

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Olli Nykänen

Verotuksen oikaisu

Yleistä

Verotusmenettelyä on uudistettu olennaisesti verotusmenettelylakiin (VML) tehdyillä muutoksilla (1079/05), jotka koskevat mm ilmoittamisvelvollisuutta, verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista. Muutokset, jotka ovat tulleet voimaan vuosilta 2005 ja 2006 toimitettavissa verotuksissa, perustuvat hallituksen esitykseen 91/2005 vp.¹ Uusissa säännöksissä on otettu aikaisempaa paremmin huomioon vuosittain toimitettavan tuloverotuksen massamenettelyn luonne, jossa veroviranomaisilla ei ole tosiasiallisia mahdollisuuksia tutkia yksilöllisesti kaikkia verotustapauksia. Verotus toimitetaan verovelvollisen veroilmoituksen, sivullisilta tiedonantovelvollisilta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. VML 26.6 §:n mukaan veroviranomaisen on verotusta toimittaessaan tutkittava nämä tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisen yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Verotuksen toimittamisen massamenettelyn luonteesta johtuen verotuspäätöksiin saattaa jäädä virheitä verovelvollisen eduksi ja vahingoksi.

Aikaisempien säännösten mukaan veronoikaisun ja jälkiverotuksen muodolliset edellytykset olivat yhteydessä veroviranomaisen laajaan tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Jos asian voitiin katsoa tulleen tutkituksi säännönmukaista verotusta toimitettaessa, veronoikaisun tai jälkiverotuksen edellytyksiä ei ollut olemassa. Uusissa VML 55 ja 56 §:n säännöksissä, joita sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa, verotuksen oikaisun muodollisia edellytyksiä on selvennetty ja veroviranomaisten mahdollisuutta oikaista verotuksessa tapahtuneita virheitä verovelvollisen vahingoksi on laajennettu eräiltä osin. Keskeinen muutos on se, että verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset eivät enää ole sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Tämä vastaa verotuksen toimittamiseen tehtyä muutosta, jonka mukaan massamenettelyyn soveltumattomasta veroviranomaisen velvollisuudesta tutkia tarkoin kaikki asiat on luovuttu.

Käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus on korvattu käsitteellä verotuksen oikaisu. Verotuksen oikaisu voidaan tehdä verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Verotuksen oikaisua koskevat säännökset ovat VML 55 ja 56 §:ssä.

¹ Ks. muutoksista Merisalo, Matti – Pykönen, Panu: Muutoksia verotusmenettelyyn I ja II, Verotus 1/2006 ja 2/2006.

VML:n säännöksiä veronoikaisusta verovelvollisen vahingoksi ja jälkiverotuksesta (VML 56 ja 57 §) sovelletaan vielä vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Kyseisten säännösten mukainen veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan näin ollen toimittaa vielä vuonna 2008 ja jälkiverotus vastaavasti vuonna 2011. Jälkiverotusta ja veronoikaisua koskevalla oikeuskäytännöllä on soveltuvien osin merkitystä myös verotuksen oikaisua koskevien säännösten soveltamisessa.

Verotuksen oikaiseminen

Verovirasto voi korjata tekemässään verotuspäätöksessä olevan virheen itseoikaisuna. Itseoikaisun edellytykset ja määräajat vaihtelevat sen mukaan, onko kysymys virheen korjaamisesta verovelvollisen eduksi vai hänen vahingokseen, virheen laadusta ja siitä, kenen syystä virhe on aiheutunut. Verotuspäätöksessä oleva virhe voidaan korjata myös muutoksenhaun johdosta. Muutosta verotuspäätökseen voi hakea sekä verovelvollinen että veronsaaja. Muutoksenhaun johdosta verotusta voidaan muuttaa kaikilta osin vaatimuksen mukaisesti.

Virheen korjaaminen ennen verotuksen päättymistä

Verotuksen oikeussuojajärjestelmän toimivuuden kannalta on tärkeää, että verotusta toimitettaessa tapahtuneet virheet voidaan korjata mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja mahdollisimman yksinkertaisella menettelyllä. Tämän on tehnyt mahdolliseksi tuloverotuksessa käytöön otettu menettely, jossa verotuspäätökset lähetetään verovelvollisille hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollinen voi verotuspäätöksen saatuaan ottaa yhteyttä veroviraston verotoimistoon ja pyytää korjaamaan virheen. Verotuspäätösten varhennetulla lähettämällä voidaan ainakin selvät virheet korjata heti ja toimittaa verovelvolliselle uusi verotuspäätös, jolloin tarvetta varsinaisten oikaisu- ja muutoksenhakukeinojen käyttämiseen ei ole.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

VML 55.1 §:n mukaan verovirasto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi myös verotuksen päättymisen jälkeen, jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on pantu liikaa veroa. Virheen laadulla tai sillä, kuka on virheen aiheuttanut, ei ole merkitystä. Erityisiä muotovaatimuksia oikaisulle ei ole asetettu. Oikaisu tehdään yleensä veroviranomaisen aloitteesta, mutta oikaisu voidaan tehdä myös verovelvollisen aloitteesta.

Jos verovelvollinen tekee kirjallisen oikaisuvaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen, vaatimus voidaan tutkia oikaisuasiana myös verotuksen oikaisulautakunnassa, vaikka sitä ei ole nimenomaan oikaisulautakunnalle osoitettu.

Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisu voidaan mainitussa ajassa tarvit-

taessa tehdä myös niissä tapauksissa, joissa asia on jo ratkaistu oikaisuvaatimukseen annetulla päätöksellä.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (VML 55.4 §). Verovirasto ei siten voi oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi, jos asiasta on olemassa hallinto-oikeuden lainvoimainen päätös.

Kun KHO antaa prejudikaattiratkaisun sellaisesta oikeuskysymyksestä, joka koskee useita verovelvollisia, ratkaisu vaikuttaa välittömästi vain sen verovelvollisen verotukseen, joka on KHO:ssa esillä olleessa tapauksessa ollut asianosaisena. Tällöin vastaavassa asemassa olevat verovelvolliset voivat joko viran puolesta tai KHO:n ennakkopäätökseen viitaten saada verotuksensa muutetuksi säännönmukaisen muutoksenhakuajan puitteissa esittämällään vaatimuksella. Sen sijaan asia on lopullisesti ratkaistu niiden verovelvollisten osalta, jotka eivät ole hakeneet muutosta hallinto-oikeuden päätökseen tai eivät ole saaneet muutoksenhakulupaa KHO:lta. Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen voi ainoastaan hakea hallinto-oikeuden päätöksen ja verotuspäätöksen purkua KHO:lta, mikä on raskas ja epävarma menettely.

Hallituksen esityksessä tähän verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta epätydyttävään tilanteeseen esitettiin ratkaisuksi ns. prejudikaattiperusteista hallinnollista oikaisua, joka olisi ollut hallinnollisesti yksinkertainen toteuttaa.² Perustuslakivaliokunta katsoi kuitenkin, ettei säännösehdotusta voida toteuttaa perustuslaillisista syistä, minkä vuoksi säännösehdotukset tältä osin poistettiin hallituksen esityksestä.³

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verovelvollisen vahingoksi tehtävää oikaisua koskevien VML 56 §:n muutosten tarkoituksena oli selkeyttää kyseisen oikaisun edellytyksiä ja laajentaa oikaisun edellytyksiä vastaamaan aikaisempaa paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta. Keskeinen muutos oli se, etteivät oikaisun edellytykset ole enää sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa.⁴

Verotuksen oikaisulle on VML 56 §:ssä kolme eripituista määräaikaa, joiden kuluessa verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Oikaisuperusteet ja niihin liittyvät enimmäismääräajat ovat:

- kaikki virheet / 1 vuosi (VML 56.2 §)
- laskuvirhe tai vastaava erehdys / 2 vuotta (VML 56.3 §)
- ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti / 5 vuotta (VML 56.4 §).

Määräajat lasketaan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisun edellytysten soveltuminen ratkaistaan asiakohtaisesti. Kunkin verotuspäätöksessä olevan virheen osalta rat-

² HE 91/2005 vp, s. 21.

³ PeVL 35/2005, s. 2.

⁴ HE 91/2005 vp, s. 23.

kaistaan erikseen, millä perusteella ja missä määräajassa virhe voidaan korjata. Verotusta ei voida oikaista verovelvollisen vahingoksi siltä osin kuin asia on ratkaistu valitukseen annettulla hallinto-oikeuden tai KHO:n päätöksellä (VML 56.5 §). Vastaava säännös on verovelvollisen hyväksi tehtävien oikaisujen osalta VML 55.3 §:ssä.

Lähtökohtaisesti kaikki virheet voidaan korjata yhden vuoden määräajassa laskettuna verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotuspäätöksessä olevan virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen päätöksen virheellisyyden, ei ole oikaisun yleistä yhden vuoden määräaikaa sovellettaessa merkitystä. Veroviranomainen voi korjata virheen silloinkin, kun se on tutkinut asiaa, mutta ratkaissut sen virheellisesti. Yleisistä oikeusperiaatteista johtuu se, ettei verotusta voida oikaista verovelvollisen vahingoksi sillä perusteella, että oikeuskäytäntö on verotuksen toimittamisen jälkeen muuttunut verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan.⁵

VML 56.2 §:n mukaan verotusta ei voida oikaista yhden vuoden määräajassa, jos asia on VML 26.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Säännöksellä on toteutettu luottamusperiaate verotuksen oikaisutilanteissa. VML 26.2 §:n mukaan asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, eikä erityisistä syistä muuta johdu. Asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä oikaisun toimittamista rajoittavana seikkana tarkoitetaan samaa kuin verotuksen toimittamisessa sovellettavassa VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöksessä.⁶

Luottamuksensuojan edellytyksenä verotusta toimitettaessa on asian tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden lisäksi se, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Suojaa yhden vuoden oikaisua vastaa saanain ollen yleistä luottamuksensuojaa lievemmin perustein. Oikaisun edellytykset ratkaistaan siten yksinomaan asian laadun perusteella, eli jos asia on ollut verotusta toimitettaessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, oikaisua ei voida toimittaa.

Verotusta toimitettaessa sattunut kirjoitusvirhe, laskuvirhe ja muu niihin verrattava erehdys sekä verotuksessa oleva virhe, joka perustuu sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, voidaan oikaista kahden vuoden määräajassa (VML 56.2 §). Kyseinen oikaisu vastaa aikaisempaa veronoikaisua paitsi, ettei nykyisessä säännöksessä ole mahdollisuutta oikaista verotusta sillä perusteella, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu. Niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa, mutta asia on jäänyt veroviranomaiselta joltakin osin tutkimatta, oikaisu voidaan toimittaa vain yhden vuoden yleisen oikaisuajan kuluessa. Säännöksessä tarkoitettu kirjoitus- tai laskuvirhe voi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun veroviranomainen tallentaa verotusta koskevan tiedon väärin.

⁵ HE 91/2005 vp, s. 24.

⁶ Ks. asian tulkinnanvaraisuudesta ja epäselvyydestä Verohallituksen ohje luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 s. 2.

Virheet, jotka ovat aiheutuneet verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä, voidaan oikaista viiden vuoden määräajassa (VML 56.4 §). Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä on kysymys, kun verovelvollinen

- ei ole antanut veroilmoitusta
- on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan
- taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Oikaisu viiden vuoden määräajassa voi koskea vain sitä asiaa, jonka osalta verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Kyse ei ole puutteesta tai virheestä veroilmoituksessa, jos verovelvollinen on antanut oikeat ja riittävät tiedot verotusasian ratkaisemiseksi, mutta tulkinnut asian verokohtelun väärin ja tullut vero-oikeudellisesti virheelliseen lopputulokseen. Ilmoittamalla asiat avoimesti veroilmoituksellaan verovelvollinen saa suojaa oikaisua vastaan.

Viiden vuoden oikaisun, joka korvaa aikaisemman jälkiverotuksen, toimittamisen edellytykset riippuvat pelkästään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Sillä, onko asiaa verotusta toimitettaessa tutkittu tai katsottava tutkitun, ei enää ole merkitystä oikaisun edellytyksiä ratkaistaessa. Oikaisuedellytysten kannalta riittävä syy-yhteysvaatimus täyttyy jo sen johdosta, että verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai on antanut puutteellisen tai väärän veroilmoituksen virheellisesti ratkaistun asian osalta. Oikaisu on siten mahdollinen, vaikka veroviranomainen olisi voinut toimittaa verotuksen oikein muualta saamiensa tarkkailutietojen perusteella tai hankkimalla lisäselvityksiä.

Kun verovelvollisen verotusta oikaistaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella, verovelvollisen suoritettavaksi määrätään lisäksi myös veronlisäys ja veronkorotus.⁷

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöksellä on merkitystä ratkaistaessa sitä, voidaanko verotus oikaista verovelvollisen vahingoksi. Jos verovelvollinen on tulkinnanvaraisen tai epäselvän asian osalta toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia olisi ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin pannaan maksuun, voidaan verotuksen muuttamiseen normaalisti liittyvät korkoseuraamukset jättää perimättä.⁸

Verotuksen oikaisun toimittaminen

Verotuksen oikaisu kohdistuu siihen määrään, mikä verotuspäätöksessä olleen virheen tai puutteellisen taikka virheellisen veroilmoituksen vuoksi on jäänyt asianomaisen verovuoden

⁷ Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I–II (jatkuvatäydenteinen), luku 29, WSOY.

⁸ HE 91/2005 vp, s. 25.

verotuksessa verottamatta. Tällöin on otettava huomioon mm. lisättävään tuloon kohdistuvat luonnolliset vähennykset. Esimerkiksi verotarkastuksessa havaitut, tarkastettavan verovuoden verotettavaa tuloa suurentavat erät lisätään kyseisen verovuoden verotuksessa vahvistettuun tuloon (KHO 1981/5369). Jos kyseisen verovuoden verotuksessa on vahvistettu tappio, oikaisu saattaa aiheuttaa vain tappion vahvistamisen uudelleen.

Verotuksen oikaisun määräaika

Jälkiverotussäännöstä tulkittiin siten, että jälkiverotuspäätös oli tehtävä ja myös lähetettävä verovelvolliselle jälkiverotuksen toimittamiselle säädettyssä määräajassa (ks. oikeuskäytännöstä KHO 1962 I 17, KHO 1965/5261 ja KHO 2000/3276). Arvonlisäverotuksessa määräaikaa on sitä vastoin katsottu noudatetun, jos päätös jälkiverotuksesta on tehty määräajan kuluessa.

Oikeustilan selkeyttämiseksi ja yhtenäistämiseksi eri verolajien osalta VML:iin on lisätty määräajasta nimenomainen säännös (VML 57.2 §), jota sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen. Säännöksen mukaan verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä. Määräajan noudattamisen kannalta päätöksen lähettämisajankohdalla ei siten enää ole merkitystä.

Vähäisten tuloerien oikaisu

Vähäisten tuloerien jälkiverotusmenettelyä yksinkertaistettiin VML 57a §:n säännöksellä (477/98). Kyseisen säännöksen mukaan lisäys on voitu tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Avoinna olevaan verotukseen siirrettävän tulon määrästä säädettiin asetuksella, jonka mukaan kyseisen tulon määrä oli luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä 2000 euroa ja muulla verovelvollisella 4000 euroa.

Lailla 1079/05, joka on tullut voimaan 1.1.2006, VML 57a §:ää on muutettu siten, että siinä säädetään siirrettävän tulon määräksi kaikkien verovelvollisten osalta 4000 euroa. Siirrettävän tulon perusteella määrättävälle verolle ei lasketa veronlisäystä. Sen sijaan veronkorotus voidaan määrätä laiminlyönnin suuruuden perusteella.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä verotuksen oikaisun toimittamista (VML 58 §).

Kuolinpesä

Verovelvollisen kuoltua toimitettava verotuksen oikaisu kohdistetaan kuolinpesään. Verotus on tällöin oikaistava kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu verovirastolle (VML 59 §).

Korkoseuraamukset

Samalla kun mahdollisuutta oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi on verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä lailla 1079/05 laajennettu, on oikaisusta verovelvolliselle aiheutuvia korkoseuraamuksia lievennetty verovuodelta 2006 toimitettavasta verotuksesta alkaen.⁹ Muutoksesta johtuvalle verolle lasketaan jäännösveron korkoa ja maksettavaa yhteisökorkoa. Lievennys aikaisempaan tilanteeseen verrattuna on toteutettu siten, että korko alenee verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden jälkeen. Alennettuja korkoseuraamuksia sovelletaan mm. silloin, kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi VML 56.2 ja 3 §:n perusteella.

Maksettava yhteisökorko

Yhteisön maksettavalle muutosverolle laskettava korko on viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun ja sen jälkeiseltä ajalta viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Maksettava yhteisökorko lasketaan yhteisön verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä muutosveron eräpäivään.

Esimerkki:

Yhteisön tilikausi on 1.1.–31.12.2006.

Verotus vuodelta 2006 päättyy 31.10.2007.

Verotusta oikaistaan vuonna 2008 yhteisön vahingoksi siten, että oikaisusta johtuva vero on 100 000 euroa.

Muutosveron eräpäivä on 1.12.2008.

Muutosverolle (100 000 euroa) lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko +2 % (nykyisellä korkotasolla yhteensä 5 %) ajalta 1.5.2007–31.12.2007.

Ajalta 1.1.–1.12.2008 muutosverolle lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko –2 % (nykyisellä korkotasolla 1 %).

Jäännösveron korko

Jäännösveron korosta muutostilanteessa säädetään VML 77.5 §:ssä, jonka mukaan jäännösveron korko on VML 43.2 §:ssä säädetyn suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. VML 43.2 §:n mukaan jäännösveron korko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Siltä osin kuin jäännösvero ylittää 10 000 euroa, jäännösveron korko on kuitenkin viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä. Muiden

⁹ HE 91/2005 vp, s. 25.

kuin yhteisöjen kohdalla verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä toteutettu korkoseuraamusten lievennys muutostilanteissa koskee siten vain niitä tilanteita, joissa verovelvollisen on maksettava jäännösveron korkoa 10 000 euron ylittävälle osalle.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti

Korkoseuraamusten lievennyksiä ei sovelleta niissä tapauksissa, joissa verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella (VML 56.4 §). Muutosverolle lasketaan tällöin jäännösveron korko tai maksettava yhteisökorko verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta muutosverolle lasketaan veronlisäys, kuten jälkiverotuksen yhteydessä on tehty (VML 57.1 §).

Veronlisäyksestä säädetään veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1556/95). Veronlisäys lasketaan Euroopan keskuspankin kutakin kalenterivuotta edeltävälle puolivuotiskaudelle vahvistaman viitekoron perusteella. Suomen Pankin ilmoitusten mukaan viitekoroksi on vahvistettu 2,5 % ajanjaksolle 1.7.–31.12.2005 ja 3 % ajanjaksolle 1.7.–31.12.2006.

Veronlisäys on viitekorko lisättynä 7 prosenttiyksiköllä, joten veronlisäys on vuonna 2006 9,5 % ja vuonna 2007 10 %. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella tapahtuneen verotuksen oikaisun yhteydessä veronlisäystä lasketaan verotuksen päättymiskuukautta seuraavan kolmannen kuukauden alusta muutosverolle määrättävään eräpäivään. Veronlisäys ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno.

Seurannaismuutos

Seurannaismuutoksella, josta säädetään VML 75 ja 78 §:ssä, tarkoitetaan verotukseen esim. oikaisun tai muutoksenhaun vuoksi tehdyn muutoksen huomioon ottamista toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotuksessa. Seurannaismuutoksen tekemiselle ei ole määräaika ja muutos voidaan tehdä, vaikka oikaisun edellytykset puuttuvat. Muutos voidaan jättää tekemättä, jos muutoksen tekeminen on erityisestä syystä kohtuutonta. Verovelvolliselle on, jos mahdollista, ennen muutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta. Seurannaismuutos voidaan tehdä silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla (VML 75.2 §).

Verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä lailla 1079/05 VML 75 §:ää täydennettiin koskemaan myös niitä tilanteita, joissa verovelvollisen muuta kuin VML:n mukaan toimitettua verotusta on muutettu VML:n mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla (VML 75.3 §, jota sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen). Seurannaismuutos voidaan tehdä esim. silloin, kun perintöverotusta muutetaan verovelvollisen muutoksenhaun johdosta. TVL 47 §:n mukaan perintönä saadun omaisuuden hankintamenona luovutusvoiton verotuksessa vähennetään toimitetussa perintöverotuksessa käytetty verotusarvo. Verovelvollinen voi hakea muutosta perintöverotukseen viiden vuoden ajan verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta. Jos perintöverotusarvoa alennettaisiin muutoksenhaun johdosta, mutta luovutusvoiton

verotusta ei voitaisi oikaista vastaavasti, luovutusvoiton verotuksessa vähennettäisiin lain tar-koituksen vastaisesti sellaista perintöverotusarvoa, jonka perusteella perintöveroa ei tule suo-ritettavaksi. VML 75.3 §:n mukaan luovutusvoiton verotusta voidaan tällaisessa tapauksessa oikaista seurannaismuutoksin verotuksen oikaisulle säädetyistä määräajasta riippumatta.¹⁰

Verovelvollisen kuuleminen

VML 26.3 §:n mukaan verovelvolliselle on varattava ennen verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen toimittamista tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Kuule-mistilaisuus voidaan jättää varaamatta yleensä vain silloin, kun kuuleminen on verovelvollises-ta johtuvista syistä käytännössä mahdotonta. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava koh-tuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Kun verovelvolliselta pyyde-tään vastinetta tai muuta selvitystä, on yleensä mainittava, mistä seikasta selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Kuulemisen yhteydessä verovelvolliselle lähetettävistä asiakirjoista tulee ilmetä verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen peruste ja verotettavaan tuloon lisättävä määrä. Kysymykseen tu-levia asiakirjoja ovat muun muassa tarkastuskertomus tai sen ote, tarkastuskirje tai ilmoitus verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen toimittamisesta. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi tai jälkiverotus perustuu usein verotarkastukseen. Tällöin verovelvollisella on mahdollisuus tutustua jo verotarkastajien laatimaan alustavaan tarkastuskertomukseen ja antaa siihen vastineensa.

* * *

Self-rectification in taxation

Income taxation, which takes place every year, is by nature a mass process, where it is not pos-sible to look into the details of each taxation case individually. Taxation proceeds on the basis of the tax declaration given by the taxpayer, the information received from third parties re-sponsible to supply the same, and the possible other information available in the case. Because taxation is a mass process, it is possible that individual taxation decisions contain errors, either to the benefit or to the detriment of the taxpayer. Such errors in taxation may be self-rectified within the time limits set in the legislation on taxation procedure, both to the advantage or to the disadvantage of the taxpayer.

Taxation may be self-rectified to the advantage of the taxpayer within five years of the begin-ning of the calendar year following the close of the relevant tax year. The nature of the error or the identity of the party causing the error are irrelevant in this respect. Taxation may be self-rectified to the disadvantage of the taxpayer within one, two or five years, as the case may be depending on the type of the error, of the beginning of the calendar year following the close of the relevant tax year. By and large, any sort of error may be self-rectified within the one-year time limit. Arithmetical errors and other comparable errors may be self-rectified within the

¹⁰ HE 91/2005 vp, s. 39–40.

two-year time limit, and errors arising from the failure of the taxpayer to comply with the duty to make declarations may be self-rectified within the five-year time limit.

The tax assessed in case of self-rectification will also bear interest from the date of the tax declaration until the date when the rectified tax becomes due. Where the taxation has been self-rectified to the disadvantage of the taxpayer owing to a failure to comply with the duty to make declarations, the tax assessed will also be increased by a penalty rate (10 per cent in 2007).

'Subsequent amendment' means that a change made in taxation on the basis of self-rectification or a tax appeal is taken into account in the taxation for another tax year or another taxpayer. Subsequent amendments may be applicable also in the event that some other form of taxation than that based on the taxation procedure legislation (such as inheritance taxation) has been changed in a manner pertinent to the taxpayer's income taxation.

Before self-rectification to the disadvantage of the taxpayer or the collection of back taxes, the taxpayer must be reserved an opportunity to be heard. The taxpayer must be given a reasonable time for the provision of information or a statement. Self-rectification to the disadvantage of the taxpayer or the collection of back taxes often follows a tax inspection, in which case the taxpayer will have the opportunity to peruse the tax inspection report in draft and to provide a statement on the same.

Olli Nykänen

Justice Emeritus, The Supreme Administrative Court of Finland