

Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenetelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia, veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia, ennakkoperintälakia, arvonlisäverolakia, perintö- ja lahjaverolakia, varainsiirtoverolakia, verontilityslakia sekä kiinteistöverolakia.

Verotusmenettelystä annettuun lakiin otettaisiin säännökset henkilöverotuksessa käyttöön otettavasta esitäytetystä veroilmoituksesta. Nykyiset veroehdotus- ja veroilmoitusmenettelyt yhdistettäisiin. Kaikille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille lähetettäisiin verohallinnon saamien tietojen perusteella esitäytetty veroilmoitus. Veroilmoitukseen ei pääsääntöisesti enää liitettäisi tositteita. Verovelvollisella olisi velvollisuus säilyttää tositteet ja muistiinpanot. Verohallituksen oikeutta määrätä veroilmoituksen muodosta, sisällöstä ja ilmoittamisvelvollisuudesta laajennettaisiin.

Verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista koskevia säännöksiä muutettaisiin siten, että säännökset vastaisivat paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta. Verotus toimitettaisiin verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen olisi tutkittava nämä tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Verovirasto voisi lähtökohtaisesti korjata kaikenlaiset verotuspäätöksessä olevat virheet

myös verovelvollisen vahingoksi yhden vuoden ajan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisu ei olisi kuitenkaan mahdollinen, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Myös erältä muilta osin verovelvollisen vahingoksi tehtävien oikaisujen edellytyksiä tarkistettaisiin. Mahdollisuuksia oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi niissä tapauksissa, joissa oikeuskäytäntö on muuttunut hänen edukseen, laajennettaisiin. Veronsaajan muutoksenhakuaikaa pidennettäisiin siten, että muutoksenhakemus olisi tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veronkorotusta lievennettäisiin erältä osin. Jäännösveron koron ja palautuskoron laskennan alkuajankohtaa varhennettaisiin. Jäännösveron koron määrää muutostilanteissa alennettaisiin niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei ole laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuttaan. Verovelvollisen mahdollisuuksia maksaa veroja ennakon täydennysmaksuna laajennettaisiin.

Verotusmenettelystä annettuun lakiin, arvonlisäverolakiin, ennakkoperintälakiin ja varainsiirtoverolakiin otettaisiin säännös sähköisestä asioinnista ja sähköisestä allekirjoittamisesta.

Verontilityslakia muutettaisiin siten, että oikaisuutilitysten lukumäärää vähennettäisiin.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Niitä sovellettaisiin osaksi vuoden 2005, osaksi vuoden 2006 ja 2007 alusta.

SISÄLLYSLUETTELO

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
SISÄLLYSLUETTELO	2
YLEISPERUSTELUT	4
1. Nykytila	4
1.1. Veroilmoituksen antaminen ja verotuksen toimittaminen	4
1.2. Verotuksen muuttaminen.....	5
Yleistä.....	5
Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi	5
Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi	6
Jälkiverotus	6
1.3. Muutoksenhaku	7
Verotusmenettelystä annettu laki	7
2. Kansainvälinen käytäntö.....	7
2.1. Ruotsi.....	7
Verotuksen toimittaminen	7
Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku	8
2.2. Norja.....	8
Verotuksen toimittaminen	8
Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku	9
2.3. Tanska	10
Verotuksen toimittaminen	10
Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku	10
2.4. Alankomaat	11
2.5. Saksa.....	11
2.6. Iso-Britannia	11
3. Nykytilan arviointi ja ehdotetut muutokset.....	12
3.1. Menettely verotuksessa	12
Yleistä.....	12
Ilmoittamismenettelyn uudistaminen.....	13
Verotuksen toimittaminen	15
Tositteet ja muut tiedot.....	17
Muistiinpanot	18
Verotusasiakirjojen säilyttäminen	19
Korkoseuraamukset ja ennakon täydennysmaksu	19
3.2. Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku	21
Terminologinen muutos.....	21
Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi.....	21
Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi	21
Jäännösveron korko muutostilanteissa	25
Määräaikasäännösten täsmentäminen.....	26
Veronsaajan muutoksenhakuaika.....	26
Veronkorotus.....	27

3.3.	Sähköiseen asiointiin ja allekirjoitukseen liittyvät lainmuutokset	27
3.4.	Verontilityslain muutokset	27
	Maksuunpanosuhteisiin perustuva tilittäminen	27
	Yhteisöveron tilittäminen	28
	Oikaisuilitysten osalta ehdotetut muutokset	28
4.	Vaikutukset	29
4.1.	Taloudelliset vaikutukset	29
4.2.	Hallinnolliset vaikutukset	29
4.3.	Vaikutukset verovelvollisen kannalta	29
5.	Asian valmistelu	30
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT		31
1.	Lakiehdotusten perustelut	31
1.1.	Laki verotusmenettelystä	31
1.2.	Laki verotusmenettelystä annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta 41	
1.3.	Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta	42
1.4.	Ennakkoperintälaki	42
1.5.	Arvonlisäverolaki	42
1.6.	Perintö- ja lahjaverolaki	43
1.7.	Varainsiirtoverolaki	43
1.8.	Verontilityslaki	44
1.9.	Kiinteistöverolaki	44
2.	Voimaantulo	44
3.	Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	45
LAKIEHDOTUKSET		48
	verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta	48
	verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta	55
	veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 §:n muuttamisesta	56
	ennakkoperintälain muuttamisesta	57
	arvonlisäverolain muuttamisesta	58
	perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta	59
	varainsiirtoverolain muuttamisesta	60
	verontilityslain 8 ja 16 §:n muuttamisesta	61
	kiinteistöverolain muuttamisesta	62
LIITE		64
RINNAKKAISTEKSTIT		64
	verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta	64
	veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 §:n muuttamisesta	78
	arvonlisäverolain muuttamisesta	79
	verontilityslain 8 ja 16 §:n muuttamisesta	81
	kiinteistöverolain muuttamisesta	82

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila

1.1. Veroilmoituksen antaminen ja verotuksen toimittaminen

Verohallinto toimittaa vuosittain noin viiden miljoonan verovelvollisen tulo- ja varallisuusverotuksen. Henkilöverotuksessa verovelvollisia on noin 4,7 miljoonaa. Henkilöverotuksen lisäksi verohallinnossa toimitetaan noin 400 000 yhteisön tuloverotus.

Henkilöverotus toimitetaan joko veroilmoituksen tai esitäytetyn veroehdotuksen perusteella. Veroilmoitusmenettelyssä on noin 1,6 miljoonaa verovelvollista mukaan luettuna maa- ja metsätalouden harjoittajat sekä elinkeinotoimintaa harjoittavat verovelvolliset. Veroehdotusmenettelyssä on noin kolme miljoonaa verovelvollista. Veroilmoitusmenettelyssä olevat verovelvolliset ovat yleensä niitä, joiden tulonmuodostus on monipuolista ja joilla on paljon sellaisia verotukseen vaikuttavia tietoja, joita ei saada muilta kuin heiltä itseltään.

Veroehdotusmenettelyssä verotuksen perusteena käytettävät tiedot kerätään pääasiassa muilta kuin verovelvolliselta itseltään, esimerkiksi työnantajilta, pankeilta ja työmarkkinajärjestöiltä. Verohallinto lähettää veroehdotuksen nykyisin toukokuussa verovelvolliselle. Veroehdotukselle on merkitty sivullisilta tiedonantovelvollisilta saadut tiedot sekä verohallinnon omista rekistereistä saatavat tiedot. Veroehdotukseen on laskettu näiden tietojen perusteella verotuksen lopputulos, ja siihen sisältyy myös verolippu. Verovelvollinen tarkistaa veroehdotuksella olevat tiedot. Jos tiedoissa on virheitä tai puutteita, verovelvollinen korjaa ja täydentää ehdotuksen ja palauttaa sen verovirastoon viimeistään kesäkuun puolivälissä. Jos veroehdotukseen ei ole korjattavaa tai lisättävää, veroehdotusta ei tarvitse palauttaa verovirastoon. Verovelvollisen ei tarvitse toimittaa veroviranomaiselle tositteita tai selvityksiä saadakseen hyväksen ne vähennykset, jotka veroviranomainen on merkinnyt verovelvolliselle lähetettyyn veroehdotukseen. Tositteiden ja selvitysten säilyttämisestä tällaisessa

tapauksessa ei ole säännöksiä. Käytännössä veroehdotusmenettelyyn kuuluvista yli 70 prosentilla jää voimaan sivullisilta saatujen tietojen perusteella laskettu verotuksen lopputulos. Lopuissa tapauksissa verovelvolliset ovat joutuneet täydentämään puuttuvat tiedot tai korjaamaan ehdotuksella olevia tietoja sekä palauttamaan veroehdotuksen verohallinnolle. Verohallinto käsittelee palautuneet veroehdotukset ennen lokakuun loppua ja lähettää verovelvolliselle uuden verotuspäätöksen.

Veroilmoitusmenettelyssä verovelvollisen on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus, niistä tehtävät vähennykset sekä muut tiedot ja selvitykset. Laissa olevan valtuutuksen nojalla Verohallitus on määrännyt, että osaa tuloista, varoista ja vähennyksistä ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa veroilmoituksessa. Näitä ovat esimerkiksi eläkkeet, erilaiset sosiaalietuudet, työntekijän eläkemaksu ja sijoitusrahaston rahasto-osuuden pääoma. Toisaalta veroilmoituksella on ilmoitettava eräitä sellaisiakin tietoja, joita verohallinto saa sivullisilta tiedonantovelvollisilta, kuten palkat ja lainojen korot. Verovelvollisen on liitettävä veroilmoitukseen tositteet vähennettäväksi vaatimistaan kustannuksista.

Veroilmoitus on annettava viimeistään tammikuun 31 päivänä. Verovelvollinen, joka harjoittaa maataloutta tai metsätaloutta, saa antaa veroilmoituksensa helmikuun viimeisenä päivänä. Elinkeinoharjoittajalla, jonka tilikausi on päättynyt lokakuun 1 päivänä tai sen jälkeen, on oikeus antaa veroilmoituksensa viimeistään huhtikuun 1 päivänä. Verotus päättyy verovuotta seuraavan b-kakuun lopussa. Vuosittaiseen verotukseen käytettävissä oleva aika on siten seitsemästä yhdeksään kuukautta veroilmoituksen jättöajankohdasta riippuen.

Yhteisöjen ja muiden kirjanpitovelvollisten verotus toimitetaan verovelvollisen veroilmoituksessa ilmoittamien tietojen perusteella. Verotuksen lähtökohtana on veroilmoituksessa ilmoitettu kirjanpidon mukainen tulos. Sivullisilta saaduilla tiedoilla on näiden verovelvollisten verotuksessa vain valvonnallinen merkitys. Verotettava tulo lasketaan tekemällä kirjanpidolliseen tulokseen verolain-

säädännön edellyttämät oikaisut. Yritykset eivät liitä veroilmoitukseensa tositteita tulo- ja menoeristään. Yrityksen verotettavaan tuloon vaikuttavien tulo- ja menoerien suuren lukumäärän vuoksi niitä ei voitaisikaan käytännössä tutkia vuosittain toimitettavassa verotuksessa. Niiden syvällisempi tutkiminen tapahtuu mahdollisessa verotarkastuksessa. Tämän mukaisesti lähtökohtana on pidetty, että yritys vastaa itse kirjanpitoonsa sisältyvien tulo- ja menoerien vero-oikeudellisen arvioinnin, kuten tulon veronalaisuuden, menon vähennyskelpoisuuden ja jaksottamisratkaisujen oikeellisuudesta. Verotusta varten yrityksen on kuitenkin erikseen annettava veroilmoituksessaan erinäisiä tietoja ja selvityksiä, jotka on nykyisin lueteltu ilmoittamisvelvollisuudesta annetussa valtiovaraministeriön päätöksessä (1760/1995).

Yhteisöjen ja yhteisetuoksien on annettava veroilmoituksensa 4 kuukauden kuluessa tilikautensa päättymiskuukauden lopusta. Verotus päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Yhteisöjen verotukseen käytettävissä oleva aika on siten kuusi kuukautta.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) nykyiset menettelysäännökset edellyttävät veroilmoitusten ja myös veroehdotusten yksityiskohtaista ja tarkkaa tutkimista. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n mukaan verotuksen toimittavan viranomaisen on ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Nykyinen säännös on vuodelta 1998. Sitä ennen tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamisesta säädettiin asiallisesti samansisältöisesti aina vuoden 1924 tulo- ja omaisuusverolaista alkaen, että verotusta toimitettaessa oli tunnollisesti harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muutoin on katsottava oikeaksi. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n säännös koskee kaikkia verovelvollisryhmiä. Muodollisesti säännös edellyttää, että verotusta toimittaessaan verohallinto selvittää, tutkii ja harkitsee kaikki asiat yhtä perusteellisesti niiden laadusta ja laajuudesta riippumatta. Nykymuotoista säännöstä koskevan hallituksen esityksen (HE 53/1998 vp)

perusteluissa tosin todetaan, että suuri osa henkilöasiakkaiden tuloverotuspäätöksistä syntyy nykyisin täysin koneellisesti ja että säännös koskee nimenomaan tilanteita, joissa viranomaisen harkintavaltaa tosiasiaa käytetään. Viime vuosina koneellisten päätösten osuus on edelleen lisääntynyt. Enin osa veroehdotusmenettelyn piiriin kuuluvien verovelvollisten verotuspäätöksistä on tehty automaattisessa tietojenkäsittelyjärjestelmässä ilman virkailijan tapauskohtaista käsittelyä.

1.2. Verotuksen muuttaminen

Yleistä

Verotuksessa tehtävät päätökset ovat hallintopäätöksiä. Yleiset säännökset hallintopäätöksen oikaisemisesta ja muutoksenhausta hallintopäätökseen ovat hallintolaissa (434/2003) ja hallintolainkäyttölaissa (586/1996). Näillä yleisillä säännöksillä on tulo- ja varallisuusverotuksessa melko vähäinen merkitys, koska verotusmenettelystä annetussa laissa on kattavat erityissäännökset verotuspäätöksen oikaisemisesta ja muutoksenhausta.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaan verovirasto voi korjata tekemässään verotuspäätöksessä olevan virheen itseoikaisuin. Lisäksi virhe voidaan korjata muutoksenhaun johdosta. 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. Muutosta verotukseen voivat hakea sekä verovelvollinen että veronsaaja. Muutoksenhaun johdosta verotusta voidaan muuttaa kaikilta osin. Poikkeuksena ovat asiat, jotka on ratkaistu sitovasti ennakkotiedolla tai ennakkoratkaisulla.

Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotusmenettelystä annetun lain 55 §:n mukaan verotus on oikaistava, jos verovelvolliselle on pantu virheen johdosta liikaa veroa, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Virheen laadulla tai sillä, kuka on virheen aiheuttanut, ei säännöksen mukaan ole merkitystä. Veronoikaisun mää-

rääika on viisi vuotta verovelvollisen verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta lukien. Samassa ajassa voidaan korjata myös verotuksen muuttamista koskevassa päätöksessä oleva virhe. Päätös veronoikaisusta on tehtävä ja lähetettävä verovelvolliselle määräajan kuluessa.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verotusmenettelystä annetun lain 56 §:n mukaan verotus voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos hänelle on jäänyt lasku- tai virheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi panematta säädetty vero hänen sitä aiheuttamattaan, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Sama koskee tilannetta, jolloin asiaa ei ole joltain osalta tutkittu tai jos verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin.

Veronoikaisun perusteena on veroviranomaisesta tai sivullisesta johtuva virhe. Tavallinen oikaisuperuste on veroviranomaiselle sattunut mekaaninen lasku-, tallennus- tai kirjoitusvirhe. Tällaisesta on kysymys esimerkiksi silloin, jos veroviranomaisen suorittamassa vähennyskelpoisten kulujen yhteenlaskussa on virhe tai veronalainen tulo on jäänyt tallentamatta. Lasku- tai virheeseen rinnastettavan, veronoikaisuun oikaistavan virheen on katsottu tapahtuneen esimerkiksi silloin, kun verotusasiakirjoihin tehtyjen merkintöjen mukaan verovalmistelija oli tarkoittanut lukea myyntivoitot henkilökohtaisen tulolähteen tulon, mutta verotettavaa tuloa laskettaessa ne olivat jääneet erottamatta liiketulo- lähteen tulosta (korkeimman hallinto-oikeuden päätös 1995 B 533). Sivullisen virheestä on kysymys esimerkiksi silloin, kun sivullinen tiedonantovelvollinen on antanut tiedon verovelvolliselle maksamastaan eläkkeestä virheellisen määräisenä tai liian myöhään.

Veronoikaisun toimittaminen sillä perusteella, että asiaa ei ole joltakin osin tutkittu, on ollut käytännössä harvinaisempaa. Jos kysymys on verotukseen vaikuttavasta seikasta, jota verovelvollinen ei ole ollut velvollinen ilmoittamaan ja joka ei myöskään ole ollut verotuksen toimittavan viranomaisen tiedossa, oikaisu on periaatteessa mahdollinen.

Yleensä tällöin on kuitenkin kysymys sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntitilanteesta.

Veronoikaisutilanteille on ominaista, että mekaanistyyppisen virheen vuoksi verotuksen lopputulos ei vastaa viranomaisen tarkoittamaa. Jos tästä ei ole kysymys, vaan veroviranomainen on tutkinut ja ratkaissut asian väärin tulkittuaan tosiseikkoja tai sovellettuaan lakia virheellisesti, virhettä ei voida korjata verovelvollisen vahingoksi. Todella tapahtuneeseen tutkimiseen on oikeuskäytännössä yleensä rinnastettu tilanteet, joissa veroviranomaisen katsotaan tutkineen asian. Kysymys on tilanteista, joissa verovelvollinen on antanut veroilmoituksessaan asian oikeaksi ratkaisemiseksi tarpeellisen selvityksen tai se on muuten ollut verotuksen toimittavan viranomaisen käytettävissä, mutta veroviranomainen ei ole ryhtynyt verotustoimenpiteisiin. Oikaisua ei ole pidetty tällöin mahdollisena, koska veroviranomaisella on verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 5 momentin mukaan velvollisuus tarkoin tutkia saamansa selvitykset. Viranomaisen tutkimisvelvollisuuden ja selvittämisvelvollisuuden laajuutta arvioitaessa oikeuskäytännössä on tosin otettu tietyssä määrin huomioon verotuksen massamenettelyluonne. Veronoikaisu on ollut esimerkiksi mahdollinen, jos veroilmoituksen tiedot kiinteistön myynnistä ovat olleet luovutusvoiton verotuksen kannalta epätäydelliset, eikä veroviranomainen ollut tosiasiallisesti tutkinut kysymystä luovutusvoiton verotuksesta (korkeimman hallinto-oikeuden päätös 1993 B 529).

Verovelvollisen vahingoksi toimitettavan veronoikaisun määräaika on kaksi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Oikaisupäätös on tehtävä ja lähetettävä verovelvolliselle määräajan kuluessa.

Jälkiverotus

Verotusmenettelystä annetun lain 57 §:n mukaan jälkiverotus voidaan toimittaa, jos verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osaksi verottamatta sen johdosta, että hän on jättänyt antamatta veroilmoituksen taikka jos hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen taikka muun tiedon

tai asiakirjan.

Jälkiverotuksen perusteena on verovelvollisesta johtuva virhe. Jälkiverotuksen edellytykset ovat sidoksissa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Jos verovelvollinen ei ilmoita tuloa tai muuta tietoa, jonka osalta hän on ilmoittamisvelvollinen, tai antaa tiedon virheellisenä, tästä aiheutunut virhe voidaan lähtökohtaisesti korjata jälkiverotuksin. Verovelvollisen menettelyn tahallisuudella tai tahattomuudella ei sinänsä ole merkitystä.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin lisäksi jälkiverotuksen toimittaminen edellyttää, että syynä verottamatta jäämiseen on ollut nimenomaan verovelvollisen menettely tai laiminlyönti eli että näiden välillä on syy-yhteys. Syy-yhteysvaatimusta on tulkittu niin, että vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, jälkiverotusta ei voida toimittaa, jos verotuksen toimittajan käytettävissä ovat muuten, esimerkiksi sivulliselta saatuina tarkkailutietoina, olleet asian ratkaisemiseksi riittävät ja oikeansisällöiset tosiseikat. Myös tämä syy-yhteysvaatimuksen tulkinta liittyy veroviranomaisen velvollisuuteen tutkia käytettävissä olevat selvitykset. Tutkimisvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi syy-yhteyden katsoaan katkenneen.

Jälkiverotuksen määräaika on viisi vuotta verovelvollisen verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta lukien. Päätös jälkiverotuksesta on tehtävä ja lähetettävä verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä.

1.3. Muutoksenhaku

Verotusmenettelystä annettu laki

Verotukseen voivat hakea muutosta sekä verovelvollinen että veronsaaja. Veronsaajaa edustaa tällöin yleensä veroasiamies. Muutoksenhauksen johdosta voidaan korjata kaikenlaiset verotuksessa ja verotuksen muuttamista koskevassa päätöksessä olevat virheet.

Verovelvollisen säännönmukainen muutoksenhaku-aika on viisi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen säännönmukainen muutoksenhaku-aika on kahdeksan kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Näiden määräaikojen estämättä verovelvollinen

voi hakea muutosta verotuksen muuttamista koskevaan päätökseen 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista ja veroasiamies 60 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä.

2. Kansainvälinen käytäntö

2.1. Ruotsi

Verotuksen toimittaminen

Luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden on eräin poikkeuksin annettava vuosittain veroilmoitus. Verotus toimitetaan verovuotta seuraavan vuoden (verotusvuoden) aikana. Verovirasto lähettää luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille esitäytetyn veroilmoituksen viimeistään verotusvuoden huhtikuun 15 päivänä. Esitäytetyllä veroilmoituslomakkeella on veroviraston sivullisilta, kuten työnantajilta ja rahalaitoksilta, saamia tietoja verovelvollisen tuloista, menoista ja varallisuudesta. Verovelvollisen on korjattava esitäytetyllä veroilmoituksella olevat puutteet ja virheet.

Veroilmoitus on palautettava allekirjoitettuna verovirastolle viimeistään 2 päivänä toukokuuta. Veroilmoitus on palautettava myös silloin, kun esitäytettyyn veroilmoitukseen ei tehdä mitään muutoksia. Veroilmoitukseen ei liitetä tositteita. Ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä ja verovalvontaa varten verovelvollisen on säilytettävä veroilmoituksen perusteena olevat, kutakin vuotta koskevat tositteet, muistiinpanot ja muut selvitykset kuuden vuoden ajan. Kirjanpitovelvollisten on säilytettävä tositteet ja muut selvitykset kirjanpitolainsäädännön mukaan kymmenen vuoden ajan.

Verotuslain (taxeringslag 1990:324) mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoittamien tietojen, saatujen tarkkailutietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. Verotusta toimittaessaan veroviraston on huolehdittava asioiden riittävästä selvittämisestä. Laissa olevan nimenomaisen säännöksen mukaan verovirasto voi tehdä verotuspäätöksen automaattisella tietojenkäsittelyllä silloin, kun päätöstä ei hallintolain (förvaltningslag 1986:223) mukaan tarvitse perustella. Hallintolain mukaan päätöstä ei

tarvitse perustella muun muassa silloin, kun päätös ei ole asianosaiselle vastainen tai päätöksen perusteena olevien syiden ilmoittaminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Säännöksen perusteella verotus voidaan kokonaan toimittaa automaattisella tietojen käsittelyllä silloin, kun verotus toimitetaan verovelvollisen antaman veroilmoituksen mukaisesti.

Käytännössä verotuksen lähtökohtana ovat verovelvollisen ilmoittamat tiedot, joita verorataa sivullisilta saatuihin tietoihin. Verovirasto tutkii erikseen tietyt asiat ennalta laadittujen valvontasuunnitelmien mukaisesti. Eriytystutkinta voi kohdistua esimerkiksi joihinkin vähennysvaatimuksiin, tiettyihin arvopaperimyynteihin tai riskianalyysin perusteella valikoituihin verovelvollisiin. Valikointi voi perustua myös satunnaisotantaan.

Verotuspäätös on tehtävä viimeistään verotusvuoden marraskuun loppuun mennessä.

Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku

Verotuslain (taxeringslagen) mukaan vuosittaisen verotuksen toimittamisen jälkeen veroviranomainen voi oikaista virheellistä verotuspäätöstä verovelvollisen *hyväksi* (omprövning till den skattskyldiges fördel). Määräaika on viisi vuotta verotusvuoden päättymisestä. Oikaisua ei voida tehdä, jos hallintotuomioistuin on ratkaissut asian.

Veroviranomainen voi oikaista verotuspäätöstään myös verovelvollisen *vahingoksi* (omprövning till den skattskyldiges nackdel). Kaikki virheet voidaan oikaista yhden vuoden ajan verotusvuoden päättymisestä. Oikaisu on mahdollinen sellaisessakin asiassa, jonka viranomaisen on nimenomaisesti tutkinut ja ratkaissut oikeiden tosiseikkojen perusteella. Määräajan puitteissa oikaisu voidaan toimittaa myös uudelleen.

Vuoden oikaisuajan jälkeen verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi vain, jos muodolliset jälkiverotusedellytykset täyttyvät. Jälkiverotus voidaan toimittaa, jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tai antanut verotusta varten väärän tiedon, jonka johdosta verotus on toimitettu virheellisesti tai on jäänyt toimittamatta. Jälkiverotus voidaan toimittaa myös laskuvirheen, kirjoitusvirheen tai muun il-

meisen viranomaisen huomaamattomuudesta aiheutuneen virheen korjaamiseksi tai jos sivulliselta ei ole saatu tarkkailutietoja tai tiedot ovat virheelliset. Jälkiverotusaika on viisi vuotta verotusvuoden päättymisestä. Jos verovelvollista epäillään tai syytetään verorikoksesta, jälkiverotus voidaan toimittaa myöhemminkin.

Veroviranomainen voi jättää verotuksen muuttamatta, jos muutos koskisi vähäistä veronalaisen tulon tai varallisuuden määrää. Verotuslain esitöiden mukaan rajana pidetään jälkiverotuksessa tulon osalta 5 000 kruunua.

Verovelvollinen, veronsaajaa edustava julkinen asiamies ja kunta voivat valittaa verotuksesta ja oikaisupäätöksestä. Verovelvollisen on tehtävä valitus viiden vuoden kuluessa verotusvuoden päättymisestä. Verovelvollisen valitus on käsiteltävä oikaisuasiana. Julkisen asiamiehen ja kunnan valitusajaksi on yksi vuosi verotusvuoden päättymisestä tai 60 päivää oikaisupäätöksen tekemisestä. Valitus tehdään lääninoikeudelle. Lääninoikeuden päätöksestä voidaan tehdä jatkovalitus.

2.2. Norja

Verotuksen toimittaminen

Kaikkien verovelvollisten on eräin poikkeuksin annettava vuosittain veroilmoitus. Palkansaajille ja eläkeläisille verohallinto lähettää esitäytetyn veroilmoituksen verovuotta seuraavan vuoden (verotusvuoden) keväällä. Esitäytetylle veroilmoitukselle on merkitty verohallinnon työnantajilta, pankeilta, vakuutusyhtiöiltä ja muilta sivullisilta saamia tietoja verovelvollisen tuloista ja menoista. Verovelvollisen on korjattava virheelliset tiedot ja lisättävä puuttuvat tiedot.

Esitäytetty veroilmoitus on palautettava verohallinnolle verotusvuoden huhtikuun loppuun mennessä. Muu veroilmoitus on jätettävä verotusvuoden maaliskuun loppuun mennessä, jos se annetaan paperilla, tai toukokuun loppuun mennessä, jos se annetaan sähköisesti. Veroilmoitus on jätettävä silloinkin, kun esitäytetyn veroilmoituksen tietoihin ei ole mitään lisättävää tai korjattavaa. Mahdollisuuksia luopua veroilmoituksen palauttamisesta tällaisissa tapauksissa selvitetään parhaillaan. Veroilmoitukseen ei pää-

sääntöisesti liitetä tositteita. Eräistä tuloista ja vähennyksistä on kuitenkin esitettävä selvitys veroilmoitukseen liitettävillä lomakkeilla. Tällainen selvitys on annettava muun muassa arvopapereiden ja rahasto-osuuksien myynnistä ja kiinteistön vuokrauksesta saadusta tuloista. Laissa ei ole erityisiä säännöksiä verovelvollisten velvollisuudesta säilyttää veroilmoituksen perusteena olevia tositteita tai selvityksiä. Kirjanpitovelvollisten on säilytettävä kirjanpitosnauha ja siihen liittyvät tositteet kymmenen vuoden ajan.

Verotus toimitetaan lähtökohtaisesti verovelvollisen antaman veroilmoituksen perusteella. Verolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä viranomaisen mahdollisuudesta käsitellä asioita eri tarkkuustasoilla. Verohallitus (Skattedirektoratet) antaa kuitenkin vuosittain määräyksiä verotuksen painopistealueista. Näihin painopistealueisiin kuuluvat asiat tutkitaan verotuksessa tarkemmin kuin muut asiat. Lisäksi Verohallitus määrää vuosittain tehtäväksi tietyt pakolliset tarkistukset. Niillä pyritään turvaamaan verotuksen peruslaatu ja oikeellisuus sekä verovelvollisten että veronsaajien etua silmällä pitäen.

Verotuksen päättymiselle on kaksi ajan-kohtaa. Noin 80—90 prosenttia palkansaajista ja eläkeläisistä saa verotuspäätöksen jo kesäkuun lopussa verotusvuonna. Muut palkansaajat, esimerkiksi ne, jotka eri syistä on poimittu lähempään tarkasteluun, ja elinkeinonharjoittajat saavat verotuspäätöksensä b-kakuussa.

Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku

Verotuslain (ligningslov) mukaan verotuspäätös voidaan oikaista, jos verovelvollinen on jäänyt verottamatta tai verotus on muuten toimitettu virheellisesti. Oikaisun määräaika on lähtökohtaisesti kymmenen vuotta verovuoden päättymisestä. Määräaika on eräissä tilanteissa tätä lyhyempi.

Mahdollisuus oikaista verotuspäätöstä verovelvollisen hyväksi perustuu yleisiin hallinto-oikeudellisiin säännöksiin. Jos ilmenee uusia tosiseikkoja, jotka huomioon ottaen aiempi verotuspäätös on todennäköisesti virheellinen, päätöksen tehneen viranomaisen on tutkittava asia uudelleen ja tarvittaessa oi-

kaistava päätöstä. Oikaisun yleinen määräaika on kymmenen vuotta. Jos päätöksen perusteena olleet tosiseikat ovat sinänsä olleet oikeat ja virhe johtuu viranomaisen virheellisestä laintulkinnasta tai tosiseikkojen harkinnasta, oikaisun määräaika on kolme vuotta.

Veroviranomainen voi oikaista kaikenlaiset verotuksessa olevat virheet verovelvollisen vahingoksi kahden vuoden ajan verovuoden päättymisestä. Jos virheellinen verotus on perustunut verovelvollisen antamiin väärin tai puutteellisiin tietoihin, verotusta voidaan oikaista kymmenen vuoden ajan verovuoden päättymisestä. Verotuspäätöksessä olevat kirjoitus- ja laskuvirheet voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi kahden vuoden ajan verovuoden päättymisestä, jos verovelvollinen ei ole tiennyt eikä hänen olisi pitänyt-kään tietää virheestä. Muuten tällaisiinkin virheisiin sovelletaan 10 vuoden oikaisuai-kaa.

Oikaisua verovelvollisen vahingoksi ei aina toimiteta, vaikka virhe on todettu ja määräaika on jäljellä. Harkittaessa oikaisuun ryhtymistä on otettava huomioon asian merkitys, verovelvollisen olosuhteet, asian selvyys ja se, kuinka vanhasta asiasta on kysymys. Verohallinnon ohjeiden mukaan verotusta ei yleensä ole oikaistava, jos muutos varallisuudessa olisi alle 20 000 kruunua ja tuloissa alle 1 000 kruunua.

Verovelvollinen voi valittaa verotuksesta ja verotuksen muuttamista koskevasta päätöksestä hallinnollisessa muutoksenhakumenettelyssä. Valitusaika säännönmukaisesta verotuksesta on kolme viikkoa veroluettelon julkipanosta. Palkan- ja eläkkeensaajien veroilmoitusmenettelyyn kuuluvien valitusaika on kuusi viikkoa heitä koskevan veroluettelon julkipanosta. Valitusaika verotuksen muuttamista koskevasta päätöksestä on kolme viikkoa siitä, kun verovelvollinen on saanut päätöksen tiedokseen.

Hallinnollisen muutoksenhaun lisäksi muutosta verotuspäätöksiin voidaan hakea kanne- teitse yleisessä tuomioistuimessa. Muutoksenhakumahdollisuus on paitsi verovelvollisella myös veronsaajalla. Verovelvollisen muutoksenhaku-aika on kuusi kuukautta veroluettelon julkipanosta tai verotusta muuttaneen päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajan muutoksenhaku-aika on neljä kuukautta

verotuspäätöksen tekemisestä.

2.3. Tanska

Verotuksen toimittaminen

Tanskassa on yleinen velvollisuus antaa veroilmoitus. Muut kuin elinkeinotoimintaa harjoittavat luonnolliset henkilöt saavat verohallinnolta esitätetyn veroilmoituksen verovuotta seuraavan vuoden (verotusvuoden) maaliskuun alkuun. Esitätetyille veroilmoitukselle on merkitty verohallinnon työnantajalta, rahoituslaitoksilta ja muilta sivullisilta saamia tietoja verovelvollisen tuloista ja menoista. Verovelvollisen on korjattava esitätetyillä veroilmoituksella olevat virheelliset tiedot ja lisättävä puuttuvat tiedot.

Esitätetty veroilmoitus on jätettävä verohallinnolle viimeistään 1 toukokuuta verotusvuonna. Jos verovelvollinen tai hänen puolisonsa on yhtymän osakas, veroilmoitus voidaan jättää 1 päivänä heinäkuuta. Veroilmoitusta ei palauteta, jos esitätettyyn veroilmoitukseen ei tehdä muutoksia. Veroilmoitukseen ei liitetä tositteita. Ne on toimitettava verohallinnolle vain erikseen pyydettyinä.

Yritysten on jätettävä veroilmoitus kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Verolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä viranomaisen mahdollisuudesta käsitellä asioita eri tarkkuustasoilla. Vero määrätään lähtökohtaisesti verovelvollisen antaman veroilmoituksen perusteella verotusvuoden aikana. Alustava verotus perustuu veroilmoituksen tietoihin, eikä tietojen oikeellisuutta tutkita tarkemmin. Suuri osa veroilmoituksista tutkitaan tämän jälkeen, ja havaitut virheet korjataan.

Verohallintolain mukaan kunnallisten viranomaisten on laadittava kullekin vuodelle verotussuunnitelma. Verotussuunnitelmassa voidaan esimerkiksi vahvistaa erikseen tutkittavien verovelvollisten osuus verovelvollisten kokonaismäärästä ja valvonnan painepistealueita. Verotusta toimitettaessa sovelletaan muutenkin hakuehtoja, joiden perusteella valikoidut asiat veroviranomainen tutkii tarkemmin.

Säännönmukaisen verotuksen (ordinarie ansaettelse) määräaika päättyy viimeistään

30 päivänä huhtikuuta neljäntenä vuonna verovuoden päättymisen jälkeen. Kunnallisen veroviranomaisen on toimitettava verotus lyhyemmässä ajassa. Verotukselle säädetyn määräajan kuluessa alustavassa verotuspäätöksessä olevat virheet voidaan korjata. Veroviranomaisen on lähetettävä verovelvolliselle ilmoitus siitä, että alustavaa verotuspäätöstä tullaan muuttamaan, ennen määräajan päättymistä.

Säännönmukaisen verotuksen määräaika päättyy vasta kuudentena vuonna verovuoden jälkeen siltä osin kuin on kysymys verovelvollisista, joilla on kansainvälisiä liittymiä ja kysymys on heidän niin sanotuista valvottavista oikeustoimistaan.

Näillä verovelvollisilla tarkoitetaan verovelvollisia 1) jotka ovat ulkomaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden määräysvallassa, 2) joilla on määräysvaltaa ulkomaisissa oikeushenkilöissä, 3) jotka ovat konsernisuhteessa ulkomaiseen oikeushenkilöön, 4) joilla on ulkomailla kiinteä toimipaikka tai 5) jotka ovat ulkomaalaisia luonnollisia tai oikeushenkilöitä, joilla on kiinteä toimipaikka Tanskassa.

Valvottavilla oikeustoimilla tarkoitetaan verovelvollisen ja edellä mainittujen luonnollisten ja oikeushenkilöiden sekä kiinteiden toimipaikkojen välisiä rajat ylittäviä oikeustoimia. Verotusaika on tällaisissa tapauksissa normaalia pidempi sen vuoksi, koska kansainväliset asiat, erityisesti siirtohinnoittelun asiat voivat olla käytännössä monimutkaisia ja niiden selvittely voi vaatia pidemmän ajan.

Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku

Säännönmukaisen verotusajan päättymisen jälkeen viranomainen voi muuttaa verotusta erityisten edellytysten täytyessä. Viranomainen voi muuttaa verotusta verovelvollisen eduksi, jos verotuksen tosiasia-perusteet ovat muuttuneet. Verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi muun muassa silloin, jos syynä virheelliseen verotukseen on ollut verovelvollisen tahallinen tai törkeän huolimaton menettely.

Verovelvollinen voi hakea muutosta verotukseen valittamalla. Valitusajaksi on yksi kuukausi siitä, kun verovelvollinen on saanut

tiedon valituksenalaisesta päätöksestä. Tanskassa ei ole yleisiä hallintotuomioistuimia. Kun hallinnon sisäiset muutoksenhakukeinot on käytetty, verovelvollinen voi vaatia verotuksen muuttamista yleisessä tuomioistuimessa.

2.4. Alankomaat

Alankomaissa lopullinen päätös säännönmukaisesta verotuksesta on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä. Sitä ennen veroviranomainen voi tehdä väliaikaisia verotuspäätöksiä.

Jos veroviranomainen havaitsee, että lopullinen verotuspäätös on virheellinen, verotuspäätös voidaan oikaista. Oikaisu voidaan tehdä vain, jos asiasta on ilmennyt uusia seikkoja, joista viranomainen ei ole ollut tietoinen eikä ole voitu edellyttääkään olleen tietoinen verotuspäätöstä tehtäessä. Verotus voidaan oikaista myös, jos verovelvollinen on tahallaan antanut väärän veroilmoituksen.

Oikaisun määräaika päättyy viiden vuoden tai eräissä tapauksissa kahdentoista vuoden kuluttua, verovuoden päättymisestä.

Väliaikaiseen tai lopulliseen verotuspäätökseen tyytymätön verovelvollinen voi valittaa päätöksestä veroviranomaiselle. Määräaika on kuusi viikkoa päätöksestä. Veroviranomaisen päätöksestä verovelvollinen voi valittaa edelleen valitustuomioistuimeen kuuden viikon kuluessa veroviranomaisen päätöksestä ja edelleen korkeimpaan oikeuteen.

2.5. Saksa

Saksassa verotuksen toimittamisesta ja muuttamisesta säädetään verotusmenettelyä koskevassa yleislaissa (Abgabenordnung).

Tuloverotus on toimitettava neljän vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä. Määräaika lasketaan verovuoden päättymisestä tai siitä, kun veroilmoitus on annettu. Verotuspäätös voidaan tehdä aikaisemminkin joko lopullisena tai ehdollisena. Veropetostapauksissa määräaika on viisi tai kymmenen vuotta.

Verovelvollinen voi hakea muutosta vero-

tuspäätökseen 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

2.6. Iso-Britannia

Iso-Britanniassa muun muassa luonnollisten henkilöiden ja yhtymien verovuosi käsittää huhtikuun alkupuolelta laskettavan, vuoden pituisen ajanjakson. Yhteisön verovuosi on sama kuin sen tilikausi.

Luonnollisten henkilöiden ja yhtymien on jätettävä veroilmoitus ja maksettava sen perusteella laskettava vero verovuoden päättymistä seuraavan tammikuun loppuun mennessä. Yhteisöjen on jätettävä veroilmoitus yleensä vuoden kuluttua asianomaisen tilikauden päättymisestä. Yhteisön on maksettava tilikauden lopullinen vero yhdeksän kuukauden ja yhden päivän kuluessa tilikauden päättymisestä.

Verovelvollisen on itse laskettava suoritettava lopullisen veron määrä. Luonnolliset henkilöt voivat kuitenkin lasketuttaa veron veroviranomaisella.

Veron määrä vahvistetaan lähtökohtaisesti verovelvollisen ilmoittamien tietojen perusteella. Veroviranomainen tutkii veroilmoitusten tietojen oikeellisuutta valikoinnin perusteella. Erikseen tutkittavat asiat valikoidaan satunnaisotannan, riskianalyysin, veroilmoituksen oikeellisuuteen liittyvän epäilyn, painopistealueiden tai muiden kriteerien perusteella.

Verovelvolliselle on tehtävä muodollinen ilmoitus veroilmoituksen tutkinnan aloittamisesta. Ilmoitus on tehtävä 12 kuukauden kuluessa veroilmoituksen jättöajan päättymisestä tai jos veroilmoitus on jätetty myöhemmin, siitä kun veroilmoitus on jätetty. Tutkinnan loppuunsaattamiselle ei ole säädetty täsmällistä aikaa. Tutkinnan aloittamisen jälkeen veroviranomainen voi vaatia verovelvolliselta selvityksiä, tositemateriaalia tai esimerkiksi suorittaa yhteisön kirjanpidon tarkastuksen. Jos ilmoitusta veroilmoituksen tutkinnan aloittamisesta ei tehdä määräajassa, veroilmoituksen mukainen verotus jää lopulliseksi, elleivät edellytykset verotuksen muuttamiselle jälkiverotuksin täyty.

Tutkinnassa tehtyjen havaintojen perusteella verovelvollisella on mahdollisuus korjata veroilmoitustaan tai, jos hän ei sitä tee, viran-

omainen voi muuttaa verotukseen perustuvaa veron maksuunpanoa.

Jälkiverotus ("discovery assessment") voidaan toimittaa, jos jälkeensä havaitaan, että verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osaksi verottamatta tai että vero on määrätty liian alhaiseksi. Edellytyksenä on lisäksi, että veroviranomaisen ei voida kohtuudella edellyttää olleen tietoinen verottamatta jäämisestä tai liian alhaisesta verosta, kun otetaan huomioon veroilmoituksesta ja muista asiakirjoista ilmenevät tiedot. Jälkiverotuksen määräaika on yhteisön osalta kuusi vuotta asianomaisen tilikauden päättymisestä ja luonnollisen henkilön osalta viisi vuotta veroilmoituksen jättöpäivästä. Jälkiverotus on myös mahdollinen, jos verovelvollinen on menetellyt petollisesti tai syyllistynyt laiminlyöntiin ("fraud or negligence"). Jälkiverotusaika on tällöin 21 vuotta.

Lähtökohtana on, että verotuspäätöstä ei voida muuttaa muissa kuin edellä mainituissa tilanteissa. Veroviranomainen voi kuitenkin päättää verotuksen alentamisesta, jos verolain kirjaimellinen soveltaminen johtaisi verovelvollisen kannalta täysin kohtuuttomaan lopputulokseen. Hakemus verotuksen alentamisesta on esitettävä kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä. Tästä määräajasta riippumatta vero voidaan palauttaa verovelvolliselle, jos kysymys on veroviranomaisen tekemästä virheestä, eivätkä asian ratkaisuun vaikuttavat tosiseikat ole epäselviä tai riittäviä.

Verovelvollinen voi valittaa veroviranomaisen tekemästä verotuspäätöksestä. Valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaanista.

3. Nykytilan arviointi ja ehdotetut muutokset

3.1. Menettely verotuksessa

Yleistä

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n edellyttämä tutkimistarkkuus sopii sellaiseen menettelyyn, jossa käsiteltävien asioiden määrä on verohallinnossa käsiteltävää määrää pienempi, jolloin käsittely voi olla yksilöllistä. Vuosittain toimitettavassa verotuk-

sessä, jossa on tehtävä noin 5 miljoonan verovelvollisen verotuspäätös lyhyessä käsitteilyajassa, ei ole mahdollista toimia samalla tavalla ja tutkia jokaista tapausta virkamies-työnä. Tämän vuoksi verotuskäytännössä on jo nykyisin jouduttu sekä henkilöverotuksessa että yritysverotuksessa suorittamaan priorisointia, valikoimaan painopisteitä ja asettamaan eri asioille tutkimisrajoja. Tällä tavoin on pyritty siihen, että verotus pystytään toimittamaan ja että veroilmoituksista ilmenevät olennaiset seikat tulevat riittävästi käsitellyksi.

Jo hallituksen esityksessä 53/1998 vp olevissa verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n perusteluissa on viitattu siihen, ettei säännös verotusmenettelyn tosiasiallinen luonne huomioon ottaen soveltu yleiseksi verotuksen toimittamista koskevaksi menettelynormiksi. Tässä esityksessä säännöstä ehdotetaankin muutettavaksi siten, että siinä otetaan nykyistä paremmin huomioon vuosittain toimitettavan tulo- ja varallisuusverotuksen luonne massamenettelynä ja veroviranomaisen tosiasialliset mahdollisuudet tutkia asioita vuosittain toimitettavassa tulo- ja varallisuusverotuksessa.

Ehdotetun säännöksen mukaan verotus toimitettaisiin verovelvollisen ilmoituksen, sivullisilta tiedonantovelvollisilta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen olisi tutkittava nämä tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Säännösmuutoksen johdosta veroviranomainen voisi verotusta toimittaessaan soveltaa asioiden laadun, luonteen ja merkityksen edellyttämiä tarkoituksenmukaisia ja massahallintoon soveltuvia työmenetelmiä veroilmoitusten oikeellisuuden tarkistamiseksi ja lainmukaisten verotuspäätösten tekemiseksi.

Ehdotettu säännösmuutos liittyy jo tapah- tuneeseen tosiasialliseen kehitykseen ja valmisteltuun verotusmenettelyn uudistukseen. Uudistuksen tarkoituksena on luoda edellytyksiä sille, että vuosittainen tulo- ja varallisuusverotus voitaisiin toimittaa nykyistä tehokkaammin, yhtenäisemmin ja oikeudenmukaisemmin. Verotus toimitettaisiin ny-

kyistä useammin automaattisessa tietojenkäsittelyjärjestelmässä. Verotuksen toimittamiseen käytettävissä olevat henkilöstöresurssit kohdennettaisiin ensisijaisesti yhdenmukaisin kriteerein valikoitavien olennaisten asioiden tapauskohtaiseen käsittelyyn. Verotusmenettelyn automaatioasteen nostaminen tehostaisi verohallinnon toimintaa ja vähentäisi henkilöstöresurssien tarvetta rutiinimaisissa tehtävissä. Sen voidaan olettaa myös parantavan verotuksen laatua ja yhdenmukaisuutta, koska erityisesti suurten tietomäärien käsittelyssä koneellinen käsittely on tehokkaampaa, tarkempaa ja aukottomampaa kuin tapausten käsittely ihmisvoimin. Voidaan myös olettaa, että voimavarojen suuntaaminen valikoitavien asioiden tapauskohtaiseen tutkintaan edistää omalta osaltaan verotuksen yhdenmukaisuutta ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua sekä tuottaa samalla fiskaalisesti parhaimman lopputuloksen. Kun vuosittaisen verotuksen tapaisessa massamenettelyssä kaikkia esiintyviä asioita ei ehditä tutkia tapauskohtaisesti ja yhtä syvällisesti, järjestelmällinen tutkiminen yhdenmukaisin kriteerein edistää näitä päämääriä paremmin kuin esimerkiksi veroviranomaisen kulloisestakin työtilanteesta johtuen sattumanvaraisesti tehty tarkempi tutkimus. Uudistusten toteuttaminen edellyttää asioiden käsittelytapaa koskevan verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n ohella eräiden muidenkin keskeisten verotusmenettelyä koskevien säännösten muuttamista.

Ilmoittamismenettelyn uudistaminen

Tulo- ja varallisuusverotus on vakiintuneesti perustunut verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Verotusta varten verovelvollisen on oma-aloitteisesti ilmoitettava veronalaiset tulonsa, varansa ja niistä tehtävät vähennykset. Tämä periaate säilyisi jatkossakin. Ilmoittamismenettelyyn liittyvien uudistusten tarkoituksena on helpottaa ilmoittamisvelvollisuuden oikeata täyttämistä ja edistää verotukseen vaikuttavien suurten tietomäärien tehokasta ja täsmällistä käsittelyä.

Henkilöverotuksessa uudistettuun verotusmenettelyyn kuuluisi esitetyt veroilmoituksen käyttöönotto kaikkien luonnollisten

henkilöiden ja kuolinpesien osalta. Verohallinto keräisi henkilöverotusta varten verotukseen vaikuttavat tiedot mahdollisimman laajalti sivullisilta tiedonantovelvollisilta. Tiedonantovelvolliset toimittaisivat tiedot verohallinnolle pääasiassa sähköisessä muodossa verovuotta seuraavan vuoden tammi-helmikuussa. Uudistukseen liittyen sivullisen tiedonantovelvollisuutta on laajennettu ja tehostettu lainmuutoksilla, jotka sisältyivät hallituksen esitykseen eräiden verolakien muuttamisesta (HE 57/2004 vp), erityisesti lailla verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 565/2004.

Verohallinto tekisi saamiensa tietojen ja verohallinnon rekistereissä jo ennestään olevien tietojen perusteella esitetyt veroilmoituksen, joka lähetettäisiin verovelvolliselle huhtikuussa. Esitetyt veroilmoitukset lähetettäisiin kaikille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille, joilla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta ja joiden voidaan siten olettaa olevan velvollisia antamaan veroilmoituksen. Jos verohallinnolla ei olisi tietoja verovelvollisen tuloista, varoista ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista, esitetyillä veroilmoituksella olisivat vain verovelvollisen yksilöintitiedot. Nykykäytäntöä vastaavasti esitetyt veroilmoitukset lähetettäisiin aina kaikille verovuonna viisitoista vuotta täyttäneille ja tätä vanhemmille luonnollisille henkilöille. Sen lisäksi esitetyt veroilmoitukset lähetettäisiin tätä nuoremmillekin henkilöille, joilla on verohallinnon saamien vuosi-ilmoitusten tai verohallinnolla muuten olevien tietojen mukaan verovuonna ollut veronalaista tuloa, vähennyksiä tai veronalaisia varoja. Ä veroilmoitusta ei lähetettäisi automaattisesti esimerkiksi henkilöille, jotka ovat niin nuoria, ettei heillä yleensä ole tuloja tai varoja.

Esitetyillä veroilmoituksella olisi verovelvollisen yksilöintitietojen lisäksi verohallinnon saamia tietoja verovelvollisen verovuonna saamista tuloista, pidätetyistä ennakkoista, tietoja verovelvollisen maksamista verovähennysten perusteena olleista menoista ja muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Tulotietoja olisivat esimerkiksi saadut palkat, eläkkeet ja osingot. Vähennystietoja olisivat esimerkiksi tiedot maksetuista velkojen korista ja työmarkkinajärjestöjen jäsenmak-

suista. Muita verotukseen vaikuttavia tietoja olisivat esimerkiksi verovelvollisen kotikunta ja hänen perhesuhteensa.

Edellä mainittujen tietojen lisäksi verovelvolliselle lähetettävälle lomakkeelle voitaisiin tulostaa muitakin verohallinnon sivullisilta tiedonantovelvollisilta saamia tietoja, jotka helpottaisivat verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä. Tällaisia tietoja voisivat olla esimerkiksi tiedot verovelvollisen verovuoden arvopaperimyynteistä ja kiinteistönluovutuksista, joita verovelvollinen voisi käyttää hyväkseen luovutusvoittojen laskennassa. Esitätetyn veroilmoituksen mukana verovelvollisille, eräitä verovelvollisryhmiä lukuun ottamatta, lähetettäisiin siinä olevien tietojen perusteella laskettu verotuspäätös ja tilisiirtokortit mahdollisen jäänösveron maksamista varten.

Verohallinnon on rekisterinpitäjänä henkilötietolain (523/1999) mukaan informoitava verovelvollisia verotustietojen käsittelystä mm. muun muassa siitä, mistä esitätetyssä veroilmoituksessa käytettäviä tietoja säännönmukaisesti hankitaan. Verohallinnossa informointivelvollisuus on toteutettu veroilmoituksen ja — ehdotuksen täyttöoppaiden ja rekisteriselosteiden avulla. Rekisteriselosteisiin voi tutustua verotoimistoissa ja verohallinnon Internet- palvelussa www.vero.fi.

Rekisteriselosteissa on tiedot siitä, mitä henkilörekistereitä verohallinnolla on, mihin verotuksen tehtäviin henkilörekistereitä käytetään ja mitä tietoja niihin sisältyy. Niissä on myös tiedot henkilörekistereiden säännönmukaisista tietolähteistä ts. toisin sanoen niissä luetellaan sivulliset tiedonantovelvolliset tahot ja niiltä saatavat tiedot. Rekisteriselosteilla kerrotaan myös tahoista, joille tietoja säännönmukaisesti luovutetaan sekä tiedonsaantiin ja tiedon korjaamiseen liittyvistä oikeuksista.

Verovelvollisen velvollisuutena olisi tarkistaa esitätetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen oikeellisuus. Jos tiedoissa olisi puutteita tai virheitä, verovelvollisen olisi korjattava ja täydennettävä tiedot sekä palautettava veroilmoitus. Verovelvollisen olisi esimerkiksi lisättävä esitätetylle veroilmoitukselle tieto puuttuvasta palkkatulosta ja korjattava virheellinen tieto velan käyttötarpeesta. Hänen olisi myös muun muassa

korjattava esitätetyllä veroilmoituksella oleva virheellinen tieto kotikunnastaan tai hänen huollettavanaan olleiden lasten lukumäärästä.

Korjattu veroilmoitus palautettaisiin verohallintoon viimeistään toukokuun puolivälissä. Esitätetyn veroilmoituksen tarkistamiselle ja korjaamiselle annettavasta vähimmäisajasta ei ehdoteta säädettäväksi laissa, mutta kuten nykyisinkin, verohallinnon olisi huolehdittava siitä, että jokaisella on käytävissä tähän kohtuullinen aika. Tavoitteena on, että kaikilla esitätetyn veroilmoituksen saaneilla verovelvollisilla olisi käytävissä noin kolmen viikon aika sen tarkistamiseen ja korjaamiseen. Jos tämä aika ei yksittäistapauksessa olisi riittävä tietojen tarkistamiseksi ja korjaamiseksi sekä tarpeellisten lisäselvitysten hankkimiseksi, verovirasto voisi verovelvollisen pyynnöstä pidentää veroilmoituksen palauttamisaikaa. Kuten nykyisinkin, verovelvollinen voisi veroilmoituksen antamisen jälkeenkin täydentää veroilmoitustaan lisäselvityksillä.

Jos esitätetyllä veroilmoituksella olevat tiedot ovat oikeat ja verovelvollisella ei ole muita tuloja, vähennyksiä, varoja, velkoja tai muita verotukseen vaikuttavia vaatimuksia kuin mitä siihen on merkitty, verovelvollisen ei tarvitsisi ilman veroviranomaisen erillistä kehotusta palauttaa esitätettyä veroilmoitusta. Vaikka palautusvelvollisuutta ei olisikaan, verovelvollisella olisi kuitenkin aina halutessaan oikeus palauttaa esitätetty veroilmoitus. Jos verovelvollinen ei palauttaisi esitätettyä veroilmoitusta, hänen katsottaisiin antaneen veroilmoituksen viranomaisen esitätetylle veroilmoitukselle merkitsemien tietojen mukaisena.

Esityksen mukainen ilmoittamismenettely vastaisi paljolti nykyistä veroehdotusmenettelyä. Viime vuosina vain noin neljäsosa veroehdotuksen saaneista verovelvollisista on palauttanut veroehdotuksen. Muiden verovelvollisten verotus on toimitettu lähes aina sivullisilta saatujen ja verohallinnolla muuten olevien tietojen perusteella sellaisenaan. Veroehdotusmenettelyä on sovellettu ja sitä on asteittain laajennettu verovuodesta 1995 alkaen. Asiakastutkimusten mukaan verovelvolliset ovat olleet yleisesti tyytyväisiä veroehdotusmenettelyyn. Tyytymättömyyttä on herättänyt lähinnä se, että veroehdotuksella ei

ole valmiina kaikkia toistuvasti esiintyviä verotustietoja, kuten matkakuluvähennystä, ja veroehdotus joudutaan korjaamaan ja palauttamaan pelkästään tästä syystä (Sänkiäho (toim.), Verotutkimus 2000, Tampere 2001 sekä TNS Gallup Oy: Verohallinnon asiakastyytyväisyystutkimus 2004). Ei ole myöskään voitu todeta, että siitä, ettei verovelvollisen ole aina palautettava veroilmoitusta, olisi aiheutunut merkittäviä määriä virheellisiä verotuspäätöksiä. Veroehdotusmenettelystä saatujen kokemusten perusteella uudistusta valmisteltaessa on lähdetty siitä, että sekä verovelvollisen edun että verohallinnon toiminnan kannalta ei olisi tarkoituksenmukaista edellyttää esitetytten veroilmoitusten palauttamista silloinkin, kun verovelvollisella ei ole esitetytten veroilmoitukseen mitään lisättävää tai muutettavaa. Verovelvolliselle tällaisen veroilmoituksen palauttamisesta aiheutuisi vaivaa ja kustannuksia, eikä veroilmoituksen palauttaminen kuitenkaan vaikuttaisi verotuksen lopputulokseen. Kun nykyinen menettely on vakiintunut, on todennäköistä, että veroilmoitusten ehdoton palauttamisvelvollisuus koettaisiin negatiiviseksi kehitykseksi. Nykykäytännön muuttaminen voisi myös aiheuttaa sekaannusta ja epätietoisuutta verovelvollisten keskuudessa ja voisi johtaa siihen, että suuri määrä veroilmoituksista jäisi oma-aloitteisesti palauttamatta. Verohallinnon olisi puolestaan tarkastettava kaikki palautetut ilmoitukset pelkästään sen toteamiseksi, onko esitetytten tietoja muutettu. Esitetytten veroilmoitusten yleisestä palauttamisvelvollisuudesta verohallinnolle aiheutuvien postitus- ja käsittelykustannusten määrä voidaan arvioida useiksi miljooniksi euroiksi.

Myös elinkeinotoimintaa, maataloutta tai metsätaloutta harjoittavat luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät saisivat esitetytten veroilmoituksen. Elinkeinotoiminnan, maatalouden tai metsätalouden verotuksen toimittamista varten tarpeellisia tietoja ei kuitenkaan voida saada muilta kuin verovelvolliselta itseltään, joten verohallinnolla olevien tietojen perusteella esitetytten veroilmoitus ei voi yleensä olla heidän osaltaan täydellinen ja lopullinen. Esityksessä ehdotetaan, että verovelvollisen, joka harjoittaa tällaista toimintaa, olisi palautettava veroilmoitus. Verohallitus voisi

kuitenkin rajoittaa palauttamisvelvollisuutta esimerkiksi siten, että palauttamisvelvollisuus koskisi vain maataloudesta tai elinkeinotoiminnasta annettavaa veroilmoitusta. Muiden verovelvollisten, kuten yhtymien ja yhteisöjen, tulo- ja vähennystietoja ei ylipäänsä voida saada sivullisilta, vaan ainoastaan niiltä itseltään, joten samanlaista esitetytten veroilmoitusta ei voida niiden kohdalla käyttää. Näiden verovelvollisten osalta ilmoittamisenmenettely ei muuttuisi, vaan heille lähetettäisiin jatkossakin veroilmoituslomakkeet täytettäväksi.

Ilmoittamisenmenettelyn uudistamiseen liittyy myös sähköisen ilmoittamisen laajentaminen. Nykyisin yhteisöt ja yhtymät voivat antaa veroilmoituksensa sähköisesti. Myös liikkeen- ja ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan verolomake voidaan toimittaa verohallintoon sähköisesti. Tarkoitus on, että jatkossa luonnolliset henkilöt voisivat muutenkin halutessaan antaa veroilmoituksen sähköisesti. Tällöin verovelvolliset voisivat esimerkiksi korjata esitetytten veroilmoituksella olevia tietoja internetin kautta. Myöhemmin menettelyjä voitaisiin edelleen kehittää esimerkiksi siten, että verovelvollisen niin valitessa hänelle ei lähetettäisi esitetytten veroilmoitusta paperimuotoisena asiakirjana, vaan hän voisi noutaa, tarkistaa ja korjata esitetytten veroilmoituksen tiedot internetin välityksellä. Sähköisestä ilmoittamisesta ja muusta sähköisestä asioinnista verovelvollisen ja verohallinnon välillä ei sinänsä ehdoteta otettavaksi verotusmenettelystä annettuun lakiin erityisiä säännöksiä lukuun ottamatta säännöstä sähköisestä allekirjoituksesta. Muutoin sovellettaisiin yleisiä säännöksiä sähköisestä asioinnista. Verohallitus antaisi tarkempia määräyksiä sähköisestä ilmoittamisesta.

Verotuksen toimittaminen

Suunnitellussa verotusmenettelyssä verohallinto tutkisi veroilmoitusten palaututtua tai niiden palauttamiselle säädetyn määräajan päätyttyä verovelvolliselta itseltään ja muualta saatuja tulo- ja vähennystietoja sekä muita verotukseen vaikuttavia tietoja mahdollisimman laajalti automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttäen. Ehdotetun säännöksen

mukaisesti kaikki tiedot tutkittaisiin tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Tarkoitus on, että kaikkien verovelvollisten verotustiedot tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla koneellisesti, ja sen lisäksi veroviranomaiset tutkisivat valikoinnin perusteella osan, esimerkiksi 30 prosenttia aineistosta tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä.

Koneellista käsittelyä varten verovelvollisen veroilmoituksellaan ilmoittamat, sivullisilta saadut ja muut verohallinnon käytettävissä olevat tiedot, kuten edellisten vuosien tappiotiedot ja muita verolajeja varten saadut tiedot, tallennettaisiin, tarvittaessa muuntaen ne optisesti lukemalla tai muulla teknisellä menetelmällä, verohallinnon tietojärjestelmien käsiteltävissä olevaan sähköiseen muotoon. Koneellisessa käsittelyssä tutkittaisiin muun muassa tietojen loogisuutta ja tietoihin sovellettaisiin verohallinnon laatimia valikointiehtoja, jotka täyttävät asiat poimituivat erikseen tutkittaviksi tapauskohtaiseen käsittelyyn. Koneellisessa käsittelyssä verotusta toimittavat henkilöt eivät tutkisi tapauskohtaisesti verovelvollisen tulo- ja vähennyserien tai muiden hänen verotukseensa vaikuttavien erien perusteiden ja määrien oikeellisuutta. Siltä osin kuin asia ei valikoituisi erikseen tutkittavaksi, verotuspäätös syntyisi koneellisessa käsittelyssä.

Erikseen tutkittavat asiat valikoitaisiin pääsääntöisesti edellä selostetun ensi vaiheen käsittelyn perusteella. Valikointia tehtäisiin verotuksen toimittamisaikana kuitenkin jatkuvasti. Jos verovelvollinen esimerkiksi antaisi lisätietoja tai vuosi-ilmoitustietoihin tulisi korjaus, saattaisi verovelvollisen tapaus tulla uudelleen esille.

Valikointi olisi mahdollisimman laajalti koneellista ja siten koko maassa yhdenmukaista. Valikointiehdot täyttävät tapaukset haetaan tällöin tietokannasta automaattisen tietojenkäsittelyn avulla. Valikointi voisi kuitenkin olla myös manuaalista. Tällöin verotusta toimittava henkilö hakee verotusasiakirjoilta tai -tiedoista tarkemmin tutkittavat asiat.

Valvonta ja valikointi tapahtuisi erilaisia valikointimenetelmiä ja -ehtoja hyväksi käyttäen. Valikointiehdot pyritään laatimaan sel-

laisiksi, että kaikki olennaisuusarvostelussa samantasoiset asiat valikoituvat ja tutkitaan tarkemmin. Valikointiehdot perustuisivat tilastoihin, seurantaan ja testaukseen. Aikaisempien vuosien verotusten perusteella kerätään tilastotietoa valikointiehtojen laadinnan tueksi. Ennen menettelyyn siirtymistä seurataan muun muassa verotukseen tehtyjen muutosten euro- ja lukumääriä sekä ilmoittamatta jätettyjä tuloja. Valikointiehtoja testataan aiempien vuosien tietojen perusteella, jotta voidaan arvioida valikoituvien tapausmääriä. Valikointiehdot tarkistetaan vuosittain, ja huomioon otetaan kunkin vuoden mahdolliset erityispiirteet, esimerkiksi jonakin vuonna harjoitettu laaja arvopaperikauppa. Valikointiehtoihin voidaan tehdä alueellisia valikointirajoja, mutta niitä pyrittäisiin välttämään, koska ne heikentävät verotuksen yhdenmukaisuutta.

Valikointiehtojen yleisiä perusteita olisivat asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet. Valikointi kohdistettaisiin ensisijaisesti taloudellisesti merkittäviin tai muutoin olennaisiin asioihin tai asioihin, joissa riski verotuksen toimittamisesta virheellisesti joko verovelvollisen eduksi tai hänen vahingokseen on ilman asian tapauskohtaista käsittelyä suurin. Verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonta voisivat edellyttää, että ratkaisevaa ei olisi yksinomaan asiaan liittyvän taloudellisen intressin suuruus. Verovelvollisten tasapuolisen kohtelun vuoksi valikointi olisi pääsääntöisesti asiakohtaista, jolloin kunkin verovelvollisen kohdalla tutkittaisiin vain valikointiehdot täyttävät asiat. Verovelvolliskohtainen valikointikin olisi kuitenkin mahdollista. Tällöin verovelvollisen verotukseen liittyvät asiat tutkittaisiin kaikilta osin tarkoin. Tähän voisivat antaa aiheen yksittäiseen verovelvolliseen liittyvät asialliset syyt, joiden vuoksi erityinen valvonta on perusteltua. Vilpin ehkäisemiseksi ja ilmoittamisvelvollisuuden tarkan noudattamisen tehostamiseksi verohallinto valikoisi satunnaisotannalla joukon verovelvollisia, joiden osalta kaikki asiat, esimerkiksi kaikkien verovuoden tulo- ja vähennyserien oikeellisuus tutkittaisiin erikseen.

Käytännössä valikointiehtoja voisivat olla muun muassa verovelvollisen vähennysva-

timuksen suuruus, hänen ilmoittamiensa tulojen pienuus tai niiden puuttuminen, epäoloisuudet tietojen välillä ja verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt. Mahdollisia olisivat myös erilaiset satunnaisotannot, kuten joka sadas tai joka kymmenes verovelvollinen. Verovalvontaan kuuluva riskianalyysi kuuluu myös valikointiehtoihin. Osaa valikointiehtoista voidaan käyttää jatkuvasti vuodesta toiseen ja lisäksi voidaan ottaa käyttöön vuosittain uusia valikointiehtoja.

Tiedot valikointiehtoista ovat luonteeltaan viranomaisten 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 olisivat salassa pidettäviä mainitun lain edellyttämässä laajuudessa.

Verotushenkilöstö tutkisi ja ratkaisisi valikoidut asiat. Tällöin virkailija selvittäisi asian, esimerkiksi verovelvollisen vähennysvaatimuksen, perusteeltaan ja määrältään ja hankkisi mahdollisesti tarvittavat lisäselvitykset verovelvolliselta tai esimerkiksi hänen työnantajaltaan. Asiassa tehtävä ratkaisu, esimerkiksi tulon veronalaisen määrän vahvistaminen tai tietyn vähennyksen myöntäminen tai epääminen, perustuisi tällöin viranomaisen tapauskohtaisen harkintavallan käyttöön. Ratkaisu valikoidussa asiassa voisi olla verovelvollisen ilmoittaman mukainen tai poiketa siitä. Verovelvollisen ilmoittamista tiedoista voitaisiin poiketa joko verovelvollisen eduksi tai hänen vahingokseen, kuten nykyisinkin.

Esityksessä ehdotettujen säännösten mukaan eri tavat, joilla veroviranomainen tutkii verotusta varten saatuja tietoja ja selvityksiä, olisivat verotuksen toimittamisen ja verotuksen muuttamisen edellytysten kannalta samanarvoisessa asemassa. Tämän vuoksi verotusasiakirjoihin ei olisi tarpeen tehdä nimenomaisia merkintöjä asian valikoinnista tai ylipäätään siitä, millaisia tutkimistapoja veroviranomainen on verotusta toimittaessaan soveltanut kunkin eri asian osalta.

Tositteet ja muut tiedot

Nykyisin muiden kuin kirjanpito- ja muihinpanovelvollisten on liitettävä erilaisia selvityksiä ja kuitteja veroilmoitukseen. Verovelvollisen on osoitettava kuitilla tai muulla selvityksellä, että hän on suorittanut verotuksessa vähennyskelpoisen menon. Veroehdotusmenettelyssä verovelvollisen ei tosin tarvitse toimittaa veroviranomaiselle tositteita niistä vähennyksistä, jotka veroviranomainen on merkinnyt veroehdotukseen. Verohallinto käsittelee nämä tiedot ja tositteet. Tositteet ja tiedot säilytetään verohallinnossa, kunnes veroilmoitukset veroilmoitusten arkistointisuunnitelman mukaisesti hävitetään.

Kansainvälisesti tositteiden liittämistä veroilmoitukseen ja niiden järjestelmällisestä tutkimisesta henkilöverotuksessa on yleensä luovuttu. Tavallista on, että veroilmoitukseen on liitettävä määrättyjä selvityksiä, kuten laskelma luovutusvoitosta tai vuokratulosta. Veroviranomainen vaatii tositteet nähtäväksi, jos se on yksittäistapauksessa tarpeen veroilmoituksen oikeellisuuden tarkastamiseksi. Verovelvollisen on säilytettävä tositteet itsellään ja esitettävä ne viranomaiselle vaadittaessa.

Ehdotetussa henkilöverotuksen verotusmenettelyssä esitetyttyyn veroilmoitukseen merkittäisiin verohallinnon sivullisilta tiedonantovelvollisilta saamat tulo- ja vähennystiedot. Muut tulot ja vähennysvaatimukset verovelvollisen olisi merkittävät veroilmoitukseen, joka palautetaan. Pääverolomakkeen lisäksi verovelvollisen olisi annettava näistä tuloista ja vähennyksistä, kuten vuokratuloista, luovutusvoitosta ja kotitalousvähennyksestä, Verohallituksen määräämät selvitykset tätä tarkoitusta varten laadituilla lomakkeilla. Verotus toimitettaisiin lähtökohtaisesti annetun veroilmoituksen mukaisesti ja automaattista tietojen käsittelyä hyväksi käyttäen. Koineelliseen käsittelyyn ei sovellu tositteiden, kuittien ja muiden vastaavien selvitysten yksityiskohtainen läpikäynti. Tulo- ja vähennystositteiden liittäminen veroilmoitukseen ei myöskään sovellu sähköiseen ilmoittamiseen, jonka käyttöalaa on tarkoitus merkittävästi laajentaa. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan pääsäännöksi, että tositteita ja muita

mahdollisia tietoja, kuten esimerkiksi ajopäiväkirjaa, ei liitetä veroilmoitukseen. Jos verovelvollinen kuitenkin liittäisi tositteet veroilmoitukseensa, verohallinto ottaisi ne vastaan.

Lähtökohtaisesti riittävänä selvityksenä esimerkiksi menon suorittamisesta ja sen luonteesta pidettäisiin verovelvollisen omaa ilmoitusta tai sivulliselta saatua tietoa, kuten rahalaitoksen ilmoitusta koron maksamisesta ja lainan käyttötarkoituksesta. Eräiden verotukseen vaikuttavien erien, pääasiassa vähennysvaatimusten, oikeellisuuden varmistamiseksi tositteiden liittäminen veroilmoitukseen voisi kuitenkin olla säännönmukaisesti tarpeen. Erityisesti tämä voisi koskea sellaisia verovähennyksen perusteena olevia tietoja, joita veroviranomainen ei lainkaan saa sivulliselta tiedonantovelvolliselta. Tällaisiin tilanteisiin liittyvien erityisten verovälvoimallisten näkökohtien johdosta Verohallitus voisi määrätä, että tositteet on liitettävä veroilmoitukseen.

Vaikka tositteita ei olisikaan liitettävä veroilmoitukseen, veroviranomainen tai muutoksenhakuviranomainen voisi aina erikseen vaatia, että verovelvollisen olisi esitettävä tositteet ja muut selvitykset. Tämän mukaisesti esityksessä ehdotetaankin säädettäväksi pääsääntönä, että verovelvollisen olisi säilytettävä tositteet ja tiedot niin kauan kuin verotusta voidaan muuttaa hänen edukseen tai vahingokseen. Tositteet olisi siten säilytettävä viiden vuoden ajan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. On mahdollista, että säilyttämismääräyksiä huolimatta tositteet eivät olisi tallella siinä vaiheessa, kun niiden esittämistä vaaditaan. Tästä ei sinänsä seuraisi asian ratkaisemista verovelvollisen vahingoksi esimerkiksi siten, että hänelle verotuksessa myönnetty vähennys poistetaan. Kuten nykyisinkin, alkupe- räisten tositteiden ohella muutakin luotettavaa selvitystä voitaisiin pitää riittävänä näyttönä.

Lähtökohtaisesti laajaa säilyttämismääräyksiä rajoitettaisiin kuitenkin siten, että verovelvollisen ei tarvitsisi säilyttää tositteita niistä tuloista, vähennyksistä ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt verovelvolliselle lähetettyyn esitetyttyyn veroilmoitukseen. Nämä tiedot on yleensä

Nämä tiedot on yleensä saatu sivullisilta tiedonantovelvollisilta. Käytännössä sivulliselta saadut tiedot ovat olleet lähes poikkeuksetta oikeita, minkä vuoksi olisi tarkoituksetonta edellyttää verovelvollisen säilyttävän myös niitä koskevat tositteet. Verohallitus voisi muutenkin jatkossa rajoittaa tositteiden säilyttämismääräyksiä siinä laajuudessa, kuin se uudesta menettelystä saatavien kokemusten perusteella on perusteltua. Säilyttämismääräyksiä ei koskisi myöskään niitä tositteita, jotka verovelvollinen on toimittanut veroviranomaiselle.

Muistiinpanot

Muuta tulonhankkimistoimintaa kuin elinkeinotoimintaa harjoittava verovelvollinen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on nykyisin velvollinen pitämään verotusta varten muistiinpanoja ja muistiinpanokirjaa. Muulla tulonhankkimistoiminnalla tarkoitetaan asiaa koskeneen hallituksen esityksen (HE 131/1995 vp) perusteluiden mukaan tuloverolakiin (1535/1992) sisältyvää tulonhankkimistoiminnan käsitettä, sellaisena kuin se on esimerkiksi korkomenoja koskevassa tuloverolain 58 §:ssä. Käytännössä muistiinpanoja ovat pitäneet lähinnä maataloutta ja metsätaloutta harjoittavat verovelvolliset, kalastajat sekä useammasta huoneistosta vuokratuloa saavat.

Arvopaperikauppa on laajentunut ja kansainvälistynyt viimeisen parinkymmenen vuoden aikana moninkertaiseksi. Arvopapereita voi nykyteknologian avulla ostaa ja myydä sekä Suomessa että muualla. Varsin laajaakin arvopaperikauppaa on viime aikaisessa käytännössä pidetty tuloverolain mukaan verotettavana toimintana eikä elinkeinotoimintana, josta verovelvollinen on kirjanpitovelvollinen. Vaikka tällaista arvopaperikauppaa voidaan yleensä pitää tulonhankkimistoimintana, verovelvolliset eivät tavallisesti ole pitäneet muistiinpanoja arvopaperikaupoistaan, jolloin arvopapereiden luovutusvoiton verotukseen vaikuttavien seikkojen selvittäminen myöhemmin on saattanut olla hankalaa sekä verovelvolliselle itselleen että verohallinnolle. Tämän vuoksi verotusmenettelystä annetussa laissa ehdotetaan säädettäväksi, että myös tällaista sijoitustoimintaa

harjoittavan verovelvollisen olisi pidettävä tästä toiminnastaan muistiinpanoja. Verovelvollisen olisi vaadittaessa esitettävä muistiinpanot veroviranomaiselle tai muutoksenhakuviranomaiselle. Muistiinpanot ja niihin liittyvät tositteet olisi säilytettävä viiden vuoden ajan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Luovutusvoiton verotuksessa tietoja ja tositteita omaisuuden hankinta-ajankohdasta ja hankintahinnasta tarvitaan toimitettaessa verotusta siltä vuodelta, jonka aikana omaisuus on luovutettu. On mahdollista, että verovelvollinen on hankkinut tai saanut omaisuuden huomattavasti aikaisemmin kuin viisi vuotta ennen omaisuuden luovutusvuotta. Luovutusvuoteen saakka ulottuvan omaisuuden hankintaan liittyvien tositteiden ja muistiinpanojen säilyttämisvelvollisuus olisi suhteetoman pitkä, eikä aina välttämätöntäkään, koska pitkään omistetun omaisuuden osalta luovutusvoitto lasketaan usein soveltamalla hankintameno-olettaa koskevia säännöksiä tai todellinen hankintameno voidaan tyydyttävästi selvittää muullakin tavoin. Vaikka omaisuuden hankintaan liittyvien tositteiden ja muistiinpanojen säilyttämisvelvollisuus rajoittuisikin ehdotettuun, omaisuuden saantivuodesta laskettavaan viiden vuoden aikaan, verovelvollisen olisi oman etunsa vuoksi syytä, kuten nykyisinkin, säilyttää omaisuuden hankintaan liittyvät tiedot ja tositteet siten, että hän voi niiden avulla osoittaa omaisuuden todellisen hankintamenon ja hankinta-ajankohdan luovutusvuodelta toimitetussa verotuksessa.

Verotusasiakirjojen säilyttäminen

Lakiin ei ehdoteta otettavaksi erityisiä säännöksiä verotusasiakirjojen säilyttämisestä. Verohallinto määräisi arkistonmuodostajana verotusasiakirjojen säilyttämistavasta ja -ajasta arkistolain (831/1994) säännösten perusteella, kuten nykyisinkin.

Tarkoituksena on, että verohallinto laajalti luopuisi nykyisestä paperimuotoisten asiakirjojen säilyttämisestä verotusmenettelyn uudistamisen yhteydessä. Veroilmoitukset liitteineen skannattaisiin, ja näin syntyvät kuvallenteet säilytettäisiin vähintään yhtä kauan kun verotusasiakirjat nykyisinkin säilytetään.

Sähköisesti annetut veroilmoitukset säilytettäisiin konekielisessä muodossa. Skannauksen jälkeen paperimuotoiset asiakirjat voitaisiin tuhota esimerkiksi asianomaisen verovuoden verotuksen päätyttyä. Verohallinnon arkistotilojen tarve vähenisi tällöin olennaisesti. Kun verotukseen haettaisiin muutosta tai verotusasiakirjoja muuten tarvittaisiin paperimuotoisina, verohallinto tulostaisi ne talennearkistosta.

Korkoseuraamukset ja ennakon täydennysmaksu

Verovelvollisen maksettavalle jäännösverolle lasketaan jäännösveron korko verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä jäännösveron ensimmäiseen eräpäivään. Jos verotusta muutetaan, korko lasketaan muutoksesta aiheutuvalle verolle sille määrättävään eräpäivään saakka. Veronpalautukselle lasketaan vastaavasti palautuskorkoa verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun. Muutoksesta johtuvalle palautettavalle verolle lasketaan palautuskorkoa verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä tai siltä osin kuin vero on maksettu eräpäivän jälkeen maksupäivästä palautuspäivään. Koron suuruus on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain (633/1982) 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Korko on tällä hetkellä 0,5 prosenttia. Siltä osin kuin verovelvollisen maksettava jäännösvero ylittää 10 000 euroa, koron suuruus on viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä. Tämä korko on tällä hetkellä 4,5 prosenttia.

Yhteisöjen maksettavasta yhteisökorosta ja palautettavasta yhteisökorosta säädetään erikseen. Maksettava yhteisökorko lasketaan veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä jäännösveron eräpäivään. Palautuskorko lasketaan ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun. Maksettavan yhteisökoron suuruus on viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä ja palautettava yhteisökorko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Tällä hetkellä maksettava yhteisökorko on 4,5 prosenttia ja palautettava yhteisökorko

on 0,5 prosenttia. Jos verotusta muutetaan muutoin kuin jälkiverotuksin siten, että veron määrä lisääntyy, jäännösveron korko ja maksettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle lisätylle verolle sille määrättävään eräpäivään.

Verovelvollinen voi oma-aloitteisesti maksaa verovuoden veroja ennakkoon ennakon täydennysmaksuna. Maksamalla ennakon täydennysmaksua verovelvollinen voi välttyä jäännösveron korkoseuraamuksilta. Ennakon täydennysmaksu luetaan verovuoden verojen suorituksiksi, jos se on maksettu verovuoden huhtikuun 1 päivän ja verovuotta seuraavan vuoden maaliskuun 31 päivän välisenä aikana. Jos verovelvollinen myöhästyy täydennysmaksun suorittamisessa ja maksaa sen esimerkiksi vasta 3 huhtikuuta, täydennysmaksu käytetään lähtökohtaisesti seuraavan vuoden verojen suorituksiksi. Verovelvollisen pyynnöstä myöhästynyt täydennysmaksu voidaan palauttaa veronkantoasetuksen (903/1978) 9 §:ssä tarkoitettuna aiheettomana suorituksena tai myöhästymisestä huolimatta käyttää verovelvollisen tarkoittaman verovuoden jäännösveron suorituksiksi. Tällöin sitä ei kuitenkaan oteta huomioon ennakkoon kertyneenä verona laskettaessa verovelvollisen maksettavaa jäännösveron korkoa, vaan jäännösveron korko lasketaan myöhästyneellä ennakon täydennysmaksulla lyhentämättömälle jäännösveron määrälle (korkeimman hallinto-oikeuden päätös 2003:48).

Verovelvollinen voi myös maksaa verovuoden veroja jäännösverona ennen eräpäivää saatuaan verotuspäätöksen ja sen mukana olevat tilillepanokortit. Nykyisten säännösten mukaan tällaista ennakkoista suoritusta ei oteta huomioon korkojen laskennassa, vaan jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan suorituksella lyhentämättömälle määrälle.

Veronsaajien kannalta on tärkeää, että verotulot kertyvät mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja mahdollisimman täydellisesti ennakkoina. Jäännösverona kannettavaan veroon liittyvä korkoseuraamus tehostaa verojen maksamista ennakkoon. Verovelvollisen etu puolestaan on se, että hänen käytettävissään on riittävän joustavat mahdollisuudet suorittaa veroja ennakkoon jo ennen lopulli-

sen veron maksuunpanoa, jos hän niin haluaa. Verovelvollisen kannalta on myös kohtuullista, että hänen ennakkoisesti suorittamansa vero otetaan nykyistä laajemmin huomioon jäännösveron koron ja palautuskoron laskennassa.

Esityksessä ehdotetaan, että jäännösveron korko laskettaisiin verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä alkaen nykyisen huhtikuun 1 päivän asemesta. Palautuskorko laskettaisiin vastaavasti. Verovelvollisen olisi siten maksettava ennakon täydennysmaksu viimeistään tammikuun 31 päivänä, jotta hän välttyisi kokonaan jäännösveron korolta täydennysmaksua vastaavan jäännösveron määrän osalta. Muutos aikaistaisi veron kertymistä. Lisäksi se nivoutuisi ehdotetun uuden ilmoittamismenettelyn aikatauluihin. Jos verovelvollinen maksaisi ennakon täydennysmaksun viimeistään 31 päivänä tammikuuta, tieto täydennysmaksun suorittamisesta saataisiin esitetyille veroilmoitukselle.

Verotusmenettelystä annetun lain 44 §:n 3 momentin mukaan lasketusta jäännösveron korosta vähennetään 20 euroa, kuitenkin enintään koron määrä. Tämän johdosta jäännösveron korkoa tulee suhteellisen harvoin maksettavaksi. Käytännössä korkoa voidaan joutua maksamaan esimerkiksi silloin, jos verovelvollinen on saanut suurehkon myyntivoiton, josta ei ole maksettu ennakkoeroa, tai optioedun, jonka osalta toimitettu ennakonpidätys ei ole riittävä. Nykyisellä korkotasolla jäännösveron korkoa tulisi säännönmukaisessa verotuksessa maksettavaksi silloin, kun jäännösveron määrä on noin 4700 euroa tai enemmän.

Välttyäkseen jäännösveron korolta ennakon täydennysmaksua suorittamalla, verovelvollisen on arvioitava verovuodelta maksettavaksi tulevan jäännösveron suuruus. Veron määrän laskentaa varten verovelvollisen käytettävissä on verohallinnon internet-sivuilla olevaa veroprosenttilaskuri. Vuonna 2004 tällä palvelulla oli noin 1 190 000 käyntikerää.

Täydennysmaksun käyttöalan laajentamiseksi ja ennakkojen joustavan maksamisen edistämiseksi ehdotetaan toisaalta, että mainitun ajankohdan jälkeenkin, mutta viimeistään kuukautta ennen verotuksen päättymistä

maksettu ennakon täydennysmaksu voitaisiin käyttää verovuoden verojen suorittukseksi. Jäännösveron korkoa ei tällöin perittäisi täydennysmaksuna maksetulle veron osalle täydennysmaksun suorittamisen jälkeiseltä ajalta. Vastaavasti palautuskorkoa maksettaisiin täydennysmaksua vastaavalle veronpalautuksen osalle täydennysmaksun suorittamisen jälkeiseltä ajalta.

Useat verovelvolliset maksavat jäännösveronsa ennen eräpäivää saatuaan verolipun ja tilisiirtolomakkeen. Esityksessä ehdotetaan, että tällainen veron ennaaikainen suoritus rinnastettaisiin ennakon täydennysmaksuun, jos se tapahtuisi viimeistään kuukautta ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollisen suoritus otettaisiin tällöin hänen hyväkseen huomioon jäännösveron koron ja palautuskoron laskennassa.

3.2. Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku

Terminologinen muutos

Käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus korvattaisiin käsitteellä verotuksen oikaisu. Verotuksen oikaisu voisi tapahtua verovelvollisen hyväksi tai hänen vahingokseen. Muutos ehdotetaan tehtäväksi verotusmenettelystä annettuun lakiin, muissa laeissa käsitteet säilyisivät nykyisellään.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Tuloverotuksessa on tavallista, että jokin oikeuskysymys koskee suurta verovelvollisten ryhmää ja että vain osa näistä verovelvollisista saattaa oikeuskysymyksen muutoksenhakuviranomaisten tutkittavaksi. Lisäksi valituslupajärjestelmä rajoittaa verovelvollisten mahdollisuutta saada asiasta ylimmän oikeusasteen ratkaisu. Kun korkein hallinto-oikeus antaa ratkaisun sellaisesta oikeuskysymyksestä, joka koskee useita verovelvollisia, ratkaisu vaikuttaa välittömästi vain sen verovelvollisen verotukseen, joka on korkeimmassa hallinto-oikeudessa esillä olleessa tapauksessa asianosaisena.

Tällöin toiset verovelvolliset, joiden osalta asiaa ei ole ratkaistu hallinto-oikeuden päätöksellä, voivat ennakkopäätökseen viitaten

saada verotuksensa muutetuksi säännönmukaisen muutoksenhakuajan puitteissa teemmällään vaatimuksella. Sen sijaan asia on b-pullisesti ratkaistu niiden verovelvollisten osalta, joiden osalta asiasta on lainvoimainen hallinto-oikeuden päätös. Verotuksen yhtenäisyyden vuoksi olisi kuitenkin tarpeen, että verotusta voitaisiin tällaisessa tapauksessa oikaista ylimmän oikeusasteen antaman prejudikaatin mukaisesti riippumatta siitä, onko verovelvollinen hakenut verotukseensa muutosta hallinto-oikeudelta. Verotuksen oikeus-suojatoimikunta ehdotti jo vuonna 1992 verotuslakiin säännöstä, jonka mukaan verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi lääninoikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta, jos lääninoikeuden päätös poikkeaa myöhemmin toisessa samanlaisessa asiassa annetusta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta (oikeusministeriön komiteanmietintö 1992:7). Ehdotus ei johtanut tuossa vaiheessa lainsäädäntötoimiin.

Esityksessä ehdotetaan, että hallinto-oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta verovelvollisen verotusta voitaisiin oikaista, jos hallinto-oikeuden päätös poikkeaa verovelvollisen vahingoksi sen jälkeen annetusta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta. Säännöstä sovellettaisiin silloin, kun ennakkopäätösluonteinen ratkaisu muuttaa aiempaa oikeus- tai verotuskäytäntöä verovelvolliselle edulliseen suuntaan. Verovelvollisen tapauksen olosuhteiden tulisi vastata olosuhteita ennakkopäätöstopauksessa. Verotusta voitaisiin näissä tilanteissa muuttaa myös verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen johdosta. Tällöin epäselvemmissä tapauksissa voitaisiin ennakkopäätöksen ja verovelvollisen oman tapauksen vastaavuus saattaa muutoksenhaussa ratkaistavaksi. Ehdotettu sääntely ei sinänsä vaikuttaisi oikaisun tai muutoksenhaun määräaikaan, vaan oikaisu ja oikaisuvaatimus olisi tehtävä näissäkin tapauksissa normaalissa määräajassa.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verotusmenettelystä annetun lain nykyiset säännökset veronoikaisun ja jälkiverotuksen muodollisista edellytyksistä ovat yhteydessä veroviranomaisen laajaan tutkimisvelvolli-

suuteen verotusta toimitettaessa. Säännökset viittaavat asioiden yksilölliseen käsittelyyn, eikä niissä ole erityisesti otettu huomioon vuosittain toimitettavan verotuksen luonnetta massamenettelynä ja tästä johtuvia virhemahdollisuuksia. Tältä osin ne eroavat olennaisesti verovelvollisen hyväksi tapahtuvan virheen korjaamisesta koskevista säännöksistä, joiden mukaan kaikenlaiset virheet verotuksessa voidaan korjata joustavasti pitkän määräajan kuluessa. Säännökset ovat iäkkäitä ja peräisin ajalta, jolloin verotuksellisesti merkitykselliset taloudelliset ilmiöt ovat olleet olennaisesti erilaisia ja vähemmän monimuotoisia kuin nykyisin. Tämän johdosta säännökset ovat osin vanhentuneita ja nykyoloihin huonosti soveltuvia. Mahdollisuus korjata verotuspäätöksessä olevia virheitä verovelvollisen vahingoksi on myös erältä kohdin rajoitetumpi kuin vuoden 2004 alussa voimaan tulleen hallintolain mukaan. Erityisesti tämä koskee laskuvirheitä ja siihen verrattavia erehdyksiä, jotka hallintolain mukaan voidaan lähtökohtaisesti korjata asianosaisen vahingoksi viiden vuoden ajan päätöksen tekemisestä.

Nykyiset veronoikaisu- ja jälkiverotusedellytykset ovat osin tulkinnanvaraiset ja tämän vuoksi omiaan aiheuttamaan oikeusriitoja. Luotettavan selvityksen saaminen jälkikäteen siitä, onko jokin asia tutkittu verotusta toimitettaessa, on käytännössä sattumanvaraista, koska verovelvollisten ja asioiden suuren lukumäärän vuoksi verotuksessa ei voida laatia sellaisia päätösasiakirjoja, joista tutkimisen tapahtuminen voitaisiin kunkin asian osalta aukottomasti todeta. Oikaisun muodollisten edellytysten täytyminen on jouduttu tällöin ratkaisemaan sen perusteella, onko asia katsottava tutkitun siihen selvitysten laatuun ja määrään nähden, mikä on ollut verotuksen toimittajan käytettävissä. Kun tällainen ratkaisu joudutaan perustamaan tapauskohtaisesti ja suhteellisuusarviointia edellyttäviin seikkoihin, aiheutuu tästä soveltamisvaikeuksia ja oikeudellista epävarmuutta.

Myös jälkiverotusedellytyksiin kuuluvan syy-yhteysvaatimuksen nykyinen tulkinta on ongelmallinen. Käytännössä ongelmia liittyy erityisesti verohallinnon muuten kuin verovelvollisen ilmoituksena saamien tietojen merkityksen ja viranomaisen selvittämisel-

vollisuuden laajuuden arviointiin. Verohallinto saa verotusta varten sivullisilta tiedonantovelvollisilta erilaisia tarkkailutietoja. Verohallinnon käytettävissä on usein myös verovelvolliselta itseltään saatuja muita veroja koskevia tietoja, esimerkiksi arvonlisäverotietoja. Tällaiset tarkkailutiedot ja muut tiedot ovat usein sen luonteisia, etteivät ne suoraan osoita verotukseen vaikuttavan erän määrää, kuten arvopaperivälittäjältä saatu tieto verovelvollisen arvopaperimyyneistä. Niistä voidaan kuitenkin päätellä, että verovelvollisella on ollut taloudellisia toimintaa, josta on voinut syntyä verotettavaa voittoa. Tulkinallista ja tapauskohtaisen harkinnan varaan jäävää voi olla se, milloin verohallinnolla olleet tiedot ovat olleet senlaatuaisia, että syy-yhteys on välittömästi katkennut niiden johdosta tai sen johdosta, että veroviranomaisen olisi pitänyt tutkimisvelvollisuutensa johdosta ryhtyä hankkimaan asiassa lisäselvityksiä. On myös kyseenalaista, onko ylipäätään asianmukaista, että verovelvollinen, joka on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, välttyy lainmukaisesta verotuksesta syy-yhteysvaatimuksen tulkinnan johdosta.

Veronoikaisun ja jälkiverotuksen edellytyksiin liittyvän tulkinnanvaraisuuden vuoksi verotuspäätöksessä olevia virheitä on nykyisin korjattu monesti siten, että verovirasto on ilmoittanut virheestä veroasiamiehelle, joka on tehnyt virheen korjaamista koskevan oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle. Itseoikaisuun verrattuna tällainen menettely on hallinnollisesti raskas. Se ei myöskään lisää tosiasiallisesti verovelvollisen oikeusturvaa niissä tapauksissa, joissa verotuspäätöksen virheellisyys on sinänsä riidaton. Virheen korjaaminen veroasiamiehen oikaisuvaatimuksin on lisäksi mahdollista vain, jos virhe havaitaan ennen veroasiamiehen muutoksenhakuajan päättymistä. Käytännössä virheet on usein havaittu toimitettaessa seuraavan vuoden verotusta. Kun veroasiamiehen muutoksenhaku aika päättyy seuraavan vuoden verotuksen ollessa vielä kesken, on ollut sattumanvaraista, mitkä virheet on ehditty havaita ja saattaa korjattavaksi ennen muutoksenhakuajan päättymistä.

Verotuksen toimittajan laajaan tutkimisvelvollisuuteen sidotut oikaisuedellytykset

voivat kannustaa verovelvollista ilmoittamisvelvollisuuden huolimattomaan täyttämiseen perusteettoman veroedun saamiseksi. Käytännössä on esiintynyt tapauksia, joissa veroilmoituksella tai sen liitteessä esitetään selvitystä verotukseen vaikuttavista tosiseikoista, mutta ilmoittamisvelvollisuutta ei täytetä loppuun saakka ilmoittamalla veronalaista tuloa verolomakkeen asianomaisessa kohdassa tai tulouttamalla verolomakkeella verotuksessa vähennyskelpottomia eriä. Näin saetaan menetellä siinä tarkoituksessa, että asia jää huomaamatta säännönmukaisessa verotuksessa ja veroviranomaisen tutkimisvelvollisuus huomioon ottaen virhettä ei voida korjata jälkeenkäin. Tällaista lopputulosta ei voida pitää hyväksyttävänä ilmoittamisvelvollisuutensa tunnollisesti täyttävien verovelvollisten kannalta. Jos veroilmoitus on puutteellinen tai harhaanjohtava, virhe voidaan tosin periaatteessa korjata jälkiverotuksien. Rajanveto tilanteisiin, joissa verovelvollinen on aidosti epävarma asian verotuksellisesta käsittelystä ja tämän vuoksi jättää asian arvioinnin veroviranomaisen tehtäväksi, on kuitenkin yleensä vaikeaa. Näyttövaikeudet voivat käytännössä johtaa siihen, ettei jälkiverotusmahdollisuus toimi tehokkaana pidäkkeenä väärinkäytöksille.

Kansainvälisesti massamenettelyssä tehtävien verotuspäätösten oikeellisuuteen ja virheiden korjaamiseen liittyviä ongelmia on ratkaistu eri tavoin. Eräissä maissa säännönmukaisen verotuksen toimittamiseen on käytettävissä huomattavasti pidempi aika kuin Suomessa. Sen kuluessa veroviranomainen voi tehdä alustavia tai ehdollisia verotuspäätöksiä, joita voidaan ilman erityisiä muodollisia edellytyksiä oikaista sekä verovelvollisen eduksi että hänen vahingokseen. Verotustoiminto voidaan tällöin järjestää niin, että rutiininluonteiset ja tosiseikoiltaan selvät tapaukset ratkaistaan nopeassa aikataulussa. Laajoihin ja muuten syvällisempää tutkintaa edellyttäviin tapauksiin veroviranomainen voi käyttää pidemmän ajan, hankkia tarpeelliset lisäselvitykset ja ratkaista asian saatujen selvitysten perusteella kerralla oikein. Joissakin maissa verotuspäätös tehdään kaikkien verovelvollisten osalta verovuotta seuraavana verotusvuonna, mutta päätöksessä olevat virheet voidaan korjata joustavasti verotuksen

päättymisen jälkeen. Verovelvollisen kannalta kumpikin ratkaisumalli merkitsee sitä, että verotuspäätös ei ole hänen edukseen lopullisesti sitova ja hänen on varauduttava siihen, että päätöstä voidaan muuttaa, jos se on virheellinen. Kansainvälisessä vertailussa Suomen järjestelmä, jossa veroviranomaisen on lyhyessä ajassa tutkittava ja lähtökohtaisesti sitovasti ratkaistava veroilmoitukselta ilmenivät tai muuten tietoonsa saamat seikat, on poikkeuksellinen. Verovelvollisten tulonmuodostus ja verojärjestelmän rakenne ei Suomessa sinänsä ole erilainen kuin useimmissa vertailumaissa.

Aineellisesti virheelliset verotuspäätökset loukkaavat veronsaajien etua ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua. Näistä näkökohdista käsin on pidettävä perusteltuna, että ainakin vähäistä suuremmat verotuksessa tapahtuneet virheet voitaisiin nykyistä joustavammin korjata myös verovelvollisen vahingoksi.

Toisaalta on selvää, että vilpittömästi ilmoittamisvelvollisuutensa täyttäneellä verovelvollisella on viranomaisen päätösten oikeellisuuteen ja pysyvyyteen liittyviä oikeutettuja odotuksia. Verovelvollisella voi olla tarve saada kohtuullisen ajan kuluessa varmuus verotusratkaisun pysyvyydestä, jotta hänellä on esimerkiksi luotettava perusta tuleville taloudellisille ratkaisuilleen ja kirjanpitoratkaisuilleen.

Esityksessä ehdotetaan, että verotuksen oikaisun muodollisia edellytyksiä selvennetään ja veroviranomaisen mahdollisuutta oikaista verotuksessa tapahtuneita virheitä verovelvollisen vahingoksi laajennetaan eräiltä osin. Keskeinen muutos olisi se, että verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset eivät olisi enää sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Tämä vastaisi verotuksen toimittamisen osalta ehdotettua muutosta, jonka mukaan massamenettelyyn soveltumattomasta veroviranomaisen velvollisuudesta tutkia tarkoin kaikki asiat luovuttaisiin.

Esitystä laadittaessa on harkittu myös eräissä vertailumaissa esiintyvää vaihtoehtoa, jonka mukaan oikaisumahdollisuuden laajentamisen sijasta säännönmukaisen verotuksen toimittamisaikaa pidennettäisiin joko yleisesti tai niissä tapauksissa, joissa verotuksen

toimittaminen oikein edellyttäisi tavanomais- ta perusteellisempaa käsittelyä. Koska tulo- ja varallisuusverotus on toistuva menettely, jonka käytännössä on kohdistuttava tilikau- teen tai muuhun noin vuoden pituiseen ajan- jaksoon, esityksessä on ennen kaikkea asioi- den joutuisan ja tehokkaan käsittelyn takaa- miseksi kuitenkin pitäydytty nykyisessä jär- jestelmässä, jossa verotuspäätös tehdään kaikkien verovelvollisten osalta vuosittain ennalta määrättynä ajankohtana. Pidennetty verotusajan sijasta verotuksen oikeellisuutta edistettäisiin laajentamalla veroviranomaisen oikeutta korjata päätöksessä olevia virheitä. Tietyn määräajan verovirasto voisi lähtökoh- taisesti korjata kaikenlaiset verotuspäätök- sessä olevat virheet. Ehdotettu ratkaisu mer- kitsisi sitä, että verotuspäätös olisi tosiasialli- sesti ehdollinen ja vailla oikeusvoimaa myös verovelvollisen eduksi vaikuttavien virheel- listen ratkaisujen osalta, kunnes oikaisulle säädetty määräaika on päättynyt. Oikaisu- edellytysten muutoksella ei sinänsä olisi vai- kutusta verotuspäätöksen täytäntöönpanokel- poisuuteen ja valituskelpoisuuteen.

Hallituksen esitystä laadittaessa on harkittu eri vaihtoehtoja verotuksen oikaisun edelly- tysten ja määräaikojen tarkistamiseksi. Val- mistelussa on esimerkiksi tutkittu ratkaisum- allia, jonka mukaan verotusmenettelyn e- hostamiseksi verotuksen muuttamisen enim- määsmääräaikoja lyhennettäisiin yleisesti ny- kyisestä viidestä vuodesta. Samalla laajen- nettaisiin merkittävästi veroviranomaisen mahdollisuuksia korjata virheellisiä verotus- päätöksiä virheen laadusta ja syystä riippu- matta, mikä poistaisi jälkiverotuksen ja ve- ronoikaisun edellytysten tulkinnanvaraisuus- teen liittyvät ongelmat. Erityisesti yritysten jälkiverotukseen liittyvistä näkökohdista läh- tien on kuitenkin katsottu, ettei määräaikojen yleiselle lyhentämiselle ole tässä vaiheessa riittäviä edellytyksiä. Verovelvollisen oike- usvarmuustarpeet huomioon ottaen esityk- sessä on toisaalta päädytty ehdottamaan vain vähäisempiä tarkistuksia verovelvollisen va- hingoksi tapahtuvan verotuksen oikaisun edellytyksiin ja määräaikoihin.

Ehdotuksen mukaan verotuksen oikaisulle verovelvollisen vahingoksi olisi kolme eripi- tuista määräaika. Lähtökohtana olisi, että verovirasto voisi oikaista verotusta yhden

vuoden ajan verotuksen päättymistä seuraav- van vuoden alusta aina, jos verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osittain verottamatta tai jos hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Verotuspäätöksessä olevan virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen päätöksen virheellisyyden, ei olisi tätä oikaisun yleistä määräaika sovel- lettaessa merkitystä. Ehdotettujen säännösten mukaan veroviranomainen voisi sinänsä kor- jata virheen silloinkin, kun se on tutkinut asi- aa, mutta on ratkaissut sen virheellisesti.

Tarkoitus ei kuitenkaan ole, että veroviran- omainen voisi verotusta oikaisemalla muut- ta jälkikäteen nimenomaiseen harkintaansa perustuvia virheellisiä ratkaisujaan tulkinnal- lissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on hoitanut omat velvollisuutensa ja viranomai- sen ratkaisun perusteena ovat olleet sinänsä oikeansisältöiset ja riittävät tosiseikat. Täl- lainen menettely ei olisi sopusoinnussa luot- tamusperiaatteen ja muiden hyvän hallinnon periaatteiden kanssa. Veroviranomaisen oi- keutta oikaista verotusta tällaisissa tilanteissa rajoittaisi ehdotettu säännös, jonka mukaan verotusta ei voitaisi oikaista yhden vuoden määräajassa, jos asia olisi tulkinnanvarainen tai epäselvä sillä tavoin kuin luottamuksen- suoja koskevassa verotusmenettelystä an- netun lain 26 §:n 2 momentissa tarkoitetaan.

Jos veroviraston päätös tällaisessa tulkin- nallisessa tai epäselvässä asiassa olisi vir- heellinen, veronsaajalla olisi kuitenkin, kuten nykyisinkin, oikeus hakea muutosta verotus- päätökseen. Yleisistä periaatteista johtuisi myös, ettei verotusta voitaisi oikaista verovelvollisen vahingoksi sillä perusteella, että verotuksen toimittamisen jälkeen oikeuskäy- täntö on muuttunut verovelvolliselle epäedul- liseen suuntaan.

Jos verotuspäätös olisi virheellinen sen vuoksi, että viranomaiselle on tapahtunut laskuvirhe, kirjoitusvirhe, tallennusvirhe tai siihen verrattava erehdys taikka jos verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheelli- siin tai puutteellisiin tietoihin, määräaika täl- laisen virheen korjaamiseksi olisi kaksi vuot- ta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisun perusteena olevien virheiden laatu ja syy huomioon ottaen asian tulkin- nanvaraisuudella tai epäselvyydellä ei olisi näissä tilanteissa merkitystä. Määräaika olisi

sama, jonka kuluessa voimassa olevan lain mukaan voidaan toimittaa verotuksen oikaisu veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi.

Voimassa olevan lain mukaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan toimittaa myös sillä perusteella, ettei veroviranomainen ole tutkinut asiaa joltakin osalta. Esityksessä säännösten selkeyttämiseksi omaksutun ratkaisun mukaan verotuksen oikaisun edellytykset eivät olisi sidoksissa siihen, onko virheellisesti ratkaistu asia tutkittu tai katsottava tutkitun verotusta toimitettaessa vai ei. Tämän mukaisesti oikaisu voitaisiin niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa, mutta asia on jäänyt viranomaiselta joltakin osin tutkimatta, toimittaa ehdotettujen säännösten mukaan vain yhden vuoden yleisen oikaisuajan kuluessa.

Jos verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, määräaika verotuksen oikaisulle olisi viisi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Määräaika olisi sama kuin voimassa olevan lain mukainen jälkiverotusaika. Oikaisu pidemmän määräajan kuluessa voisi koskea vain sitä asiaa, jonka osalta verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, verotusta voitaisiin oikaista kaikissa tapauksissa, joissa nykyisin voidaan toimittaa jälkiverotus. Tämän lisäksi nykyisistä jälkiverotusedellytyksistä poiketen merkitystä ei lähtökohtaisesti olisi sillä, onko asiaa verotusta toimitettaessa tutkittu tai katsottava tutkitun. Oikaisuedellytysten kannalta riittävä syyteytsvaatimus täytyisi jo sen johdosta, että verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen tai muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa virheellisesti ratkaistun asian osalta. Oikaisu olisi siis mahdollinen, jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, riippumatta esimerkiksi siitä, olisiko veroviranomainen voinut toimittaa verotuksen oikein saamiensa tarkkailutietojen perusteella tai hankkimalla lisäselvityksiä. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojasäännöksellä olisi merkitystä ratkaistaessa si-

tä, voidaanko verotus oikaista verovelvollisen vahingoksi. Jos verovelvollinen olisi tällaisen tulkinnanvaraisen tai epäselvän asian osalta toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia olisi, kuten nykyisinkin, ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johtuisi. Jos vero kuitenkin maksuun pantaisiin voitaisiin verotuksen muuttamiseen normaalisti liittyvät korkoseuraamukset jättää säännöksessä mainituihin edellytyksiin perimättä.

Ehdotettu säännös, jonka mukaan veroviranomainen voisi edellä mainituihin rajoituksiin oikaista verotuspäätöksessä olevia virheitä yhden vuoden ajan virheen laadusta ja syystä riippumatta yksinkertaistaisi verotuksen muuttamista koskevien asioiden käsittelyä niissä tapauksissa, joissa virhe havaitaan ja oikaisu ehditään toimittaa mainitun määräajan kuluessa. Sääntely vastaisi lähimmissä vertailumaissamme, Ruotsissa ja Norjassa, voimassa olevaa sääntelyä. Ehdotettu muutos vähentäisi myös tarvetta turvautua veroasiamiehen oikaisuvaatimukseen ilmeisten virheiden korjaamiseksi. Veroasiamiehet voisivat tällöin keskittyä aidosti tulkinnanvaraisen ja epäselvien asioiden ajamiseen. Verotuksen oikaisun edellytyksiin ehdotetut muutokset vähentäisivät puolestaan merkittävästi nykyisiin verotuksen muuttamisen edellytyksiin liittyvää tulkinnanvaraisuutta.

Jäännösveron korko muutostilanteissa

Esityksessä ehdotetaan, että mahdollisuutta oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi edellä olevan esitetyn mukaisesti laajennetaan. Oikaisu olisi nykyistä useammin mahdollista, kun verovelvollinen ei ole itse myötävaikuttanut siihen, että oikea vero on jäänyt määräämättä. Tällöin korkean koron periminen oikaisussa määrättävälle verolle on usein saatettu kokea kohtuuttomaksi. Oikaisumahdollisuuden laajentamiseen liittyen esityksessä ehdotetaan, että oikaisusta verovelvolliselle aiheutuvia korkoseuraamuksia lievennetään. Jos verotusta oikaistaan yhteisön vahingoksi muissa kuin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa, oikaisusta aiheutuvalle verolle maksettava yhteisökorko olisi nykyisen suuruinen eli viitekorko lisättyinä kah-

della prosenttiyksiköllä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun, mutta sen jälkeen viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Muiden verovelvollisten osalta jäännösveron koron laskentaa oikaisutilanteissa muutettaisiin siten, että yli 10 000 euron jäännösverolle perittävää korkeampaa korkoa perittäisiin, kuten nykyisinkin, verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun, mutta sen jälkeiseltä ajalta koron suuruus olisi jäännösveron suuruudesta riippumatta aina viitekorko vähennettynä 2 prosenttiyksiköllä. Alennettua korkoa sovellettaisiin paitsi itseoikaisutilanteissa myös esimerkiksi silloin, kun verovelvolliselle maksuun pannaan lisää veroa veroasiamiehen oikaisuvaatimuksen johdosta.

Määräaikasäännösten täsmentäminen

Oikeuskäytännössä verotusmenettelystä annetun lain jälkiverotussäännöstä on tulkittu niin, että viranomaisen on paitsi tehtävä päätös myös lähetettävä se verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä (korkeimman hallinto-oikeuden päätös 1965 I 55). Vastaavasti on katsottu ennakkoperintälain mukaisten maksuunpanojen osalta, että maksuunpanopäätös on lähetettävä maksuvelvolliselle ennen määräajan päättymistä (korkeimman hallinto-oikeuden päätös 1990-B-571). Sitä vastoin arvolisäverotuksessa määräaika katsotaan noudatetun, jos päätös on tehty määräajan kuluessa.

Jos veroviranomainen ei tiedä verovelvollisen oikeata osoitetta, veronoikaisu tai jälkiverotuspäätös joudutaan usein antamaan hänelle tiedoksi haastetiedoksiantona tai virallisessa lehdessä julkaistavana yleistiedoksiantona. Näihin poikkeuksellisiin tiedoksiantotapoihin kuuluu tavanomaista pidempi aika ja osa niihin kuuluvista toimenpiteistä voi tulla suoritetuksi vasta veronoikaisu- tai jälkiverotusajan päättymisen jälkeen. Oikeuskäytännön perusteella ei ole selvää, mitä toimenpiteitä näissä tapauksissa on suoritettava laissa säädettyjen määräaikojen puitteissa. Silloinkin, kun veroviranomaisella on verovelvollisen osalta jokin osoitetieto, voi kysymys määräajan noudattamisesta olla tulkinnanvarainen, jos osoite osoittautuu vanhentuneeksi

(korkeimman hallinto-oikeuden päätös 20.12.2000 taltio 3276).

Esityksessä ehdotetaan, että oikeustilan selkeyttämiseksi ja yhtenäistämiseksi eri verolajien osalta verotusmenettelystä annettuun lakiin, ennakkoperintälakiin, arvolisäverolakiin sekä perintö- ja lahjaverolakiin otettaisiin nimenomainen säännös, jonka mukaan maksuunpanon, verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä. Määräajan noudattamisen kannalta päätöksen lähettämisaikakohdalla ei siis olisi enää merkitystä.

Veronsaajan muutoksenhakuaika

Veronsaajaa yleensä edustaa veroasiamies. Veronsaajan muutoksenhakuaika on nykyisin kahdeksan kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Käytännössä on tavallista, että veroasiamiehen muutoksenhaun kannalta tarpeellisia tietoja saadaan verovelvollisen seuraavaa verotusta varten antamasta veroilmoituksesta tai että muutoksenhakua edellyttävä virhe havaitaan toimitettaessa seuraavan vuoden verotusta. Kun veroasiamiehen kahdeksan kuukauden muutoksenhakuaika päättyy seuraavan vuoden verotuksen ollessa vielä alkuvaiheissaan, on sattumanvaraista, keiden verovelvollisten osalta muutoksenhaun perusteena olevat seikat ehditään havaita ennen muutoksenhakuajan päättymistä. Nykyinen määräaika on siten ongelmallinen verovelvollisten tasapuolisen kohtelun kannalta. Lisäksi nykyinen muutoksenhakuaika on saattanut osoittautua liian lyhyeksi erityisesti monimutkaisemmissa tapauksissa. Muutoksenhakutarpeen asianmukainen selvittäminen ja harkitseminen voi edellyttää laajojen lisäselvitysten hankkimista ja asiat voivat ruuhkautua muutoksenhakuajan päättymisvaiheeseen. Lyhyt muutoksenhakuaika voi tällöin johtaa siihen, että veroasiamies joutuu panemaan vaatimuksensa vireille varmuuden vuoksi vielä selkiytymättömien tosiseikkojen pohjalta. Tällaista menettelytapaa ei voida pitää verovelvollisenkaan edun mukaisena, koska muutoshakemukseen vastaaminen voi aiheuttaa verovelvolliselle vaivaa ja kustannuksia erityisesti vaikeimmissa asioissa.

Veronsaajan nykyiseen muutoksenhakuuikaan liittyvien epäkohtien poistamiseksi esityksessä ehdotetaan muutoksenhakuuikaa pidentettäväksi. Veroasiamiehen olisi pantava oikaisuvaatimus tai valitus vireille vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Muutoksenhaun määräaika olisi siten sama kuin ehdotettu määräaika, jonka kuluessa verotusta voitaisiin yleisesti oikaista verovelvollisen vahingoksi. Yhtenäinen määräaika verotuksen oikaisulle ja veroasiamiehen muutoksenhaulle mahdollistaisi sen, että verovirasto voisi ratkaista oikaisuvaatimuksessa esille tulleen tulokannanvaraisen ja epäselvän asian ensi vaiheessa verovelvollisen eduksi ja veroasiamies saattaa asian muutoksenhakuasteen ratkaistavaksi.

Veronkorotus

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi 5—30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0,5—1 prosenttia lisätyistä varoista, kuitenkin vähintään 800 euroa, jollei erityisistä syistä muuta johdu.

Nykyisen veronkorotussäännöksen ongelmana on se, että 3 momentin soveltamisalaan kuuluvat veroilmoituksen virheellisyydet tai muut ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen liittyvät virheellisyydet voivat olla luonteeltaan ja moitittavuudeltaan hyvin erilaisia. Säännöksen mukainen veronkorotuksen prosenttimääräinen alaraja voi johtaa absoluuttisesti hyvin suuriin veronkorotuksiin sellaisissa tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei voida pitää erityisen törkeänä.

Esityksessä ehdotetaan veronkorotussäännöksen muuttamista siten, että veronkorotus verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan voitaisiin määrätä nykyistä joustavammin. Ehdotetun säännöksen mukaan veronkorotuksen prosenttimääräinen

ja rahamääräinen alaraja poistettaisiin. Veronkorotukseksi voitaisiin siten määrätä 0—30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0—1 prosenttia lisätyistä varoista.

3.3. Sähköiseen asiointiin ja allekirjoitukseen liittyvät lainmuutokset

Verohallinnossa sovelletaan sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003) samoin kuin sähköisistä allekirjoituksista annettua lakia (14/2003). Jälkimmäisen lain 18 §:ssä tarkoitettua laatuvarmenteeseen perustuvan sähköisen allekirjoituksen lisäksi ilmoittamisvelvollisuudesta annetun valtiovarainministeriön päätöksen 17 §:n nojalla veroilmoitus on katsottu allekirjoitetuksi myös silloin, kun se annetaan sähköisesti Verohallituksen hyväksymällä tavalla varmennettuna. Tällä hetkellä Verohallituksen hyväksymiä varmenteita ovat esimerkiksi erityiset TYVI-tunnukset, jotka verovelvollinen hakee operaattorilta, HTS-kortti ja eräiden pankkien pankkitunnukset.

Valtiovarainministeriön päätöksessä oleva säännös ehdotetaan siirrettäväksi lain tasolle. Verotusmenettelystä annetun lain lisäksi vastaava säännös otettaisiin arvonlisäverolakiin, ennakkoperintälakiin ja varainsiirtoverolakiin (931/1996). Perintö- ja lahjaverolain 59 §:ssä olevan viittaussäännöksen nojalla pykälää voitaisiin soveltaa myös mainituissa laissa tarkoitetuissa asioissa. Lisäksi verotusmenettelystä annettuun lakiin, arvonlisäverolakiin, ennakkoperintälakiin ja varainsiirtoverolakiin otettaisiin selvyuden vuoksi viittaussäännökset lakiin sähköisistä allekirjoituksista (14/2003) ja lakiin sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa (13/2003). Viittaussäännökset osoittaisivat, että sääntely vastaa sähköisiä allekirjoituksia koskevaa yhteisön oikeussääntelyä, joka on kansallisessa lainsäädännössä pääosin pantu täytäntöön mainituilla laeilla.

3.4. Verontilityslain muutokset

Maksuunpanosuhteisiin perustuva tilittäminen

Ansio- ja pääomatulojen, kiinteistöverojen

ja metsänhoitomaksujen tilittäminen perustuu veronsaajien maksuunpanosuhteista johdettuihin jako-osuuksiin. Verontilityslain (532/1998) 7 §:n mukaan veronsaajien jako-osuudet oikaistaan vuosittain tehtävissä oikaisutilityksissä. Oikaisutilityksessä kunkin veronsaajan jako-osuuteen sisällytetään veronsaajan hyväksi tai vahingoksi tehdyt maksuunpanon muutokset ja muut veronsaajan osuuksien lisäykset ja vähennykset. Toisesta oikaisutilityksestä alkaen veronsaajan jako-osuuteen sisällytetään myös verojäämät. Toisen oikaisutilityksen jälkeen jako-osuuksia tarkistetaan vuosittain kerran vuodessa sisällyttämällä kunkin veronsaajan jako-osuuteen veronsaajan hyväksi tai vahingoksi tehdyt maksuunpanon muutokset, muut lisäykset ja vähennykset sekä veronsaajan vahingoksi jäämänä olevat määrät. Oikaisutilityksessä määritellyjä uusia jako-osuuksia käyttäen oikaistaan kyseessä olevan verovuoden koko siihenastinen kertymä. Oikaisutilityksen jälkeen jako-osuuksia käytetään kuukausitilitysten jakoperusteena seuraavaan oikaisutilitykseen saakka.

Ensimmäinen oikaisutilitys verotusmenetelylaisia tarkoitetuille veroille ja metsänhoitomaksuille tehdään verotuksen päättymiskuukautta seuraavana kuudentena kuukauteena ja kiinteistöverolle verotuksen päättymiskuukautta seuraavana seitsemäntenä kuukauteena. Toinen oikaisutilitys tehdään vuoden kuluttua ensimmäisestä oikaisutilityksestä ja myöhemmät oikaisutilitykset vuosittain maaliskuussa. Oikaisutilityksiä tehdään yhteensä seitsemänä vuonna. Seitsemäs oikaisutilitys eli lopputilitys on viimeinen verovuosisikohtainen tilitys. Lopputilityksen jälkeen kertyvät ja palautettavat määrät tilitetään sen verovuoden tilitysten yhteydessä ja jakosuhteissa, jolta seuraavaksi tehdään lopputilitys.

Yhteisöveron tilittäminen

Nykyisin sovellettavat yhteisöveron jako-osuudet ovat tosiasiallisesti kiinteitä, joten yhteisöveron tilityksiä ei oikaista. Yhteisöveron jako-osuudet perustuvat verontilityslain 12 §:ssä säädettyihin veronsaajien ryhmä-osuuksiin ja 13 §:n mukaisesti yksittäisten kuntien ja seurakuntien kahden viimeksi

valmistuneen verotuksen tietojen perusteella laskettujen jako-osuuksien keskiarvoon. Jako-osuuksia käytetään verontilityslain 16 §:n nojalla verovuotta seuraavan seitsemännen kalenterivuoden loppuun saakka, minkä jälkeen verovuodelta kertyvät ja palautettavat yhteisöverot tilitetään vanhimman verovuosisikohtaisesti tilitettävän verovuoden jako-osuuksien mukaisesti.

Oikaisutilitysten osalta ehdotetut muutokset

Esityksessä ehdotetaan, että verontilityslain 7 §:n mukaisten oikaisutilitysten määrä veronsaajien maksuunpanosuhteisiin perustuvissa tilityksissä vähennettäisiin nykyisestä seitsemästä viiteen ja että yhteisöverojen verovuosisikohtainen tilittäminen lopetettaisiin nykyistä kahta vuotta aikaisemmin eli verovuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden jälkeen. Jos muutos ehdotetun mukaisena tulisi voimaan vuoden 2006 alussa, tarkoittaisi tämä käytännössä sitä, että vuoden 2006 maaliskuussa lopputilitettäisiin verovuodet 1998—2000. Tämän jälkeen vuosittain maaliskuussa lopputilitettäisiin yksi verovuosi kerrallaan kuten nykyisin.

Tilitystilastojen mukaan viidennen oikaisutilityksen jälkeen verotulojen kertymät ovat alle 0,1 prosenttia verovuoden kokonaiskertymästä. Viidennen oikaisutilityksen jälkeen veronsaajan kertymäosuuteen ei vaikuta juuri lainkaan se, käytetäänkö verovuoden tai sitä seuraavan vuoden jako-osuutta.

Myös yhteisöveron osalta voidaan olettaa, että verovuosisikohtaisen tilittämisen päättymisellä nykyistä kaksi vuotta aikaisemmin ei olisi merkittäviä taloudellisia vaikutuksia yksittäisille veronsaajille. Yhteisöverot kertyvät ja tilitetään pääsääntöisesti verovuoden ja sitä seuraavien kahden vuoden aikana. Kolmannesta vuodesta alkaen verovuoden kertymät ovat varsin vähäisiä, noin 0,1—0,2 prosenttia kokonaiskertymästä. Myös peräkkäisten verovuosien jako-osuuksien erot ovat yleisesti vähäisiä.

Oikaisutilitysten lukumäärän vähentämisellä ja verovuosisikohtaisen tilittämisaajan lyhentämisellä saavutettaisiin säästöjä tilitysjärjestelmän käyttö-, ylläpito- sekä tiedon varastointikustannuksissa. Kuukausittain toistuva verotulojen kertymän käsittely verolaji-, tili-

tyskokonaisuus-, verovuosi- ja veronsaaja-kohtaisesti on runsaasti tietokonekapasiteettia ja henkilötyötä vaativa prosessi. Vuositaitain toistuvat oikaisutilitykset ja verotuksen muutos- ja jäämätietojen ajallisesti pitempi arkistointi vain oikaisutilitysten tarpeita varten aiheuttavat turhia kustannuksia.

Veronsaajakohtaisen tarkkuuden tavoittelemisen tilityksissä ei viiden vuoden jälkeen enää tuota sellaista hyötyä, joka vastaisi siitä aiheutuvia kustannuksia. Tilitystilastojen perusteella on nähtävissä, että verovuoden veroista jo nykyisellään lähes 99,5 prosenttia kertyy ja tilitetään neljän vuoden kuluessa. Tilastojen perusteella on todettavissa myös se, että neljän vuoden jälkeen peräkkäisten verovuosien jako-osuuksien välinen ero on hyvin pieni. Esimerkiksi ansio- ja pääomatu-loveron osalta tänä vuonna viimeisen kerran verovuosikohtaisesti tilitettävän verovuoden ja verovuosikohtaisen tilittämisen piiristä poistuvan verovuoden jako-osuuserot ovat yleisesti alle 0,02 prosenttia.

4. Vaikutukset

4.1. Taloudelliset vaikutukset

Esityksen taloudelliset vaikutukset ovat kokonaisuutena vähäiset. Valikointiin perustuva verotus ja henkilöresurssien kohdentaminen olennaisten asioiden tapauskohtaiseen käsittelyyn luo edellytyksiä löytää veroilmoituksissa olevia fiskaalisesti merkittäviä virheitä. Verotukseen käytettävissä olevien voimavarojen pysyessä muutoin samoina valikointiin perustuvan ja olennaisiin asioihin painottuvan verotuksen voidaan olettaa lisäävän verotuloja. Muutoksen määrää on kuitenkin hyvin vaikea arvioida tarkemmin, muun muassa sen vuoksi, että valikointia on jouduttu tosiasiallisesti jo nykyisin suorittamaan. Arviointia vaikeuttaa myös se, että valikointivan verotuksen vaikuttavuus on myös keskeisesti riippuvainen siitä, kuinka osuviksi verohallinto kulloinkin onnistuu laatimaan valikointiehtot.

Oikaisuedellytysten muutosten johdosta verotuksessa tapahtuneita virheitä voitaisiin korjata nykyistä useammin myös verovelvollisen vahingoksi. Tämä vähentäisi virheistä aiheutuvia verotulojen menetyksiä. Muutok-

sen taloudellisia vaikutuksia ei kuitenkaan voida pitää olennaisina.

Korkoseuraamusten määräytymisaikaa koskevat muutokset lisäävät tai vähentävät verotuloja lähinnä riippuen kunkin verovuoden ennakonpalautusten ja jäännösveron suhteesta. Verontilityksen osalta ehdotetuilla muutoksilla saavutettaisiin hallinnossa kustannusten säästöjä. Säästöt tulisivat tilityksen tietojärjestelmien ylläpito- ja käyttökustannuksista sekä verotus- ja tilitystietojen arkistointiaikojen lyhentymisestä. Tilitystilastojen perusteella on pääteltävissä, että veronsaajiin kohdistuvat taloudelliset vaikutukset olisivat hyvin vähäisiä.

4.2. Hallinnolliset vaikutukset

Esitykseen sisältyvät ehdotukset verotusmenettelyn uudistamisesta parantavat verohallinnon mahdollisuuksia tehostaa toimintaansa ja estää verotuskustannusten nousua. Pidemmällä aikavälillä automaattisen tietojenkäsittelyn ja sähköisten menettelyjen laajemmalla hyödyntämisellä verotusmenettelyssä voidaan säästää henkilöstökustannuksia. Henkilöstöresurssien tarpeen voidaan arvioida vähenevän usealla sadalla henkilötyövuodella.

Verontilitystä koskevilla muutoksilla ei ole hallinnollisia eikä organisatorisia vaikutuksia.

4.3. Vaikutukset verovelvollisen kannalta

Veroilmoitusten esitäytön laajentaminen kaikkiin luonnollisiin henkilöihin ja kuolinpesiin helpottaisi ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä. Veroilmoitus- ja veroehdotusmenettelyjen yhdistämisen jälkeen näihin ryhmiin kuuluvat verovelvolliset olisivat ilmoittamisvelvollisuuden osalta keskenään mahdollisimman tasavertaisessa asemassa. Menettelyjen yhdistäminen poistaisi myös verovelvollisia haitanneen epävarmuuden siitä, kumman menettelyn piiriin verovelvollinen kunakin verovuonna kuuluu.

Velvollisuus säilyttää tositteet ja sijoitus-toimintaan liittyvä muistiinpanovelvollisuus lisääisivät luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotukseen liittyviä velvollisuuksia. Käytännössä muutoksen merkitystä vähentäisi

si kuitenkin se, että suurimman osan näiden verovelvollisryhmien verotukseen vaikuttavista tiedoista todentaisi riittävästi verohallinnon sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatu tieto, jonka verohallinto säilyttäisi. Verovelvollisen oma säilyttämisvelvollisuus korostuisi sellaisten kulujen ja tietojen osalta, joista verohallinto ei saa sivullistietoja ja joista verohallinto ei vaatisi selvitystä verotusvaiheessa. Näitä voisivat olla vähäiset tulo- ja elonhankkimiskulut, arvopapereihin ja muuhun sijoitustoimintaan liittyvät erät, vuokraustoiminnan kulut ja kotitalousvähennyksen perusteena olevat kulut. Tositteiden säilyttämisen ei voida arvioida tuottavan kohtuuttomia vaikeuksia sellaiselle verovelvolliselle, jolla tällaisia kuluja on, tai tosiasiallisesti vaarantavan tämän oikeusturvaa.

Verotuksen oikaisun osalta ehdotetut muutokset korostaisivat verovelvollisen vastuuta hänen ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta. Verotus toimitettaisiin lähtökohtaisesti verovelvollisen ilmoittamien ja hyväksymien tietojen mukaisesti. Verotusta toimittaessaan veroviranomainen ei tutkisi samalla tarkkuudella kaikkien veroilmoituksessa ilmoitettujen tietojen oikeellisuutta. Vastuu tietojen oikeellisuudesta voisi toteutua verotuksen toimittamisen jälkeen verotusta oikaistaessa. Muutos toisi myös henkilöverotukseen itseverotuksen piirteitä. Tämä vastaisi toteutunutta kansainvälistä kehitystä. Toisaalta säännösmuutosten johdosta veroviranomainen voisi jo verotusvaiheessa tutkia kattavasti ja ratkaista oikein olennaiset asiat. Tämä vähentäisi verovelvollisen vastuun tosiasiallista merkitystä.

Veroviranomaisen tutkimisvelvollisuutta koskevien säännösmuutosten ei voida arvioida lisäävän verovelvollisen vahingoksi vaikuttavia virheitä nykytilanteeseen verrattuna, koska nykyisinkään kaikkia asioita ei tosiasias-
 sa voida tutkia yhtä seikkaperäisesti. Verotuksessa käsiteltävien asioiden lukumäärän johdosta on väistämätöntä, että tällaisia virheitä esiintyy tietty määrä verotuksessa. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on olennaista, että nämä virheet voidaan korjata joustavasti. Suurin osa verovelvollisista saa selvityksen verotuksesta hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä ja voi siitä todeta verotuspäätöksessä olevan virheen. Käytännös-

sä verohallinto korjaakin suuren osan verovelvollisen vahingoksi vaikuttavista virheistä jo nykyisinkin ennen verotuksen päättymistä verovelvollisen vapaamuotoisen yhteydenoton perusteella. Verotuksen päättymisen jälkeenkin virheiden korjaaminen verovelvollisen eduksi on joustavaa, koska kaikki virheet niiden laadusta ja syystä riippumatta voidaan korjata pitkän määräajan kuluessa.

Veronsaajan muutoksenhakuaikaa koskevien säännösmuutosten johdosta ilmoittamisvelvollisuutensa täyttänyt verovelvollinen saisi varmuuden verotuspäätöksen lopullisuudesta osaksi nykyistä myöhemmin. Määräajan pidennystä ei kuitenkaan voida pitää verovelvollisen oikeusturvaa vaarantavana.

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, luottamuksensuojaa koskevan verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin mukaan asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Säännöksen mukainen luottamuksensuojaperiaate on otettu esitystä hadittaessa huomioon. Periaatetta ilmentää myös ehdotettu sääntely, jonka mukaan viranomaisen ei voi oikaista virheellistä asiaratkaisuaan, jos verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa ja kysymyksessä oleva asia on tulkinnanvarainen ja epäselvä.

5. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä yhdessä Verohallituksen kanssa.

Esityksestä lausuntonsa on antanut oikeusministeriö, Korkein hallinto-oikeus, Helsingin hallinto-oikeus, Oulun hallinto-oikeus, Ajoneuvohallintokeskus, Tietosuojavaltuutetun toimisto, Tullihallitus, Keskuskaupkamari, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry, Maa- ja Metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kirjanpitoimistojen Liitto ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Verosiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry ja Veronmaksajien Keskusliitto ry. Lausunnoissa esitettyjä kannanottoja on otettu valmistelussa huomioon.

Esitys on osa laajempaa henkilöverotuksen verotusmenettelyn uudistamiseen tähtäävää lainsäädäntöhanketta. Eduskunta on aikaisemmin hyväksynyt hallituksen esitykseen

57/2004 vp. liittyneet lakiesitykset, joilla verotusmenettelyä yksinkertaistettiin muun muassa laajentamalla sivullisen tiedonantovelvollisuutta.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki verotusmenettelystä

7 §. *Velvollisuus antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus.* Pykälän 1 momentissa todettaisiin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden pääsisältö. Säännöksen mukaan verotuksen toimittamista varten verovelvollinen on velvollinen ilmoittamaan veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa ja varansa, niistä tehtävät vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Ilmoittamisvelvollisuuden tarkemmasta sisällöstä ja ilmoittamismenettelystä eri verovelvollisryhmien osalta säädetäisiin tarkemmin pykälän seuraavissa momenteissa ja muissa verotusmenettelystä annetun lain säännöksissä tai niiden nojalla annetuissa säädöksissä.

Pykälän 2—4 momenteissa säädetäisiin esitetyyn veroilmoitukseen liittyvästä menettelystä. Ehdotetun 2 momentin mukaan veroviranomainen lähettäisi esitetyyn veroilmoituksen kaikille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille, joilla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta ja joiden voidaan siten olettaa olevan velvollisia antamaan veroilmoituksen. Esitetylle veroilmoituslomakkeelle olisi merkitty veroviranomaisen sivullisilta tiedonantovelvolliselta saamia tai verohallinnolla muutoin olevia tietoja verovelvollisen verovuoden veronalaisista tuloista ja vähennyksistä sekä hänellä verovuoden päättyessä olleista varoista ja veloista samoin kuin hänen hyväkseen luettavista veron ennakoista. Jos verohallinnolla ei olisi tietoja edellä mainituista seikoista, lomakkeessa olisivat vain verovelvollisen yksilöintitiedot.

Pykälän 3 momentin mukaan verovelvollisen velvollisuutena olisi tarkistaa kaikkien esitetyllä veroilmoituksella olevien tietojen oikeellisuus. Jos esitetyyn veroilmoituksen tiedot ovat täydelliset ja oikeansisällöiset, verovelvollisen ei tarvitsisi palauttaa

veroilmoitusta ilman eri kehotusta. Hänellä olisi kuitenkin oikeus palauttaa veroilmoitus näissäkin tapauksissa. Jos tiedot ovat puutteelliset tai virheelliset, verovelvollisen olisi lisättävä lomakkeelle puuttuvat tiedot, korjattava siinä olevat virheelliset tiedot ja palautettava veroilmoitus verohallinnolle. Veronalaisten tulo- ja varallisuuserien lisäksi verovelvollisen olisi ilmoitettava myös esitetyiltä veroilmoitukselta puuttuvat muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Tällainen muu verotukseen vaikuttava tieto voi olla esimerkiksi tieto verovelvollisen saamista tuloverolain mukaan verovapaasta osinkotulosta. Vaikka osinko sinänsä olisi verovapaata tuloa esimerkiksi sen vuoksi, että osingon määrä jää alle tuloverolain 33 b §:ssä säädetyn 90 000 euron verovapaan määrän, tieto osingosta olisi verotukseen vaikuttava tieto, koska se on otettava huomioon tuloverolain 136 §:n mukaista verotuksen kattosääntöä sovellettaessa. Verotukseen vaikuttava tieto olisi myös esimerkiksi lapsen huoltajuussuhteessa tapahtuva muutos, jolla voi olla vaikutusta tuloverolaisissa tarkoitettuun alijäämähyvityksen enimmäismäärään. Verovelvollisen olisi myös, kuten nykyisinkin, ilmoitettava omistamissaan kiinteistöissä tapahtuneista muutoksista, muun muassa niissä suoritetuista perusparannuksista. Veroilmoituksessa ilmoitettavat kiinteistötiedot ovat paitsi varallisuusverotuksen myös kiinteistöverotuksen perusteena. Verolomakkeet ja niiden täyttöohjeet olisi laadittava niin, että ne selvästi ohjaavat verovelvollista ilmoittamaan tällaiset muut verotukseen vaikuttavat tiedot.

Pääsäännöstä poiketen luonnollinen henkilö tai kuolinpesä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa, maataloutta tai metsätaloutta, palauttaisi kuitenkin veroilmoituksen. Ehdotetun säännöksen mukaan Verohallitus voisi rajoittaa tätä palauttamisvelvollisuutta.

Pykälän 4 momentin mukaan verovelvollisen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetyllä veroilmoituksella olevien tietojen

mukaisena, jos hän ei palauta veroilmoitusta. Jos verovelvollinen ei korjaa ja palauta verohallinnolle esitetyttä veroilmoitusta, jonka hänen tulisi todeta puutteelliseksi tai virheelliseksi, hän laiminlöisi ilmoittamisvelvollisuutensa. Jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, virheellinen verotus voidaan myöhemmin oikaista ja verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus ja veronlisäys. Oikeustila olisi asiallisesti sama kuin nykyisin verohotusmenettelyn osalta.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin ilmoittamisvelvollisuudesta silloin, kun verovelvollinen ei ole saanut esitetyttä veroilmoitusta. Veroilmoitus olisi kuten nykyisinkin aina annettava, jos verovelvollisella on ollut veronalaista tuloa tai omaisuutta. Pykälän 5 momentin mukainen veroilmoituksen antamisvelvollisuus koskisi yhteisöjen, yhtymien ja muiden erikseen mainitsemattomien verovelvollisryhmien lisäksi myös kaikkia niitä luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä, jotka eivät syystä tai toisesta ole saaneet esitetyttä veroilmoitusta, mutta joilla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta. Verohallitus määräisi verotusmenettelystä annetun lain 8 §:n nojalla, milloin tällaisten luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien on viimeistään annettava veroilmoitus. Käytännössä verovelvollinen voi näissä tapauksissa kääntyä veroviraston puoleen, ja saada sieltä esitetyssä veroilmoituksessa olevia tietoja vastaavat tiedot ja täyttää veroilmoituksensa niiden avulla. Kuten nykyisinkin, veroviranomaisen erikseen vaatiessa jokainen muikin olisi velvollinen antamaan veroilmoituksen, vaikka velvollisuutta ei edellä mainituilla perusteilla muutoin olisikaan. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus käsittäisi veronalaisen tulojen ja varojen ohella muut verotukseen vaikuttavat tiedot, jollaisia olisivat 3 momentin perusteluissa esitettyjen syiden vuoksi muun muassa verovapaat osinkotulot, muuttuneet kiinteistötiedot tai lapsen huoltajuussuhteessa tapahtuneet muutokset.

Pykälän 6 momentin mukaan verovelvollisen olisi verotusta varten annettava myös muita verotusta koskevia ilmoituksia sen mukaan kuin Verohallitus määrää. Määräyksien antamiseen liittyvän valtuutuksen siirtäminen valtiovarainministeriöltä Verohallitukselle joustavoitaisi menettelyä. Muita ve-

rotusta varten annettavia ilmoituksia ovat muun muassa tilikauden muutoksen johdosta annettava ilmoitus sekä asunto- ja kiinteistö-osakeyhtiön antama ilmoitus huoneiston verotusarvon perusteista ja kiinteistössä tai rakennuksessa tapahtuneista muutoksista. Momenttiin ehdotetaan lisäksi otettavaksi nykyisin verotusmenettelystä annetussa asetuksessa (763/1998) oleva säännös, joka koskee muun muassa sijoitusrahaston velvollisuutta antaa verotusta varten kehotusta varojaan ja velkojaan koskevat tiedot. Tämän johdosta 7 §:n 2 momentissa nykyisin oleva valtuutus-säännös, jonka nojalla kysymyksessä olevasta ilmoittamisvelvollisuudesta on määrätty asetuksella, voitaisiin tarpeettomana kumota. Säännökseen liittyvästä valtuutuksesta antaa ilmoittamisvelvollisuuden sisällöstä tarkempia määräyksiä säädettäisiin siten laissa perustuslain (731/1999) edellyttämällä tavalla.

8 §. Veroilmoituksen tai muun ilmoituksen antaminen. Voimassa olevan säännöksen nojalla Verohallituksella on valtuus määrätä paitsi ilmoitusten antamisajankohdasta myös siitä, mille verovirastolle ilmoitus annetaan. Ehdotetun 1 momentin mukaan se voisi määrätä yleisemminkin antamistavasta sekä muista antamismenettelyyn liittyvistä kysymyksistä. Näin voitaisiin ottaa joustavasti huomioon verohallinnon organisaatiossa ja toimintojen järjestelyssä mahdollisesti tapahtuvat muutokset, jotka vaikuttavat esimerkiksi verotuksen toimittamispaikkaan. Samoin Verohallitus antaisi tarkemmat määräykset veroilmoituksen muodosta, kuten lomakkeiden käyttämisestä ja sähköisestä ilmoittamisesta.

Veroilmoituksen antamisajankohdan osalta Verohallitus voisi ehdotuksen mukaan myös määrätä, että eri verovelvollisten on annettava veroilmoitus eri aikaan. Tällainen määräys voitaisiin antaa, jos se on verovelvollisen tietojenantomahdollisuuteen, veroviranomaisen töiden järjestelyyn tai asioiden lukumäärään liittyvistä syistä tarpeen. Verohallitus voisi säännöksen perusteella määrätä, että samaankin verovelvollisryhmään kuuluvien verovelvollisten veroilmoituksen jättöaika päättyisi eri aikaan. Tällainen määräys voisi olla tarpeen erityisesti sähköistä ilmoittamista silmällä pitäen. Jos ilmoittamisen määräaika päättyisi kaikkien veroilmoitusten osalta sa-

mana päivänä, tiedon siirron ja vastaanottamisen tekninen kapasiteetti ei välttämättä riittäisi ruuhkatilanteessa ja sähköinen ilmoittaminen voisi epäonnistua. Tarvittaessa Verohallitus voisi porrastaa veroilmoitusten antamisen esimerkiksi verovelvollisten sukunimen alkukirjaimen aakkosjärjestyksen tai yritystunnusten numeron suuruuden perusteella tai verovelvollisryhmittäin.

10 §. *Veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavat tiedot.* Veroilmoituksessa, sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus, niistä tehtävät vähennykset sekä muut tiedot ja selvitykset sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määrää. Valtiovarainministeriö on antanut säännöksessä tarkoitettuja määräyksiä ilmoittamisvelvollisuutta koskevassa päätöksessään. Toisaalta Verohallituksella on nykyisen 13 §:n 4 momentin mukaan valtuus antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä, jollei valtiovarainministeriö 10 §:n 1 momentin nojalla toisin määrää. Valtuus määrätä ilmoittamisvelvollisuuden tarkemmasta sisällöstä jakautuu kahdelle taholle, ja asiaa koskevat määräykset ovat kahdessa eri päätöksessä. Sääntelyn selkeyttämiseksi ja menettelyn joustavoittamiseksi ehdotetaan, että valtiovarainministeriölle kuuluva valtuus määrätä tarkemmin veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavista tiedoista siirrettäisiin Verohallitukselle. Valtuussääntöön lisättäisiin nimenomainen maininta siitä, että muiden tietojen ja selvitysten, jotka Verohallitus voi määrätä annettavaksi, on oltava verotuksen kannalta tarpeellisia.

Pykälän 1 momentin sanamuotoa tarkistettaisiin siten, ettei tietojen ilmoittamista asianomaisella veroilmoituslomakkeella tai sen liitteessä voitaisi ymmärtää vaihtoehtoisiksi ilmoittamistavoiksi. Tarkoituksena on korostaa, että ilmoitettavat tiedot on aina ilmoitettava asianomaisella verolomakkeella ja sen oikeassa kohdassa, kun tällainen lomake on olemassa. Säännös ei sinänsä muuttaisi valitsevaa oikeustilaa ilmoittamisvelvollisuuden osalta.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan veroilmoitukseen ei olisi liitettävä tositteita, jollei Verohallitus verovonnallisista syistä toisin määrää. Verohalli-

tus voisi säännöksen mukaan esimerkiksi määrätä, että tietyn vähennyksen saadakseen verovelvollisten on liitettävä veroilmoituksiinsa kyseistä menoa koskeva tosite. Tällainen määräys voitaisiin antaa, jos se on verovonnallisesti perusteltua, eli esimerkiksi silloin, kun vähennys on sen tyyppinen, ettei sen oikeellisuudesta voida riittävästi varmistua ilman tositteen esittämistä ja sen tutkimista. Vaikka tositteita ei pääsäännön mukaisesti liitettäisi veroilmoitukseen, verovelvollisen olisi kuitenkin säilytettävä ne ja esitettävä ne veroviranomaisen tai muutoksenhakuviranomaisen yksittäistapauksessa antamasta kehotuksesta. Tositteiden esittäminen ja säilyttämisvelvollisuudesta säädettäisiin erikseen 11 ja 11 a §:ssä.

Nykyisin pykälän 2 momentissa säädetään, että veroilmoitus sekä muut tiedot ja selvitykset on annettava verohallituksen vahvistamaa lomaketta käyttäen. Tästä ei enää säädettäisi nimenomaisesti. Verohallitus määräisi lomakkeiden käyttämisestä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi ehdotetun 8 §:n nojalla.

11 §. *Lisätietojen antaminen sekä tosittien esittäminen.* Pykälässä säädetään verovelvollisen velvollisuudesta antaa verotukseen varten täydentäviä tietoja ja selvityksiä Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta. Pykälään ja sen otsikkoon ehdotetaan lisättäväksi maininta verovelvollisen velvollisuudesta esittää kehotuksesta myös tositteet. Tositteiden esittämisvelvollisuus liittyy 10 ja 12 §:n muutoksiin, joiden mukaan tositteita ja muistiinpanoja ei pääsääntöisesti liitettäisi veroilmoitukseen. Niiden nähtäväksi saaminen voi kuitenkin olla tapauskohtaisesti tarpeen menon, tulon tai muun verotukseen vaikuttavan seikan todentamiseksi, minkä vuoksi veroviranomainen tai muutoksenhakuviranomainen voisi vaatia ne esitettäväksi.

11 a §. *Tositteiden säilyttäminen.* Lakiin lisättäisiin uusi 11 a §. Sen mukaan pääsääntönä olisi, että verovelvollisen olisi säilytettävä verovuoden verotukseen vaikuttavat tositteet viiden vuoden ajan verovuodelta toimitetun verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien, jos niitä ei ole aikaisemmin toimitettu veroviranomaiselle.

Verovelvollinen ei kuitenkaan olisi velvol-

linen säilyttämään tositteita niistä tuloista, vähennyksistä ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt verovelvolliselle lähetettyyn esitetyttyyn veroilmoitukseen. Verovelvollisen ei siten tarvitsisi verotusta varten säilyttää kuittia esimerkiksi saamastaan palkasta, asuntolainan koron maksusta, maksamistaan eläkevakuutusmaksuista tai työmarkkinajärjestön jäsenmaksusta, jos veroviranomainen on merkinnyt täysin samat tiedot näistä suorituksista esitetyttyyn veroilmoitukseen.

Jos verovelvollisen tiedot, esimerkiksi tiedot tulon tai vähennyksen määrästä, poikkeaisivat niistä tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt esitetyttyyn veroilmoitukseen, verovelvollisen olisi palautettava korjattu esitetytty veroilmoitus verohallintoon ja säilytettävä korjattuja tietoja koskevat tositteet itsellään siltä varalta, että ne vaaditaan myöhemmin esitettäväksi.

Verovelvollisen olisi myös säilytettävä tositteet sellaisista tiedoista, joita ei ollut lainkaan merkitty esitetyttyyn veroilmoitukseen. Näitä olisivat esimerkiksi tositteet verovelvollisen saamista vuokratuloista ja niihin kohdistuvista kuluista, tulonhankkimismenoista tai kotitalousvähennyksen perusteena olevista kustannuksista. Verovelvollisen olisi myös säilytettävä sellaiset tositteet, jotka todentavat verovelvollisen suorituksen perusteen tai käyttötarkoituksen. Siten verovelvollisen, joka on vaatinut asuntonsa peruskorjaukseen ottamansa lainan korkoja vähennettäväksi asuntolainakorkoina, olisi säilytettävä tositteet peruskorjausta varten hankkimistaan tarvikkeista ja maksamistaan työkorvauksista, jotta hän voisi tarvittaessa näyttää, että laina on todella käytetty asunnon peruskorjauksen rahoittamiseen. Verohallituksella olisi kuitenkin oikeus rajoittaa pykälän mukaista tositteiden säilyttämisvelvollisuutta silloin, kun tositteiden säilyttäminen olisi ihmisen tarpeetonta.

12 §. Muistiinpanovelvollisuus. Pykälän nykyisen sanamuodon mukaan muuta tulonhankkimistoimintaa kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja ja muistiinpanokirjaa, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat

tiedot. Asiasta on annettu tarkempia määräyksiä Verohallituksen päätöksellä muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1807/1992).

Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä todettaisiin esimerkinluonteisesti käytännössä tärkeimmät muistiinpanovelvollisuuden piiriin kuuluvat toiminnot. Tällaisina mainittaisiin maatalotalouden, metsätalouden, vuokraustoiminnan ja sijoitustoiminnan harjoittaminen. Sijoitustoiminnalla tarkoitettaisiin muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävää varojen sijoittamista arvopapereihin, sijoitusrahastojen rahasto-osuuksiin ja muuhun vastaavaan omaisuuteen ja kaupankäyntiä tällaisella omaisuudella. Suuri osa verovelvollisten tällaisesta omaisuudesta kuuluu nykyisin arvo-osuusjärjestelmän piiriin. Arvo-osuusjärjestelmässä olevan omaisuuden osalta muistiinpanovelvollisuuden täyttämiseksi olisi yleensä riittävää, että verovelvollinen säilyttää arvo-osuustilinsä hoitajalta saamansa tiliotteet, joista käyvät selville tiedot omaisuuden hankinta- ja luovutusajankohdista, hankinta- ja luovutushinnoista, hankintamenoissa osakeantien tai splitien johdosta tapahtuneet muutokset ja muut luovutusvoiton verotuksessa tarpeelliset tiedot, tai että sanottu selvitykset ovat tarvittaessa verovelvollisen saatavissa.

Pykälään lisättäisiin säännös, jonka mukaan muistiinpanojen on perustuttava tositteisiin. Lisäys ei muuttaisi nykytilaa, koska vastaavasti on jo määrätty valtiovarainministeriön ja Verohallituksen päätöksissä.

Muistiinpanojen ja niihin liittyvien tositteiden säilyttämisestä ei ole nykyisin säännöksiä laissa. Valtiovarainministeriö on verotusmenettelystä annetun lain 13 §:n 2 momentin nojalla määrännyt ilmoittamisvelvollisuutta koskevassa päätöksessään, että muistiinpanovelvollisen on säilytettävä muistiinpanoihin kuuluvat tositteet, luettelot ja kirjat kuusi vuotta verovuoden päättymisestä. Muistiinpanovelvollisuuteen liittyvästä säilyttämisvelvollisuudesta säädettäisiin 12 §:ssä. Nykytilaa vastaavasti muistiinpanot ja niihin liittyvät tositteet olisi säilytettävä viisi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Luovutusvoiton verotuksessa tietoja ja tositteita omaisuuden hankinta-ajankohdasta ja

hankintahinnasta tarvitaan toimitettaessa verotusta siltä vuodelta, jonka aikana omaisuus on luovutettu. On mahdollista, että luovutettu omaisuus on ollut verovelvollisella huomattavasti kauemmin kuin viisi vuotta. Vaikka 12 §:n mukainen, omaisuuden saantivuodesta laskettava omaisuuden hankintaan liittyvien tositteiden ja muistiinpanojen säilyttämisaika olisi jo päättynyt, verovelvollisen olisi oman etunsa vuoksi hyvä säilyttää omaisuuden hankintaan liittyvät tiedot ja tositteet siten, että hän voi niiden avulla osoittaa omaisuuden hankinta-ajankohdan luovutusvuodelta toimitettavassa verotuksessa.

13 §. *Tarkemmat ilmoittamisvelvollisuu-teen liittyvät säännökset ja määräykset.* Pykälän 2 momentti ehdotetaan kumottavaksi. Momentin mukaan valtiovarainministeriö voi määrätä, miten verovelvollisen on säilytettävä verotusta varten tarpeellisia tietoja ja tositteita. Tositteiden säilyttämisestä ja Verohallituksen oikeudesta antaa asiasta tarkempia määräyksiä säädettäisiin uudessa 11 a §:ssä, joten 13 §:n 2 momentti voitaisiin kumota tarpeettomana.

Pykälän 4 momentin mukaan Verohallitus voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä, jollei 10 §:n 1 momentin nojalla toisin säädetä. Verohallituksen määräämisvaltaa on siten rajoittanut 10 §:n 1 momentissa valtiovarainministeriölle annettu valtuus määrätä tarkemmin ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä. Esityksessä ehdotetaan 10 §:n 1 momenttia muutettavaksi siten, että Verohallitus määräisi ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä. Tämän johdosta 13 §:n 4 momentissa oleva viittaus 10 §:n 1 momenttiin voitaisiin poistaa.

16 §. *Meno- ja vähennystietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus.* Pykälän 3 momentissa säädetään sivullisen velvollisuudesta antaa verohallinnolle vuosilmoitustiedot hänen perimistään työntekijän eläkemaksuista, työttömyysvakuutusmaksuista ja tuloverolain 96 ja 96 a §:ssä tarkoitettuista eläkevakuutusmaksuista. Voimassa olevan säännöksen mukaan tiedonantovelvollisuus koskee vain työnantajaa eli tilanteita, joissa mainittuja maksuja peritään työsuhteessa maksetusta palkasta. Yleensä näitä maksuja peritäänkin vain silloin, kun kysymys on työsuhteesta ja palkasta. Esimerkiksi

kunnallisen eläkelain (549/2003) 3 §:n 2 momentin, 68 ja 133 §:n perusteella työntekijän eläkemaksu peritään kuitenkin perhehoitajalle ja eräissä tapauksissa omaishoitajalle, luottamushenkilölle ja konsultti- tai toimeksiantosopimuksen tehneelle henkilölle maksetusta suorituksesta, vaikka kysymys ei ole työsuhteesta saadusta suorituksesta.

Esityksessä ehdotetaan, että muunkin suorituksen maksajan kuin työnantajan olisi annettava tiedot perimistään 16 §:n 3 momentissa tarkoitetuista maksuista. Suorituksen saajan verotuksessa maksuihin perustuvat vähennykset voitaisiin tällöin tarvittaessa myöntää saadun vuosi-ilmoitustiedon perusteella samalla tavoin kuin palkansaajan verotuksessa. Tämä helpottaisi verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä ja vähentäisi verohallinnolle veroilmoitusten käsittelystä aiheutuvaa hallinnollista työtä. Verohallitus voisi rajoittaa ehdotetun säännöksen mukaista tiedonantovelvollisuutta 16 §:n 10 momentin nojalla.

18 §. *Viranomaisen yleinen tiedonantovelvollisuus.* Pykälän nykyisen 4 momentin mukaan tieliikenteen tietojärjestelmästä annettussa laissa (819/1989) tarkoitettujen rekisterinpitäjien on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tieliikenteen tietojärjestelmään sisältyvät tiedot. Laki on kumottu, ja sen on korvannut laki ajoneuvoliikennerekisteristä (541/2003), joka on tullut voimaan osaksi vuoden 2004 alusta ja osaksi vuoden 2005 alusta. Pykälän 4 momenttiin ehdotetaan tehtäväksi teknisluonteiset muutokset.

26 §. *Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet.* Pykälän 3 momentissa säädetään verovelvollisen kuulemisesta muun muassa silloin, kun veroviranomainen muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi jälkiverotuksin tai veronoikaisuin. Säännöksen sanamuotoa muutettaisiin yleisperusteluissa esitellyllä tavalla siten, että käsitteet jälkiverotus ja veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi korvattaisiin yhteiskäsitteellä verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi.

Pykälän 5 momentissa oleva verotusasian ratkaisemista koskeva säännös edellyttää, että veroviranomainen tutkii tarkoin kaikki asiat niiden laadusta ja laajuudesta riippumatta ja perustaa kaikissa tapauksissa ratkaisunsa asiakohtaiseen harkintavallan käyttöön. Ny-

kyisen säännöksen sanamuodon perusteella ei ole mahdollista, että veroviranomainen soveltaisi eri menettelytapoja eri asioiden käsittelyssä.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin verotuksen toimittamistavasta. Ehdotuksen mukaan tulo- ja varallisuusverotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen olisi tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Veroviranomaisen velvollisuutena olisi siten tutkia verotusta varten saadut tiedot ja selvitykset. Nykyisestä poiketen säännöksestä ilmenisi nimenomaisesti, että veroviranomainen voisi soveltaa eri tutkimistapoja eri asioiden osalta. Tutkimistapa joidenkin asioiden osalta voisi esimerkiksi olla saatujen tietojen vertailu ja tarkistaminen automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttäen. Erikseen voitaisiin käsitellä asiat, joiden osalta oikean verotuspäätöksen tekeminen edellyttäisi tietojen ja selvitysten syvällisempää ja tarkempaa tutkimista ja viranomaisen tapauskohtaista harkintaa. Säännöksessä lueteltaisiin ne yleiset perusteet, joiden perusteella asioiden tutkimistapa määräytyisi.

30 §. *Selvittämätön omaisuuden lisäys.* Säännöksen sanamuotoa muutettaisiin yleisperusteluissa esitetyllä tavalla siten, että siinä käytetty käsite jälkiverotus korvattaisiin käsitteellä verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi.

32 §. *Veronkorotus.* Pykälän 3 momentin mukaisia veronkorotuksen määriä tarkistettaisiin. Veronkorotukseksi voitaisiin määrätä tulon osalta enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta, eikä veronkorotuksella olisi nykyisestä poiketen prosentti- tai rahamääräistä vähimmäismäärää. Varallisuuden osalta veronkorotukseksi voitaisiin määrätä enintään 1 prosentti lisätyistä varoista. Veronkorotuksella ei olisi tältäkin osin vähimmäismäärää.

34 §. *Verotuksessa hyväksi luettavat ennakot.* Pykälän 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että viimeisestään kuukautta ennen verovelvollisen verovuoden verotuksen päättymistä maksettu ennakon täydennysmaksu voitaisiin käyttää verovuoden ve-

rojen suoritukseksi. Muutos vaikuttaisi myös jäännösveron koron ja palautuskoron laskentaan, mistä säädettäisiin 44 §:ssä.

34 a §. *Maksamatta jätetyn ennakonpidätyksen jättäminen käyttämättä.* Säännöksen sanamuotoa muutettaisiin yleisperusteluissa esitetyllä tavalla siten, että siinä käytetty käsite jälkiverotus korvattaisiin käsitteellä verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Verotuksen muuttamista koskeviin säännöksiin ehdotettujen muutosten johdosta pykälässä viitattaisiin nykyisen verotusmenettelystä annetun lain 57 §:n asemesta 56 §:ään ja todettaisiin erikseen, että suorituksen saajan maksettavaksi olisi myös määrättävä nykyisen jälkiverotuksen liitännäisseuraamukset veronlisäys ja veronkorotus.

44 §. *Jäännösveron koron ja palautuskoron laskeminen.* Jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan nykyisin verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään tai ennakonpalautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun. Kummankin koron laskentakausi aikaistettaisiin alkamaan verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivänä.

Pykälän 2 momentissa säädetään jäännösveron koron ja palautuskoron laskemisesta silloin, kun verovelvollinen maksaa hänelle määrätyn ennakoveron verovuotta seuraavan vuoden maaliskuun 31 päivän jälkeen. Jos verovelvollinen suorittaa ennakkoa maaliskuun 31 päivän jälkeen, korko lasketaan maksupäivää seuraavasta päivästä maksulla vähennetylle erotukselle 1 momentissa säädettävään päivään saakka eli jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään tai palautustilanteessa ennakonpalautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun. Maksua edeltävältä ajanjaksolta korko lasketaan pääsäännön mukaisesti maksulla vähentämättömälle erotukselle 1 momentissa säädetyistä alkuajankohdasta ennakon maksupäivään. Ehdotettua 1 momentin muutosta vastaavasti 2 momentissa koronlaskun alkuajankohta muuttuisi verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päiväksi.

Ehdotettua 34 §:n muutosta vastaavasti ehdotetaan myös, että jäännösveron koron laskennan alkuajankohdan eli helmikuun 1 päivänä tai sen jälkeen maksettu ennakon täydennysmaksu otetaan huomioon jäännösve-

ron koron ja palautuskoron laskennassa. Huomioon otettaisiin myös korkoja laskettaessa vain sellainen ennakon täydennysmaksu tai ennako, joka on maksettu viimeistään kuukautta ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Ennakon täydennysmaksun tavoit otettaisiin jäännösveron koron ja palautuskoron laskennassa huomioon myös verovuoden jäännösverona suoritettu määrä, jonka verovelvollinen on maksanut ennen jäännösveron eräpäivää, mutta samalla viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä.

51 §. Verotuspäätös ja verotustodistus. Pykälässä säädetään verovelvolliselle lähetettävistä toimitettua verotusta koskevista asiakirjoista ja eräistä niihin merkittävistä tiedoista. Pykälän 1 momentin terminologiaa esitetään tarkistettavaksi. Verotuksen tultua toimitetuksi verovelvolliselle lähetettäisiin verolipun asemesta verotuspäätös selvityksineen verotuksen perusteista ja muutoksenhakuohjeet.

Osa verovelvollisista, jotka saavat esitetytyn veroilmoituksen, saa jo sen mukana verotuspäätöksen, selvityksen verotuksen perusteista ja muutoksenhakuohjeet. Verotuspäätös ja selvitys verotuksen perusteista perustuvat tuolloin esitetytyn veroilmoituksen tietoihin. Jos tiedot sittemmin verotuksen toimittamisaikana muuttuvat verovelvollisen esitetytyn veroilmoitukseen tekemien muutosten ja viranomaisen tekemien muutosten johdosta, verovelvolliselle lähetetään muuttuneita tietoja vastaavat uudet asiakirjat.

55 §. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi. Pykälän sanamuotoa tarkistettaisiin korvaamalla siinä käytetty käsite veronoikaisu käsitteellä verotuksen oikaisu.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin nykyistä vastaavasti, että jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on pantu liikaa veroa, verovirasto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin oikaisun määräajasta. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi olisi tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien, kuten nykyisinkin.

Pykälään lisättäisiin säännös, jonka mukaan verotusta voitaisiin oikaista hallinto-

oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta, jos hallinto-oikeuden päätös poikkeaisi myöhemmin toisessa samanlaisessa asiassa annetusta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta. Oikaisu olisi näissäkin tapauksissa mahdollista tehdä vain pykälän 2 momentissa säädettyssä määräajassa. Asiasta säädettäisiin 3 momentissa.

56 §. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Pykälän sanamuotoa tarkistettaisiin korvaamalla siinä käytetty käsite veronoikaisu käsitteellä verotuksen oikaisu.

Pykälän 1 momentin mukaan verovirasto voisi oikaista verotusta, jos verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osaksi verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero.

Oikaisun määräajasta säädettäisiin pykälän 2—4 momenteissa. Pykälän 2 momentin mukaan oikaisun yleinen määräaika olisi yksi vuosi verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Edellä yleisperusteiluissa esitetyistä syistä tämän ajan kuluessa verotus voitaisiin oikaista verotuspäätöksessä olevan virheen laadusta riippumatta ja riippumatta siitä, kenen syystä virhe on aiheutunut. Veroviranomainen ei kuitenkaan voisi oikaista virheellistä päätöstään verovelvollisen vahingoksi, jos kysymyksessä olevaa asiaa olisi pidettävä verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvaraisena tai epäselvänä. Asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä tarkoitettaisiin siis samaa kuin mainituksa luottamuksensuojaa koskevassa säännöksessä. Oikaisuedellytysten kannalta määrävää olisi yksinomaan asian laatu eli sen tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys. Sen sijaan sillä seikalla, millä tavalla veroviranomainen on tutkinut tai sen olisi pitänyt tutkia kyseinen asia verotusta toimittaessaan, ei olisi oikaisuedellytysten kannalta merkitystä.

Pykälän 3 momentin mukaan oikaisun määräaika olisi kaksi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin kysymys on veroviranomaiselle sattuneesta kirjoitusvirheestä, laskevistä virheistä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä, kuten esimerkiksi tallennusvirheestä, taikka verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin. Ehdotetussa 2 momentissa olevalla

rajoituksella, jonka mukaan verotusta ei voida oikaista, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, ei olisi merkitystä 3 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

Pykälän 4 momentin mukaan oikaisun määräaika olisi viisi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen ei ole lainkaan antanut veroilmoitusta tai hänen antamansa veroilmoitus on puutteellinen, erehdyttävä tai ilmoitus muulla tavalla antaa väärän kuvan verovelvollisen tuloista. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksella selvästi ja avoimesti oikeat ja riittävät tiedot verotusta koskevan asian ratkaisemiseksi, kyse ei olisi ilmoituksessa olevasta puutteesta, vaikka verovelvollinen olisikin tullut oikeudellisesti väärään lopputulokseen, kuten esimerkiksi arvioinut tulon verokohtelun väärin. Jos verovelvollinen ei ole ilmoittanut oikeita ja riittäviä tietoja oikean päätöksen tekemiseksi, kyse olisi puutteellisesta ilmoituksesta esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on arvioinut tulon verokohtelun väärin. Pidempi oikaisuaika koskisi vain sitä asiaa, jonka osalta verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Pykälän 5 momentissa olisi nykyisin 1 momentissa oleva säännös, jonka mukaan verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Esimerkki 1. Yhteisö on kirjannut tuloksensa rasiutukseksi yhtiöiden sulautumisesta aiheutuneen tappion, joka elinkeinotulon verotamisesta annetun lain (360/1968) 52 b §:n mukaan ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Kulukirjausta ei ole tuloutettu toimitetussa verotuksessa. 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 taas fuusiotappion kuluksi kirjaamisesta ei olisi ilmoitettu veroilmoituksessa lainkaan tai tiedot olisi esimerkiksi esitetty erehdyttävällä tavalla, oikaisu voitaisiin tehdä pykälän 3 momentin mukai-

ssa viiden vuoden määräajassa.

Esimerkki 2. Verovelvollinen on verovuonna myynyt osakkeita. Hän on liittännyt 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. Virhe voitaisiin korjata yhden vuoden oikaisuajassa.

Esimerkki 3. 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 4. 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. Oikaisuajaksi 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 kah-

den vuoden määräajassa.

Esimerkki 5. A on perustanut osakeyhtiön konsultointitoiminnan harjoittamista varten. Toiminta on ollut aloitusvuonna ollut 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 oikais-ta verotusta ja katsoa, että osakeyhtiön nimissä laskutettu tulo on luettava A:n veronalaiseksi tuloksi.

57 §. Verotuksen oikaisua koskevia erityisiä säännöksiä. Käsite jälkiverotus ehdotetaan korvattavaksi käsitteellä verotuksen oikaisu. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotusta oikaistaessa hänen suoritettavakseen on määrättävä veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukainen veronlisäys sekä veronkorotus. Veronlisäys ja veronkorotus olisi siten määrättävä ehdotetun 56 §:n 4 momentin mukaisissa tilanteissa, joissa verotusta voidaan oikaista viiden vuoden ajan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.

Pykälän 2 momentin mukaan oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös on tehty ennen määräajan päättymistä. Määräajan noudattamisen kannalta päätöksen lähettämisajankohdalla ei siis olisi merkitystä. Säännös koskisi kaikkia veroviranomaisen päätöksiä, joilla verotusta oikaistaan verovelvollisen eduksi tai hänen vahinkokseen.

57 a §. Verotuksen oikaisuun lisättävän tulo siirto. Jos jälkiverotuksen yhteydessä lisättävän tulo määrä on asetuksella säädettävää määrää pienempi, lisäys voitaisiin tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Lisätyn tulo johdosta ei tällöin peritä veronlisäystä. Verotusmenettelystä annetun asetuksen 8 §:n mukaan pykälässä tarkoitettu tulo määrä on luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osalta 2 000 euroa ja muulla verovelvollisella 4 000 euroa. Esityksessä ehdotetaan, että tulo määrästä säädettäisiin asetuksen sijasta suoraan laissa. Tulo määrä olisi kaikkien verovelvollisten osalta 4 000 euroa. Samalla pykälän sanamuotoa tarkistettaisiin niin, että käsite jälki-

verotus korvattaisiin käsitteellä verotuksen oikaisu.

59 §. Verotuksen oikaisun kohdistaminen kuolinpesään. Pykälän sanamuotoa tarkistettaisiin korvaamalla siinä käytetyt käsitteet jälkiverotus ja veron oikaisu käsitteellä verotuksen oikaisu.

63 §. Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti. Hallinto-oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta verovelvollinen voisi hakea oikaisuvaatimuksella muutosta verotukseen, jos hallinto-oikeuden verovelvollisen kohdalla tekemä päätös poikkeaisi myöhemmin samanlaisessa asiassa annetusta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta. Oikaisuvaatimus olisi pantava vireille verotusmenettelystä annetun lain 64 §:ssä säädetyn normaalin muutoksenhakuajan kuluessa.

64 §. Oikaisuvaatimuksen määräaika. Pykälän 1 momentin säännöstä veronsaajien oikaisuvaatimuksen yleisestä määräajasta muutettaisiin siten, että veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen olisi tehtävä oikaisuvaatimus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Muutos ei vaikuttaisi veronsaajien erityisiin 60 päivän muutoksenhakuajoihin, jotka lasketaan verotusta muuttaneen päätöksen tekemisestä.

67 §. Valitusaika. Pykälässä olevaa säännöstä veronsaajien yleisestä valituksen määräajasta muutettaisiin siten, että veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen olisi tehtävä valitus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä. Muutos ei vaikuttaisi veronsaajien erityiseen 60 päivän valitusaikaan, joka lasketaan oikaisuvaatimukseen annetun päätöksen tekemisestä.

75 §. Seurannaismuutos. Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jonka mukaan verovirasto voisi muuttaa verovelvollisen verotusta seurannaismuutoksin myös silloin, kun verovelvollisen muuta kuin verotusmenettelystä annetun lain mukaan toimitettua verotusta on muutettu verotusmenettelystä annetun lain mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla. Säännös olisi tarpeellinen perusteettomien veroetujen torjumiseksi niissä tapauksissa, joissa muussa verotuksessa tehtyä tulo- ja varallisuusverotukseen vaikutta-

vaa ratkaisua muutetaan. Ilman erityissäännöstä muutos voitaisiin yleensä ottaa huomioon tulo- ja varallisuusverotuksessa verovelvollisen vahingoksi vain ehdotetun yhden vuoden oikaisuajan aikana, kun taas tulo- ja varallisuusverotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan tehdä normaalin viiden vuoden oikaisuajan kuluessa.

Ehdotettu seurannaismuutos voisi tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun perintöverotusta muutetaan verovelvollisen muutoksenhaun johdosta. Tuloverolain 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 tarkoituksen vastaisesti sellaista perintöverotusarvoa, jonka perusteella perintöveroa ei tule suoritettavaksi. Ehdotetun säännöksen mukaan luovutusvoiton verotusta voitaisiin tällaisessa tapauksessa oikaista seurannaismuutoksin verotuksen oikaisulle säädetyistä määräajasta riippumatta.

77 §. Korkojen laskeminen muutostilanteissa. Pykälän 1 ja 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että jäännösveron korko laskettaisiin muutostilanteessa verovuotta seuraavan helmikuun 1 päivästä alkaen. Korko laskettaisiin siis samasta ajankohdasta kuin ehdotetun 44 §:n mukaan. Pykälän 2 momenttia muutettaisiin korvaamalla siinä käytetty käsite jälkiverotus käsitteellä verotuksen oikaisu. Tämän johdosta jäännösveron koron ja maksettavan yhteisökoron laskenta-aika muutostilanteissa määriteltäisiin säännöksessä sen mukaan, määrätäänkö verotuksen oikaisun yhteydessä verovelvollisen suoritettavaksi veronlisäys. Ehdotetun 57 §:n mukaan verotuksen oikaisun yhteydessä määrättäisiin veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) mukainen veronlisäys, jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 3 §:n 3 momentin mukaan veronlisäys lasketaan verotuksen päättymiskuukautta seuraavan

kolmannen kuukauden alusta jälkiverolle määrättävään eräpäivään. Jos verotuksen oikaisun yhteydessä määrättäisiin veronlisäys, jäännösveron korko ja yhteisökorko laskettaisiin verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun ja sen jälkeiseltä ajalta laskettaisiin veronlisäys. Jos verotusta muutettaessa veronlisäystä ei määrättäisi, muutoksesta johtuvalle verolle laskettaisiin jäännösveron korkoa ja maksettavaa yhteisökorkoa verolle määrättävään eräpäivään asti. Jäännösveron koron ja yhteisökoron laskentakausi päättyisi siten samoina ajankohtina kuin nykyisin yhtäältä jälkiverotustilanteissa ja toisaalta muissa muutostilanteissa.

Pykälän 2 momenttia muutettaisiin myös siten, että siitä poistettaisiin maininta ennakon täydennysmaksupäivää seuraavasta päivästä koronlaskun alkuaikana. Muutos ei vaikuttaisi koron laskentaan, mutta selkeyttäisi sääntelyä, koska nykyisen säännöksen sanamuodosta voitaisiin päätellä, että vain ennakon täydennysmaksu otettaisiin huomioon, mutta ei ennakonkannossa maksettavaa veroa. Muutostilanteessa verovuodelta maksettavaksi tuleva yhteisökorko lasketaan kokonaan uudelleen, jolloin verovelvollisen aikaisemmin maksamat ennakon täydennysmaksut ja myöhästyneenä maksamat ennakot otetaan huomioon. Se, että nämä suoritukset on otettava koronlaskennassa huomioon, käy ilmi verotusmenettelystä annetun lain 41 §:n 2 momentista.

Pykälään lisättäisiin uusi 5 momentti, mikä johdosta nykyiset 5 ja 6 momentti siirtyisivät 6 ja 7 momentiksi. Ehdotetussa 5 momentissa säädettäisiin verovelvolliselta perittävän yhteisökoron tai jäännösveron koron suuruudesta silloin, kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Jäännösveron korko olisi pykälässä tarkoitetuissa muutostilanteissa 43 §:n 2 momentissa säädety suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko olisi aina kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Mainitulta ajalta oikaisun johdosta määrättävälle verolle ei siis perittäisi korotettua jäännösveron korkoa, vaikka jäännös-

vero ylittäisi 10 000 euroa. Maksettava yhteisökorko olisi muutostilanteessa 40 §:n 1 momentissa säädetyn suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko olisi kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Säännös koskisi siis muita verovelvollisen vahingoksi tehtäviä verotuksen muutoksia kuin niitä, joissa ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty ja verovelvolliselle määrätään veronlisäys.

78 §. Muutosten toteuttaminen. Pykälän 1 ja 2 momentin sanamuotoa muutettaisiin korvaamalla niissä käytetyt käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus käsitteellä verotuksen oikaisu. Lisäksi pykälän 1 momentissa olevaa yleisluontoista viittausta veronoikaisua koskeviin säädöksiin tarkennettaisiin. Seurannaismuutos ja muutoksenhaun johdosta tehtävät muutokset verotukseen toteutettaisiin noudattaen soveltuvin osin mitä verotusmenettelystä annetun lain 55 ja 56 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi tai hänen vahingokseen. Päätökseen, jolla seurannaismuutos tai muutoksenhaun johdosta tehdyt muutokset verotukseen on tehty, haettaisiin muutosta sen mukaan, mitä muutoksen hausta verotuksen oikaisua koskevaan päätökseen on säädetty verotusmenettelystä annetun lain 62—65 §:ssä. Ehdotetuilla muutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa seurannaismuutoksen tai säännöksessä tarkoitetun muutospäätöksen tekemisen edellytyksiä.

93 a §. Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen. Lakiin lisättävässä uudessa 93 a §:ssä säädettäisiin sähköisestä asioinnista ja sähköisestä allekirjoittamisesta. Pykälän 1 momentissa todettaisiin, että verotusmenettelystä annetun lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia. Pykälän 2 momentissa todettaisiin, että ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 18 §:ssä tarkoitettulla tavalla tai muulla hyväksytyllä tavalla. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallitus antaisi tarkemat määräykset siitä, millä tavoin varmen-

nettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti. Asiallisesti samansisältöinen määräys on nykyisin ilmoittamisvelvollisuudesta annetussa valtiovarainministeriön päätöksessä.

1.2. Laki verotusmenettelystä annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta

Voimaantulosäännöksen muuttaminen. Verotusmenettelystä annetun lain 6 §:ssä säädetään verotuksen toimittavasta viranomaisesta. Muiden kuin rekisteröidyssä parisuhteessa olevien puolisoitten, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, miehen kotikunnan mukaan määräytyvä verovirasto on ollut toimivaltainen toimittamaan myös vaimon verotuksen, jos puolisoilla on kotikunta eri verovirastojen alueella. Lakia on muutettu siten, että verotuspaikka määräytyy henkilöistä vanhemman kotikunnan mukaan tai, jos puoliset ovat samanikäisiä, sen mukaan, kumman henkilötunnuksen yksilönumero on pienempi. Vuoden 2003 alusta voimaan tulleen lain voimaantuloon sisältyy siirtymäsäännös, jonka nojalla asiaa koskevaa 6 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa.

Ennakkoperintää koskevissa asioissa on pääsääntöisesti toimivaltainen sama verovirasto, joka toimittaa verovelvollisen verotuksen kyseiseltä verovuodelta. Ennakkopidätysprosentit ja ennakonkannossa maksettava vero määrätään verovuodelle 2006 viimeksi päättyneen verotuksen eli verovuoden 2004 tietojen perusteella. Vuoden 2006 ennakkoperintää varten tarvittavat tiedot henkilöstä, jolla on eri kotikunta, ovat siten miehen kotikunnan verovirastossa.

Esityksessä ehdotetaan, että ennakkoperinnässä molempien puolisoitten osalta toimivaltainen verovirasto olisi vielä verovuoden 2006 miehen kotikunnan verovirasto. Verovelvolliselle asialla ei olisi käytännössä merkitystä, koska hän voisi hoitaa ennakkoperintään liittyvät asiat haluamassaan verovirastossa. Ennakkoperintää koskeva siirtymäsäännös lisittäisiin verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta annetun lain (1165/2002) voimaantulosäännökseen.

1.3. Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta

5 §. Viivekoron laskeminen. Pykälän 2 momentissa säädetään viivekoron laskemisesta maksamatta jätetylle ennakolle. Tässä esityksessä ehdotetaan verotusmenettelystä annetun lain 44 §:ää muutettavaksi siten, että jäännösveron korko ja palautuskorko laskettaisiin verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä aikaisemmin säädetyn huhtikuun 1 päivän sijasta. Vastaavasti veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 §:ää muutettaisiin siten, että maksamatta jätetylle liikaa maksuunpannulle ennakolle perittäisiin viivekorkoa edeltävään päivään eli verovuotta seuraavan vuoden tammikuun loppuun saakka.

1.4. Ennakkoperintälaki

6 a §. Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen. Lakiin lisättävässä uudessa 6 a §:ssä säädettäisiin sähköisestä asioinnista ja sähköisestä allekirjoittamisesta. Pykälän 1 momentissa todettaisiin, että ennakkoperintälain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoinnissa annettua lakia. Pykälän 2 momentissa todettaisiin, että ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 18 §:ssä tarkoitettulla tavalla tai muulla hyväksytyllä tavalla. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallitus antaisi tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

24 §. Ennakkokannossa maksettavan veron määrääminen, muuttaminen ja poistaminen. Pykälään lisättäisiin uusi 7 momentti, jonka mukaan muikin kuin verovelvollisen verotuksen toimittava verovirasto olisi verovelvollisen pyynnöstä toimivaltainen, kun asia koskee ennakkokannossa maksettavan veron määräämistä, muuttamista ja poistamista.

Nykyisin vain verovelvollisen verotuksen toimittava verovirasto voi määrätä, muuttaa tai poistaa ennakkokannossa maksettavan veron. Sen sijaan ennakkoperintälain 18 §:n nojalla ennakonpidätysprosentin uudelleen

määräämisessä muikin kuin se verovirasto, jonka virka-alueella verovelvollisen kotikunta on, voi olla verovelvollisen pyynnöstä toimivaltainen. Ennakonpidätysasioihin liittyvät verohallinnon toiminnot on voitu siten hajauttaa tarkoituksenmukaisesti ja verohallinnon eri puolilla maata olevia henkilöstöresursseja on voitu hyödyntää tehokkaasti. Vastaavaa menettelyä myös ennakkokannossa maksettaviin veroihin voidaan perustella senkin vuoksi, että ennakonpidätyksen ja ennakkokannon määräämistä koskevat asiat on usein tarkoituksenmukaisinta käsitellä yhdessä, jolloin asiaa käsittelevän viranomaisen tulisi olla kummankin osalta toimivaltainen. Tarvetta yhdessä käsittelyyn on entisestään lisännyt ennakkoperintälain 2 §:ään lailla 564/2004 tehty muutos. Sen mukaan Verohallitus voi määrätä, että yhteensä enintään 7 000 euron suuruiset ennakkokannon alaiset tulot voidaan ottaa huomioon ennakonpidätyksen perusteiden laskennassa. Kuten ennakonpidätyksenkin osalta, muu verovirasto olisi toimivaltainen ennakkokannossa maksettavia veroja koskevassa asiassa vain verovelvollisen pyynnöstä.

42 a §. Tarkemmat määräykset maksuunpanon ja oikaisun määrääjoista. Lakiin lisättäisiin uusi 42 a §, jossa täsmennettäisiin maksuunpanon toimittamista ja oikaisemista koskevia määräaikäsäännöksiä. Pykälän mukaan maksuunpanon tai sen oikaisemisen katsottaisiin tapahtuneen määrääjassa, jos päätös on tehty ennen määrääjän päättymistä. Ennakkoperintälaissa olevien maksuunpanojen ja niiden oikaisujen lisäksi säännös koskisi myös rajoitetusti verovelvollisen tulo- ja varallisuuden verottamisesta annetussa laissa ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa laissa tarkoitettuja maksuunpanoja ja niiden oikaisuja mainituissa laeissa olevien viittaussäännösten perusteella.

1.5. Arvonlisäverolaki

165 §. Pykälän 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi ja siihen ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 momentti. Esityksessä ehdotetaan luovuttavaksi nykyisen 3 momentin mukaisesta säännöstä, jonka mukaan sähköisesti annettavia ilmoituksia ei tarvitse allekirjoittaa. Momenttia muutettaisiin siten, että il-

moitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 18 §:ssä tarkoitettulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla. Uuden 4 momentin mukaan Verohallitus antaisi tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti. Säännökset vastaisivat verotusmenettelystä annettuun lakiin lisättävää 93 a §:ää, ennakkoperintälakiin lisättävää 6 a §:ää ja varainsiirtoverolakiin lisättävää 56 b §:ää. Säännöksillä ei olisi sinänsä vaikutusta siihen, missä asioissa sähköinen asiointi verohallinnon kanssa on mahdollista, vaan tämä olisi riippuvainen muista säännöksistä.

178 §. Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jonka mukaan vero katsottaisiin määrättyksi määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä. Säännös vastaisi voimassa olevaa oikeustilaa arvonnisäverotuksessa.

179 §. Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jonka mukaan jälkiverotuksen katsottaisiin tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä. Säännös vastaisi voimassa olevaa oikeustilaa arvonnisäverotuksessa.

183 §. Pykälän 5 momentissa säädetään veronlisäyksestä niissä tapauksissa, joissa verovelvolliselle määrätään veroa valtion puolesta tehdyn valituksen johdosta tai valtiolle peritään verovelvollisen jo maksama, mutta hänelle takaisin maksettu vero. Veronlisäyksen määrän osalta säännöksessä viitataan veronkantoasetuksen 11 §:ään. Veronkantoasetuksen 11 § on kumottu vuonna 2004 asetuksella 599/2004. Yleisestä veron palautuskorosta säädetään nykyisin veronkantolain 27 b §:ssä. Tämän johdosta arvonnisäverolain 183 §:n 5 momentissa oleva viittaus kumottuun veronkantoasetuksen 11 §:ään ehdotetaan korvattavaksi viittauksella veronkantolain 27 b §:ään. Veronkantolain kyseisen lainkohdan perusteella veronlisäyksen suuruus arvonnisäverolain 183 §:n 5 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa olisi kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain (633/1982) 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Nykyisellä viitekorkotasolla koron

suuruus on 0,5 prosenttia.

187 §. Pykälän 2 momentissa säädetään verovelvolliselle takaisin maksettavalle verolle maksettavasta korosta. Momentin mukaan korko on veronkantoasetuksessa säädetyn suuruinen. Veronkantoasetuksen yleistä veron palautuskorkoa koskeva 11 § on kumottu vuonna 2004 asetuksella 599/2004. Yleisestä veron palautuskorosta säädetään nykyisin veronkantolain 27 b §:ssä. Verokantoasetuksen kumoamisen vuoksi viittaus ehdotetaan korvattavaksi viittauksella veronkantolain 27 b §:ään. Korko olisi kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Nykyisellä viitekorkotasolla koron suuruus on 0,5 prosenttia.

220 §. Lakiin lisättäisiin uusi pykälä, johon otettaisiin selkeyden vuoksi viittaus lakiin sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa.

1.6. Perintö- ja lahjaverolaki

41 a §. Lakiin lisättäisiin uusi 41 a §, jossa täsmennettäisiin veronoikaisua koskevaa määräaika säännöstä. Pykälän mukaan oikaisun katsottaisiin tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös on tehty ennen määräajan päättymistä. Määräajan noudattaminen ei siis edellyttäisi, että päätös on myös lähetetty verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä. Säännös koskisi verotuksen oikaisu- ja sekä verovelvollisen hyväksi että hänen vahingokseen.

1.7. Varainsiirtoverolaki

56 b §. Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen. Lakiin lisättävässä uudessa 56 b §:ssä säädettäisiin sähköisestä asioinnista ja sähköisestä allekirjoittamisesta. Pykälän 1 momentissa todettaisiin, että varainsiirtoverolain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia. Pykälän 2 momentissa todettaisiin, että ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava siten, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 18 §:ssä tarkoitettulla tavalla tai

muulla hyväksytyllä tavalla. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallitus antaisi tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

1.8. Verontilityslaki

8 §. *Lopputilitys.* Pykälässä ehdotetaan lopputilityksen aikaistamista kahdella vuodella. Pykälän mukaan verovuodelta tehtävä viides oikaisutilitys olisi lopputilitys, jonka jälkeen verovuodelta ei enää tehtäisi verovuosikohtaisia tilityksiä. Kaikki verovuodelta kertyvät verotulot tilitettäisiin edelleenkin veronsaajille, mutta viidennen oikaisutilityksen jälkeen verot tilitettäisiin sen verovuoden tilitysten yhteydessä ja jako-osuuksilla, jolta lopputilitys seuraavaksi tehdään.

16 §. *Verovuosikohtainen tilittäminen.* Pykälässä ehdotetaan yhteisöveron verovuosikohtaisen tilittämisaikojen lyhentämistä kahdella vuodella. Pykälän mukaan yhteisöveron verovuosikohtaisia tilityksiä ei tehtäisi enää verovuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden jälkeen, vaan verovuodelta kertyvät ja palautettavat yhteisöverot tilitettäisiin vanhimman verovuosikohtaisesti tilitettävän verovuoden jako-osuuksien mukaisesti.

1.9. Kiinteistöverolaki

24 §. *Verotuspäätös.* Pykälän terminologiaa ehdotetaan tarkistettavaksi siten, että verovelvolliselle lähetettävästä asiakirjasta käytettäisiin verolipun asemesta nimitystä verotuspäätös. Muutos ei vaikuttaisi asiakirjalta vaadittavaan tietosisältöön.

25 §. *Veronkorotus, verotuksen oikaisu ja seurannaismuutos.* Verotusmenettelystä annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että käsitteet veronkorotus ja jälkiverotus korvattaisiin käsitteellä verotuksen oikaisu, joka kattaisi myös maksuunpanon oikaisun. Pykälässä ja pykälän otsikossa käytettyä terminologiaa ehdotetaan tarkistettavaksi tämän mukaisesti.

26 §. *Muutoksenhaku veroviraston ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen.* Pykälän 1 ja 3 momenteissa säädetään muun muassa kiinteistöverotuksesta tai sitä koskevasta ennakkoratkaisuudesta tehdyn valituksen osalta

toimivaltaisesta hallinto-oikeudesta siinä tapauksessa, että henkilöillä, joihin sovelletaan tuloverolain puolisoita koskevia säännöksiä, on eri kotikunnat. Nykyisen säännöksen mukaan toimivaltainen on tällöin miehen kotikunnan hallinto-oikeus.

Säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi näissä tilanteissa samalla tavalla kuin verotusmenettelystä annetun lain mukaan. Tämä merkitsisi sitä, että valitus kiinteistöverotuksesta tehtäisiin sille hallinto-oikeudelle, jonka tuomiopiiriin puolisoista vanhemman kotipaikka kuuluu. Jos puoliset olisivat saman ikäiset, muutosta haettaisiin siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu sen henkilön kotikunta, jonka henkilötunnuksen yksilönumero on pienempi.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaan toimitetussa verotuksessa toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyy edellä mainitun mukaisesti verovuodesta 2006 lähtien. Kiinteistöverolain 15 §:n mukaan kiinteistöverotus toimitetaan kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävältä kalenterivuodelta varallisuusverolain ja sen nojalla annettujen päätösten mukaan laskettavan arvon perusteella. Vuoden 2007 kiinteistövero määräytyy siten verovuodelta 2006 laskettavan arvon perusteella. Jotta sama hallinto-oikeus olisi toimivaltainen tutkimaan näillä perusteilla toimitetun verovelvollisen verotuksen molempien verotusmuotojen osalta, esityksessä ehdotetaan 26 §:ää sovellettavaksi ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa kiinteistöverotuksessa. Sitä edeltävältä vuodelta toimitetun kiinteistöverotuksen osalta toimivaltainen hallinto-oikeus näissä tapauksissa on miehen kotikunnan hallinto-oikeus.

2. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun ne on hyväksytty ja vahvistettu.

Verotusmenettelystä annetun lain ilmoittamisvelvollisuutta ja verotuksen toimittamista koskevia muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Verotuksen muuttamisen edellytyksiin ja määräaikoihin liittyviä muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran

vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa. Siten muutokset voitaisiin saattaa voimaan tasapuolisesti kaikkia verovelvollisia koskevana riippumatta tilikauden ja verotuksen päättymisajankohdasta.

Jäännösveron korko ja palautuskorko laskettaisiin verovuotta seuraavan helmikuun 1 päivästä ensimmäisen kerran verovuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa ja muutettaessa verovuodelta 2005 toimitettua verotusta. Maksettavan yhteisökoron ja jäännösveron koron suuruus muutostilanteissa laskettaisiin 77 §:n 5 ja 6 momentin mukaisesti ensimmäisen kerran muutettaessa verovuodelta 2006 toimitettua verotusta.

Ennakkoperintälain muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuoden 2006 ennakkoperinnässä.

Verontilityslakia koskevia muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2006 ja sen jälkeen toimitettiin lopputilityksiin.

Kiinteistöverolain muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa kiinteistöverotuksessa.

Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Muita menettelyllisiä säännöksiä sovellettaisiin lain voimaantulosta.

Verotusmenettelystä annetun lain 49 §:n mukaan verovelvollisen verotus päättyy viimeistään verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä. Tässä esityksessä ehdotettujen uudistuksien ja jo toteutettujen yritys- ja pääomaverouudistuksien edellyttämät tietojärjestelmämuutokset saattavat aiheuttaa siirtymävaiheessa sen, että verohallinto ei ehdi saattaa verotusta päätökseen säädetyssä ajassa. Sen vuoksi verotusmenettelystä annetun lain voimaantulosäännöksessä ehdotetaan verotuksen päättymiselle säädetyin määräajan jatkamista siten, että vuodelta 2005 toimitettava verotus voisi päättyä viimeistään marraskuun loppuun mennessä.

3. Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Perustuslain (731/1999) mukaan lailla on

säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Säännös edellyttää, että kaikki yksilön oikeusasemaan vaikuttavat keskeiset säännökset on annettava lailla.

Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomaisen kuitenkin voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu. Perustuslain hallituksen esityksen perusteluiden mukaan tällainen erityinen syy olisi käsillä lähinnä silloin, kun kysymyksessä on tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Lisäksi sääntelyn kohteeseen liittyvät erityiset syyt saattavat edellyttää usein ja nopeasti muuteltavien säännösten antamista.

Verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään velvollisuudesta antaa veroilmoitus sekä verotusta koskevia tiettyjä muita ilmoituksia. Verotusmenettelylain mukaan veroilmoituksella on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus sekä niistä tehtävät vähennykset. Laissa ehdotetaan lisäksi säädettäväksi tositteiden säilyttämisestä ja muistiinpanovelvollisuudesta. Lisäksi laissa on valtuutettu sekä valtiovarainministeriö että Verohallitus antamaan tarkempia määräyksiä liittyen veroilmoituksen tarkempaan sisältöön, tositteiden säilyttämiseen ja muuhun ilmoitusmenettelyyn. Esityksessä ehdotetaan näiden tarkempien määräysten antamisvaltuuksien josta valtiovarainministeriön ja Verohallituksen kesken luovuttavan siten, että ilmoitusmenettelyyn liittyvät tarkemmat määräykset antaisi jatkossa Verohallitus. Samalla valtuutussäännöksiä täsmällisyys ja tarkkarajaisuus tarkastettaisiin vastaamaan perustuslain 80 §:n 2 momentissa asetettuja vaatimuksia. Lisäksi Verohallitus valtuutettaisiin antamaan tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voitaisiin toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti. Sähköisessä asioinnissa noudatettaisiin sähköisestä viranomaisasioinnista annettua lakia sekä sähköisistä allekirjoituksista annettua lakia. Valtuutuksen

perusteella Verohallitus antaisi hyväksytyistä varmenteista lisäksi tarkemmat määräykset.

Valtuutuksissa olisi kyse laissa säädettyjä tietoja täsmällisemmistä ja teknisluonteisista määräyksistä, jotka myös todennäköisesti muuttuvat melko usein. Verohallinnon tehtäviin kuuluvan verotuksen toimittamisen ja verovalvonnan hoitamiseksi olisi tarpeen, että ilmoitusmenettelyyn liittyviä tarkempia säännöksiä voitaisiin antaa mahdollisimman joustavasti. Ilmoitusmenettelyyn liittyvien velvoitteiden perusteista olisi kuitenkin säädetty lain tasolla. Sähköisen asioinnin kehityvän luonteen vuoksi olisi tarpeen, että myös siihen liittyvät tarkemmat määräykset voitaisiin antaa joustavasti. Edellä mainituilla perusteilla ja riittävän täsmällisesti rajattuina valtuutussäännökset voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan säätää tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

Perustuslain 81 §:n mukaan valtion veroista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Lisäksi perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan hyvän hallinnon takeet tulee turvata lailla. Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Edellä mainituilla perustuslain säännöksillä on merkitystä arvioitaessa sitä, millä tarkkuudella verotuksen toimittamisesta on säädetty lain tasolla.

Voimassa olevassa laissa ei ole täsmällisiä menettelysäännöksiä veroilmoitusten käsitteystä. Sen sijaan verotusmenettelystä annetun lain mukaan viranomaisen on ennen verotuspäätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Tässä esityksessä ehdotetut säännösmuutokset voisivat tuloverotuksen toimittamista nykyistä enemmän automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttävään suuntaan. Verotus toimitettaisiin verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Jatkossakin kaikki veroilmoitukset käsiteltäisiin ja ensivaiheessa veroilmoituksella ilmoitettuja tietoja tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla. Verotuksen toimittamista koskeva säännös ehdotetaan kuitenkin muutettavaksi muotoon, jonka perus-

teella veroviranomainen voisi tutkia saamiin tietoihin ja selvityksiin eri tarkkuustasoilla. Veroviranomaisen olisi tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Kun verotusmenettelystä annetussa laissa säädettäisiin verotuksen toimittamistavan perusteista ja laissa säädettäisiin niistä periaatteista, joiden perusteella tarkemmin tutkittavat asiat määriteltäisiin, hallituksen käsityksen mukaan verotuksen toimittamisesta olisi perustuslain kannalta säädetty lain tasolla riittävällä tavalla.

Tässä esityksessä ehdotetun verotusmenettelylain 55 §:n 3 momentin mukaan verotusta ei saisi oikaista, jos asia on ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä. Verotusta voitaisiin kuitenkin oikaista verovelvollisen hyväksi siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

Ehdotettu säännös on merkityksellinen valtiosäännön näkökulmasta erityisesti suhteessa perustuslain 3 §:ssä säädettyyn valtion kolmijakoon lainsäädäntövaltaan, hallitusvaltaan ja tuomiovaltaan. Säännösehdoituksella on merkitystä myös perustuslain 2 §:n 3 momentissa säädetyn lainalaisuusperiaatteen kannalta sekä suhteessa perustuslain 81 §:ään. Perustuslain 2 §:n 3 momentti ja 81 § huomioon ottaen korkeimman hallinto-oikeuden valituslupaan tai valituskelpoiseen ennakkoratkaisuun perustuvat verotusta koskevat ratkaisut eivät oikeudellisesti sido korkeinta hallinto-oikeutta itseään, muita tuomioistuimia eivätkä veroviranomaisia. Tästä syystä voidaan nähdä ongelmallisena, että veroviranomaisen toimivalta muuttaa aikaisemmin lainvoimaiseksi tullutta verotuspäätöstä perustuisi lain mukaan korkeimman hallinto-oikeuden toisessa asiassa antamaan ratkaisuun. Ajallisesti jälkimmäinen hallinto-
viranomaisen päätös ei voi kumota tai muuttaa tuomioistuimen aikaisempaa ratkaisua. Oikeusministeriön asiasta antaman lausunnon mukaan säännösehdoitus ei kuitenkaan ole ratkaisevan ongelmallinen perustuslain kannalta, koska säännöksen tarkoituksena ei sinänsä ole muuttaa hallinto-oikeuden lain-

voimaiseksi tullutta ratkaisua, vaan tehdä asiassa uusi hallintopäätös. Ehdotettu säännös perustuu samanlaiseen ajatukseen kuin hallintolain 50 §:n 1 momentti, jonka mukaan viranomainen voi poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asia uudelleen, jos päätös perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Uutta hallintopäätöstä tehtäessä korkeimman hallinto-oikeuden myöhempi käytäntö voitaisiin siten asian tulkinnassa ot-

taa säännöksen perusteella verovelvollisen eduksi huomioon. Edellä mainituilla perusteilla hallituksen käsityksen mukaan laki voitaisiin säätää tavallisessa lainsäätämisyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan verotusmenettelystä 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1558/1995) 13 §:n 2 momentti,

muutetaan 7 §, 8 §:n 1 momentti, 10—12 §, 13 §:n 4 momentti, 16 §:n 3 momentti, 18 §:n 4 momentti, 26 §:n otsikko sekä 3 ja 5 momentti, 30 §, 32 §:n 3 momentti, 34 §:n 3 momentti, 34 a §, 44 §:n 1 ja 2 momentti, 51 §:n otsikko ja 1 momentti, 55—57 a ja 59 §, 64 §:n 1 momentti, 67 §, 77 §:n 1—3 momentti ja 78 §,

sellaisina kuin niistä ovat 7 § osaksi laeissa 1122/1996 ja 505/1998, 8 §:n 1 momentti, 11 ja 59 §, 64 §:n 1 momentti ja 67 § viimeksi mainitussa laissa, 10 § osaksi mainitussa laissa 505/1998, 16 §:n 3 momentti laissa 775/2004, 26 §:n 3 momentti ja 57 a § laissa 477/1998, 26 §:n 5 momentti ja 51 §:n 1 momentti laissa 1067/2003, 32 §:n 3 momentti laissa 907/2001, 34 a § mainitussa laissa 1122/1996 ja 56 § osaksi mainitussa laissa 477/1998, sekä

lisätään lakiin uusi 11 a §, 26 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 946/1998 ja mainituissa laeissa 477/1998 ja 1067/2003, uusi 6 momentti, 63 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 505/1998, uusi 3 momentti, 75 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 505/1998, uusi 3 momentti, 77 §:ään uusi 5, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, sekä lakiin siitä lailla 1346/1999 kumotun 93 a §:n tilalle uusi 93 a § seuraavasti:

7 §

Velvollisuus antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus

Verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa ja varansa, niistä tehtävät vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot.

Veroviranomainen lähettää luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta, veroviranomaisella olevien tietojen perusteella esitätetyn veroilmoituksen.

Verovelvollisen on tarkistettava esitetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen. Jos tiedot ovat oikeat eikä verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja, velkoja tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja tai vaatimuksia, veroilmoi-

tusta ei palauteta, jollei veroviranomainen erikseen niin vaadi. Elinkeinotoimintaa, maataloutta tai metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen, on kuitenkin palautettava veroilmoitus, jollei Verohallitus toisin määrää.

Jos verovelvollinen ei palauta esitätettyä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena.

Yhteisön, yhtymän ja jokaisen muun verovelvollisen, joka ei ole saanut 2 momentissa tarkoitettua esitätettyä veroilmoitusta ja jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus. Velvollinen antamaan veroilmoituksen on lisäksi jokainen, jolta veroviranomainen sitä erikseen vaatii.

Verovelvollisen on verotusta varten annettava myös muita kuin edellä tarkoitettuja verotusta koskevia ilmoituksia sen mukaan kuin Verohallitus määrää. Tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettun sijoitusrahaston ja varallisuusverolain

(1537/1992) 5 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettun yhteisön tulee siitä huolimatta, että ne ovat varallisuuden perusteella suoritettavasta verosta vapaat, verotusta varten kehoitusta antaa varojaan ja velkojaan koskevat tiedot sen mukaan kuin Verohallitus tarkemmin määrää.

8 §

Veroilmoituksen tai muun ilmoituksen antaminen

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset veroilmoituksen antamisajankohdasta ja –tavasta sekä muusta menettelystä veroilmoituksen antamiseksi. Verohallitus voi verovelvollisen ilmoittamismahdollisuuteen taikka veroviranomaisen töiden järjestelyyn tai asioiden lukumäärään liittyvistä syistä määrätä, että eri verovelvollisten on annettava veroilmoitus eri aikaan.

10 §

Veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavat tiedot

Veroilmoituksessa ja sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus sekä niistä tehtävät vähennykset samoin kuin Verohallituksen määräämät muut verotusta varten tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Veroilmoitukseen ei liitetä tositteita, jollei Verohallitus verovirantoon liittyvistä syistä toisin määrää.

11 §

Lisätietojen antaminen sekä tositteiden esittäminen

Verovelvollisen on Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehoituksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

11 a §

Tositteiden säilyttäminen

Verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen eikä muistiinpanovelvollinen, on säilytettävä viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta tositteet, jotka kohdistuvat veroilmoituksessa ilmoitettuihin tuloihin, vähennyksiin, varoihin, velkoihin tai muihin tietoihin.

Säilyttämisvelvollisuus ei kuitenkaan koske tositteita niistä tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt esitetyttyyn veroilmoitukseen, jollei Verohallitus verovirantoon liittyvistä syistä toisin määrää. Säilyttämisvelvollisuus ei koske myöskään niitä tositteita, jotka on toimitettu veroviranomaiselle.

Verohallitus voi rajoittaa tositteiden säilyttämisvelvollisuutta silloin, kun tositteiden säilyttämisvelvollisuus on ilmeisen tarpeetonta.

12 §

Muistiinpanovelvollisuus

Maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraus-toimintaa, sijoitustoimintaa tai muuta sellaista muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävää tulonhankkimistoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot.

Muistiinpanojen on perustuttava tositteisiin. Verovelvollisen on säilytettävä muistiinpanot ja tositteet viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verohallitus antaa muistiinpanojen ja tositteiden säilyttämisvelvollisuutta koskevia tarkempia määräyksiä.

13 §

Tarkemmat ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvät säännökset ja määräykset

Verohallitus voi antaa ilmoittamisvelvollis-

suutta rajoittavia määräyksiä.

16 §

Meno- ja vähennystietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Työnantajan tai muun suorituksenmaksajan on toimitettava verohallinnolle tiedot perimistään työntekijän eläkemaksuista, työttömyysvakuutusmaksusta samoin kuin tuloverolain 96 ja 96 a §:ssä tarkoitetuista maksuista.

18 §

Viranomaisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Ajoneuvoliikennerekisteristä annetussa laissa (541/2003) tarkoitetun rekisterinpitäjän on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tieliikenteen tietojärjestelmään sisältyvät tiedot.

26 §

Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä mahdollisuuksien mukaan on mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella.

Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

30 §

Selvittämätön omaisuuden lisäys

Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi kuin hänen tulojensa ja menojensa väliseen suhteeseen nähden, ottaen huomioon menoina myös hänen elinolosuhteittensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista eikä verovelvollinen esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovaapaasta tulosta taikka tulosta, jota ei enää voida oikaista verovelvollisen vahingoksi, pidetään tätä lisäystä, jollei verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan.

32 §

Veronkorotus

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisäystä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

34 §

Verotuksessa hyväksi luettavat ennakot

Ennakon täydennysmaksu luetaan verovuoden verojen hyväksi, jos täydennysmaksu on maksettu viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä. Täydennysmaksu kohdistetaan ensisijaisesti verovuodelta maksamatta oleville ennakoille ja niiden viivekoroille.

34 a §

Maksamatta jätetyn ennakonpidätyksen jättäminen käyttämättä

Maksamatta jätetty ennakonpidätys voidaan jättää käyttämättä verovelvollisen veron suorituksiksi, vaikka se on ilmoitettu suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella, jos on ilmeistä, että suorituksen saaja ja ennakonpidätysvelvollinen ovat yhdessä toimineet siten, että maksamatta jätetyltä verolta vältyttäisiin. Suorituksen saajan verotusta voidaan tällöin oikaista 56 §:ssä tarkoitettulla tavalla verovelvollisen vahingoksi kahden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta lukien, jonka aikana pidätyksen maksamatta jättäminen on todettu. Suorituksen saajan suorittavaksi on tällöin määrättävä myös veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukainen veronlisäys ja veronkorotus.

44 §

Jäännösveron koron ja palautuskoron laskeminen

Korko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään tai ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun.

Jos verovelvollinen suorittaa ennakkoa tai ennakon täydennysmaksua verovuotta seuraavan vuoden tammikuun 31 päivän jälkeen, korko lasketaan ennakon tai täydennysmaksun suorittamispäivää seuraavasta päivästä

lukien 1 momentissa tarkoitettuun päivään siten, että suoritettu ennakko tai täydennysmaksu otetaan huomioon. Ennakon tai täydennysmaksun suoritusta edeltäneeltä ajalta korko lasketaan 1 momentin mukaisesti ennakon tai täydennysmaksun suorituspäivään. Ennakon täydennysmaksuun rinnastetaan jäännösverona suoritettu määrä, jonka verovelvollinen suorittaa viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä.

51 §

Verotuspäätös ja verotustodistus

Verovelvolliselle lähetetään verotuksesta verotuspäätös selvityksineen verotuksen perusteista ja ohjeet siitä, miten verotukseen voidaan hakea muutosta. Selvitykseen merkitään tiedot verovelvollisen tuloista ja veroista, veroista ja maksuista, veronpalautuksesta ja jäännösverosta sekä verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen.

55 §

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on pantu liikaa veroa, verovirasto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista verovelvollisen hyväksi siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

56 §

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero, verovirasto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä seuraavan vuoden alusta. Verotusta ei tällöin voida kuitenkaan oikaista, jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä.

Siltä osin kuin kysymys on veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä taikka verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Siltä osin kuin verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

57 §

Verotuksen oikaisua koskevia erityisiä säännöksiä

Jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen tai muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi on määrättävä myös veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukainen veronlisäys ja veronkorotus.

Verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuneen

määräajassa, jos veroviraston päätös oikaisusta on tehty ennen määräajan päättymistä.

57 a §

Verotuksen oikaisun johdosta lisättävän tulon siirto

Jos verotuksen oikaisun yhteydessä lisättävän tulon yhteismäärä on pienempi kuin 4 000 euroa, lisäys voidaan tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Lisätyn tulon johdosta ei peritä veronlisäystä.

59 §

Verotuksen oikaisun kohdistaminen kuolinpesään

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

63 §

Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle

Edellä 1 momentissa säädetystä poiketen verovelvollinen voi hakea oikaisuvaatimuksella muutosta verotukseen siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

64 §

Oikaisuvaatimuksen määräaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä

oikaisuvaatimus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

67 §

Valitusaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä valitus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verosiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä valitus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä saadaan tämän määräajan estämättä valittaa 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistuksen käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Edellä mainittujen viranomaisten valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

75 §

Seurannaismuutos

Verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta myös silloin, kun verovelvollisen muuta kuin tämän lain mukaan toimitettua verotusta on muutettu tämän lain mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla.

77 §

Korkojen laskeminen muutostilanteessa

Verovuoden jäännösveron korko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainitusta päivästä tai, jos vero on

suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Jos verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi määrätään veronlisäys, jäännösveron korko lasketaan mainitusta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun.

Verovuodelta maksettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainituista päivistä tai, jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Jos verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi määrätään veronlisäys, maksettava yhteisökorko lasketaan verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun.

Uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä jäännösveron korko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron maksettavalle erotukselle verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron palautettavalle erotukselle mainitusta päivästä tai, jos maksu on tapahtunut myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään.

Jäännösveron korko on muutostilanteessa 43 §:n 2 momentissa säädetyn suuruisen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Maksettava yhteisökorko on muutostilanteessa 40 §:n 1 momentissa säädetyn suuruisen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta yhteisökorko on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korko-

lain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä.

78 §

Muutosten toteuttaminen

Seurannaismuutos ja muutoksenhaun johdosta tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan noudattaen soveltuvin osin mitä verotuksen oikaisusta 55 ja 56 §:ssä säädetään. Tehtyihin päätöksiin haetaan muutosta sen mukaan, mitä muutoksen hakemista verotuksen oikaisua koskevaan päätökseen 62—65 §:ssä säädetään.

Tässä pykälässä tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuvat.

93 a §

Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset

siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Lain 16 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 annettaviin tietoihin. Lain 30, 34 a, 55—57 a ja 59 §:ää, 63 §:n 3 momenttia, 64 §:n 1 momenttia sekä 67, 75, 77 ja 78 §:ää sovelletaan kuitenkin ensimmäisen kerran vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa.

Lain 77 §:ssä tarkoitettu jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan kuitenkin verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Poiketen siitä, mitä 49 §:ssä säädetään, valtionvarainministeriö voi määrätä, että vuodelta 2005 toimitettava verotus päättyy viimeistään 30 päivänä marraskuuta 2006.

Jos muualla lainsäädännössä viitataan verotusmenettelystä annetun lain veron oikaisua verovelvollisen vahingoksi koskeviin säännöksiin, sovelletaan 56 §:n 3 momentin säännöstä verotuksen oikaisusta. Jos muualla lainsäädännössä viitataan verotusmenettelystä annetun lain säännöksiin jälkiverotuksesta, sovelletaan 56 §:n 4 momentin säännöstä verotuksen oikaisusta.

2.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 20 päivänä joulukuuta 2002 annetun lain (1165/2002) voimaantulosäännökseen uusi 3 momentti seuraavasti:

— — — — —
 Jos muilla kuin rekisteröidyssä parisuhteessa olevilla puolisoilla, joihin sovelletaan tuloverolain puolisoita koskevia säännöksiä, on kotipaikka eri verovirastojen alueella, miehen kotikunnan verovirasto on toimivaltainen

kummankin henkilön ennakoperintää vuodelta 2006 koskevassa asiassa.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä kuuta 200 .

3.

Laki**veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan veronlisäyksestä ja viivekorosta 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1556/1995) 5 §:n 2 momentti seuraavasti:

5 §

Viivekoron laskeminen

—————
 Jos verovelvolliselta kannetaan jäännösve-
 roa ennakon maksamatta jättämisen vuoksi,
 viivekorko lasketaan tälle määrälle veron
 eräpäivään, mainittu päivä mukaan lukien.
 Osittain maksamatta jätetyille ennakon erille
 viivekorko lasketaan osasuorituksen maksu-
 päivästä alkaen. Jos kannossa maksuunpantu
 ennakko on määrättävää veroa suurempi, pe-

ritään liikaa maksuunpannulle ennakon
 osuudelle viivekorkoa yhteisöiltä ja yh-
 teisetuksilta veroilmoituksen viimeiseen jät-
 töpäivään ja muilta verovelvollisilta vero-
 vuotta seuraavan vuoden tammikuun viimei-
 seen päivään saakka.

—————
 Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
 200 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran
 vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

4.

Laki**ennakkoperintälain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään 20 päivänä joulukuuta 1996 annettuun ennakkoperintälakiin (1118/1996) uusi 6 a §, 24 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1070/2003, uusi 7 momentti sekä lakiin uusi 42 a § seuraavasti:

6 a §

Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

24 §

Ennakonkannossa maksettavan veron määrääminen, muuttaminen ja poistaminen

Muukin kuin se verovirasto, joka toimittaa verotuksen, on verovelvollisen pyynnöstä toimivaltainen ennakonkannossa maksettavan veron määräämistä, muuttamista ja poistamista koskevassa asiassa.

42 a §

Tarkemmat määräykset maksuunpanon ja oikaisun määräajoiista

Maksuunpanon ja oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös on tehty ennen määräajan päättymistä.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 2006.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuoden 2006 ennakkoperinnässä.

5.

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 165 §:n 3 momentti, 183 §:n 5 momentti, ja 187 §:n 2 momentti, , sellaisina kuin niistä ovat 165 §:n 3 momentti laissa 971/2002 ja 183 §:n 5 momentti laissa 1767/1995, ja

lisätään 165 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1486/1994 ja mainitussa laissa 971/2002, uusi 4 momentti, 178 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 1486/1994 ja laissa 1265/1997, uusi 4 momentti, 179 §:ään siitä lailla 1072/2003 kumotun 3 momentin tilalle uusi 3 momentti ja lakiin siitä lailla 649/1995 kumotun 220 §:n tilalle uusi 220 § seuraavasti:

165 §

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitettulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

178 §

Vero katsotaan määrätyksi määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä.

179 §

Jälkiverotuksen katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä.

183 §

Jos veron määrääminen perustuu valtion puolesta tehtyyn valitukseen sekä jos valtiolle on perittävä verovelvollisen jo maksama, mutta hänelle takaisin maksettu vero, veronlisäys on määrältään veronkantolain (611/1978) 27 b §:ssä tarkoitetun koron suuruinen.

187 §

Takaisin maksettavalle verolle maksetaan veronkantolain 27 b §:ssä säädetty korko. Korko lasketaan tilikautta seuraavan toisen kalenterikuukauden lopusta tai, jos kysymys on verosta, jonka verovelvollinen on maksanut vasta mainitun ajankohdan jälkeen, maksupäivästä.

220 §

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

6.**Laki****perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään 12 päivänä heinäkuuta 1940 annettuun perintö- ja lahjaverolakiin (378/1940) uusi 41 a §, seuraavasti:

41 a §
Veronoikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös oikaisusta on tehty ennen määräajan päättymistä.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 200 .

Lakia sovelletaan veronoikaisuihin, jotka tehdään lain voimaantulopäivänä ja sen jälkeen.

7.

Laki**varainsiirtoverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään 29 päivänä marraskuuta 1996 annettuun varainsiirtoverolakiin (931/1996) uusi 56 b § seuraavasti:

56 b §

Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava siten kuin siitä erikseen säädetään,

katsotaan allekirjoitetuiksi silloin, kun ne täyttävät sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) vaatimukset.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

—————
Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 200 .

8.

Laki**verontilityslain 8 ja 16 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 10 päivänä heinäkuuta 1998 annetun verontilityslain (532/1998) 8 ja 16 § seuraavasti:

8 §

Lopputilitys

Verovuodelta tehtävä viides oikaisutilitys on lopputilitys, jonka jälkeen kysymyksessä olevalta verovuodelta ei tehdä verovuosisikohtaisia tilityksiä.

16 §

Verovuosisikohtainen tilittäminen

Verovuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden jälkeen verovuodelta ei tehdä verovuosisikohtaisia tilityksiä. Verovuodelta kertyvät ja palautettavat yhteisöverot tilitetään vanhimman verovuosisikohtaisesti tilitettävän verovuoden jako-osuuksien mukaisesti.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 2006 .

Lakia sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2006 ja sen jälkeen toimitettaviin lopputilityksiin.

9.

Laki**kiinteistöverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 20 päivänä heinäkuuta 1992 annetun kiinteistöverolain (654/1992) 24 ja 25 § sekä 26 §:n 1 ja 3 momentti,
 sellaisina kuin ne ovat, 24 § osaksi laissa 1069/2003, 25 § osaksi laissa 1560/1995 ja 26 §:n 1 ja 3 momentti laissa 506/1998, seuraavasti:

24 §

Verotuspäätös

Verovelvolliselle, jolle on maksuunpantu kiinteistöveroa, on lähetettävä verotuspäätös ja valitusosoitus.

Verotuspäätökseen merkitään verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen, kiinteistöt, joista verovelvollisen on suoritettava veroa, näiden kiinteistöjen arvot sekä suoritettavan veron määrä. Jos rakennus sijoittuu 12—14 §:ssä tarkoitettuihin luokkiin, myös tämä merkitään verotuspäätökseen.

25 §

Veronkorotus, verotuksen oikaisu ja seurannaismuutos

Veronkorotuksesta, verotuksen oikaisusta ja seurannaismuutoksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä verotusmenettelystä annetussa laissa niistä säädetään.

Veronkorotuksen tai verotuksen oikaisun edellytyksiä arvioitaessa otetaan verovelvollisen antamina tietoina huomioon 16 §:ssä tarkoitettu kehotuksesta annettujen tietojen lisäksi ne tiedot ja asiakirjat, jotka verovelvollinen on antanut tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamista varten.

26 §

Muutoksenhaku veroviraston ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen

Tämän lain mukaan verovelvollinen tai se, joka on veron suorittamisesta joko julkis- tai yksityisoikeudellisella perusteella vastuussa, samoin kuin kiinteistön sijaintikunnan määräämä veroasiamies tai kiinteistön sijaintikunta saa hakea muutosta verotukseen kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus tehdään verotuksen oikaisulautakunnalle siihen verovirastoon, joka on toimittanut verotuksen tai jonka olisi tullut toimittaa verotus. Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen haetaan valittamalla muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä asianomainen kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus on toimitettu verovelvollisen kotikunnassa, siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos henkilöillä, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu sen puolison kotikunta, jonka mukaan toimivaltainen verovirasto verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 3 momentin nojalla määräytyy.

Edellä 21 §:ssä tarkoitettuun ennakkoratkaisuun haetaan valittamalla muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä

kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus toimitetaan verovelvollisen kotikunnassa, siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos henkilöillä, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, ennakkoratkaisuun haetaan muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu sen puolison kotikunta, jonka mukaan toimivaltainen verovirasto verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 3 momentin nojalla määräytyy. Valitusoikeus on ennakkoratkaisun hakijalla, kiinteistön sijaintikunnan määräämällä veroasiamiehellä

ja kiinteistön sijaintikunnalla. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa verovirastoon. Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisun tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

— — — — —
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2007.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa kiinteistövero-
tuksessa.

Naantalissa 23 päivänä kesäkuuta 2005

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Toinen valtiovarainministeri *Ulla-Maj Widenroos*

1.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan verotusmenettelystä 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1558/1995) 13 §:n 2 momentti,

muutetaan 7 §, 8 §:n 1 momentti, 10—12 §, 13 §:n 4 momentti, 16 §:n 3 momentti, 18 §:n 4 momentti, 26 §:n otsikko sekä 3 ja 5 momentti, 30 §, 32 §:n 3 momentti, 34 §:n 3 momentti, 34 a §, 44 §:n 1 ja 2 momentti, 51 §:n otsikko ja 1 momentti, 55—57 a ja 59 §, 64 §:n 1 momentti, 67 §, 77 §:n 1—3 momentti ja 78 §,

sellaisina kuin niistä ovat 7 § osaksi laeissa 1122/1996 ja 505/1998, 8 §:n 1 momentti, 11 ja 59 §, 64 §:n 1 momentti ja 67 § viimeksi mainitussa laissa, 10 § osaksi mainitussa laissa 505/1998, 16 §:n 3 momentti laissa 775/2004, 26 §:n 3 momentti ja 57 a § laissa 477/1998, 26 §:n 5 momentti ja 51 §:n 1 momentti laissa 1067/2003, 32 §:n 3 momentti laissa 907/2001, 34 a § mainitussa laissa 1122/1996 ja 56 § osaksi mainitussa laissa 477/1998, sekä

lisätään lakiin uusi 11 a §, 26 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 946/1998 ja mainituissa laeissa 477/1998 ja 1067/2003, uusi 6 momentti, 63 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 505/1998, uusi 3 momentti, 75 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 505/1998, uusi 3 momentti, 77 §:ään uusi 5, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, sekä lakiin siitä lailla 1346/1999 kumotun 93 a §:n tilalle uusi 93 a § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

7 §

7 §

*Velvollisuus antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus**Velvollisuus antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus*

Verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus. Velvollinen antamaan veroilmoituksen on myös jokainen muu, jolta verovirasto sitä erityisesti vaatii.

Asetuksella voidaan säätää niiden velvollisuudesta antaa veroilmoitus, joilla ei ole veronalaista tuloa tai varallisuutta.

Verovelvollisen on verotusta varten annettava myös muita verotusta koskevia ilmoituksia sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määrää.

Verovelvollisen, jolla ei ole muita tuloja, vähennyksiä, varoja tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia vaatimuksia kuin

Verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa ja varansa, niistä tehtävät vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot.

Veroviranomainen lähettää luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta, veroviranomaisella olevien tietojen perusteella esitäytetyn veroilmoituksen.

Verovelvollisen on tarkistettava esitäytetyssä veroilmoituksessa olevat tiedot. Jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, verovelvollinen on velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen. Jos tiedot ovat oikeat eikä

hänelle lähetettyyn veroehdotukseen sisältyy, ei tarvitse antaa veroilmoitusta.

verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja, velkoja tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja tai vaatimuksia, veroilmoitusta ei palauteta, jollei veroviranomainen erikseen niin vaadi. Elinkeinoimintaa, maataloutta tai metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen, on kuitenkin palautettava veroilmoitus, jollei Verohallitus toisin määrää.

Jos verovelvollinen ei palauta esitetyttä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena.

Yhteisön, yhtymän ja jokaisen muun verovelvollisen, joka ei ole saanut 2 momentissa tarkoitettua esitetyttä veroilmoitusta ja jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus. Velvollinen antamaan veroilmoituksen on lisäksi jokainen, jolta veroviranomainen sitä erikseen vaatii.

Verovelvollisen on verotusta varten annettava myös muita kuin edellä tarkoitettuja verotusta koskevia ilmoituksia sen mukaan kuin Verohallitus määrää. Tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettun sijoitusrahaston ja varallisuusverolain (1537/1992) 5 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettun yhteisön tulee siitä huolimatta, että ne ovat varallisuuden perusteella suoritettavasta verosta vapaat, verotusta varten kehotuksesta antaa varojaan ja velkojaan koskevat tiedot sen mukaan kuin Verohallitus tarkemmin määrää.

8 §

Veroilmoituksen tai muun ilmoituksen antaminen

Verohallitus määrää, milloin ja mille verovirastolle veroilmoitus tai muu ilmoitus on annettava.

8 §

Veroilmoituksen tai muun ilmoituksen antaminen

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset veroilmoituksen antamisajankohdasta ja tavasta sekä muusta menettelystä veroilmoituksen antamiseksi. Verohallitus voi verovelvollisen ilmoittamismahdollisuuteen taikka veroviranomaisen töiden järjestelyyn tai asioiden lukumäärään liittyvistä syistä

määrätä, että eri verovelvollisten on annettava veroilmoitus eri aikaan.

10 §

Veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavat tiedot

Veroilmoituksessa, sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus, niistä tehtävät vähennykset sekä muut tiedot ja selvitykset sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määrää.

Veroilmoitus ja muut tiedot ja selvitykset on annettava verohallituksen kutakin tarkoitusta varten vahvistamaa lomaketta käyttäen, jollei verohallitus toisin määrää.

Jos veroehdotuksen sisältämät tiedot ovat puutteelliset tai väärät, verovelvollisen on tehtävä tarvittavat muutokset ja lisäykset sekä toimitettava korjattu ehdotus verovirastoon.

11 §

Lisätietojen antaminen

Verovelvollisen on verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin veloituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

10 §

Veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavat tiedot

Veroilmoituksessa ja sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on ilmoitettava veronalainen tulo ja varallisuus sekä niistä tehtävät vähennykset *samoin kuin Verohallituksen määräämät muut verotusta varten tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Veroilmoitukseen ei liitetä tositteita, jollei Verohallitus verovalvontaan liittyvistä syistä toisin määrää.*

11 §

Lisätietojen antaminen sekä tositteiden esittäminen

Verovelvollisen on Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin veloituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä *esitettävä tositteet*, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

11 a §

Tositteiden säilyttäminen

Verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen eikä muistiinpanovelvollinen, on säilytettävä viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta tositteet, jotka kohdistuvat veroilmoituksessa ilmoitettuihin tuloihin, vähennyksiin, varoihin, velkoihin tai muihin tietoihin.

Säilyttämismisvelvollisuus ei kuitenkaan koske tositteita niistä tiedoista, jotka veroviranomainen on merkinnyt esitetyttyyn veroilmoitukseen, jollei Verohallitus verovirantoon liittyvistä syistä toisin määrää. Säilyttämismisvelvollisuus ei koske myöskään niitä tositteita, jotka on toimitettu veroviranomaiselle.

Verohallitus voi rajoittaa tositteiden säilyttämismisvelvollisuutta silloin, kun tositteiden säilyttämismisvelvollisuus on ilmeisen tarpeetonta.

12 §

Muistiinpanovelvollisuus

Muuta tulonhankkimistoimintaa kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja ja muistiinpanokirjaa, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot.

12 §

Muistiinpanovelvollisuus

Maatilataloutta, metsätaloutta, vuokraustoimintaa, sijoitustoimintaa tai muuta sellaista muuna kuin elinkeinotoimintana pidettävää tulonhankkimistoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on ilmoittamisvelvollisuuttaan varten pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joihin riittävästi eriteltyinä sisältyvät verotuksessa tarvittavat tiedot.

Muistiinpanojen on perustuttava tositteisiin. Verovelvollisen on säilytettävä muistiinpanot ja tositteet viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verohallitus antaa muistiinpanojen ja tositteiden säilyttämismisvelvollisuutta koskevia tarkempia määräyksiä.

13 §

Tarkemmat ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvät säännökset ja määräykset

Valtiovarainministeriö voi määrätä, miten verovelvollisen on säilytettävä verotusta varten tarpeellisia tietoja ja tositteita.

Verohallitus voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä, ellei 10 §:n 1 momentin nojalla ole toisin määrätty.

13 §

Tarkemmat ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvät säännökset ja määräykset

(2 mom. kumotaan)

Verohallitus voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä.

16 §

Meno- ja vähennystietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Työnantajan on toimitettava verohallinnolle tiedot perimistään työntekijän eläkemaksuista, työttömyysvakuutusmaksusta samoin kuin tuloverolain 96 ja 96 a §:ssä tarkoitetuista maksuista.

18 §

Viranomaisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Tieliikenteen tietojärjestelmästä annetussa laissa (819/89) tarkoitetun rekisterinpitäjän on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tieliikenteen tietojärjestelmään sisältyvät tiedot.

26 §

Yleiset periaatteet

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. *Jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.* Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä, on mahdollisuuksien mukaan mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Saatuana kaikki käytettävissä olevat vero-

16 §

Meno- ja vähennystietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Työnantajan *tai muun suorituksenmaksajan* on toimitettava verohallinnolle tiedot perimistään työntekijän eläkemaksuista, työttömyysvakuutusmaksusta samoin kuin tuloverolain 96 ja 96 a §:ssä tarkoitetuista maksuista.

18 §

Viranomaisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Ajoneuvoliikennerekisteristä annetussa laissa (541/2003) tarkoitetun rekisterinpitäjän on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tieliikenteen tietojärjestelmään sisältyvät tiedot.

26 §

Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta *tai jos viranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi*, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä mahdollisuuksien mukaan on mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoi-

Voimassa oleva laki

tusasiaa koskevat tiedot ja selvitykset verotuksen toimittavan viranomaisen on ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi.

30 §

Selvittämätön omaisuuden lisäys

Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi kuin hänen tulojensa ja menoimensa väliseen suhteeseen nähden, ottaen huomioon menoina myös hänen elinsuhteitensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista eikä verovelvollinen esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta taikka tulosta, jota ei enää voida jälkiverottaa, pidetään tätä lisäystä, jollei häntä siitä ole jälkiverotettava, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan.

32 §

Veronkorotus

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi 5—30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0,5—1 prosenttia lisätyistä varoista, *kuitenkin vähintään 800 euroa, jollei erityisistä syistä muuta johdu*. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu

Ehdotus

tuksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella.

Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

30 §

Selvittämätön omaisuuden lisäys

Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi kuin hänen tulojensa ja menoimensa väliseen suhteeseen nähden, ottaen huomioon menoina myös hänen elinolosuhteitensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista eikä verovelvollinen esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta taikka tulosta, jota ei enää voida oikaista verovelvollisen vahingoksi, pidetään tätä lisäystä, jollei verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan.

32 §

Veronkorotus

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi *enintään 30* prosenttia lisätyistä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta *enintään 1* prosentti lisätyistä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhemmänä verovuonna lisäävällä tavalla.

verotettavaa tuloa myöhempanä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

34 §

Verotuksessa hyväksi luettavat ennakot

Ennakon täydennysmaksu, joka on maksettu verovuoden huhtikuun 1 päivän ja verovuotta seuraavan vuoden maaliskuun 31 päivän välisenä aikana, käytetään verovuoden verojen suorituksiksi. Täydennysmaksu kohdistetaan ensisijaisesti verovuodelta maksamatta oleville ennakoille ja niiden viivekoroille.

34 a §

Maksamatta jätetyn ennakonpidätyksen jättäminen käyttämättä

Maksamatta jätetty ennakonpidätys voidaan jättää käyttämättä verovelvollisen verojen suorituksiksi, vaikka se on ilmoitettu suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella, jos on ilmeistä, että suorituksen saaja ja ennakonpidätysvelvollinen ovat yhdessä toimineet siten, että maksamatta jätetyltä verolta vältyttäisiin. Suorituksen saajan verotusta voidaan tällöin oikaista 57 §:ssä tarkoitetulla tavalla jälkiverotuksin kahden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta lukien, jonka aikana pidätyksen maksamatta jättäminen on todettu.

Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

34 §

Verotuksessa hyväksi luettavat ennakot

Ennakon täydennysmaksu *luetaan verovuoden verojen hyväksi, jos täydennysmaksu on maksettu viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä.* Täydennysmaksu kohdistetaan ensisijaisesti verovuodelta maksamatta oleville ennakoille ja niiden viivekoroille.

34 a §

Maksamatta jätetyn ennakonpidätyksen jättäminen käyttämättä

Maksamatta jätetty ennakonpidätys voidaan jättää käyttämättä verovelvollisen verojen suorituksiksi, vaikka se on ilmoitettu suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella, jos on ilmeistä, että suorituksen saaja ja ennakonpidätysvelvollinen ovat yhdessä toimineet siten, että maksamatta jätetyltä verolta vältyttäisiin. Suorituksen saajan verotusta voidaan tällöin oikaista 56 §:ssä tarkoitetulla tavalla *verovelvollisen vahingoksi* kahden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta lukien, jonka aikana pidätyksen maksamatta jättäminen on todettu. *Suorituksen saajan suoritettavaksi on tällöin määrättävä myös veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukainen veronlisäys ja veronkorotus.*

44 §

Jäännösveron koron ja palautuskoron laskeminen

Korko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään tai ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun.

Jos verovelvollinen suorittaa ennakkoa verovuotta seuraavan vuoden maaliskuun 31 päivän jälkeen, korko lasketaan ennakon suorittamispäivää seuraavasta päivästä lukien 1 momentissa tarkoitettuun päivään siten, että suoritettu ennakko otetaan huomioon. Ennakon suoritusta edeltäneeltä ajalta korko lasketaan 1 momentin mukaisesti ennakon suorituspäivään.

44 §

Jäännösveron koron ja palautuskoron laskeminen

Korko lasketaan verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään tai ennakonpalautuksen palautuskuukautta edeltävän kuukauden loppuun.

Jos verovelvollinen suorittaa ennakkoa *tai ennakon täydennysmaksua* verovuotta seuraavan vuoden tammikuun 31 päivän jälkeen, korko lasketaan ennakon *tai täydennysmaksun* suorittamispäivää seuraavasta päivästä lukien 1 momentissa tarkoitettuun päivään siten, että suoritettu ennakko *tai täydennysmaksu* otetaan huomioon. Ennakon *tai täydennysmaksun* suoritusta edeltäneeltä ajalta korko lasketaan 1 momentin mukaisesti ennakon *tai täydennysmaksun* suorituspäivään. *Ennakon täydennysmaksuun rinnastetaan jäännösverona suoritettu määrä, jonka verovelvollinen suorittaa viimeistään kuukautta ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä.*

51 §

Verolippu ja verotustodistus

Kun verovirasto on toimittanut verotuksen, verovelvolliselle lähetetään verolippu, johon merkitään tiedot verovelvollisen tuloista ja varoista, veroista ja maksuista, veronpalautuksesta ja jäännösverosta sekä verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen. Verovelvolliselle lähetetään myös selvitys verotuksen perusteista sekä ohjeet siitä, miten verotukseen voidaan hakea muutosta.

51 §

Verotuspäätös ja verotustodistus

Verovelvolliselle lähetetään verotuksesta verotuspäätös selvityksineen verotuksen perusteista ja ohjeet siitä, miten verotukseen voidaan hakea muutosta. Selvitykseen merkitään tiedot verovelvollisen tuloista ja varoista, veroista ja maksuista, veronpalautuksesta ja jäännösverosta sekä verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen.

55 §

Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi

Jos verovelvolliselle on virheen johdosta

55 §

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta

pantu liikaa veroa, verotus on oikaistava (*veronoikaisu verovelvollisen hyväksi*), jolle ei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.

56 §

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu taikka jos verotus on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan, verotus on oikaistava (*veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi*), jolle ei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan tehdä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.

verovelvolliselle on pantu liikaa veroa, verovirasto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista verovelvollisen hyväksi siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

56 §

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero, verovirasto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä seuraavan vuoden alusta. Verotusta ei tällöin voida kuitenkaan oikaista, jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinanvarainen tai epäselvä.

Siltä osin kuin kysymys on veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä taikka verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Siltä osin kuin verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä

57 §

Jälkiverotus

Jos verovelvollinen sen johdosta, että hän on jättänyt antamatta veroilmoituksen taikka antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan, on jäänyt kokonaan tai osaksi verottamatta, on hänen suoritettavakseen määrättävä se vero, joka mainitusta syystä on jäänyt hänelle panematta, sekä säädetty veronlisäys ja veronkorotus (*jälkiverotus*).

Jälkiverotus voidaan toimittaa viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.

57 a §

Jälkiverotuksella lisättävän tulon siirto

Jos jälkiverotuksen yhteydessä lisättävän tulon yhteismäärä on asetuksella säädettyä määrää pienempi, lisäys voidaan tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Lisätyn tulon johdosta ei peritä tällöin veronlisäystä.

59 §

Jälkiverotuksen ja veronoikaisun kohdistaminen kuolinpesään

Verovelvollisen kuoltua toimitettava jälkiverotus ja veronoikaisu kohdistetaan kuolinpesään. Jälkiverotus on tällöin toimitettava kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu verovirastolle.

seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

57 §

Verotuksen oikaisua koskevia erityisiä säännöksiä

Jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen tai muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi on määrättävä myös veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukainen veronlisäys ja veronkorotus.

Verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös oikaisusta on tehty ennen määräajan päättymistä.

57 a §

Verotuksen oikaisun johdosta lisättävän tulon siirto

Jos verotuksen oikaisun yhteydessä lisättävän tulon yhteismäärä on pienempi kuin 4 000 euroa, lisäys voidaan tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Lisätyn tulon johdosta ei peritä veronlisäystä.

59 §

Verotuksen oikaisun kohdistaminen kuolinpesään

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

63 §

Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle

63 §

Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle

Edellä 1 momentissa säädetyistä poiketen verovelvollinen voi hakea oikaisuvaatimuksella muutosta verotukseen siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

64 §

Oikaisuvaatimuksen määräaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä oikaisuvaatimus kahdeksan kuukauden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä.

64 §

Oikaisuvaatimuksen määräaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä oikaisuvaatimus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

67 §

Valitusaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä valitus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä valitus kahdeksan kuukauden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä saadaan tämän määräajan estämättä valittaa 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitse-

67 §

Valitusaika

Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä valitus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroasiamiehen, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen on kuitenkin tehtävä valitus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä saadaan tämän määräajan estämättä valittaa 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitse-

Voimassa oleva laki

mäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Edellä mainittujen viranomaisten valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

75 §

*Seurannaismuutos**Ehdotus*

semäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Edellä mainittujen viranomaisten valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

75 §

Seurannaismuutos

Verovirasto voi muuttaa verovelvollisen verotusta myös silloin, kun verovelvollisen muuta kuin tämän lain mukaan toimitettua verotusta on muutettu tämän lain mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla.

77 §

Korkojen laskeminen muutostilanteessa

Verovuoden jäännösveron korko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainitusta päivästä tai, jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Jälkiverotuksen yhteydessä jäännösveron korko lasketaan mainitusta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun.

Verovuodelta maksettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää *tai täydennysmaksun maksupäivää* seuraavasta päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainituista päivistä tai, jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. Jälkiverotuksen yhteydessä maksettava yhteisökorko lasketaan verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuu-

77 §

Korkojen laskeminen muutostilanteessa

Verovuoden jäännösveron korko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuotta seuraavan vuoden *helmikuun* 1 päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainitusta päivästä tai, jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. *Jos verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi määrätään veronlisäys*, jäännösveron korko lasketaan mainitusta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun.

Verovuodelta maksettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Palautettava yhteisökorko lasketaan verotuksen muutoksen johdosta palautettavalle verolle ja veronkorotukselle mainituista päivistä tai, jos vero on suoritettu myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään. *Jos verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi määrätään veronlisäys*, maksettava yhteisökorko lasketaan verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä verovelvollisen verotuksen päättymistä seu-

kauden loppuun.

Uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä jäännösveron korko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron maksettavalle erotukselle verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron palautettavalle erotukselle mainitusta päivästä tai, jos maksu on tapahtunut myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään.

raavan toisen kuukauden loppuun.

Uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä jäännösveron korko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron maksettavalle erotukselle verovuotta seuraavan vuoden *helmikuun* 1 päivästä uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä määrättävään eräpäivään. Palautuskorko lasketaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa määrättävän veron ja kumotun verotuksen perusteella kertyneen veron palautettavalle erotukselle mainitusta päivästä tai, jos maksu on tapahtunut myöhemmin, maksupäivästä palautuspäivään.

Jäännösveron korko on muutostilanteessa 43 §:n 2 momentissa säädetyn suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Maksettava yhteisökorko on muutostilanteessa 40 §:n 1 momentissa säädetyn suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta yhteisökorko on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä.

78 §

Muutosten toteuttaminen

Seurannaismuutos ja muutoksenhaun johdosta tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan ja tehtyihin päätöksiin haetaan muutosta noudattaen soveltuvin osin, mitä veronoikaisusta säädetään.

Tässä pykälässä tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka veronoikaisun tai jälkiverotuksen edellytykset puuttuvat.

78 §

Muutosten toteuttaminen

Seurannaismuutos ja muutoksenhaun johdosta tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan *noudattaen soveltuvin osin mitä verotuksen oikaisusta 55 ja 56 §:ssä säädetään*. Tehtyihin päätöksiin haetaan muutosta *sen mukaan, mitä muutoksen hakemista verotuksen oikaisua koskevaan päätökseen 62—65 §:ssä säädetään*.

Tässä pykälässä tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka *verotuksen oikaisun* edellytykset puuttuvat.

93 a §

Sähköinen asiointi ja allekirjoittaminen

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Lain 16 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 annettaviin tietoihin. Lain 30, 34 a, 55—57 a ja 59 §:ää, 63 §:n 3 momenttia, 64 §:n 1 momenttia sekä 67, 75, 77 ja 78 §:ää sovelletaan kuitenkin ensimmäisen kerran vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa.

Lain 77 §:ssä tarkoitettu jäännösveron korko ja palautuskorko lasketaan kuitenkin verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Poiketen siitä, mitä 49 §:ssä säädetään, valtionvarainministeriö voi määrätä, että vuodelta 2005 toimitettava verotus päättyy viimeistään 30 päivänä marraskuuta 2006.

Jos muualla lainsäädännössä viitataan verotusmenettelystä annetun lain veronoi-kaisua verovelvollisen vahingoksi koskeviin säännöksiin, sovelletaan 56 §:n 3 momentin säännöstä verotuksen oikaisusta. Jos muualla lainsäädännössä viitataan verotusmenettelystä annetun lain säännöksiin jälkiverotuksesta, sovelletaan 56 §:n 4 momentin säännöstä verotuksen oikaisusta.

3.

Laki**veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan veronlisäyksestä ja viivekorosta 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1556/1995) 5 §:n 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

5 §

5 §

Viivekoron laskeminen

Viivekoron laskeminen

Jos verovelvolliselta kannetaan jäännösve-roa ennakon maksamatta jättämisen vuoksi, viivekorko lasketaan tälle määrälle veron eräpäivään, mainittu päivä mukaan lukien. Osittain maksamatta jätetyille ennakon erille viivekorko lasketaan osasuorituksen maksu-päivästä alkaen. Jos kannossa maksuunpantu ennakko on määrättävää veroa suurempi, peritään liikaa maksuunpannulle ennakon osuudelle viivekorkoa yhteisöiltä ja yh-teisetuuksilta veroilmoituksen viimeiseen jättöpäivään ja muilta verovelvollisilta ve-rovuotta seuraavan vuoden maaliskuun vii-meiseen päivään saakka.

Jos verovelvolliselta kannetaan jäännösve-roa ennakon maksamatta jättämisen vuoksi, viivekorko lasketaan tälle määrälle veron eräpäivään, mainittu päivä mukaan lukien. Osittain maksamatta jätetyille ennakon erille viivekorko lasketaan osasuorituksen maksu-päivästä alkaen. Jos kannossa maksuunpantu ennakko on määrättävää veroa suurempi, peritään liikaa maksuunpannulle ennakon osuudelle viivekorkoa yhteisöiltä ja yh-teisetuuksilta veroilmoituksen viimeiseen jättöpäivään ja muilta verovelvollisilta ve-rovuotta seuraavan vuoden *tammikuun* vii-meiseen päivään saakka.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

5.

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 165 §:n 3 momentti, 183 §:n 5 momentti, ja 187 §:n 2 momentti, ,
 sellaisina kuin niistä ovat 165 §:n 3 momentti laissa 971/2002 ja 183 §:n 5 momentti laissa 1767/1995, ja
lisätään 165 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1486/1994 ja mainitussa laissa 971/2002, uusi 4 momentti, 178 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 1486/1994 ja laissa 1265/1997, uusi 4 momentti, 179 §:ään siitä lailla 1072/2003 kumotun 3 momentin tilalle uusi 3 momentti ja lakiin siitä lailla 649/1995 kumotun 220 §:n tilalle uusi 220 § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

165 §

165 §

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta veroviranomaisille sähköisesti annettaviin ilmoituksiin.

Ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti.

178 §

178 §

Vero katsotaan määrätyksi määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä.

179 §

179 §

Jälkiverotuksen katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä.

183 §

Milloin veron määrääminen perustuu valtion puolesta tehtyyn valitukseen sekä milloin valtiolle on perittävä verovelvollisen jo maksama, mutta hänelle takaisin maksettu vero, veronlisäys on määrältään veronkantoasetuksen 11 §:ssä tarkoitetun koron suuruinen.

187 §

Takaisin maksettavalle verolle maksetaan veronkantoasetuksessa (903/78) säädetty korko. Korko lasketaan tilikautta seuraavan toisen kalenterikuukauden lopusta tai, jos kysymys on verosta, jonka verovelvollinen on maksanut vasta mainitun ajankohdan jälkeen, maksupäivästä.

183 §

Jos veron määrääminen perustuu valtion puolesta tehtyyn valitukseen sekä jos valtiolle on perittävä verovelvollisen jo maksama, mutta hänelle takaisin maksettu vero, veronlisäys on määrältään *veronkantolain (611/1978) 27 b §:ssä* tarkoitetun koron suuruinen.

187 §

Takaisin maksettavalle verolle maksetaan *veronkantolain 27 b §:ssä* säädetty korko. Korko lasketaan tilikautta seuraavan toisen kalenterikuukauden lopusta tai, jos kysymys on verosta, jonka verovelvollinen on maksanut vasta mainitun ajankohdan jälkeen, maksupäivästä.

220 §

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettua lakia (13/2003).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

8.

Laki**verontilityslain 8 ja 16 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 10 päivänä heinäkuuta 1998 annetun verontilityslain (532/1998) 8 ja 16 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

8 §

Lopputilitys

Verovuodelta tehtävä seitsemäs oikaisutilitys on lopputilitys, jonka jälkeen kysymyksessä olevalta verovuodelta ei tehdä verovuosi-kohtaisia tilityksiä.

16 §

Verovuosi-kohtainen tilittäminen

Verovuotta seuraavan seitsemännen kalenterivuoden jälkeen verovuodelta ei tehdä verovuosi-kohtaisia tilityksiä. Verovuodelta kertyvät ja palautettavat yhteisöverot tilitetään vanhimman verovuosi-kohtaisesti tilitettävän verovuoden jako-osuuksien mukaisesti.

Ehdotus

8 §

Lopputilitys

Verovuodelta tehtävä *viides* oikaisutilitys on lopputilitys, jonka jälkeen kysymyksessä olevalta verovuodelta ei tehdä verovuosi-kohtaisia tilityksiä.

16 §

Verovuosi-kohtainen tilittäminen

Verovuotta seuraavan *viidennen* kalenterivuoden jälkeen verovuodelta ei tehdä verovuosi-kohtaisia tilityksiä. Verovuodelta kertyvät ja palautettavat yhteisöverot tilitetään vanhimman verovuosi-kohtaisesti tilitettävän verovuoden jako-osuuksien mukaisesti.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2006.

Lakia sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2006 ja sen jälkeen toimitettaviin lopputilityksiin.

9.

Laki**kiinteistöverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 20 päivänä heinäkuuta 1992 annetun kiinteistöverolain (654/1992) 24 ja 25 § sekä 26 §:n 1 ja 3 momentti,
 sellaisina kuin ne ovat, 24 § osaksi laissa 1069/2003, 25 § osaksi laissa 1560/1995 ja 26 §:n 1 ja 3 momentti laissa 506/1998, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

24 §

24 §

*Verolippu**Verotuspäätös*

Verovelvolliselle, jolle on maksuunpantu kiinteistöveroa, on lähetettävä verolippu sekä valitusosoitus.

Verolippuun merkitään verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomainen yhteystietoineen, kiinteistöt, joista verovelvollisen on suoritettava veroa, näiden kiinteistöjen arvot sekä suoritettavan veron määrä. Jos rakennus sijoittuu 12—14 §:ssä tarkoitettuihin luokkiin, myös tämä merkitään verolippuun.

Verovelvolliselle, jolle on maksuunpantu kiinteistöveroa, on lähetettävä *verotuspäätös* ja valitusosoitus.

Verotuspäätökseen merkitään verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomainen yhteystietoineen, kiinteistöt, joista verovelvollisen on suoritettava veroa, näiden kiinteistöjen arvot sekä suoritettavan veron määrä. Jos rakennus sijoittuu 12—14 §:ssä tarkoitettuihin luokkiin, myös tämä merkitään *verotuspäätökseen*.

25 §

25 §

*Veronkorotus ja verotuksen muuttaminen**Veronkorotus, verotuksen oikaisu ja seurannaismuutos*

Veronkorotuksesta, veronoikaisusta, jälki-verotuksesta ja seurannaismuutoksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä verotusmenettelystä annetussa laissa niistä säädetään.

Veronkorotuksen tai jälkiverotuksen edellytyksiä arvioitaessa otetaan verovelvollisen antamina tietoina huomioon edellä 16 §:ssä tarkoitettua kehotuksesta annettujen tietojen lisäksi ne tiedot ja asiakirjat, jotka verovelvollinen on antanut tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamista varten.

Veronkorotuksesta, *verotuksen oikaisusta* ja seurannaismuutoksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä verotusmenettelystä annetussa laissa niistä säädetään.

Veronkorotuksen tai *verotuksen oikaisun* edellytyksiä arvioitaessa otetaan verovelvollisen antamina tietoina huomioon 16 §:ssä tarkoitettua kehotuksesta annettujen tietojen lisäksi ne tiedot ja asiakirjat, jotka verovelvollinen on antanut tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamista varten.

26 §

Muutoksenhaku veroviraston ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen

Tämän lain mukaan verovelvollinen tai se, joka on veron suorittamisesta joko julkis- tai yksityisoikeudellisella perusteella vastuussa, samoin kuin kiinteistön sijaintikunnan määräämä veroasiamies tai kiinteistön sijaintikunta saa hakea muutosta verotukseen kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus tehdään verotuksen oikaisulautakunnalle siihen verovirastoon, joka on toimittanut verotuksen tai jonka olisi tullut toimittaa verotus. Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen haetaan valittamalla muutosta siltä lääninoikeudelta, jonka tuomiopiirissä asianomainen kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus on toimitettu verovelvollisen kotikunnassa, siltä lääninoikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos puolisoilla, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri lääninoikeuksien tuomiopiirissä, oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta miehen kotikunnan lääninoikeudelta.

Edellä 21 §:ssä tarkoitettuun ennakkoratkaisuun haetaan valittamalla muutosta siltä lääninoikeudelta, jonka tuomiopiirissä kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus toimitetaan verovelvollisen kotikunnassa, siltä lääninoikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos puolisoilla, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri lääninoikeuksien tuomiopiirissä, ennakkoratkaisuun haetaan muutosta miehen kotikunnan lääninoikeudelta. Valitusoikeus on ennakkoratkaisun hakijalla, kiinteistön sijaintikunnan määräämällä veroasiamiehellä ja kiinteistön sijaintikunnalla. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa verovirastoon. Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisun tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

26 §

Muutoksenhaku veroviraston ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen

Tämän lain mukaan verovelvollinen tai se, joka on veron suorittamisesta joko julkis- tai yksityisoikeudellisella perusteella vastuussa, samoin kuin kiinteistön sijaintikunnan määräämä veroasiamies tai kiinteistön sijaintikunta saa hakea muutosta verotukseen kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus tehdään verotuksen oikaisulautakunnalle siihen verovirastoon, joka on toimittanut verotuksen tai jonka olisi tullut toimittaa verotus. Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen haetaan valittamalla muutosta siltä *hallinto-oikeudelta*, jonka tuomiopiirissä asianomainen kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus on toimitettu verovelvollisen kotikunnassa, siltä *hallinto-oikeudelta*, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos *henkilöillä*, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri *hallinto-oikeuksien* tuomiopiirissä, oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta *siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu sen puolison kotikunta, jonka mukaan toimivaltainen verovirasto verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 3 momentin nojalla määrätty.*

Edellä 21 §:ssä tarkoitettuun ennakkoratkaisuun haetaan valittamalla muutosta siltä *hallinto-oikeudelta*, jonka tuomiopiirissä kiinteistö sijaitsee tai, jos verotus toimitetaan verovelvollisen kotikunnassa, siltä *hallinto-oikeudelta*, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta on. Jos *henkilöillä*, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri *hallinto-oikeuksien* tuomiopiirissä, ennakkoratkaisuun haetaan muutosta *siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu sen puolison kotikunta, jonka mukaan toimivaltainen verovirasto verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 3momentin nojalla määrätty.* Valitusoikeus on ennakkoratkaisun hakijalla, kiinteistön sijaintikunnan määräämällä veroasiamiehellä ja kiinteistön sijaintikunnalla. Valituskirjelmä on toimitet-

tava valitusajassa verovirastoon. Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisun tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 200 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2007 toimitettavassa kiinteistöverotuksessa.
