUSSÄÄNNÖSTEN TULKINTA OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

### 4.1 Veronkorotuksen alentaminen, KHO 2024:94

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksessä KHO 2024:94<sup>45</sup> kerrotaan tapauksesta seuraavasti:

*”Yhtiö oli pääverolomakkeella ilmoittanut luovutustappion elinkeinotuloa vähentävänä eränä kohdassa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappiot ja purkutappiot, vaikka luovutustappio olisi tullut ilmoittaa muuhun omaisuuteen kohdistuvana. Veroilmoituksen liitelmakkeella luovutustappio oli ilmoitettu oikein. Kun tämä ja eräs toinen yhtiön vahingokseen tekemä pääverolomakkeen virhe oli verotusta toimittaessa korjattu, ilmoitetun 950 954,99 euron sijasta yhtiölle oli vahvistettu elinkeinotoiminnan tappiota 179 210,64 euroa.”*

Virheellisten tietojen seurauksena veroilmoitus on noussut virkailijan käsittelyyn, ja Verohallinto on verotusta toimittaessaan lisännyt luovutustappion 914 256,73 euroa yhtiön elinkeinotuloksi. Yhtiö on lisäksi pääverolomakkeella kohdassa ”käyttöomaisuusosakkeiden luovutus- ja purkuvoitot” ilmoittanut elinkeinotuloa lisäävänä eränä 142 512,38 euron määrän. Muun omaisuuden luovutusvoitto 142 512,38 euroa on poistettu yhtiön elinkeinotulosta. Kun lasketusta luovutusvoitosta on vähennetty vastaava määrä aiemman verovuoden henkilökohtaisen tulolähteen luovutustappiota, verotettavaa muun omaisuuden luovutusvoittoa ei ole jäänyt lainkaan. Yhtiölle on verovuodelta vahvistettu elinkeinotoiminnan tappiota.

KHO toteaa antamassaan päätöksessä, että annettu veroilmoitus oli virheellinen ja veronkorotuksen määräämiselle oli VML 32 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan syntynyt peruste. Asiassa ei ole ilmennyt, että kysymys olisi ollut verotusmenettelylain 26 §:n 4 momentissa tarkoitettusta tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta. Korkein hallinto-oikeus lisäksi katsoi, että kuvattua virhettä ei ole pidettävä verotusmenettelylain 32 §:n 3

---

<sup>45</sup> Kts tarkemmin KHO: 2024:94. Dnro 2881/2023.



momentissa tarkoitettulla tavalla vähäisenä, kun otetaan huomioon virheen euromäärä sekä virheen suhde yhtiön toiminnan laajuuteen ja merkitys kokonaistappion muodostumiseen. Annetussa ratkaisussa tulkittiin, että kyseessä oleva väärin annettu tieto oli kuitenkin luonteeltaan inhimillinen ja teknisluonteinen virhe tietojen ilmoittamisessa ja oikea tieto oli saatavilla veroilmoituksen liitelomakkeelta. Yrityksen pyrkimys on antaa veroilmoitus oikeansisältöisenä. Tämä seikka vähensi merkittävästi riskiä virheellisestä verotuksen toimittamisesta tapauksen noustessa virkailijan käsittelyyn.

Annettua kahden prosentin veronkorotusta voitiin tilanteessa pitää VML 32 a §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla erityisestä syystä kohtuuttomana. Lopputuloksena KHO päätti alentaa yhtiölle määrättyä veronkorotusta kahdesta prosentista yhteen prosenttiin lisätystä tulosta. Päätös tehtiin äänin 4–1. Mainittakoon, että yksi äänestäneistä oli puoltanut veronkorotuksen määräämättä jättämistä.

## **4.2 Julkaisemattomat KHO:n päätökset veronkorotuksen alentamisesta**

KHO on antanut samaan aikaan julkaistujen ennakkopäätösten (KHO 2024:93 ja KHO 2024:94) kanssa viisi julkaisematonta päätöstä veronkorotuksiin liittyen. Näistä ratkaisuista neljässä päädyttiin alentamaan veronkorotus yhteen prosenttiin samankaltaisin perusteluin kuin päätöksessä KHO 2024:94. Yksi tapauksista ei saanut valituslupaa ja veronkorotus jäi voimaan.<sup>46</sup> Alempana kuvataan lyhyesti julkaisemattomien päätösten tosiseikat.

### **4.2.1 KHO 28.06.2024 taltionumero 1906**

*”A Oy on antanut verovuodelta 2018 elinkeinotoiminnan veroilmoituksensa sähköisesti. Yhtiö on pääverolomakkeella kohdassa ”Saatu konserniavustus” ilmoittanut negatiivisen määrän -682 066,72 euroa. Elinkeinoiminnan tappioksi on ilmoitettu 704 208,51 euroa. Liitelomakkeella 65 yhtiö on ilmoittanut saadun konserniavustuksen*

---

<sup>46</sup> Kts. KHO:n tiedote 2024.

positiiviseksi määräksi 682 066,72 euroa. Yhtiö on Verohallinnon pyynnöstä korjannut pääverolomakettaan, ja Verohallinto on määrännyt tässä yhteydessä yhtiölle 2 prosentin suuruisen veronkorotuksen. ”

#### **4.2.2 KHO 28.06.2024 taltionumero 1907**

”Kiinteistö Oy A on antanut elinkeinotoiminnan veroilmoituksensa verovuodelta 2019 sähköisesti. Yhtiö on pääverolomakkeella ilmoittanut rahoituskuluja ja jättänyt ilmoittamatta, että niihin sisältyi vähennyskelvottomia nettokorkomenoja 165 511,11 euroa. Henkilökohtaisen tulolähteen tulokseksi on ilmoitettu 0 euroa. Yhtiö on ilmoittanut vähennyskelvottomat nettokorkomenonsa veroilmoituksen liitelomakkeella 81. Asiassa on riidatonta, että nämä nettokorkomenot ovat olleet vähennyskelvottomia ja että ne on ilmoitettu liitelomakkeella oikein. Verohallinto on verotusta toimittaessaan poikennut yhtiön veroilmoituksesta ja lisännyt vähennyskelvottomat nettokorkomenot yhtiön tuloon. Verohallinto on määrännyt yhtiölle 3 310,22 euron veronkorotuksen, joka on vastannut kahta prosenttia lisätyn tulon määrästä. ”

#### **4.2.3 KHO 28.06.2024 taltionumero 1908**

”Kiinteistö Oy A on antanut elinkeinotoiminnan veroilmoituksensa verovuodelta 2019 sähköisesti. Yhtiö on pääverolomakkeella ilmoittanut rahoituskuluja ja jättänyt ilmoittamatta, että niihin sisältyi vähennyskelvottomia nettokorkomenoja 179 806,29 euroa. Henkilökohtaisen tulolähteen tulokseksi on ilmoitettu 300 189,64 euroa. Yhtiö on ilmoittanut vähennyskelvottomat nettokorkomenonsa veroilmoituksen liitelomakkeella 81. Asiassa on riidatonta, että nämä nettokorkomenot ovat olleet vähennyskelvottomia ja että ne on ilmoitettu liitelomakkeella oikein. Verohallinto on verotusta toimittaessaan poikennut yhtiön veroilmoituksesta ja lisännyt vähennyskelvottomat nettokorkomenot yhtiön tuloon. Verohallinto on määrännyt yhtiölle 3 596,13 euron veronkorotuksen, joka on vastannut kahta prosenttia lisätyn tulon määrästä”.

#### **4.2.4 KHO 28.06.2024 taltionumero 1909**

”A Oy on antanut elinkeinotoiminnan veroilmoituksensa verovuodelta 2019 sähköisesti. Yhtiö on pääverolomakkeella ilmoittanut rahoituskuluja ja jättänyt ilmoittamatta, että niihin sisältyi vähennyskelvottomia nettokorkomenoja 217 777,78 euroa. Henkilökohtaisen tulolähteen tulokseksi on ilmoitettu 0 euroa. Yhtiö on ilmoittanut vähennyskelvottomat

*nettokorkomenonsa veroilmoituksen liitelomakkeella 81. Asiassa on riidatonta, että nämä nettokorkomenot ovat olleet vähennyskelvottomia ja että ne on ilmoitettu liitelomakkeella oikein. Verohallinto on verotusta toimittaessaan poikennut yhtiön veroilmoituksesta ja lisännyt vähennyskelvottomat nettokorkomenot yhtiön tuloon. Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulokseksi on vahvistettu 217 777,78 euroa. Yhtiön verotettavaksi tuloksi on vahvistettu aiemmilta verovuosilta kertyneiden 50 euron tappioiden vähentämisen jälkeen 217 727,78 euroa. Verohallinto on määrännyt yhtiölle 4 355,56 euron veronkorotuksen, joka on vastannut kahta prosenttia lisätyn tulon määrästä. ”*

#### **4.2.5 Julkaisemattomien KHO:n päätöksien oikeudelliset perustelut**

Näistä julkaisemattomista päätöksistä jokaisessa KHO on käyttänyt keskenään samoja lainkohtia ja samankaltaisia lain tulkintoja päätösten perusteluissa. Tulkinnat ovat myös linjassa veronkorotuksen alentamista käsittelevän ennakkopäätöksen KHO 2024:94 kanssa. Nämä päätökset edelleen vahvistavat päätöksen KHO 2024:94 merkitystä ja tulkintoja.

Tapauksissa VML 32 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiset edellytykset veronkorotuksen määräämiselle ovat täyttyneet annetun veroilmoituksen ollessa virheellinen. Virheitä ei tapauksissa ole myöskään oma-aloitteisesti korjattu ennen verotuksen päättymistä. Asioissa ei ole ilmennyt, että kysymys olisi ollut VML 26 §:n 4 momentissa tarkoitettusta tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kuvattuja virheitä ei ole myöskään pidettävä VML 32 §:3 3 momentissa tarkoitettulla tavalla vähäisinä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi asioissa selvitetyn, että kysymys on kuitenkin ollut inhimillisestä virheestä tiedon ilmoittamisessa. Yhtiöt ovat pyrkineet antamaan veroilmoituksensa oikean sisältöisenä. Veroilmoituksen sisältö ei ole kuitenkaan pääverolomakkeen tai liitetietojen osalta vastannut sitä, mitä yhtiön on ollut tarkoituksenmukaista ilmoittaa. Se, että yhtiöiden ilmoittamat tiedot pääverolomakkeilla ja liitetiedoissa ovat olleet keskenään ristiriitaisia, on merkittävästi vähentänyt riskiä siitä, että verotus olisi tullut toimitetuksi virheellisesti. Näissä oloissa kahden prosentin veronkorotusta pidettiin VML 32 a §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla erityisestä syystä kohtuuttomana. Koska perustasoista kahden prosentin veronkorotusta on pidettävä

erityisestä syystä kohtuuttomana, yhtiöille on määrätty veronkorotus alennettuna, yksi prosenttia lisätystä tulosta.

### **4.3 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen, KHO 2024:93**

KHO:n ratkaisussa veronkorotuksen määräämättä jättämiseen liittyen 2024:93 kerrotaan tapauksen tosiseikoista seuraavaa:<sup>47</sup>

*”Määrääjäksi perustetun kommandiittiyhtiön toiminta oli muodostunut yksinomaan pysäköintihallin kehitysprojektista ja tähännyt viime kädessä kohteen realisoimiseen. Yhtiö oli käsitellyt omistamiaan pysäköintihallin omistavan kiinteistöyhtiön osakkeita vaihto-omaisuuteen kuuluvina ja ilmoittanut niiden arvonalentumisen verotuksessaan vähennyskelpoisena eränä. Vähennysoikeus riippui siitä, oliko osakkeita pidettävä kommandiittiyhtiön käyttö- vai vaihto-omaisuutena. Verotusta toimitettaessa arvonalentumisesta aiheutunut kulu oli katsottu verotuksessa vähennyskeltottomaksi käyttöomaisuusosakkeiden arvonalennukseksi. ”*

Yhtiölle oli veroilmoituksessa esiin nousseen virheen seurauksena Verohallinnon toimesta määrätty perustasoinen kahden prosentin veronkorotus. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin totesi antamassaan päätöksessä yhtiön tekemän tulkinnan osakkeiden vaihto-omaisuusluonteesta mahdolliseksi. KHO perustelee päätöksessään, että jos tulkinta olisi perustunut viranomaisen käytäntöön tai ohjeisiin, yhtiön luottamusta tällaiseen tulkintaan olisi tullut suojata luottamuksensuojasäännösten nojalla. Näin ollen veronkorotusta ei voitu määrätä ainakaan perustason mukaisena. Tapauksen erityispiirteitä arvioituaan korkein hallinto-oikeus katsoi virheen anteeksiannettavaksi sen erityiset olosuhteet huomioiden. Jopa alennetun yhden prosentin veronkorotuksen määrääminen olisi ollut tilanteessa kohtuutonta. Täten veronkorotus päätettiin jättää kokonaan määräämättä.

### **4.4 Asian tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden arvioiminen KHO:n päätöksissä**

---

<sup>47</sup> Ks. tarkemmin. KHO: 2024:93. Dnro 1775/2022.

Oikeudellisessa ongelmassa tulkinnanvaraisuus liittyy mahdollisuuteen, että lakia tulkitseva tuomari tai asiantuntija ajattelee asian olevan oikeudellisesti epäselvä.<sup>48</sup> Tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys voi koskea juuri verokohtelua, esimerkiksi sitä minä tulolajina tulo verotetaan, vaikka tulon veronalaisuus sinällään olisi kiistatonta. Etenkin lainsäädännön muutostilanteissa voi syntyä erilaisia tulkinnanvaraisuuksia, kun lakia ei ole vielä käytännön tilanteissa sovellettu. Monet verolait ovat myös hyvin yleistasoisia. Epäselvänä voidaan pitää myös asiaa, joka on tosiasioiltaan selvittämätön. Tällaiseen kysymykseen ei ole saatavilla yksiselitteistä vastausta tai selitystä. Verovelvollisen oma käsitys tilanteesta ei ole ratkaisevassa asemassa arviota tehtäessä. Selvästi lainvastaisesti toimitettu verotus tai lain tulkinta ei voi saada luottamuksensuojaa, vaikka tulkinnanvaraisuus olisikin olemassa. Joskus tilanne voi olla se, että tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys on syntynyt esimerkiksi verovelvollisen omien, monimutkaisten yritysjärjestelyiden seurauksena.

Mainittakoon, että kahdessa julkaisemattomassa KHO:n päätöksessä (28.06.2024 taltionumerot 1907 ja 1908) verovelvolliset olivat kumpikin osana osapuolten kannanottoja vedonneet asian tulkinnanvaraisuuteen, koska Verohallinnon ohjeistus koskien vähennyskelvottomien nettokorkomenojen ilmoittamista on ollut heidän tulkintansa mukaan epäselvä. Päätöksissä on kuitenkin lausuttu, että yhtiön laiminlyönnin ei voida katsoa johtuvan Verohallinnon puutteellisesta ohjeistuksesta tilanteessa, jossa veroilmoituslomakkeella on nimenomainen kohta tuloslaskelmassa kuluna vähennettävälle ja verotuksessa vähennyskelvottomille erille. Asia ei ole siis ollut oikeudellisesti epäselvä. Kun veroilmoituksessa esitettävistä asioista on selkeästi ohjeistettu, kirjanpitovelvolliselta odotetaan tällöin korostetumpaa huolellisuusvelvoitetta. KHO ei antanut myöskään painoarvoa sille tosiseikalle, että muu omaisuus laji on ollut käytössä vasta ensimmäistä vuotta, vaikka yhtiö itse ilmoitti sen lieventävänä tekijänä tapauksessa KHO 2024:94.

Päätöksessä KHO 2024:93 on ollut tosiasiallista tulkinnanvaraisuutta. Tulkinnanvaraisuus koski päätöksessä kommandiittiyhtiön omaisuuteen kuuluvien osakkeiden omaisuuslajia. Hallinto-oikeus katsoi, ettei Verohallinto ollut nimenomaisesti

---

<sup>48</sup> Verohallinto 2023, Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Kappale 3.2.

tutkinut kyseessä olevien osakkeiden omaisuuslajia tai ottanut siihen aikaisemmin kantaa. Yhtiön pitäessä asiaa tulkinnanvaraisena yhtiö olisi hallinto-oikeuden kannan mukaan voinut hakea ennakkoratkaisua asian tulkinnan varmistamiseksi. Hallinto-oikeus katsoi, ettei huolellisuusvelvoite ollut täyttynyt ja veronkorotuksen määräämisen perusteiden katsottiin tältä osin täyttyneen. Samaisessa KHO 2024:93 ratkaisussa yhtiö oli siis käsitellyt B pysäköintilaitos Oy:n osakkeista vaihto-omaisuutena jo vuodesta 2016 lähtien. Yhtiö oli myös antanut 2016 erillisen liitteen omaisuuden kuulumisesta nimenomaan vaihto-omaisuuteen. Asiaa oli myös yhtiön kertoman mukaan tarkasteltu verokonsultin avustuksella keväällä 2021. Lisäksi tapauksessa mainittu arvonalennus tehtiin yrityksen kertoman mukaan tilintarkastajan vaatimuksesta. KHO antoi painoarvoa esimerkiksi sille, ettei alaskirjauksen välttämättömyyttä ole syytä epäillä, kun otetaan huomioon kirjanpidon varovaisuusperiaate. Toisin sanoen yhtiö oli näillä toimillaan pyrkinyt selvittämään oikean omaisuuslajin. Tämä tulkinnanvaraisuus yhdistettynä toimiin, joilla asiaa oli verovelvollisen toimesta pyritty selventämään, heikensi verovelvollisen tekemän teon moitittavuutta ja lopulta jopa poisti sen kokonaan. Lopullisessa ratkaisussa korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa osakkeiden omaisuuslajin osalta, joten lopputulokseksi jäi, ettei osakkeiden arvonalentuminen ollut vähennyskelpoinen verotuksessa. KHO kuitenkin katsoi, että osakkeiden omaisuuslaji oli ollut tulkinnanvarainen kommandiittiyhtiön antaessa veroilmoituksensa. Vaikka verovelvollinen ei voisi pitää täysin selvänä konsultin ja antamansa selvityksen perusteella, että tulkinta vaihto-omaisuus luonteesta olisi hyväksyttävä, niin yhtiön on kuitenkin ollut johdonmukaista ilmoittaa arvonaleneminen myös verotuksessa vähennettävänä.

Olosuhteiden arvioinnissa annettiin pientä painoarvoa sille, että yhtiöllä on ollut aikaisempina vuosina tappiota ja verovuosi 2020 olisi joka tapauksessa ollut tappiollinen. Virheellä ei näin ollen ollut välittömiä veroseuraamuksia. Yrityksen ei katsottu tavoittelevan verotuksellista hyötyä itselleen antamalla tahallisesti vääriä tietoja. Myöhemmin KHO on ratkaisussaan päätenyt siihen, että kuvatuissa olosuhteissa verovelvollisella ei voitu katsoa olevan velvollisuutta hakea ennakkoratkaisua. Näin ollen voidaankin päätellä, ettei korkein hallinto-oikeus velvoita verovelvollista automaattisesti hakemaan ennakkoratkaisua ja sen puuttuminen ei suoraan johda huolellisuusvelvoitteen täyttymättä jäämiseen. Lisäksi tapauksessa korostuu tilanteen olosuhteiden arviointi, joka

liittyy nimenomaan VML 32 §:n 3 momentissa mainittuihin veronkorotuksen määräämättä jättämisen kriteereihin.

## **4.5 Kohtuuttomuuden arvioiminen KHO:n päätöksissä**

Verotusmenettelylain 32 §:n 4 momentin mukaan veronkorotuksen kohtuuttomuus erityisen syyn vuoksi muodostaa yhdessä tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden rinnalla vaihtoehtoisen perusteen sille, että veronkorotus voidaan määrätä alennettuna. Ratkaisussa KHO 2024:94 päädyttiin lopulta alennettuun korotukseen KHO pitäessä veronkorotusta erityisestä syystä kohtuuttomana. Samankaltaista oikeudellista arviota on käytetty myös julkaisemattomissa päätöksissä. KHO 2024:93 päätöksessä virheen anteeksi annettavuus johti veronkorotuksen määräämisen kohtuuttomuuteen edes alennettuna. Lakia on tässä tapauksessa KHO:n mukaan tulkittava niin, että VML 32 §:n 3 momentissa veronkorotuksen määräämättä jättämisestä, tarkoitetaan syvällisempää kohtuuttomuutta kuin mitä verotusmenettelylain 32 a §:n 4 momentissa.

Mainittakoon, että KHO:lle tehdyissä valituksissa mainittiin osapuolten kannan oloissa myös useaan otteeseen, että: ”Veronkorotusten määräämiskäytäntö on vastoin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaa ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöä, kun subjektiivisia seikkoja, kuten verovelvollisen tuottamusta, ei riittävässä määrin huomioida. Veronkorotusta ei tule voida määrätä kaavamaisella tavalla verovelvollisen tahallisuudesta tai tuottamuksesta riippumatta.”<sup>49</sup> Kannanotto ilmentää erityistä tarvetta kohtuuttomuuden arvioimiselle oikeusturvan toteutumisen kannalta.

### ***4.5.1 Kohtuuttomuus veronkorotuksen alentamisen tilanteessa***

Tapauksessa KHO 2024:94 annettiin painoarvoa verovelvollisen huolellisuusvelvoitteelle ja sille, että verovelvollisen puolesta toiminut henkilö olisi oletettavasti huomannut tekemänsä virheen, mikäli olisi tarkastanut ilmoittamansa tiedot huolellisesti ennen ilmoituksen jättämistä. Tämä viittaa huolellisuusvelvollisuuden

---

<sup>49</sup> Mainittu ainakin julkaisemattomissa päätöksissä KHO 28.06.2024 taltionumeroilla: 1907, 1908 & 1909.

laiminlyöntiin, sillä virhe kyseisessä tapauksessa oli kuitenkin verrattain yksinkertainen. Tähän nähden veronkorotusta ei ole pidettävä niin kohtuuttomana, että muodostuisi peruste veronkorotuksen määräämättä jättämiselle. Vaikka viranomaisella on sinällään ollut oikeat tiedot asian ratkaisemiseksi oikein, tilanteissa ei kuitenkaan ole ollut verovelvollisen epävarmuutta tai tulkinnanvaraisuutta tilanteen verotuksellisesta kohtelusta. Tämän vuoksi tapauksessa ei ole pätenyt ajatus siitä, että veronkorotus voitaisiin jättää kokonaan määräämättä, jos oikeat tiedot asian ratkaisemiseksi on kuitenkin toimitettu. Virheestä ei kuitenkaan nähty olevan kohtuullista rangaista perustason mukaisella korotuksella, jolloin vaihtoehdoksi on jäänyt yhden prosentin korotus.

KHO päätöksessä 28.06.2024 taltionumero 1906, yhtiö oli vedonnut siihen, että Verohallinnon sähköiset lomakkeet ovat puutteellisesti laadittuja, koska ne ovat alun perin hyväksyneet negatiivisen konserniavustuksen eikä niihin ole tullut virheilmoitusta ristiriitaisista tiedoista. Tätä seikkaa ei kuitenkaan ole KHO:n mukaan pidettävä verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentissa tarkoitettuna pätevänä syynä laiminlyönnille, eikä se vaikuttanut veronkorotuksen kohtuuttomuuden arvioimiseen päätöstä tehdessä.

KHO korosti päätöksissään veronkorotuksen alentamisesta sitä, että kohtuuttomuus ei voi perustua vain siihen, että määrätty veronkorotus tuntuu verovelvollisesta euromääräisesti ankaralta, vaan sen tulee perustua syvempään epäsuhtaan laiminlyönnin vakavuuden ja sanktion välillä. Koska laiminlyönti ei itsessään ollut tapauksissa vakava, mutta kuitenkin huolimattomuus ja tapahtunut virhe ilmoituksen täyttämässä oli ilmeistä, kohtuuttomuuden raja asetettiin korkeammalle, kuin päätöksessä KHO 2024:93. Hallituksen esitöissä, kuin myös KHO 2024:94 päätöksessä on mainittu, että perustason veronkorotus voi olla kohtuuton esimerkiksi silloin kun kyseessä on tahaton virhe veron jaksottamisessa tai muu tahaton ja olosuhteisiin nähden vähäinen virhe.

Yhteenvetona voidaan päätellä, että verovelvollisen on kannettava ainakin jonkinlainen vastuu antamansa veroilmoituksen tietojen oikeellisuuden tarkistamisesta, jotta tällaisilta teknisluonteisilta tietojen ilmoittamiseen liittyviltä virheiltä ja ristiriidoilta voidaan välttyä. Lain mukaan virhe veroilmoituksessa on kuitenkin peruste veronkorotuksen määräämiselle, vaikka verotus ei tulisi toimitetuksi virheellisesti, tilanteesta ei koituisi verovelvolliselle verotuksellista hyötyä eikä virheeseen olisi liittynyt tahallisuutta.



#### ***4.5.2 Kohtuuttomuus veronkorotuksen määräämättä jättämisen tilanteessa***

Ratkaisussa KHO 2024:93 kokonaisarvion perusteella yhtiön veroilmoituksen virhettä voitiin pitää anteeksi annettavana, jolloin veronkorotuksen määrääminen alennettunakin olisi ollut kohtuutonta. Asiassa sinällään ei ollut käsiteltävänä edes virheellisesti annettu veroilmoitus, sillä KHO katsoi yrityksen tulkinnan osakkeiden luonteesta olevan mahdollinen, vaikkei valituslupaa osakkeiden luonteen osalta lopulta myönnettykään. Näin ollen samanlaista lain muodostamaa perustetta tai velvollisuutta veronkorotuksen määräämiselle ei tosiasiallisesti alun perinkään syntynyt.

Kyseisessä tapauksessa voitiin pitää ratkaistavana olevaa asiaa oikeudellisesti näkökulmasta tulkinnanvaraisena. Asiassa oli useita tekijöitä, jotka tukivat sitä, että verovelvollisen tulkinta on ollut mahdollinen. Lisäksi aiheeseen liittyen ei suoranaisesti ollut olemassa aikaisempaa ennakkotapausta tai vero-ohjetta, jonka mukaisesti verovelvollinen olisi voinut toimia ja tätä kautta nauttia esimerkiksi luottamuksensuojaa. Verotuksessa tai tilintarkastajan toimesta ei myöskään aikaisemmin ollut puututtu yhtiön osakkeiden käsittelytapaan. Verovelvollinen oli omalta osaltaan pyrkinyt ottamaan selvää asiasta ja näin ollen täyttämään oman selonottovelvollisuutensa. Painoarvoa annettiin sille, että verovelvollinen oli tehnyt vilpittömän yrityksen selvittää asiaa, eikä kyse ollut tahallisuudesta, huolimattomuudesta tai välinpitämättömyydestä verotuksen hoitamista kohtaan.

Tässä tapauksessa kohtuuttomuus on arvioitu syvällisemmin, tavalla, joka huomioi verovelvollisen olosuhteet, oikeusturvan ja verovelvollisen oman toiminnan asian selvittämiseksi. Koska kyseessä ei ollut virheellinen veroilmoitus, tiedot oli ilmoitettu ajoissa ja riittävässä laajuudessa, oli selonottovelvollisuus KHO:n mukaan täytetty. Verovelvolliselta ei voitu kohtuudella vaatia laajempaa selvitystä asiaan liittyen. Yhteenvetona voidaan jopa ajatella, että tässä tapauksessa kohtuuttomuuden ja moitittavuuden suhde on ollut käännteinen: koska moitittavuutta ei toiminnassa suoranaisesti ollut, kohtuuttomuus oli automaattisesti perusteltua ja veronkorotusta ei voitu määrätä.

## 5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Kohtuus tarkoittaa oikeustieteessä asioiden tilaa, joka ei ole liian ankara eikä liian lievä. Viranomaisten päätösten tulee olla kohtuullisia suhteessa tavoiteltuun päämäärään, esimerkiksi verotusmenettelyssä. Oikeusjärjestelmän tehtävänä on varmistaa, että tehdyt päätökset ja seuraamukset ovat oikeudenmukaisia ja suhteellisia. Oikeusjärjestelmän on lähtökohtaisesti pyrittävä välttämään esimerkiksi tilanteita, joissa pieni tai tahaton virhe johtaa verovelvollisen kannalta kohtuuttomaan lopputulokseen. KHO:n antamissa ennakkopäätöksissä kohtuuttomuuden käsitteelle annettu merkitys ja syvällisyys on yhdessä tapauksista johtanut veronkorotuksen määräämättä jättämiseen, kun muissa veronkorotus määrättiin alennettuna, yhden prosentin mukaan.

Tapauksessa KHO 2023:93 varsinaista laiminlyöntiä ei oikeastaan alun perinkään katsottu tapahtuneen. Jos verovelvollinen on täyttänyt velvollisuutensa veroilmoituksen määräajan, tietojen toimittamisen ja selonottamisen osalta, annetun alkuperäisen perustason kahden prosentin veronkorotuksen kohtuuttomuus korostuu. Päätös KHO 2024:93 korostaa, että jos verotuksen kohteena oleva kysymys on oikeudellisesti tulkinnanvarainen, verovelvollisen toiminta ja pyrkimys selvittää oikea tulkinta, johtivat siihen, ettei veronkorotukselle syntynyt perustetta. Tämä päätös kannustaa verovelvollisia aktiiviseen selvitystyöhön ja osoittaa, että tällainen toiminta voi tuoda suojaa veroseuraamuksilta. Toisaalta se herättää kysymyksen siitä, missä määrin verovelvollisen oletetaan olevan tietoinen monimutkaisista verosäännöksistä. Päätöksen perusteluissa KHO lausuu, ettei verovelvollisella ollut velvollisuutta hakea ennakkoratkaisua kyseisissä olosuhteissa. Voidaan siis päätellä, että ennakkoratkaisun hakematta jättäminen ei automaattisesti tarkoita, että verovelvollinen olisi laiminlyönyt selonottovelvollisuutensa. Tämä linjaus vähentää verovelvollisten työmäärää, sillä ennakkoratkaisujen hakeminen on aikaa vievää ja aiheuttaa kustannuksia. Päätös vahvistaa, että kohtuuttomuus arvioidaan veronkorotuksen määräämättä jättämisen tilanteessa lain sanamuodon mukaisesti, suhteessa tilanteen olosuhteisiin. Päätös toimii esimerkkinä siitä, että tulkinnanvaraisessa tilanteessa veronkorotus voi olla alennettunakin kohtuuton. Lain esitöistä (HE 96/2017vp) voidaan kuitenkin päätellä, että

veronkorotuksen määräämättä jättäminen on hyvin poikkeuksellinen toimi ja pyrkimys on, ettei siihen jatkossakaan päädytä elleivät lain vaatimukset täyty.

Päätöksen KHO 2024:94 kaltaisessa teknisluontoisessa virheessä tietojen ilmoittamisessa on huomioitava verovelvollisen oma vastuu siitä, että veroilmoitus annetaan virheettömänä ja että tiedot tarkastettu ennen ilmoituksen jättämistä. KHO:n ennakkopäätöksen perusteluissakin painotetaan verovelvollisen erityistä huolellisuusvelvoitetta ja sen täyttymättä jääminen on osaltaan johtanut osaltaan siihen, että kohtuuttomuus ei ollut tarpeeksi suuri veronkorotuksen määräämättä jättämiseen. Yhtiö ei kyseisessä tapauksessa myöskään ollut oma-aloitteisesti korjannut virhettä ennen verotuksen päättymistä, vaan virhe ilmeni vasta Verohallinnon toimenpiteiden seurauksena. Päätöksessä KHO 2024:94 ei ollut tapauksen tosiseikkojen osalta oikeudellista tulkinnanvaraisuutta, joka verotusmenettelylain mukaan olisi yksi peruste alennetulle veronkorotukselle. Julkaisemattomat KHO päätökset taltionumeroilla: 1907, 1908 ja 1909 vahvistavat sitä, että pelkkä verovelvollisen kokemus asian epäselvyydestä tai tulkinnanvaraisuudesta esimerkiksi tietojen ilmoittamisen osalta, ei ole arvioinnissa merkitsevää. Tapauksissa ei ajateltu olevan verovelvollisen suunnalta kuitenkaan tahallisuutta, koska tiedot on pyritty antamaan oikein. Tapauksissa on tullut arvioitavaksi tietojen ilmoittamisessa tapahtunut pääverolomakkeen ja liitelomakkeen ristiriitaisuuden tosiasiallinen moitittavuus, joka on KHO:ssa nähty tapauksien osalta alentuneena. Lopputuloksena perustason mukaista kahden prosentin veronkorotusta pidettiin erityisestä syystä, teknisluonteisen virheen vuoksi, kohtuuttomana, ja määrättiin alennettu yhden prosentin veronkorotus.

Olennaista näissä ennakkopäätöksistä on ymmärtää, että ne toimivat ratkaisuohteena myöhemmin esiin tulevilla samankaltaisissa tapauksissa. Ne eivät anna kaiken kattavaa ohjetta lain pykälien tulkinnalle tai edusta kaikkia laista löytyviä mahdollisia tilanteita tai mahdollisuuksia määrätä alennettu veronkorotus tai jättää korotus määräämättä. Etenkin veronkorotuksen alentamisen osalta suuntaviivat kyseisenlaisissa tilanteissa ovat päätöksien osalta kuitenkin selkeämmät. Tämän tiedon valossa annetut ennakkoratkaisut ovat hyvin merkittäviä.

Veronkorotussäännöksiä koskevilla muutoksilla vuonna 2018 tavoiteltiin muun muassa veronkorotuksen ennustettavuutta, yhtenäisempiä käytäntöjä, sekä seuraamusmaksuja

koskevien muutoksenhakujen vähenemistä. Käytännössä kaavamaisuuteen tähtäävät muutokset voivat johtaa säännösten liian jäykkään soveltamiseen ja verovelvollisen näkökulmasta kohtuuttomiin veronkorotuksiin. Vaikka ajatus kaavamaisuuden on tähdännyt viranomaisharkinnan vähentämiseen, tulee myös seuraamusmaksujen osalta olla mahdollisuus arvioida tilannetta sen tosialliset olosuhteet huomioiden. Veronkorotussäännökset ovat kuitenkin jatkossakin ensisijaisesti kaavamaisia ja voidaan olettaa, että niitä tullaan jatkossakin määräämään tilanteissa, joissa asian tulkinnanvaraisuus tai muut erityiset syyt voisivat olla peruste jättää veronkorotus määräämättä tai määrätä se perustasoa alempana. Ratkaisut antavat toisaalta myös suuntaa siihen, että tulkinnanvaraisuuden ja kohtuullisuuden käsitys verovelvollisen ja viranomaisten näkökulmista on erilainen. Verovelvollinen voi helposti kokea rangaistuksen kohtuuttomana ja vetoaa esimerkiksi tietämättömyyteen asioista. Veronkorotusta koskevia oikeudellisia kiistoja voi siis näin ollen odottaa vielä jatkossakin syntyvän.

Veronkorotuksen kohtuuttomuuden ja tulkinnanvaraisuuden arviointiin liittyvä sääntely voisi hyötyä tarkemmista ohjeista. Tämä voisi selkeyttää verovelvollisten velvollisuuksia ja vähentää epäselviä tilanteita. Jatkossa voitaisiin määrittää entistä tarkemmin, miten verovelvollisen selonottovelvollisuus täyttyy ja missä määrin se vähentää moitittavuutta tai rangaistavuutta. Tulevaisuudessa syventävissä vero-ohjeissa voisi olla myös tarkemmat kriteerit esimerkiksi ennakkopäätösten hakemisen vaatimuksien osalta. Tapauskohtaiset linjaukset, kuten nämä KHO:n ennakkopäätökset, toimivat tärkeänä suunnannäyttäjänä, mutta ohjeiden yhtenäistäminen olisi suotavaa ennakoivana toimenpiteenä verovelvollisten oikeusturvan ja tasapuolisuuden parantamiseksi.

# TEKOÄLYN KÄYTTÖ OPINNÄYTTEESSÄ

Opinnäytteessäni on käytetty tekoälysovelluksia:

- Ei
- Kyllä

Ilmoitukseni mukaan olen käyttänyt opinnäytteessäni tutkielmaprosessin aikana seuraavia tekoälysovelluksia: ChatGPT

Tekoälysovellusten nimet ja versiot:

ChatGPT 4.0 ilmaisversio

Käyttötarkoitus:

Tekstin muokkaaminen ja kieliasu. Tekoälyä on tutkielmassa käytetty apuna esimerkiksi muotoilemaan asia selkeämmin tai lyhyemmin.

Osiot, joissa tekoälyä on käytetty:

Koko tutkielma kieliasun osalta.

Olen tietoinen siitä, että olen täysin vastuussa koko opinnäytteeni sisällöstä, mukaan lukien osat, joissa on hyödynnetty tekoälyä, ja hyväksyn vastuun mahdollisista eettisten ohjeiden rikkomuksista.