

VEROTUSMENETTELYN MUUTOKSISTA

Verohallituksen ohje Dnro 236/38/2007

Valtuutussäännös:

Verohallintolaki (1557/95) 2 §:n 2 momentti

Voimassaolo:

toistaiseksi

Päivämäärä:

19.04.2007

Vastaanottaja:

verovirastot

Tuloverotuksen verotusmenettelyä koskevia säännöksiä muutettiin joulukuussa 2005 annetuilla laeilla. Henkilöverotuksessa otettiin käyttöön esitetyt veroilmoitus. Lisäksi muutettiin verotuksen toimittamista, verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi ja verotuksen korkoseuraamuksia koskevia säännöksiä. Nämä muutokset koskevat pääosin sekä henkilöverotusta että yritysverotusta. Ohjeessa annetaan tarkempia ohjeita muuttuneiden säännösten soveltamisesta.

pääjohtaja

Jukka Tammi

ylitarkastaja

Matti Merisalo

1 Muuttuneet säännökset	3
2 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus	4
2.1. Ilmoittamisvelvollisuuden laajuus	4
2.2. Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien veroilmoitus	4
2.2.1. Esitäytetty veroilmoitus	4
2.2.2. Esitäytetyn veroilmoituksen sisältö	5
2.2.3. Esitäytetyn veroilmoituksen tarkistaminen ja korjaaminen	6
2.2.4. Esitäytetyn veroilmoituksen palauttaminen	7
2.2.5. Velvollisuus antaa veroilmoitus	8
2.2.6. Elinkeinotoiminnan, maatalouden ja metsätalouden veroilmoitus	9
2.3. Yhteisöt, yhtymät ja yhteisetuudet	9
2.4. Sähköinen asiointi ja sähköinen allekirjoitus	9
2.5. Varallisuustietojen ilmoittaminen verovuodesta 2006 alkaen	10
2.6. Tositteet	14
2.7. Muistiinpanot	16
3. Verotuksen toimittaminen	18
4. Jäännösveron korko ja ennakon täydennysmaksu	20
5. Verotuksen oikaisu	22
5.1. Yleistä	22
5.2. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi	23
5.3. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi	23
5.4. Yhden vuoden oikaisuaika	24
5.5. Kahden vuoden oikaisuaika	27
5.6. Viiden vuoden oikaisuaika	29
5.7. Verotusmenettelylain uudet säännökset ja luottamuksensuoja	33
5.8. Verotuksen oikaisun kohdistaminen kuolinpesään	37
5.9. Oikaisupäätöksen tekemisen määräaika	37
5.10. Verotuksen oikaisun jättäminen toimittamatta	37
5.11. Verotuksen oikaisun johdosta lisättävän tulon siirto	38
5.12. Seurannaismuutos	38
5.13. Veronsaajan muutoksenhakuajan pidentäminen	39
5.14. Korkoseuraamusten muutokset verotusta muutettaessa	40
5.15. Muutosverotukseen liittyvien säännösten voimaantulo	41
5.16. Veronkorotus	42

1 Muuttuneet säännökset

Tässä ohjeessa käsiteltävät verotusmenettelyn muutokset perustuvat 22.12.2005 annettuihin lakeihin 1079 – 1087/2005, joilla on muutettu verotusmenettelystä annettua lakia (VML) ja seitsemän muun verolain menettelyllisiä säännöksiä. Lainmuutosten perusteena oli hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta 91/2005 vp (HE 91/2005). Muuttuneita säännöksiä sovelletaan osaksi verovuodesta 2005 ja osaksi verovuodesta 2006 alkaen.

Varallisuusverotuksesta on luovuttu verovuodesta 2006 alkaen. Tämän johdosta VML:n ilmoittamisvelvollisuutta koskevia säännöksiä on uudelleen tarkistettu 22.12.2005 annetulla lailla 1145/2005. Näitä muuttuneita säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa.

Myös verotusmenettelyä koskevat lakia alemmantasoiset säädökset ovat muuttuneet. Verohallituksen päätös veroilmoituksesta (56/2005) ja Verohallituksen päätös muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1807/2005) on kumottu. Mainitut päätökset ja Valtiovarainministeriön päätöksen ilmoittamisvelvollisuudesta (1760/1995) on korvannut Verohallituksen päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (5/2006, uusi päätös 1379/2006). Verohallituksen päätöksessä on määräyksiä veroilmoituksen antamisesta, veroilmoituksen antamisajasta, veroilmoituksessa annettavista tiedoista ja selvityksistä sekä muistiinpanoista ja tositteista.

2 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

2.1. Ilmoittamisvelvollisuuden laajuus

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskeva perussäännös on VML 7 §:n 1 momentti. Sen mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa ja varansa, niistä tehtävät vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Säännös koskee kaikkia verovelvollisryhmiä. Tulo- ja varallisuusverotuksessa verovelvollisella on siten laaja ilmoittamisvelvollisuus, kuten tähänkin saakka. Varallisuusverotuksesta luopumisen aiheuttamia muutoksia ilmoittamisvelvollisuuteen selostetaan jäljempänä kohdassa 2.5. erikseen.

Yksityiskohtaisemmat määräykset verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta ja sen laajuudesta ovat Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista. Erityisesti on huomattava, että päätöksessä ei ole kumotun Verohallituksen veroilmoituspäätöksen (56/2005) 8 – 10 §:iä vastaavia määräyksiä, joiden mukaan verovelvollisen ei ole tarvinnut ilmoittaa veroilmoituksessaan päätöksessä lueteltuja tuloja, vähennyksiä ja varallisuutta.

2.2. Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien veroilmoitus

2.2.1. Esitätetty veroilmoitus

Verovuodesta 2005 lähtien verohallinto lähettää luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta, veroviranomaisella olevien tietojen perusteella *esitätetyn veroilmoituksen* (VML 7 §:n 2 momentti). Luonnollinen henkilö ja kuolinpesä saa esitätetyn veroilmoituksen riippumatta siitä, mihin asiakas- tai valmisteluryhmään hän kuuluu.

Esitätettyä veroilmoitusta ei valmisteta ja lähetetä automaattisesti viittätoista vuotta nuoremmille henkilöille, koska heillä ei yleensä voida olettaa olleen veronalaista tuloa tai varallisuutta. Hekin saavat kuitenkin esitätetyn veroilmoituksen, jos verohallinnolla on tieto heidän saamastaan tulosta tai heillä olevasta varallisuudesta.

VML:n säännökset, joissa puhutaan esitätetystä veroilmoituksesta, koskevat vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Muidenkin verovelvollisryhmien verolomakkeisiin esitätetään eräitä tietoja, kuten verovelvollisen yksilöintitiedot. VML:n säännösten kannalta kysymys ei kuitenkaan ole esitätetystä veroilmoituksesta. Huomattava on, että luonnollisen henkilön ja kuolinpesän saamaa esitätetty veroilmoitus –lomaketta pidetään VML:ssä tarkoitettuna esitätettynä veroilmoituksena siinäkin tapauksessa, ettei siihen ole esitätetty mitään tulo- tai varallisuustietoja. Tämä vaikuttaa veroilmoituksen antamisajankohtaan.

2.2.2. Esitäytetyn veroilmoituksen sisältö

Esitäytetty veroilmoitus on tarkoitettu lähinnä henkilökohtaisen tulolähteen piiriin kuuluvia tulo-, vähennys- ja varallisuustietoja varten. Verovelvollisen on ilmoitettava tiedot harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta tai maataloudesta niitä varten olevilla erityisillä veroilmoituslomakkeilla, kuten tähänkin saakka.

Esitäytetyllä veroilmoituslomakkeella on ilmoitusosa, erittelyosa, verotuspäätös ja verotustodistus / tilisiirtolomake. Ilmoitusosalle esitätetään tulojen, vähennysten, varojen ja velkojen yhteismäärät kohdittain (kohtia ovat: palkat ja luontoisedut, eläkkeet, etuudet jne.) Erittelyosalla on tarkempi selvitys ilmoitusosan tiedoista, kuten tiedot eri työnantajilta saatujen palkkojen ja niistä pidätettyjen ennakoiden määrästä, ja eräitä muita tietoja.

Esitäytetyn veroilmoituksen mukana lähetettävät verotuspäätös, verotustodistus ja tilisiirtolomakkeet perustuvat esitäytettyjen tietojen perusteella suoritettuun verotuslaskentaan. Ne eivät aina vastaa lopullista verotuspäätöstä, koska verotustiedot voivat muuttua ennen verotuksen päättymistä. Esitäytetyistä tuloista voi esimerkiksi puuttua vuokratulo tai luovutusvoitto, minkä vuoksi laskettu ennakonpalautus on liian suuri tai jäännösvero on liian pieni. Vastaavasti verotuspäätöksen mukainen vero voi olla liian suuri, koska tieto vähennyksistä puuttuu. Jos tiedot muuttuvat, verovelvolliselle lähetetään uusi verotuspäätös, verotustodistus ja tilisiirtolomakkeet. Kirjanpitovelvollisten valmisteluryhmiin kuuluville verovelvollisille lähetettävään esitäytettyyn veroilmoitukseen ei kuitenkaan tulosteta esitäytettyihin tietoihin perustuvan verotuspäätöksen ja verotustodistuksen tietoja, koska elinkeinotoiminnan tietojen puuttuessa verotuslaskennan tiedot ovat näillä verovelvollisilla pääsääntöisesti vaillinaiset.

Verohallinto tulostaa esitäytetylle veroilmoitukselle verohallinnolla olevat tiedot verovelvollisen tuloista, varoista ja vähennyksistä sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Tulotietoja ovat esimerkiksi verovelvolliselle verovuonna maksetut palkat, eläkkeet, osingot, veronalaiset sosiaalietuudet ja näistä tuloista toimitetut ennakonpidätykset. Esitäytettäviä varoja ovat muun muassa verovelvollisen verovuoden päättyessä omistamat arvo-osuudet, sijoitusrahasto-osuudet, asunto-osakkeet ja kiinteistöt. Tuloista tehtäviin vähennyksiin esitätetään muun muassa verovelvollisen verovuonna maksamat työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut, pakolliset työttömyys- ja eläkevakuutusmaksut ja velkojen korot. Varoista tehtäviin vähennyksiin merkitään tiedot verovuoden päättyessä olleista veloista. Muu verotukseen vaikuttava tieto on esimerkiksi tieto verovelvollisen elätettävänä olevien lasten lukumäärästä, joka vaikuttaa tuloverolain 131 §:n mukaisen alijäämähyvityksen enimmäismäärään.

Verohallinto saa esitäytettäviä tietoja sivullisilta tiedonantovelvollisilta ja verohallinnon omista rekistereistä. VML 3 luvun mukaan sivullisia tiedonantovelvollisia ovat muun muassa kotimaiset työnantajat, eläkelaitokset, kansaneläkelaitos, raha- ja luottolaitokset, arvopaperivälittäjät, osinkoa jakavat yhtiöt ja arvopaperikeskus. Verohallinnon ylläpitämissä rekistereissä on tietoja kiinteistöistä ja asunto-osakkeista. Esitäytetylle veroilmoitukselle voidaan tulostaa myös sellaisia tulo-, vähennys- ja varallisuustietoja, jotka on viety verohallinnon tietokantaan verovuoden aikana tai sen päättymisen jälkeen ennen esitäytetyn veroilmoituksen valmistamista. Tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi verohallinnon ennakkoon selvittämä ja laskema omaisuuden luovutusvoitto tai verovelvollisen pientyönantajan maksupalvelun (palkka.fi) kautta ilmoittama kotitalousvähennys.

Osa esitäytetyistä tiedoista ilmaisee välittömästi veronalaisen tulon tai vähennyksen määrää. Tällaisia ovat esimerkiksi verovelvollisen saaman palkan ja hänen maksamansa koron rahamäärä. Lisäksi erittelyosalle tulostetaan tietoja, jotka eivät välittömästi osoita

tulon tai vähennyksen määrää. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi arvopaperivälittäjältä saadut tarkkailutiedot verovelvollisen osakkeiden myyntitapahtumista. Tiedot on tarkoitettu verovelvolliselle avuksi ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi. Verovelvollisen velvollisuus on itse laskea ja ilmoittaa veronalaisen luovutusvoiton tai vähennyskelpoisen luovutustappion määrää.

2.2.3. Esitätetyn veroilmoituksen tarkistaminen ja korjaaminen

Verovelvollisen on tarkistettava esitätetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen verohallinnolle. Jos tiedot ovat oikeat eikä verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja, velkoja tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja tai vaatimuksia, veroilmoitusta ei palauteta, ellei veroviranomainen erikseen niin vaadi (VML 7 §:n 3 momentti).

Verovelvollisella on siten velvollisuus tarkistaa verohallinnon esitättämien tietojen oikeellisuus ja täydellisyys, lisätä veroilmoitukselle siitä puuttuvat tiedot ja korjata siinä olevat virheelliset tiedot ja palauttaa korjattu veroilmoitus verohallinnolle. Verovelvollisen on esimerkiksi lisättävä veroilmoitukselle tieto puuttuvasta palkasta tai korjattava veroilmoituksella oleva virheellinen tieto lainan käyttötarkoituksesta.

Esimerkki 1. Verovelvollinen on ostanut pörssiosakkeita pankista ottamallaan lainalla vuonna 2003. Laina kohdistuu veronalaisen tulon hankintaan ja siitä maksetut korot ovat vähennyskelpoisia tulonhankkimisvelan korkoina. Verovelvollinen on myynyt osakkeet ennen vuotta 2006. Hän ei ole maksanut lainaa pois, vaan on ostanut osakkeiden myyntihinnalla perheensä käyttöön veneen. Vuoden 2006 esitätetyssä veroilmoituksessa vuodelta 2006 maksetut korot on esitätetty edellisten vuosien tapaan tulonhankkimisvelan korkoina. Koska velka ei ole ollut verovuonna 2006 enää tulonhankkimisvelka, verovelvollisen on korjattava korkoja koskeva virheellinen vähennystieto poistamalla korot vähennyskelpoisista koroista.

Tarkistamis- ja korjaamisvelvollisuus koskee kaikkia ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvia tuloja, varoja ja vähennyksiä. Se koskee myös sellaisia tuloja, vähennyksiä ja varoja, jotka ovat olleet ennen verovuotta 2005 vapautettuja ilmoittamisvelvollisuudesta Verohallituksen veroilmoituspäätöksen (56/2005) nojalla. Verovelvollisen on siten tarkistettava, että esimerkiksi eläketulot on esitätetty oikean määräisinä ja tarvittaessa korjattava niissä olevat puutteet tai virheet.

Veronalaisten tulojen, varojen ja vähennysten lisäksi verovelvollinen on velvollinen ilmoittamaan veroviranomaiselle *muut verotukseen vaikuttavat tiedot* (VML 7 §:n 1 momentti). Muu verotukseen vaikuttava tieto on esimerkiksi tuloverolain 33 a – 33 c §:n nojalla verovapaan osingon määrä, jota on tarvittu verovuoden 2005 verotuslaskentaan tuloverolain 136 §:n mukaisen kattosäännön soveltamiseksi (HE 91/2005 vp s. 31). Verovelvollisen on ilmoitettava verovapaa osinko, vaikka se ei hänen tapauksessaan vaikuttaisikaan konkreettisesti veron määrään. Verovelvollisen on siten lisättävä esitätetylle veroilmoitukselle sieltä puuttuva verovapaa osinko. Vastaavasti verovelvollisen on luovutusvoiton verovapauden edellytysten tutkimiseksi selvitettävä veroilmoituksellaan omaisuuden luovutuksesta verovuonna saamansa voitto, vaikka voitto olisi tuloverolain 48 §:n 6 momentin mukaisesti verovapaa sen johdosta, että verovuonna luovutetun

omaisuuden luovutushinnat ovat yhteensä alle 1 000 euroa. Arvo-osuusjärjestelmään kuuluvan omaisuuden osalta tällaisten luovutusten ilmoittaminen on tarpeen myös samanlaisen omaisuuden oikean luovutusjärjestyksen (tuloverolaki 47 §:n 4 momentti) seuraamista varten.

Verovelvollisella olevaan tarkistamis- ja korjaamisvelvollisuuteen ei vaikuta se, mistä esitäytetty tieto on saatu. Siten hänen on esimerkiksi tarkistettava, että verohallinnon ennakkoon selvittämän omaisuuden luovutusvoiton verotettava määrä tai verovelvollisen itsensä ilmoittaman kotitalousvähennyksen määrä on veroilmoituksella oikein.

Verovelvollisen on tehtävä korjaukset, lisäykset ja muut muutokset esitäytetyn veroilmoituksen ilmoitusosalle, joka palautetaan verohallinnolle. Ilmoitusosalle merkittävien tietojen lisäksi verovelvollisen on annettava tarpeellinen selvitys veroilmoitukselle merkitsemistään tiedoista verohallinnon liitelomakkeella, jos sellainen on olemassa. Esimerkiksi omaisuuden luovutusvoitosta verovelvollisen on täytettävä liitelomake 9 tai 9 A ja kotitalousvähennyksestä liitelomake 14. Liitelomakkeet on liitettävä verohallinnolle palautettavaan esitäytettyyn veroilmoitukseen. Erityisesti on huomattava, että liitelomakkeet **eivät** siis ole tositteita, joita uuden VML 10 §:n mukaan ei liitetä veroilmoitukseen.

2.2.4. Esitäytetyn veroilmoituksen palauttaminen

Jos esitäytetylle veroilmoitukselle merkityt ja sillä ilmoitettavat tiedot veronalaisista tuloista, varoista, vähennyksistä ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista ovat oikeat ja täydelliset, verovelvollisen ei tarvitse palauttaa veroilmoitusta verohallintoon (VML 7 §:n 3 momentti).

Esitäytetyllä veroilmoituksella on lähinnä verovelvollisen henkilökohtaisen tulolähteen tulo-, vähennys- ja varallisuustietoja. Jos esitäytetyllä veroilmoituksella ilmoitettavat tiedot ovat oikeat ja täydelliset, verovelvollisen ei tarvitse palauttaa esitäytettyä veroilmoituslomaketta, vaikka hänellä olisi veronalaista tuloa, vähennyksiä tai varoja muusta toiminnasta (elinkeinotoiminnasta tai maataloudesta).

Jos verovelvollinen palauttaa esitäytetyn veroilmoituksen, vaikka velvollisuutta siihen ei ole, verohallinto ottaa veroilmoituksen vastaan sekä käsittelee ja arkistoi sen normaaliin tapaan.

Esitäytetyn veroilmoituksen palauttamatta jättämisen oikeudellinen merkitys ilmenee VML 7 §:n 4 momentista. Jos verovelvollinen ei palauta esitäytettyä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitäytetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena. Verovelvollisen katsotaan siis tällöin itse ilmoittaneen veronalaiset tulot, varat, vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot sellaisina kuin ne on esitäytetty. Jos hänellä on niiden lisäksi ollut muitakin tuloja, varoja ja muita verotukseen vaikuttavia tietoja, mutta hän ei lisää niitä esitäytetylle veroilmoitukselle ja palauta sitä verohallinnolle, hän on antanut puutteellisen veroilmoituksen ja laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Verovelvolliselle voidaan tämän johdosta määrätä veronkorotus (VML 32 §). Jos hän on jäänyt säännönmukaisessa verotuksessa verottamatta siltä osin kuin ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty eli esimerkiksi esitäytetyltä veroilmoitukselta puuttuvasta luovutusvoitosta, verotus voidaan myöhemmin oikaista hänen vahingokseen (VML 56 §:n 4 momentti). Esitäytetyn veroilmoituksen tietosisältö voidaan myöhemmin todeta verohallinnon tulostarkistossa säilytettävästä kaksoiskappaleesta.

Korjattu esitöytetty veroilmoitus on palautettava verohallinnolle Verohallituksen määäämänä ajankohtana (VML 8 §). Verohallituksen määäykset veroilmoituksen viimeisestä palautuspäivästä ovat Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista. Esitöytetyn veroilmoituksen palautusajankohdat on porrastettu. Verohallinto merkitsee verovelvolliselle lähetettävään esitöytettyyn veroilmoitukseen sen päivän, jona hänen on viimeistään palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus verohallinnolle. Verovelvollisen saamalla veroilmoituslomakkeella oleva merkintä viimeisestä palautuspäivästä ratkaisee viime kädessä sen, milloin veroilmoitus viimeistään on palautettava. Puolisoiden on Verohallituksen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen 10 §:n mukaan palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus samassa määääjassa . Jos puolisoiden määääajat päättyisivät mainitun Verohallituksen päätöksen muiden määäysten mukaan eri aikaan, puolisoiden on palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus siinä määääjassa, joka päättyy aikaisemmin, ellei veroilmoituslomakkeeseen ole toisin merkitty. Näissäkin tilanteissa verovelvollisen saamaan, hänen omaan veroilmoituslomakkeeseensa merkitty palautuspäivä on viime kädessä siis ratkaiseva.

Esimerkki 2. Puoliso A harjoittaa liikettä ja hänen on Verohallituksen päätöksen (1379/2006) 8 §:n 1 momentin mukaisesti ollut palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus vuodelta 2006 viimeistään 3 huhtikuuta 2007. Puoliso B on palkansaaja ja hänen olisi verohallituksen päätöksen 6 §:n 1 momentin mukaan palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus vuodelta 2006 viimeistään 8 toukokuuta 2007 tai 15 toukokuuta 2007. Puoliso B:n on kuitenkin ollut palautettava korjattu esitöytetty veroilmoitus jo viimeistään 3 huhtikuuta 2007 ja tämä päivä on yleensä myös merkitty B:lle esitöytettyyn veroilmoitukseen viimeiseksi palautuspäiväksi. Jos B:n saamaan veroilmoituslomakkeeseen olisi poikkeuksellisesti merkitty muu palautuspäivä, B voisi kuitenkin palauttaa veroilmoituksensa viimeistään tuona muuna palautuspäivänä.

2.2.5. Velvollisuus antaa veroilmoitus

Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän, joka ei ole saanut esitöytettyä veroilmoitusta ja jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus (VML 7 §:n 5 momentti). Säännös koskee kaikkia tilanteita, joissa verovelvollinen ei syystä tai toisesta ole saanut esitöytettyä veroilmoitusta. Kysymys voi olla esimerkiksi siitä, että osoitetietojen virheellisyyden vuoksi esitöytetty veroilmoitus ei ole tavoittanut verovelvollista tai siitä, että verohallinto ei ole lainkaan valmistanut ja lähettänyt verovelvolliselle esitöytettyä veroilmoitusta. Verovelvollisen on näissä tapauksissa annettava oma-aloitteisesti veroilmoitus.

Veroilmoituksen antamisajankohdasta on määätty Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista. Esimerkiksi vuodelta 2006 annettavaa veroilmoitusta koskevan Verohallituksen päätöksen (1379/2006) 6 §:n 2 momentin mukaan veroilmoitus on tällöin annettava viimeistään 15 toukokuuta 2007 tai jos verovelvollinen harjoittaa elinkeinotoimintaa, viimeistään 3 huhtikuuta 2007 (Verohallituksen päätös 6 §:n 3 momentti ja 8 §:n 1 momentti). Pyydetäessä verotoimisto tulostaa verovelvolliselle tulostarkistosta esitöytetyn veroilmoituksen kaksoiskappaleen, jos esitöytetty veroilmoitus on valmistettu.

Veroviranomaisen vaatimuksesta jokainen on lisäksi velvollinen antamaan veroilmoituksen, jos veroviranomainen sitä erikseen vaatii (VML 7 §:n 5 momentti). Kuten tähänkin saakka veroviranomainen voi siis yksittäistapauksessa aina vaatia verovelvolliselta veroilmoituksen, vaikka velvollisuutta palauttaa esitetyt veroilmoitus tai antaa veroilmoitus muuten ei olisikaan.

2.2.6. Elinkeinotoiminnan, maatalouden ja metsätalouden veroilmoitus

VML:n säännökset esitetytystä veroilmoituksesta eivät koske maataloudesta ja elinkeinotoiminnasta annettavaa veroilmoitusta. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on aina annettava oma-aloitteisesti maatalouden ja elinkeinotoiminnan veroilmoitus (VML 7 §:n 3 momentti). Elinkeinotoiminnan ja maatalouden veroilmoitus on annettava siinäkin tapauksessa, että verovelvollisella ei ole verovuonna ollut lainkaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloa tai varallisuutta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen, joka on verohallinnon asiakasrekisterissä aktiivisena liikkeen- tai ammatinharjoittajana taikka maatalouden harjoittajana, mutta jolla ei ole ollut verovuonna toimintaa, on palautettava verohallinnon hänelle lähettämä veroilmoitus ja selvitettävä siinä, että toimintaa ei ole ollut.

Metsätaloutta harjoittavan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on aina annettava myös metsätalouden veroilmoitus. Elinkeinotoiminnasta ja maataloudesta poiketen metsätalouden veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse antaa, jos verovelvollisella ei ole verovuonna ollut lainkaan metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja (VML 7 §:n 3 momentti).

Elinkeinotoiminnan, maatalouden ja metsätalouden veroilmoituksen antamisajankohdista määrätään Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista.

2.3. Yhteisöt, yhtymät ja yhteisetuudet

Yhteisön, yhtymän ja yhteisetuuden on entiseen tapaan annettava oma-aloitteisesti veroilmoitus, jos sillä on ollut veronalaista tuloa, varallisuutta tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja (VML 7 §:n 5 momentti). VML:n säännökset esitetytystä veroilmoituksesta koskevat vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Muiden verovelvollisten on itse merkittävä veroilmoitukselle kaikki veronalaiset tulonsa, varallisuutensa ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot (VML 10 §). Määräykset veroilmoituksen antamisajankohdasta ovat Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista.

2.4. Sähköinen asiointi ja sähköinen allekirjoitus

VML 93a §:n mukaan verotusmenettelystä annetun lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua yleislakia (laki 13/2003). Sellaiset ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka säännösten mukaan on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä

tavalla. Vastaava säännös on ennakoperintälain 6a §:ssä.

Sähköistä asiointia on esimerkiksi ennakonpidätysprosentin muuttaminen verokortti verkossa –palvelussa. Sähköinen asiointi verohallinnon kanssa ei ole mahdollista kaikenlaisissa asioissa. Se on mahdollista vain niissä asioissa, joissa verohallinto on ottanut käyttöön sähköisen palvelun. Esimerkiksi yhteisö ja yhtymä voi antaa tuloveroilmoituksensa sähköisesti, kun taas luonnollisen henkilön tai kuolinpesän esitetyttyä veroilmoitusta ei toistaiseksi voida antaa (palauttaa) sähköisesti. Ajantasaista tietoa verohallinnon käytössä olevista sähköisistä palveluista on verohallinnon internet-sivulla www.vero.fi / ePalvelut.

Sähköisestä asiakirjan allekirjoittamisesta ja varmentamisesta on määräyksiä Verohallituksen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antamassa päätöksessä. Veroilmoitus ja muu veroviranomaiselle sähköisesti toimitettava asiakirja täyttää allekirjoitusvaatimuksen, jos se on varmennettu TYVI-tunnisteilla tai muilla Verohallituksen julkaisemissa sähköisissä ilmoittamispalveluissa käytettävillä tunnisteilla tai muilla Verohallituksen erikseen hyväksymällä varmennustavalla (VHp 5 §:n 2 momentti). Eri palveluissa mahdolliset varmennustavat voivat olla erilaisia. Palvelusta riippuen hyväksyttäviä varmennustapoja voivat olla esimerkiksi asiakkaan henkilökohtaiset verkkopankkitunnukset tai varmentaminen sirullisella henkilökortilla.

2.5. Varallisuustietojen ilmoittaminen verovuodesta 2006 alkaen

Varallisuusveroa ei määrätä enää vuodelta 2006. Verohallinto kerää kuitenkin myös jatkossa verovelvolliselta ja sivulliselta tiedonantovelvolliselta varallisuustietoja muun muassa kiinteistöverotusta varten, jaettavan yritystulon ja osingon jakamiseksi ansio- ja pääomatulo-osuuteen ja verovalvontaa varten. Varallisuusverotuksen poistumisen johdosta varallisuutta koskevan ilmoitusvelvollisuuden sisältö ja laajuus on kuitenkin muuttunut aikaisempaan verrattuna.

Verovuodesta 2006 sovellettavan VML 7 §:n 1 momentin (1145/2005) mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. VML 10 §:n 2 ja 3 momentti (1145/2005) rajoittavat luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuuden koskemaan vain näissä säännöksissä lueteltuja omaisuuslajeja ja velkoja. Ilmoittamisvelvollisuus koskee näitä varoja ja velkoja sellaisena kuin ne ovat **verovuoden päättyessä**.

VML 10 §:n 2 momentin mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on annettava veroilmoituksessaan tiedot ja niitä koskevat selvitykset **vain** seuraavista omistamistaan varoista:

- 1) kiinteistöt sekä kiinteistöverolain (654/1992) 2 §:n 2 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut varat;
- 2) asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön sekä muun osakeyhtiön osakkeet ja muun yhteisön osuudet;
- 3) muut arvopaperit ja arvo-osuudet, ei kuitenkaan korkotulon lähdeverosta annetussa laissa (1341/1990) tarkoitetut joukkovelkakirjat;

- 4) osuudesta avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön ja muuhun yhtymään;
- 5) hallinta- ja nautintaoikeus varallisuuteen;
- 6) liike- ja ammattitoiminnan sekä maatalouden varat.

VML 10 §:n 3 momentin mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on annettava veroilmoituksessaan tiedot vain seuraavista veloistaan:

- 1) luotto- ja rahoituslaitoksen sekä muun 16 §:n 5 momentissa tarkoitetun tahon myöntämät lainat;
- 2) muut lainat, joiden korko on verotuksessa vähennyskelpoinen.

Verohallitus voi antaa tarkempia määräyksiä luonnollisen henkilön ja kuolinpesän varojen ja velkojen ilmoittamisesta (VML 10 §:n 4 momentti). Lisäksi Verohallitus voi rajoittaa varojen ja velkojen ilmoittamisvelvollisuutta (VML 10 §:n 4 momentti ja 13 §:n 3 momentti). Tarkemmat määräykset ovat Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1379/2006), jossa on myös eräiltä osin supistettu varojen ilmoittamisvelvollisuutta siitä, mikä se olisi pelkästään VML 10 §:n 2 momentin säännösten perusteella.

Verohallituksen päätöksen 17 §:n mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on ilmoitettava ainoastaan

- 1) omistamansa kiinteistöt sekä kiinteistöverolain (654/1992) 2 §:n 2 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut varat. Jos kiinteistön tai kiinteistöverolain (654/1992) 2 §:n 2 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen varojen tiedot ovat verovuoden aikana muuttuneet kiinteistön hankinnan, rakentamisen, maankäytön muuttumisen, perusparannuksen, huomattavien korjaustoimenpiteiden tai muun tällaisen syyn vuoksi, muutoksista on erikseen annettava veroilmoituksessa selvitys (kiinteistöselvitys), ellei selvitystä muutoksista ole annettu jo aikaisemmin;

- 2) asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet;

- 3) muun kuin 2 kohdassa tarkoitetun osakeyhtiön tai muun yhteisön osakkeet ja osuudet, sijoitusrahastojen ja yhteissijoitusyritysten osuudet, muut arvopaperit ja arvo-osuudet, ei kuitenkaan korkotulon lähdeverosta annetussa laissa (1341/1990) tarkoitettuja joukkovelkakirjoja, niitä vastaavia yleisön merkittäväksi tarjottuja Euroopan talousalueella olevan julkisyhteisön tai kirjanpitovelvollisen koronmaksajan Euroopan talousalueella liikkeeseen laskemia joukkovelkakirjoja, eikä tavanomaisten kulutustavaroiden tai -palveluiden myyntiä osuuskuntalain (1488/2001) 1 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla harjoittavien kulutusosuuskuntien ja osuuspankkien tavanomaisia osuuksia;

- 4) osuudet avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön ja muuhun yhtymään;

- 5) omaisuuden luovutuksen yhteydessä pidätetty tai saatu tahi lahjana, perintönä tai testamentilla saatu nautinta- ja hallintaoikeus edellä 1 - 3 kohdassa tarkoitettuihin varoihin;

- 6) liike- ja ammattitoiminnan sekä maatalouden varat siten kuin päätöksen 24 ja 25 §:ssä määrätään.

Huomattakoon, että VML 10 §:n 2 momentin ja Verohallituksen päätöksen 17 §:n mukaan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän ei tarvitse tuloveroilmoituksessaan ilmoittaa saatavaansa esimerkiksi toiselta yksityishenkilöltä, ellei saatava kuulu elinkeinotoiminnan tai maatalouden varoihin. Mahdollinen korkotulo on tietenkin ilmoitettava.

VML 10 §:n 2 momenttiin verrattuna Verohallituksen päätöksellä on *rajoitettu* ilmoittamisvelvollisuutta siten, että verovelvollisen ei tarvitse ilmoittaa sellaisia yleisön merkittäväksi tarjottuja Euroopan talousalueella olevan julkisyhteisön tai kirjanpitovelvollisen koronmaksajan Euroopan talousalueella liikkeeseen laskemia joukkovelkakirjoja, jotka vastaavat korkotulon lähdeverosta annetussa laissa tarkoitettuja joukkovelkakirjoja. Ilmoittaa ei myöskään tarvitse tavanomaisten kulutustavaroiden tai -palveluiden myyntiä osuuskuntalain (1488/2001) 1 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla harjoittavien kulutusosuuskuntien ja osuuspankkien tavanomaisia osuuksia. Tällainen kulutusosuuskunnan osuus on **esimerkiksi** Helsingin Osuuskauppa Elannon jäsenyyden perusteena oleva varsinainen osuus.

Nautinta- ja hallintaoikeudella tarkoitetaan muulla kuin omaisuuden omistajalla olevaa oikeutta käyttää omaisuutta ja / tai saada hyväkseen sen tuotto. Verohallituksen päätöksellä nautinta- ja hallintaoikeuksien ilmoittamisvelvollisuus on typistetty 17 §:n 1 momentin 1-3 kohdassa lueteltuihin varoihin kohdistuviin oikeuksiin. Karkealla tasolla ilmaistuna ilmoittamisvelvollisuus koskee kiinteistöihin, asunto- ja kiinteistöosakkeisiin sekä arvopapereihin kohdistuvia hallinta- ja nautintaoikeuksia. Lisäksi ilmoittamisvelvollisuus koskee tällaisiinkin varoihin kohdistuvia nautinta- ja hallintaoikeuksia vain niissä tapauksissa, joissa nautinta- tai hallintaoikeus on pidätetty tai saatu omaisuuden luovutuksen yhteydessä tai joissa se on saatu lahjana, perintönä tai testamentilla. Omaisuuden luovutuksia ovat kauppa, vaihto ja lahja.

Esimerkkejä:

Esimerkki 3. Kiinteistön kaupan yhteydessä myyjä on pidättänyt itselleen elinikäisen tai määräaikaisen oikeuden asua kiinteistöllä. Myyjän on ilmoitettava varoinaan nautinta- ja hallintaoikeus kiinteistöön. Ostajan on ilmoitettava kiinteistö omistaminaan varoina.

Esimerkki 4. A on lahjoittanut osakeyhtiö X:n osakkeet C:lle, mutta on määrännyt, että B:llä on oikeus osakkeiden perusteella maksettavaan osinkoon. C:n on ilmoitettava osakeyhtiö X:n osakkeet omistaminaan varoina. B:n on ilmoitettava varoinaan osakkeiden nautinta- ja hallintaoikeus (oikeus osakkeiden tuottoon).

Esimerkki 5. Leski on käyttänyt perintökaaren 3:1a §:n 2 momentissa tarkoitettua oikeuttaan pitää jakamattomana hallinnassaan jäämistöön kuuluva asunto. Lesken on ilmoitettava varoinaan asuntoon kohdistuva hallintaoikeus. Jakamattoman kuolinpesän on ilmoitettava asunto omistaminaan varoina.

Esimerkki 6. A on vuokrannut B:ltä huoneiston vakituiseksi asunnokseen tai vapaa-ajan asunnokseen. A ei ilmoita veroilmoituksessaan hallintaoikeuttaan huoneistoon, koska kysymys on vuokrasopimukseen perustuvasta huoneiston hallinnasta, eikä omaisuuden luovutuksen yhteydessä pidätetystä tai saadusta tahi lahjana, perintönä tai testamentilla saadusta nautinta- ja hallintaoikeudesta.

Verohallituksen päätöksen 17 §:n 2 momentin mukaan pääsääntönä on, että 17 §:n 1 momentin 1 – 5 kohdassa luetelluista varoista ilmoitetaan vain varojen laji, lukumäärä ja varojen yksilöimiseksi tarpeelliset tiedot. Aikaisemmasta poiketen luonnollisen henkilön ja kuolinpesän veroilmoituksessa ei siten lähtökohtaisesti ilmoiteta varojen *arvoa* koskevia tietoja. Varallisuusverotuksen poistuttua arvotietojen keräämiseen ja käsittelyyn ei ole

yleistä verotuksen toimittamiseen liittyvää tarvetta.

Säännös merkitsee sitä, että esimerkiksi asunto-osakkeista on ilmoitettava asunto-osakeyhtiön nimi, huoneiston numero ja omistusosuus. Arvo-osuuksista on ilmoitettava yhtiön nimi ja osakkeiden lukumäärä ja sijoitusrahasto-osuuksista sijoitusrahaston nimi ja osuuksien lukumäärä. Hallinta- ja nautintaoikeuden haltijan on ilmoitettava oikeudestaan varoihin vastaavat tiedot kuin omistajan ja lisäksi hänellä olevan oikeuden laji. Jos esimerkiksi 1 000 kappaletta Nokia Oyj:n osakkeita on lahjoitettu siten, että oikeuden niiden tuottoon on saanut henkilö A ja omistusoikeuden henkilö B, A:n on ilmoitettava veroilmoituksessaan yhtiön nimi (Nokia Oyj), osakkeiden (arvo-osuuksien) lukumäärä (1 000) ja oikeuden laji (tuoton saaja). B:n on puolestaan ilmoitettava veroilmoituksessaan yhtiön nimi, osakkeiden lukumäärä ja oikeuden laji (omistaja).

Pääsäännöstä poiketen veroilmoituksessa on saamisista ilmoitettava myös niiden arvo. Tämä koskee luonnollisesti vain niitä saamisia, joita ilmoittamisvelvollisuus ylipäättään koskee eli *muuta* kuin korkotulon lähdeverotuksen piiriin kuuluvia ja vastaavia Euroopan talousalueella liikkeelle laskettuja arvopaperin tai arvo-osuuden muodossa olevia joukkovelkakirjoja ja saatavia. Arvotietona on ilmoitettava saatavan nimellisarvo.

Vaikka veroilmoituksessa ei ilmoiteta varojen arvoja edellä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta, luonnollisen henkilön ja kuolinpesänkin on veroviranomaisen kehotuksesta yksittäistapauksissa annettava myös varojen arvoa koskevia tietoja ja selvityksiä (VML 11 §). Selvitystä voidaan pyytää esimerkiksi omaisuuden hankintahinnasta.

Laji-, lukumäärä- ja yksilöintitietojen lisäksi *kiinteistöistä* on veroilmoituksessa *erikseen ilmoitettava* verovuoden aikana kiinteistön tiedoissa tapahtuneet muutokset. Muutoksilla tarkoitetaan kiinteistön tiedoissa kiinteistön hankinnan, rakentamisen, maankäytön muuttumisen, perusparannuksen, huomattavien korjaustoimenpiteiden tai muun tällaisen syyn vuoksi tapahtuneita muutoksia. Selvitys muutoksista annetaan kiinteistöselvityslomakkeella 3 tai 3 A. Erillistä selvitystä ei kuitenkaan tarvitse antaa enää veroilmoituksen yhteydessä, jos selvitys muutoksista on toimitettu verohallinnolle jo aikaisemmin.

Veloistaan luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän on ilmoitettava VML 10 §:n 3 momentissa tarkoitetut lainat. Ilmoittamisvelvollisuus koskee luotto- ja rahoituslaitoksen, valtion, kunnan, vakuutus- ja eläkelaitoksen, huoltokonttorin ja työnantajan verovelvolliselle myöntämiä lainoja. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus koskee tältä osin samoja lainoja, jotka mainitut lainantajat ovat sivullisina tiedonantovelvollisina velvolliset ilmoittamaan verohallinnolle VML 16 §:n 5 momentin nojalla. Lisäksi verovelvollisen on ilmoitettava muutkin lainansa, jos niiden korko on verotuksessa vähennyskelpoinen. Lainasta on ilmoitettava sen käyttötarkoitus, maksamatta oleva määrä verovuoden päättyessä ja mahdollinen lainan numero. Huomattakoon, että VML 7 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on ilmoitettava veroviranomaiselle myös muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Tällainen muu tieto, joka on ilmoitettava, on esimerkiksi tuloverolain 33 b §:n 4 momentissa tarkoitettu osakkaan yhtiöstä ottama laina, joka vähennetään yhtiön osakkeiden arvosta jaettaessa osinkoa pääoma- ja ansiotuloksi, vaikka laina ei olisikaan sellainen, joka VML 10 §:n 3 momentin perusteella on ilmoitettava.

Verohallinto saa varoja ja velkoja koskevia tietoja myös jatkossa sivullisilta tiedonantovelvollisilta ja ylläpitää eräitä varallisuustietoja sisältäviä rekistereitään. Verohallinto merkitsee sivullisilta ja verohallinnon rekistereistä saatavat varallisuustiedot luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle lähetettävälle esitäytetylle veroilmoitukselle.

Esitetyt veroilmoituksen muiden tietojen tapaan verovelvollisen velvollisuutena on korjata virheelliset esitetyt tiedot, lisätä veroilmoitukselle sellaiset varat ja velat, jotka hän on velvollinen ilmoittamaan, ja palauttaa veroilmoitus verohallinnolle (VML 7 §:n 3 ja 5 momentti). Verovelvollisen on siis palautettava esitetyt veroilmoitus jo pelkästään sen johdosta, että varoja ja velkoja koskeviin tietoihin on jotain lisättävää tai korjattavaa. Jos verovelvollinen ei ole saanut esitettyä veroilmoitusta hänen on vastaavasti annettava oma-aloitteisesti veroilmoitus jo sen johdosta, että hänellä on ollut ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvia varoja ja velkoja.

Myös muiden kuin luonnollisen henkilön ja kuolinpesän velvollisuus ilmoittaa varallisuustietoja muuttuu eräiltä osin. Yhteisön ja yhtymän on ilmoitettava varansa ja velkansa (VML 7 §:n 6 momentti ja 10 §:n 1 momentti). Tuloverolain 20 – 22 §:ssä tarkoitetuista tuloverosta osittain tai kokonaan vapaista sekä yleishyödyllisistä yhteisöistä, asunto-osakeyhtiöstä sekä keskinäisestä kiinteistöosakeyhtiöstä ja asunto-osuuskunnasta on erikseen säädetty, ettei näiden yhteisöjen tarvitse antaa veroilmoitusta pelkästään varojensa ja velkojensa ilmoittamiseksi, ellei kysymys ole kiinteistöverotukseen vaikuttavista tiedoista, jotka ovat muuttuneet verovuoden aikana (VML 7 §:n 6 momentti). Yksityiskohtaiset määräykset veroilmoituksessa ilmoitettavista varallisuustiedoista ovat Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista.

Kiinteistöverolain 15 §:n mukaan kiinteistön verotusarvon perusteena ovat kiinteistöä koskevat tiedot kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävän kalenterivuoden lopussa. Pääsääntö on, että veroilmoituksessa myös kiinteistövarallisuus ilmoitetaan sen mukaisena kuin se on verovelvollisen verovuoden päättyessä. Jos veroilmoitus annetaan kalenterivuodelta, veroilmoituksessa annettavat tiedot ovat kiinteistöverolain 15 §:n edellyttämiä kalenterivuoden lopun tietoja. Jos kiinteistö kuuluu yhteisölle tai yhtymälle, jonka tilikausi ja verovuosi poikkeaa kalenterivuodesta, verovuoden päättymishetken tiedot eivät välttämättä vastaa kiinteistöverolain 15 §:n mukaisia kalenterivuoden lopun tietoja. Jos kiinteistön tiedot ovat muuttuneet tilikauden päättymisen ja kalenterivuoden lopun välisenä aikana esimerkiksi rakentamisen tai perusparannuksen vuoksi, kiinteistön verotusarvoa ei voida laskea tilikauden päättymishetken tilanteen perusteella oikein.

Jotta kiinteistöverotus voidaan toimittaa oikeiden tietojen perusteella, Verohallituksen päätöksen (1379/2006) 16 § 1 momentissa on määrätty niitä tilanteita silmällä pitäen, joissa verovuosi poikkeaa kalenterivuodesta, että kiinteistön tiedoissa kalenterivuoden loppuun mennessä seuraavan verovuoden aikana tapahtuneista muutoksista on erikseen annettava selvitys kalenterivuotta seuraavan tammikuun loppuun mennessä. Jos yhteisön tilikausi on esimerkiksi 1.10.2005 - 30.9.2006 ja sen omistamalla kiinteistöllä on suoritettu perusparannus marras-joulukuussa 2006, yhteisön on annettava verovirastolle perusparannuksesta erikseen selvitys viimeistään 31.1.2007. Antaessaan veroilmoituksen verovuodelta 2007 (tilikausi 1.10.2006 - 30.9.2007) yhteisön on annettava selvitys verovuonna 2007 tapahtuneista kiinteistön tietojen muutoksista. Selvitystä marras-joulukuussa 2006 suoritetusta perusparannuksesta ei tällöin kuitenkaan tarvitse antaa, jos se on annettu veroviranomaiselle jo aikaisemmin. Erillinen selvitys on ollut annettava ensimmäisen kerran 31 tammikuuta 2007 mennessä, jolloin se koskee kalenterivuoden 2006 loppuun mennessä tapahtuneita muutoksia.

2.6. Tositteet

Tähän saakka muun verovelvollisen kuin kirjanpitovelvollisen on tullut yleensä liittää kuitti tai muu tosite veroilmoitukseensa osoittaakseen oikeutensa vähennykseen. Uuden VML 10

§:n mukaan veroilmoitukseen ei verovuodesta 2005 alkaen liitetä tositteita.

Tositteella tarkoitetaan kuittia tai muuta asiakirjaa, joka todentaa maksun tai muun suorituksen tapahtumisen, ajankohdan tai perusteen. Tositteita ovat muun muassa laskut, tilisiirtokuitit, kassakuitit, palkkakuitit, kauppakirjat ja muut sopimukset. Tositteen verovelvollinen saa yleensä toiselta henkilöltä tai esimerkiksi yritykseltä, jolta hän on ostanut tavarat tai palvelun, tai rahalaitokselta, joka on välittänyt maksun. Veroilmoituksen liitelmakkeet ja verovelvollisen verotusta varten laatimat vapaamuotoiset selvitykset eivät ole VML 10 §:ssä tarkoitettuja tositteita. Liitelmakkeet on liitettävä veroilmoitukseen.

VML 10 § koskee kaikkia verovelvollisryhmiä, siis myös ei-kirjanpitovelvollisia. Henkilöverotuksessa lähtökohtana on jatkossa, että veroilmoituksessa ja sen liitelmakkeella olevat tiedot ja selvitykset tulojen ja vähennysten perusteesta ja määrästä ovat oikeat ja riittävät, eikä niitä tarvitse todentaa tositteilla. Verohallinto pyytää verovelvollista esittämään tositteet silloin, kun tositteiden esittäminen on ilmoitettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi yksittäistapauksessa tarpeen. VML 11 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta esitettävä tositteet. Tositteiden esittämistä voidaan vaatia paitsi verotusta toimitettaessa myös säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen, kun verotukseen haetaan muutosta tai veroviranomainen käsittelee kysymystä verotuksen oikaisusta. Muutoksenhakuviranomaisia ovat verovirasto, verotuksen oikaisulautakunta, hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Jos verovelvollinen ei viranomaisen kehotuksesta huolimatta esitä tosittetta, hänelle voidaan määrätä veronkorotus VML 11 ja 32 §:n nojalla. Tositteen esittämättä jättämisestä voi myös seurata, että esimerkiksi verovelvollisen vaatima vähennys evätään tai hänelle jo myönnetty vähennys poistetaan, ellei muutoinkaan ole saatettu todennäköiseksi, että verovelvollisella on oikeus vähennykseen.

Jos verovelvollinen VML 10 §:stä huolimatta liittää kuitenkin tai muun tositteen veroilmoitukseensa, verohallinto ottaa tositteen vastaan sekä käsittelee ja arkistoi sen normaalilla tavalla.

Verohallitus voi verovalvonnallisista syistä määrätä, että verovelvollisen on pääsäännöstä poiketen liitettävä tositteet veroilmoitukseen (VML 10 §). Tällöin kysymys ei ole yksittäisessä verotusasiassa annettavasta määräyksestä, vaan Verohallituksen päätökseen otettavasta määräyksestä, jonka mukaan verovelvollisten on esimerkiksi osoittaakseen oikeutensa tiettyyn vähennykseen liitettävä tositteet veroilmoitukseen. Verohallitus ei ole toistaiseksi antanut tällaisia määräyksiä.

Verovelvollisen on itse säilytettävä veroilmoituksessa ilmoitettuihin tietoihin kohdistuvat tositteensa viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 11 a §). Säilyttämisvelvollisuus ei kuitenkaan koske tositteita samoista tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt esitetyille veroilmoitukselle. Tositteita tällaisista tiedoista ei tarvitse säilyttää, jos ne ovat oikeat ja vastaavat täsmälleen verovelvollisella olevien tositteiden mukaisia tietoja. Jos esitetyt tieto on virheellinen, verovelvollisen on ilmoitettava oikea tieto veroilmoituksellaan ja säilytettävä oikean tiedon todentava tositte.

Esimerkki 7. Esitetyt tietojen mukaan työnantaja A on maksanut verovelvolliselle palkkaa 10 000 euroa ja palkasta on toimitettu ennakonpidätystä 3 000 euroa. Tieto palkan ja pidätyksen määrästä on virheellinen. Todellisuudessa palkan määrä on ollut 1 000 euroa ja pidätyksen määrä 300 euroa. Verovelvollisen on korjattava virheellinen palkan ja ennakonpidätyksen määrä ja palautettava korjattu esitetyt veroilmoitus verohallinnolle. Hänen on säilytettävä työnantajalta saamansa palkkakuitti tai

muu tosite, joka todentaa palkan ja pidätyksen oikean määrän.

Säilyttämisvelvollisuus ei koske myöskään niitä tositteita, jotka verovelvollinen on toimittanut veroviranomaiselle (VML 11 a §). Tämä koskee sekä verovelvollisen omaaloitteisesti että veroviranomaisen kehotuksesta veroviranomaiselle toimittamia tositteita.

Verohallitus voi verovalvontaan liittyvistä syistä määrätä, että verovelvollisen on säilytettävä tositteet myös niistä tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt esitäytetylle veroilmoitukselle. Toisaalta Verohallitus voi myös rajoittaa lain mukaista tositteiden säilyttämisvelvollisuutta, kun tositteiden säilyttämisvelvollisuus on ilmeisesti tarpeetonta (VML 11 a §). Verohallitus ei ole toistaiseksi antanut määräyksiä, jotka laajentaisivat tai supistaisivat VML 11 a §:stä ilmenevää tositteiden säilyttämisvelvollisuutta.

VML:ssä ei ole säännöksiä siitä, millä tavoin verovelvollisen on säilytettävä tositteet. Tositteiden säilyttämisen tarkoituksesta johtuen tositteet on säilytettävä siten, että ne ovat esitettävissä ja selväkielisinä luettavissa silloin, kun veroviranomainen tai muutoksenhakuviranomainen VML 11 a §:n mukaisen ajan kuluessa vaatii tosittteen esittämistä. Lähtökohtana on, että verovelvollisen on säilytettävä alkuperäinen tosite. Jos tosite on sellaista materiaalia, että sille tehty merkinnät haalistuvat lukukelvottomaksi, verovelvollisen on syytä säilyttää alkuperäisestä tositteesta myös kestävä valokopio. Sähköisessä muodossa oleva tosite voidaan säilyttää myös sähköisessä muodossa. Se on voitava tarvittaessa saattaa paperimuotoon. Verohallitus katsoo, että verovelvollinen voi muutenkin täyttää tositteiden säilyttämisvelvollisuutensa skannaamalla paperimuotoiset tosittensa ja säilyttämällä ne sähköisessä muodossa, kunhan ne ovat tarvittaessa saatettavissa paperimuotoon.

Tositteet on säilytettävä, jotta verovelvollinen voi vaadittaessa todentaa veroilmoituksella ilmoittamiensa tietojen oikeellisuuden, esimerkiksi oikeutensa vähennykseen. Siitä, ettei tosittetta voida esittää esimerkiksi sen katoamisen johdosta, ei sellaisenaan seuraa, että vähennystä ei myönnetä tai jo myönnetty vähennys poistetaan. Myös muu luotettava selvitys oikeudesta vähennykseen voidaan hyväksyä verotuksessa. Riittävänä selvityksenä voidaan tapauksesta riippuen pitää myös verovelvollisen vapaamuotoista selvitystä, jonka johdosta esimerkiksi vähennyksen perusteena olevien menojen aiheutumista voidaan pitää todennäköisenä ja niiden määrä voidaan arvioida.

Tositteita ja niiden säilyttämistä koskevia uusia säännöksiä sovelletaan verovuodesta 2005 alkaen.

2.7. Muistiinpanot

VML:n muistiinpanovelvollisuutta koskevat säännökset on uudistettu eräiltä osin. Samalla on kumottu Verohallituksen päätös muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1807/1995). Sen ovat korvanneet Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista olevat tarkemmat määräykset muistiinpanovelvollisista ja muistiinpanoista.

Entiseen tapaan muistiinpanovelvollisuus koskee muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävää tulonhankkimistoimintaa, josta verovelvollinen ei ole kirjanpitovelvollinen. Uuden VML 12 §:n mukaan muistiinpanoja on pidettävä maatilataloudesta, metsätaloudesta, vuokraustoiminnasta, sijoitustoiminnasta ja muusta sellaisesta tulonhankkimistoiminnasta. Verohallituksen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen 39 §:stä

(päättös 5/2006) ja 40 §:stä (päättös 1379/2006) ilmenee, että muistiinpanovelvollisuus koskee VML 12 §:ssä mainittujen toimintojen lisäksi tuloja kiinteistöstä ja kalastuksesta, viran sivutuloja ja palvelurahatuloja sekä tuloja tekijänoikeudesta, keksinnöstä, patentista ja tavaraleimasta, katsastusten ja tarkastusten toimittamisesta, velaksiannosta, toimeksisaannista, kurssien järjestämisestä, yksityistuntien antamisesta ja muusta sellaisesta toiminnasta samassa laajuudessa kuin tähänkin saakka. Verohallituksen päätöksessä olevat muistiinpanojen sisältöä koskevat vaatimukset vastaavat pääosin entisiä määräyksiä.

Uuden VML 12 §:n mukaan muistiinpanoja on pidettävä myös *sijoitustoiminnasta*. Sijoitustoimintaa on muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävä varojen sijoittaminen arvopapereihin, sijoitusrahastojen rahasto-osuuksiin ja muuhun vastaavaan omaisuuteen sekä kaupankäynti tällaisella omaisuudella (HE 91/2005 s. 34 ja Verohallituksen päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 39 §:n 4 momentti päätöksessä 5/2006 ja 40 §:n 4 momentti päätöksessä 1379/2006). Sijoitustoiminnan varallisuutta ovat tyypillisesti yksityishenkilöiden sijoitukset julkisesti noteerattuihin arvopapereihin, muihin liikeosakkeisiin, sijoitustarkoituksessa hankittuihin asuntoihin ja rahasto-osuuksiin. Sen sijaan sijoitustoiminnan piiriin kuuluvina varoina ei pidetä verovelvollisen henkilökohtaista käyttöä tai kulutusta palvelevaa omaisuutta, kuten hänen tai hänen perheensä käytössä olevaa vapaa-ajan kiinteistöä, golf-osaketta tai loma-osakkeita.

Sijoitustoiminnan laajuus ei sinänsä vaikuta muistiinpanovelvollisuuteen. Muistiinpanoja on siten pidettävä, vaikka sijoitusten arvo tai esimerkiksi osakkeiden lukumäärä on vähäisempikin.

Sijoitustoiminnan muistiinpanoja pidetään lähinnä luovutusvoiton verotusta varten. Tarkoituksena on, että muistiinpanoista saadaan selvitys luovutusvoiton ja –tappion laskemiseksi tarpeellisista seikoista. Muistiinpanoista ja niihin liittyvistä tositteista on käytävä ilmi omaisuuden hankinta-ajankohta, saantotapa, hankintameno, hankintameno osakeantien ja splitien johdosta tapahtuneet muutokset, luovutusajankohta, luovutushinta, hankintaan ja luovutukseen liittyvät muut kustannukset sekä muut luovutusvoiton verotusta varten tarpeelliset tiedot (HE 91/2005 s. 34 ja Verohallituksen päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 39 §:n 3 momentti päätöksessä 5/2006 ja 40 §:n 3 momentti päätöksessä 1379/2006).

Suuri osa VML 12 §:n mukaisen sijoitustoiminnan varallisuudesta on arvo-osuuksia ja sijoitusrahaston rahasto-osuuksia. Verovelvollisen ei tarvitse laatia tällaisesta varallisuudesta erillisiä muistiinpanoja. Riittävää on, että verovelvollinen säilyttää tai pitää saatavillaan arvo-osuustilinsä hoitajalta saamansa tiliotteet tai rahastoyhtiöltä saamansa raportit, joista edellä mainitut tiedot käyvät ilmi. Muusta sijoitustoimintavarallisuudestaan verovelvollisen on itsensä pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joista tiedot ilmenevät. Muistiinpanoja sijoitustoiminnasta on pidettävä verovuodesta 2005 alkaen.

Muistiinpanoja voidaan pitää tai säilyttää paitsi paperimuodossa myös sähköisessä muodossa tietokoneella. Tämä koskee sekä sijoitustoimintaa että muuta muistiinpanovelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa. Muistiinpanot on kuitenkin voitava aina tarvittaessa tulostaa paperimuotoon.

Verovuotta koskevat muistiinpanot ja niihin liittyvät tositteet on säilytettävä viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, kuten ennenkin.

3. Verotuksen toimittaminen

Verotuksen toimittamista koskevien uusien säännösten mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta VML 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella (VML 26 §:n 5 mom). Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua (VML 26 §:n 6 mom). Uusia säännöksiä on sovellettu ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

VML 26 §:n 6 momentissa on määritelty veroviranomaisen *tutkimisvelvollisuus*. Säännöksen mukaan verohallinnon on verotusta toimittaessaan tutkittava verotusta varten saamansa tiedot ja selvitykset. Toisin kuin aiempien säännösten mukaan, verohallinto voi verotusta toimittaessaan kuitenkin käsitellä ja tutkia asioita eri tavoin. Osa asioista voidaan käsitellä summaarisemmin ja osan asioista verohallinto voi ottaa erikseen tarkemmin tutkittavaksi. Uusilla säännöksillä on luotu asianmukainen säädöspäätös *valikoinnin* soveltamiselle verotuksessa. Verotuksessa on käsiteltävä suuri määrä asioita lyhyehkön ajan kuluessa. Sääntelyn tarkoituksena on varmistaa, että verotus voidaan toimittaa oikein ja tasapuolisesti ainakin taloudellisesti merkittävässä tai muutoin olennaisissa asioissa.

Uusien säännösten mukaan verohallinto voi käsitellä summaarisemmin sellaiset asiat, joissa tarvetta tietojen ja selvitysten oikeellisuuden tarkempaan tapauskohtaiseen tutkimiseen ei ilmeisesti ole. Verotusta varten saatuja tietoja voidaan tällöin tutkia täysin koneellisesti esimerkiksi vertailemalla verovelvollisen ilmoittamien tietojen loogisuutta ja eri tavoin saatujen tietojen yhtäpitävyyttä. Koneellisesti voidaan esimerkiksi tutkia palkansaajan ilmoittamien ja työnantajalta saatujen palkkatulotietojen tai arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen tietojen yhtäpitävyyttä.

Verohallinto voi valikoida erikseen tutkittavaksi asiat, joissa verotuksen toimittaminen oikein ilmeisesti edellyttää tietojen ja selvitysten tarkempaa käsittelyä. Valikoinnin perusteena ovat pääsääntöisesti verohallinnon ennalta määrittelemät valikointiehdot. Ne tapaukset, jotka toteuttavat asetetut ehdot, käsitellään tarkemmin. Verotuksen yhtenäisyyden edistämiseksi lähtökohtana on, että koko maassa sovelletaan samoja valikointiehtoja ja yhtenäisiä työmenetelmiä.

Valikointiehtoja ovat esimerkiksi tulon tai vähennyksen määrä, tiedoissa olevat ristiriitaisuudet ja erilaiset painopistealueet. Tulon tai vähennyksen määrän ollessa valikointiehtona tapaukset, jotka tilanteesta riippuen ylittävät tai alittavat raja-arvon, valikoidaan. Tietojen vertailuun perustuen voi valikoida esimerkiksi tapaus, jossa verovelvollinen vaatii vähennettäväksi asuntolainakorkoja, vaikka hänellä ei verohallinnon tietojen mukaan ole omistuksessaan asuntoa. Painopistealue valikointiehtona voi merkitä sitä, että verovaikutuksesta riippumatta kaikki määrätyt toimenpiteet tai esimerkiksi vähennysvaatimukset tutkitaan tarkoin.

Lähtökohta on, että kunkin verovelvollisen kohdalla tutkitaan erikseen vain valikointiehdot täyttävät asiat, esimerkiksi tietyt vähennysvaatimukset. Uudet säännökset eivät kuitenkaan rajoita veroviranomaisen oikeutta tutkia mikä tahansa asia tai kenen tahansa verovelvollisen verotus kokonaisuudessaankin tarkoin verotuksen toimittamiseksi oikein. Lisäksi verovilpin ehkäisemiseksi valikointiehtona voidaan käyttää satunnaisotantoja, joiden perusteella esimerkiksi joka 50. tai 100. veroilmoitus valikoidaan erikseen käsiteltäväksi.

Valikointiehtojen julkisuus ja salassapito määräytyy viranomaistoiminnan julkisuutta koskevien yleisten säännösten mukaan. Hallituksen esityksessä 91/2005 s. 17 todetaan, että valikointiehdot ovat luonteeltaan viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n 15. kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta. Tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua. Tämän vuoksi valikointiehdot ovat hallituksen esityksen perustelujen mukaan salassa pidettäviä mainitun lain edellyttämässä laajuudessa. Eri tavat, joilla veroviranomainen käsittelee ja tutkii verotusta varten saatuja tietoja ja selvityksiä, ovat samanarvoisia myös VML:n uusien säännösten mukaisten verotuksen oikaisun edellytysten kannalta. Näin ollen voidaan pitää lähtökohtana, etteivät verovelvollisen oikeussuojatarpeetkaan edellytä verovelvolliselle ilmoitettavan, onko hänen verotuksessaan sovellettu valikointiehtoja vai ei ja mikä on ollut valikointiehtojen konkreettinen sisältö.

4. Jäännösveron korko ja ennakon täydennysmaksu

Jäännösveron koron ja palautuskoron korkoaika on muuttunut verovuodesta 2005 alkaen. Muuttuneiden säännösten mukaan jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden *helmikuun* 1 päivästä lähtien (VML 44 §:n 1 mom). Jäännösveron korko lasketaan nykyiseen tapaan jäännösveron ensimmäiseen eräpäivään saakka ja palautuskorko ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun saakka. Verovuodesta 2005 alkaen jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä lähtien myös silloin, kun toimitettua verotusta muutetaan (VML 77 §:n 1 mom).

Verovuodesta 2005 alkaen verovelvollinen on voinut maksaa *ennakon täydennysmaksua* entistä pidempään. Ennakon täydennysmaksu, joka on maksettu viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä, luetaan verovuoden verojen hyväksi (VML 34 §:n 3 mom). Ennakon täydennysmaksu vaikuttaa tällöin myös jäännösveron korkoon ja palautuskorkoon. Jos verovelvollinen suorittaa ennakon täydennysmaksua verovuotta seuraavan vuoden tammikuun 31 päivän jälkeen, jäännösveron korko tai palautuskorko lasketaan ennakon täydennysmaksun suorittamista seuraavasta päivästä siten, että täydennysmaksu otetaan huomioon. Ennakon täydennysmaksun suorittamista edeltäneeltä ajalta jäännösveron korko tai palautuskorko lasketaan ottamatta ennakon täydennysmaksua huomioon.

Esimerkki 8. Verovuodelta 2005 tulisi maksettavaksi jäännösveroa 8 000 euroa. Verovelvollinen maksaa ennakon täydennysmaksua 4 000 euroa 30.6.2006. Jäännösveron korko lasketaan 8 000 euron määrälle ajalta 1.2.2006 - 30.6.2006 ja 4 000 euron määrälle ajalta 1.7.2006 - 4.12.2006 (vuoden 2005 jäännösveron 1. erän eräpäivä on 4.12.2006).

Ennakon täydennysmaksuun rinnastetaan verovelvollisen jäännösverona suorittama määrä, jonka verovelvollinen suorittaa viimeistään kuukautta ennen verovuoden verotuksen päättymistä (VML 44 §:n 2 mom). Jos veroa maksetaan jäännösveron tilisiirtolomakkeella ennen eräpäivää ja viimeistään kuukautta ennen verotuksen päättymistä, maksu luetaan siis verovuoden verojen hyväksi ja otetaan huomioon jäännösveron korkoa ja palautuskorkoa laskettaessa samalla tavoin kuin ennakon täydennysmaksu.

Verovelvollisen maksaessa jäännösveroa viimeistään kuukautta ennen verotuksen päättymistä, hänelle lähetetään uusi verotuspäätös ja myös uudet jäännösveron tilisiirtokortit, jos jäännösveroa vielä jää maksettavaksi.

VML 49 §:n mukaan verotus päättyy Verohallituksen määräämänä ajankohtana, kuitenkin viimeistään verovuotta seuraavan lokakuun loppuun mennessä. Jos verotus päättyy 31. lokakuuta, ennakon täydennysmaksu on maksettava viimeistään 30 syyskuuta (tai jos mainittu päivä sattuu lauantaiksi tai sunnuntaiksi, seuraavana arkipäivänä). Tällöin ennakon täydennysmaksu, joka maksetaan ajanjaksolla 1.10. verovuonna - 30.9. verovuotta seuraavana vuonna, kohdistetaan uusien säännösten mukaan verovuoden veroille. Esimerkiksi elokuussa 2007 maksettava ennakon täydennysmaksu luetaan verovuoden 2006 verojen hyväksi.

Verovelvollinen voi halutessaan kohdistaa ennakon täydennysmaksun myöhemmän

verovuoden verolle. Tämä tapahtuu siten, että verovelvollinen merkitsee ennakon täydennysmaksun tilisiirtokortille sen myöhemmän verovuoden, jonka verolle hän haluaa maksun kohdistettavaksi ja tämä tieto syötetään osana maksutietoja maksua suoritettaessa.

Uudet säännökset jäännösveron koron ja palautuskoron korkoajasta ja ennakon täydennysmaksusta eivät koske yhteisöjä. Maksettavasta yhteisökorosta, palautettavasta yhteisökorosta ja yhteisön ennakon täydennysmaksusta on säädetty erikseen. Säännökset eivät ole tässä yhteydessä muuttuneet.

5. Verotuksen oikaisu

5.1. Yleistä

Viranomaisen aloitteesta tapahtuvaan tuloverotuksen muuttamiseen liittyviä termejä on muutettu siten, että käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus on korvattu termillä verotuksen oikaisu. Verotuksen oikaisu voi tapahtua verovelvollisen hyväksi tai hänen vahingokseen. Verovelvollisen hyväksi tehtävän verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset ovat pysyneet ennallaan. Sen sijaan verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset ovat muuttuneet. Uuden lain mukaan verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun muodollisia edellytyksiä on muutettu siten, että ne ottavat aiempaa paremmin huomioon verotukseen liittyvän massamenettelyn ja tällaiseen menettelyyn liittyvät virhemahdollisuudet. Verovirasto voi korjata verotuksen virheitä joissakin tapauksissa aiempaa laajemmin ja joustavammin. Samalla on pyritty vähentämään säännösten soveltamisen muodollisiin edellytyksiin liittyvää tulkinnanvaraisuutta. Tähän liittyvä olennainen muutos on, että verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan virheen korjaamisen edellytyksiin ei enää vaikuta, onko viranomainen tutkinut tai onko sen katsottava tutkineen asian verotusta toimittaessaan.

VML 26 §:n 5 momentin mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. VML 26 §:n 6 momentin mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Vaikka asian tutkimisella ei VML:n uusien oikaisusäännösten mukaan olekaan merkitystä verotuksen oikaisun muodollisten edellytysten kannalta, on huomattava, että uudistetussakin verotusmenettelyssä veroviranomainen selvittää ja tutkii asiat laissa säädetyllä tavalla jo säännönmukaisessa verotuksessa ja pyrkii luonnollisesti tekemään oikean verotuspäätöksen jo tässä vaiheessa. Kuten aikaisemminkin, lähtökohtaisesti sitova päätös verovuoden verotuksesta tehdään säännönmukaisessa verotuksessa. Verotuksen oikaisu on poikkeuksellinen menettely, joka tulee kysymykseen vain, jos verotuksen oikaisulle säädetyt muodolliset edellytykset täyttyvät.

Verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi on säädetty VML 55 §:ssä. Säännökset verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan verotuksen perusteista ja määräajoista ovat puolestaan VML 56 §:ssä.

Verotuksen oikaisua koskevia uusia säännöksiä sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen. Muutettaessa vuotta 2006 edeltäneiden vuosien verotusta käytetään jatkossakin vanhoja nimityksiä jälkiverotus ja veronoikaisu ja sovelletaan näiden säännösten mukaisia jälkiverotuksen ja veronoikaisun muodollisia edellytyksiä.

Teknisesti verotuksen oikaisut tehdään veronoikaisujen ja jälkiverotusten tapaan verohallinnon muutosverotuksia käsittelevällä MUKO-sovelluksella.

5.2. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi koskevan säännöksen muodolliset edellytykset ovat pysyneet ennallaan. VML 55 §:n mukaan, jos verovelvolliselle on virheen johdosta pantu liikaa veroa, verovirasto oikaisee verotuksen. Verotusta ei kuitenkaan voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Säännöksen nojalla voidaan oikaista kaikenlaiset virheet. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

5.3. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verovelvollisen vahingoksi tapahtuvasta verotuksen oikaisusta säädetään VML 56 §:ssä. Säännöksen 1 momentin mukaan verovirasto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Verotusta ei kuitenkaan voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. VML 56 §:n on tarkoitus kattaa kaikki tilanteet, joissa verotuksessa on virhe, jonka johdosta verotuspäätös poikkeaa verovelvollisen eduksi siitä, mitä tapauksen tosiasiat ja voimassa oleva lainsäädäntö ja niiden soveltamista koskeva oikeuskäytäntö edellyttävät. Vastaavat säännökset koskevat kiinteistöverolain 25 §:n mukaan myös kiinteistöverotukseen liittyviä verotuksen oikaisuja.

VML 56 §:n 2 – 4 momentin mukaan verotuksen oikaisulle verovelvollisen vahingoksi on kolme eripituista määräaika, joiden kuluessa verotus voidaan oikaista. Säännöksen mukaiset oikaisuperusteet ja niihin liittyvät oikaisun enimmäismääräajat voidaan jaotella seuraavasti:

Peruste

Oikaisun enimmäismääräaika

56 § 2 mom (kaikki virheet)	1 vuosi
56 § 3 mom (laskuvirhe tai vastaava erehdys)	2 vuotta
56 § 4 mom (ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti)	5 vuotta

Kaikki määräajat lasketaan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan kalenterivuoden alusta:

Esimerkki 9. Luonnollisen henkilön verotus vuodelta 2006 päättyy 31.10.2007. Yhden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2008, kahden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2009 ja viiden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2012.

Esimerkki 10. Osakeyhtiö A:n verovuoden 2006 muodostava tilikausi on ollut 1.7.2005 - 30.6.2006. Yhteisön verotus päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Osakeyhtiö A:n verotus vuodelta 2006 päättyy siten 30.4.2007. Yhden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2008, kahden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2009 ja viiden vuoden oikaisuaika päättyy 31.12.2012.

VML 56 §:n 2 momenttia, jonka perusteella voidaan oikaista lähtökohtaisesti kaikenlaiset virheet, voidaan pitää verovelvollisen vahingoksi tehtäviä oikaisuja koskevana yleissäännöksenä. VML 56 §:n 3 ja 4 momentti ovat 2 momenttiin nähden erityissäännöksiä.

Niiden soveltaminen edellyttää, että säännöksissä säädetty erityiset edellytykset täyttyvät. Jos nämä erityiset edellytykset täyttyvät, verotus oikaistaan VML 56 §:n 3 tai 4 momentin nojalla siinäkin tapauksessa, että VML 56 §:n 2 momentin mukaista yhden vuoden oikaisuaikaa olisi vielä jäljellä. Näin on syytä tehdä siitä huolimatta, vaikka VML 56 §:n 2 ja 3 momenttia sovellettaessa oikaisun lopputulos on sama, koska säännöksiin liittyvät korkoseuraamuksetkin ovat samat. Teknisesti samanaikaisesti käsiteltävänä olevat VML 56 §:n 2 ja 3 momentin nojalla oikaistavat virheet voidaan ja tulisikin oikaista samalla muutospäätöksellä, mutta päätöksestä tulee käydä ilmi, millä perusteella kukin virhe on oikaistu. Silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty ja sovelletaan VML 56 §:n 4 momenttia, ovat myös seuraamukset erilaiset, koska VML 57 §:n 1 momentin mukaan on määrättävä myös säädetty veronlisäys ja veronkorotus. VML 56 §:n 2 momentin mukaisen yhden vuoden määräajan umpeuduttua verotus voidaan oikaista vain, jos VML 56 §:n 3 tai 4 momentin soveltamisedellytykset täyttyvät. Verotuksen oikaisupäätöksestä tulee käydä ilmi, onko verotusta oikaistu VML 56 §:n 2, 3 vai 4 momentin perusteella.

Verotuksen oikaisua koskevien säännösten soveltamisedellytykset ratkaistaan nykyiseen tapaan *asiakohtaisesti*. Jos verotuspäätöksessä on useita virheitä, kuten aiheettomia vähennyksiä tai verottamatta jääneitä tuloeria, kunkin virheen oikaisuedellytykset ja määräajat ratkaistaan erikseen.

Esimerkki 11. Verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksellaan ilmoittamatta kiinteistön myynnistä saamansa luovutusvoiton ja voitto on jäänyt verottamatta. Verotusta toimittaessaan veroviranomainen on tallennusvirheen vuoksi vähentänyt oikeanmääräisenä vaadittua suuremman vähennyksen asunnon ja työpaikan välisten matkojen osalta. Oikaisuaika määräytyisi sen mukaan, onko verovelvollinen laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuden kysymyksessä olevan asian osalta. Kiinteistön luovutusvoiton verotukseen liittyvä virhe voitaisiin korjata viiden vuoden määräajassa. Matkakustannuksiin liittyvän tallennusvirheen korjaamiseksi oikaisu olisi tehtävä kahden vuoden määräajassa (HE 91/2005 vp. s. 38-39).

Kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi, verovelvollisen maksettavaksi määrätään oikaisusta aiheutuva veron määrän lisäys säädettyine korkoineen. Verotuksen oikaisussa määrätyn veron vanhentumisen ja perimisen määräajat lasketaan verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain (367/1961) 11 §:n mukaisesti veron määräämistä eli oikaisupäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden alusta. Vanhentumis- ja perimisajat määräytyvät siis samalla tavoin kuin veronoikaisuin tai jälkiverotuksin määrätyn veron vanhentumis- tai perimisajat tähänkin saakka. Eduskunta on hyväksynyt 30.1.2007 uuden lain verojen ja maksujen täytäntöönpanosta, joka korvaa verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain. Myöskään uudessa laissa veron vanhentumisen ja perimisen määräaikoja ei ole muutettu nyt merkityksellisiltä osin.

5.4. Yhden vuoden oikaisuaika

VML 56 §:n 2 momentin nojalla voidaan lähtökohtaisesti oikaista yhden vuoden kuluessa kaikki verotuspäätöksessä olevat virheet. Säännöksen mukaan virheen laadulla tai sillä, kuka on virheen aiheuttanut, ei ole merkitystä toisin kuin sovellettaessa VML 56 §:n 3 tai 4 momenttia, jolloin virheen laatu tai aiheuttaja on merkityksellinen. Verotus voidaan oikaista VML 56 §:n 2 momentin nojalla, vaikka verovelvollinen olisi täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa ja antanut verotuksessa virheellisesti ratkaistusta asiasta oikeat

ja riittävät tiedot, joiden nojalla verotus olisi voitu ratkaista oikein. Verotus voidaan oikaista myös riippumatta siitä, onko veroviranomainen selvittänyt ja tutkinut kyseistä asiaa verotusta toimittaessaan. Käytännössä verotuksessa on virheitä ja verotuksen oikaisuun on aihetta lähinnä niissä tilanteissa, joissa asiaa ei ole verotuksessa tosiasiallisesti tutkittu tai selvitys on ollut puutteellista.

Oikaisu ei ole VML 56 §:n 2 momentin nojallakaan mahdollinen kaikissa tapauksissa. Verotusta ei voida oikaista, jos oikaisun kohteena oleva asia on VML 26 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tämän rajoituksen tarkoituksena on, ettei viranomainen voi jälkikäteen muuttaa nimenomaiseen harkintaansa perustuvia virheellisiä ratkaisuja tulkinnallisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on hoitanut omat velvollisuutensa ja viranomaisen ratkaisun perusteena ovat olleet oikeansisällöiset ja riittävät tosiseikat (HE 91/2005 s. 38). On kuitenkin huomattava, että asian tulkinnanvaraisuuteen ja epäselvyyteen liittyvää rajoitusta sovelletaan jo asian laadun perusteella, eikä sen soveltaminen edellytä sen lisäksi, että viranomainen olisi tosiasiallisesti tutkinut ja harkinnut kyseistä asiaa verotusta toimittaessaan. Lisäksi hallituksen esityksessä on erikseen todettu, että verotusta ei voida oikaista VML 56 §:n 2 momentinkaan nojalla verovelvollisen vahingoksi sen johdosta, että oikeuskäytäntö on verotuksen toimittamisen jälkeen muuttunut verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan (HE 91/2005 s. 38). Kysymys on yleisemmästä periaatteesta, jonka mukaan verolain kiristynyttä tulkintaa ei sovelleta verovelvollisen vahingoksi taannehtivasti.

VML 56 §:n 2 momentissa viitataan nimenomaisesti VML 26 §:n 2 momenttiin, joten asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä tarkoitetaan samaa kuin luottamuksensuojasäännöksessä. VML 56 §:n 2 momentissa olevaa rajoitusta sovelletaan pelkästään asian laadun perusteella eli jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Sen lisäksi ei edellytetä, toisin kuin sovellettaessa VML 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojasäännöstä, että verovelvollinen olisi toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.

Erityisesti on syytä huomata, että VML 56 §:n 2 momenttia sovelletaan ja säännöksessä olevalla asian tulkinnanvaraisuuteen ja epäselvyyteen liittyvällä rajoituksella on merkitystä vain niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotusta oikaistaan VML 56 §:n 4 momentin nojalla, jossa ei ole VML 56 §:n 2 momenttia vastaavaa rajoitusta. On kuitenkin huomattava, että myös ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitapauksissa VML 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojasäännöksellä voi olla merkitystä (ks. tästä jäljempänä kohta 5.7. verotusmenettelylain uudet säännökset ja luottamuksensuoja).

Asian tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä on tarkemmin käsitelty Verohallituksen luottamuksensuojasta 22.3.2000 antamassa ohjeessa dnro 569/38/2000. Kysymys on tilanteista, joissa asia on objektiivisesti katsoen oikeudellisesti tulkinnanvarainen tai tosiseikoiltaan epäselvä. Asiaa ei voida pitää tulkinnanvaraisena tai epäselvänä tilanteissa, joissa asiasta on nimenomainen säännös tai vakiintunut oikeus- tai verotuskäytäntö. Tarkoituksena ei ole, että luottamuksensuojaperiaate johtaisi lainvastaisiin verotuspäätöksiin. Objektiivinen tarkastelukulma tarkoittaa sitä, että tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä arvioitaessa ratkaisevaa ei ole verovelvollisen henkilökohtainen käsitys asian laadusta. Ratkaisevaa on verosäännösten ja niiden soveltamiskäytännön mukainen tai tosiseikkojen tuntemukseen perustuva yleinen käsitys siitä, onko jokin oikeuskysymys tai muu asia aidosti tulkinnanvarainen vai epäselvä.

Luottamuksensuojasäännöstä (VML 26 §:n 2 momentti) koskevasta oikeuskäytännöstä, jossa on otettu kantaa siihen milloin asia on ollut VML 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen, voidaan mainita KHO:n päätös 2003:21:

Kysymys osakehuoneiston kunnostuksesta ennen vuokrauksen alkamista syntyneiden menojen vähennyskelpoisuudesta vuosikuluna oli ollut tulkinnanvarainen silloin, kun verovelvollinen oli saanut vähennysoikeutta koskevan neuvon (ennen remonttia vuonna 1999). Oikeustilan voitiin katsoa selkiintyneen vasta KHO:n vuonna 2000 antaman vuosikirjapäätöksen 2000:51 myötä.

Epäselvä asia voi olla esimerkiksi, jos on kysymys omaisuuden arvostamisesta silloin, kun täsmällistä näyttöä omaisuuden arvosta ei ole saatavissa. Samoin voitaneen ajatella, että epäselvä on kysymys menon oikeasta jaksottamisesta tilanteessa, jossa kysymys on sellaisesta uudentyyppisestä omaisuudesta, jonka taloudellista vaikutusaikaa kukaan ei voi luotettavasti määrittellä. Sen sijaan asia ei ole tulkinnanvarainen, jos verosäännöksestä tai oikeus- tai verotuskäytännöstä ilmenee, miten asia on ratkaistava. Asia ei ole myöskään VML 26 §:n 2 momentissa ja VML 56 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla epäselvä, jos epäselvyys johtuu siitä, ettei verovelvollinen ole esittänyt käytettävissään olevia selvityksiä tosiseikoista.

Hallituksen esityksessä 91/2005 s. 38 on esimerkkejä asioista, joissa vuoden määräajassa tehtävän oikaisun edellytykset täyttyvät:

Esimerkki 12. Yhteisö on kirjannut tuloksensa rasitukseksi yhtiöiden sulautumisesta aiheutuneen tappion, joka EVL 52 b §:n mukaan ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Verotuksessa kulukirjausta ei ole tuloutettu. Oikeudellinen kysymys fuusiotappion vähennyskelpoisuudesta ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Verovirasto voisi korjata virheen yhden vuoden oikaisuajassa. Merkitystä ei tällöin olisi sillä, että fuusiotappion kuluksi kirjaaminen on avoimesti ilmoitettu yhteisön veroilmoituksessa ja verotus olisi voitu tämän johdosta toimittaa oikein. [Jos fuusiotappion kuluksi kirjaamisesta ei olisi ilmoitettu veroilmoituksessa lainkaan tai tiedot olisi esimerkiksi esitetty erehdyttävällä tavalla, oikaisu voitaisiin tehdä pykälän 4 momentin mukaisessa viiden vuoden määräajassa.]

Esimerkki 13. Verovelvollinen on verovuonna myynyt osakkeita. Hän on liittänyt veroilmoitukseensa laskelman luovutusvoitosta ja merkinnyt sen mukaisen luovutusvoiton määrän pääverolomakkeen asianomaiseen kohtaan. Laskelmasta ilmenee, että verovelvollinen on vähentänyt myytyjen osakkeiden hankintamenona paitsi osakkeista todella maksamansa ostohinnan myös luovutushinnan perusteella laskettavan hankintameno-olettaman. Voitto on verotettu verovelvollisen ilmoituksen mukaisesti. Verotuksessa on virhe, koska luovutusvoitosta voidaan vähentää joko todellinen hankintameno tai sitä suurempi hankintameno-olettama, mutta ei molempia. Luovutusvoiton laskentaa koskevat säännökset eivät ole tältä osin tulkinnanvaraisia tai epäselviä.

Hallituksen esityksessä 91/2005 s. 39 on esimerkki tilanteesta, jossa vuoden määräajassa tehtävän oikaisun edellytykset eivät täyty, koska asia on tulkinnanvarainen:

Esimerkki 14. A on perustanut osakeyhtiön konsultointitoiminnan harjoittamista varten. Toiminta on ollut aloitusvuonna vähäistä. Toiminnan laatu ja laajuus on ilmennyt annetusta veroilmoituksesta. Toimintaa ei ole harjoitettu työsuhteessa. Osakeyhtiön verotus on toimitettu annetun veroilmoituksen mukaan. Kysymys oikeasta verosubjektista on tulkinnanvarainen. Verovirasto ei voi oikaista verotusta ja katsoa, että osakeyhtiön nimissä laskutettu tulo on luettava A:n veronalaiseksi tuloksi.

Tilanteessa, jossa on epävarmuutta siitä, voidaanko oikaisu VML 56 §:n 2 momentin nojalla asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi tehdä, on oikaisu syytä jättää tekemättä. Jos oikaisu jätetään asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi tekemättä, veroasiamies voi kuitenkin niin harkitessaan tehdä asiaa koskevan oikaisuvaatimuksen. Jos asian tulkinnanvaraisuudesta ja epäselvyydestä on epävarmuutta, veroviraston on syytä huolehtia asian saattamisesta veroasiamiehen tietoon sen harkitsemiseksi, onko perusteltua hakea verotukseen muutosta.

Jos verovirasto on kuullut verovelvollista mahdollisen verotuksen oikaisun toimittamista varten, mutta sen jälkeen katsonut, että VML 56 §:n 2 momentissa säädetyn verotuksen oikaisun edellytykset eivät täyty, on verovelvolliselle ilmoitettava verotuksen oikaisuasian raukeamisesta. Näissä tilanteissa ei ole pääsääntöisesti tarpeen tehdä muodollista päätöstä oikaisun toimittamatta jättämisestä, koska veroasiamies voi joka tapauksessa hakea muutosta verotukseen yhden vuoden oikaisuaikaa vastaavassa ajassa. Verovelvollisen tai veroasiamiehen pyynnöstä verovirasto voi kuitenkin tehdä muodollisen päätöksen verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä.

5.5. Kahden vuoden oikaisuaika

Verotus voidaan VML 56 §:n 3 momentin mukaisesti oikaista kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin kysymys on veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä taikka kun verotuksessa oleva virhe on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin.

Kirjoitusvirheet ja laskuvirheet ovat viranomaiselle sattuneita mekaanisluonteisia erehdyksiä, joiden johdosta verotusratkaisu poikkeaa siitä mitä veroviranomainen on tarkoittanut. Yleensä ei ole epäselvää, milloin kysymys on tällaisesta virheestä. Tulkinnassa voidaan myös tukeutua veronoikaisua koskevaan aikaisempaan oikaisukäytäntöön. Tyypillinen kirjoitusvirhe on tallennusvirhe, jonka johdosta luku on tallennettu virheellisen määräisenä. Esimerkki tästä on tapaus, jossa verovelvollinen on ilmoittanut vuokratuloa 10 000 euroa, mutta tallennuksessa yksi nolla on jäänyt pois ja vuokratuloksi on tallennettu 1 000 euroa. Laskuvirhe on esimerkiksi viranomaiselle vähennyksen perusteena olevien kustannusten yhteenlaskussa tapahtunut virhe. Myös eri rahayksikköjä käsiteltäessä sattuneet erehdykset ovat laskuvirheitä. Esimerkki tällaisesta rahayksikkövirheestä on tilanne, jossa verovelvollisen ilmoittama omaisuuden markkamääräinen hankintameno on otettu luovutusvoiton tai –tappion laskennassa huomioon euromääräisenä.

Kirjoitus- tai laskuvirheestä on kysymys myös silloin, kun veroilmoituksessa ilmoitettu luku on jäänyt erehdyksessä kokonaan tallentamatta tai siirtämättä verotuslaskentaan:

Kun säännönmukaista verotusta toimitettaessa veroilmoituksen liitelomakkeella ilmoitettu riidaton vuokratulo oli jäänyt verolaskelmaan ottamatta ja siten yhdistämättä päälomakkeella ilmoitettuihin palkkatuloihin, katsottiin vuokratulon verottamatta jäämisen johtuneen laskuvirheeseen verrattavasta erehdyksestä. Verolautakunnalla oli oikeus toimittaa veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi.

Laskuvirheeseen verrattavasta erehdyksestä on kysymys myös silloin, kun viranomainen on päättänyt ratkaista asian tietyllä tavalla, mutta ratkaisusta aiheutuvat tallennukset ovat jääneet tekemättä:

KHO 1995-B-533

A Oy oli veroilmoituksen liitteessä eritellyt kiinteistöä myydessään saamansa veronalaisen ja verovapaan myyntivoiton sekä kahden osakehuoneiston osakkeiden veronalaisen ja verovapaan myyntivoiton. Säännönmukaista verotusta valmisteltaessa liitteeseen oli tehty merkinnät myyntivoittojen verottamisesta tulo- ja varallisuusverolain mukaan, mitä lakia soveltaen myös veronalaiset myyntivoitot oli määritelty. Vaikka myyntivoittoja niin ollen oli ollut tarkoitus pitää yhtiön henkilökohtaisen tulolähteen tuloina, veronalaiset osuudet voitoista oli virheellisesti sisällytetty liikutulolähteen tuloon. Kun nuo voitot olivat jääneet siirtämättä henkilökohtaisen tulolähteen piiriin, kysymyksessä katsottiin olleen säännönmukaisessa verotuksessa tapahtunut laskuvirheeseen verrattava erehdys. Veronoikaisun toimittamisen muodolliset edellytykset olivat olemassa.

Ennen nyt tapahtunutta lainmuutosta kirjoitus- ja laskuvirheen ja sivullisilta saatuihin virheellisiin tietoihin perustuneen virheellisen verotuksen oikaisemisen lisäksi verotus on voitu oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos asiaa ei ole verotuksessa joltakin osin tutkittu. Tutkimatta jäämisen perusteella verotusta ei kuitenkaan ole tällöinkään voitu oikaista, jos on laiminlyöty veroviranomaiselle asetettu tutkimisvelvollisuus. Nyt voimaan tulleen VML 56 §:n 3 momentin mukaisen kahden vuoden oikaisun edellytykset riippuvat yksinomaan virheen laadusta, joten virhettä ei voi oikaista pelkästään sen perusteella, että asiaa ei ole tutkittu.

Yksi VML 56 §:n 3 momentin mukaisista oikaisuperusteista on sivullisilta saadut virheelliset tiedot. Verohallituksen veroilmoituksesta antamassa päätöksessä aiemmin olleet ilmoittamisvelvollisuuden rajoitukset on kumottu. Jos verovelvollisen esitetyllä veroilmoituksella on esim. sivulliselta saatu virheellinen tieto kansaneläkkeen määrästä ja verovelvollinen ei korjaa virheellistä tietoa, virhe voidaan oikaista VML 56 §:n 4 momentin mukaisesti viiden vuoden kuluessa. Jos tilanne sen sijaan on sellainen, että esitetyllä veroilmoituksella ollut tieto on ollut oikea, mutta myöhemmin tulee sivulliselta virheellinen vuosi-ilmoitus, joka otetaan verotuksen perusteeksi, virhe voidaan oikaista VML 56 §:n 3 momentin nojalla kahdessa vuodessa.

Esimerkki 15. Verovelvollinen ei ole maksanut verovuonna asuntolainakorkoja, eikä sellaisia ole tulostunut esitetylle veroilmoitukselle. Verovelvollinen ei palauta esitettyä veroilmoitusta, tai jos palauttaa, ei merkitse sille asuntolainakorkoja. Pankilta tulee vuosi-ilmoitus, jonka mukaan verovelvollinen olisi maksanut asuntolainakorkoja ja korot otetaan vuosi-ilmoituksen perusteella laskentaan. Verovelvollinen ei ole laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuttaan, joten oikaisu 5 vuoden ajan ei ole mahdollinen.

Verotus on perustunut sivullisen antamiin virheellisiin tietoihin, jolloin oikaisu voidaan toimittaa 2 vuoden ajan. Sama olisi tilanne myös silloin, jos tallennusvirheen johdosta verovirasto olisi tallentanut esitetyt veroilmoituksen lähettämisen jälkeen verovelvolliselle asuntolainakorkoja (esim. toisen henkilön korkoja tai muun vähennyksen korkovähennyksenä).

Verotus oikaistaan VML 56 §:n 3 momentin nojalla tilanteessa, jossa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa, mutta verotuspäätös on muodostunut virheelliseksi veroviranomaiselle sattuneen laskuvirheen, kirjoitusvirheen tai muun säännöksessä tarkoitetun virheen vuoksi. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa virheellisesti ratkaistun asian osalta, oikaisuun sovelletaan VML 56 §:n 4 momenttia ja virhe voidaan oikaista viiden vuoden ajan.

Esimerkki 16. Verovelvollinen ei ole ilmoittanut osakkeiden myynnistä saamaansa luovutusvoittoa veroilmoituksessaan. Veroviranomainen on saanut varainsiirtoveroilmoituksesta tiedon osakkeiden luovutuksesta ja laskenut luovutusvoiton määräksi 100 000 euroa. Tallennusvirheen vuoksi luovutusvoittoa on kuitenkin verotettu vain 10 000 euroa. Koska verovelvollinen ei ole ilmoittanut luovutusvoittoa veroilmoituksessaan, verottamatta jäänyt luovutusvoitto 90 000 euroa voidaan lisätä hänen tuloonsa VML 56 §:n 4 momentin nojalla viiden vuoden ajan (ks. myös esimerkki 19 tilanteesta, jossa tulo on jäänyt kokonaan verottamatta).

VML 56 §:n 3 momentin mukaan asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä ei ole kahden vuoden oikaisun edellytyksenä merkitystä. Säännöksessä tarkoitetuissa virheissä on kysymys mekaanistyyppisistä erehdyksistä, jotka eivät ole luonteeltaan tulkinnanvaraisia ja epäselviä.

Jos verovirasto on kuullut verovelvollista mahdollisen verotuksen oikaisun toimittamista varten, mutta sen jälkeen katsonut, että VML 56 §:n 3 momentissa säädetyn verotuksen oikaisun edellytykset eivät täyty, on verovelvolliselle ilmoitettava verotuksen oikaisuasian raukeamisesta. Verovelvollisen tai veroasiamiehen pyynnöstä verovirasto voi tehdä mahdollisen päätöksen verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä.

5.6. Viiden vuoden oikaisuaika

Siltä osin kuin verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuden, verotuksessa olevat virheet voidaan VML 56 §:n 4 momentin mukaan korjata viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Mahdollisuus oikaista virheet verovelvollisen vahingoksi koskee sitä virheellisesti ratkaistua asiaa, jonka ilmoittamisvelvollisuuden verovelvollinen on laiminlyönyt.

VML 56 §:n 4 momentin mukainen verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi viiden vuoden kuluessa on mahdollista kaikissa niissä tapauksissa, joissa vanhan lain mukainen jälkiverotus on mahdollinen. Lisäksi oikaisu on mahdollinen myös niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, mutta puuttuva syy-yhteys laiminlyönnin ja verottamatta jäämisen väliltä on aiemman lain mukaan estänyt jälkiverottamisen. Siten sillä ei ole merkitystä, onko verovelvollinen jäänyt verottamatta "sen johdosta", että verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Merkitystä on yksinomaan sillä, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty vai ei. Merkityksellistä ei näin ollen ole se, onko asiaa verotusta toimitettaessa tutkittu tai katsottava tutkitun. Jos

verovelvollinen on ilmoittanut erittelemättömän summan vähennyksenä tekemättä tarkempaa selkoa summan sisällöstä ja siihen sisältyy vähennyskeltvottomia eria, ei veroviranomainen menetä mahdollisuutta oikaista verotus viiden vuoden kuluessa, vaikkei pyytäisikään lisäselvitystä. Oikaisua ei myöskään estä se, että veroviranomainen olisi voinut ratkaista asian oikein saamiensa tarkkailutietojen tai itse muilta kuin verovelvolliselta hankkimiensa lisäselvitysten perusteella.

VML 56 §:n 4 momentin mukaan verotuksen oikaisua ei estä se, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä (vrt. VML 56 §:n 2 momentti). On kuitenkin huomattava, että myös ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitapauksissa VML 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojasäännöksellä voi olla merkitystä (ks. tästä jäljempänä kohta 5.7. verotusmenettelylain uudet säännökset ja luottamuksensuoja).

Silloin, kun verotusta oikaistaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella, verovelvollisen suoritettavaksi määrätään VML 57 §:n 1 momentin nojalla myös veronlisäys ja veronkorotus samalla tavoin kuin jälkiverotuksessa. Veronkorotuksen määrää ratkaistaessa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnit syyt ja verovelvollisen tuottamuksen aste on otettava huomioon.

VML 56 §:n 4 momentin soveltamisen kannalta on siis ratkaisevaa, onko verovelvollisen katsottava laiminlyöneen ilmoittamisvelvollisuutensa. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin johtaneilla syillä ei sinänsä ole merkitystä. VML 56 §:n 4 momentin mukainen verotuksen oikaisu, kuten aikaisempi jälkiverotukseen, ei siten edellytä, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin voitaisiin osoittaa olleen tarkoituksellista tai johtuneen verovelvollisen huolimattomuudesta.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskeva perussäännös on VML 7 §, jonka 1 momentin (1145/2005) mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Säännöksen mukainen ilmoittamisvelvollisuus on laaja. Ilmoittamisvelvollisuutta sääntelevät myös VML 10 §, jossa säädetään yleisellä tasolla veroilmoituksen tietosisällöstä, ja sen nojalla annettavat tarkemmat alemman tasoiset määräykset. VML 10 §:n 1 momentin (1145/2005) mukaan veroilmoituksessa ja sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on ilmoitettava VML 7 §:n 1 momentissa tarkoitetut tiedot ja niitä koskevat selvitykset. Säännöksen mukaan Verohallitus antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista ja selvityksistä ja niiden antamistavasta. Myös VML 10 §:n 1 momentin mukainen ilmoittamisvelvollisuus on siten laaja ja sen voidaan käytännössä katsoa määräytyvän sen mukaan, mitä tietoja ja selvityksiä VML 10 §:n nojalla annettavissa alemmantasoisissa säädöksissä ja verohallinnon lomakkeilla edellytetään annettavaksi. Ilmoittamisvelvollisuudesta on tarkempia määräyksiä Verohallituksen päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista. VML 10 §:n nojalla annettavia säädöksiä ja lomakkeita ei kuitenkaan voida laatia sellaisiksi, että niiden avulla voitaisiin ohjata ilmoittamaan kaikki kysymykseen tulevat verotukseen vaikuttavat tiedot, joten ilmoittamisvelvollisuus ei rajoitu säädöksissä ja lomakkeilla ilmoitettavaksi edellytettyihin tietoihin. Jos verovelvollinen on lomakkeella ohjattu antamaan jostain asiasta, kuten määrätystä vähennysvaatimuksesta, tietyt yksilöidyt tiedot ja selvitykset ja hän on ne tosiasioita vastaavasti pyydetyllä tavalla antanut, on hänen katsottava tältä osin täyttäneen ilmoittamisvelvollisuutensa.

Verovelvollisen on ilmoitettava verotukseen vaikuttavat tietonsa niiden ilmoittamista varten olevilla verohallinnon lomakkeilla niille varatuissa kohdissa. Ellei tarkoitusta varten vahvistettua lomaketta ole, tiedot on ilmoitettava muulla tavoin kirjallisesti (Verohallituksen

päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 4 §). Jos voidaan pitää selvänä missä kohdassa jokin tieto on veroilmoituksella annettava, mutta verovelvollinen on ilmoittanut sen väärässä kohdassa, veroilmoitus voidaan katsoa sillä tavoin puutteelliseksi tai erehdyttäväksi, että verotuksen oikaisu VML 56 §:n 4 momentin nojalla on mahdollinen. Verolomakkeiden huolellinen täyttäminen ja tietojen ilmoittaminen oikeissa kohdissa on tärkeää myös sen vuoksi, jotta verohallinto voi käsitellä ja tutkia veroilmoituksen tietoja koneellisesti verotusmenettelyuudistuksen tavoitteiden mukaisesti.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen kuuluu myös, että hän antaa veroilmoituksen ja muut ilmoitettavat tiedot oikea-aikaisesti. Esimerkiksi tuloveroilmoitus kaikkine siinä ilmoitettavine tietoineen on annettava Verohallituksen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen mukaisessa määräajassa tai, jos veroviranomainen on myöntänyt veroilmoituksen antamisaikaan pidennystä, pidennetyssä määräajassa. On mahdollista, että veroilmoituksen antamisajankohtana verovelvollisella ei ole käytettävissään kaikkia ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi tarvittavia tietoja. Tällöin verovelvollisen on täydennettävä veroilmoitustaan, kun tiedot ovat käytettävissä. Verovelvollinen voi muutenkin täydentää veroilmoitustaan joko oma-aloitteisesti tai veroviranomaisen kehotuksesta. Verohallitus katsoo, että veroilmoitusta täydentävät tiedot, jotka verovelvollinen on antanut verotoimistolle ennen verovuodelta toimitettavan säännönmukaisen verotuksen päättymistä niin hyvissä ajoin, että veroviranomainen voi ottaa ne säännönmukaisessa verotuksessa huomioon, voidaan rinnastaa veroilmoituksella annettuihin tietoihin ratkaistaessa sitä, onko verovelvollinen laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa VML 56 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla vai ei. Vaikka veroilmoituksen täydentäminen otetaan tällä tavoin huomioon verotuksen oikaisun edellytyksiä ratkaistaessa, verovelvolliselle voidaan ilmoittamispuutteen vuoksi määrätä veronkorotus VML 32 §:n 1-3 momentin nojalla (veronkorotuksen määrittämisestä ks. Verohallituksen vuosittain antamat yhtenäistämishjeet).

Verohallinto lähettää luonnollisille henkilöille ja kotimaisille kuolinpesille esitätetyn veroilmoituksen, johon on merkitty verohallinnon saamat tiedot verovelvollisella verovuonna olleista veronalaisista tuloista, vähennyksistä, varoista, veloista ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Verovelvollisen on tarkistettava esitätettyjen tietojen oikeellisuus ja täydellisyys, tehtävä tarpeelliset korjaukset ja lisäykset ja palautettava korjattu esitätetty veroilmoitus verohallinnolle. Esitätettyyn veroilmoitukseen liittyvää menettelyä on selostettu tarkemmin kohdissa 2.2.1.-2.2.4. Verotuksen oikaisun edellytysten kannalta on erikseen huomattava VML 7 §:n 4 momentin säännös, jonka mukaan verovelvollisen katsotaan antaneen esitätettyjen tietojen mukaisen veroilmoituksen, jos hän ei palauta esitätettyä veroilmoitusta. Jos verovelvollinen ei korjaa virheellistä tai puutteellista esitätettyä veroilmoitusta ja palauta sitä verohallinnolle tai täydennä sitä edellä mainitulla tavalla, hän laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa ja virheellinen verotus voidaan myöhemmin oikaista.

Ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen kannalta on merkitystä nimenomaan niillä tiedoilla, jotka verovelvollinen antaa veroilmoituksessaan, sen liitteissä ja veroilmoitusta täydentävissä selvityksessä. Jos veroviranomainen on esimerkiksi saanut tiedon ennakoperintää varten tai muutoin muulla tavoin kuin veroilmoituksella ja sama tieto on esitätetyllä veroilmoituksella väärin, on verovelvollisen se korjattava välttyäkseen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyömiseltä, koska vain veroilmoituksella ja sen liitteissä annettavilla tiedoilla on merkitystä. Myöskään esimerkiksi verotusasiakirjoissa olevilla aiempien vuosien tiedoilla tai toisen verovelvollisen antamilla tiedoilla ei ole ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen kannalta merkitystä.

Verovelvollinen voi olla epävarma siitä, miten hänen verotukseensa kuuluvaa asia on verolain mukaan oikein ratkaistava. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksella selvästi ja avoimesti oikeat ja riittävät tiedot verotusta koskevan asian ratkaisemiseksi, kyse ei ole ilmoituksessa olevasta puutteesta, vaikka verovelvollinen olisikin tullut oikeudellisesti väärään lopputulokseen, kuten esimerkiksi arvioinut tulon verokohtelun väärin (HE 91/2005 s. 38). Se, milloin asiasta on annettu oikeat ja riittävät tiedot, ja milloin veroilmoitus on puutteellinen tai erehdyttävä, jää rajatapauksissa ratkaistavaksi yksittäistapauksittain.

Esimerkki asiasta, jossa viiden vuoden määräajassa tapahtuvan oikaisun edellytykset täyttyvät:

Esimerkki 17. Verovelvollinen on myynyt pörssiosakkeita. Verohallinto on saanut myynnistä tarkkailutiedon arvopaperivälittäjän vuosi-ilmoituksella ja tieto myynnistä on tulostettu esitäytetyn veroilmoituksen erittelyosalle.

Verovelvollinen ei palauta esitäytettyä veroilmoitusta tai ei ilmoita myynnistä syntyntä luovutusvoittoa palauttamallaan esitäytetyllä veroilmoituksella. Tällaisessa tapauksessa veroviranomainen pyrkii selvittämään ja verottamaan luovutusvoiton oikean määrän jo säännönmukaisessa verotuksessa.

Jos voitto kuitenkin jää säännönmukaisessa verotuksessa verottamatta, verovirasto voi oikaista verotusta viiden vuoden ajan ja lisätä tuloon verottamatta jääneen luovutusvoiton. Verovelvollinen on velvollinen ilmoittamaan veroilmoituksessa veronalaiset tulonsa, mm. saamansa luovutusvoiton. Verotuksen oikaisu voidaan tehdä, koska verovelvollisen antama veroilmoitus on tältä osin puutteellinen ja verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa VML 56 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Hallituksen esityksessä 91/2005 s. 38 on lisäksi seuraava esimerkki, jossa täyttyvät viiden vuoden määräajassa tehtävän oikaisun edellytykset:

Esimerkki 18. Verohallinto on saanut osingonmaksajalta vuosi-ilmoitustiedon verovelvolliselle maksetusta osingosta. Osinkotieto on nähtävissä verohallinnon tietokannassa verovelvollisen verotustietojen yhteydessä, mutta se ei ole siirtynyt verotuslaskentaan eikä ole tulostunut verohallinnon verovelvolliselle lähettämälle esitäytetylle veroilmoitukselle. Verovelvollinen ei ole lisännyt tietoa osinkotulosta esitäytetylle veroilmoitukselle ja palauttanut sitä verovirastolle. Osinko on jäänyt verottamatta. Verotus voitaisiin tältä osin oikaista viiden vuoden ajan, koska verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Sillä, että verohallinto on saanut vuosi-ilmoitustiedon verovelvolliselle maksetuista osingoista, ei olisi merkitystä.

Esimerkki asiasta, jossa verovelvollinen on täydentänyt veroilmoitustaan siten, etteivät viiden vuoden määräajassa tehtävän oikaisun edellytykset täyty:

Esimerkki 19. Verovelvollinen ei ole veroilmoituksessa ilmoittanut saamaansa osakkeiden luovutusvoittoa. Verovirasto on saanut osakkeiden luovutuksesta tarkkailutiedon. Verovirasto kuulee verovelvollista ja kehottaa häntä esittämään selvityksen luovutusvoitosta. Verovelvollinen palauttaa verotoimistoon hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä lomakkeen 9 A, jossa hän selvittää luovutusvoiton määräksi 100 000 euroa. Verovirasto tallentaa luovutusvoiton määräksi kuitenkin erehdyksessä vain 10 000 euroa.

Verovelvollinen ei ole ilmoittanut veronalaista luovutusvoittoa veroilmoituksessaan, mutta hän on antanut siitä oikeat tiedot verotoimistolle hyvissä ajoin ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen (säännönmukaisen verotuksen) päättymistä. Verotuksessa olevaa virhettä ei sen vuoksi voida oikaista VML 56 §:n 4 momentin nojalla ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Verovirasto voi kuitenkin oikaista verotusta VML 56 §:n 3 momentin nojalla 2 vuoden ajan korottamalla luovutusvoittoa 90 000 euroa.

Jos verovirasto on kuullut verovelvollista mahdollisen verotuksen oikaisun toimittamista varten, mutta sen jälkeen katsonut, että VML 56 §:n 4 momentissa säädetyn verotuksen oikaisun edellytykset eivät täyty, veroviraston on syytä tehdä muodollinen päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä. Tällä tavoin verovelvollinen saa tiedon siitä miten verovirasto on ratkaissut asian. Muodollinen päätös on edellytyksenä myös sille, että veroasiamies voi hakea muutosta veroviraston päätökseen jättää verotuksen oikaisu osittain tai kokonaan toimittamatta. Myös niissä tapauksissa, joissa verovirasto on jo kuulematta verovelvollista päättänyt siihen, ettei verotuksen oikaisua toimiteta, verovirasto voi tehdä verovelvollisen tai veroasiamiehen vaatimuksesta tätä koskevan muodollisen päätöksen.

5.7. Verotusmenettelylain uudet säännökset ja luottamuksensuoja

Verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä ei ole muutettu VML 26 §:n 2 momentissa olevaa luottamuksensuojasäännöstä. Valtiovarainvaliokunta totesi hallituksen esityksen 91/2005 johdosta antamassaan mietinnössä (VaV 22/2005 vp), että merkittävää on huolehtia, että luottamuksensuojasäännös ja verovelvollisen suosimisen periaate otetaan uusien säännösten soveltamisessa asianmukaisesti huomioon. Samalla valiokunta korosti Verohallituksen ohjauksen tärkeyttä asiassa.

VML 26 §:n 2 momentin esitöissä on todettu, että VML 26 §:n 2 momentin mukaisen luottamuksensuojan perusteena voi olla viranomaisen noudattama käytäntö tai ohjeet. Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen tiettyyn kysymykseen omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavanlaisissa tilanteissa joko verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa. Yksikin verovelvollista koskeva aikaisempi ratkaisu voi riittää VML 26 §:n 2 momentissa tarkoitetun luottamuksensuojan syntymiseen. Säännöksessä tarkoitettu luottamuksensuoja syntyy tavallisesti viranomaisen nimenomaisten ratkaisujen tuloksena. Viranomaisen noudattamaa käytäntöä voisi kuitenkin osoittaa myös jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn (hallituksen esitys 53/1998).

VML:n uusiin säännöksiin, jotka koskevat verotuksen toimittamista ja verotuksen oikaisua, voi liittyä uusia luottamuksensuojanäkökohtia. Verotuksen toimittamistapaa koskevan VML 26 §:n 6 momentin mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Säännöksen perusteella veroviranomainen voi tutkia toiset asiat summaarisemmin ja valikoida toiset asiat tutkittavaksi tarkemmin. Jos luottamuksensuojan edellytykset muuten täyttyvät, verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa viranomaisen soveltamasta tutkimistavasta riippumatta. Myös silloin, kun asiaa ei ole valikoitu tarkemmin tutkittavaksi ja verotus on toimitettu veroilmoituksen mukaisesti, verotusratkaisu voi siis synnyttää luottamuksensuojan, jos asiaan liittyvät tosiseikat käyvät selvästi ilmi veroilmoituksesta.

Verovirasto ei voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi VML 56 §:n 2 momentin perusteella, jos virheellisesti ratkaistu asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tämä koskee myös tilannetta, jossa asia on ollut ensimmäistä kertaa ratkaistavana verovelvollisen verotuksessa.

Esimerkki 20. A on perustanut osakeyhtiön konsultointitoiminnan harjoittamista varten. Toiminta on ollut vähäistä ensimmäisenä verovuonna 2006. Toiminnan laatu ja laajuus on ilmennyt annetusta veroilmoituksesta. Toimintaa ei ole harjoitettu työsuhteessa. Osakeyhtiön verotus vuodelta 2006 on toimitettu annetun veroilmoituksen mukaan. Kysymys oikeasta verosubjektista on tulkinnanvarainen. VML 56 §:n 2 momentin mukaan verovirasto ei voi oikaista vuodelta 2006 toimitettua verotusta ja katsoa, että osakeyhtiön nimissä laskutettu tulo on luettava A:n veronalaiseksi tuloksi.

Veronsaajalla, jota yleensä edustaa veroasiamies, on oikeus hakea muutosta veroviraston tekemään verotuspäätökseen. VML 56 §:n 2 momentin estämättä vuodelta 2006 toimitettua verotusta voidaan esimerkkitapauksessa muuttaa *veroasiamiehen* vaatimuksesta. Jos veroasiamies hakee muutosta vuodelta 2006 toimitettuun verotukseen, jossa asia on ensi kertaa esillä, pelkästään vuoden 2006 verotusratkaisusta ei myöskään muodostu sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä, johon verovelvollinen voisi vilpittömässä mielessä nojautua, ja jonka perusteella verovelvollinen voisi samassa asiakysymyksessä saada luottamuksensuojaa seuraavien vuosien (2007 ->) verotuksessa.

Esimerkki 21. Osakeyhtiön verotus vuodelta 2006 on toimitettu annetun veroilmoituksen mukaan. Kysymys oikeasta verosubjektista on tulkinnanvarainen. VML 56 §:n 2 momentin mukaan verovirasto ei voi oikaista vuodelta 2006 toimitettua verotusta. Veroasiamies hakee määräajassa muutosta vuoden 2006 verotukseen ja vaatii, että osakeyhtiön nimissä laskutettu tulo on luettava A:n veronalaiseksi tuloksi. Toimittaessaan säännönmukaista verotusta vuodelta 2007 verovirasto voi periaatteessa katsoa, että osakeyhtiön tulo on verotettava A:n henkilökohtaisena tulona.

Luottamuksensuojaa antavaa viranomaiskäytäntöä ei esimerkkitapauksessa synny ennen kuin veroasiamiehelle säädetty muutoksenhaku aika vuodelta 2006 toimitettuun verotukseen on päättynyt. Veroasiamiehen muutoksenhaku vuodelta 2006 toimitetusta verotuksesta voidaan tietenkin ottaa vuoden 2007 säännönmukaisessa verotuksessa huomioon vain, jos veroasiamies on hakenut muutosta siinä vaiheessa, kun vuoden 2007 säännönmukainen verotus on vielä kesken.

Veroviraston ilmoituksella tulkinnan tai käytännön muuttumisesta on sama vaikutus kuin veroasiamiehen muutoksenhaulla. Verovelvollinen ei siten saa luottamuksensuojaa vuoden 2006 verotusratkaisun perusteella, jos verovirasto ilmoittaa verovelvolliselle tulkinnan tai käytännön muuttumisesta ennen veroasiamiehen muutoksenhakuajan päättymistä.

Esimerkki 22. Osakeyhtiön verotus vuodelta 2006 on toimitettu annetun veroilmoituksen mukaan. Kysymys oikeasta verosubjektista on tulkinnanvarainen. VML 56 §:n 2 momentin mukaan verovirasto ei voi oikaista vuodelta 2006 toimitettua verotusta. Veroasiamies ei ole hakenut muutosta vuoden 2006 verotukseen. Vuoden 2007 verotusta toimittaessaan verovirasto katsoo, että toiminta osakeyhtiömuodossa ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, vaan osakeyhtiön nimissä ilmoitettu tulo on luettava yhtiön puolesta toimineen osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Verovirasto varaa

verovelvolliselle tilaisuuden tulla kuulluksi asiasta ja ilmoittaa samalla verovelvolliselle muuttuneesta kannastaan. Koska veroasiamiehen muutoksenhakuaja vuodelta 2006 toimitettuun verotukseen ei ole päättynyt siinä vaiheessa, kun verovirasto toimittaa verotusta vuodelta 2007, asiasta ei ole muodostunut luottamuksensuojan antavaa käytäntöä.

Myöhempien näyttöepäselvyyksien välttämiseksi veroviraston ilmoitus on syytä tehdä kirjallisesti.

Jos veroasiamies **ei** hae säädetyssä määräajassa muutosta verotukseen tai verovirasto ei ilmoita verovelvolliselle verotuskohtelun muutoksesta ennen veroasiamiehen muutoksenhakuajan päättymistä, verotusratkaisusta voi luottamuksensuojasäännöksen soveltamisedellytysten muutoin täyttyessä muodostua sellainen viranomaiskäytäntö, jonka perusteella verovelvollinen saa luottamuksensuojaa VML 26 §:n 2 momentin nojalla samassa asiassa seuraavien vuosienkin verotuksessa.

Esimerkki 23. Osakeyhtiön verotus vuodelta 2006 on toimitettu annetun veroilmoituksen mukaan. Kysymys oikeasta verosubjektista on tulkinnanvarainen. VML 56 §:n 2 momentin mukaan verovirasto ei voi oikaista vuodelta 2006 toimitettua verotusta. Verovirasto ei ole ilmoittanut verovelvolliselle verotuskohtelun muuttumisesta toimittaessaan verotusta vuodelta 2007. Veroasiamies ei ole hakenut muutosta vuoden 2006 verotukseen säädetyssä määräajassa eli 31.12.2008 mennessä. Tämän johdosta on mahdollista, että veroasiamiehen vuodelta 2007 toimitettua verotusta koskeva muutoksenhaku ei luottamuksensuojasäännöksen (VML 26 §:n 2 momentti) vuoksi menesty, vaikka veroasiamiehen muutoksenhakuaja vuodelta 2007 toimitettavaan verotukseen päättyy sinänsä vasta 31.12.2009.

Luottamuksensuojasäännös ei merkitse sitä, että verotusta toimitettaessa oltaisiin myöhemmin jatkuvasti sidottuja virheelliseen ratkaisuun. Verovirasto voi ilmoittaa verovelvolliselle aiemmin sovelletun tulkinnan tai käytännön muuttumisesta. Verovelvollinen ei voi tämän jälkeen vedota aiempaan tulkintaan tai käytäntöön luottamuksensuojan perusteena.

Verohallituksen ohjeessa luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä (dnro 569/38/2000 22.3.2000) on todettu verotuskohtelun muuttumisen ajankohdasta ja menettelystä seuraavaa. Kun VML 26.2 §:ää on päätetty soveltaa, verotus on useimmiten toimitettava vielä avoimena olevalta verovuodelta aiempien vuosien tapaan. Tällöin asiakkaalle on ilmoitettava verotusta toimitettaessa virheelliseksi havaitusta tulkinnasta ja sen vaikutuksesta tuleviin verovuosiin. Muuttuvasta verotuskäytännöstä voidaan ilmoittaa esimerkiksi lähettämällä edellä 3. kohdassa mainittu muistio asiakkaalle tiedoksi. Kun tulkinnan muutoksesta on tiedotettu verovelvolliselle, poistuu verovelvolliselta peruste vedota luottamuksensuojaan ja saada edullisempi verotuskohtelu kyseisessä asiassa. Toisin sanoen tulevina verovuosina verotus on toimitettava oikean, veroseuraamuksiltaan ankaramman tulkinnan mukaisesti. Luottamuksensuojaa eivät siten saa esimerkiksi sellaiset verovelvolliset, jotka ovat tehneet aiemmin lievempiin veroseuraamuksiin johtaneita taloudellisia päätöksiä sen jälkeen, kun heidän on katsottava saaneen tiedon jo tapahtuneesta tai tulevasta tiukentuvasta linjanmuutoksesta verotuksessa.

Esimerkki 24. Työnantaja on maksanut palkansaajille verovapaita päivärahoja. Vallinneissa oloissa palkansaajien on katsottava työskennelleen varsinaisella työpaikalla, eivätkä verovapauden edellytykset siten ole täyttyneet, mikä tarkemman sääntelyn ja selvien ennakkopäätösten puuttuessa sekä

verotuskäytännön epäyhtenäisyys huomioon ottaen on kuitenkin tuossa tapauksessa tulkinnanvaraista. Päivärahojen maksukäytäntöön ei ole puututtu aikaisemmassa verotarkastuksessa, jossa matkakustannusten korvaukset ovat olleet tarkastuskohteena. Uudessa verotarkastuksessa todetaan, että päivärahojen verovapauden edellytykset eivät täyty. Luottamuksensuojasäännös huomioon ottaen työnantajalle ei maksuunpanna toimittamatta jätettyjä ennakonpidätyksiä ja maksamatta jätettyjä sosiaaliturvamaksuja niistä päivärahoista, jotka on maksettu ennen verotarkastusta, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Työnantaja ei verotarkastuksen jälkeen voi jatkaa päivärahojen maksamista verovapaasti.

Luottamuksensuojan päättymiseen johtava tieto verotuskäytännön muutoksesta voi perustua myös korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaattina pidettävään ratkaisuun tai Verohallituksen ohjeeseen.

Jos verovelvollinen on menetellyt veroviranomaisilta ennalta saamiensa ohjeiden tai veroviranomaisen muiden verovelvollisten verotuksessa yhtenäisesti noudattaman tulkintakäytännön mukaisesti, verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa myös tilanteessa, jossa asia on ensimmäistä kertaa esillä verovelvollisen verotuksessa.

Esimerkki 25. Tapauksessa KHO 2003:21 puoliset olivat saaneet ennen vuokralle annettavien osakehuoneistojen kunnostusta verotoimistosta suullisen ohjeen, jonka mukaan kunnostuksesta aiheutuneet menot voitaisiin vähentää vuosikuluina vuokratulosta. Huoneistot kunnostettiin ja kunnostusmenot vähennettiin vuosikuluna vuodelta 1999 toimitetussa verotuksessa. Veroasiamies haki muutosta verotukseen ja vaati, että vähennys poistetaan, koska kunnostusmenot on lisättävä asunto-osakkeiden hankintameno. Verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus hyväksyivät veroasiamiehen vaatimuksen. KHO ratkaisi asian VML 26 §:n 2 momentin nojalla verovelvollisen eduksi ja saattoi verotuksen voimaan.

VML 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojasäännös saattaa estää verotuksen oikaisemisen verovelvollisen vahingoksi myös ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa. Jos verovelvollinen on tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä asiassa toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on verovelvolliselle, kuten nykyisinkin, annettava siltä osin VML 26 §:n 2 momentissa edellytetyllä tavalla luottamuksensuojaa. Tällainen saattaa olla esim. tilanne, jossa on kysymys varsinaisen työpaikan muodostumisesta. Työnantaja ei voi maksaa matkakustannusten korvauksia verovapaasti varsinaisella työpaikalla tapahtuneen työskentelyn perusteella. Voi kuitenkin olla tulkinnanvaraista, milloin työnteke mispaikka muodostuu verovelvollisen varsinaiseksi työpaikaksi. Jos tulkinnanvarainen kysymys matkakustannusten korvausten verovapaudesta on ollut esillä verovelvollisen aikaisemman vuoden verotuksessa, eikä veroviranomainen ole puuttunut niiden verovapauteen, on mahdollista, että verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi ei voida toimittaa VML 56 §:n 4 momentin nojalla, vaikka verovelvollinen ei ole verovuoden veroilmoituksessaan ilmoittanut sinänsä veronalaisia matkakustannusten korvauksia tulonaan tai antanut veroilmoituksessaan oikeita ja riittäviä tietoja niiden maksuperusteista.

5.8. Verotuksen oikaisun kohdistaminen kuolinpesään

VML 59 §:ssä on verovelvollisen kuoltua tapahtuvaa verotuksen oikaisua koskeva erityissäännös. Sen mukaan verovelvollisen kuoltua toimitettava verotuksen oikaisu kohdistetaan kuolinpesään. Verotus on tällöin oikaistava kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on jätetty verovirastolle.

VML 59 §:ssä oleva erityissäännös koskee vain verovelvollisen elinajalta tai hänen kuolinvuodeltaan toimitettavaa verotuksen oikaisua. Kuolinvuoden jälkeiseltä ajalta toimitettavaan kuolinpesään kohdistuvaan verotuksen oikaisuun sovelletaan VML 56 §:ssä säädettyjä määräaikoja. VML 59 §:n säännös ei voi pidentää verotuksen oikaisun määräaikoja siitä, mitä ne olisivat VML 56 §:n mukaan. Erityissäännös koskee vain oikaisun määräaikaa, mutta ei muuten vaikuta oikaisun edellytyksiin, jotka määräytyvät VML 56 §:n mukaan. Asiallisesti VML 59 §:n säännös on samansisältöinen kuin VML 59 §:n aikaisempi säännös jälkiverotuksen ja veronoikaisun kohdistamisesta kuolinpesään.

5.9. Oikaisupäätöksen tekemisen määräaika

VML 57 §:n 2 momentissa on oikaisupäätöksen tekemisen määräaikaa täsmentävä säännös. Säännöstä sovelletaan myös kiinteistöverotuksessa (kiinteistöverolaki 25 §). Vastaava täsmennys on tehty myös perintö- ja lahjaverolakiin (41 a §), ennakkoperintälakiin (42 a §) ja arvonnäisäverolakiin (178 ja 179 §). Säännöksen mukaan verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuvan määräajassa, jos verovirasto on tehnyt päätöksen oikaisusta ennen laissa oikaisun tekemiselle säädetyn määräajan päättymistä. Päätöksen lähettämistä verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä ei enää edellytetä. Lain muutosta edeltävässä oikeuskäytännössä on katsottu määräajan noudattamisen edellyttävän tuloverotuksessa paitsi päätöksen tekemistä myös sen lähettämistä verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä. Epäselvää on ollut, miten määräajan noudattaminen ratkaistaan, jos oikaisupäätös joudutaan antamaan tiedoksi yleistiedoksiannolla tai muulla poikkeuksellisella ja tavanomaista pidemmän ajan vievällä tavalla taikka jos veroviranomaisella olevat osoitetiedot eivät ole ajan tasalla. Säännösmuutoksen tarkoituksena on selkeyttää oikeustilaa tältä osin. Säännös koskee sekä verovelvollisen hyväksi että hänen vahingokseen tehtäviä verotuksen oikaisuja. VML 57 §:n 2 momentissa säädetään ainoastaan oikaisupäätöksen tekemisen takarajasta. Asiaa käsiteltäessä on kuitenkin otettava huomioon, että hallintolain 23 §:n 1 momentin mukaan asia on aina käsiteltävä ilman aiheetonta viivytystä. Oikeus saada asiansa käsitellyksi ilman aiheetonta viivytystä perustuu perustuslain 21 §:n 1 momenttiin.

5.10. Verotuksen oikaisun jättäminen toimittamatta

VML 58 §:n sanamuotoa on muutettu siten, että jälkiverotus on korvattu käsitteellä verotuksen oikaisu ja lisäksi säännöksestä on varallisuusverotuksesta luopumisen

yhteydessä poistettu mahdollisuus verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä varallisuuden vähäisyyden vuoksi. Varallisuusverotuksen poistamista lukuun ottamatta säännöksen asiallinen sisältö on säilynyt ennallaan.

5.11. Verotuksen oikaisun johdosta lisättävän tulon siirto

VML 57 a §:n sanamuotoa on muutettu korvaamalla jälkiverotuksen käsite verotuksen oikaisulla. Samalla säännöksen sisältöön on tullut sellainen muutos, että se kattaa paitsi entiset jälkiverotustilanteet eli VML 56 §:n 4 momentin nojalla tehtävät verotuksen oikaisut, myös VML 56 §:n 2 ja 3 momentin nojalla tehtävät verotuksen oikaisut siltä osin kuin verotusta oikaistaessa verotettavaa tuloa lisätään. Säännöksen tuloraja on samalla yhtenäistetty ja säädöstasoa nostettu asetuksen tasolta lain tasolle. Lisättävän tulon määrän yläraja 4000 euroa koskee näin ollen muutoksen jälkeen myös muita verovelvollisia kuin yhteisöjä.

5.12. Seurannaismuutos

VML 75 §:n mukaan seurannaismuutos on ennen nyt tehtyä lainmuutosta voitu tehdä vain silloin, kun sekä seurannaismuutoksen aiheuttava toiseen verovuoteen tai toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttava muutos että tätä muutosta vastaava seurannaismuutos koskevat verotusmenettelystä annetun lain mukaista verotusta. Muutetun VML 75 §:n 3 momentin mukaan seurannaismuutoksen soveltamisalaa on laajennettu siten, että seurannaismuutoksen perusteena voi olla myös muu kuin VML:n mukaan toimitettua verotusta koskeva päätös, joka vaikuttaa VML:n mukaiseen verotukseen. Ehdotettu säännös liittyy erityisesti perintö- tai lahjaverotuksen ja tuloverotuksen kytkentään luovutusvoiton verotuksessa. Tuloverolain 47 §:n 1 momentin mukaan perintönä tai lahjana saadun omaisuuden hankintamenona pidetään perintö- ja lahjaverotuksessa käytettyä verotusarvoa. Jos alkuperäistä perintö- ja lahjaverotusarvoa alennetaan verovelvollisen muutoksenhaun johdosta, herää kysymys, voidaanko hankintamenona käytettyä määrää vastaavasti alentaa. Luovutusvoiton verotus lienee voitu oikaista veronoikaisuna sillä perusteella, ettei asiaa (hankintamenon aleneminen) ole tutkittu verotusta toimitettaessa. Muutetun VML 56 §:n mukaan oikaisu tällä perusteella ei kuitenkaan enää ole mahdollinen, vaan verotus olisi tällaisessa tilanteessa oikaistava vuoden määräajassa, joka usein on näissä tapauksissa liian lyhyt. VML 75 §:n muutoksen johdosta luovutusvoiton verotusta voidaan oikaista perintö- ja lahjaverotusarvon muutosta vastaavasti verotuksen oikaisun määräajoista riippumatta. Uutta säännöstä voidaan soveltaa niissä tapauksissa, joissa muun kuin VML:n mukaan toimitetun verotuksen ratkaisu on suoraan otettava tuloverotuksen perusteeksi ilman erillistä harkintaa. Tällainen on tilanne, kun tuloverotuksessa vähennetään TVL 47 §:n mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa tosiasiaassa käytetty verotusarvo, koska tuloverotusta toimitettaessa ollaan sidottuja perintö- ja lahjaverotuksessa vahvistettuun arvoon. Sen sijaan sen johdosta, että esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsotaan muutoksenhakuasteen päätöksellä arvonlisäverotuksessa elinkeinotoiminnaksi, ei voida muuttaa toimitettua tuloverotusta seurannaismuutoksin siten, että sama toiminta katsottaisiin myös tuloverotuksessa elinkeinotoiminnaksi. Toiminnan luonne ratkaistaan kummassakin verolajissa itsenäisesti, vaikka ratkaisu tehdäänkin soveltamalla samoja tuloverolainsäädännössä olevia elinkeinotoiminnan kriteerejä. Jo toimitettuja tuloverotuksia voidaan tällaisessa tapauksessa oikaista vain, jos tuloverotusta koskevan verotuksen oikaisun edellytykset täyttyvät tai jos veroasiamies on hakenut toimitettuun tuloverotukseen määräajassa muutosta.

5.13. Veronsaajan muutoksenhakuajan pidentäminen

Uuden lain VML 64 ja 67 §:n mukaan veronsaajien muutoksenhakuaikaa pidennetään siten, että veroasiamiehen on tehtävä oikaisuvaatimus tai valitus yhden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Käytännössä on tavallista, että veroasiamiehen muutoksenhakuaiheet nousevat esiin toimitettaessa seuraavan vuoden verotusta. Kun seuraavan vuoden verovalmistelu on muutoksenhakuajan päättyessä ollut vielä olennaisesti kesken, veroasiamiehen muutoksenhaku on verovalmistelun etenemisestä riippuen voinut jossain määrin sattumanvaraisesti kohdata eri verovelvollisia. Määräajan pidentämisen johdosta verovelvolliset ovat tältä osin entistä tasavertaisemmassa asemassa, kun verovalmistelu ehditään saattamaan loppuun ennen määräajan päättymistä. Lisäksi nykyinen muutoksenhakuaikea on tällöin voinut osoittautua liian lyhyeksi muutoksenhakutarpeen selvittämistä varten, minkä johdosta veroasiamies on joutunut panemaan vaatimuksensa vireille varmuuden vuoksi vielä keskeneräisen selvityksen perusteella. Muutoksen jälkeen veroasiamiehen muutoksenhakuaikea on yhtä pitkä kuin VML 56 §:n 2 mom:n mukainen yhden vuoden oikaisuaika. Yhtenäinen määräaika mahdollistaa sen, että jos verovirasto päätyisi tulkinnallisesti epäselvässä asiassa verovelvolliselle edulliseen ratkaisuun, voi veroasiamies saattaa asian muutoksenhakuasteen ratkaistavaksi, jos katsoo perusteita siihen olevan.

Esimerkki 26. Luonnollisen henkilön verotus vuodelta 2006 päättyy 31.10.2007. Veroasiamiehen yhden vuoden muutoksenhakuaikea päättyy 31.12.2008.

Esimerkki 27. Osakeyhtiö A:n verovuoden 2006 muodostava tilikausi on ollut 1.7.2005 - 30.6.2006. Yhteisön verotus päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Osakeyhtiö A:n verotus vuodelta 2006 päättyy siten 30.4.2007. Veroasiamiehen yhden vuoden muutoksenhakuaikea päättyy 31.12.2008.

Yhden vuoden muutoksenhakuajan estämättä veroasiamiehellä on aina oikeus hakea muutosta verotuksen muuttamista koskevaan päätökseen ja oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen 60 päivän ajan päätöksen tekemisestä (VML 64 §:n 2 momentti ja 67 §). 60 päivän muutoksenhakuaikea voi vain pidentää, mutta ei koskaan lyhennä yhden vuoden muutoksenhakuaikea.

Esimerkki 28. Verovirasto oikaisee vuodelta 2006 toimitettua verotusta verovelvollisen hyväksi 1.12.2008 tekemällään päätöksellä. Veroasiamies voi hakea muutosta oikaisupäätökseen 30.1.2009 saakka (60 päivän muutoksenhakuaikea on tässä pidempi kuin yhden vuoden muutoksenhakuaikea).

Esimerkki 29. Verovirasto oikaisee vuodelta 2006 toimitettua verotusta verovelvollisen hyväksi 1.6.2008 tekemällään päätöksellä. Veroasiamies voi hakea muutosta oikaisupäätökseen 31.12.2008 saakka (yhden vuoden muutoksenhakuaikea on tässä pidempi kuin 60 päivän muutoksenhakuaikea).

5.14. Korkoseuraamusten muutokset verotusta muutettaessa

Verotusta muutettaessa verovelvollisen on suoritettava muutoksesta johtuvalle verolle jäännösveron korkoa tai maksettavaa yhteisökorkoa (VML 77 §). Vastaavasti muutoksen johtaessa palautukseen verovelvolliselle lasketaan palautuskorkoa tai palautettavaa yhteisökorkoa. Jäännösveron korko muutoksesta johtuvalle verolle on aiemman lainsäädännön mukaan laskettu verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä verolle määrättävään eräpäivään ja palautuskorko huhtikuun 1 päivästä tai jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Maksettava yhteisökorko puolestaan lasketaan muutoksesta johtuvalle verolle verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää tai täydennysmaksun maksupäivää seuraavasta päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautettava yhteisökorko lasketaan verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää tai täydennysmaksun maksupäivää seuraavasta päivästä tai jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Palautuskorko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä ja jäännösveron korko viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä ja siltä osin kuin jäännösvero ylittää 10 000 euroa viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä. Maksettava yhteisökorko on viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä ja palautettava yhteisökorko viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä.

Muutetun VML 44 §:n mukaan jäännösveron koron ja palautuskoron laskemisen alkuajankohtaa on edellä kohdassa 4 kerrotulla tavalla aikaistettu siten, että korko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä lukien, kun se aiemman säännöksen mukaan on laskettu verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä lukien. Yhteisökoron laskenta-aikaa ei ole muutettu. Jäännösveron koron ja palautuskoron laskemisen alkuajankohtaa koskevaa muutosta sovelletaan myös verotuksen muutostilanteissa verovuodesta 2005 alkaen (VML 77 § 1 mom.).

Muissa kuin jälkiverotustilanteissa verotusta muutettaessa laskettavat jäännösveron korot, palautuskorot ja palautettavat ja maksettavat yhteisökorot ovat olleet samansuuruiset kuin säännönmukaisessa verotuksessa. Korko on ollut maksettava siitä riippumatta, mistä syystä verotusta on muutettu. Tätä on saatettu pitää kohtuuttomana, jos syynä verotuksen muuttamiseen ei ole ollut mitään osin verovelvollisen laiminlyönti. Tämän johdosta ja sen vastapainoksi, että mahdollisuuksia verovelvollisen vahingoksi tehtävien muutoksien tekemiseen on laajennettu, on muutosverotukseen liittyviä korkoseuraamuksia lievennetty. Korko on muutostilanteissa uuden VML 77 §:n 5 momentin mukaan entisen suuruisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun, mutta alenee sen jälkeen. Muutosverolle laskettava maksettava yhteisökorko on verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä ja sen jälkeiseltä ajalta viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Jäännösveron koron lievennykset koskevat ainoastaan niitä tilanteita, joissa jäännösvero on yli 10 000 euroa. Jäännösveron korko on muutoksen jälkeen entisen suuruisen eli viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä tai jos jäännösvero on yli 10 000 euroa viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun, mutta sen jälkeiseltä ajalta viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä myös siltä osin kuin jäännösvero ylittää 10 000 euroa. Lievennetyt korkoseuraamuksia sovelletaan silloin, kun verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi VML 56 §:n 2 ja 3 momentin perusteella, veroasiamiehen muutoksenhaun johdosta tai seurannaismuutoksin.

Esimerkki 30. Yhteisön tilikausi päättyy 31.12.2006. Veroilmoitus on annettava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä eli viimeistään 30.4.2007. Maksettava yhteisökorko ja palautettava yhteisökorko lasketaan veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä eli 1.5.2007 lukien. Yhteisön verotus vuodelta 2006 päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä eli 31.10.2007.

Veroasiamiehen oikaisuvaatimuksesta yhteisön vuodelta 2006 toimitettua verotusta muutetaan siten, että yhteisön maksettavaksi tulee veroa lisää. Muutosveron eräpäivä on 1.7.2008. Muutosverolle lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko lisättynä 2 prosentilla ajalta 1.5.2007-31.12.2007 ja viitekorko vähennettynä 2 prosentilla ajalta 1.1.2008-1.7.2008.

Korkoseuraamukset eivät lievene niissä tilanteissa, joissa verotusta oikaistaan VML 56 §:n 4 momentin perusteella verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyömisestä johdosta. Muutoksesta johtuvalle verolle lasketaan tällöin jäännösveron korko tai maksettava yhteisökorko edellä kerrotun suuruusena verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta muutosverolle lasketaan entiseen tapaan VML 57 §:n 1 momentissa säädetty veronlisäys.

Esimerkki 31. Yhteisön tilikausi päättyy 31.12.2006. Veroilmoitus on annettava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä eli viimeistään 30.4.2007. Maksettava yhteisökorko ja palautettava yhteisökorko lasketaan veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä eli 1.5.2007 lukien. Yhteisön verotus vuodelta 2006 päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä eli 31.10.2007.

Yhteisön vuodelta 2006 toimitettua verotusta muutetaan VML 56 §:n 4 momentin nojalla siten, että yhteisön maksettavaksi tulee veroa lisää. Muutosveron eräpäivä on 1.7.2008. Muutosverolle lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko lisättynä 2 prosentilla ajalta 1.5.2007-31.12.2007. Ajalta 1.1.2008-1.7.2008 muutosverolle lasketaan veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 2 §:ssä tarkoitettu veronlisäys.

5.15. Muutosverotukseen liittyvien säännösten voimaantulo

Verotuksen muuttamisen edellytyksiä ja määräaikoihin tehtyjä muutoksia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa. Poikkeuksen tekee jäännösveron ja palautuskoron laskentakauden alkua koskeva aikaistaminen helmikuun alkuun, jota koskevaa VML 77 §:ää sovelletaan muutosverotuksessa jo verovuodesta 2005 alkaen. Koska uusien säännösten voimaantulo on liitetty verovuoteen, tarkoittaa tämä, että esim. uudelleen toimitettavaa verotusta toimitettaessakin ratkaisevaa on verovuosi, jota uudelleen toimitettava verotus koskee, eikä ajankohta, jolloin verotus ehkä vasta monien vuosien kuluttua toimitetaan. Lisäksi muutosverotuksessa on vielä vuosikausia käsiteltävänä verovuotta 2006 aikaisempien verovuosien muutoksia, joihin edelleen joudutaan soveltamaan aiempia verovuosia koskevia termejä (veron oikaisu, jälkiverotus), verotuksen muuttamisen edellytyksiä ja muuttamiseen liittyviä määräaikoja.

Niitä verotusmenettelylain verotuksen muuttamista koskevia säännöksiä, joita sovelletaan viittaussäännösten nojalla kiinteistöverotuksessa, sovelletaan verotusmenettelylain

voimaantulosäännösten nojalla verovuotta 2007 koskevassa kiinteistöverotuksessa. Tämä koskee mm. veronsaajien muutoksenhakuaikaa, VML 57 §:n 2 momentissa säädettyä määräaika ja viranomaisaloitteisten muutosten uutta terminologiaa.

5.16. Veronkorotus

VML 32 §:n 3 momenttia, jossa säädetään tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta tehdystä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyömisestä, on muutettu siten, että säännöksestä on poistettu veronkorotuksen prosentti- ja euromääräiset alarajat, jotka voitiin aiemman säännöksen mukaan alittaa vain erityisestä syystä. Veronkorotus voidaan muutoksen jälkeen törkeän ja tahallisen laiminlyönnin tapauksissa harkita aiempaa joustavammin ja ottaa aiempaa paremmin huomioon tapaukseen liittyvät olosuhteet. Uutta VML 32 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.