VEROHALLINTO **6.11.2017**
Seija Kareinen
Matti Merisalo
Sami Varonen
Elena Vigren

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Verohallinto esittää lausuntonaan hallituksen esityksestä 97/2017 vp kunnioittaen seuraavaa:

Verohallinto on osallistunut asian valmisteluun ja pitää esitystä siihen jatkovalmistelussa tehtyine muutoksineen kannatettavana. Esityksen merkittävimmät muutokset liittyvät seuraamusmaksujen yhtenäistämiseen ja yksinkertaistamiseen, verotuksen reaaliaikaistamiseen sekä sähköisen asioinnin lisäämiseen. Nämä muutokset ovat Verohallinnon käsityksen mukaan perusteltuja sekä verovelvollisen että Verohallinnon näkökulmasta. Myös muita ehdotuksia, kuten esityksiä tuloverotuksen ilmoittamismenettelyn muutoksista sekä korruptiohavaintojen ilmoittamisesta, voidaan pitää tarkoituksenmukaisina uudistuksina.

Seuraamusmaksut

Hallituksen esityksessä 97/2017 vp ehdotetun sanktiouudistuksen tavoitteena on eri verolajeissa määrättävien seuraamusmaksujen yhtenäistäminen ja yksinkertaistaminen sekä seuraamusmaksujen määräämiseen liittyvän tapauskohtaisen harkinnanvaraisuuden vähentäminen. Kaavamaisemmat säännökset kiinteine veronkorotusprosentteineen parantavat seuraamuskäytännön yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta sekä vähentävät seuraamusmaksujen määräämiseen liittyvää hallinnollista työtä. Ehdotettu uudistus on jatkoa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylailla toteutetulle seuraamusmaksujen uudistamiselle. Tavoitteena on, että seuraamusten määräämisedellytykset ja taso ovat yhdenmukaiset eri verolajeissa.

Sanktiouudistuksella ei ole tarkoitus kiristää tai lieventää veronkorotuskäytäntöä kokonaisuutena. Hallituksen esityksessä (s. 92) onkin todettu, että vuosittain määrättävien seuraamusmaksujen kokonaismäärän ei arvioida merkittävästi poikkeavan nykyisestä. Kaavamaisempien säännösten ja kiinteiden veronkorotusprosenttien johdosta seuraamusmaksujen taso laskee joissakin tilanteissa ja nousee joissakin tilanteissa nykytilaan verrattuna. Seuraamusmaksujen tarkoituksena on tehostaa verotusta koskevan ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista. Verohallinnon käsityksen mukaan sanktiouudistus ei vähennä seuraamusmaksujen yleisestävää vaikutusta. Päinvastoin on mahdollista, että ilmoittamisvelvollisuuden noudattaminen paranee, kun sen laiminlyönnistä seuraa sanktio nykyistä systemaattisemmin.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksista on huomattava, että veronkorotuksen ohella lisää maksettavalle verolle määrätään viivästyskorko silloin kun toimitettua verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Viivästyskorkoa lasketaan asianomaisen verovuoden jäännösveron eräpäivästä verotuksen oikaisun johdosta lisää maksettavan veron eräpäivään. Viivästyskoron suuruus on korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättynä seitsemällä prosenttiyksiköllä. Tämän hetkisellä viitekoron tasolla viivästyskorko on 7 prosenttia vuotuista korkoa.

Veronkorotuksen perustaso

Veronkorotuksen perustaso on 2 prosenttia lisätystä tulosta tai 10 prosenttia lisääntyneestä verosta. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrätään perustason veronkorotus, jos kyseisessä tapauksessa ei ole veronkorotusta korottavia tai alentavia seikkoja. Veronkorotuksen perustaso vastaa tuloverotuksen keskimääräistä veronkorotustasoa, kun jätetään huomiotta veroilmoituksen myöhästymisestä määrätyt veronkorotukset, arvioverotuksessa määrätyt veronkorotukset sekä sellaiset törkeämmät laiminlyönnit, joista ehdotettujen uusien säännösten mukaan määrättäisiin korotettu veronkorotus. Veronkorotuksen perustason kohtuullista määrää harkittaessa on lisäksi otettu huomioon, että uusien velvoittavampien ja kaavamaisempien säännösten perusteella veronkorotus tullaan määräämään osassa sellaisia tapauksia, joissa veronkorotus on nykyisin jätetty määräämättä säännönmukaisessa verotuksessa nykyisten säännösten mukaisen harkintavallan perusteella (ns. potentiaaliset veronkorotustapaukset).

Nykyistä veronkorotuskäytäntöä kuvaavat verovuodelta 2014 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa ja verovuodelta 2012[1] verovelvollisen vahingoksi toimitetuissa verotuksen oikaisuissa verotettavaan tuloon tehdyt lisäykset ja näissä tapauksissa määrätyt veronkorotukset. Säännönmukaisessa verotuksessa ja verotuksen oikaisuissa on määrätty veronkorotuksia henkilöasiakkaille ja yhteisöasiakkaille yhteensä noin 21 miljoonaa euroa ja näissä tapauksissa tuloon tehtyjen lisäysten määrä on ollut yhteensä noin 700 miljoonaa euroa. Veronkorotusten yhteismäärä on tällöin noin 3,0 prosenttia näissä tapauksissa lisätyn tulon yhteismäärästä. Huomattava on, että näissä luvuissa ovat mukana myös sellaiset törkeät laiminlyönnit, joista ehdotettujen uusien säännösten mukaan ilmeisesti määrättäisiin korotettu veronkorotus, sekä ne vähäisemmät laiminlyönnit, joista on nykytilassa voitu määrätä enintään 150 tai 800 euron veronkorotus.

Vuoden 2014 säännönmukaisessa verotuksessa on lisäksi poikettu annetun veroilmoituksen tiedoista siten, että tuloon lisätyn määrän osalta ei ole määrätty veronkorotusta. Pääosin kysymys on ollut tapauksista, joissa ilmoittamisvelvollisuutta ei ole laiminlyöty, eikä veronkorotusta ole tullut määrätä. Veroilmoituksen virheidenkin osalta veronkorotuskäytäntö on ollut säännönmukaisessa verotuksessa lievempää kuin oikaistaessa verotusta verotuksen päättymisen jälkeen.

Ehdotetut uudet veronkorotussäännökset ovat aiempaa velvoittavammat ja kaavamaisemmat. Tämän vuoksi laskelmissa tulee ottaa huomioon, että veronkorotus tullaan määräämään osassa sellaisia tapauksia, joissa veronkorotus on nykyisin jätetty säännönmukaisessa verotuksessa määräämättä (potentiaaliset veronkorotustapaukset). Hallituksen esitystä valmisteltaessa on lähdetty siitä, että potentiaalisten veronkorotustapausten osuus voisi olla noin 10 prosenttia tulonlisäysten kokonaismäärästä vastaten noin 120 miljoonan euron lisättyä tuloa.

Korotettu veronkorotus

Korotettu veronkorotus on 3–10 prosenttia lisätystä tulosta tai 15–50 prosenttia lisääntyneestä verosta. Korotettu veronkorotus määrätään, jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on toistuvaa

[1] Oikean kuvan saamiseksi **verotuksen oikaisuissa** määrätyistä veronkorotuksista on perusteltua käyttää sellaisen verovuoden tietoja, jonka osalta verotuksen oikaisuja on ehditty toimittaa kattavasti. Verotusmenettelystä annetun lain 56.4 §:n mukaan verotusta on voitu ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin johdosta oikaista verovelvollisen vahingoksi viiden vuoden ajan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Korotettu veronkorotus määrätään em. väliltä tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella.

Vakavimpia laiminlyöntejä koskevan nykyisen verotusmenettelylain 32.3 §:n mukaan veronkorotukseksi määrätään enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta. Käytännössä enimmäismääräisiä tai sitä lähellä olevia veronkorotuksia ei ole määrätty. Veronkorotusten taso on seurannut oikeuskäytännön linjaa. Verotuskäytännön yhtenäistämiseksi Verohallinto on antanut ohjeet veronkorotuksen määräämisestä.

Yhtenäistämisohjeissa olevan, vakavimpia laiminlyöntejä koskevan taulukon mukaan korkein veronkorotusprosentti on yleensä 7 prosenttia ja se määrätään siltä osin kuin lisättävä tulo on enemmän kuin 100 000 euroa. Jos ohjeen mukainen veronkorotusprosentti on johtanut hyvin suuriin euromääräisiin veronkorotuksiin tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei voida pitää erityisen törkeänä, veronkorotusta on voitu ohjeen mukaan yksittäistapauksessa alentaa.

Lisätty verotettava tulo euroa	Veronkorotus alarajan kohdalla euroa	Veronkorotus alarajan ylittävästä lisätystä tulon osasta %
0–10 000	300	
10 000–60 000	300	3 %
60 000–100 000	1 800	5 %
100 000–	3 800	7 %

Myös yhtenäistämisohjeiden veronkorotustaulukkoa on vuosien varrella tarkistettu vastaamaan korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteella muodostunutta veronkorotuksen tasoa. Oikeuskäytännössä korkein hallinto-oikeus ja hallinto-oikeus ovat usein alentaneet taulukon mukaan määrättyä veronkorotusta, jos laiminlyöntiä ei ole katsottu erityisen törkeäksi.

Ehdotettujen uusien säännösten mukaan vakavimmista laiminlyönneistä, kuten merkittävien tulojen salaamisesta tai suunnitelmallisen veronkierron johdosta verottamatta jääneestä tulosta, voidaan määrätä sekä henkilöasiakkaille että yhteisöasiakkaille samansuuruiset veronkorotukset kuin nykyisinkin.

Oma-aloitteinen korjaaminen

Veronkorotus on 0,5 prosenttia lisätyn tulon tai 2 prosenttia lisääntyneen veron määrästä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa. Säännös koskee tilanteita, jossa verovelvollinen vaatii toimitetun verotuksen muuttamista vahingokseen ennen kuin hän on saanut tiedon häntä koskevasta Verohallinnon valvontatoimenpiteestä, kuten tulevasta verotarkastuksesta tai kysymyksessä olevaa asiaa koskevasta Verohallinnon selvityspyynnöstä.

Normaalia alemman veronkorotuksen tarkoituksena on kannustaa verovelvollista itseään korjaamaan veroilmoituksessa ollut virhe. Virheen oma-aloitteinen korjaaminen säästää myös Verohallinnon hallinnollista työtä verrattuna siihen, että virhe havaitaan verovalvonnassa ja oikaistaan viranomaisaloitteisesti.

Voimassa olevassa laissa ei oteta kantaa veronkorotuksen määräämiseen silloin, kun verovelvollinen tekee toimitetusta verotuksesta oikaisuvaatimuksen ja vaatii veroilmoituksessa olleen virheen korjaamista. Veroilmoituksessa oleva virhe voi olla johtunut huolimattomuudesta tai erehdyksestä taikka siitä, että verovelvollinen on tietoisesti jättänyt tuloa ilmoittamatta tai tietoisesti antanut virheellisen veroilmoituksen. Jos kyse on ollut tahattomasta virheestä tai

tulkinnanvaraisesta asiasta, verotusta on yleensä muutettu verovelvollisen oikaisuvaatimuksen mukaisesti, eikä veronkorotusta ole määrätty. Vakavammista laiminlyönneistä, kuten ilmeisestä tulojen salaamisesta, veronkorotus on kuitenkin määrätty. Veronkorotusta on tällöin alennettu ottaen huomioon verovelvollisen oma toiminta laiminlyönnin korjaamiseksi. Jos laiminlyönti on niin olennainen, että siitä tulee tehdä rikosilmoitus, veronkorotus on jätetty määräämättä erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) mukaisesti.

Verohallinnon käsityksen mukaan uudessa veronkorotussääntelyssä on oikeustilan selkeyttämiseksi välttämätöntä säätää myös siitä, minkä suuruinen veronkorotus verovelvolliselle määrätään, jos hän itse vaatii verotuksessa olevan virheen korjaamista. On kohtuullista, että verovelvollisen oma-aloitteinen toiminta laiminlyöntinsä korjaamiseksi otetaan huomioon veronkorotuksen määrää alentavana seikkana. Oma-aloitteiseen korjaamiseen liittyvä veronkorotusprosentti vastaa tasoltaan veron määrän perusteella määrättävää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain mukaista myöhästymismaksua, joka on 2 prosenttia lisää ilmoitetun veron määrästä.

Rikosilmoitusharkinta

Lakia erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sovelletaan tekoihin, joista luonnolliselle henkilölle voitaisiin määrätä veronkorotus. Laki on tullut voimaan 1.12.2013 ja sen tarkoituksena on toteuttaa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintakäytännön ja korkeimman oikeuden ennakkoratkaisun KKO:2013:59 mukainen menettely: luonnolliseen henkilöön saa kohdistaa vain yhden rikosoikeudellisen tai siihen rinnastuvan sanktion määräämismenettelyn (ne bis in idem). Veronkorotus estää syytteen nostamisen samasta asiasta. Tämän vuoksi lain 2 §:ssä säädetään, että Verohallinto tai Tulli voi jättää veronkorotuksen määräämättä sen estämättä, mitä verotuspäätöksen tekemisestä muualla laissa säädetään. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä silloinkin, kun muualla laissa säädetään, että viranomaisella ei olisi harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisessä (”veronkorotus on määrättävä”).

Pääsääntö Verohallinnon työmenettelyohjeissa on, että verotuksessa, muutosverotuksessa ja verotarkastuksessa esiin tulevasta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä, joka koskee luonnollisen henkilön verotusta tai verovastuuta, pyydetään arviota rikosasianvalvonnasta, jossa ratkaistaan rikosilmoitusharkinnan tarve asiassa. Ilmoitus rikosasianvalvontaan tehdään ennen kuin luonnollista henkilöä on kuultu, koska rikosprosessiin menevissä tapauksissa verovelvollisen kuuleminen on tehtävä ilman viittausta veronkorotuksen määräämiseen. Verotarkastukseen perustuvien oikaisujen osalta arvio rikosilmoitusharkinnasta tehdään jo verotarkastuksen aikana.

Rikoslain 29 luvun 11 §:n mukaan rikosilmoitus voidaan jättää tekemättä, jos veronkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Hallituksen esityksen 191/2012 vp mukaan tätä arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Säännöstä sovellettaessa lähtökohtana tulisi olla, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa. Lievemmissäkin tapauksissa asiassa tulisi saada tuomioistuimen ratkaisu, jos teko on toistuva, se liittyy laajempaan rikoskokonaisuuteen tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus.

Rikosasianvalvontaan ei tarvitse ilmoittaa tapauksia, joissa vältetyn veron määrä alittaisi voimassa olevan rikosilmoituskynnyksen. Rikosilmoitusta edellyttävänä vältetyn veron määränä on nykyisin pidetty 8 000 euroa. Tätä määrää laskettaessa otetaan huomioon yhdeksi teoksi katsottavat laiminlyönnit, esimerkiksi samojen sijoitusten tuottamien tulojen ilmoittamatta jättäminen perättäisinä verovuosina.

Jos verovelvollinen on osakeyhtiö, veronkorotuksen määrääminen ei estä syytteen nostamista yhtiön vastuuhenkilön epäillystä rikoksesta. Estettä ei ole silloinkaan, kun vastuuhenkilön henkilökohtaisessa verotuksessa on määrätty veronkorotusta, jos syyte koskee yhtiön toimintaa ja yhtiön vältettyä veroa. Rikosilmoitusharkintaa ei näissä tapauksissa tarvitse tehdä ennen verotuspäätöksen tekemistä, vaikka näissäkin tilanteissa on muista syistä suositeltu, että rikosasianvalvontaan otetaan yhteyttä jo ennen verotuspäätösten tekemistä.

Suurin muutos lain tultua voimaan vuonna 2013 on ollut se, että tapauksissa, joissa veronkorotus kohdistuisi luonnolliseen henkilöön, rikosasianvalvonta tutkii useampia tapauksia aikaisemmassa vaiheessa. Ennen lain voimaantuloa rikosilmoitusharkinta tehtiin pääsääntöisesti vasta verotuspäätösten valmistuttua. Lain tavoitteet ja tarkoitus turvattiin muuttamalla työvaiheiden järjestystä ja kehittämällä yksiköiden yhteistyötä.

Verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen

Hallituksen esityksen taloudellisia vaikutuksia koskevassa osassa on todettu, että uuteen järjestelmään siirtymisen helpottamiseksi henkilöasiakkaiden veronpalautukset maksettaisiin ja jäännösverot erääntyisivät vuonna 2019 poikkeusaikataulun mukaisesti. Palautukset maksettaisiin ja jäännösveron ensimmäinen erä erääntyisi tällöin aikaisintaan syyskuun alussa kaikilla niillä verovelvollisilla, joiden verotus olisi päättynyt viimeistään kesäkuun loppuun mennessä.

Henkilöasiakkaiden veronpalautusten ja jäännösverojen poikkeusaikataulun vaikutukset Verohallinnon järjestelmäuudistuksessa ovat tarkentuneet. Poikkeusaikataulusta yhden vuoden ajan saatavat hyödyt selvittelytehtävien ajallisessa kohdistumisesta on havaittu selvästi pienemmiksi kuin yhtä vuotta varten tehtävien maksuliikkeen poikkeussääntöjen toteuttamisesta aiheutuvat riskit. Tämän vuoksi Verohallinto on esittänyt valtiovarainministeriölle, jonka tehtäviin veronpalautuksen maksuajankohtaa ja jäännösveron erääntymisajankohtaa koskevien asetusten antaminen kuuluu, että veronpalautukset maksettaisiin ja jäännösverot erääntyisivät normaaliaikataulun mukaisesti jo vuodesta 2019 alkaen.

Varainsiirtoveromenettely

Varainsiirtoveron menettelysäännöksiin ehdotettuja muutoksia arvioitaessa tulee huomioida omistuksen kirjaamismenettelyyn liittyvät muut lainsäädännön ja menettelytapojen uudistamishankkeet. Verohallinto selvittää sähköistä asunto-osakerekisteriä koskevan hankkeen yhteydessä yhdessä Maanmittauslaitoksen kanssa teknisen käyttöyhteyden rakentamista kirjaamisviranomaisen käyttöön siten, että kirjaamisviranomainen saisi tiedon saannosta suoritetusta varainsiirtoverosta ja varainsiirtoverovapaudesta suoraan Verohallinnon tietojärjestelmästä. Mahdollisten menettelymuutosten edellyttämät lainsäädäntömuutokset on niin ikään tarkoituksenmukaista valmistella sähköistä asunto-osakerekisteriä koskevan hankkeen lainsäädäntötyön yhteydessä.

Verohallinnon tiedon mukaan maanmittauslaitos on uudistamassa myös kiinteistön luovutuksesta annettavan kaupanvahvistajan ilmoituksen menettelyä siten, että lainhuutohakemuksen voisi saattaa vireille kaupanvahvistajan ilmoituksen välityksellä. Suunniteltu menettelymuutos poistaisi käytännössä kaikki tahattomat lainhuudon hakemisen viivästymiset ja niistä aiheutuvat viivästyskorotuksen suorittamisvelvollisuudet. Viivästyskorotus ja viivästyskorko voisivat siten tulla suoritettavaksi samanaikaisesti vain poikkeuksellisesti ja vain silloin, kun luovutuksensaaja ei tahdo saattaa lainhuutohakemusta vireille kaupan vahvistamisen yhteydessä.