Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

21.11.2017

Eduskunnan verojaostolle

Asia: Hallituksen esitys veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp)

1 Veronkorotuksia koskevien muutosten tavoitteista yleisesti

Hallituksen esityksessä (s. 70) tuloverotuksen seuraamusmaksujen uudistamista on perusteltu verotulojen oikea-aikaisen kertymisen edistämisellä siten, että seuraamusjärjestelmästä aiheutuu mahdollisimman vähän hallinnollisia kustannuksia. Esityksen mukaan, ehdotetut muutokset parantaisivat seuraamusmaksukäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta ja siten edistäisivät myös verovelvollisen oikeusturvaa.

Edellä mainittuihin tavoitteisiin pyritään nykyistä kaavamaisemmilla säännöksillä, jotka jättävät nykyistä vähemmän tapauskohtaista harkintavaltaa. Veronkorotukselle säädettäisiin perustaso, jota voitaisiin alentaa tai korottaa laissa säädetyin edellytyksin. Veronkorotuksen määrä ei perustuisi rikoslain mukaisen tahallisuuden ja tuottamuksen arviointiin vaan seuraamuksen taso määritettäisiin verotusmenettelyyn paremmin soveltuvilla kriteereillä. Veronkorotuksen määrä perustuisi pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen, mitä ilmentäisi se tulon tai veron määrä, jota laiminlyönti koskee (s. 73-74).

Näkemykseni mukaan veronkorotuksia koskevien muutosten tavoitteet ovat kannatettavia ja pääosin ehdotetut muutokset merkitsevät selkeää parannusta verovelvollisten oikeusturvaan, veronkorotusten ennustettavuuteen, ja todennäköisesti myös aiempaa pienempää hallinnollista rasitusta Verohallinnolle.

2 Verokorotusten taso

Esitystä valmisteltaessa on katsottu, että uudistuksen tavoitteet sanktiokäytännön yhtenäisyydestä ja ennustettavuudesta sekä sanktioiden määräämiseen liittyvän hallinnollisen työn vähentämisestä ovat parhaiten saavutettavissa asettamalla pääasiallisesti sovellettava veronkorotuksen perustaso kohtuullisen lieväksi ja rajoittamalla tapauskohtaista harkintaa edellyttävät poikkeukset siitä mahdollisimman vähiin (s. 74).

Veronkorotus määrättäisiin *perustason* mukaisena silloin, kun veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja ei ole (VML 32a.1 §). Veronkorotuksen perustaso olisi kaksi prosenttia lisätyn tulon määrästä. Muutoksen tavoitteena on, että veronkorotukselle laissa säädettävä perustaso keskimäärin vastaisi tuloverotuksen veronkorotuskäytännön tasoa nykytilassa (s. 74).

Vakavista laiminlyönneistä määrättäisiin perustasoa *korkeampi* veronkorotus. Jos ilmoittamisvelvollisuus olisi laiminlyöty toistuvasti tai jos verovelvollisen toiminta osoittaisi ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, veronkorotus olisi vähintään kolme prosenttia ja enintään kymmenen prosenttia lisätystä tulosta (VML 32a.2 §). Veronkorotus olisi edellä mainituissa tilanteissa perustasoa suurempi, koska laiminlyönti katsottaisiin normaalia moitittavammaksi. Moitittavuuden arviointi perustuisi laiminlyönnistä ilmeneviin seikkoihin, jotka voidaan todeta ilman, että veronkorotusta määrättäessä varsinaisesti arvioidaan huolimattomuuden astetta tai teon tahallisuutta (s. 74-75).

Hallituksen esityksen perustelujen (s. 145) mukaan myös veron kiertämistä voitaisiin tapauskohtaisen arvioinnin perusteella pitää sen luonteisena toimena, jonka perusteella veronkorotus voidaan määrätä ehdotetun VML 32a.2 §:n perusteella. Pelkästään veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen ei kuitenkaan olisi peruste määrätä korotettua veronkorotusta. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan tarkoituksena on, että korotettu veronkorotus määrättäisiin vain vakavimpien laiminlyöntien perusteella ja säännöstä sovellettaisiin vain osaan niistä laiminlyönneistä, joista nykyisin on määrätty veronkorotus VML 32.3 §:n nojalla. Perustelujen mukaan (s. 145) perustason mukainen veronkorotus määrättäisiin esimerkiksi niissä tapauksissa, joissa laiminlyönti on sinänsä euromääräisesti suuri, mutta tapaukseen ei liity toistuvuutta tai verovelvollisen toiminta ei osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Tämä on jossain määrin ristiriidassa esityksen yleisperustelujen kanssa (s. 73-74), joissa todetaan arvioinnin perustuvan pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen.

Vasta verotus- ja oikeuskäytäntö tuonee riittävää valaistusta siihen, missä tilanteissa verovelvollisen toiminnan voitaisiin katsoa täyttävän ilmeisen piittaamattomuuden edellytykset, jolloin veronkorotus voitaisiin määrätä korotettuna. Kuten esityksen perusteluissa on todettu, edes veronkiertosäännöksen soveltamista tai laiminlyönnin euromääräistä suuruutta ei olisi tarkoitus pitää itsessään osoituksena ilmeisestä piittaamattomuudesta, vaan rajanveto lienee tarkoitus tehdä aina tapauskohtaisesti. Mitä muita kriteerejä arvioinnissa sovelletaan, jää hallituksen esityksen perustelujen valossa epäselväksi.

Niissä tilanteissa, joissa veronkorotus on nykyisin määrätty VML 32.3 §:n mukaisena tieten tai törkeästä huolimattomuudesta tehdyn ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin johdosta, veronkorotuksen taso putoaisi nykyisestä 5 %:sta (lienee yleisin sovellettava veronkorotuksen taso esim. veronkiertotilanteissa) 2 %:iin ellei kyse olisi ilmeisestä piittaamattomuudesta, jolloin veronkorotuksen taso voisi asettua lähelle nykyistä tasoa.

Omiin havaintoihini perustuen en usko, että veronkorotuksen alentumisella sinällään olisi merkittävää vaikutusta esimerkiksi monikansallisten konsernien verosuunnittelun aggressiivisuuteen. Merkittävämpää tästä näkökulmasta on kiinnijäämisriski eli Suomen verolainsäädännön veronkierron vastaisten ja veropohjaa turvaavien säännösten ajantasaisuus ja niiden soveltamisen uskottavuus. Kuten myöhemmin alla esitän, veronkorotusten merkitys taloudellisena sanktiona veronkierrossa (tai laittomassa verosuunnittelussa) on suhteellisen pieni verrattuna muihin verotuksen oikaisuista aiheutuviin välittömiin taloudellisiin seuraamuksiin. Samoin veroriitoihin liittyy aina välillisiä taloudellisia ja hallinnollisia kustannuksia sekä tapauskohtaisesti myös maineriski, joilla voi olla merkitystä halukkuuteen harjoittaa aggressiivista verosuunnittelua. Eri asia sitten on, mikä signaalivaikutus (tai ohjausvaikutus) on sillä, että hallituksen esityksessä nimenomaisesti todetaan, että veronkiertotapauksia ei sellaisenaan ole syytä pitää korotetun veronkorotuksen soveltamisalaan kuuluvina toimina. Tältä osin olisi voitu harkita toisenlaistakin lähestymistapaa.

3 Oma-aloitteisesta korjaamisesta määrättävä alempi veronkorotus

Veronkorotus olisi 0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen (VML 32a.6 §). Alennetun veronkorotuksen tavoitteena on kannustaa verovelvollista itse korjaamaan verotuksessa olevia virheitä, jotka ovat johtuneet puutteellisesta tai virheellisestä veroilmoituksesta. Tämän tavoitteen edistämiseksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävät seuraamukset olisivat normaalia lievemmät silloin, kun verovelvollinen korjaisi veroilmoituksessa tai toimitetussa verotuksessa olevan virheen oma-aloitteisesti. Hallituksen esityksen perustelujen (s. 70) mukaan virheiden korjaamiseen kannustaisi se, että oma-aloitteiseen korjaamiseen sovellettava veronkorotusprosentti olisi normaalia alempi.

Hallituksen esityksen perustelujen (s. 76) mukaan oma-aloitteista korjaamista koskevaa veronkorotussäännöstä sovellettaisiin kaikenlaisiin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin. Sitä sovellettaisiin sekä veronkorotuksen perustasolla sanktioitaviin laiminlyönteihin että niihin laiminlyönteihin, joiden johdosta verovelvolliselle voitaisiin määrätä perustasoa lievempi tai ankarampi veronkorotus.

Oma-aloitteiseen korjaamiseen liittyvä veronkorotusprosentti (0,5 %) vastaa tasoltaan veron määrän perusteella määrättävää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (OMVL) mukaista myöhästymismaksua, joka on 2 prosenttia lisää ilmoitetun veron määrästä. Vaikka eri verolajien seuraamusmenettelyjen yhtenäisyyden näkökulmasta esitetty prosentti on perusteltu, tulisi tasoa arvioida myös muista näkökulmista.

Oma-aloitteiseen korjaamiseen kannustamisen näkökulmasta 0,5 %:n suuruista veronkorotusta voidaan pitää anteliaana. Käytännössä oma-aloitteinen korjaaminen pudottaisi perustason veronkorotuksen neljäsosaan. Pudotus voisi olla merkittävästi suurempi, jos tilanteeseen soveltuisi perustasoa korkeampi veronkorotus esimerkiksi verovelvollisen ilmeisen

piittaamattomuuden vuoksi. Esimerkiksi 5 %:n verokorotustasolla oma-aloitteinen korjaaminen pudottaisi veronkorotuksen määrän kymmenesosaan. Oma-aloitteisesta korjaamisesta saavutettava euromääräinen ”veronkorotussäästö” on luonnollisesti sitä suurempi mitä suuremmasta tulonlisäyksestä olisi kyse.

Seuraamusmaksujen uudistamiselle on asetettu keskeisiksi tavoitteiksi verotulojen oikea-aikaisen kertymisen edistäminen siten, että seuraamusjärjestelmästä aiheutuu mahdollisimman vähän hallinnollisia kustannuksia. Tästä näkökulmasta oma-aloitteiseen korjaamiseen kannustaminen merkittävästi alemmalla ja kaavamaisella veronkorotuksella on hyvin ymmärrettävä.

Toisaalta oikeudenmukaisuuden näkökulmasta voidaan nähdä ongelmia siinä, että veronkorotus voidaan oma-aloitteisella korjaamisella pudottaa jopa kymmenesosaan perustason veronkorotuksesta sellaisessakin tilanteissa, jotka muutoin osoittavat ilmeistä piittaamattomuutta. Poissuljettuna ei voida pitää sitäkään, että oma-aloitteisesta korjaamisesta tulee verosuunnittelijan työkalupakkiin taktinen väline, jolla voidaan pyrkiä minimoimaan veronkorotusseuraamukset tilanteessa, jossa esimerkiksi verotus- tai oikeuskäytännön kehittymisen seurauksena riski verotuksen oikaisuun verovelvollisen vahingoksi näyttää riittävän todennäköiseltä.

Toisaalta on huomattava, että veronkorotuksen ennaltaehkäisevä taloudellinen vaikutus on varsin rajallinen, koska lisättyyn tuloon kohdistuva yhteisöverokanta (20 %) ja sille määrättävä huojennettu viivästyskorko ja viivästyskorko (2 % / 7 %) merkitsevät jo sinällään suurta taloudellista rasitusta, joka aina liittyy veronoikaisuun. Jos veronkorotus kuitenkin määrättäisiin korotettuna ilman oma-aloitteista korjaamista, tällä voitaisiin saada suhteellisen merkittävä taloudellinen hyöty. Tässäkin tilanteessa oma-aloitteisesta korjaamisesta saatavaa hyötyä todennäköisesti punnittaisiin myös suhteessa tilanteeseen, jossa veronoikaisua ei tapahtuisi verovelvollisen vahingoksi. Tässä punninnassa veronkorotuksen merkitystä ei tule yliarvioida.

> *Maksettavaksi tulevalle verolle määrättäisiin lisäksi korkoseuraamukset kysymyksessä olevaa veroa koskevien säännösten mukaisesti. Esimerkki HE:n s. 149 oma-aloitteisen korjaamisen taloudellisista vaikutuksista: tulon lisäys 1 m€ konserniavustus, yhteisövero 20 % = 200 000 €, veronkorotus 0,5 % = 5 000 €, huojennettu viivästyskorko 2 % ja viivästyskorko 7 % = 4 000 – 14 000 € /vuosi. Ilman oma-aloitteista korjausta veronkorotus olisi perustasolla 2 % = 20 000 € ja korotettuna esim. 5 % = 50 000 €.*

Näkemykseni mukaan oma-aloitteisesta korjaamisesta seuraava alennettu veronkorotus on sinällään perusteltu toimenpide ja ilmeisesti vastaa myös nykyistä verotuskäytäntöä, jossa oma-aloitteisuudelle on annettu merkitystä veronkorotusta alentavana tekijänä. Sen sijaan hallituksen esityksessä ehdotettua kaavamaista 0,5 %:n tasoa voidaan pitää oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallisena erityisesti niissä tilanteissa, joissa ilman oma-aloitteista katumista seurauksena olisi korotettu veronkorotus. Näissä tilanteissa oma-

aloitteisesta korjaamisesta saatava suhteellinen hyöty on suurin, mitä ei välttämättä voida pitää tarkoituksenmukaisena oikeudenmukaisuuden näkökulmasta.

Kaikissa oma-aloitteisen korjaamisen tilanteissa sovellettava kaavamainen veronkorotus on perusteltu, jos tavoitteena on ennustettava ja Verohallinnon harkintavaltaa ja työmäärää minimoiva ja ennustettava seuraamusmaksu. Toisaalta voidaan kysyä, ovatko (tai tuleeko niistä) oma-aloitteiseen korjaamiseen perustuvat veronoikaisut käytännössä niin yleinen ilmiö, että juuri niissä veronkorotuksen määrään ei tule sisältyä minkäänlaista Verohallinnon harkintavaltaa toisin kuin esimerkiksi ilmeistä piittaamattomuutta osoittavissa tapauksissa. En ole aivan varma, voidaanko kaikkia oma-aloitteiseen korjaamiseen perustuvia veronoikaisutilanteita pitää siinä määrin vertailukelpoisina, että niihin tulisi soveltaa vain yhtä kiinteää veronkorotusprosenttia, kun muissa tilanteissa veronkorotukseen voi liittyä alentavia ja korottavia tekijöitä. Mahdollista on myös se, että kaavamaisessa veronkorotuksessa pitäydytään mutta sen tasoa nostetaan lähemmäs veronkorotuksen perustasoa. Tällaisen lähestymistavan ongelmana on kuitenkin se, että verovelvollisen kannustin oma-aloitteiseen korjaamiseen voi alentua merkittävästi niissä tilanteissa, joissa veronkorotus olisi perustasolla tai hieman sen alla.

Ystävällisesti

Tomi Viitala