Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

LAUSUNTO HE 29/2016 OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN VEROTUSMENETTELYKSI

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme otsikkoasiassa. Toivomme, että eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto yhtyy jäljempänä tarkemmin kerrottuihin ja perusteltuihin näkemyksiimme.

TAL- kanta

Esitämme lausunnossamme seuraavia muutoksia ja kommentteja hallituksen esitykseen (numerointi seuraa myöhempää otsikointia):

1. *Epäolennaiset virheet pitäisi voida käsitellä yhtenäisesti kirjanpidossa ja verotuksessa olennaisuuden periaatetta noudattaen. Aiemman tilikauden epäolennaiset virheet tulisi voida kohdentaa kuluvan tilikauden avoimille verokausille. Vähäisen virheen raja tulisi asettaa virheen taloudellista merkittävyyttä ilmentävän tunnusluvun ja euromääräisen ylärajan yhdistelmänä.*
   Nyt ongelmana on erityisesti se, että virheitä oikaistaan tiukasti oikealle verokaudelle pienimpienkin virheiden osalta. Puolet oikaistavista virheistä on euromääräisesti alle 500 euroa. Kun tavoitteena on väljentää menettelyä ja päästä eroon sekä Verohallinnossa että yrityksissä virheiden tiukasta ajallisesta kohdentamisesta ja sen aiheuttamasta byrokratiasta, niin avaus voisi olla rohkeampikin.
2. *Verohallinto palaa virheiden oikaisussa menettelyyn, jossa veroilmoituksella annetaan sekä muuttuneet että muuttumattomana säilyneet tiedot. Menettelymuutos on kannatettava. Toivomme kuitenkin, että tällaiset uudistukset toteutetaan pitkäjänteisesti.*
3. *Oma-aloitteinen virheen oikaiseminen ilman myöhästymismaksua on oikean suuntainen muutos. Virheiden oikaisemiseen on kannustettava sanktioinnin sijaan. Tilikauden viimeiselle kuukauden osalta on yleensä tarvetta oikaista veroilmoitustietoja, koska tuolta kuukaudelta annettavaa ilmoitusta varten yrityksellä pitäisi olla kirjanpito laadittu käytännössä lähes tilinpäätöstasoisesti heti tammikuun aikana, kun tilikausi on kalenterivuosi. Tähän ei pk-yrityksissä ole yleensä mahdollisuuksia. Myöhästymismaksulle ei ole myöskään yleistä huojennussäännöstä, jota pidämme puutteena.*
4. *Veronkorotus on rikosoikeudelliseen rangaistukseen verrattava seuraamus, jonka yhteydessä on otettava huomioon ns. kaksoisrangaistavuuden kielto. Ehdotetun säänTelyn mukaan veronkorotus määrättäisiin aina – alennettuna - myös tahattomissa virhetapauksissa ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa, joissa ei ole vielä Verohallinnon nimenomaista ohjeistusta tai linjaa. Tätä ei voida pitää hyväksyttävänä. Teon moitittavuuden pitää olla rangaistavuuden edellytyksenä.*
5. *Tuloverotuksen verotusmenettelyä ehdotetaan muutettavaksi veronkorotusten osalta vain siten, että veronkorotus voidaan poistaa ns. luottamuksensuojatilanteissa, joissa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Tuloverotuksen veronkorotussääntelyä olisi muutettava tätä kattavammin. Enimmäisrangaistusta pitäisi alentaa, sillä se voi yhteisöillä voi olla 150 prosenttia veron määrästä. Lakiin tulisi ottaa nimenomaiset säännökset/säännösviittaukset mm. veronkorotuksen alentamisesta ja määräämättä jättämisestä.*

1. Vähäisen virheen korjaaminen (oma-aloitteiset verot 25 §)

Verovelvollinen voisi korjata veroilmoitukseen sisältyvän vähäisen virheen virheen havaitsemista seuraavissa veroilmoituksissa (2 mom.). Vähäistä suuremmat virheet pitäisi kohdentaa oikealle verokaudelle ja antaa siltä korjausilmoitus. Verohallinnolle on tarkoitus delegoida oikeus antaa tarkemmat määräykset vähäisen virheen euromääräisestä raja-arvosta (5 mom.)

Esityksen sivulla 62 kerrotaan, että oikaisuilmoituksia annetaan keskimäärin 108 000 kappaletta ja että puolet niistä on sellaisia, joissa korjaus on enintään 500 euroa.

***TAL-kanta**:*

Mikäli kyse on aiemman tilikauden virheestä/virheistä, niin yritys voi yksittäisenä virheenä korjata kuluvalle tilikaudelle vain siis 500 euroa, mutta systemaattisen virheen vuoksi kaikkiaan 6 000 euroa (verokausi kalenterikuukausi, jolloin 12 kk x 500 euroa/kk). Virheet voivat olla yksittäisiä tai systemaattisia (esim. myyntilaskutuksessa yksittäiselle tuotteelle/palvelulle merkitty virheellinen arvonlisäprosentti), joten yrityksen kalenterivuoden pituiselle tilikaudelle saattaa virheitä kohdentua yksi tai useampia – ja siis kaksitoistakin.

Euromääräinen raja-arvo on hallinnollisesti helppo, mutta käytännössä ongelmallinen. Suurelle yritykselle raja-arvo saattaa olla merkityksetön ja virheet ylittävät raja-arvon, jolloin ne tulee tästä huojennuksesta huolimatta oikaista oikealle verokaudelle.

Suurin osa suomalaisyrityksistä on ns. mikroyrityksiä (= liikevaihto 700 000 euroa, tase 350 000 euroa, palveluksessa 10 hlöä. Yrityksistämme 77 – 85 % on mikroyrityksiä – kts. HE 89/2015 s. 20), jolloin niiden vuosiliikevaihto jää alle 700 000 euron. Vähäisen virheen raja (500 euroa) tarkoittaa veron perusteena noin 2 000 euron myyntiä euroa 24 prosentin arvonlisäverolla. Pienyrityksen 700 000 euron vuosiliikevaihdosta tuo määrä on 0,29 prosenttia. Systemaattisten virheiden vuoksi vähäisen virheen merkitys voi olla enimmillään 3,4 prosenttia verrattuna 700 000 euron vuosiliikevaihtoon (2 000 x 12 x 100/700 000). Virheen merkitys ja olennaisuus määräytyvät luonnollisesti yrityksen koon mukaan. Mikroyrityksen 300 000 euron vuosiliikevaihdolla yksittäinen virhe olisi 0,67 prosenttia (2 000 x 100/300 000) ja systemaattinen arvonlisäverovirhe 8 prosenttia vuosiliikevaihtoon verrattuna (2 000 x 12 x 100/300 000).

Kirjanpidollisen olennaisuuden periaatteen mukaan epäolennaiset aiemmalle tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut voidaan esittää tulosvaikutteisesti kuluvan tilikauden tuottoina ja kuluina. Näkemyksemme on, että tätä kirjanpitoperiaatetta pitäisi noudattaa myös verotuksessa. Ne virheet, jotka oikaistaan kirjanpidossa kuluvalle kaudelle, pitää myös verotuksessa hyväksyä kuluvan tilikauden tapahtumiksi. Näin korjaukset käsiteltäisiin yhtenäisesti sekä kirjanpidossa että verotuksessa.

Kirjanpidollista olennaisuutta ei voida kuitenkaan kytkeä tiettyyn eurorajaan eikä prosenttilukuun vaan kyse on tapauskohtaisesta arviosta. Selvää on sekin, että vähäisen virheen rajaa ei voida asettaa yritysten taloushallinnon kannalta järkevälle tasolle sitomalla raja vain yhteen euromääräisen arvoon.

Vähäisen virheen raja pitäisi suhteuttaa yrityksen kokoon ja näin virheen tosiasialliseen merkitykseen yrityksen kannalta. Yksi vaihtoehto voisi olla virheen merkittävyyttä ilmentävän prosentuaalisen tunnusluvun ja euromääräisen ylärajan yhdistelmä.

Epäolennaiset virheet pitää käsitellä yhtenäisesti kirjanpidossa ja verotuksessa. Nyt ongelmana on erityisesti se, että virheitä oikaistaan tiukasti oikealle verokaudelle pienimpienkin virheiden osalta. Puolet oikaistavista virheistä on euromääräisesti alle 500 euroa. Kun tavoitteena on väljentää menettelyä ja päästä eroon sekä Verohallinnossa että yrityksissä virheiden tiukasta ajallisesta kohdentamisesta ja sen aiheuttamasta byrokratiasta, niin avaus voisi olla rohkeampikin.

2. Virheen korjausmenettelystä (oma-aloitteiset verot 25 §)

Lakiehdotuksen mukaan (5 mom.) Verohallinto antaa tarkemmat määräykset virheen korjaamisessa noudatettavasta menettelystä. Virheiden korjaamisessa on tarkoitus palata ennen verotilijärjestelmää voimassa olleeseen menettelyyn, jossa korjausilmoituksella annettiin kaikki - sekä korjausta edellyttävät että muuttumattomat - tiedot. Vuonna 2010 voimaantulleessa verotilijärjestelmässä korjausmenettely oli toisenlainen, kun korjausilmoituksella ilmoitettiin vain muuttuneet tiedot.

TAL-kanta:
Kannatamme palaamista Verohallinnon suunnittelemaan korjausmenettelyyn (korjausilmoituksella annetaan kaikki tiedot). Menettelystä toiseen siirtymisellä aiheuttaa kustannuksia, kun taloushallinnon järjestelmiä joudutaan sopeuttamaan kulloiseenkin menettelyyn. On tärkeää ja toivottavaa, että menettelyitä kehitetään ja uudistetaan pitkäjänteisesti.

3. Virheen oikaiseminen ilman myöhästymismaksua (oma-aloitteiset verot 36 §)

Lakiehdotuksen mukaan (2 mom.) verovelvollinen voisi 45 päivän ajan korjata veroilmoituksessa olevan virheen ilman euromääräistä rajaa ja myöhästymismaksua.

***TAL-kanta**:*
Taloushallintoliiton näkemys on ollut – mm. verotilimenettelyyn siirryttäessä – että yrityksiä ja yrittäjiä on kannustettava tahattomien ilmoitusvirheiden oma-aloitteiseen korjaamiseen sen sijaan, että heitä niistä rangaistaisiin. Viivästyneelle verolle peritään erikseen kuitenkin viivästyskorkoa. Ehdotus vie toteutuessaan lainsäädäntöä oikeaan suuntaan ja on kannatettava.

Erityisesti arvonlisäverotuksessa lasku-/maksuperusteesta suoriteperusteeseen siirtyminen, luottotappioiden yms. kirjaaminen tuo tilikauden viimeiselle kuukaudelle annettavaan veroilmoitukseen oikaisun tarpeita. Oikea ilmoittaminen edellyttää, että lähes tilinpäätöstasoinen kirjanpito on valmiina tilikautta seuraavan tammikuun aikana. Tähän ei pk-yrityksissä yleensä päästä ja joustoa kaivattaisiin myös tilinpäätöksen valmistumiseen saakka.

4. Veronkorotus (oma-aloitteiset verot 37 – 38 §, 6 §)

Esitys sisältää ehdotukset uudeksi veronkorotussääntelyksi. Veronkorotus olisi kymmenen prosenttia määrätystä verosta mm. tilanteissa, joissa veroilmoitus on annettu puutteellisena tai virheellisenä eikä kyse ole vähäisestä laiminlyönnistä tai pätevästä syystä laiminlyönnille. Veronkorotusta voitaisiin korottaa tai alentaa tai se voitaisiin tietyissä tilanteissa jättää määräämättä kokonaan.

Lakiehdotuksen 38 § 2 momentin mukaan veronkorotus on 15 – 50 prosenttia, mikäli laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Lakiehdotuksen 38 § 4 momentin mukaan veronkorotus voidaan alentaa kolmeen prosenttiin kymmenestä, jos kyse on tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta tai veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton. Muun erityisen kohtuuttomuuden osalta kerrotaan lakiehdotuksen sivulla 147 seuraavaa:

> ”Veronkorotus olisi kolme prosenttia myös silloin, kun 1 momentin mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton. Pääsäännön mukainen veronkorotus voisi olla kohtuuton esimerkiksi, kun kyseessä olisi tahaton virhe veron jaksottamisessa tai muu tahaton ja olosuhteisiin nähden vähäinen virhe.”

Lakiehdotuksen 6 § 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä kokonaan tai osittain, jos:

- verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä tulkinnanvaraisessa asiassa viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti,
- vero on määrätty vilpittömästä mielestä huolimatta ja
- veronkorotus olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuton.

TAL-kanta:
Lakiehdotuksen perustelujen mukaan veronkorotus määrättäisiin pääsäännön mukaista 10 prosenttia alempana - 3 prosentin mukaan - tahattomissa virhetilanteissa (esim. jaksotusvirheet) sekä tulkinnanvaraisissa tilanteissa, joissa ei ole nimenomaista Verohallinnon ohjeistusta.

Veronkorotus on rangaistus ja tähän nähden inhimilliset virhetilanteet pitää sulkea rangaistavuuden ulkopuolelle. Ymmärrämme Verohallinnon tarpeen automatisoida verotusta ja tarpeen määrätä veronkorotus ns. objektiivinen tunnusmerkistön perusteella ilman syyllisyyden tutkintaa massamenettelyn luonteisessa verotusmenettelyssä. Nämä tarpeet eivät saa kuitenkaan ylittää verovelvollisen oikeussuojan tarvetta. Inhimilliset virhetilanteet ja erehdykset pitää jäädä rangaistavuuden ulkopuolelle.

Veronkorotus on rangaistus ja lainsäädäntöömme sisältyy mm. kaksoisrangaistavuuden kielto. Samassa asiassa ei voida määrätä veronkorotusta verotusmenettelyssä ja rangaistusta rikosprosessissa. On tehtävä valinta, kumpaa seuraamuslinjaa noudatetaan. Törkeät tapaukset kuuluvat rikosprosessiin.

Kaksoisrangaistavuuden kielto edellyttää tulevaisuudessakin valintaa veropetoslinjan ja veronkorotuslinjan välillä. Veropetoskategoriaan kuuluu tahallisuusvaatimus. Seuraamuslinjan valinnan tekee Verohallinto. Valintaan vaikuttavista kriteereistä säädetään rikoslain 29 luvun 11 § 1 momentissa. Lain esitöiden mukaan säännöstä sovellettaessa lähtökohtana tulisi olla, että tapaukset, joissa on odotettavissa vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa.

Lakiehdotuksen 38 § 2 momentin mukaisissa tilanteissa tulee tehdä punninta seuraamuslinjan valinnasta – veronkorotus vai rikosprosessi. Seuraamuslinjan valinnan yhteydessä tulee tehdä arvio teon moitittavuudesta. Lakiehdotuksessa ei ole seuraamuksen koventamisperusteiden osalta viittausta (ilmeinen piittaamattomuus) rikoslainsäädäntöön eikä perusteluissa ole tuotu esille kaksoisrangaistavuuden kieltoa ja sen merkitystä lakiehdotuksen 38 § 2 momenttia sovellettaessa.

5. Veronkorotuksen määräämättä jättäminen (verotusmenettelylain 26 §)

Esitys sisältää sääntelyehdotuksia pääosin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn. Lisäksi lakiehdotus sisältää eräitä muutoksia tuloverotusmenettelyä sääntelevään lakiimme (verotusmenettelylaki 1158/1995). Yksi ehdotuksista on, että korkoseuraamusten lisäksi veronkorotus voitaisiin jättää kokonaan tai osittain määräämättä luottamuksensuojatilanteissa, joissa veronkorotuksen määrääminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Verotusmenettelylain 26 § 2 momentti muutettuna vastaisi sisällöltään ehdotettua oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 6 §:ää.

TAL-kanta:

Tuloverotuksessa nykyinen veronkorotussääntely on ongelmallisempaa laajemminkin kuin lakiehdotukseen sisältyvässä luottamuksensuojatilanteessa.

Yksi lainsäädännöllinen ongelmakohta on, että veronkorotus lasketaan verotuksessa lisätystä tulosta, jolloin enimmäisrangaistus verotusmenettelylain 32 § 3 momentin soveltamistilanteessa voi olla 150 prosenttia veron -”rikoshyödyn” – määrästä yhteisöjen verotuksessa.

> Esimerkki: Veronkorotus voi olla enimmillään 30 prosenttia lisätystä tulosta (verotusmenettelylain 32 § 3 mom.). Osakeyhtiö maksaa veroa 20 prosentin mukaan. Veronkorotus voi siis olla 30 prosenttia lisätystä tulosta, vaikka yhteisvero itsessään on 20 prosenttia tulon määrästä.

Muita ongelmakohtia ovat muun muassa se, että verotusmenettelylaissa ei ole säännöksiä todistustaakasta ja laista puuttuvat myös nimenomaiset laintasoiset säännökset veronkorotuksen määräämisen perusteista sekä lieventämis- ja koventamis- sekä kohtuullistamisperusteista. Näistä asioista on määrätty tähän saakka lakia alemman tasoisella sääntelyllä eli käytännössä Verohallinnon vuosittaisissa yhtenäistämisohjeissa.

Verotusmenettelylain veronkorotussääntelyä pitäisi tarkastella laajemmin kuin nyt on tehty hallituksen esityksessä. Tarve tälle on ilmeinen.

Taloushallintoliitto on tilannut laajan selvityksen veronkorotuksen sääntelytarpeista tuloverotuksessa oikeustieteen professori (emeritus) Asko Lehtoselta. Tämä asiantuntijalausunto on saatavissa liiton verkkosivuilta osoitteessa:

https://taloushallintoliitto.fi/ajankohtaista/yritysten-verorangaistuksia-kohtuullistettava-15012016

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY

Markku Ojala
Johtava asiantuntija

Taloushallintoliitto (TAL) on taloushallinnon ulkoistus- ja asiantuntijapalveluja tarjoavien auktorisoitujen, alan osaavimpien tilitoimistojen valtakunnallinen liitto. Liittoon kuuluvilla jäsenillä on lähes 130 000 asiakasta pk-yrityksistä listayhtiöihin. Liiton jäsenet tarjoavat kirjanpidon, verotuksen, palkkahallinnon, talouden ja laskennan, rahoituksen ja yrityskauppakonsultoinnin, talousjohtamisen, talouden koulutuksen sekä tietotekniikan palveluja erityisesti pk-yrityksille.