

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

---

Sergiy Golub

Tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuudet

---

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2012

## Tiivistelmä

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

**Sergiy Golub:** Tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuudet

Pro gradu -tutkielma, VIII + 68 sivua

Vero-oikeus

Lokakuu 2012

---

Verovelvollisella on oikeus esittää erilaisia tahdonvaltaisia vaatimuksia säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Toisaalta verotuksessa on ollut periaate, että verovelvollinen ei voi esittää tahdonvaltaisia vaatimuksia ilman pätevää syytä säännöllisen verotuksen päättymisen jälkeen. Tämä rajoitus voi olla säädetty laissa tai se voi perustua oikeuskäytäntöön.

Tutkielmassa tahdonvaltaiset vaatimukset on jaettu kahteen osaan: ne, jotka on lain mukaan vaadittava ennen verotuksen päättymistä ja ne, joiden osalta ei ole säädetty sellaista rajoitusta laissa. Tutkielmassa pyritään selvittämään, millä edellytyksellä kunkin ryhmään kuuluva vaatimus voidaan esittää verotuksen päättymisen jälkeen.

Uusissa ratkaisuissa KHO 2010:2 ja 2010 T 3711 on katsottu, että poisto- ja metsävähennysvaatimus, joiden esittämisajankohta ei ole rajoitettu lailla, voi esittää säännöllisen verotuksen jälkeen ilman aikaisemmin vaadittua erehdystä. Ratkaisut poikkeavat aikaisemmasta linjasta, vaikka oikeustilassa ei ole tapahtunut merkittävää muutosta. Tutkielmassa selvitetään, millaisia vaikutuksia KHO:n uudella linjalla on tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuuksille.

# SISÄLLYS

<b>TIIVISTELMÄ</b>	<b>II</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>V</b>
<b>LYHENTEET</b>	<b>VIII</b>
<b>1. JOHDANTO</b>	<b>1</b>
<b>1.1 TUTKIMUSAIHEEN TAUSTA</b>	<b>1</b>
1.2 Tutkimuskohde ja rajaus	4
1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielman rakenne	5
1.4 Keskeiset lähteet (lait, lainvalmisteluaineisto, oikeustapaukset ja kirjallisuus)	6
<b>2. VEROTUKSEN TOIMITTAMINEN JA TAHDONVALTAINEN VAATIMUS</b>	<b>7</b>
2.1 Verotuksen toimittaminen	7
2.1.1 Esitetyt veroilmoituksen periaatteet	7
2.2 Veroilmoitus ja tahdonilmaisu	10
2.3 Erehdys tahdonilmaisussa	14
<b>3. POISTOVAATIMUKSEN MUUTOSMAHDOLLISUUDET</b>	<b>17</b>
3.1 Ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus	17
3.2.1 Vuokratuloon kohdistuvat poistot	21
3.3 Maatilatalouden tuloverolain mukaiset poistot	25
3.4 Elinkeinoverolain mukaiset poistot	27
3.4.1 Elinkeinoverolain mukainen poistojärjestelmä	27
3.4.2 Muutettu tilinpäätös, joka on esitetty ennen verotuksen päättymistä	30
3.4.3 Verotuksen päättymisen jälkeen esitetty muutettu tilinpäätös	32
3.4.4 Kuittausvaatimukset	34

<b>4. TAHDONVALTAISET VAATIMUKSET, JOIDEN ESITTÄMISEN AJANKOHTA ON RAJATTU LAILLA</b>	<b>41</b>
4.1 Tulon jaksottaminen	41
4.1.1 Tulontasaus	41
4.1.2 Eläketulon jaksottaminen	44
4.2 Pääomatulo-osuuden laskennassa käytettävän prosenttiosuuden valintaa koskevan vaatimuksen tekeminen	44
4.3 Pääomatulolähteestä vähennettävä tulolähteen tappio	46
4.4 Perhekohtaiset vähennykset	48
4.5 Pakolliset eläkevakuutusmaksut	52
<b>5. TAHDONVALTAISET VAATIMUKSET, JOIDEN ESITTÄMISEN AJANKOHTAA EI OLE RAJATTU LAILLA</b>	<b>55</b>
5.1 Metsävähennys	55
5.2 Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä menovaraus	58
5.3 Yritystulon ansiotulo- ja pääomatulo-osuuden jakaminen yrittäjäpuolisoiden verotuksessa	62
5.4 Alijäämähyvityksen korottaminen puolisoilla	64
5.5 Yhtiön tai osakkaan vaatimus nimellisarvoa korkeamman merkintähinnan katsomiseksi osakkeen matemaattiseksi arvoksi	65
<b>6. LOPPUPÄÄTELMÄT</b>	<b>67</b>

## Lähteet

Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum 2009.

Andersson, Edward – Linnakangas, Esko: Tuloverotus. 7. uudistettu painos. Talentum 2006.

Andersson, Edward: Verotusmenettelylainkommentaari. Helsinki 1996.

Andersson, Edward: Yleisten jaksotussäännösten joustavuudesta tuloverotuksessa. Vero-opintopäivät. Helsinki 1983.

HE 177/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien saannosten muuttamisesta.

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

HE 200/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

HE 140/200 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta.

Helin, Markku: Lainoppi ja metafysiikka: tutkimus skandinaavisen oikeusrealismin tieteenkuvasta ja sen vaikutuksesta Suomen siviilioikeuden tutkimuksessa vuosina 1920-1960. Helsinki 1988.

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus. WSOYpro Yritysonline, jatkuvasti päivitettävä. Saatavilla [www-muodossa](http://www.muodossa), [www.wsoypro.fi](http://www.wsoypro.fi). Viittauspäivä 16.5.2010.

Hoppu, Esko: Kauppa- ja varallisuus oikeuden pääpiirteet. Helsinki 1993.

Huovinen, Juha-Pekka: Monet edut saa vain vaatimalla. Taloustaito-lehti 08/2010.

Hämäläinen, Veijo: Verovelvollisen erehdyksestä. Verotus-lehti 5/1993.

Ikkala, Olli – Andersson, Edward – Nuorvala, Erkki: Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. Lakimiesliiton kustannus 1993.

Kaisto, Janne: Sopimusvapaus, laki ja maksusuoja : varallisuus oikeudellinen tutkimus yksityisautonomiasta systemaattisena ja aineellisena lähtökohtana etenkin hyvässä uskossa tehdyn suorituksen velvoitteesta vapauttavaa vaikutusta silmällä pitäen. Helsinki 2001.

Kilpi, Lassi: Aineellinen kuittaus tuloverotuksessa. Verotus-lehti 1977.

Kilpi, Lassi: Veroilmoitus – tahdonilmaisu vai tosiasialuettelo. Suomalainen lakimiesyhdistys 75 vuotta. Suomalainen lakimiesyhdistys 1973.

Kiviranta, Esko: Maatilaverotus. WSOYpro Yritysonline, jatkuvasti päivitettävä. Saatavilla www-muodossa, [www.wsoypro.fi](http://www.wsoypro.fi). Viittauspäivä 16.11.2010.

Linnakangas, Esko: Hyllypoistoista sosiaaliturvamaksuluokkaa määrättäessä KHO:n ratkaisun valossa. Verotus-lehti 4/2004.

Linnakangas, Esko: Verotuskäytäntö 1998/2. Helsinki 1998.

Linnakangas, Esko: Uusi tappiontasausjärjestelmä. Verotus-lehti 2/1993.

Linnakangas, Esko ja Nieminen, Auvo: KHO:n oikeustapausselostuksia. Verotus-lehti 1992.

Linnakangas, Esko: Jaksotusvirheiden oikaisemismenettelystä verotuksessa. Verotus-lehti 1/1986.

Merisalo, Matti – Pykönen, Panu: Muutoksia verotusmenettelyyn I. Verotus-lehti 1/2006

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2007. 5. painos.

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Elinkeinotulon verotus. 2. painos. Helsinki 2006.

Myrsky, Matti. Tulo- ja varallisuusverotus. Helsinki 1995.

Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus. WSOYpro Yritysonline, jatkuvasti päivitettävä. Saatavilla www-muodossa, [www.wsoypro.fi](http://www.wsoypro.fi). Viittauspäivä 16.12.2010.

Puranen, Pasi: Erehdys ja tahdonvaltainen vaatimus verotuksessa. Verotuslehti 3/2000.

Puranen, Pasi: Tuloverotuksen kirjanpitosidonnaisuus. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja 1999.

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I–II. WSOYpro Yritysonline, jatkuvasti päivitettävä. Saatavilla www-muodossa, [www.wsoypro.fi](http://www.wsoypro.fi). Viittauspäivä: 11.10.2010.

Tikka, Kari: Muutettuun kirjanpitoon perustuvista vaatimuksista tuloverotuksessa. Defensor Legis 1975.

Verohallinnon julkaisu 43.12: Henkilöverotuksen käsikirja 2012. Verovuosi 2011.

Verohallinnon ohje Dnro 266/32/2005, 5.4.2005. Eläkevakuutukset uudessa verojärjestelmässä.

Verohallinnon päätös Dnro 862/38/2011, 23.12.2011. Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1551/2011).

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa: no taxation without representation. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja 2008

## Lyhenteet

ArvL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki (1336/1997)
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
MYEL	Maatalousyrittäjän eläkelain 1281/2006
OikTL	Laki varallisuusosoikeudellisista oikeustoimista (228/1929)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VeroHp	Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (862/38/2011)
VH	Verohallitus
VML	Laki verotusmenettelystä (1142/2005)
YEL	Yrittäjän eläkelaki (1272/2006)

# 1. Johdanto

## 1.1 Tutkimusaiheen tausta

Verovelvollisella on oikeus esittää erilaisia tahdonvaltaisia vaatimuksia säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Toisaalta verotuksessa on ollut periaate, että verovelvollinen ei voi esittää tahdonvaltaisia vaatimuksia ilman pätevää syytä säännöllisen verotuksen päättymisen jälkeen. Tämä rajoitus voi olla säädetty laissa tai se voi perustua oikeuskäytäntöön.

Suomen perustuslain (731/1999) 80 §:n mukaan verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Lain verotusmenettelystä (1142/2005)<sup>1</sup> 62 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus muutoksenhakuun. Oikeusperiaatteiden mukaan säännökset velvollisuudesta on tulkittava suppeasti, mutta säännökset oikeudesta – laajasti. Voidaan ajatella, että tahdonvaltaisen vaatimuksen voi esittää myös säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen, jos oikeutta ei ole rajoitettu lailla. Kuitenkin verotus- ja oikeuskäytännössä tahdonvaltaisia vaatimuksia ei hyväksytä ilman hyväksyttävää syytä.

Nykyään verotus on massamenettelyä ja se pyritään toimittamaan mahdollisimman tehokkaasti. Tehokkuuden näkökulmasta on perusteltua rajoittaa verovelvollisen mahdollisuuksia muuttaa esittämiään vaatimuksia verotuksen päättymisen jälkeen, koska vaatimuksen muuttaminen voi johtaa jopa kuuden vuoden verotuksen oikaisuun, mikä kuluttaa paljon veroviranomaisten resursseja. Toisaalta oikeusturvan näkökulmasta tällainen rajoite on ongelmallinen, jos siitä ei ole säädelty laissa.

Verotuksessa tahdonvaltaista vaatimusta ei ole määritelty laissa, mutta sen voidaan sanoa kuvastavan verovelvollisen yksipuolista (verolain sallimaa) toimen-

---

<sup>1</sup> Myöhemmin myös VML.

pidettä, jossa esitetään verotuksen toimittamistapaa kuvaava tahto. Kun tämä tahto esitetään, se sitoo myös veroviranomaista.<sup>2</sup>

Työssäni jaan tahdonvaltaiset vaatimukset kahteen osaan: ne, jotka on lain mukaan vaadittava ennen verotuksen päättymistä ja ne, joiden osalta ei ole säädetty sellaista rajoitusta laissa. Tällainen jako on perusteltu, koska tahdonvaltaisten vaatimusten hyväksyminen verotuksen päättymisen jälkeen riippuu siitä, onko laissa säädetty rajoituksia vaatimuksen esittämisajankohdasta.

Tahdonvaltaisia vaatimuksia, jotka on lain mukaan vaadittava ennen verotuksen päättymistä, ovat mm. vaatimus ansio- ja eläketulon jaksottamisesta, kotitalousvähennyksen ja pakollisten eläkevakuutusmaksujen vähentäminen puolison verotuksessa, alijäämähyvityksen siirtäminen puolisolle, pääomatulolähteestä vähennettävä tulolähteen tappio, jaettavan yritystulon pääoma-osuuden laskennassa käytettävän vuotuisen tuottoosenttien ja verotusyhtymän osakkaan yhtymävarallisuuden pääomatulo-osuuden laskennassa käytettävän prosentiosuuden valintaa koskevan vaatimuksen tekeminen. Tahdonvaltaisia vaatimuksia, joiden osalta ei ole säädetty vaatimuksen tekemisen takarajasta, ovat mm. metsätalouden menovarauksen alijäämähyvityksen lapsikorotus, poistojen vähentämisvaatimukset, metsävähennys ja yhtiön tai osakkaan vaatimus nimellisarvoa korkeamman merkintähinnan katsomiseksi osakkeen matemaattiseksi arvoksi.

Vaatimusta on mahdollista muuttaa, jos vaatimuksen tekeminen myöhästyneenä on johtunut erehdyksestä tai muusta vastaavasta syystä, vaikka laissa olisi säädetty vaatimuksen esittämisajankohdan takarajasta. Tässä tapauksessa hyväksyttävä erehdys pitää sisällään tunnusmerkkejä, joita voidaan havaita myös sopimusoikeudellisessa erehdysopissa.<sup>3</sup> Tahdonvaltaisen vaatimuksen esittäminen muuttaa verovelvollisen velvollisuutta suhteessa veronsaajaan eli verovelan määrään. Tahdonilmaisuuksia voidaan nähdä oikeustoimeen rinnastettavana toimenpiteinä. Tällöin myös oikeustoimen muodostamiseen liittyvä dokt-

---

<sup>2</sup> Puranen 2000, s. 283 alav. 1.

<sup>3</sup> Puranen 2000, s. 285.

riini voi tulla ajankohtaiseksi.<sup>4</sup> Jotta tahdonilmaisuu muodostaisi oikeustoimen, tahdonilmaisusta pitää ilmetä henkilön tahto saada aikaan oikeustilan muutos.<sup>5</sup> Siviilioikeudessa erehdykset jaotellaan motiivi- ja ilmaisuerehdyksiin. Myös verotuksessa voidaan ajatella, että on tapahtunut motiivi- tai ilmaisuerehdys. Voi syntyä tilanteita, joissa verovelvollisella on epäselvyyttä verolain sisällöstä eli on tapahtunut motiivierehdys tai verovelvollisen tahto ja tahdonilmaisuu eivät vastaa toisiaan – on tapahtunut ilmaisuerehdys.<sup>6</sup>

Verotus- ja oikeuskäytäntö oli aika selkeä ennen korkeimman hallinto-oikeuden<sup>7</sup> ratkaisua 2010:2, jossa tuloverolain (1535/1992)<sup>8</sup> mukaan verotettavan verovelvollisen poistovaatimus on hyväksytty verotuksen päättymisen jälkeen ilman erehdysvaatimusta:

A, jota oli verotettu tuloverolain mukaan, oli vuokrannut osan omistamastaan asuinkiinteistöstä. Veroilmoituksellaan hän ei ollut vaatinut rakennuksesta poistoa eikä myöskään ilmoittanut, että hän ei vaadi poistoa. Koska vuokrattavan rakennuksen hankintameno on tulonhankkimismeno ja kun tuloverolaissa ei ole säädetty aikaa, jonka kuluessa poistovaatimus on esitettävä ja ottaen myös huomioon, että A ei ollut kirjanpitovelvollinen vuokraustoiminnastaan, on poistovaatimus voitu esittää verotuksen päättymisen jälkeen.

Myöhemmin ratkaisussa KHO 2010 T 3711 on sovellettu samaa periaatetta metsävähennyksen osalta:

Verovelvollinen ei ollut vaatinut antamassaan metsätalouden veroilmoituksessa tuloverolain 55 §:n 4 momentin mukaista metsävähennystä. Hänellä oli oikeus esittää metsävähennystä koskeva vaatimus vielä säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen riippumatta siitä, voitiinko metsävähennystä koskevan vaatimuksen tekemättä jättämisen katsoa tapahtuneen erehdyksestä.

Ratkaisuissa on katsottu, että tahdonvaltaisen vaatimuksen eli poistovaatimuksen ja metsävähennyksen, voi esittää säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen. KHO:n ratkaisujen perustelut ovat aikaisemmasta linjasta poikkeavia, koska niissä ei ole annettu merkitystä sille, onko tahdonvaltaisen vaatimuksen esittäminen säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen johtunut erehdyksestä tai muusta vastaavasta syystä. Ratkaisujen vaikutukset ovat kuitenkin epäselviä. Ratkaisut voi tulkita suppeasti tai laajasti. Poisto ja metsävähennys

<sup>4</sup> Puranen 2000, s. 285 alav. 13.

<sup>5</sup> Hoppu 1993, s. 24.

<sup>6</sup> Puranen 2000, s. 287–288.

<sup>7</sup> Myöhemmin myös KHO.

<sup>8</sup> Myöhemmin myös TVL.

hennys ovat luonnollisia vähennyksiä, jolloin ratkaisut voi tulkita esimerkiksi koskevaksi vain luonnollisia vähennyksiä. Voi tehdä myös johtopäätöksen, että vaatimus pitää hyväksyä muutosverotuksessa, jos vaatimuksen esittämiselle ei ole säädetty aikarajaa laissa. Kuitenkin todennäköisesti ratkaisu tulee olemaan jotain näiden väliltä.

KHO:n ratkaisu nostaa esiin myös kysymyksen voidaanko ratkaisun periaatteita soveltaa muuhun kuin tuloverolain mukaan verotettavaan verovelvolliseen. Lain elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)<sup>9</sup> mukaan verotettava on kirjanpitovelvollinen. Elinkeinoverolaissa on säädetty verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta eli poistoja ei ole mahdollista tehdä verotuksessa, jos niitä ei ole tehty kirjanpidossa. Poistoja ei ole mahdollista vaatia verotuksen päättymisen jälkeen, koska niitä ei ole tehty kirjanpidossa. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967)<sup>10</sup> mukaan verotettavalla on laaja muistiinpanovelvollisuus, kuitenkin laista ei ilmene samanlaista rajoitusta kuin elinkeinoverolaista. Maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavan henkilön osalta on muita KHO:n ratkaisuja, joissa on katsottu, ettei poistoa ole mahdollista tehdä verotuksen päättymisen jälkeen ilman hyväksyttävää syytä.<sup>11</sup> On mahdollista, että KHO:n ratkaisujen laaja tulkinta muuttaa tätä linjaa.

## 1.2 Tutkimuskohde ja rajaus

Voimassa oleva verotuskäytäntö on ongelmallinen verovelvollisen kannalta. Tahdonvaltaisia vaatimuksia ei ole määritelty laissa. Verovelvollisen oikeus verotuksen muuttamiseen riippuu kuitenkin siitä, luokitellaanko vaatimus tahdonvaltaiseksi. Tahdonvaltainen vaatimus voidaan aina hyväksyä, jos on erityissyy eli on tapahtunut erehdys tai on muu hyväksyttävä syy. Onko erehdys hyväksyttävä vai ei, riippuu kuitenkin muutosasteen harkinnasta. Toisaalta veroviranomaisten kannalta uudet ratkaisut KHO 2010:2 ja 2010 T 3711 ovat ongelmalli-

---

<sup>9</sup> Myöhemmin myös EVL.

<sup>10</sup> Myöhemmin myös MVL.

<sup>11</sup> Esimerkiksi KHO 30.11.1978 T 5312.

sia, koska ne voivat lisätä muiden tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisuvaatimusten määrää, joiden hyväksyttämisen perusteet ovat epäselviä uusien KHO:n ratkaisujen johdosta. Voiko KHO:n ratkaisut tulkita jopa niin, että verovelvollisella on oikeus muuttaa tahdonvaltaista vaatimusta verotuksen päättymisen jälkeen? Jos ratkaisu tulkitaan liian laajasti, verotuksen tehokas toimittaminen kärsii.

Aihe on laaja, koska verotus- ja oikeuskäytännön taustalla on verovelvollisen oikeusturva, toisaalta verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus ja verotuksen toimitamisen tehokkuus sekä näiden asioiden tasapainottelua nimenomaisten säästösten puuttuessa. Tutkin tuloverolain, elinkeinoverolain, maatilatalouden tuloverolain ja lain varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)<sup>12</sup> tahdonvaltaisia vaatimuksia.

Tutkimuksessani keskityn seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1) millä edellytyksillä tahdonvaltaisia vaatimuksia voi vaatia verotuksen päättymisen jälkeen, jos vaatimuksen esittämisen ajasta on säädetty?
- 2) millä edellytyksillä tahdonvaltaisia vaatimuksia voi vaatia verotuksen päättymisen jälkeen, jos laissa ei ole säädetty aikaa vaatimuksen esittämiselle? Lisäksi voidaanko uusien KHO:n ratkaisujen valossa katsoa, että tällaiset tahdonvaltaiset vaatimukset on aina hyväksyttävä oikaisuverotuksessa?

### **1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielman rakenne**

Tutkimuksen lähestymistapa on oikeusdogmaattinen. Tarkoituksen on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden tila eli millä edellytyksillä tahdonvaltainen vaatimus on hyväksyttävä muutosverotuksessa. Tavoitteena on myös arvioida mitkä ovat ne tahdonvaltaiset vaatimukset, joiden osalta uusi KHO:n linja voi aiheuttaa muutoksia verotus- ja oikeuskäytäntöön.

---

<sup>12</sup> Myöhemmin myös ArvL.

Tutkielma sisältää kuusi lukua. Ensimmäinen luku koostuu johdannosta, jossa selvitetään tutkimuksen tausta ja määritellään tutkimuskysymykset. Toisessa luvussa käsitellään verotuksen toimittamisen yleisiä periaatteita, niissä tapahtuneita muutoksia ja tällaisten muutosten taustaa. Lisäksi luvussa pohditaan veroilmoituksen ja tahdonilmaisun välistä suhdetta sekä erehdyksen tyypejä tahdonilmaisussa. Kolmannessa luvussa käsitellään ilmoittamisvelvollisuuden, muistiinpanovelvollisuuden ja kirjanpidon merkitystä tahdonvaltaisen vaatimuksen muutosmahdollisuuksille sekä eri tulolähteitten poistovaatimusten muutosmahdollisuuksia. Neljännessä luvussa käsitellään tahdonvaltaiset vaatimukset, joiden esittämisen ajankohta on rajattu lailla ja viidennessä luvussa vaatimukset, joiden esittämisen ajankohtaa ei ole rajattu lailla. Kuudennessa luvussa on yhteenveto tutkielmassa käsitellyistä tutkimuskysymyksistä.

#### **1.4 Keskeiset lähteet (lait, lainvalmisteluaineisto, oikeustapaukset ja kirjallisuus)**

Tahdonvaltaisia vaatimuksia verotuksessa ei ole käsitelty paljon kirjallisuudessa. Sopimusoikeuden periaatteita voi kuitenkin soveltaa tahdonvaltaisiin vaatimuksiin verotuksessa. Lainvalmisteluaineisto on tärkeää, koska lainsäätäjä voi tarkoittaa, että jotkut tahdonvaltaiset vaatimukset on vaadittava ennen verotuksen päättymistä, vaikka asia ei ilmene suoraan lakitekstistä. Muodostunut oikeuskäytäntö on ratkaisevassa asemassa hyväksyttävän erehdyksen määrittelyssä.

## 2. Verotuksen toimittaminen ja tahdonvaltainen vaatimus

### 2.1 Verotuksen toimittaminen

#### 2.1.1 Veroilmoituksen periaatteet

Veroilmoitus lähetetään kaikille niille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille, joilla oletetaan olevan veronalaisia tuloja tai ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvia varoja. Verohallinto merkitsee esitäytetylle veroilmoitukselle sivullisilta tiedonantovelvollisilta saamansa ja eräät Verohallinnolla muuten olevat tiedot verovelvollisen veronalaisista tuloista, varoista, veloista, vähennyksistä ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista.<sup>13</sup>

Esitäytetty veroilmoitus otettiin käyttöön verovuodelta 2005 toimitetussa verotuksessa. Uudistuksen tavoitteena oli muuttaa verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista koskevia säännöksiä niin, että säännökset vastaisivat paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta.<sup>14</sup> Tarkoituksena oli luoda edellytyksiä sille, että verotus voitaisiin toimittaa tehokkaammin, yhtenäisemmin ja oikeudenmukaisemmin sekä luoda paremmat edellytykset verotuksen toimittamiselle automaattisella tietojenkäsittelyjärjestelmällä.<sup>15</sup>

Lain verotusmenettelystä (1142/2005)<sup>16</sup> ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset sisältyvät lain toiseen lukuun. Säännöksiä on muutettu hyvin merkittävästi vuoden 2006 alusta lukien. Muutokset perustuvat hallituksen esityk-

---

<sup>13</sup> HE 91/2005, s. 13.

<sup>14</sup> HE 91/2005, s. 1.

<sup>15</sup> HE 91/2005, s. 12–13.

<sup>16</sup> Myöhemmin myös VML.

seen<sup>17</sup> verotusmenettelysäännösten muuttamisesta (91/2005).<sup>18</sup> VML 7 §:n mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa ja haluamansa vähennykset tuloistaan, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Verovelvollisen on tarkistettava esitetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot, verovelvollisen on myös ilmoitettava haluamansa vähennykset, jotka puuttuvat esitetyistä veroilmoituksista ja palautettava korjattu veroilmoitus.

Elinkeinoiminnan ja maatalouden veroilmoitus on aina annettava. Metsätaloutta harjoittavan on annettava metsätalouden veroilmoitus. Metsätalouden veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse antaa, jos verovelvollisella ei ole verovuonna ollut metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Muille verovelvollisille kuten yhtymille ja yhteisöille lähetetään edelleen veroilmoituslomakkeet täytettäväksi kuten aiemmin, koska niiden tulo- ja vähennystietoja ei voida saada sivullisilta eikä sen takia ole mahdollista käyttää esitetyä veroilmoitusta niiden osalta.<sup>19</sup> Yhteisöjen ja muiden kirjanpitovelvollisten verotus toimitetaan verovelvollisen veroilmoituksessa ilmoittamien tietojen perusteella. Verotuksen lähtökohtana on veroilmoituksessa ilmoitettu kirjanpidon mukainen tulos. Sivullisilta saaduilla tiedoilla on näiden verovelvollisten verotuksessa vain valvonnallinen merkitys.<sup>20</sup> VML 7.6 §:n mukaan pääsääntöisesti yhteisön, yhtymän ja jokaisen muun verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varoja tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksetta veroilmoitus.

Luonnollisen henkilön ei tarvitse palauttaa veroilmoitusta, jos esitetyt veroilmoituksen tiedot ovat oikeat eikä verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja tai velkoja tahi muita verotukseen vaikuttavia tietoja taikka vaatimuksia eikä veroviranomainen erikseen niin vaadi. Jos verovelvollinen ei palauta esitettyä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen

---

<sup>17</sup> Myöhemmin myös HE.

<sup>18</sup> Myrsky – Linnakangas 2007, s. 56.

<sup>19</sup> Myrsky – Linnakangas 2007, s. 58.

<sup>20</sup> HE 91/2005, s. 4–5.

viranomaisten veroilmoitukselle merkitsemien tietojen mukaisena. Tämä tarkoittaa, että verovelvollinen laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa, jos ei korjaa esitetyllä veroilmoituksella olevaa puutteellista tai virheellistä tietoa ja palauttaa korjattua veroilmoitusta Verohallinnolle.<sup>21</sup> Uudistettu menettely vastaa paljolti aikaisempaa veroehdotusmenettelyä.<sup>22</sup>

VML 10 §:n mukaan verovelvollisen on ilmoitettava veroilmoituksessa ja sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa 7.1 §:ssä tarkoitetut tiedot ja niitä koskevat selvitykset. Verohallitus antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista ja selvityksistä sekä niiden antamistavasta. Säännös ei ole muuttanut aikaisempaa oikeustilaa ilmoitusvelvollisuuden osalta vaan hallituksen esityksen mukaan tarkoituksena on korostaa, että ilmoitettavat tiedot on ilmoitettava aina asianomaisella lomakkeella, jos sellainen on olemassa.<sup>23</sup> Veroilmoituksessa annettavista tiedoista on säädetty yksityiskohtaisesti Verohallinnon päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 1551/2011<sup>24</sup>.

Kirjanpitovelvollisuudesta on säädetty kirjanpitolain (1336/1997)<sup>25</sup> 1 §:ssä, jonka mukaan liikkeen- ja ammatinharjoittajat ovat tästä toiminnasta kirjanpitovelvollisia. Lisäksi KPL 1 §:ssä on lista niistä, jotka ovat aina kirjanpitovelvollisia. VML 12 §:n mukaan muuta tulonhankkimistoimintaa kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja ja muistiinpanokirjaa, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot. Vuoden 2006 uudistuksessa muistinpanovelvollisuus laajennettiin koskemaan myös sijoitustoimintaa. Lisäksi VML:ssa todetaan esimerkinluonteisesti käytännössä tärkeimmät muistinpanovelvollisuuden piiriin kuuluvat toiminnot.<sup>26</sup> Tällaisina pidetään maatilatalouden, metsätalouden, vuokraustoiminnan ja sijoitustoiminnan harjoittamista. Verohallinto on antanut muistiinpanoista tarkempia määräyksiä päätöksessään ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 1551/2011, luvussa 4.

---

<sup>21</sup> Merisalo – Pykönen 2006, s. 17.

<sup>22</sup> HE 91/2005, s. 14.

<sup>23</sup> HE 91/2005, s. 33.

<sup>24</sup> Myöhemmin myös Verohp.

<sup>25</sup> Myöhemmin myös KPL.

<sup>26</sup> HE 91/2005, s. 34.

Verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi koskeviin säännöksiin ei tullut muutoksia. VML 62–64 §:n mukaan verotukseen voi hakea muutosta verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Muutosta haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa jo ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Veroilmoitusten esitäytön laajentaminen kaikkiin luonnollisiin henkilöihin ja kuolinpesiin on helpottanut ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä, koska suurin osa tiedoista saadaan sivullisilta valmiiksi esitetyyn veroilmoitukseen. Hallituksen esityksessä todetaan mm., että verotuksen oikaisun osalta muutokset korostavat verovelvollisen vastuuta hänen ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta. Verotus toimitetaan lähtökohtaisesti verovelvollisen ilmoittamien ja hyväksymien tietojen mukaisesti. Vastuu tietojen oikeellisuudesta voisi toteutua verotuksen toimittamisen jälkeen verotusta oikaistaessa. Muutos tuo myös henkilöverotukseen itseverotuksen piirteitä. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on olennaista, että virheet voidaan korjata joustavasti. Verotuksen päättymisen jälkeen virheiden korjaaminen verovelvollisen eduksi on joustavaa, koska kaikki virheet niiden laadusta ja syystä riippumatta voidaan korjata pitkän määräajan kuluessa.<sup>27</sup>

## **2.2 Veroilmoitus ja tahdonilmaisu**

Tutkimuksen keskeinen kysymys on – mitä tahdonvaltainen vaatimus tarkoittaa? Tahdonilmaisu ja valintaoikeus liittyvät kiinteästi tahdonvaltainen vaatimus-käsitteeseen. Voidaan katsoa, että veroilmoitus muodostaa verovelvollisen tahdonilmaisun niistä asioista, joihin verovelvolliselle on annettu valintavalta.

---

<sup>27</sup> HE 91/2005, s. 30.

Tämä voi tarkoittaa, että tahdonvaltaisen vaatimuksen osalta verovelvollisen katsotaan käyttäneen valintaoikeuttaan valinnan kohteen osalta. Lähtökohtana tämän jälkeen on, ettei tätä kantaa voi muuttaa.<sup>28</sup> VML 55 §:n mukaan verotusta voidaan oikaista, jos siinä on virhe. Virheen laadulla tai syyllä ei ole merkitystä, mutta tahdonilmaisun esittämättä jättämistä ei pidetä virheenä. Koska kysymyksessä ei ole virhe, verotusta ei voi pääsääntöisesti muuttaa valituksella.<sup>29</sup>

Tahdonilmaisuus on oikeustoimen olennainen osa. Vaikka verovelvollisen ja veronsaajan välinen suhde ei muodosta normaalia sopimusoikeudellista suhdetta, oikeustoimen muodostukseen liittyviä konstruktioita voitane soveltaa soveltuvin osin.<sup>30</sup> Siviiliopin mukaan henkilöt ja yritykset voivat oikeustoimilla muuttaa oikeudellista asemaansa, hankkia itselleen oikeuksia taikka sitoutua suoritusvelvollisiksi toisia henkilöitä ja yrityksiä kohtaan. Oikeustoimen syntymiseen vaikuttaa ratkaisevasti se, mitä oikeustoimen osapuolet tahtovat. Lisäksi heidän on tavalla tai toisella ilmaistava tahtonsa toisilleen. Tunnusomaista oikeustoimille on juuri henkilön tahto ja sen ilmaiseminen. Oikeustoimi voidaankin määritellä tahdonilmaisuksi, jonka henkilö antaa oikeuksien perustamiseksi, muuttamiseksi, siirtämiseksi tai kumoamiseksi. Henkilön antaessa tahdonilmaisun eli hänen ilmoittaessaan esimerkiksi kirjeessä tai suullisesti tahtovansa jonkin oikeuden perustamista, muuttamista, siirtämistä tai kumoamista tämä oikeustilan muutos tapahtuu, jos hän on ilmaissut tahtonsa lainsäädännössä säädetyllä tavalla.<sup>31</sup>

Tahdonilmaisuus on kysymyksessä silloin, kun henkilö suullisesti tai kirjallisesti esittää, mitä hän tahtoo. Hiljaiseksi eli konkludenttiseksi sanotaan tahdonilmaisua silloin, kun henkilö ei nimenomaisesti lausu tahtoaan julki, mutta hänen tahtonsa ilmenee hänen käyttäytymisestään. Pelkkä vaikeneminenkin saattaa käydä tahdonilmaisusta. Jos tarjous sopimuksen aikaansaamiseksi tehdään suullisesti eikä siihen saada heti vastausta, on tarjous katsottava hylätyksi, ellei

---

<sup>28</sup> Puranen 2000, s. 285.

<sup>29</sup> Esimerkiksi Kilpi 1973 s. 211.

<sup>30</sup> Puranen 2000, s. 285.

<sup>31</sup> Hemmo – Hoppu, luku 3. Tahdonilmaisuus.

hyväksyvän vastauksen antamiseen ole varattu harkinta-aikaa. Vaikeneminen tulkitaan siis hylkääväksi tahdonilmaisuksi.<sup>32</sup>

Oikeustoimet jaetaan säännönmukaisesti kahteen ryhmään sen mukaan, syn-tykö oikeusvaikutus pelkästään yhden henkilön tahdonilmaisulla – niin kuin esimerkiksi sopimuksen irtisanomistilanteessa – vai vaaditaanko oikeusvaiku- tuksen syntymiseen kahden henkilön yhtäpitävät tahdonilmaisut. Edellisessä tapauksessa puhutaan yksipuolisesta oikeustoimesta ja jälkimmäisessä kaksi- puolisesta oikeustoimesta eli sopimuksesta.<sup>33</sup> Tahdonilmaisu voidaan nähdä tosiseikkana, johon oikeusjärjestys saattaa liittää tai olla liittämättä oikeusvaiku- tuksia. Tahdonilmaisun oikeusvaikutukset riippuvat oikeusjärjestyksestä eli vii- me kädessä oikeuskoneiston säännönmukaisesta toiminnasta.<sup>34</sup> Lainsäätäjä voi normia N antaessaan kytkeä normin N voimaantulon henkilön tahtoon. Esimer- kiksi normi N tulee voimaan, jos henkilö ilmaisee tahtonsa siitä. Tässä tapauk- sessa henkilön tahdonilmaisulla on sellainen vaikutus, että lainsäätäjän asetta- mat normin voimaantulon edellytykset täyttyvät.<sup>35</sup>

Vero-oikeudessa oli yksimielinen käsitys siitä, ettei veroilmoitusta voi pitää tah- donilmaisuna vaan viranomaisille annettuna ilmoituksena eräistä tosiasioista. Tämä käsitys veroilmoituksen luonteesta oli syntynyt aikana, jolloin vero- tosiseikkojen ei katsottu olevan verovelvollisen disponoitavissa. Verotuksen toimittaminen oli puhtaasti tosiseikkojen löytämisestä ja veroseuraamusten mää- räämisestä näiden perusteella.<sup>36</sup> Käsitys veroilmoituksen luonteesta muuttui myö- hemmin, kun verolakeihin otettiin selviä verovelvollisen disponointia sallivia säännöksiä ja verovelvollisen valintavalta lisääntyi huomattavasti lainsäädännön muuttuessa.<sup>37</sup>

Veroilmoitus pidetään nykyään luonteeltaan ensisijaisesti luettelona tosiasiali- sista olosuhteista eikä tahdonilmaisuna. Kun veroilmoituksessa annettuja tietoja

---

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Hemmo – Hoppu, luku 3. Tahdonilmaisu.

<sup>34</sup> Helin 1988, s. 191.

<sup>35</sup> Kaisto 2001, s. 50.

<sup>36</sup> Kilpi 1973, s. 206.

<sup>37</sup> Esimerkiksi Tikka 1975.

ei pidetä tahdonilmaisuna, voidaan tästä päätellä, ettei seurauksena ole oikeuden menetys, jos verovelvolliselta on jäänyt ilmoittamatta itselleen edullinen seikka. Veroilmoituksesta riippumatta verovelvollinen voi tehdä vähennysvaatimuksia myöhemminkin valituksessa. Verovalmistelun kestäessä veroilmoitus voidaan oikaista. Kuitenkin eräissä kohdin verovelvollinen käyttää veroilmoituksessa valintaoikeutta, esimerkiksi kun veroilmoitukseen merkitään, että ennakoverot voi käyttää aviopuolison hyväksi. Käytännössä tärkeämpiä ovat tapaukset, joissa kirjanpitovelvollisilla on jaksottamiskysymyksissä mahdollisuus tiettyissä rajoissa määrätä verovuodesta. Verovelvolliset käyttävät tätä valintaoikeutta esimerkiksi kirjanpidossa. Valintaoikeuden käyttämistä voidaan ehkä pitää tahdonilmaisuna. Verovelvollisen valinta kirjanpidossa vaikuttaa välittömästi tuloverotukseen, koska kirjanpito muodostaa verotuksen perustan.<sup>38</sup>

Mielestäni voidaan katsoa, että verovelvollinen voi muuttaa oikeudellista asemaansa valitsemalla verolain salliman vaihtoehdon esimerkiksi jaksottamisesta. Verolaissa on joitakin tahdonvaltaisia eli dispositiivisia säännöksiä. Tämä tarkoittaa, että verovelvolliset voivat tahdonilmaisullaan syrjäyttää nämä säännökset. Verovelvollisen tahdonilmaisuu, verolain salliman valintaoikeuden puitteissa, sitoo veroviranomaisia. Oikeustoimeen, johon lain mukaan verovelvollisella on valintaoikeus, tarvitaan vain verovelvollisen tahdonilmaisuu, jolloin kysymys on yksipuolisesta oikeustoimesta. Esimerkiksi verotuksessa hyväksi luettavat määrät, joita ei tarvita verovelvollisen verojen suoritukseksi verovuonna, palautetaan ennakonpalautuksena korkoineen VML 50 §:n mukaan. Kuitenkin verovelvollinen voi siirtää veronpalautuksen aviopuolisolleen ilmoittamalla tahdostaan ennen verotuksen päättymistä VML 38 §:n mukaan.

VML 7.1 §:n mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava mm. muut verotukseen vaikuttavat tiedot, josta voidaan päätellä, että verovelvollisen odotetaan ilmoittavan esimerkiksi tahtonsa disponoitavissa olevista seikoista. Ilmoituksen antamatta jättäminen voidaan taas tulkita hiljaiseksi tahdon ilmaisuksi siitä, että verovelvollinen ei tahdo käyttää valintaoikeuttaan. Tukea tälle tulkinnalle antaa myös VML 7.4 §, jonka mukaan jos verovelvollinen ei palauta esi-

---

<sup>38</sup> Andersson 1996, s. 21.

täytettyä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena. Vastaavasti esimerkiksi poistojen vaatimatta jättäminen voidaan katsoa hiljaiseksi tahdonilmaisuksi poistojen osalta. Esimerkiksi jos verovelvollinen ilmoittaa kiinteistöstä saadut vuokratulot lomakkeella 7, mutta ei merkitse lomakkeeseen poistoja eikä poistovaatimus ilmene muutoin, voidaan katsoa, että verovelvollinen ei tahdo käyttää valintaoikeuttaan poistojen osalta.

Pyrkimys estää verovelvollisten jälkiviisautta on ilmeisesti yksi syistä tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuuksien rajoittamiseen.<sup>39</sup> Myös käytännölliset syyt puoltavat sitä, että tahdonvaltaiset vaatimukset on esitettävä ennen verotuksen päättymistä.<sup>40</sup> Oikeusturvan lähtökohtana on julkisen vallan lainalaisuusperiaate ja kaiken vallankäytön sitominen lakiin.<sup>41</sup> Dispositiiviset säännökset eivät kuitenkaan ole velvoittavia, vaan antavat lisäoikeuksia verovelvollisille julkiseen valtaan nähden. Verovelvollisen oikeusturva ei vaatine laajaa oikaisumahdollisuutta tällaisten oikeuksien osalta. Tämän takia tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuuksien oikeuskäytännössä aikaisemmin muodostunutta rajoitusta voitaneen pitää perusteltuna myös, kun vaatimuksen esittämisajankohdasta ei ole säädetty lailla.

### **2.3 Erehdys tahdonilmaisussa**

Verovelvollinen voi esittää säännönmukaisen verotuksen yhteydessä tahdonilmaisun, joka eroaa hänen todellisesta tahdosta. Siviilioikeudessa tahto ja sen ilmaisu voivat poiketa toisistaan kahdella tavalla. Samanlaista ajattelutapaa voidaan soveltaa myös verotuksessa. Tahdonilmaisun antaja voi jo tahtoaan ilmaistessaan olla tietoinen, että hänen antamansa tahdonilmaisu poikkeaa hänen todellisesta tahdostaan. Yleensä tilanne on kuitenkin sellainen, ettei tah-

---

<sup>39</sup> Esimerkiksi Kilpi 1973, s. 212 ja Hämäläinen 1993, s. 568.

<sup>40</sup> Esimerkiksi Kilpi 1973, s. 212.

<sup>41</sup> Hallberg ym., luku 18. Oikeusturva perusoikeutena.

donilmaisun antaja huomaa tahdonilmaisun antaessaan, että hänen todellinen tahtonsa on erilainen kuin ilmaistu tahto. Ensimmäisessä tapauksessa on kysymys valeoikeustoimesta ja toisessa erehdyksestä. Vaikutin- eli motiivierehdys on kysymyksessä silloin, kun erehdys tapahtuu tahdon muodostuksessa. Jos erehdys on tapahtunut tahdon ilmaisemisessa, kysymyksessä on ilmaisuerehdys.<sup>42</sup>

Lain varallisuus oikeudellisista oikeustoimista (228/1929)<sup>43</sup> 32.1 §:n mukaan ilmaisuerehdyksen eli erhekirjoituksen tai muun tahdon ilmaisemisessa tapahtuneen erehdyksen vuoksi virheellisesti ilmaistu tahto ei sido antajaansa, jos se, johon tahdonilmaisu on kohdistettu, tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää erehdyksestä. Jos tahdonilmaisun saaja oli vilpittömässä mielessä, ts. hän ei tiennyt eikä hänen pitänytkään tietää tahdon ilmaisemisessa tapahtuneesta erehdyksestä, tahdonilmaisu sitoo erehdyksestä huolimatta antajaansa. Ilmaisuerehdyksessä voi olla kyse esimerkiksi tavanomaisesta kirjoitusvirheestä. Asia on ratkaistava viime kädessä yksittäistapauksittain.<sup>44</sup>

Tahdonilmaisun antaja voi erehtyä esimerkiksi lain tulkinnassa, jolloin hän muodostaa tahtonsa väärin perusteiden pohjalta. Tällaisessa tapauksessa puhutaan vaikutin- eli motiivierehdyksestä, koska tahdonilmaisun antajan tahto ja sen ilmaisu vastaavat toisiaan, mutta asiassa on kuitenkin tapahtunut erehdys. Siviilioikeudessa henkilön motiivi, jonka pohjalta hän tekee oikeustoimen, on yleensä merkityksetön oikeustoimen pätevyyden kannalta. Oikeustoimi on pääsääntöisesti pätevä, vaikka on tapahtunut motiivierehdys. Henkilö voi vedota motiivierehdykseen vain poikkeustapauksissa, kun kysymyksessä on OikTL 33 §:n mukainen kunnianvastainen ja arvoton menettely.<sup>45</sup>

Siviilioikeuden yleiset pätemättömyysperiaatteet erehdystilanteessa ovat jossain määrin voimassa myös vero-oikeudessa. Erehdystilanne verotuksessa voi sisältää sopimusoikeudellisen ilmaisu- ja motiivierehdyksen tunnusmerkkejä.

---

<sup>42</sup> Hemmo – Hoppu, luku 6. Tahdon ja sen ilmaisun poikkeaminen toisistaan.

<sup>43</sup> Myöhemmin myös OikTL.

<sup>44</sup> Hemmo – Hoppu, luku 6. Tahdon ja sen ilmaisun poikkeaminen toisistaan.

<sup>45</sup> Ibid.

Kaikki verovelvollisen kannalta epäedulliset erehdykset eivät kuitenkaan ole sellaisia, joiden perusteella toimitettua verotusta voidaan muuttaa. Verotuksessa erehdykselle asetetaan tiettyjä vaatimuksia, jotta tahdonvaltainen vaatimus voidaan hyväksyä säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen.<sup>46</sup> Voidaan puhua hyväksyttävästä erehdyksestä. Hyväksyttävälle erehdykselle on vaikeata löytää yksittäisiä tunnusmerkkejä ja asia on ratkaistava tapauskohtaisesti.<sup>47</sup> Jos erehdys on hyväksyttävä, toimitetun verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä VML 55 §:n mukaan tai hakea muutosta perustevalituksena lain verojen ja maksujen täytäntöönpanosta 9 §:n mukaan.<sup>48</sup> Lisäksi verovelvollisella on mahdollisuus hakea verohuojennusta VML 88 §:n mukaan.<sup>49</sup> Seuraavissa luvuissa käsitelen tarkemmin erehdyksen hyväksyttävyyden tunnusmerkkejä oikeustapausten valossa.

---

<sup>46</sup> Esimerkiksi Hämäläinen 1993, s. 571 ja Puronen 2000, s. 289.

<sup>47</sup> Puronen 2000, s. 289 ja Linnakangas 1998, s. 170.

<sup>48</sup> Ks. KHO 19.1.1976/187a; Kilpi 1973 s. 213. Kilpi on esittänyt, että erehdystilanteessa kysymyksessä olisi peruste eikä normaalivalitus. Nykyään käytännössä tällä ei ole suurta merkitystä, koska normaalivalitus voidaan tehdä pitkän määräajan jälkeen.

<sup>49</sup> Esimerkiksi Hämäläinen 1993, s. 576.

### **3. Poistovaatimuksen muutosmahdollisuudet**

#### **3.1 Ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus**

VeroHp 36 §:ssä säädetään yleisesti kaikkien muistiinpanovelvollisten muistiinpanoista. Muistiinpanovelvollisen on tehtävä tuloista ja menoista sellaiset muistiinpanot, joista ja joihin liitettävistä tositteista riittävästi eriteltyinä käyvät selville tulot ja niistä johtuvat menot, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä tulonhankkimistoimintaa varten saadut tuet. Muistiinpanot kirjataan aikajärjestyksessä. Tulo ja meno kirjataan pääsääntöisesti kassaperiaatteella.

#### **Vuokraustoimintaa harjoittavan ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus**

VeroHp 28 ja 40 §:ssä säädetään vuokraustoimintaa harjoittavan ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuudesta. Vuokraustoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei lain mukaan ole kirjanpitovelvollinen, on annettava verovirastolle tarvittavat vuokralaisia koskevat tiedot sekä eritelty selvitys näiltä verovuoden aikana perityistä vuokrista. Vuokratuloon kohdistuvat vähennykset tulee esittää vuokrauskohteittain. Verovelvollisen, joka saa tuloa kiinteistöstä eikä ole lain mukaan kirjanpitovelvollinen, on pidettävä luetteloja toiminnassa käytetyistä koneista, kalustosta ja laitteista sekä rakennuksista ja rakennelmista.

#### **Metsä- ja maatalouden harjoittajan ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus**

Metsätalouden harjoittajan muistiinpanovelvollisuus ja ilmoittamisvelvollisuus on laajempi kuin vuokraustoimintaa harjoittavan verovelvollisen. VeroHp 39 §:n mukaan metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on tehtävä yleisten muistiinpanojen lisäksi erityisiä muistiinpanoja, mm. selvitys koneiden, kaluston ja lait-

teiden, rakennusten ja rakennelmien sekä metsäojien ja metsäteiden hankintamenoista, hankintamenon poistosta ja menojäännöksestä. Ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään Verohp 26 §:ssä. Metsätalouden harjoittajan on annettava mm. selvitys koneiden ja kaluston, rakennusten, metsäteiden ja metsäojien poistamatta olevien hankintamenojen määrän perusteella verovuonna tehtyjen poistojen määrästä ja verovuoden lopussa olevien poistamattomien hankintamenojen määrästä.

Maatalouden harjoittajan ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuudesta säädetään Verohp 25 ja 37 §:ssä. Maatalouden harjoittajan ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus on metsätaloutta harjoittavaa laajempi ja yksityiskohtaisemmin säädelty.

Voidaan ajatella, että Verohp:n mukaan toimiva metsä- ja maatalouden harjoittaja ei tee poistojen osalta samoja virheitä kuin vuokraustoimintaa harjoittava. Muistiinpano- ja ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen edellyttää selvästi jaksotusratkaisun tekemistä metsä- ja maataloutta harjoittavalta. Jos poistoja ei ole vaadittu, tämä ratkaisu ilmenee esimerkiksi rakennusten poistamattomien hankintamenojen määrästä. Käytännössä, jos verovelvollinen ei vaadi poistoja ja veroilmoitus on täytetty puutteellisesti poistojen ja poistopohjan osalta, tällaiset puutteet eivät välttämättä aiheuta viranomaisien toimenpiteitä verotuksen massamenettelyn luonteen takia. Viranomaiset eivät välttämättä kiinnitä huomiota vaatimatta jätettyihin tuloa pienentäviin eriin. Virheen olemassaolo voi ilmetä myös välillisistä seikoista esimerkiksi ennakkoveroista, verovelvollisen muistiinpanoista tai muusta selvityksestä.

Verovelvollisen muistiinpanovelvollisuus ja ilmoitusvelvollisuus ovat välttämättömiä verotettavan tulon selvittämisen kannalta. Sillä seikalla, että esimerkiksi metsätalouden harjoittajalle on asetettu laajempi muistiinpanovelvollisuus ja ilmoittamisvelvollisuus kuin vuokraustoimintaa harjoittavalle, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä uuden tahdonvaltaisen vaatimuksen esittämiselle, jos on tapahtunut virhe. Vaatimuksen tekemiseen liittyvälle ohjeistukselle on kuitenkin annettava painoarvoa ratkaistaessa, voiko vaatimusta esittää verotuksen päätty-

misen jälkeen. Silloin, kun ilmoitus- ja muistiinpanovelvollisuuden täyttäminen vaatii verovelvolliselta selvästi jaksotusratkaisun tekemistä, on perusteltua suhtautua kielteisemmin verovelvollisen muutosvaatimukseen. Koska jaksotusratkaisun tekemiseen on annettu selvä ohjeistus VeroHp:ssä, voidaan olettaa, että verovelvollinen on tehnyt jaksotusratkaisun veroilmoituksellaan. Oikaisuvaatimuksena esitetty poisto tulisi siten käsitellä jo tehdyn vaatimuksen muutoksena. Tehdyn tahdonvaltaisen vaatimuksen muutosmahdollisuudet ovat rajoitetumpia kuin jos vaatimusta ei ole tehty lainkaan. Verovelvolliselta voidaan ainakin vaatia näyttöä siitä, että vaatimus on jäänyt tekemättä erehdyksen takia eikä kysymyksessä ole tehdyn vaatimuksen muuttaminen.

Laajemmasta muistiinpanovelvollisuudesta huolimatta uuden ratkaisun KHO 2010 T 3711 mukaan metsätaloutta harjoittava voi esittää metsävähennyksen verotuksen päättymisen jälkeen ilman hyväksyttävää erehdystä. Ratkaisussa ei annettu yhtään merkitystä muistiinpanovelvollisuudelle, josta voidaan päätellä, että muistiinpanovelvollisuus ei muodosta rajoitusta vähennyksen esittämiseksi verotuksen päättymisen jälkeen ainakaan tuloverolain mukaan verotettavalle. Maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavan osalta tilanne on kuitenkin edelleen epäselvää, vaikka todennäköisesti laajempi muistiinpanovelvollisuus ei muodosta estettä tässäkään tapauksessa. KHO 2010 T 3711 ratkaisusta huolimatta muistiinpanovelvollisuudella on kuitenkin merkitystä, kun vaatimuksen esittämisajankohtaa on rajoitettu lailla. Silloin verovelvollisen on esitettävä näyttöä erehdyksen olemassa olosta vaatimuksensa tueksi. Tällainen näyttö voi ilmetä verovelvollisen muistiinpanoista.

### **Kirjanpitovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ja kirjanpitosidonnaisuus**

Kirjanpitovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään esimerkiksi VeroHp 18, 23 ja 24 §:ssä. Kirjanpitovelvollisen ilmoitusvelvollisuus on laajaa ja yksityiskohtaisesti säädeltyä, joten sillä voi olla merkitystä verovelvollisen tarkoituksen osoittajana. Kirjanpito on ratkaiseva, koska kirjanpitosidonnaisuuden takia kirjanpitovelvollisen on käytettävä valintaoikeuttaan kirjanpidossa, jotta valintaoikeudesta riippuva ratkaisu toteutuisi verotuksessa.

Yritysverotuksella on kiinteä tuloslaskennallinen yhteys kirjanpitoon. Kirjanpitosidonnaisuus ilmenee kirjanpitovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta. VML 10 §:n mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista ja selvityksistä sekä niiden antamistavasta. Verohp:stä ilmenee, että verovelvolliselta vaaditaan runsaasti kirjanpidosta saatavia tietoja. Lisäksi VML 3 §:n mukaan verovuosi on kalenterivuosi tai, jos kirjanpitolaissa tarkoitettuna tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tilikausi tai ne -kaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. Lähtökohtana on, että kirjanpitovelvollisen verotuksen perustana on tulos, jonka kirjanpito ja tuloslaskelma osoittavat.<sup>50</sup> Kirjanpitosidonnaisuutta korostetaan lisäksi EVL 14, 19, 25, 26 ja 54 §:ssä.

Kirjanpitosidonnaisuus estää sen, että kirjanpidossa näytetään jaettavissa olevaa voittoa, mutta verotuksessa tämä voitto jää verottamatta.<sup>51</sup> Ilman kirjanpitosidonnaisuutta olisi mahdollista tehdä esimerkiksi suurempia poistoja verotuksessa kuin kirjanpidossa, jolloin verotettava tulos jäisi pienemmäksi kuin jakokelpoinen kirjanpidollinen voitto. Kirjanpitosidonnaisuus edesauttaa samansuuruisen voiton ja viime kädessä oman pääoman muodostumista kirjanpidossa ja verotuksessa. Kirjanpitosidonnaisuutta voidaan pitää loogisena peruslähtökohhtana, koska kirjanpitolainsäädäntö tuottaa tarpeellisen informaation verotuksen pohjaksi.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Puranen 1999, s. 166.

<sup>51</sup> Esimerkiksi Myrsky – Linnakangas 2006, s. 59 ja Ikkala ym. 1993, s. 494–495.

<sup>52</sup> Puranen 1999, s. 165.

## 3.2 Tuloverolain mukaiset poistot

### 3.2.1 Vuokratuloon kohdistuvat poistot

Henkilökohtaisten<sup>53</sup> tulojen ja menojen jaksottamisen pääsäännön muodostaa käteis- eli kassaperiaate.<sup>54</sup> Tuloverolain 110 §:n mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan<sup>55</sup>. TVL 113 § on menon jaksotusta koskeva yleissäännös, jonka mukaan verovelvollisen suorittamaan menoon perustuva, tulosta tehtävä vähennys tehdään, jollei erityisestä syystä muuta johdu sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu. TVL 114 §:n mukaan verovelvollisen tulonhankinnassa käytettyjen rakennusten, koneiden ja kaluston sekä patenttien ynnä muiden sellaisten hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina poistoina noudattaen soveltuvin osin<sup>56</sup> elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä. Sekä menon että tulon jaksottamisen osalta on joitakin poikkeuksia.

Poisto on tahdonvaltainen vaatimus, koska poiston vaatiminen riippuu verovelvollisen tahdosta. Hallinto-oikeuden ratkaisut olivat kuitenkin epäyhtenäisiä tuloverolain poistovaatimusten osalta. Vaasan HAO 6.2.2008 T 08/0054/3 ratkaisussa sovellettiin oikeuskäytännössä muodostuneita tahdonvaltaisia vaatimuksia koskevia yleisiä periaatteita ja verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus rinnastettiin tahdonilmaisuuksiin. Vaikka verovelvollinen erehtyi lain sisällöstä eli tapahtui motiivieredys, verotusta ei muutettu:

Vaatimus hankintamenosta tehtävän poiston vähentämisestä on tahdonvaltainen. Välitön verotus toimitetaan vuosittain, ja verovelvollisen velvollisuuksiin kuuluu merkitä veroilmoitukseensa riittävästi eriteltyinä ne vähennykset, jotka verovelvollinen tahtoo lukea hyväkseen. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 1987 B 583 mukaan säännönmukaisen verotuksen periaatteisiin ei kuulu oikeutta vapaasti esittää tai muuttaa tahdonvaltaisia vaatimuksia verotuksen päättymisen jälkeen. Korkeimman hallinto-oikeuden tahdonvaltaisia vaatimuksia koskeva oi-

<sup>53</sup> Elinkeinoverolain jaksottamisen yksi ongelma on se, millä tavalla tulot ja menot kohdistetaan oikealle verovuodelle. Tämän kysymyksen ytimen muodostaa oikea verovuosi.

<sup>54</sup> Wikström 2008, s. 214.

<sup>55</sup> Ts. verovelvollisen määräysvaltaan.

<sup>56</sup> Merkitsee, että poistoprosentit saavat olla samat.

keuskäytäntö on mittava, eikä päätösten oikeudellisissa perusteissa ole tapahtunut muutoksia lainmuutosten vuoksi. Hallinto-oikeus noudatti korkeimman hallinto-oikeuden linjaa ja katsoi lisäksi, että erehdys lain sisällöstä koskien oikeutta hankintamenojen poiston vähentämiseen ei ole sellainen erehdys, jonka vuoksi poistot voitaisiin vähentää verotuksessa vielä verotuksen päättymisen jälkeen tehdystä vaatimuksesta. A ei näin ollen voi vähentää poistoja verotuksessa. A:n valitus hylättiin.

Toisissa ratkaisuissa painotettiin lakisidonnaisuutta. Ratkaisussa Turun HAO 15.6.2004 T 04/0425/3 poistovaatimus hyväksyttiin ilman erehdystä. Samanlainen ratkaisu on tehnyt Kuopion HAO 4.6.2001 T 01/0337/1:

Hallinto-oikeus katsoi, että koska kiinteistön vuokraaja ei ollut kirjanpitovelvollinen, poistovaatimuksen tekeminen ei ollut sidottu poiston tekemiseen kirjanpidossa eikä siten myöskään vaatimuksen esittämiseen ennen verotuksen päättymistä.

Ratkaisussa KHO 19.1.1976 T 187a poistot hyväksyttiin verotuksen päättymisen jälkeen. Verovelvollinen esitti, että poistot olivat jääneet vaatimatta huolimattomuuden takia:

Verovelvollisen vuokralle antamastaan asuinkiinteistöstä saamasta tulosta ei ollut vähennetty TOL 26 §:n 4 kohdassa, verrattuna ElinkVL 34 §:ään, tarkoitettua rakennuksen vuotuista arvovähennystä. Säännönmukaisen valitusajan päätyttyä tekemässään valituksessa verovelvollinen, joka ei ollut veroilmoituksensa tehnyt mitään merkintää puheena olevan vähennyksen tekemisestä tai tekemättä jättämisestä, oli lääninoikeudessa ilmoittanut, että häneltä oli jäänyt veroilmoituksessa huomaamattomuuden vuoksi tekemättä mainittu arvovähennys. KHO katsoi, että valitus koski verotuksen perustetta. Verovuosi 1972

Uudessa ratkaisussa KHO 2010:2 on tehty tuloverolain poistojen osalta poikkeava ratkaisu, jossa annetaan merkitystä vain lakisidonnaisuudelle. Verovelvollinen esitti myös, että vaatimus oli jäänyt vaatimatta huolimattomuuden takia. Verotuksessa tapahtuneiden muutosten takia huolimattomuutta ei voida enää pitää hyväksyttävänä erehdyksenä ainakaan henkilöverotuksessa, koska verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta on helpotettu esitäytetyn veroilmoituksen käytönotolla ja ilmoitusvelvollisuuden merkitystä on myös korostettu. KHO:n ratkaisussa tähän asiaan ei ole otettu kantaa, koska vaatimus on hyväksytty ilman vaatimusta erehdyksen olemassaolosta:

A, jota oli verotettu tuloverolain mukaan, oli vuokrannut osan omistamastaan asuinkiinteistöstä. Veroilmoituksellaan hän ei ollut vaatinut rakennuksesta poistoa eikä myöskään ilmoittanut, että hän ei vaadi poistoa. Koska vuokrattavan rakennuksen hankintameno on tulohankkimismeno ja kun tuloverolaissa ei ole säädetty aikaa, jonka kuluessa poistovaatimus on esitettävä ja ottaen myös

huomioon, että A ei ollut kirjanpitovelvollinen vuokraustoiminnastaan, on poistovaatimus voitu esittää verotuksen päättymisen jälkeen.

Ratkaisussa KHO 2010:2 on korostettu, että rakennuksen hankintameno on tulonhankkimismenoa, joka voidaan vähentää poistoina. Tuloverolain mukaiset muut tulonhankkimismenot esimerkiksi matkakulut, voidaan vähentää verotuksen päättymisen jälkeen. Vaatimuksen muuttamiselle ei ole asetettu mitään rajoituksia verotus- ja oikeuskäytännössä. Voidaan ajatella, että samankaltaista ajattelutapaa voidaan soveltaa myös rakennuksesta tehtävien poistojen kohdalla, koska poistot ovat jaksotettuja tulonhankkimismenoja. Rakennuksesta tehtävät poistot kuitenkin poikkeavat muista tulonhankkimismenoista, koska vähennystä ei menetetä lopullisesti. Verovelvollinen saa vähentää vähentämättä jääneen hankintamenoa, kun hän luovuttaa kiinteistön. Ratkaisussa on annettu merkitystä sille seikalle, että poistoa ei ole vaadittu aikaisemmin. On todennäköistä, että muutosvaatimukseen olisi suhtauduttu eri tavalla.

Aikaisemmissa KHO:n ratkaisuissa tahdonvaltaisia vaatimuksia ei ole hyväksytty ilman hyväksyttävää syytä. Uusi ratkaisu on vuosikirjaratkaisu, joka voi tarkoittaa yleisempää kannanottoa tahdonvaltaisten vaatimusten oikaisumahdollisuuksien laajentamisen suuntaan. Vaikka KHO:n tahdonvaltaisia vaatimuksia koskeva aikaisempi oikeuskäytäntö on laaja eikä ratkaisujen oikeudellisissa perusteissa ole tapahtunut suuria muutoksia lainmuutosten vuoksi, lakisidonnaisuudelle on nyt annettu paljon suurempi merkitys. Ratkaisu voi muuttaa tahdonvaltaisia vaatimuksia koskevaa vallitsevaa oikeuskäytäntöä, ja sen vaikutukset voivat ulottua myös muihin tulolähteisiin.

Uuden ratkaisun KHO 2010:2 seurauksena Tuloverolain mukaan verotettava voi esittää poistovaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen ilman hyväksyttävää syytä, jos hän ei ole vaatinut poistoa eikä hän ole ilmoittanut, ettei halua tehdä poistoa. Ratkaisu ei ole muuttanut oikeustilaa muilta osin. Poistovähennystä ei voida vaatia ilman hyväksyttävää syytä, jos verovelvollinen on ilmoittanut aiemmin, ettei hän halua vähentää poistoa. Jos verovelvollinen on aiemmin vaatinut poistoja, mutta haluaa muuttaa poistojen määrän verotuksen päättymisen

jälkeen, hänen on esitettävä hyväksyttävä syy sille, miksi hän haluaa muuttaa aiemmin tehdyn poiston määrän.

### **3.2.2 Puun myyntituloista tehtävät poistot**

Puun myyntitulot verotetaan tuloverolain säännösten mukaan. Metsätalouden menot vähennetään yleensä niiden maksamisvuonna. Lisäksi TVL 115 §:ssä säädetään metsätalouden menojen jaksottamisesta. Pysyvien metsäteiden rakentamismenot ja metsän ojituksesta aiheutuneet menot vähennetään enintään 15 %:n menojäännöspoistoin. Metsätalouteen liittyvien koneiden, kaluston ja laitteiden sekä rakennusten ja rakennelmien ja muiden hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina menojäännöksestä tehtävinä poistoina maatalouden tuloverolain 8–10 §:n säännösten mukaan. Enintään 200 euron suurinen meno tai menojäännös voidaan vähentää kerralla.

Puun myyntituloihin ja niistä tehtäviin poistoihin sovelletaan tuloverolakia kuten ratkaisussa KHO 2010:2 ja 2010 T 3711<sup>57</sup>. Poistoprosentti määräytyy maatalouden tuloverolain säännösten mukaan, kun vuokratoiminnassa käytetyn rakennuksen poistoprosentti määräytyy elinkeinoverolain mukaan. Poistovaatimuksen esittämisajankohtaa ei ole säädetty laissa, joten tilanne on vastaava kuin ratkaisussa KHO 2010:2 ja 2010 T 3711.

Muistiinpanovelvollisuutta ei voida rinnastaa kirjanpitosidonnaisuuteen, eikä poistojen tekemistä ole sidottu muistiinpanoihin vastaavalla tavalla kuin elinkeinoverolain poistot kirjanpitoon<sup>58</sup>. Puun myyntituloista tehtävät poistovaatimukset on voitava esittää säännöllisen verotuksen jälkeen, kuten vuokraustoimintaan liittyviä poistoja tai metsävähennystä koskevat vaatimukset. Muistiinpanoja ilmoitusvelvollisuudelle ei anneta muuta tarkoitusta kuin verotettavan tulon selvittäminen, vaikka VeroHp:llä on jaksotusratkaisun tekemiseen ohjaavan oh-

---

<sup>57</sup> Ks. ratkaisusta KHO 2010 T 3711 tarkemmin luku 5.1.

<sup>58</sup> Tilanne on vastaava kuin metsävähennyksen tapauksessa.

jeistuksen kaltainen merkitys<sup>59</sup>. Uuden oikeuskäytännön periaatteiden mukaan poistovaatimus on voitava esittää verotuksen päättymisen jälkeen, jos verovelvollisen veroilmoituksella ilmoittamista verovuonna tehtyjen poistojen määrästä ja verovuoden lopussa olevien poistamattomien hankintamenojen määrästä ei ilmene, että poisto on tietoisesti jätetty tekemättä, koska verovelvollinen ei voi pääsääntöisesti muuttaa vaatimustaan.<sup>60</sup>

### 3.3 Maatilatalouden tuloverolain mukaiset poistot

Maatilatalouden verotettava tulo lasketaan maatilatalouden tuloverolain mukaan. MVL 2 §:n mukaan maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta tai maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Maatilalla tarkoitetaan tässä laissa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.

MVL 4 §:n mukaan maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus. MVL 6 §:ssä on esimerkkiluettelo menoista, joita pidetään tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneina vähennyskelpoisina menoina. Maatalouden tuloverotuksessa noudatetaan tulojen ja menojen jaksottamisessa maksuperustetta. Lyhytvaikutteiset menot vähennetään maksuperusteisesti. Aktivoitavien hyödykkeiden hankintameno vähennetään poistosäännösten MVL 8–10 §:n mukaan. Maatilatalouden tuloverolain mukainen menojäännösjärjestelmä vastaa elinkeinoverolain menojäännösjärjestelmää.

---

<sup>59</sup> KHO 2010 T 3711

<sup>60</sup> Esimerkiksi KHO 1974 II 514, 18.6.1975 T 2565; lisäksi KHO:n 2010:2 ratkaisussa todetaan, että verovelvollinen ei ole vaatinut poistoja aikaisemmin.

Poistovaatimuksen esittämisajasta ei ole säännöstä maatilatalouden tulovero-laissa. Oikeuskäytännössä poistovaatimus verotuksen päättymisen jälkeen on hyväksytty, mikäli on tapahtunut erehdys. Maatilatalouden tuloverolain mukaiset poistot hyväksyttiin verotuksen päättymisen jälkeen KHO:n ratkaisussa 20.8.1971 T 3171:

Maanviljelijällä oli siitä huolimatta, että hän ei ollut veroilmoituksessaan vaatinut poistoa harjoittamansa maatalouden koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenosta, oikeus valittaessaan verotuksesta säännönmukaisessa valitusajassa lääninhallitukselle vaatia tuon poiston vähentämistä tulostaan.

Edellä mainitussa ratkaisussa ei nimenomaisesti sitä mainita, mutta verovelvolinen perusteli vaatimustaan tietämättömyydellä.<sup>61</sup> KHO 1978 II 545 ratkaisussa on korostettu, että poistovaatimus voidaan hyväksyä verotuksen jälkeen, jos on tapahtunut erehdys tai muu vastaava seikka:

Maanviljelijä ei ollut veroilmoituksessaan vaatinut MaatVL 8 §:n mukaista poistoa eikä poistoa verotuksessa tehty ja verolautakunta toimitti verotuksen vastaavasti. Veromuistutuksessaan maanviljelijä teki poistovaatimuksen, jonka tutkijalautakunta hylkäsi. Maanviljelijän valituksesta lääninoikeus hyväksyi poistovaatimuksen. Kun poistovaatimuksen tekemättä jättämisen ei voitu katsoa johtuneen erehdyksestä eikä ollut mitään sellaisia seikkoja, joiden perusteella vasta verotuksen päättymisen jälkeen esitetty veroilmoituksesta poikkeava vaatimus olisi hyväksyttävä, KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja saattoi voimaan verolautakunnan toimittaman verotuksen.

Vaatimus voidaan esittää kuittauksena viranomaisten toimenpiteille. KHO 1981 II 595 ratkaisussa tulon laskemisessa tehdyllä laskuvirheellä ja vaatimuksella poiston korottamisesta ei katsottu olevan riittävää asiallista yhteyttä.<sup>62</sup> Poiston korottamista ei hyväksytty verotuksen päättymisen jälkeen:

Maatilatalouden harjoittaja oli veroilmoituksessaan laskenut erehdyksessä kasvinviljelytulojen summan 12 700 mk todellista pienemmäksi. Verolautakunta korjasi laskuvirheen ja myönsi koneista, kalustosta ja laitteista vaaditun 10 %:n poiston. Verotuksen päättymisen jälkeen tehdyn vaatimuksen johdosta ei poistoa voitu korottaa. Laskuvirheen oikaisun johdosta ei verolautakunta ollut velvollinen ottamaan yhteyttä verovelvolliseen. Verovuosi 1976

---

<sup>61</sup> Tikka 1975, s. 284; Kilpi 1977, s. 172 alaviite 3.

<sup>62</sup> Ks. kuittausvaatimuksesta tarkemmin luku 3.4.4.

Maatilatalouden tuloverolain mukaisiin poistoihin liittyvää muistiinpanovelvollisuutta ei voida rinnastaa kirjanpitosidonnaisuuteen, eikä maatilatalouden tuloverolain poistojen tekemistä ole sidottu muistiinpanoihin vastaavalla tavalla kuten elinkeinoverolain poistot kirjanpitoon. Poistovaatimuksen esittämisaikaa ei ole myöskään rajoitettu laissa. Verohp ei rajoittane poistovaatimuksen esittämistä verotuksen päättymisen jälkeen, koska muistiinpanovelvollinen saa tehdä metsävähennyksen verotuksen päättymisen jälkeen<sup>63</sup>. Poistovaatimuksen muuttamisen mahdollisuudet ovat rajoitetumpia. Vastaavalla tavalla kuten metsätaloudessa, verovelvollinen ei voi pääsääntöisesti muuttaa vaatimustaan.

### **3.4 Elinkeinovalain mukaiset poistot**

#### **3.4.1 Elinkeinovalain mukainen poistojärjestelmä**

Yleissäännöksen EVL 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Käyttöomaisuuden hankintamenot ovat vähennyskelpoisia EVL 8 § 2 kohdassa säädetyn mukaan. EVL III osan 3 luvussa säädetään, miten nämä vähennyskelpoiset menot vähennetään vuosittain. Elinkeinovalain mukaan käyttöomaisuuden hankintameno vähennetään poistoin eri vuosien kuluina.

Poistomenetelmät voivat olla erilaisia kirjanpidossa ja verotuksessa. KPL 5:5 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Kirjanpidossa käytetään suunnitelman mukaisia poistoja (ns. SUMU-

---

<sup>63</sup> KHO 2010 T 3711

poisto). Suunnitelman mukaiset poistot ovat yleensä tasapoistoja, kun taas verotuspoistot ovat pääosin degressiivisiä.<sup>64</sup>

EVL 54 §:ssä säädetään, että verovelvollinen ei saa vähentää poistoina suurempaa määrää kuin hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Alkuperäisessä EVL 54 §:ssä ei ollut säädetty vaihto-omaisuuden kirjanpitosidonnaisuudesta. Säännökseen on lisätty vaihto-omaisuuden kirjanpitosidonnaisuus, koska oli epäselvää, koskeeko kirjanpitosidonnaisuus myös vaihto-omaisuutta asianluonteen takia<sup>65</sup>. Muutettua säännöstä on sovellettu verovuodesta 1978 alkaen. Elinkeinoverolaissa säädetään enimmäispoistoprosentti, mistä on pääteltävissä, että käyttöomaisuuden poistoa voidaan vaatia verotuksessa pienempänä kuin kirjanpidossa. Verovelvollinen voi myös jättää poiston tekemättä jonakin vuonna ja poistaa hankintamenon seuraavina vuosina.<sup>66</sup> Kirjanpito ei estä tekemästä SUMU-poistoa suurempaa verotuspoistoa, koska KPL 5:12.1 §:n mukaan verovelvollinen voi tehdä lisäpoiston (ns. poistoeron lisäys). KPL 5:12.1 § mahdollistaa sen, että elinkeinoverolain mukainen vaatimus poiston kirjaamisesta kirjanpidossa voidaan täyttää. Joskus verovelvollinen voi tehdä verotuksessa SUMU-poistoa pienemmän poiston, jolloin syntyy ns. hyllypoisto.<sup>67</sup> Jos verotuksessa vaaditaan KPL:n edellyttämän SUMU-poiston ylittävää poistoa, pelkkä liitetietoinformaatio ei riitä. Elinkeinoverolain mukaisten poistojen tekeminen verotuksessa edellyttää, että poistot on tehty kirjanpidossa ja esitetty tuloslaskelmassa; myös suunnitelman mukaisista poistoista mahdollisesti syntyvä poistoero on esitettävä tuloslaskelmassa eikä vain liitetiedoissa.<sup>68</sup>

Käyttöomaisuuden poistoilla on merkitystä tuloksentasauskeinona. Yrityksen on mahdollista tehdä enimmäispoistot hyvänä vuotena, jotka voivat ylittää taloudellisen kulumisen mukaisen poistotarpeen ja vastaavasti huonona vuotena ns. alipoistot tai hyllypoistot.<sup>69</sup> Hyllypoistoilla oli lisäksi merkitystä ennen työnantaji-

---

<sup>64</sup> Tikka ym., luku 4. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus.

<sup>65</sup> Esimerkiksi KHO 1975 B II 514: vaihto-omaisuuden aliarvostus ei ole sidottu kirjanpitoon.

<sup>66</sup> Tikka ym., luku 4. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus.

<sup>67</sup> Andersson ym. 2009, s. 466.

<sup>68</sup> KHO 1995 B 504.

<sup>69</sup> Tikka ym., luku 13. Poistojärjestelmät.

en sosiaaliturvamaksun maksuluokkien poistumista, koska maksuluokka riippui poistojen määrästä.

Poistovaatimuksen esittämisen ajankohdasta ei ole säädetty laissa. Veroilmoitus muodostaa lähtökohtaisesti verotuksen perustan, jolloin voidaan ajatella, että vaatimus on esitettävä säännönmukaisessa verotuksessa eikä esitettyä jaksotusratkaisua voida muuttaa ilman hyväksyttävää erehdystä.

Kirjanpitosidonnaisuus ei ole esteenä poistojen pienentämiselle verotuksen päättymisen jälkeen, koska kirjanpidossa tehty poisto muodostaa vain rajoitteen maksimipoistoille verotuksessa. Tehdyn jaksotusratkaisun muuttamista ei kuitenkaan pääsääntöisesti hyväksytä. Esimerkiksi maksuluokkaa käsittelevästä ratkaisusta KHO 2004:32 ilmenee, että verotuksen oikaisulautakunta on hyväksynyt poistojen pienentämisen verotuksen päättymisen jälkeen. Oikaisuvaatimuksen perusteena oli se, että poistot oli epähuomiossa otettu veroilmoitukselle kirjanpidonmukaisina, vaikka tilintarkastajien kanssa oli sovittu, että yhtiö tekee hyllypoistot. KHO:n ratkaisussa voidaan nähdä viittaus siihen, ettei poistojen pienentämistä olisi pitänyt hyväksyä. Asiassa ei ollut näytetty, että veroilmoitusta annettaessa olisi tapahtunut kirjoitus- tai laskuvirhe tai niihin verrattavaa erehdys<sup>70</sup>.

Verovelvollinen on voinut tehdä poistoja kirjanpidossaan, mutta jostain syystä ei ole vaatinut niitä verotuksessa. Tässä tapauksessa poistot on voitava tehdä valitusajan kuluessa, koska tilanne on samanlainen kuin ratkaisussa KHO 2010:2: hankintameno on tulonhankkimismenoa, eikä elinkeinoverolaissa ole säädetty aikaa, jonka kuluessa poistovaatimus on esitettävä. Tällainen suoraan ratkaisusta KHO 2010:2 johdettu tulkinta laajentaisi verovelvollisen mahdollisuuksia käyttää poistoja tuloksen tasaukseen. EVL antaa laajan mahdollisuuden elinkeinotulon tasaamiseen, joten jälkiviisautta mahdollistaviin tulkintoihin voidaan suhtautua kielteisesti.<sup>71</sup> Lisäksi kirjanpitovelvollisen poistovaatimusten

---

<sup>70</sup> Linnakangas 2004, s. 365.

<sup>71</sup> Esimerkiksi Kilpi 1973, s. 212; Hämäläinen 1993 s. 568.

oikaisuihin voidaan suhtautua ankarammin kuin tuloverolain mukaan verotettavaan ei-kirjanpitovelvollisen oikaisuihin<sup>72</sup>.

Kirjanpitosidonnaisuus merkitsee sitä, että säännöllisen verotuksen päättymisen jälkeen poistoja ei pääsääntöisesti voi vaatia, jos poistoja ei ole tehty kirjanpidossa. Tässä tapauksessa verovelvollisella voi olla mahdollisuus saada poistoja verotuksessa vain, jos hän tekee ensin oikaisun kirjanpitoonsa ja tilinpäätökseensä. Oikaistuun tilinpäätökseen perustuvia vaatimuksia ei kuitenkaan hyväksytä aina verotuksessa. Suhtautuminen oikaistuun tilinpäätökseen riippuu siitä, onko se esitetty verotuksen perusteeksi ennen verotuksen päättymistä vai sen jälkeen.

### **3.4.2 Muutettu tilinpäätös, joka on esitetty ennen verotuksen päättymistä**

Oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä on yleensä katsottu, että oikaistu tilinpäätös voidaan panna verotuksen perusteeksi verotuksen päättymiseen saakka<sup>73</sup>. Edellytyksenä voi olla, että uusi tilinpäätös on jätetty riittävän ajoissa ennen verotuksen päättymistä. On mahdollista, että verovelvollisen kirjanpidossa tehtyä vähennysvaatimusta ei hyväksytä verotuksessa, mutta vähennys olisi vähennyskelpoinen seuraavina vuosina. Tässä tapauksessa verovelvollisella on oltava oikeus saada vähennys verotuksessa myöhemmin oikeana verovuotena.<sup>74</sup>

Ratkaisussa KHO 1980 B II 546 on hyväksytty luottotappiovarauksen peruuttaminen ja vähennyksen siirtäminen seuraavalle vuodelle ennen verovuoden päättymistä esitetyllä oikaistulla tilinpäätöksellä:

---

<sup>72</sup> Vrt. Tuloverolain mukaan verotettavan muistiinpano- ja ilmoitusvelvollisuuden merkitys luku 3.2.2.

<sup>73</sup> Linnakangas 1986, s. 25.

<sup>74</sup> Andersson ym. 2009, s. 703.

Liiketoimintaa harjoittava yhtiö oli tilinpäätöksessään 31.3.1974 tehnyt 51 000 mk:n luottotappiovarauksen. Yhtiö ei ollut kuitenkaan vaatinut sen vähentämistä verotuksessa vuodelta 1974, vaan oli ennen verotuksen päättymistä antamassa uudessa veroilmoituksessa lisännyt sen kirjanpidon mukaiseen tuloonsa. Sen vuoksi ja kun yhtiön tilinpäätöksessä 31.3.1975 oli uudelleen tehty vastaava 51 000 mk:n luottotappiovaraus ja yhtiö oli veroilmoituksessaan vuodelta 1975 vaatinut sen vähentämistä, yhtiöllä oli oikeus vähentää verotuksessa vuodelta 1975 tekemänsä luottotappiovaraus.

Verovelvollisella voi olla aihetta esittää uusia vastavaatimuksia veroviranomaisen tiedustelujen tai kuulemisen takia. Esimerkiksi verovelvollinen voi esittää vastavaatimuksia lisättävän tulon eliminoimiseksi tai sen pienentämiseksi. Tällaisessa tilanteessa ratkaisussa KHO 1971 II 570 käyttöomaisuuden poistot oli hyväksytty verotuksessa ennen verotuksen päättymistä esitetyn oikaistun tilinpäätöksen perusteella.<sup>75</sup>

Muutetun tilinpäätöksen hyväksyttävyydelle on edellytyksenä, että vanhassa tilinpäätöksessä on virhe. Oikaistu tilinpäätös oli hyväksytty ratkaisussa KHO 1973 II 523, jossa verovelvollinen oli väittänyt, että aliarvostus oli ensin jäänyt tekemättä tilinpäätöksessä ja verotuksessa kirjanpitäjän virheen takia<sup>76</sup>:

Veroilmoitukseen liitettyssä yksityisen kauppiaan vuoden 1969 tilinpäätöksessä ei ollut suoritettu vaihto-omaisuuden aliarvostusta. Ennen verotuksen päättymistä veroviranomaisten tietoon saatetussa oikaistussa tilinpäätöksessä oli 40 prosenttia vaihto-omaisuuden hankintamenosta kirjattu verovuoden kuluksi. Kauppiaalla katsottiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n nojalla olevan oikeus verovuoden kuluna vähentää näin oikaistun tilinpäätöksen mukainen osa liikkeensä vaihto-omaisuuden hankintamenosta.<sup>77</sup>

Jos oikaisun syynä on se, että viranomaiset ovat havainneet jotain moitittavaa, uutta tilinpäätöstä ei yleensä oteta huomioon<sup>78</sup>. Kirjanpidolle annetaan huomattava merkitys verovelvollisen tarkoituksen osoittajana.<sup>79</sup> Sen jälkeen kun viranomaiset ovat havainneet vaatimuksessa jotain moitittavaa, verovelvollisen voi

---

<sup>75</sup> Kilpi 1977, s. 176–177; Andersson ym. 2009, s. 704 alv. 10.

<sup>76</sup> Linnakangas 1986, s. 25

<sup>77</sup> Toisaalta siihen aikaan ei ollut nimenomaista kirjanpidollista kytkentää vaihto-omaisuuden osalta. KHO 1975 II 519 ratkaisussa on katsottu, ettei sellaista kytkentää voi perustaa asian luonteeseen vetoamalla. Asia jouduttiin selkeyttämään lailla 1976/1094 säätämällä kirjanpidollisesta kytkennästä EVL 54 §:ssä myös vaihto- ja sijoitusomaisuuden osalta.

<sup>78</sup> Andersson ym. 2009, s. 703.

<sup>79</sup> Ks. Hämäläinen 1993, ratkaisujen KHO 5.9.1991 T 2962 ja Lapin Lo 8.4.1992 T 396 kommentoinnissa, s. 565–566

olla vaikeata osoittaa, että kysymyksessä on erehdys eikä yritys vapautua negatiivisista seuraamuksista.<sup>80</sup>

Ratkaisussa KHO 1984 II 620 ennen verotuksen päättymistä muutettua tilinpäätöstä ei otettu huomioon, koska on katsottu jääneen näyttämättä, että yhtiön osakkaille vuokrana maksettu suoritus olisi perustunut erehdykseen:

Yhtiö oli kirjannut menokseen osakkailtaan vuokraamiensa toimitilojen verovuoden vuokrana 65 000 mk. Yhtiön havaittua, että verolautakunta ilmeisesti jättäisi osan vuokrasta hyväksymättä yhtiön vähennyskelpoiseksi, yhtiö oli kirjanpidossaan muuttanut osan vuokrasta osakkaiden palkaksi ja työnantajan sosiaaliturvamaksuksi sekä vastaavasti korjannut verovuoden tilinpäätöstään...

Oikaistun tilinpäätöksen hyväksyminen antaisi verovelvolliselle mahdollisuuden tehokkaaseen katumiseen tilanteissa, joissa veroviranomaiset ovat huomanneet peitellyn osingonjaon. Peitellyn osingon verotusta koskevan VML 29 §:n soveltaminen merkitsee olennaista poikkeamista verovelvollisen veroilmoituksesta. VML 26 §:n mukaan verovelvollista on kuultava tällaisessa tilanteessa. Verovelvollisella olisi siten aina mahdollisuus korvata epäonnistunut peitellyn osingon jako esimerkiksi palkkatuloksi. Peitellyn osingonjaon verottamista olisi käytännössä mahdotonta toteuttaa, mikä olisi voinut johtaa peitellyn osingonjaon kokeilujen kasvuun. Tämän takia ratkaisussa KHO 1984 II 620 vaadittu näyttö erehdyksestä on perusteltu. Lisäksi on todennäköistä, että peitellyn osingon jakotapauksessa oikaistun tilinpäätöksen hyväksyminen edellyttää vahvempaa näyttöä erehdyksen olemassaolosta kuin muissa tapauksissa.

### **3.4.3 Verotuksen päättymisen jälkeen esitetty muutettu tilinpäätös**

Oikeuskirjallisuudessa Tikka on esittänyt, että muutettuun kirjanpitoon perustuva tahdonvaltainen vaatimus voitaisiin hyväksyä, jos verovelvollinen on tehnyt virheen alkuperäisessä tilinpäätöksessä selvän erehdyksen takia. Erehdyksenä ei kuitenkaan voisi pitää verovelvollisen tai hänen kirjanpitäjänsä tietämättö-

---

<sup>80</sup> Tikka ym., luku 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon.

myyttä jonkin jaksotusratkaisun mahdollisuudesta.<sup>81</sup> Myös Kilpi on esittänyt vastaavaa tiukkaa linjaa.<sup>82</sup> Nykyään oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että muutettuun kirjanpitoon perustuva vaatimus voitaisiin hyväksyä vain, jos verotuksen perusteena oli yksityisoikeudellisesti selvästi lainvastainen alkuperäinen tilinpäätös.<sup>83</sup> Voidaan pitää selvänä, että ainakin pääsääntöisesti verotuksen päättymisen jälkeen muutettu tilinpäätös ei voi olla verotuksen perusteena. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1974 II 514 käyttöomaisuuden poistojen suurentamista ei hyväksytty, koska yhtiö vasta verotuksen päättymisen jälkeen oli muuttanut taseitaan tekemällä sanotun poiston:

Verolautakunnan jätettyä hyväksymättä yhtiön verotettavan tulon vähennykseksi 71.019,12 markan rahastosiirrot, yhtiö valituksessaan vaati verotuksen oikaisemista uuden tilinpäätöksensä mukaiseksi, jossa käyttöomaisuuden hankintamenosta oli tehty poistoja 70.000 markkaa enemmän kuin aikaisemmassa tilinpäätöksessä. Vaatimusta ei hyväksytty, koska yhtiö vasta verotuksen päättymisen jälkeen oli muuttanut taseitaan tekemällä sanotun poiston.

Edellä mainitussa tapauksessa vaatimuksella ei ollut asiallista yhteyttä veroviranomaisten tuloon tekemän lisäyksen kanssa. Samanlainen ratkaisu oli tehty KHO:n 18.6.1975 T 2565 ratkaisussa:

Maatalousalan kauppaa harjoittava verovelvollinen oli 5.1.1972 oikaissut liikkeensä tilinpäätöstä vuodelta 1970 muun ohella korottamalla liikkeen vaihtomaisuuden aliarvostuksen 30 prosentista 50 prosenttiin ja liikkeen käyttöomaisuuden hankintamenon poistot 11.258 markasta 42.975 markkaan. Näille hankintamenon jaksottamiseen liittyneille, verotuksen toimittamisen jälkeen suoritetuille toimenpiteille ei voitu antaa vuodelta 1970 toimitettuun verotukseen nähden merkitystä.

Ammattiharjoittajan osalta oikeuskäytännössä on myös sallivampia ratkaisuja:

KHO 1971 II 569: Kuorma-autoilijalla, joka kuului kirjanpitovelvollisten I ryhmään, oli oikeus tehdä ammattitulon vähennyksenä verovuonna hankkimansa kuorma-auton osalta 30 prosentin poiston riippumatta siitä, minkälaista poistoa hän oli veroilmoituksessaan vaatinut. Verovuosi 1969. Samoin KHO:1963 II 203 ja 396.

---

<sup>81</sup> Tikka 1975, s. 284.

<sup>82</sup> Kilpi 1973, s. 213.

<sup>83</sup> Andersson 2009 ym., s. 702–703.

Kuitenkin myöhemmässä ratkaisussa KHO 15.12.1976 T 4926 perustevalituksena vaadittu poisto oli hyväksytty, koska poisto oli jäänyt vaatimatta erehdyksen takia:

Ammattiautoilijan veroilmoituksessa ei ollut otettu huomioon verovuoden lopulla tapahtunutta auton vaihtoa. Sen vuoksi oli myös jäänyt tekemättä poisto vaihdossa saadusta verovuonna käyttöön otetusta kuorma-autosta. Verotuksessa oli siten tapahtunut verotuslain 94 §:n 1 momentissa tarkoitettu virhe.

Ratkaisusta voidaan siten päätellä, että ammattiharjoittajan yhdenkertainen kirjanpito ei anna perusteita verotuksen muuttamiseen eri perusteilla. Ammattiharjoittajaa koskee sama kirjanpitosidonnaisuus kuin muitakin liiketoimintaa harjoittavia. KPL 7:1 §:n mukaan ammatinharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa. KPL 7:4 §:n mukaan ammattiharjoittajan jaksottamisratkaisuihin kuitenkin sovelletaan samoja periaatteita kuin liiketoimintaa harjoittavaan. Poikkeuksena tähän on, että ammattiharjoittajalla ei ole velvollisuutta tehdä SUMU-poistoja. KPL 5:12.2 §:n mukaan ammattiharjoittaja saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Kirjanpitosidonnaisuuden takia ammattiharjoittajan kirjanpidossa tehtyä jaksotusratkaisua on kuitenkin pidettävä yhtä tärkeänä tarkoitukseen osoittajana verotuksessa kuin muun kirjanpitovelvollisen tapauksessa. Ratkaisusta KHO 15.12.1976 T 4926 ilmenee, että kirjanpitosidonnaisuus edellyttää virheen olemassaoloa, jotta ammattiharjoittajan poistovaatimus voitaisiin hyväksyä säännöllisen verotuksen jälkeen.

#### **3.4.4 Kuittausvaatimukset**

Verovelvollinen voi esittää vastavaatimuksia torjuakseen virheen perusteella verotettavaan tuloon tehtävän lisäyksen tai ainakin pienentääkseen sitä, jos virhe tulee esiin veroviranomaisten tekemän valituksen tai jälkiverotuksen yhteydessä. Jos verovelvollisen tuloon tehdään lisäys verotuksen päättymisen jälkeen, verovelvollisella on mahdollisuus vähentää tästä tulosta siihen kohdistu-

vat vähennykset.<sup>84</sup> Oikeuskäytännössä on hyväksytty verovelvollisen kuittausvaatimuksia, joilla on ollut asiallinen yhteys verotettavaan tuloon jälkiverotuksessa tehtävään lisäykseen<sup>85</sup>.

Ratkaisussa KHO 12.11.1975 T 4366 on hyväksytty laskuvirheiden kuittaus. Verovelvollinen sai kuitata laskuvirheet, kun kauppaliikkeen tuloa jäi tulouttamatta laskuvirheen takia, mutta toisaalta tuloa oli myös tuloutettu liikaa. Tulouttamatta jätetyt tilisaatavat ja vähentämättä jätetty tilivelat kuitattiin ratkaisussa KHO 3.2.1976 T 441<sup>86</sup>. Jaksotusnormeja on usein tulkittu joustavasti varsinkin jälkiverotustilanteessa oikeuskäytännössä<sup>87</sup>. Verovelvollisen käyttämälle kirjaimismenettelylle on usein annettu merkitystä kokonaisuutena tutkittaessa sitä, onko verovelvollinen jättänyt tuloa ilmoittamatta. Näin jaksotusvirheet kuitattiin ratkaisussa KHO 1978 B II 535, kun tulot ja siihen kohdistuvat menot oli tuloutettu ja vähennetty liian aikaisin. Tulouttamatta jätetyt tilisaatavat ja vähentämättä jätetty tilivelat kuitattiin ratkaisussa KHO 3.2.1976 T 441<sup>88</sup>. Ratkaisussa KHO 1981 T 6347 suunnittelutöistä johtuvien kustannusten jaksotuksessa tapahtuneiden virheiden katsottiin kompensoivan toisensa. Oikeuskäytännön valossa väärän jaksotusmenetelmän käyttäminen muodostaa riittävän asiallisen yhteyden tilanteessa, jossa verovelvollinen on käyttänyt väärää jaksotusmenetelmää sekä tulojen että näihin tuloihin kohdistuvien kulujen jaksottamisessa.

Kuittausta ei hyväksytä, jos vaatimuksella ja virheellä ei ole riittävää asiallista yhteyttä. Ratkaisussa KHO 1977 T 1606 virheillä ei katsottu olevan riittävää asiallista yhteyttä toisiinsa. Yhtiö oli jättänyt tulouttamatta myyntituloja, koska se oli virheellisesti aktivoinut vaihto-omaisuuteensa tilikauden aikana luovuttamiin tuotteita ja kirjannut niiden perusteella puolet kuluihin. Yhtiö esitti, että toisaalta se oli myös virheellisesti aktivoinut muita kuin välittömiä menoja varastossa olevaan vaihto-omaisuuteen, minkä johdosta yhtiön tulos oli muodostunut liian suureksi. Tulouttamatta jätetyillä myyntituloilla ja virheellisesti aktivoiduilla

---

<sup>84</sup> Tikka ym., luku 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon.

<sup>85</sup> Tikka ym., luku 30. Verotuksen oikaisun toimittaminen.

<sup>86</sup> Linnakangas 1986, s. 27.

<sup>87</sup> Andersson 1983, s. 14.

<sup>88</sup> Linnakangas 1986, s. 27.

muilla kuin välittömillä menoilla ei ollut riittävää asiallista yhteyttä. Tässä tapauksessa yhtiö oli vaatinut kuittauksena kulujen suurentamista, mutta koska nämä kulut eivät aiheutuneet verottamatta jääneistä tuloista, virheillä ei ollut riittävää asiallista yhteyttä. Ratkaisussa KHO:n 1980 T 2520 kuittausvaatimuksena ei hyväksytty käyttämättä olevan vaihto-omaisuuden aliarvostusvähennyksen vähentämistä tulouttamatta jätetystä myyntitulosta. Aliarvostusvähennyksellä, joka olisi voitu tehdä vielä luovuttamattomasta vaihto-omaisuudesta, ja verottamatta jääneillä myyntituloilla ei katsottu olevan riittävää asiallista yhteyttä. Tilanne olisi toisenlainen, jos kuittausvaatimuksena vaaditut kulut olisivat johtuneet verottamatta jääneistä myyntituloista, jolloin riittävä asiallinen yhteys puoltaisi vaatimuksen hyväksymistä.

Nykyään verotuksessa ei vaadita, että kulut vähennetään kirjanpidossa poiston nimikkeellä. Sen takia jälkiverotuksessa voidaan hyväksyä maksimipoistot omaisuuserästä, jos verovelvollinen on virheellisesti vähentänyt hankintamenon kokonaan vuosikuluna poiston sijaan kirjanpidossa. Esimerkiksi KHO 1985 B I 52:

Koska vaihto-omaisuuden hankintameno oli yhtiön tuloslaskelmassa vähennetty kokonaan kuluna, yhtiöllä oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 1 momentin estämättä oikeus jälkiverotuksessa tehdä tuosta hankintamenosta saman lain 28 §:n 2 momentissa tarkoitettu 50 prosentin aliarvostusvähennys.

Yhtiön tulokseen voidaan tehdä lisäys virheellisesti vuosikuluna vähennetystä käyttö- tai vaihto-omaisuuserästä. Silloin nousee esille kysymys, voidaanko muusta käyttö- tai vaihto-omaisuudesta tehdä maksimivähennys kuittausvähennyksenä. Oikeuskäytäntö on ollut ristiriitainen tässä ongelmassa. Ennen elinkeinoverolain säätämistä, ratkaisussa KHO 1967 II 587 jälkiverotusta ei toimitettu eli kuittaus oli hyväksytty, kun aktivoitavan vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintameno oli vähennetty virheellisesti kokonaan vuosikuluna, mutta yhtiön tulos olisi kuitenkin samansuuruinen tai pienempi, mikäli yhtiö olisi tehnyt vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenosta suurimman mahdollisen menojäännöspoiston:

Kun yhtiö, joka oli kirjannut osan verovuonna hankkimiensa koneiden hankintamenoista kuluksi, oli säännönmukaisessa verotuksessa tehnyt koneista pie-

nemmän varsinaisen arvovähennyksen kuin mihin se oli oikeutettu, ei jälkiverotusta voitu toimittaa, kun kuluiksi kirjattu määrä laskettuna yhteen tehdyn arvovähennyksen kanssa oli pienempi kuin 30 %:n arvovähennys kokonaishankintahinnasta.

Tämä kanta oli voimassa myös elinkeinoverolain säätämisen jälkeen, esimerkiksi KHO 1977 B II 523:

Yhtiö oli kirjannut vuosikuluikseen 77.142 markkaa menoja, jotka olisi tullut aktiivoida vaihto-omaisuuden välittöminä hankintamenoina. Yhtiön vaihto-omaisuuden hankintamenojen yhteismäärän olisi näin ollen pitänyt olla yhtiön ilmoittaman 1.345.118 markan sijasta 1.422.260 markkaa. Kun yhtiön tekemän aliarvostusvähennyksen 621.144 markan ja mainitun kokonaan vuosikuluksi kirjatun 77.142 markan summa 698.286 markkaa ei ylittänyt ElinkVL 28 §:n mukaan sallittua aliarvostusvähennyksen enimmäismäärää eli 50 prosenttia vaihto-omaisuuden kokonaismäärästä 1.422.260 markasta, yhtiön tuloon ei ollut palautettava osaakaan vuosikuluksi virheellisesti kirjatusta määrästä.

Uudemman oikeuskäytännön mukaan kuittauksena vaadittua luovuttamattoman omaisuuden aliarvostusvähennyksen suurentamista ei hyväksytä. Jälkiverotusta tulosta voi vähentää enintään luovutetun omaisuuden alkuperäisen hankintamenon. Käyttämättömällä aliarvostusvähennyksellä ja virheellisellä tulouttamisajankohdalla ei katsota olevan riittävää asiallista yhteyttä. Esimerkiksi KHO 1990 B 513:

...KHO katsoi, ettei yhtiön jälkiverotettavan vaihto-omaisuuden myyntitulon vähennykseksi voitu jälkiverotuksessa lukea suurempaa määrää kuin myydyn omaisuuden alkuperäinen hankintameno. Tähän nähden ja kun sillä 435.221 markkaa ylittävällä aliarvostusvähennyksellä, minkä yhtiö olisi voinut verovuonna tehdä kirjanpidossaan ja säännönmukaisessa verotuksessa ei tässä tapauksessa ollut asiallista yhteyttä toimitettuun jälkiverotukseen...

Lisäksi kun jälkiverotuksessa lisättävästä tulosta oli vähennetty luovutetun omaisuuden koko hankintameno ennen aliarvostusvähennyksen tekemistä, edellytyksenä oli, ettei tehty aliarvostusvähennys näin ylittänyt maksimaalista aliarvostusvähennystä oikeamääräisestä vaihto-omaisuudesta. Tällainen ehto on perusteltu, koska muuten koko hankintamenon vähentäminen olisi voinut johtaa elinkeinoverolain salliman maksimialiarvostusvähennyksen ylittävän vähennyksen vähentämiseen. Näin ratkaisussa KHO 1992 B 504:

...Korkein hallinto-oikeus katsoi yhtiön valituksesta, ettei sillä seikalla, että yhtiö kysymyksessä olevina verovuosina ei ollut tehnyt vaihto-omaisuuden aliarvos-

tusvähennystä täysimääräisenä, ollut asiallista yhteyttä tarkastuskertomuksessa ehdotettuihin jälkiverotuksiin. Mahdollisia jälkiverotuksia toimitettaessa vaihtomaisuuden luovutushintojen vähennykseksi oli kuitenkin luettava, toisin kuin verotarkastuskertomuksessa oli katsottu, luovutushintoihin kohdistuvan vaihtomaisuuden koko hankintameno, eikä pelkästään hankintameno aliarvostuksen jälkeistä aktivoitua hankintamenoa, edellyttäen, että kirjanpidossa tehty aliarvostusvähennys näin oikaistuna ei ylittänyt säädettyä aliarvostusvähennyksen enimmäismäärää koko vaihto-omaisuuden perusteella laskettuna...

Aliarvostusvähennys on poistettu EVL:stä, mutta samantapaisia ongelmia voi olla käyttöomaisuuden luovutushintojen virheellisten tuloutusten kanssa. EVL 30 §:n mukaan irtaimesta käyttöomaisuudesta saatu luovutushinta tuloutetaan pienentämällä menojäännöstä. Jos yhtiö on jättänyt tulouttamatta käyttöomaisuuden luovutushinnan, luovutushinta vähennetään menojäännöksestä. Yhtiöllä olisi oikeus vähentää maksimipoistot oikein lasketusta menojäännöksestä, mutta enintään kirjanpidossa tehdyn poiston määräisenä. Jos oikein laskettu maksimipoisto ei ylitä tehtyä poistoa eli yhtiöllä on riittävästi käyttämättä olevia poistoja verotuksessa, jälkiverotusta ei toimitettaisi. Menojäännös korjattaisiin seuraaville vuosille, joiden verotusta korjattaisiin tarvittaessa tällä perusteella. Jos yhtiö on tehnyt maksimipoistot, yhtiön tulokseen olisi lisättävä tulouttamatta jääneestä käyttö-omaisuuden luovutuksesta johtuva poisto, joka lasketaan myyntihinnasta eli poistopohjaa pienentämällä. Asiaa sivuaa ratkaisu KHO 1992 B 505:

Yhtiö oli vuonna 1984 tehnyt sopimuksen käyttöomaisuuteensa kuuluneen koneen myymisestä toiselle yhtiölle. Kone oli kuljetettu ostajayhtiön tiloihin vuoden 1984 puolella, mutta asennettu myyjän toimesta käyttökuntoon ja otettu ostajan käyttöön vasta vuoden 1985 puolella. Yhtiön katsottiin luovuttaneen käyttöomaisuuteensa kuuluneen koneen vuonna 1984 ja näin ollen yhtiön olisi tullut vähentää koneen luovutushinta irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöksestä 31.12.1984 päättyneellä tilikaudella. Lääninoikeus ja korkein hallinto-oikeus pysyttivät jälkiverotuksen, jossa yhtiön tuloon oli lisätty koneen hankintamenoista verovuonna 1984 tehty poisto.

Yhtiö oli jättänyt tulouttamatta luovutetun koneen luovutushinnan. KHO:n ratkaisun liitteistä ilmenee, että yhtiö oli tehnyt maksimipoistot sekä kyseisestä koneesta että muusta käyttöomaisuudesta. Jälkiverotuksessa oli lisätty tuloon koneen hankintamenoista tehty poisto eikä myyntihinnasta, poistopohjaa pienentämällä, tehtyä poistoa. Tällainen tulouttaminen voi johtaa verovelvollisen edullisempaan kohteluun jälkiverotuksessa kuin säännönmukaisessa verotuksessa, jossa poisto tehdään luovutushinnasta koko käyttöomaisuuden menojäännöstä

pienentämällä. Ratkaisusta ei kuitenkaan voi johtaa sellaista päätöstä, että verovelvollisen tuloon lisätään hankintamenosta tehty poisto. Asia tuli vireille verovelvollisen toimesta, minkä takia verotusta ei olisi voinut ratkaista verovelvollisen vahingoksi, vaikka jälkiverotus oli toimitettu virheellisesti.<sup>89</sup>

Kuittausvaatimusten hyväksyttävyyttä arvioitaessa ongelmana on myös EVL 54 §:ssä säädetty kirjanpitosidonnaisuus.<sup>90</sup> Ratkaisussa KHO 1973 T 4596 jälkiverotettavista tuloeristä ei hyväksytty vähennettäväksi liikkeenharjoittajan kuittausvaatimuksena vaatimaa käyttöomaisuuden poistojen korotusta, koska käyttöomaisuuden poistoa ei tehty kirjanpidossa. Tässä tapauksessa vaatimuksella ei ollut myöskään asiallista yhteyttä jälkiverotettavaksi ehdotettuun verotettavan tulon lisäykseen.<sup>91</sup>

Kirjanpitosidonnaisuutta voidaan tulkita myös joustavasti, jos virheellisten oletusten takia verovelvollisella ei ollut syytä tehdä kirjausta kirjanpidossa. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1984 B II 533 kuittausvaatimuksen vaadittu takuuvaraus oli hyväksytty, vaikka kirjausta ei ollut tehty kirjanpidossa. Yritys oli virheellisesti käsitellyt luovutetut rakennustyöt vaihto-omaisuutena. Jälkiverotuksin lisätyn tulon vähennykseksi ei hyväksytty takuuvarausta, koska sitä ei ollut tehty kirjanpidossa. Yrityksellä ei kuitenkaan ollut aihetta tehdä takuuvarausta virheellisen kirjaustavan vuoksi. Yritys käsitteli rakennustyöt vaihto-omaisuutena ja takuu-aika alkoi vasta seuraavana verovuonna. Ratkaisussa on katsottu, että virheellistä kirjaustapaa oli käytetty erehdyksessä. Lisäksi takuuvarauksella oli suora yhteys jälkiverotuksessa lisättyyn tuloon, joten asioilla oli riittävä asiallinen yhteys.

Verovelvollisella ei ole enää oikeutta tehdä takuuvarausta<sup>92</sup> ja aliarvostusvähennystä. Kuitenkin näiden vähennysten koskevasta oikeuskäytännöstä johtuvia asiallista yhteyttä koskevia periaatteita voidaan soveltaa myös käyttöomai-

---

<sup>89</sup> Ks. Linnakangas 1992, s. 455–456.

<sup>90</sup> Tikka ym., luku 30. Verotuksen oikaisun toimittaminen.

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> Tässä tarkoitetaan sellaista takuuvarausta, josta oli kysymys ratkaisussa KHO 1984 B II 533. Nykyisen takuuvarauksen sisältö on erilainen.

suuden poistojen kohdalla. Esimerkiksi aliarvostusvähennyksessä ja poistoissa on kysymys menon jaksottamisesta. On ilmeistä, että mikäli verovelvollisella on käyttämättömiä käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja, niiden suurentamista koskevia kuittausvaatimuksia ei voida hyväksyä asiallisen yhteyden puuttumisen vuoksi<sup>93</sup>. Vastaavasti poiston pienentämistä ei myöskään pitäisi hyväksyä asiallisen yhteyden puuttumisen takia<sup>94</sup>. Jos jossakin tapauksessa verovelvollisen vaatimus hyväksytään verotuksen päättymisen jälkeen, on huolehdittava tasejatkuvuudesta. Verovelvolliselta voidaan vaatia selvitystä, että meno vähennetään oikean suuruisena myöhempinä vuosina.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Asiallisen yhteyden puuttumisen takia kirjanpitosidonnaisuutta ei ole syytä tarkastella tässä enempää.

<sup>94</sup> Vrt. Turun HAO 30.5.2001 T 01/0262/3

<sup>95</sup> Linnakangas 1986, s. 26.

## 4. Tahdonvaltaiset vaatimukset, joiden esittämisen ajankohta on rajattu lailla

### 4.1 Tulon jaksottaminen

#### 4.1.1 Tulontasaus

Tulontasauksesta säädetään TVL 128 §:ssä ja sen toimitamisesta 129 §:ssä. Tulontasaus tehdään valtionveron maksuunpanon yhteydessä. Tulontasauksen tarkoituksena on lieventää progressiivisen tuloveroasteikon vaikutusta, kun verovelvolliselle on verovuonna maksettu usealta vuodelta kertynyt kertatulo<sup>96</sup>. Tulontasaukselta sovelletaan vain progressiivisen verokannan mukaan verotettavaan tuloon, koska suhteellisen verokannan mukaan verotettavien tulojen määrä ei vaikuta sovellettavaan verokantaan.<sup>97</sup>

TVL 128 §:n mukaan oikeus tulontasaukseen on vain kuolinpesällä ja luonnollisella henkilöllä. Tulontasauksen edellytyksenä on, että verovelvollinen on verovuonna saanut vähintään 2 500 euron suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta. Lisäksi kertatulon on oltava vähintään neljäsosa verovelvollisen verovuonna saaman puhtaan ansiotulon yhteismäärästä. Tulontasauksen kohteena oleva kertatulo lasketaan mukaan tähän yhteismäärään. Puhdas ansiotulo lasketaan vähentämällä ansiotulosta luonnolliset vähennykset<sup>98</sup>. Tulontasaus toimitetaan, jos verovelvollinen vaatii sitä ennen verotuksen päättymistä.

Tahdonvaltaisten vaatimusten periaatteiden mukaisesti tulontasaukselta ei hyväksytä, jos vaatimus on esitetty verotuksen päättymisen jälkeen. Verovelvollisella

---

<sup>96</sup> HE 200/1992, 4.8. Tulontasaus.

<sup>97</sup> Niskakangas, luku 10, Tulontasaus.

<sup>98</sup> KHO 1990 B 534

on oikeus vaatia tulontasausta jälkiverotustilanteessa, jos tulontasaukseen oikeuttava tulo lisätään verotettavaan tuloon jälkiverotuksessa. Tällaisella vaatimuksella voidaan katsoa olevan riittävä asiallinen yhteys lisättävään tuloon. Vaatimus on kuitenkin esitettävä ennen kuin jälkiverotus saatetaan voimaan esimerkiksi kuulemiskirjeen vastausajan loppuun mennessä. Esimerkiksi KHO 5.4.1988 T 1344:

Verovelvollinen esitti jälkiverotettuun tuloon kohdistuvan vaatimuksen tulontasauksen toimittamisesta valittaessaan jälkiverotuksestaan lääninoikeudelle. Lääninoikeus hylkäsi vaatimuksen, koska tulontasausta oli vaadittava ennen verotuksen päättymistä. KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen, koska vaatimus tulontasauksesta oli esitetty vasta lääninoikeudessa ja verovelvollista oli kuultu ennen jälkiverotuksen toimittamista.

Tulontasausvaatimus voidaan hyväksyä verotuksen päättymisen jälkeen, jos vaatimus on jäänyt tekemättä erehdyksen tai vastaavan syyn takia. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 21.8.1987 T 3130<sup>99</sup> verotuksen päättymisen jälkeen esitetty vaatimus tulontasauksesta hyväksyttiin, koska verovelvollisella ei ollut tietoa vaatimuksen perusteista ennen verotuksen päättymistä:

Eläkevakuutusyhtiön erehdyksen vuoksi verovelvollinen ei ollut saanut ennen verotuksen päättymistä tietoa hänelle verovuonna takautuvasti maksetun eläkkeen määrästä ja ajasta, jolta eläke oli kertynyt. Eläketuloon sovellettiin tulontasaus-säännöstä vaikka tulontasausvaatimus oli tehty vasta verotuksen päättymisen jälkeen.

Eläkevakuutusyhtiön erehdyksen vuoksi verovelvollisella ei ollut tietoa takautuvasti maksetun eläkkeen määrästä ja ajasta, jolta eläke oli kertynyt. Päätöstä voidaan perustella kohtuusnäkökulmalla, koska vaatimus on jäänyt vaatimatta kolmannen tahon takia<sup>100</sup>.

Tulontasaus voidaan hyväksyä, jos verovelvollisella ei ollut syytä vaatia tulontasausta virheellisen oletuksen takia ja verovelvollisen verotusta muutetaan häntä kuulematta<sup>101</sup>. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1984 B II 606 tulontasaus-

---

<sup>99</sup> Tapauksessa sovellettiin TVL (1043/1974) 60 §:ä. Eläketulon jaksottamisesta ei ollut omaa säännöstä ja verovelvollisella oli mahdollisuus ainoastaan tulontasaukseen.

<sup>100</sup> Puroinen 2000, s. 290.

<sup>101</sup> Kuulemisvelvoite verovelvollisen verotuksesta poikkeamistilanteessa on korostettu myös kotieläinten myyntihinnan jaksotusvaatimusta koskevassa ratkaisussa KHO 1979 B II 616.

vaatimus hyväksyttiin verotuksen päättymisen jälkeen, koska verovelvolliseen tuloon oli lisätty ilmoittamatta jäänyt korkotulo häntä kuulematta:

Verovelvollinen ei ollut veroilmoituksessaan ilmoittanut tulonaan verovuonna saamaansa veronpalautuksille useammalta vuodelta maksettua korkoa. Verolautakunta oli verovelvollista kuulematta lukenut korkotulon veronalaiseksi tuloksi. Verovelvollinen saattoi näissä olosuhteissa esittää vaatimuksen tulontasauksen toimittamisesta korkotulon osalta verotuksen päättymisen jälkeenkin.

Valituksen mukaan verovelvollinen ei ollut tietoinen korkotulon veronalaisuudesta<sup>102</sup>. Tulontasaus on hyväksytty verotuksen päättymisen jälkeen ratkaisussa KHO 9.11.1983 T 4733, kun tulo oli lisätty verovelvollisen veronalaiseen tuloon häntä kuulematta. Verovelvollinen ilmoitti tulon veroilmoituksensa liitteenä olleessa tuloslaskelmassa katsomatta tuloa veronalaiseksi. Kuulemisen laiminlyönnin takia vaatimus oli mahdollista esittää verotuksen päättymisen jälkeen. On huomattava, että kuulemisvelvoitetta on korostettu enemmän nykyisessä VML:ssä verrattuna aikaisempaan verotuslakiin. Nykyään VML 26 §:n mukainen kuulemisvelvoite syntyy helpommin, jolloin kuulemisvelvoitteen laiminlyönti voi olla yleisempi puoltava tekijä tahdonvaltaisen vaatimuksen hyväksymiselle.<sup>103</sup>

Verovelvollisella on oikeus tarkentaa tulontasausvaatimustaan verotuksen päättymisen jälkeen, jos hän on vaatinut tulontasausa ennen verotuksen päättymistä. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 27.8.1993 T 2988 verovelvollinen oli vaatinut veroilmoituksella jakamaan tulonsa ”ainakin 3 vuodelle”. Verotusta toimitettaessa tulontasaus oli toimitettu kolmelle vuodelle. Verotuksen päättymisen jälkeen verovelvollinen oli tarkentanut vaatimustaan. Verovelvollinen oli vaatinut turkistarhan myyntitulon jakamista 20 vuodelle, koska hän oli harjoittanut turkistarhusta yli 20 vuotta. Näissä olosuhteissa tulontasaus oli toimitettava uuden selvityksen perusteella. Ratkaisu voidaan perustella sillä, että virhe oli tapahtunut verotuksessa eikä tahdonilmaisussa. Verovelvollisen vaatimuksen perusteella veroviranomaisilla oli velvollisuus selvittää tulontasauksen edellytyksiä useammalle kuin kolmelle vuodelle. Virhe oli tapahtunut verotuksen perusteena ole-

---

<sup>102</sup> Puranen 2000, s. 291.

<sup>103</sup> Puranen 2000, s. 296.

vassa tosiasiasa, koska tulontasaus oli toimitettu vain kolmelle vuodelle, mutta se olisi jaksotettava useammalle kuin kolmelle vuodelle.

#### **4.1.2 Eläketulon jaksottaminen**

Eläketulon jaksottamisesta säädetään TVL 112 §:ssä. Eläketulon jaksotus toimitetaan verovelvollisen vaatimuksesta. Edellytyksenä on, että lakisääteiseen eläketurvaan perustuva vähintään 500 euron suuruinen eläketulo kohdistuu vähintään kolmen kuukauden ajalta verovuotta edeltäneeseen aikaan. Jos kerralla saatu eläketulo kohdistuu useampaan vuoteen kuin verovuoteen ja kahteen verovuotta edeltäneeseen vuoteen, se jaksotetaan kolmeksi yhtä suureksi eräksi verovuodelle ja kahdelle sitä edeltäneelle vuodelle. Koko eläketulolle tällä tavoin laskettu vero maksuunpannaan sen vuoden verona, jona tulo on saatu.

TVL 112.2 §:n mukaan verovelvollisen on esitettävä vaatimus eläketulon jaksottamisesta kahden kuukauden kuluessa eläkkeen maksuvuodelta toimitettavan verotuksen valmistumisen jälkeen. Vaatimus eläketulon jaksottamisesta on tahdonvaltainen vaatimus. Verotuksen päättymisen jälkeen esitetty vaatimus voidaan hyväksyä samoilla periaatteilla kuin muut tahdonvaltaiset vaatimukset ja erityisesti vaatimus tulontasauksesta.

#### **4.2 Pääomatulo-osuuden laskennassa käytettävän prosenttiosuuden valintaa koskevan vaatimuksen tekeminen**

##### **Jaettavan yritystulon pääomatulo-osuus**

TVL 30 §:n mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotettava tulo laskeaan tulolajeittain erikseen. Jaettava yritystulo saadaan vähentämällä aikaisempien vuosien vahvistetut tappiot elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloksesta.

Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaan ja maatalouden tulos maatilatalouden tuloverolain mukaan.

Jaettava yritystulo jaetaan TVL 38 §:n mukaan elinkeinoharjoittajan pääoma- ja ansiotuloksi. Pääomatulon määrä lasketaan verovuotta edeltäneen verovuoden elinkeinotoiminnan tai maatalouden nettovarallisuudesta. TVL 38.2 §:ssä säädetty tulot verotetaan aina pääomatulona. Muussa tapauksessa pääomatulon osuus on pääsääntöisesti 20 % nettovarallisuudesta. Lisäksi yksityinen elinkeinoharjoittaja voi valita yritystulon pääomatulo-osuuden laskettavaksi 0 tai 10 %:n mukaan. Myös yrittäjäpuolisoiden<sup>104</sup> verotuksessa voidaan soveltaa 0 tai 10 %:n pääomatulo-osuutta, jos he tekevät tätä koskevan vaatimuksen yhteisesti<sup>105</sup>. Puolisoiden on valittava samansuuruinen pääomatulo-osuuden määräytymisprosentti, koska se vaikuttaa molempien verotukseen. Jaettavan yritystulon pääomatulo-osuus jaetaan heidän kesken<sup>106</sup>. Laissa on säädetty, että prosenttisuutta koskeva vaatimus on esitettävä ennen verotuksen päättymistä.

### **Verotusyhtymän osakkaan pääomatulo-osuus**

TVL 4 §:n mukaan verotusyhtymänä pidetään sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. TVL 15 §:ssä on säädetty periaatteet, joiden mukaan verotusyhtymää ja sen osakkaita verotetaan. Verotusyhtymän puhdas tulo lasketaan aina tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaan. Verotusyhtymälle vahvistetaan maatalouden puhdas tulo tai tappiollinen puhdas tulo ja muun toiminnan puhdas tulo tai tappiollinen puhdas tulo. Tämä tulo jaetaan osakkeille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän puhtaisiin tuloihin tai tappiollisiin puhtaisiin tuloihin. TVL 39 §:ssä säädetään periaatteista, joiden mukaan verotusyhtymän tulot jaetaan osakkaiden verotettavaksi pääoma- ja ansiotuloksi. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus verotusyhtymän maatalouden puhtaasta tulosta katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa

<sup>104</sup> Ks. yrittäjäpuolisoiden verotuksesta lisää luku 5.3.

<sup>105</sup> VH julkaisu 43.12, s. 572.

<sup>106</sup> Niskakangas, luku 7. Pääoman tuotto.

osakkaan yhtymävarallisuudelle laskettua 20 prosentin vuotuista tuottoa. Osakkaalla on myös mahdollisuus valita pääomatulo-osuudeksi 0 ja 10 prosentin vuotuista tuottoa vastaava määrä. Laissa on säädetty, että tällainen vaatimus on esitettävä ennen verotuksen päättymistä.

Jaettavan yritystulon ja verotusyhtymän osakkaan pääomatulo-osuuden laskennassa käytettävän prosenttiosuuden valintaa koskevan vaatimuksen tekemisestä verotuksen päättymisen jälkeen ei ole oikeuskäytäntöä. On selvää, että pääsääntöisesti prosenttiosuutta koskevaa vaatimusta ei hyväksytä, koska vaatimus on tahdonvaltainen ja esittämisajankohta on rajoitettu laissa.

### **4.3 Pääomatulolähteestä vähennettävä tulolähteen tappio**

Elinkeinotoiminnasta tai maataloudesta syntynyt tappio vahvistetaan pääsääntön mukaan tulolähteittäin. TVL 119 §:n mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappio vähennetään elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksesta seuraavina kymmenenä verovuonna sitä mukaa kun tuloa syntyy.

Hallituksen esityksessä todetaan, että tappion vähennyskelpoisuuden sitominen tulolähteen tuleviin tuloihin, voisi eräissä tapauksissa olla verovelvollisen kannalta kohtuuttoman rajoittava ratkaisu<sup>107</sup>. Eräillä tapauksilla tarkoitetaan tapauksia, joissa verovelvollinen joutuu maksamaan veroja vaikka hänen kokonaistulonsa olisi verovuonna negatiivinen. Tällainen tilanne voi olla, jos verovelvollisella on suuria maatalouden tai elinkeinotoiminnan tappioita, mutta on muita pääoma- ja ansiotuloja samaan aikaan. Alijäämähyvityksen kautta verovelvollinen voi tasoittaa verotustaan esimerkiksi tilanteessa, jossa hänen elinkeinotoimintansa tulos on tappiollinen, mutta hänellä on palkkatuloja.<sup>108</sup> Tämän takia luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä on mahdollisuus vähentää eri tulolähteitä

---

<sup>107</sup> HE 200/1992, Yleisperustelut, 4.1.

<sup>108</sup> HE 200/1992, Yleisperustelut, 4.5.

den tappiot niiden syntyvuonna pääomatuloistaan. TVL 59.1 §:n mukaan ennen verotuksen päättymistä esitetyn vaatimuksen perusteella elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio voidaan vähentää kokonaan tai osittain tappiovuoden pääomatuloista. Verotusyhtymän osakas voi vähentää osuutensa maatalouden tappiosta samalla tavalla. Osuus verotusyhtymän metsätalouden tai vuokraus-toiminnan tappiosta vähennetään aina osakkaan pääomatuloista TVL 59.3 §:n nojalla. TVL 59.2 §:n mukaan yrittäjäpuolisoiden elinkeinotoiminnan tai maatalouden tappio voidaan vähentää pääomatuloista vain, jos molemmat sitä vaativat. Tappio vähennetään yrittäjäpuolisoiden työpanostensa mukaisessa suhteessa.

TVL 59 §:n mukaisesti vaadittu tappio vähennetään pääomatuloista. Jos pääomatuloja ei ole tai niitä on tappiota vähemmän, tappio voidaan vähentää TVL 60 §:n mukaan alijäämähyvityksen puitteissa ansiotuloista. Alijäämähyvityksen määrää ylittävästä tappiosta muodostuu pääomatulolajin tappio, joka on vähennettävissä pääomatuloista seuraavina kymmenenä verovuonna. Tämä tappio voidaan vähentää sitä mukaa kuin pääomatuloa syntyy eli seuraavien verovuosien pääomatuloista tulonhankkimismenojen, korkojen, elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappioiden vähentämisen sekä verotusyhtymän maatalouden tappioon liittyvän osuuden vähentämisen jälkeen<sup>109</sup>.

Tulolähteen tappiota ei ole aina edullista vähentää pääomatuloista. Myöhempiä vuosina ei ole mahdollista vähentää tappioita tulolähteen tulosta, jos tämä tappio on vaadittu aikaisemmin vähennettäväksi pääomatuloista. Verovelvollisen on myös mietittävä vähentääkö hän tappiot osittain vai kokonaan. Verovelvollisen on otettava huomioon myöhempien vuosien saman toiminnan tulot ja varallisuuden määrä sekä muiden tulolähteiden ansiotulojen määrä ja mahdolliset vähennykset.<sup>110</sup> Esimerkiksi tulolähteen tappio on edullisempaa jättää vähentämättä pääomatuloista, jos myöhempiä vuosina tulolähteen tulos verotetaan ankarammin kuin pääomatulot ansiotulo-osuuden progressiivisen verotuk-

---

<sup>109</sup> Niskakangas, luku 14. Luonnollisen henkilön tappio.

<sup>110</sup> Linnakangas 1993, s. 158.

sen takia. Tulolähteen tappioksi vahvistettua tappiota ei voi vaatia vähennettäväksi pääomatuloista myöhemmin vuosina<sup>111</sup>.

TVL 59 §:n mukaan verovelvollisella on valintaoikeus siitä, vähentääkö hän tulolähteen tappion pääomatuloistaan sekä siitä, kuinka suurena vähennys suoritetaan. Vaatimuksen tekemisen ajankohdasta on säädetty laissa. Veroilmoituslomakkeet myös ohjaavat vaatimuksen esittämiseen<sup>112</sup>. Kohtuussyyt voivat puoltaa vaatimuksen hyväksymistä verotuksen päättymisen jälkeenkin, jos on tapahtunut erehdys ja verovelvollisen kokonaistulo on negatiivinen, koska säännöksen tarkoitus on kohtuussyistä pienentää verovelvollisen verorasitusta, kun verovelvollisen kokonaistulo on negatiivinen. Todennäköisesti useimmiten kysymys on epäedullisen vallinnan katumisesta, koska valinnan edullisuus verovelvolliselle riippuu monesta seikasta, joiden ennustaminen on vaikeaa. Edullisimman vaihtoehdon valinta on vaikeaa myös, koska tappion hyvitysjärjestelmä on monimutkainen. Tämän takia verovelvollisen voi olla erittäin vaikea osoittaa, että kysymys on erehdyksestä eikä epäedullisen valinnan katumisesta.

#### 4.4 Perhekohtaiset vähennykset

Perhekohtaiset<sup>113</sup> tahdonvaltaiset vaatimukset on ollut mahdollista muuttaa mm. säännösten vaikeaselkoisuudesta johtuvasta erehdyksestä eli motiivierehdyksen perusteella.<sup>114</sup> Esimerkiksi KHO 26.5.1992 T 2003:

Puolisoiden perhekohtaisiksi vähennyksiksi katsomat vähennykset oli puolisoiden vaatimuksen mukaisesti vähennetty aviomiehen tulosta. Valituksessaan puolisot vaativat vähennysten siirtämistä vaimolle todeten, että he olivat katsoneet miehen suurempituloiseksi, koska hänen puhtaitten tulojensa summa oli vaimon tuloa suurempi. Tulo- ja varallisuusverolain 17 §:ssä tarkoitettua yhteisverotusta

<sup>111</sup> Linnakangas 1993, s. 159; TVL 121 §:n mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio voi vähentää pääomatuloista, kun toiminta lopetetaan.

<sup>112</sup> Esimerkiksi elinkeinotoiminnan veroilmoitus, s. 2.

<sup>113</sup> Perhekohtaisella vaatimuksella tarkoitetaan tässä työssä vähennyksiä, joiden osalta puolisoilla on valintaoikeus kumman verotuksessa niitä käytettään hyväksi.

<sup>114</sup> Vrt. Vaasan HAO 6.2.2008 T 08/0054/3, motiivierehdys ei ollut riittävä peruste poistovaatimuksen hyväksymiselle verotuksen päättymisen jälkeen.

toimitettaessa pidetään suurempituloisena kuitenkin sitä puolisoa, jonka ansiotulo on suurempi kuin toisen puolison ansiotulo. Kun veroilmoituksia täytettäessä tapahtunut erehdys oli johtunut säännösten vaikeaselkoisuudesta, vähennykset voitiin tehdä vaimon tulosta vielä verotuksen päätyttyäkin tehdyn vaatimuksen perusteella. Äänestys 4-1.

Ongelmana oli suurempituloisen puolison käsite. Suurempituloisella puolisoilla tarkoitettiin sitä puolisoa, jonka ansiotulot olivat suuremmat. Verovelvolliset erehtyivät säännöksen merkityksestä, koska olettivat suurempituloisen käsitteen nojautuvan puhtaiden tulojen summaan. Verotuksen päättymisen jälkeen oli mahdollista muuttaa vaatimusta, koska säännös katsottiin vaikeaselkoiseksi, mikä johti hyväksyttävään erehdykseen. Samoin vakituisen asunnon korot on hyväksytty vähennettäväksi toisen puolison tuloista, vaikka sitä koskeva vaatimus oli muutettu verotuksen päättymisen jälkeen. Esimerkiksi KHO 1987 B 583:

Perheen vakituisen asuntoon kohdistuvien velkojen korot oli puolisoitten vaatimuksen mukaisesti vähennetty pienempituloisen puolison tulosta. Valituksessaan puoliso vaativat korkojen siirtämistä toiselle puolisoille todeten, että korot epähuomiossa oli vaadittu vähennettäväksi ensiksi mainitun puolison maatilatalouden kohdistuvina korkoina vaikka ne oli tarkoitettu vähentää toisen puolison tuloista, kuten oli tehty jo edellisen vuoden verotuksessa. Näiden korkojen perusteella oli myös hänen vuoden 1983 verokirjaansa tehty merkintä ennakonpidätyksen toimittamisesta pidätystaulukon mukaista ennakkoa pienempänä. Puolisoiden katsottiin vaatimusta tehdessään erehtyneen sillä tavoin, että korot voitiin vähentää suurempituloisen puolison tulosta vielä verotuksen päätyttyäkin tehdyn vaatimuksen perusteella. Äänestys 3-1.

Aikaisempien verovuosien verovelvollisen tekemiä ratkaisuja pidettiin välillisenä todisteena siitä, että heidän tarkoituksensa oli alun perin toisenlainen kuin veroilmoituksessa esitetty. Lisäksi myös kyseisen verovuoden enakkoperinnässä korot oli vähennetty suurempituloisen puolison tuloista. Näiden seikkojen perusteella, voitiin osoittaa, että tahdonilmaisissa on tapahtunut erehdys.

### **Alijäämähyvityksen siirtäminen puolisoille**

Pääomatulolajin alijäämää vähennetään alijäämähyvityksen kautta ansiotuloista menevästä verosta. Puolisoilla alijäämä muodostuu kummankin omien pääomatulojen ja niihin kohdistuvien vähennysten perusteella. TVL 131 §:n mukaan alijäämähyvityksen määrä on enintään 1 400 euroa. Alijäämähyvityksen määrää

korotetaan 400 eurolla, jos verovelvollisella tai puolisoilla yhdessä on ollut elättävänä alaikäinen lapsi tai 800 eurolla, jos tällaisia lapsia on kaksi tai enemmän. Jos verovelvollisen omat ansiotulosta maksettavat verot eivät riitä alijäämävähennyksen tekemiseen, alijäämähyvitys tai siitä vähentämättä jäänyt osa voidaan vähentää toisen puolison ansiotulosta suoritettavasta verosta.

Alijäämävähennyksen siirtomahdollisuus on säädetty, jotta mm. asuntolainan korkojen vähennyksen perhekohtaisuus säilyisi<sup>115</sup>. TVL 134 §:n mukaan verovelvollisen on esitettävä vaatimuksensa käyttämättä jäävästä alijäämähyvityksen siirrosta ennen verotuksen päättymistä. Jos sellaista vaatimusta ei esitetä, vähennystä ei menetetä lopullisesti. Tässä tilanteessa verovelvolliselle muodostuu pääomatulolajin tappio, joka lasketaan vähentämättä jäävän alijäämän perusteella. Pääomatulolajin tappio säilyy lopullisesti pääomatulolajin vähennyksenä eikä sen perusteella voi enää saada hyvitystä ansiotuloista menevästä verosta myöhempinä vuosina. Jos verovelvollisella ei ole pääomatuloja myöhempinä vuosina, tappio menetetään. Alijäämähyvitysjärjestelmä voi olla monelle verovelvolliselle vaikeaselkoinen. Verovelvollisella on riski menettää vähennys kokonaan, jos hän ei saa pääomatuloja myöhempinä vuosina. Jos verovelvollisella ei ole ollut pääomatulohankkimistoimintaa, säännöksen vaikeaselkoinen voitanee antaa tukea vaatimuksen hyväksyttävyydelle verotuksen päättymisen jälkeen.

### **Kotitalousvähennys puolisoilla**

TVL 127.2 c §:n mukaan kotitalousvähennys myönnetään puolisoille siten kuin he ovat vähennystä ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä vaatineet. Hallituksen esityksessä lisäksi todetaan, että vähennystä ei voi siirtää puolisolta toiselle enää verotuksen päättymisen jälkeen. Jos vähennystä ei ole mahdollista tehdä puolisoitten vaatimuksen mukaan, koska puoliset ovat vaatineet vähennystä samalla perusteella, vähennys myönnetään ensisijaisesti sille

---

<sup>115</sup> HE 200/1992, TVL 60 §:n perustelut.

puolisolle, jonka ansiotuloista ja pääomatuloista suoritettava valtion tulovero on verosta tehtävien vähennysten jälkeen suurempi.<sup>116</sup>

Silloin, kun vain yksi puolisoista on vaatinut vähennyksen kokonaan itselleen, vähennys ei missään tapauksessa jää pienemmäksi verrattuna siihen, että toinen puolisoista olisi vaatinut vähennystä. Kotitalousvähennyksen jakovaatimuksen esittäminen verotuksen päättymisen jälkeen voi tulla kysymykseen harvoin, koska jaolla ei ole merkitystä verohyödyn kannalta. Sen sijaan, jos puoliset jakavat vähennyksen, molemmat saavat omavastuuosan ylittävän vähennyksen. Jos yhden puolisoista vähennyksen enimmäismäärä ei ylity, puoliset menettävät omavastuuosuuden verran vähennyksestä verrattuna siihen tilanteeseen, että vain yksi puolisoista olisi vaatinut vähennystä kokonaan itselleen. Todennäköisesti moni ei ota huomioon omavastuuosuutta vaatimusta tehtäessä, jolloin valitus kohdistuu tällaiseen epäedulliseen jakoon. Verovelvollinen voi huomata epäedullisen jaon vaikutuksen verotuspäätöksestä. Kotitalousvähennyksen jako on mahdollista peruuttaa ennen verotuksen päättymistä eli käytännössä 31.10 saakka.

Kotitalousvähennyksen jaon peruuttamista ei pääsääntöisesti voi hyväksyä verotuksen päättymisen jälkeen. Säännöstä ei voi pitää vaikeaselkoisena ja kysymys on epäedullisen vallinnan katumisesta. Jos verovelvollinen on vaatinut, että kotitalousvähennys otetaan huomioon jo ennakoperinnässä, verovelvollisen ennakoperinnässä tehdyllä ratkaisulla voi olla vaikutusta jakovaatimuksen peruuttamisen hyväksyttävyydelle<sup>117</sup>. Jaon epäedullisuuden voi helposti huomata verotuspäätöksestä, jolloin verovelvollisen kannattaa ottaa yhteyttä viipymättä verotoimistoon, koska vaatimus on mahdollista muuttaa vielä ennen verotuksen päättymistä.

---

<sup>116</sup> HE 140/2000, luku 2.

<sup>117</sup> Esimerkiksi KHO 1987 B 583.

## 4.5 Pakolliset eläkevakuutusmaksut

TVL 96.1 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää puhtaasta ansiotulostaan lakisääteinen työntekijän eläkemaksu, työttömyysvakuutusmaksu ja sairausvakuutuksen päivärahamaksu sekä omasta ja puolisonsa pakollisesta eläkevakuutuksesta suorittamansa maksut. TVL 30 §:n mukaan puhdas ansiotulo lasketaan vähentämällä ansiotulosta luonnolliset vähennykset. Yrittäjät ovat velvollisia järjestämään eläketurvansa yrittäjien eläkelain (1272/2006)<sup>118</sup> tai maatalousyrittäjän eläkelain 1281/2006<sup>119</sup> mukaan. TVL 96.2 §:n mukaan pakollisen YEL- ja MYEL-eläkevakuutuksen maksut ovat vähennyskelpoisia verovelvollisen ansiotulosta, jos maksuja ei ole vähennetty elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteessä. Lakisääteisen YEL/MYEL rekisteröidyn lisäeläketurvan maksut vähennetään samoilla periaatteilla. Samanlaista menettelyä sovelletaan myös vastaavaan ulkomaiseen eläkevakuutukseen.<sup>120</sup>

TVL 96.3 §:n mukaan pakollisen YEL- ja MYEL-eläkevakuutuksen maksut vähennetään sen puolison ansiotuloista, joka on vaatinut vähennystä. Työntekijän eläkemaksua ei voi siirtää puolison verotuksessa vähennettäväksi<sup>121</sup>. Vaatimus eläkevakuutusmaksujen siirtämisestä puolisolalle on esitettävä ennen verotuksen päättymistä. Tilanteessa, jossa vähennystä ei voi tehdä siten kuin puoliset ovat vaatineet, vähennys tehdään sen puolison tuloista, jonka valtionverotuksen puhtaan ansiotulon määrä on suurempi. Menettely on verovelvolliselle edullinen progressiovaikutuksesta johtuen. Eläkevakuutusmaksujen siirtäminen puolisolalle tarjoaa verosuunnittelumahdollisuuksia progressiivisen verotuksen takia. Lisäksi eläkevakuutusmaksuja ei pidetä luonnollisena vähennyksenä<sup>122</sup>. Tästä seuraa, että eläkevakuutusmaksujen perusteella ei voi saada TVL 118 §:n mukaista ansiotulolajin tappiota. Puhtaan ansiotulon ylittävät eläkevakuutusmaksut menetetään, jos vaatimusta eläkevakuutusmaksujen siirtämisestä ei esitetä.

---

<sup>118</sup> Myöhemmin myös YEL.

<sup>119</sup> Myöhemmin myös MYEL.

<sup>120</sup> VH 2005.

<sup>121</sup> Ibit.

<sup>122</sup> Esimerkiksi Myrsky 1995, s. 191 ja Niskakangas, luku 12. Ansiotulosta tehtävät vähennykset.

Vaatimuksen esittämisajankohdasta on säädetty laissa, mikä merkitsee, ettei vaatimusta hyväksytä verotuksen päättymisen jälkeen. Esimerkiksi KHO 1987 T 2036:

A:n tulosta voitiin valtionverotuksessa vähentää eläkevakuutusmaksu, mutta A:n tulo oli niin vähäinen, ettei se ilman tätä vähennystäkään olisi noussut verotettavaan määrään. Kun vaatimusta tuon vähennyksen siirtämisestä A:n puolisolle ei ollut tehty ennen verotuksen päättymistä, siirtovaatimusta ei hyväksytty.

Oulun HAO on tehnyt TVL 96 §:n sanamuodosta poikkeavan ratkaisun 22.8.2000 406/II:

Oikeuskysymyksenä asiassa oli, ovatko A:n yrittäjien eläkelakiin perustuvat eläkevakuutusmaksut vähennyskelpoisia hänen puolisonsa tulosta verotuksen päättymisen jälkeen tehdyn vaatimuksen perusteella. A:n yrittäjien eläkelain mukaisia eläkevakuutusmaksuja ei ollut vaadittu vähennykseksi A:n eikä hänen puolisonsa verovuoden veroilmoituksessa eikä myöhemminkään ennen mainitulta verovuodelta toimitetun verotuksen päättymistä. Verotuksen oikaisulautakunta oli katsonut, ettei kysymyksessä olevia vakuutusmaksuja voida vähentää A:n puolison tulosta, koska hän ei ollut osallistunut A:n harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Hallinto-oikeus katsoi, että A:n yrittäjien eläkelakiin perustuvat eläkevakuutusmaksut olivat sen estämättä, että A:n puoliso ei ollut osallistunut elinkeinotoiminnan harjoittamiseen, vähennyskelpoisia joko A:n omassa tai hänen puolisonsa verotuksessa. Näin ollen ja koska vaatimusta eläkevakuutusmaksujen vähentämisestä ei ollut esitetty lainkaan ennen verovuodelta toimitetun verotuksen päättymistä, hallinto-oikeus katsoi, että vähennys voitiin tehdä A:n puolison verotuksessa vielä verotuksen päättymisen jälkeen tehdyn vaatimuksen perusteella.

Pakollisia eläkevakuutusmaksuja ei ollut vähennetty ollenkaan verotuksessa, koska kumpikaan puolisoista ei vaatinut vähennystä ennen verotuksen päättymistä. Kokonaan vähentämättä olevia eläkevakuutusmaksuja on voitava vähentää säännönmukaisessa valitusajassa, koska silloin verotuksessa on virhe. A:lla oli siten oikeus vähentää eläkevakuutusmaksuja omassa verotuksessaan. Kuitenkin TVL 96.3 §:n sanamuodon mukaan vähennystä ei olisi voinut tehdä puolison verotuksessa verotuksen päättymisen jälkeen eikä Oulun HAO:n ratkaisu 406/II ole sanamuodon mukainen. Toisaalta tahdonvaltaisten vaatimusten esittämisajankohdan rajoitukset perustuvat mm. ajatukselle veroviranomaisten resurssien tehokkaammasta käytöstä ja verovelvollisen tekemien valintojen tehokkaan katumisen estämiseksi. Säännöstä on ehkä sovellettu verovelvollisen eduksi, koska tässä tapauksessa veroviranomaiset olisivat joutuneet korjaamaan A:n verotusta joka tapauksessa. Lisäksi kysymyksessä oli ensimmäistä kertaa vaadittu vähennys eikä tehdyn vaatimuksen muuttaminen. Ratkaisuun on

saattanut vaikuttaa osaltaan säännöksen vaikeaselkoisuus mm. siitä oliko A:n puoliso, joka ei osallistunut elinkeinotoimintaan, voinut vähentää A:n eläkevaikutusmaksuja omassa verotuksessaan.

Edellä käsitellyn ratkaisun perusteella, on mahdollista, että verotuksen päättämisen jälkeen tehty siirtovaatimus voidaan hyväksyä ainakin, jos vaatimus on jäänyt vaatimatta kummankin puolison verotuksessa ennen verotuksen päättämistä erehdyksen takia. Erehdys voisi ilmetä esimerkiksi siitä, että tällainen vaatimus oli esitetty ennakkoperinnässä.

## 5. Tahdonvaltaiset vaatimukset, joiden esittämisen ajankohtaa ei ole rajattu lailla

### 5.1 Metsävähennys

TVL 55 §:n mukaan luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisetuudella<sup>123</sup> on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen muita TVL 56 §:n mukaisia metsätalouden pääomatulosta tehtäviä vähennyksiä. Vähennyksen vuotuinen määrä on enintään 60 % verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Kaikkiaan metsävähennyksen enimmäismäärä eli metsävähennyspohja on 60 % metsän hankintamenosta. Metsävähennys tehdään verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa.<sup>124</sup>

Metsävähennyksessä on kysymys metsän hankintamenon jaksottamisesta. Metsävähennys on eräänlainen substanssipoisto. Kiinteistön hankintahintaan sisältyy maapohja, kasvupuusto ja hakattavissa oleva puusto. Kun viimeksi mainittu myydään, kiinteistön arvo alenee. Kysymyksessä on maksetun hankintahinnan palautuminen. Ilman poistomahdollisuutta olisi edullista myydä metsä maapohjineen, jolloin hankintamenon saisi luovutusvoittoa laskettaessa kokonaan vähentää.<sup>125</sup> Ilmeisesti maksetun hankintahinnan palautumista ei pidetty tarkoituksenmukaisena asettaa veronlaiseksi, koska se voisi johtaa metsäkiinteistöjen halkomisten ja lohkomisten lisääntymiseen.

---

<sup>123</sup> Yhteisetuutena pidetään TVL 5 §:n mukaan yhteismetsää, tiekuntaa, kalastuskuntaa ja jakokuntaa sekä muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää. TVL 18.1 §:n mukaan yhteisetuutta verotetaan niiden moniosakkaisuudesta johtuen erillisinä verovelvollisina.

<sup>124</sup> Ks. metsävähennyksen ehdoista esimerkiksi Kiviranta, luku 5. Metsävähennys.

<sup>125</sup> HE 200/1992, luku 4.4.5.

Metsävähennyksen kautta huomioidaan se tosiasia, että metsätilaa ostettaessa suuri osa hinnasta on maksua edellisen omistajan aikana tapahtuneesta kasvusta, johon osa maksetusta hinnasta kohdistuu. Metsävähennys mahdollistaa sen, että uusi omistaja ei joudu maksamaan veroa puun kasvusta, joka ei ole tapahtunut hänen omistusaikalla, mutta josta hän on maksanut edelliselle omistajalle ja josta luovuttaja on ehkä maksanut luovutusvoittoveroa. Tämä tavoite saavutetaan kaavamaisella järjestelmällä hallinnollisista syistä.<sup>126</sup>

Metsävähennys tehdään verovelvollisen vaatimuksesta, joten kysymys on tahdonvaltaisesta vaatimuksesta. Laista eikä hallituksen esitöistä ilmene, että vaatimus on mahdollista tehdä vain ennen verotuksen päättymistä. Aikaisemmin oikeuskäytännössä vähennystä ei hyväksytty verotuksen päättymisen jälkeen ilman hyväksyttävää erehdystä:

Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että tuloverolain 55 §:n mukaan verovelvollisen on vaadittava metsävähennystä ja näin ollen verovelvollinen voi itse päättää vähennyksen käyttämisvuodesta. Tuloverolaissa ei ole säännöstä siitä, mihin mennessä metsävähennyksen myöntäminen on vaadittava. Kun metsävähennyksen osalta on kuitenkin kysymys verovelvollisen tahdonvaltaisesta vaatimuksesta, mainittu vaatimus on esitettävä ennen verovuodelta toimitettua verotuksen päättymistä. Asiassa ei ollut näytetty, että verovelvollinen olisi metsävähennystä koskevan vaatimuksen tekemättä jättämisen suhteen erehtynyt sillä tavoin, että vähennys voitaisiin valituksessa esitetyillä perusteilla tehdä vielä verotuksen päättymisen jälkeen tehdyn vaatimuksen perusteella.<sup>127</sup>

Metsävähennyksen luonne on lähellä TVL 114 §:ssä tarkoitettua poistoa, vaikka niissä on joitakin eroja. Metsävähennyksessä on kysymys kiinteistön luovutetun osan hankintamenon jaksottamisesta eli ns. substanssipoistosta. TVL 114 §:ssä tarkoitettu poisto taas kohdistuu kuluvaan omaisuuteen, joka oletettavasti menettää arvoa vuosittain ja siten verovelvollisen pitäisi saada vähentää tulonhankkimiskuluina esimerkiksi osa rakennuksen hankintahinnasta.

MVL 4 §:n mukaan maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus. Hallituksen esityksen 200/1992 mukaan ostetun kiinteistön hankintahinnasta osa kohdistuu hakatta-

<sup>126</sup> Andersson 2006, s.164.

<sup>127</sup> Kuopion HAO 9.2.2006 T 06/0091/3

vissa olevan puustoon. Myöhemmin myytyyn puustoon kohdistuu siten MVL 4 §:ssä tarkoitettu tulonhankkimismeno. Puuston hankintameno vähennetään metsävähennyksenä. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tuloverolain mukaan verotettava voi esittää poistovaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen<sup>128</sup>. Metsävähennys pitäisi hyväksyä myös verotuksen päättymisen jälkeen, koska metsävähennyksessä on kysymys hankintamenon jaksottamisesta samalla tavalla kuin tuloverolain mukaisessa poistossa.

Metsätalouteen liittyvä muistiinpanovelvollisuus voisi muodostaa ainoan perustellun rajoitteen oikaisumahdollisuudelle.<sup>129</sup> Metsävähennystä varten verovelvollisen on liitettävä muistiinpanoihinsa pystykaupassa puun ostajan antama selvitys ja hankintakaupassa metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen antama tai muu luotettava selvitys puun myyntitulon kohdistumisesta metsävähennykseen oikeutettuun metsään.<sup>130</sup> Kuitenkin KHO on antanut ratkaisun 2010 T 3711, jossa metsävähennys on hyväksytty verotuksen päättymisen jälkeen ilman vaatimusta erehdyksestä. Tämän ratkaisun valossa on selvä, ettei muistiinpanovelvollisuus muodosta rajoitetta oikaisumahdollisuudelle, koska ratkaisussa ei oteta muistiinpanovelvollisuutta huomioon lainkaan:

Verovelvollinen ei ollut vaatinut antamassaan metsätalouden veroilmoituksessa tuloverolain 55 §:n 4 momentin mukaista metsävähennystä. Hänellä oli oikeus esittää metsävähennystä koskeva vaatimus vielä säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen riippumatta siitä, voitiinko metsävähennystä koskevan vaatimuksen tekemättä jättämisen katsoa tapahtuneen erehdyksestä. Verovuosi 2005.

Ratkaisua KHO 2010 T 3711 on perusteltu sillä, että laissa ei ole rajattu vaatimuksen esittämisajankohtaa. Lisäksi oikeuskäytännössä on hyväksytty, että tuloverolain mukaan verotettava voi esittää poistovaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen. KHO ratkaisussa todetaan, että vastaavaa periaatetta on perusteltua soveltaa myös metsävähennykseen.

---

<sup>128</sup> KHO 2010:2.

<sup>129</sup> Ks. ilmoitus- ja muistiinpanovelvollisuudesta luku 3.1.

<sup>130</sup> VH 2005.

## 5.2 Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä menovaraus

TVL 111 § on puun myyntitulon jaksottamista koskeva säännös. Tuloverolain 111 §:n mukaan:

Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisö saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta käytettäväksi metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen (menovaraus). Menovarausta ei kuitenkaan myönnetä, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan. Menovarauksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on vähennetty metsävähennyksen määrä. (30.12.2008/1085)

Menovaraus tuloutetaan Oulun ja Lapin läänissä kuuden ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana. Menovarausta voi käyttää metsätalouden pääomatulon hankkimisesta johtuneiden menojen kattamiseen, mutta ei kuitenkaan metsävähennyksen kattamiseen. Verovelvollinen voi vähentää menot pienentämällä menovarausta. Myös poistot voidaan vähentää pienentämällä menovarausta. Poistoja kuitenkin voi vähentää vain vuotuista poistoa vastaava määrä.<sup>131</sup>

TVL 111.2 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus tehdä erityinen menovaraus metsätuhon perusteella saadusta vakuutus- tai vahingonkorvauksesta. Verovelvollinen voi jättää tulouttamatta korvauksesta sen määrän, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen. Tämä ns. tuhovaraus on tuloutettava samoilla perusteilla kuin menovarauskin<sup>132</sup>.

TVL 111 §:n mukaisen menovarauksen tarkoituksena on antaa mahdollisuus tulon jaksottamiseen useammalle vuodelle, koska varsinkin pienillä metsätiloilla on harvoin myyntituloja esimerkiksi useamman vuoden välein, mutta metsään kohdistuvia menoja syntyy joka vuosi. Metsähakkuut aiheuttavat myös velvollisuuksia esimerkiksi metsälain mukainen uudistamisvelvoite. Nämä jälkikäteiset velvollisuudet aiheuttavat myöhemmin menoja. Toisaalta puun myyntituloon

---

<sup>131</sup> Kiviranta, luku 5. Menovaraus.

<sup>132</sup> Ibit.

kohdistuvien tulonhankkimismenojen vähentämismahdollisuus on mahdollista myös alijäämähyvitys- ja tappiontasausjärjestelmän kautta.<sup>133</sup> Verovelvollisen metsätalouteen kohdistuvien menojen vähentämismahdollisuus on varmistettu alijäämähyvitysvähennyksen kautta ansiotulon verosta. Lisäksi vahvistettu pääomatulolajin tappio voidaan vähentää pääomatuloista seuraavien kymmenen verovuoden aikana. TVL 111 §:llä saadaan aikaan se, että kassaperiaatteen mukaan verotettavan verovelvollisen tulot ja menot vastaavat paremmin toisiinsa ajallisesti.<sup>134</sup> Hallituksen esityksessä menovaraus perustellaan seuraavasti:

Metsätalous poikkeaa lähes kaikista muista tulonhankintatoiminnoista siinä, etteivät tulot ainakaan pienillä mautiloilla yleensä kerry vuosittain, vaan esimerkiksi 5 —10 vuoden välein. Metsään kohdistuvia menoja on sen sijaan joka vuosi. Päätehakkuihin liittyy lakisääteinen metsänuudistamisvelvoite. Metsän uudistamiseen liittyvät toimenpiteet on usein mahdollista suorittaa vasta 1—3 vuoden kuluessa päätehakkuusta.

Metsätaloudesta saatujen tulojen ja erityisesti metsän uudistamismenojen samanaikaisuuden parantamiseksi ehdotetaan, että luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä saisivat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltään saamastaan metsätalouden pääomatulosta. Jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, tätä oikeutta ei kuitenkaan olisi. Menovarauksen määrä olisi käytettävä tulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Menovarauksen enimmäismäärä olisi 15 prosenttia metsätalouden pääomatulon määrästä, josta on tehty metsävähennys. Tämä määrä olisi tuloutettava neljän seuraavan verovuoden aikana. Ottaen huomioon Oulun ja Lapin läänin erityisolosuhteet aika olisi näissä lääneissä kuusi vuotta. Menovarauksen tekeminen merkitsisi sitä, että verovelvollinen voisi neljänä/kuutena vuotena tulouttaa tätä tuloa kattaakseen noina vuosina syntyviä menoja. Poistoina vähennettävistä menoista saataisiin kattaa vain vuotuista poistoa vastaava määrä. Neljännen/kuudennen vuoden päättyessä käyttämättä olevan menovarauksen määrä olisi tuloutettava suoraan metsätalouden pääomatuloksi. Tätä määrää ei luettaisi metsävähennyksen eikä uuden menovarauksen laskentapohjaan. Jos verovelvollinen on saanut vakuutus- tai vahingonkorvausta metsätuhon johdosta, korvauksesta saataisiin jättää tuloksi lukematta samaksi ajaksi se määrä, joka tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen.<sup>135</sup>

Käyttämätön menovaraus tai sen loppuosa on tuloutettava viimeistään lain mukaisena tulouttamisvuonna suoraan veronalaiseksi tuloksi, jos menovarausta ei ole käytetty kokonaan menojen kattamiseen tulouttamisaikana. Tätä tuloutettavaa osaa ei lueta enää metsävähennyksen ja uuden menovarauksen laskentapohjaan.<sup>136</sup>

<sup>133</sup> Niskakangas, luku 8. Puun myyntitulojen verotus.

<sup>134</sup> Andersson 2006, s.167.

<sup>135</sup> HE 200/1992, 111 §:n perustelut.

<sup>136</sup> Kiviranta, luku 5. Menovaraus.

Metsätalouteen kohdistuvat menot voidaan vähentää ansiotuloverosta alijäämähvytyksen kautta tai pääomatulolajin tappion kautta seuraavien kymmenen verovuoden aikana.<sup>137</sup> Alijäämähvytyksen määrä on kuitenkin rajattu, harvoilla on pääomatuloja, mutta tappioita syntyy esimerkiksi asuntolainan korkojen myötä. Käytännössä voi olla tilanteita, joissa verovelvollinen ei pääse vähentämään metsätalouteen kohdistuvia menoja ennen kuin myy metsää seuraavan kerran. Pahimmassa tilanteessa menovarauksen vaatimatta jättäminen voi johtaa ylimääräisen 15 %<sup>138</sup> metsämyyntitulon verottamiseen verrattuna tilanteeseen, jossa olisi vaadittu menovarausta. Esimerkiksi:

1. vuosi: verotettava metsätulo 10.000 e, vero 28 % = 2800 e
2. vuosi: asuntolainan korot 6000 e, metsätalouden menot 500 e. Alijäämähvytyksen maksimi 1400 e ja pääomatulolajin tappio on 1500 e
3. vuosi: samat kulut: pääomatulolajin tappio on 3000 e
4. vuosi: samat kulut: pääomatulolajin tappio on 4500 e

Jos tilanne jatkuu tarpeeksi monta vuotta eikä tuleva metsätulo riitä tappion kattamiseen, osa tappioista menetetään jossain vaiheessa. Tilanteessa, jossa käytetään menovarausta, 1. vuoden verotettava metsätulo on 15 % pienempi ja menovarauksen tuloutus seuraavina vuosina ainoastaan pienentää tappiota. Tässä tapauksessa verotus muodostuu selvästi edullisemmaksi ja verovelvollisella voi syntyä houkutus hakea menovarausta takautuvasti muutosverotuksessa.

Laista eikä hallituksen esityksestä ilmene, että vaatimus olisi esitettävä ennen verotuksen päättymistä. Varauksen luonteesta kuitenkin johtuu, että sitä ei hyväksytä verotuksen päättymisen jälkeen:

Kysymys on verovelvollisen oikeudesta siirtää osa saamastaan metsätalouden pääomatulosta tuloutettavaksi tai käytettäväksi pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen saman pykälän 2 momentissa säädetyllä tavalla verovuotta seuraavien vuosien aikana. Vaikka tuloverolaissa taikka muual-

---

<sup>137</sup> TVL 56, 60 ja 118.3 §

<sup>138</sup> Tuhoravauksen määrä ei ole rajoitettu, sen määrä on niin suuri, kuin tarvitaan tuhoutuneen metsän uudistamiseen. Esimerkiksi metsänhoitoyhdistys tai metsäkeskus voi arvioida tarvittavat kulut. Vähennys tehdään verotuksessa tämän arvion tai muun luotettavan selvityksen perusteella.

lakaan verolainsäädännössä ei ole säännöstä siitä, mihin mennessä menovarausten myöntämistä on vaadittava, on siihen nähden, että kysymys on metsätalouden pääomatulon tulouttamisajankohtaa koskevasta verovelvollisen tahdonvaltaisesta vaatimuksesta, katsottava, että mainittu vaatimus on esitettävä ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä.<sup>139</sup>

Menovaraus on luonteeltaan varsinainen varaus, joka tarkoittaa vastaisten menojen tai menetysten kattamiseksi tehtyä varausta. Varsinaisten varausten tekeminen verotuksessa ei ole pakollista lain mukaan. Varauksen tekeminen riippuu siten verovelvollisen tahdosta. Jos menovarausta ei ole tehty, meno, jota varten voitaisiin tehdä menovaraus, voidaan vähentää menon syntyvuonna eli maksuvuonna yleisten jaksottamisäännösten mukaan. Verovelvollinen ei siten menetä vähennysoikeutta. Vaikka verovelvolliselle syntyy heti tulonhankintaan eli päätehakkuun liittyvä lakisääteinen metsänuudistamisvelvoite puunmyynnin seurauksena, kysymyksessä on vielä toteutumattomasta tulonhankkimismenosta. Tilanne on siten erilainen verrattuna poistoihin, jossa kysymyksessä on jo toteutetun menon jaksottamisesta.

Varauksen tarkoituksena on se, että verovelvollinen varautuu tuleviin menoihin vähentämällä menot jaksottamisen pääsäännöstä poikkeavalla tavalla. On varsin epätodennäköistä, että tarkoituksena oli luoda järjestelmä, jossa verovelvollinen voi pienentää aikaisemmin verotettua tuloa myöhemmin syntyneillä kuluilla. Tällainen järjestelmä olisi kaikkien verotuksen yleisten periaatteiden vastainen.

KHO:n 2010:2 ja 2010 T 3711 ratkaisuja, ei voitane laajentaa koskemaan myös menovarausta, koska kysymyksessä olevat vähennykset ovat varsin erilaisia luonteeltaan. Hallinto-oikeuden ratkaisussa hyväksyttävänä erehdyksenä ei pidetty lainsäädännön tietämättömyyttä:

Menovarauksen myöntämistä koskevan vaatimuksen tekemättä jättämisen ei voida katsoa johtuneen erehdyksestä sillä perusteella, että kuolinpesän veroilmoituksen laatijat olivat olleet tietämättömiä kysymyksessä olevasta varauksesta, sen merkityksestä ja vaatimisajankohdasta. Kun ei ollut muitakaan seikkoja, joiden perusteella vasta verotuksen päättymisen jälkeen esitetty veroilmoituksesta

---

<sup>139</sup> Oulun HAO 5.11.2003 T 03/0481/2

poikkeava vaatimus olisi hyväksyttävä, hallinto-oikeus kumosi verotuksen oikeuslautakunnan päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan.<sup>140</sup>

Menovaraus voitaneen hyväksyä verotuksen päättymisen jälkeen vain hyväksyttävän erehdyksen tilanteessa jatkossakin. Metsätalouteen liittyy muistiinpanovelvollisuus, jolla tässä tapauksessa voi olla merkitystä verovelvollisen taroituksen ja erehdyksen osoittamisessa.<sup>141</sup> Metsätaloutta harjoittavan muun kuin rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön, kotimaisen kuolinpesän ja verotusyhtymän on metsätalouden veroilmoituksessaan annettava selvitys menovarausten ja metsätuhoalueen menovarausten (tuhovarausten) tekemisestä ja käyttämisestä. Tuhovarausta varten verovelvollisen tulee liittää muistiinpanoihinsa metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen antama tai muu luotettava selvitys tuhoutuneen metsän uudistamismenojen arvioidusta määrästä.<sup>142</sup>

### **5.3 Yritystulon ansiotulo- ja pääomatulo-osuuden jakaminen yrittäjäpuolisoiden verotuksessa**

TVL 14 §:n mukaan yrittäjäpuolisoina pidetään puolisoja, jotka harjoittavat yhdessä elinkeinotoimintaa tai maataloutta. Yritystulon pääomatulo-osuus jaetaan yrittäjäpuolisoiden kesken nettovarallisuusosuuksien suhteessa. Puolisoiden osuudet nettovarallisuudesta oletetaan yhtä suureksi, ellei muuta osoiteta. Jaettava yritystulon ansiotulo-osuus jaetaan puolisojen kesken heidän työpanostensa mukaisessa suhteessa. Yrittäjäpuolisoiden työpanos katsotaan yhtä suureksi, ellei muuta osoiteta.

Oikeuskäytännössä yrittäjäpuolisoiden ansiotulojakovaatimukseen on sovellettu tahdonvaltaisen vaatimuksen periaatteita. Ratkaisussa KHO 1984 B II 619 jakovaatimus on hyväksytty ilmeisen erehdyksen vuoksi. Tässä tapauksessa verovelvollisen aikaisemmat toimet, kuten ansiotulojakovaatimukset edellisinä vuo-

---

<sup>140</sup> Ibit.

<sup>141</sup> Ks. ilmoitus- ja muistiinpanovelvollisuudesta luku 3.1.

<sup>142</sup> VeroHp 2010.

sina ja ratkaisut ennakkoverotuksessa, osoittivat sen, että jakovaatimus on jäänyt tekemättä epähuomiossa ja oli tarkoitettu tehtäväksi. Näissä olosuhteissa on annettu merkitystä myös verovelvollisen kuulemisen laiminlyönnille:

Varsinaiseksi yrittäjäksi katsottu verovelvollinen oli yhdessä puolisonsa kanssa työskennellyt maatilataloudessa, eikä puolison työskentelyä ollut pidettävä vähäisenä. Ilmeisen erehdyksen vuoksi verovelvollinen ei ollut veroilmoituksessaan esittänyt vaatimusta «ansiotulon» jakamisesta puolisoiden kesken. Ottaen huomioon, että ansiotulo oli verovelvollisen vaatimuksesta verovuotta edeltäneinä vuosina jaettu puolisoiden kesken eikä olosuhteissa ollut tapahtunut muutoksia sekä että avustavalle puolisolle oli verovuodelta maksuunpantu ennakkovero maatilatalouden tulosta. Näissä olosuhteissa ja kun verovelvollista ei ollut kuultu verovalmistelun yhteydessä «ansiotulon» jakamiseen liittyvistä seikoista, KHO katsoi, että ansiotulo voitiin jakaa vasta lääninoikeudessa esitetyn vaatimuksen johdosta. Verovuosi\_1978

Yrittäjäpuolisot eivät voi peruuttaa jakovaatimusta verotuksen päättymisen jälkeen. Kuitenkin heillä on mahdollisuus vaatia ansiotulon jakamista heidän todellisten työpanosten suhteessa verotuksen päättymisen jälkeenkin, jopa jos jako on suoritettu heidän vaatimuksen mukaan toimitetussa verotuksessa. Tämä on seurausta siitä, että puolisoilla ei ole määräämisvaltaa jaon prosenttiosuudessa, vaan jako on toimitettava heidän työpanosten suhteessa. Esimerkiksi KHO 1984 B II 619:

Kun puoliset olivat veroilmoituksessaan vaatineet maataloudesta saadun ansiotulon jakoa, heillä oli oikeus muutoksenhakuteitse vaatia jakosuhteen muuttamista, vaikka verolautakunta oli jakanut ansiotulon heidän veroilmoituksessa esittämällään tavalla.

Ansiotulo-osuuden ja pääomatulo-osuuden jakovaatimukseen liittyy tahdonvaltaisen vaatimuksen piirteitä. Puolisoilla on valintaoikeus siitä, jaetaanko ansiotulo-osuus todellisten tai laskennallisten työpanosten suhteessa. Yrittäjäpuolisoilla on samanlainen valintaoikeus myös nettovarallisuuden jaossa. Yrittäjäpuolisoiden on ilmoitettava kummankin ansiotulo-osuudet ja osuudet elinkeinotoiminnan nettovarallisuudesta elinkeinoveroilmoituksen (lomake 5) sivulla 2. Elinkeinoveroilmoitus<sup>143</sup> ohjaa selvästi jako-osuuksien ilmoittamiseen. Vaatimusta ei voisi muuttaa pääsääntöisesti verotuksen päättymisen jälkeen, jos se katsotaan tahdonvaltaiseksi vaatimukseksi. Asia ei välttämättä ole näin. Laissa ei ole säädet-

---

<sup>143</sup> Samanlainen tilanne myös maatalouden veroilmoituksen (lomake 2) kohdalla.

ty jakovaatimuksen esittämisajankohdasta. Hallituksen esityksessä 200/1992 todetaan, että pääsääntöisesti jaon pitää perustua kummankin puolison työpanosten ja nettovarallisuuksien suhteeseen eli tosiasiaan. Laskennallinen jako on säädetty toissijaiseksi vaihtoehdoksi, jollei muuta selvitystä esitettäisi<sup>144</sup>. Jos jako on toimitettu laskennallisesti ja verotuksen päättymisen jälkeen esitetään uutta näyttöä siitä, että todelliset työpanokset tai nettovarallisuudet poikkeavat oletetuista, verotus on toimitettu virheelliseen olettamukseen perustuen. Tässä tapauksessa verotuksessa olisi virhe, joka on voitava korjata vielä verotuksen päättymisen jälkeen eikä kysymys ole tahdonvaltaisen vaatimuksen muuttamisesta<sup>145</sup>.

#### **5.4 Alijäämähyvityksen korottaminen puolisoilla**

TVL 131.1 §:n mukaan alijäämähyvityksen enimmäismäärää on korotettava 400 eurolla, jos verovelvollisella tai puolisoilla yhdessä on ollut elätettävänä alaikäinen lapsi, ja 800 eurolla, jos tällaisia lapsia on ollut kaksi tai useampia. Puolisot voivat valita kumpi heistä saa alijäämähyvityksen korotuksen. Jos kumpikaan ei vaadi, korotetaan sen puolison alijäämähyvityksen enimmäismäärää, jonka ansiotuloista määrättävän valtion tuloveron määrä on suurempi. Todennäköisesti samalla tavalla toimitaan, jos puolisoilla on yksi lapsi ja molemmat puoliset vaativat alijäämähyvityksen itselleen. Jos puolisoilla on kaksi lasta ja molemmat vaativat korotuksen itselleen, korotus jaetaan tasan.

Alijäämähyvityksen määrää voidaan siirtää yhdelle puolisoista tai jakaa tasan puolisoitten kesken, jos puolisoilla on useampi alaikäinen lapsi. Verohallinnon mukaan alijäämähyvitystä ei voida jakaa muulla tavalla, esimerkiksi 300 euroa

---

<sup>144</sup> ”...Elinkeinotoiminnan tai maatalouden jaettavan yritystulon ansiotulo-osuus jaettaisiin puolisoitten kesken heidän työpanostensa mukaisessa suhteessa. Lakiin otettaisiin kuitenkin nykyiseen tapaan säännös, jonka nojalla ansiotulo-osuus jaettaisiin tasan puolisoitten kesken, jollei muuta selvitystä työpanoksista esitettäisi...”

<sup>145</sup> Vrt. Huovinen 2010, luokittelee ansiotulo-osuuden jakovaatimuksen tahdonvaltaiseksi vaatimukseksi.

ja 500 euroa<sup>146</sup>. Ratkaisu, kumman puolison alijäämähyvityksen laskennassa lapsikorotukset tehdään, on merkityksetön verotuksen lopputuloksen kannalta, koska alijäämähyvitys lasketaan suhteellisen pääomatuloverokannan mukaan. Lainsäätäjä on tehnyt valintaolettaman ainoastaan selventääkseen puolisoiden keskinäistä verotusta<sup>147</sup>. Lisäksi TVL 131.2 §:n mukaan puolison käyttämättä jäänyt alijäämähyvitys siirretään aina toiselle puolisolle. Tämän takia valinnasta riippumatta alijäämähyvityksen korotusta ei ole mahdollista menettää missään tapauksessa.

Alijäämähyvityksen korotuksen vaatimuksen muutosvaatimuksesta ei ole oikeuskäytäntöä, koska ilmeisesti asialla on harvoin merkitystä verotuksen lopputuloksen kannalta. Alijäämähyvityksen korotus on tarkoitettu perhekohtaiseksi. Säännöksen päätarkoituksena on antaa asuntopoliittista tukea eli verokevennystä perheelle, jossa on lapsia<sup>148</sup>. Tämä tarkoitus toteutuu puolisoiden valinnasta riippumatta, koska alijäämähyvitys tulee tavalla tai toisella perheen hyväksi. Tämän takia vaatimuksen esittämiseen tai vaatimuksen muutokseen verotuksen päättymisen jälkeen voidaan suhtautua kielteisesti. Erehdystilanteessa voidaan soveltaa tahdonvaltaisen vaatimuksen hyväksymiseen liittyviä yleisiä periaatteita. Vaatimuksen hyväksymistä toisaalta puoltaa se, että vähennyksen esittämisajankohdasta ei ole säädetty laissa. Lisäksi ongelma koskee hyvin harvaa verovelvollista eikä vaatimuksen hyväksyminen aiheuta merkittävää työn lisäystä Verohallinnossa.

## **5.5 Yhtiön tai osakkaan vaatimus nimellisarvoa korkeamman merkintähinnan katsomiseksi osakkeen matemaattiseksi arvoksi**

ArVL 10 §:n mukaan uuden yhtiön, jota ei voida katsoa perustetun ennestään olemassa olleen liikkeen, ammatin, maatalouden tai metsätalouden taikka yhtiön tai yhteisön toiminnan jatkamista varten ja jonka ensimmäinen tilikausi ei

---

<sup>146</sup> VH julkaisu 43.12, s. 450.

<sup>147</sup> Niskakangas, luku 13. Alijäämähyvityksen määrä.

<sup>148</sup> HE 200/1992, 4.5. Korkojen vähentäminen ja pääomatulolajin alijäämä

ole päättynyt ennen verovuoden alkua, osakkeen matemaattiseksi arvoksi katsotaan osakkeen nimellisarvo tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo taikka yhtiön tai sen osakkaan sitä vaatiessa nimellisarvoa tai kirjanpidollista vasta-arvoa korkeampi osakkeen merkintähinta. ArVL:ssa ei ole säännöstä siitä, milloin vaatimus nimellisarvoa korkeammasta merkintähinnasta tulee esittää.

Veroilmoituslomakkeet<sup>149</sup> ohjaavat verovelvollista vaatimuksen tekemiseen ja verovelvollisen on lisäksi valittava kyllä ja ei vastausten välillä. Vaatimus on tahdonvaltainen ja tuntuu selvältä, että vaatimuksen muuttaminen ei onnistu verotuksen päättymisen jälkeen. Verotuksen päättymisen jälkeen esitetty vaatimus voitane hyväksyä erehdystilanteessa, jos verovelvollinen on jättänyt kyseisen kohdan kokonaan täyttämättä eivätkä veroviranomaiset puuttuneet asiaan.

---

<sup>149</sup> Esimerkiksi elinkeinotoiminnan veroilmoitus yhteisö (lomake 6 B), verovuosi 2012, s.1, kohta 585.

## 6. Loppupäätelmät

Tahdonvaltaiset vaatimukset ilmenevät yleensä lain sanamuodosta, jolloin laissa sanotaan, että vaatimus täytyy esittää ennen verotuksen päättymistä. Toiset vaatimukset on luokiteltu tahdonvaltaisiksi oikeuskäytännön nojalla nimenomaisen säännöksen puuttuessa. Tässä työssä on käsitelty tuloverolain, elinkeinoverolain, maatilatalouden tuloverolain ja arvonlisäverolain tahdonvaltaisia vaatimuksia ja niihin liittyvää oikeuskäytäntöä. Tahdonvaltaisiin vaatimuksiin liittyvä oikeuskäytäntö on laaja, mutta toisaalta epäyhtenäinen. Oikeuskäytännön epäyhtenäisyydestä johtuen on vaikeata määritellä tarkat ehdot, joiden perusteella tahdonvaltainen vaatimus tai sen muuttaminen voidaan hyväksyä verotuksen päättymisen jälkeen. Tahdonvaltaisen vaatimuksen voi esittää verotuksen päättymisen jälkeen aina, jos on tapahtunut hyväksyttävä erehdys. Oikeuskäytännön valossa vaikuttaa siltä, että nämä ehdot voivat olla erilaisia riippuen sekä tulolähteestä että saman tulolähteen eri vaatimusten luonteesta. Erilainen suhtautuminen eri tahdonvaltaisten vaatimusten muutosmahdollisuuksiin johtuu osaltaan siitä, että vaatimusten tarkoitus ja luonne ovat erilaisia.

Tahdonvaltaisiin vaatimuksiin liittyvä oikeuskäytäntö on muodostunut pitkän ajanjakson kuluessa. Sen aikana verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta on helpotettu. Ilmoitusvelvollisuudessa ei ole tapahtunut sellaisia muutoksia, jotka puoltaisivat tahdonvaltaisen vaatimuksen hyväksymistä kevyemmällä perusteella verotuksen päättymisen jälkeen. Verotus on toisaalta saanut enemmän itseverotuksen piirteitä, mikä korostaa verovelvollisen vastuuta oikeiden tietojen ilmoittamisesta. Vastapainona veroviranomaisten lojaliteettiperiaatetta ja verovelvollisen oikeusturvaa on korostettu kuulemisella.<sup>150</sup> Virheet voidaan korjata pitkän ajan kuluessa, veroviranomaisten kuulemisvelvollisuutta on korostettu ja kuulemisen kynnyks on madaltunut nykyisen verotusmenettelylain voimaantulon jälkeen.

---

<sup>150</sup> Puranen 2000, s. 298.

Verovelvollisen muistiinpanovelvollisuutta on tarkennettu yksityiskohtaisemman sääntelyn johdosta. Metsävähennystä koskevasta ratkaisusta KHO 2010 T 3711 voidaan kuitenkin päätellä, ettei muistiinpanovelvollisuuden merkitys kuitenkaan saanut kirjanpitoon verrattavaa merkitystä tahdonvaltaisten vaatimusten muutosmahdollisuuden kannalta. Muistiinpanovelvollisuus ei siten muodosta rajoitusta tahdonvaltaisen vaatimuksen hyväksymiselle verotuksen päättymisen jälkeen.

Uusista ratkaisuista KHO 2010:2 ja 2010 T 3711 voidaan päätellä, että tulolähteestä riippumatta ainakin tulonhankkimismenojen jaksotusvaatimukset voidaan esittää verotuksen päättymisen jälkeen ilman aikaisemmin vaadittua erehdystä. Ratkaisuista ei voi päätellä, että vaatimusten muuttamista voitaisi hyväksyä ilman asiassa tapahtunutta erehdystä, koska niissä molemmissa vähennys oli jäänyt tekemättä.

Ratkaisussa KHO 2010:2 on korostettu, ettei kysymyksessä ole vaatimuksen muuttaminen. Ratkaisusta voidaan päätellä, että tahdonvaltaisen vaatimuksen muuttaminen olisi mahdollista, kuten tähän asti, vain hyväksyttävän erehdyksen vallitessa. Kirjanpitovelvollisella on esteenä kirjanpitosidonnaisuus riippumatta tahdonvaltaisen vaatimuksen luonteesta, vaikka kirjanpitosidonnaisuuteen voidaan joissakin erehdystapauksissa suhtautua joustavasti. Kirjanpitosidonnaisuudesta voidaan poiketa, jos esimerkiksi verovelvollisessa ei ole ollut aihetta tehdä kirjausta kirjanpidossa erehdyksestä johtuen. Mikäli kirjanpitosidonnaisuudesta poiketaan, verovelvolliselta on edellytettävä toimenpiteitä, joilla varmistetaan, että tehty oikaisu otetaan huomioon kirjanpidon mukaisissa jaettavissa olevissa voittovaroissa, tulevien verovuosien vähennyksissä ja tasejatkuvuudessa.

KHO:n uusi linja ei vaikuta tahdonvaltaisiin vaatimuksiin, joiden esittämisen ajankohdasta on säädetty lailla. Näiden vaatimusten hyväksymisen edellytykset ilmenevät muodostuneesta oikeuskäytännöstä. Verotuksen päättymisen jälkeen vaatimus voidaan hyväksyä vain, jos on tapahtunut hyväksyttävä erehdys. Jäl-

kiverotuksessa vaatimuksella on oltava riittävä asiallinen yhteys lisättävään tuloon. Hyväksyttävän erehdyksen olemassaolo voi ilmetä ainakin seuraavista asioista: verovelvollisella ei ollut tietoa vaatimuksen perusteista ennen verotuksen päättymistä esimerkiksi kolmannen tahon takia tai verovelvollisella ei ollut syytä esittää vaatimusta virheellisen oletuksen takia ja verovelvollisen verotusta muutetaan häntä kuulematta, tai verovelvollinen esittää tahdonvaltaista vaatimusta koskevan tarkennetun selvityksen valittaessa virheellisestä verotuspäätöksestä. Perhekohtaiset vaatimukset on hyväksytty oikeuskäytännössä kevyemmällä perusteilla esimerkiksi säännösten vaikeaselkoisuudesta johtuvan erehdyksen perusteella tai silloin, kun ennakkoperinnässä valittu ratkaisu poikkesi säännönmukaisessa verotuksessa tehdystä ratkaisusta.

Ratkaisut KHO 2010:2 ja 2010 T 3711 aiheuttavat todennäköisesti muutoksia oikeuskäytäntöön, joka koskee tahdonvaltaisia vaatimuksia, joiden esittämisen ajankohtaa ei ole rajattu lailla. Ratkaisuissa esitettyä linjaa ei kuitenkaan voi ulottaa koskemaan kaikkia vaatimuksia, koska eri vaatimusten luonne ja tarkoitus voi olla hyvin erilainen. Menovarauksen hyväksyminen verotuksen päättymisen jälkeen, tekee mahdolliseksi vähentää verovuonna syntyneet menot aikaisemmista tuloista, mitä ei voida pitää säännöksen tarkoituksena. Tämän takia menovarausta koskevaa oikeuskäytäntöä ei tulisi muuttaa ja vähennys pitäisi hyväksyä verotuksen päättymisen jälkeen vain hyväksyttävän erehdyksen tilanteessa jatkossakin. Muidenkin tahdonvaltaisten vaatimusten osalta pitää ottaa huomioon vähennysten tarkoitus ja luonne.