

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä
annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia ja ennakkoperintälakia.

Verotusmenettelystä annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi uudet säännökset verotusmenettelyn yleisistä periaatteista. Säännökset koskevat luottamusperiaatetta, verotuksen viivästysseuraamusten kohtuullistamista, määrääjän asettamista verovelvolliselle, asian selvittämisvelvollisuutta, näytön arvioimista sekä verotuspäätöksen perustelemisselvollisuutta.

Lisäksi lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan vähäiset jälkiverotuksen yhteydessä tehtävät lisäykset tuloon voitaisiin lisätä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole vielä päättynyt. Veronkorotus yhtiön verotettavaan tuloon olisi mahdollista määrätä silloinkin, kun oikaistun verotuksen muutokset vaikuttavat verotettavan tulon määrään vasta kyseisen verovuoden jälkeisinä verovuosina. Veronoi-kausua koskevaa säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että veronoi-kausua voitaisiin tehdä

verovelvollisen vahingoksi myös silloin, kun toimitettu verotus perustuu sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin. Arvioverotuksen toimittamiselle asetettaisiin lisäedellytykseksi se, että verovelvollisen voidaan epäillä salanneen tulojaan. Tappio ehdotetaan vahvistettavaksi, vaikka verovelvollinen ei olisi antanut kehotuksesta veroilmoitustaan. Lisäksi ehdotetaan verotusmenettelystä annetussa laissa olevat teknisluonteiset, verotuksen toimittamiseen liittyvät säännökset yhdistettäväksi omaksi säännöksekseen.

Ennakkoperintälakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että verovelvollinen voitaisiin uudelleen merkitä ennakkoperintärekisteriin nykyisen kahden vuoden sijasta viimeistään vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun ne on hyväksytty ja vahvistettu.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila ja sen arviointi

1.1. Laki verotusmenettelystä

Yleistä

Verotusmenettelystä annettu laki (1558/1995, jäljempänä *verotusmenettelylaki*), tuli voimaan 1996 vuoden alusta. Samaan aikaan lain säätämisen kanssa säädettiin uusi verohallintolaki (1557/1995). Uudistuksella haluttiin paitsi selvittää verotuksen organisaatiota koskevaa systematiikkaa myös yksinkertaistaa verotuslaissa

(482/1958) olleita menettelysäännöksiä sekä delegoida enemmän päätösvaltaa verohallinnossa silloisille lääninverovirastoille. Verotuslain yksityiskohtaisista menettelysäännöksistä haluttiin luopua siltä osin kuin samoista asioista oli jo säädetty hallintomenettelylaissa (598/1982) ja tiedoksiannosta hallintoasioissa annetussa laissa (232/1966).

Verotusmenettely on osa hallintomenettelyä. Hallintomenettelyä koskeva yleislaki on hallintomenettelylaki. Hallintomenettelyllä tarkoitetaan hallintomenettelylain 1 §:n 2 momentin mukaan hallintoasian käsittelyä viranomaisessa, ei kuitenkaan hallintolain-

käyttöä. Hallintomenettelyä ei ole myöskään esitutkinta rikosasiassa, poliisitutkinta eikä ulosotto. Hallintomenettelylaki on toissijainen. Jos muussa laissa tai ennen hallintomenettelylain voimaantuloa annetussa asetuksessa on siitä poikkeavia säännöksiä, noudatetaan niitä säännöksiä hallintomenettelylain sijasta.

Verotusmenettelyä ohjaa ensisijaisesti verotusmenettelylaki sekä eri verolaeissa olevat menettelyä koskevat säännökset. Jos menettelyä koskevasta asiasta ei säädetä verolaeissa, sovelletaan hallintomenettelylakia. Keskeisiä, myös verotusmenettelyssä sovellettavia hallintomenettelylain säännöksiä ovat muun muassa kuulemismenettelyä, päätösten perustelemista ja osaltaan myös asian selvittämistä koskevat säännökset. Hallintomenettelylain ja verolakien säännökset voivat myös täydentää toisiaan.

Verotusmenettelylakia säädettäessä verotuksen toimittamista koskevia säännöksiä otettiin niukasti lakiin. Kaksinkertaisen säättämisen sijaan katsottiin, että hallintomenettelylain säännöksillä voitiin riittävästi ratkaista verotusmenettelyssä esiin tulevat tilanteet.

Yhteiskunnassa käyty keskustelu on osoittanut, että kansalaiset tuntevat verotusmenettelyyn liittyvän eräitä oikeusturvaa vaarantavia piirteitä. Eri verovelvollistahoilta ja elinkeinoelämän järjestöiltä saadun palautteen perusteella on käynyt ilmi, että hallintomenettelylaissa säädetyin lisäksi verotusmenettelylakiin olisi syytä ottaa omia erityissäännöksiä, joissa määriteltäisiin tarkemmin verotuksen toimittamiseen liittyvät vaiheet. Erityisesti veroasian selvittämistä ja näyttövelvollisuutta sekä päätösten perusteluja koskevan sääntelyn on katsottu vaativan korjaamista verovelvollisten oikeusturvan paremmaksi toteutumiseksi. Samalla kun verovelvollisten oikeusturva parantuisi, tulisivat verotusmenettelyssä esiintyvät erityispiirteet paremmin huomioiduiksi.

Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on tärkeää, että verovelvollinen tietää kulloinkin, mitkä oikeudet ja velvollisuudet hänelle verotusmenettelyssä kuuluvat. Tarve oikeuksien ja velvollisuuksien täsmentämiseen sijoittuu ajallisesti erityisesti veroasian selvittämisen alkamisesta, toisin sanoen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä, varsinaiseen päätöksen tekemiseen.

Valtiovarainministeriö asetti 7 päivänä helmikuuta 1997 verotuksen oikeusturvatyöryh-

män, jonka tuli selvittää verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyviä ongelmia. Työryhmä ehdotti muistiossaan (VM työryhmämuistioita 36/97) muun muassa verotusmenettelylakiin useita muutoksia, joilla verotuksen toimittamisen yleiset periaatteet tulisivat nykyistä tarkemmin säädellyiksi. Samalla työryhmä ehdotti arvioverotukseen eräitä muutoksia sekä eräitä muita muutoksia verotusmenettelylakiin. Työryhmä teki välimuistiossaan (VM 17/97) muun muassa ennakkoprintärekisteriä ja osakeyhtiön sivuuttamista koskevia ehdotuksia.

Verotusmenettelylain yleiset periaatteet

Verotusmenettelylain 26 § sisältää verotuksen toimittamista koskevat yleiset periaatteet. Yleisiin periaatteisiin kuuluvat muun muassa säännökset verotuksen puolueettomuudesta ja verovelvollisen kuulemisesta.

Puolueettomuusperiaate tarkoittaa sitä, että verotusta toimitettaessa on otettava tasapuolisesti huomioon sekä veronsaajien että verovelvollisen etu. Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos toimitetaan veronoikeyksä tai jälkiverotus verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla kuulluksi.

Viime vuosina hallinnosta käydyssä keskustelussa on tärkeän aseman saanut niin sanottu luottamusperiaate. Luottamusperiaate verotuksessa tarkoittaa sitä, että vilpittömässä mielessä olevalla verovelvollisella on oikeus luottaa hänelle veroasiassa annettuihin ohjeisiin sekä viranomaisen aikaisemmin noudattamaan käytäntöön. Verovelvolliselle annettava luottamuksen suoja ilmenee silloin, kun verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti.

Luottamusperiaatteeseen kuuluu lisäksi muun muassa verovelvollisille epäedullisten takautuvien tulkintojen sekä verotusta kiristävän takautuvan lainsäädännön välttäminen ja verohallinnon mahdollisimman nopea kannanotto esiin tuleviin uudenlaisiin verotustilanteisiin.

Kysymys verovelvolliselle annettavasta luottamuksen suojasta tulee esiin muun muassa osakeyhtiön sivuuttamisen yhteydessä. Osakeyhtiö saatetaan sivuuttaa verotuksessa verotusmenettelylain 28 §:n nojalla ja yhtiön nimissä ilmoitettu tulo verottaa osakkaan tai tämän lähipiirin tulona. Verotuksen

oikeusturvatyöryhmä käsitteli välimuistiossaan osakeyhtiön sivuuttamista. Työryhmä ehdotti ratkaisumallia, jossa lainsäädännöllä osakeyhtiön sivuuttamista rajoitettaisiin, paitsi silloin kun sen nimissä saatu tulo on palkkatuloa tai siihen rinnastettavissa olevaa tuloa. Selkeydestään huolimatta malliin liittyy ongelmia, kuten esimerkiksi ansiotulon luonteisen tulon muuntamismahdollisuus yhteisön tuloksi ja epäneutraalisuus palkkatulojen ja henkilökohtaisten sivutulojen verokohtelun välillä. Työryhmän käsittelemän vaihtoehtoisen mallin mukaan elinkeinotoiminnasta saatu tulo verotettaisiin yhteisön tulona.

Osakeyhtiö on sivuutettu verotuksessa muun muassa silloin kun yhtiön ainoa toimeksiantaja on ollut entinen työnantaja tai toimeksiantajien lukumäärä on ollut muutoin alhainen, yhtiön toiminta on ollut sivutoimista, yhtiön liikevaihto on ollut pieni, yhtiö ei ole maksanut palkkoja, yhtiöllä ei ole ollut omia toimitiloja eikä osakkaan lisäksi muita työntekijöitä tai yhtiön käyttöomaisuuden määrä on ollut pieni. Tulon on tällöin katsottu syntyneen osakkaan henkilökohtaisesta työpanoksesta. Osakeyhtiön sivuuttamista koskevaa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä on syntynyt runsaasti. Viimeaikaisissa ratkaisuissa sivuuttamista ei ole hyväksytty.

Erityisesti jälkiverotuksin tapahtuva sivuuttaminen heikentää verovelvollisen oikeusturvaa silloin, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ilmoittaessaan tulon yhtiön tulona eikä henkilökohtaisena tulonaan ja verovelvollisella on ollut perusteltu syy uskoa, että veroviranomainen on aikaisempien verovuosien osalta hyväksynyt toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa. Tällä perusteella korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussa KHO 6.11.1997 taltio 2826, että aikaisempina vuosina toimitettu verotus antoi verovelvolliselle luottamuksensuojaa ja jätti tapauksessa osakeyhtiön sivuuttamatta.

Sittemmin myös Verohallitus on sivuuttamiseen liittyvien oikeusturvaongelmien välttämiseksi koulutuksessaan ohjeistanut verohallintoa suhtautumaan pidättyvästi osakeyhtiöiden sivuuttamiseen. Jälkiverotukseen liittyvien oikeusturvaongelmien poistamiseksi verohallinto on lisäksi ryhtynyt opastamaan toimintaansa aloittelevia yrityksiä sekä järjestänyt tiedotustilaisuuksia ja neuvontakäyn-tejä. Yritysten verotukselliseen asemaan on näin pyritty ottamaan kantaa jo yritystoimin-

nan alkuvaiheissa.

Osakeyhtiön sivuuttamisen kategorinen kieltäminen lainsäädäntötoimin korostaisi pääomatulojen ja ansiotulojen verotuksen eroon liittyviä ongelmia, joita on hallituksen viimeaikaisilla toimilla pyritty rajoittamaan. Verosuunnittelupaine ansiotulojen muuttamiseksi pääomatuloiksi kasvaisi, mikä johtaisi ansiotulojen veropohjan rapautumiseen. Osakeyhtiön sivuuttamisen kieltäminen lainsäädäntöä muuttamalla ei ole täten perusteltua. Sivuttamiseen liittyviä oikeusturvaongelmia voidaan vähentää lisäämällä verovelvolliselle annettavaa luottamuksen suojaa sekä määrittämällä yhtiöiden verotuksellinen asema jo säännönmukaisen verotuksen yhteydessä.

Verovelvollinen voi hakea enakkokannanottoa tulevaan verotukseensa verovirastolta tai keskusverolautakunnalta enakkotiedon tai ennakkoratkaisun muodossa. Annettu enakkotieto tai ennakkoratkaisu sitoo verotuksen toimittavaa viranomaista. Ennen enakkotiedon tiedoksiantoa verovelvolliselle veroviraston on hankittava veronsaajan verosiamieheltä ilmoitus siitä, käyttääkö tämä oikeuttaan hakea muutosta verotukseen, joka on toimitettu enakkotiedossa tarkoitetulla tavalla. Tämän niin sanotun valitusvaraaman käyttö heikentää enakkotiedolla annettavaa luottamuksen suojaa. Asiamiesten valitusvaraaman käyttö on Verohallituksen tilastoinnin perusteella ollut kuitenkin suhteellisen vähäistä.

Verotusmenettelylaissa ei nykyisin ole säännöstä, jolla verovelvolliselle annettaisiin vilpittömän mielen perusteella luottamuksen suojaa tulevan verotuksen suhteen muulla tavalla kuin enakkotiedon tai ennakkoratkaisun antamisella. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä luottamuksen suojalle on kuitenkin annettu eräissä tapauksissa merkitystä.

Verotuksen viivästysseuraamukset saattavat muodostaa suuren osan verovelvollisen kokonaisverovelasta. Eräissä tilanteissa näiden seuraamusten kohtuullistaminen voi olla perusteltua jo verotusta toimitettaessa, mutta nykysäännöksillä se ei ole mahdollista. Kohtuullistaminen voisi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on verovastuuta koskevien säännösten johdosta joutunut maksuvelvolliseksi verovelasta, jonka olemassaolosta hänellä tosiasiaa ei ole ollut edes tietoa. Enakkoperintälaissa (1118/1996) ja veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1556/1995) on eräissä

tilanteissa sovellettavat seuraamuksien kohtuullistamisen mahdollistavat säännökset. Verotusmenettelylain huojennusta koskevilla säännöksillä voidaan pelkät seuraamuksetkin huojentaa.

Verovelvollisten veroviranomaisille laatimat vastineet ja muut selvitykset muodostavat tärkeän osan verotusmenettelyä. Verotusmenettelylaissa ei ole vastineen antamisesta yleissäännöstä, vaan yleissäännöksenä sovelletaan hallintomenettelylain 21 §:ää. Sen mukaan asianosaiselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika asiakirjassa olevan puutteen poistamista, selityksen antamista ja selvityksen esittämistä varten. Samalla on ilmoitettava, ettei määräajan noudattamatta jättäminen estä ratkaisemasta asiaa.

Verovelvollistaholla on koettu, että vastineiden tai muiden selvitysten antamiseen ei aina anneta riittävästi aikaa eikä vastine- ja selvityspyynnöissä riittävästi mainita sitä, mistä seikoista selvitystä erityisesti halutaan. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän verovirastoihin suorittaman kyselyn perusteella selvisi, että pääsääntöisesti vastineen antamiseen annetaan aikaa vähintään 14 päivää ja lisäajan myöntämisessä ollaan joustavia. Erityistapauksissa määräaika voi olla lyhyempikin.

Lähtökohtana veroasian selvittämisessä on verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus. Tämän velvollisuuden lisäksi verotusmenettelylaissa ei ole yleissäännöstä siitä, kenelle asian selvittämisvelvollisuus kuuluu. Selvittämisvelvollisuutta koskevia erityissäännöksiä on muun muassa lain 28 §:ssä (yleinen veronkiertämissäännös) ja 30 §:ssä (selvittämätön omaisuudenlisäys). Tuloverolain (1535/1992) 11 §:n näyttövelvollisuutta koskevan säännöksen mukaan verovelvollisella on näyttövelvollisuus kolme vuotta sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, siitä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Tämän ajan jälkeen näyttövelvollisuus siirtyy veroviranomaisille. Selvittämisvelvollisuutta koskevana yleissäännöksenä verotuksessa sovelletaan hallintomenettelylain 17 §:ää. Hallintomenettelylain mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä. Asianosaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Muiden selvitysten hankkiminen kuuluu viranomaiselle.

Näyttövelvollisuutta koskevat säännökset ovat siis varsin niukat, ja pääasiassa todistustaakan jako tapahtuu sitä koskevien yleisten periaatteiden pohjalta. Verotuksessa ei

vaadita lähtökohtaisesti negatiivisen seikan todistamista. Yleisesti on katsottu sen osapuolen velvollisuutena olevan esittää asiassa näyttöä, jolla on siihen paremmat mahdollisuudet. Verovelvollistaholla on usein koettu, että todistustaakka on pelkästään verovelvollisilla eikä se missään vaiheessa siirry veroviranomaisille. Toisaalta verohallinnon tarkastustoimintaa käsittelevässä tarkastuskertomuksessa 17/97 Valtiontalouden tarkastusvirasto ei päätenyt johtopäätökseen, että näyttövelvollisuus olisi siirtynyt olennaisesti pelkästään verovelvollisen vastuulle.

Verotuksellisten etujen hankkiminen maista, joissa tuloverotuksen taso on matala tai tuloja ei veroteta lainkaan, on yleistynyt viime vuosina. Houkutus siirtää Suomessa verotettavia tuloja tällaisiin matalan verotuksen maihin on suuri. Näytön esittäminen maksun todellisesta luonteesta kuuluu nykyisinkin ensisijaisesti verovelvolliselle, joka tuntee parhaiten oman toimintansa. Käytännössä on kuitenkin esiintynyt ongelmia näyttövelvollisuuden suhteen. Niissä matalan verotuksen valtioissa, joihin todellisuutta vastaamattomiin kirjauksiin perustuvia suorituksia käytännössä suoritetaan, on tiukka pankkialaisuus ja kyseisten maiden viranomaiset ovat haluttomia solmimaan sopimuksia verotusta koskevasta tietojen vaihdosta. Erityisen ongelman muodostavat niin kutsutut verokeitaat, joissa tuloja ei veroteta juuri lainkaan. Näiden verokeitaiden hyödyntäminen verosuunnittelussa aiheuttaa veronsaajille vuosittain suuret verotulojen menetykset.

Verotuspäätösten perustelemisesta ei ole omaa säännöstä verotusmenettelylaissa, vaan päätösten perustelemiseen sovelletaan hallintomenettelylain 24 §:ää. Sen mukaan päätös on perusteltava ilmoittamalla sen perusteena olevat pääasialliset tosiseikat sekä säännökset ja määräykset. Perustelu voidaan jättää esittämättä: 1) jos päätöksellä hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista tai jos perustelemine on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta, 2) jos asia koskee palvelussuhteeseen tai vapaaehtoiseen koulutukseen ottamista taikka sellaisen edun myöntämistä, joka perustuu hakijan ominaisuuksien arvioimiseen tai 3) jos perustelua ei voi laatia viivyttämättä huomattavasti päätöksen antamista. Eri verovelvollistahojen mielestä verotuspäätöksiä ei perustella tarpeeksi. Verotuspäätösten perustelemine on osa toimivaa oikeusturvaa ja yksi hyvälle hallinnolle asetettava ominaisuus. Toisaalta verotuksen

massamenettelyluonteen vuoksi ei päätösten perusteleminen läheskään kaikissa tapauksissa ole käytännössä mahdollista.

Vertailuarvioon perustuva arvioverotus

Arvioverotus toimitetaan verotusmenettelylain 27 §:n nojalla vertailuarvioon perustuen, jos osoittautuu, että verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen.

Arvioverotuksen perustuessa vertailuun samalla alalla ja vastaavissa olosuhteissa toimivien tulotasoon verovelvolliselle saattaa olla vaikeaa osoittaa, että tuloa ei todellisuudessa ole ollut yhtä paljon kuin veroviranomainen väittää. Käytännössä voidaan tällöin lähestyä tilannetta, jossa verovelvollisen tulee todistaa negatiivisen seikan olemassaolo. Veroviranomaisen ei nykyään tarvitse osoittaa verovelvolliselle vertailutietoja. Verovelvollisen oikeusturvan parantamiseksi arvioverotuksessa veroviranomaisten pitäisi pystyä osoittamaan, mihin vertailutietoihin tai verovelvollista koskeviin tietoihin oletta- ma kirjanpidon ulkopuolisesta myynnistä perustuu. Tällöin verovelvollisenkin pystyisi paremmin esittämään vastanäyttöä esimerkiksi siitä, miksi ilmoitettu myynti on pienempi kuin mitä veroviranomainen olettaa sen olevan. Vertailutietojen osoittaminen ei kuitenkaan aina ole mahdollista muun muassa salassapitosäännösten vuoksi.

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, verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentin mukaan lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi 5—30 prosenttia lisäystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0,5—1,0 prosenttia lisäystä varoista, kuitenkin vähintään 5 000 markkaa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Verotuskäytännössä on veronkorotus kat-

sottu voitavan määrätä myös silloin, kun tehty oikaisu ei johda kyseisen verovuoden tulon lisäykseen sen johdosta, että oikaisu vaikuttaa vasta tulevien vuosien verotukseen epäsuoran tuloutumisen johdosta. Oikeustilasta on kuitenkin vallinnut jossain määrin epäselvyyttä.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Veronoikaisu voidaan verotusmenettelylain 56 §:n mukaan tehdä verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu, jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan. Veronoikaisua ei voida tehdä, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on katsottu, että veronoikaisua verovelvollisen vahingoksi ei voida tehdä, jos verotus perustuu sivulliselta saatuihin virheellisiin tietoihin.

Muun muassa palkansaaajien verotusta koskevan tiedon keruu perustuu yhä enemmän sivullisten antamiin tietoihin. Veroehdotusmenettely rakentuu tällaisen tiedonkeruun varaan lähes kokonaan. Verovelvollisen tehtävänä on tarkastaa tietojen oikeellisuus. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on katsottu, että verovelvollisen vahingoksi tehtävä veronoikaisu ei ollut mahdollinen tilanteessa, jossa verotus perustui metsälautakunnan atk-suorasiirtona antamaan 2 A-lomakkeelle siirrettyyn lausuntoon ja todistukseen, jonka sisältö oli sittemmin lääninveroviraston tarkastuksessa todettu paikkansa pitämättömäksi. Verovelvollinen oli palauttanut lomakkeen allekirjoitettuna korjaamatta virheellistä tietoa. Samanlaisesta asiasta veroasiamies oli pyytänyt muutoksenhakulupaa selvittääkseen sen, olisiko jälkiverotusoikeus olemassa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa ei asiamiehelle myönnetty muutoksenhakulupaa.

Ainoaksi keinoksi saada virheellinen verotus edellä mainitun kaltaisessa tilanteessa oikaistuksi olisi veroasiamiehen tekemä oikaisuvaatimus. Kun asiamiehen muutoksenhaku aika päättyy nykyisin verotusvuotta seuraavan vuoden kesäkuun lopussa, jäävät käytännössä tällaiset virheet oikaisematta. Virheellisiin tietoihin perustuvat verotukset saattavat jäädä näin voimaan.

Sivullisen antamat tiedot voivat olla oike-

at, mutta ne tulevat liian myöhään. Yhteisöllä, jonka tilikausi on kalenterivuodesta poikkeava, verotus voi valmistua ennen kuin mahdolliset yhtymäosuudet ja ennakonpidätystiedot saadaan verotuslaskentaan. Myös näissä tilanteissa tulisi olla mahdollista oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi.

1.2. Ennakkoperintälaki

Ennakkoperintälain 25 §:n mukaan suorituksen maksajan on toimitettava ennakonpidätys työ- tai käyttökorvauksesta, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Verovirasto merkitsee ennakkoperintärekisteriin hakemuksesta sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua korvausta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona. Verovirasto voi myös hakemuksetta merkitä ennakkoperintärekisteriin edellä tarkoitettua toimintaa harjoittavan.

Ennakkoperintärekisteristä voidaan 26 §:n mukaan poistaa asianomaisen pyynnöstä tai jos rekisteriin merkitty ei harjoita elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Rekisteristä voidaan poistaa tai jättää rekisteriin merkitsemättä se, joka olennaisesti laiminlyö veronmaksun, kirjanpitovelvollisuuden, verotusta koskevan ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuuden taikka muut velvollisuutensa verotuksessa. Rekisteristä voidaan myös poistaa tai siihen jättää merkitsemättä se, jonka voidaan olettaa aiempien laiminlyöntiensä tai johtamiensa yhteisöjen tai yhtymien aiempien laiminlyöntien perusteella olennaisesti laiminlyövä velvollisuutensa verotuksessa, sekä yhteisö tai yhtymä, jonka voidaan olettaa olennaisesti laiminlyövä velvollisuutensa verotuksessa yhteisöä tai yhtymää johtavan aiempien laiminlyöntien tai tämän johtamien muiden yhteisöjen tai yhtymien laiminlyöntien perusteella.

Ennakkoperintälain 27 §:n mukaan verovirasto merkitsee rekisteristä poistetun hakemuksesta uudelleen rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistettu on oikaissut poistamisen perusteena olleet laiminlyönnit, tai viimeistään kahden vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

Hallituksen esityksessä laiksi ennakkoperintälain ja arvonlisäverolain 1 §:n muuttamiseksi (HE 126/1994) ehdotettiin, että en-

nakkoperintärekisteristä poistettu olisi pääsääntöisesti merkittävä hakemuksesta uudelleen rekisteriin viimeistään kolmen vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta. Esityksen pohjalta annetussa valtiovainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 74/1994 vp) ehdotettiin uudelleen merkintä tapahtuvaksi kahden vuoden kuluttua poistamisesta.

Verotuksen oikeusturvayöryhmä ehdotti välimuistiossaan, että rekisteristä poistettu voitaisiin merkitä takaisin rekisteriin viimeistään vuoden kuluttua, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

Kahden vuoden määräaika rekisteriin takaisinottamisessa on pidetty liian pitkänä ja sen on eräissä tapauksissa katsottu haittavan yrittäjyyden aloittamista uudelleen. Tosin nykysäännöksen mukaan veroviranomaisen ei ole pakko ottaa verovelvollista rekisteriin kahden vuoden jälkeenkään, jos laiminlyöntien jatkumista on pidettävä ilmeisenä. Laiminlyöntien jatkuminen voi olla ilmeistä esimerkiksi silloin, kun rekisteristä poistettu tai tämän johtama yhtiö on rekisteristä poistamisen jälkeenkin jatkanut laiminlyöntejään.

1.3. Erityiskysymykset

Verotuksen oikeusturvayöryhmä ehdotti, että verojen ulosmittaaminen voidaan kieltää tai keskeyttää, jos asian lopputulos on epävarma ja täytäntöönpanoa veron turvaamiseksi ei tarvita. Lisäksi verovelvolliselle ehdotettiin mahdollisuutta asettaa vakuus, jos on ilmeistä, että veronmaksu vaarantuu ulosoton kiellon tai keskeytyksen vuoksi. Oikeusturvayöryhmän ehdotukset ovat valmistavina oikeusministeriössä.

2. Ehdotetut muutokset

2.1. Verotusmenettelylaki

Verotusmenettelylain yleiset periaatteet

Verotusta toimitettaessa sovelletaan niin sanottua puolueettomuusperiaatetta, jonka mukaan verotuspäätöstä tehtäessä sekä verovelvollisen että veronsaajien edut on tasapuolisesti otettava huomioon. Esityksessä ehdotetaan, että puolueettomuusperiaate säilytettäisiin edelleen laissa.

Verovelvolliselle annettavan luottamuksen suojan lisäämiseksi ehdotetaan, että asia on

ratkaistava osittain tai kokonaan verovelvollisen eduksi, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Erityisistä syistä asia voitaisiin ratkaista myös verovelvollisen vahingoksi.

Luottamusperiaatteen soveltaminen lisäisi verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Korkeimman hallinto-oikeuden viime vuosien ratkaisuissa on verovelvollisen luottamuksen suojalle annettu yhä enemmän merkitystä.

Luottamusperiaatteen toteutuminen ei voi verotuksessaan olla rajatonta, vaan se tulisi kohottaa yhdeksi ratkaisua ohjaavaksi periaatteeksi. Luottamusperiaatteen soveltamista voi yksittäistapauksissa rajoittaa muun muassa periaate verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Periaatteita ei välttämättä voida asettaa tärkeysjärjestykseen, vaan yksittäistapauksissa voidaan soveltaa useampakin periaatetta. Luottamusperiaatteella on merkitystä lähinnä tulkinnanvaraisissa tapauksissa, eikä se saa johtaa ilmeisen väärien verotuspäätösten syntymiseen.

Vaikka veroviranomainen päätyy harkinnan jälkeen edellä mainittujen edellytysten vallitessa ratkaisemaan asian verovelvollisen vahingoksi, ehdotetaan, että veroon liittyvät viivästysseuraamukset voitaisiin jättää perimättä osittain tai kokonaan, jos perintä olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi. Verovelvollisen henkilökohtaisille kuten sosiaalisille olosuhteille ei ole tarkoitus antaa tässä kohtuullisuusharkinnassa merkitystä, sillä näiden olosuhteiden arvioiminen sopii paremmin huojennusmenettelyssä tehtäväksi. Viivästysseuraamusten luettelo olisi asiallisesti lähes sama kuin veronhuojennusta koskevan verotusmenettelylain 88 §:ssä, mutta siihen ei kuuluisi veronmaksun lykkäyksen vuoksi maksettava lykkäyskorko. Lykkäyskorko ei kerry ennen maksuunpanoa ja haettaessa veron maksun lykkäystä voidaan eräiden verojen lykkäyksen ehdoista annetussa valtiovarainministeriön päätöksessä (1130/1997) korko jättää erityisen painavista syistä määraamättä kokonaan. Atk-teknisistä syistä viivästysseuraamukset tulisi maksuunpanna, mutta niitä ei perittäisi. Luetteloon ei kuuluisi myöskään veronkorotus, joka voidaan olemassaolevilla säännöksillä jättää määraamattä.

Vastineiden ja muiden selvitysten antami-

seen tulisi verovelvolliselle antaa kohtuullinen määräaika. Yleensä kaksi viikkoa on riittävä vastineen antamiseen. Isomman yrityksen ja monimutkaisen asian ollessa kyseessä voi kuukausikin olla liian lyhyt määräaika. Kahta viikkoa lyhyempikin määräaika tai määräajan asettamatta jättäminen voi poikkeustapauksissa olla perusteltua, jos tapaukseen liittyy esimerkiksi rikosepäilyjä. Tämän johdosta ehdotetaan, että verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Määräajan asettamisella pyritään antamaan verovelvolliselle aikaa antaa riittävä ja asianmukainen selvitys tosiasioista. Samalla on kuitenkin taattava, että käsittely ei aiheuttomasti pitkity verotuksen toimittajankaan näkökulmasta. Määräajan pituutta rajoittaa se, että verotusprosessia ohjaa leimallisesti sen liittyminen tiettyyn ajanjaksoon, jolloin verotuksen on valmistuttava. Vastinetta ja selvitystä pyydetessä tulisi mahdollisuuksien mukaan mainita, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi antaa. Tällöin verovelvollinen osaisi jo aikaisessa vaiheessa esittää oikeanlaista näyttöä asian tosiseikoista.

Verolainsäädäntöön ei nykyisin sisälly näyttövelvollisuutta koskevia yleisiä nimenomaisia säännöksiä. Verotuksessa asian selvittäminen alkaa pääsääntöisesti verovelvollisen täyttyessä ilmoittamisvelvollisuutensa. Ilmoittamisvelvollisuus täytetään joko antamalla veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka toimittamalla veroehdotus allekirjoitettuna mahdollisin korjauksin verovirastoon. Verotusta koskevaa tietoa saadaan myös sivullisilta, joita koskee yleinen tai erityinen tiedonantovelvollisuus. Veroviranomaisten saatua tämän perustiedon, voidaan verovalmistelussa vielä pyytää verovelvolliselta lisätietoja tai selvityksiä.

Verotustilanteiden erilaisuudesta johtuen on hyvin vaikea yleisesti määritellä, milloin näyttövelvollisuus veroasiassa siirtyy veroviranomaiselle. Esityksessä ehdotetaan, että selvittämisvelvollisuuden tulee kuulua sekä veroviranomaiselle että verovelvolliselle, sen jälkeen kun ilmoittamisvelvollisuus on täytetty. Pääasiassa sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, tulisi esittää asiassa näyttöä. Veroviranomaisilla on esimerkiksi helpompi pääsy useisiin rekistereihin kuin verovelvollisilla. Samoin veroviranomainen pystyy vaivattomammin selvittämään erilaisia hintatilastoja ja vastaavia, joi-

ta käytetään muun muassa käyvän arvon määrittämisessä verotuksessa. Verovelvollinen pystyy vastaavasti luontevammin esittämään selvitystä muun muassa taloudellista asemaansa koskevista seikoista. Verovelvollisen haluttomuus esittää selvitystä taloudellista asemaansa koskevista seikoista ei laajentaisi veroviranomaisten selvittämismahdollisuutta. Säännökset korostaisivat veroviranomaisille ja verovelvollisille sitä, että selvittämismahdollisuus ei kuulu pelkästään toiselle osapuolelle vaan mahdollisesti myös molemmille tapauksen erityispiirteiden mukaan. Selvittämismahdollisuus voisi olla myös samanaikaista ja toisiaan täydentävää.

Hallintomenettelylain selvittämismahdollisuutta koskevassa 17 §:ssä ei säännellä varsinaisesti todistustaakan jaosta, vaan viranomaiselle ja asianosaiselle kuuluvien tehtävien jakaantumisesta asiaa selvitettyä. Selvittämismahdollisuudesta säättäminen verotusmenettelyssä korostaisi eroa hallintomenettelylakiin, jonka mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä, ja asianomaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vain vaatimuksensa perusteista.

Verotuksessa viranomainen on luonnollisesti se, joka viime kädessä vastaa siitä, että asia tulee selvitettyksi ja päätetyksi. Verovelvollisen yksilölliseen oikeuspiiriin kuuluvista tosiseikoista ja muista tiedossa olevista erityisistä olosuhteista ei voi kuitenkaan hankkia selvitystä ilman, että verovelvollista voidaan vaatia myötävaikuttamaan selvityksen antamisessa, vaikka selvityksen antaminen ei olisi verovelvollisen taloudellisten tai muiden intressien mukaista.

Selvityksen esittäminen ehdotetaan ensisijaisesti verovelvollisen asiaksi silloin kun verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä ja viranomainen ei voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla. Säännöstä sovellettaisiin lähinnä silloin kun oikeustoimen toinen osapuoli sijaitsee sellaisessa valtiossa, jossa verotuksen taso on olennaisesti matalampi kuin Suomessa. Ensisijaisesti säännös tulisi sovellettavaksi verotukseen vaikuttavan oikeustoimen tapahtuessa verovelvollisen ja verokeidasvaltiosta asuvan tai siellä kotipaikan omaavan välillä. Verokeidasvaltioiden viranomaisilta ei käytännössä saada sellaista riittävää tietoa oikeustoimesta tai sen osapuolista, jonka pohjalta verotus voitaisiin toimit-

taa. Verosopimuksissa ovat tietojen vaihtoa koskevat artikkelit, mutta jos niiden nojalla ei tosiasiaa saada riittävää tietoa voisi säännös tulla sovellettavaksi poikkeuksellisesti myös tällöin. Säännöksen tarkoituksena on täsmentää ja korostaa sitä jo vallitsevaa sääntöä, että verovelvollisen on esitettävä selvitystä taloudellisista olosuhteistaan, jotta tämä parhaiten tuntee. Verovelvollisen velvollisuuden korostaminen säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa ei anna aihetta vastakohtaispäättelyyn, että muissa tilanteissa selvitysmahdollisuus olisi automaattisesti veroviranomaisella. Käytännössä säännös tulisi sovellettavaksi lähinnä verotarkastuksen yhteydessä, mutta se voi erityistapauksissa tulla sovellettavaksi myös säännönmukaisessa verotuksessa.

Kun verotuksen toimittava viranomainen on saanut kaikki käytettävissä olevat verotusasiat koskevat tiedot ja selvitykset, ennen päätöksen tekemistä on tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Säännöksellä halutaan korostaa niin sanotun näytön arvioinnin merkitystä päätöksentekoprosessissa oikeaan ratkaisuun päättämiseksi.

Verotuspäätösten perustelujen lisäämiseksi ehdotetaan, että viranomaisella olisi perustelemismahdollisuus silloin, kun poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai kun muutetaan verovelvollisen verotusta veronoinnilla tai jälkiverotuksella verovelvollisen vahingoksi. Perustelemismahdollisuudesta säättäminen on tärkeää sen vuoksi, että perusteluista verovelvolliselle selviää päätöksentekijän tekemä päätely ja johtopäätökset asian tosiseikoista sekä niihin sovellettavista oikeussäännöistä. Perustelut helpottavat verovelvollista laatimaan oikaisu-
pyynnön tai valituksen. Hyvin perusteltu päätös voi saada verovelvollisen vakuuttuneeksi siitä, että jatkovalituksen tekoon ei ole aihetta. Kirjalliset perustelut altistavat päätöksentekijän kritiikille, mikä edistää kansanvaltaista hallintotoiminnan valvontaa. Perusteluilla on merkitystä myös päätöksen toimeenpanevalla viranomaisella samoin kuin mahdollisen valituksen ratkaisijoilla. Perustelupakko koskisi tilanteita, joissa verovelvollisen oikeusturva vaatii eniten suojaa.

Perusteluiden ei tarvitse niissäkään tilanteissa, joissa päätös on pakko perustella, olla kirjoitettuina verovelvolliselle lähetettävässä päätöksessä, mutta niiden tulisi haluttaessa olla saatavilla verotoimistossa. Jälkiverotuk-

sen ja veronoikaisun yhteydessä perustelut lähetetään jo nykyisin verovelvollisille. Tätä käytännöstä ei ole tarkoitus luopua.

Teknisluontoiset säännökset

Verotusmenettelylakiin ehdotetaan säännöstä, johon sisältyisivät tappion vahvistamista, pyörityssääntöjä ja verotuksen toimittavaa viranomaista koskevat muut yleiset säännökset. Ehdotuksella pyritään selkeyttämään verotusmenettelylain 4 luvun systematiikka. Verotuksen toimittamisen yhteydessä osapuolille kuuluvista oikeuksista ja velvollisuuksista säädettäisiin omassa säännöksessään ja teknisluontoiset säännökset muodostaisivat näin oman säännöksensä.

Tappioiden vahvistaminen

Verotusmenettelylain säännös tappioiden vahvistamatta jättämisestä silloin, kun veroilmoitusta ei ole annettu kehoitusta, ehdotetaan kumottavaksi. Tällaisten tapausten määrä on verrattain pieni, mutta tappioiden vahvistamatta jättäminen voi olla kohtuuton seuraamus ilmoitusvelvollisuuden täyttämisen viivästyisestä. Veronkorotuksen määrittämisen mahdollisuus toimii riittävänä sanktiona verovelvollisen laiminlyönnille.

Vertailuarvioon perustuva arvioverotus

Esityksessä ehdotetaan, että arvioverotuksen perustua vertailuarvioon verottamisen lisäedellytykseksi säädetään epäily siitä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Jos vertailutietoja ei voida osoittaa, olisi syy siihen mainittava. Epäily tulojen salaamisesta voisi perustua esimerkiksi vahvaan oletamaan siitä, että kirjanpidossa ilmoitettu myynti ja todellinen myynti eivät vastaa toisiaan. Epäilyksen voisi synnyttää tavarantoimittajilta saadut tiedot tehdyistä ostoista, joita ei ole kirjattu yhtiön kirjanpitoon. Tällöin olisi perusteltua syytä epäillä, että hankittua, mutta kirjanpitoon merkitsemätöntä tavaraa, on myös myyty ohi kirjanpidon. Samoin kirjanpidon menopuolen epäselvyydet voivat antaa syyn epäillä, että tuloja salataan.

Lisäksi ehdotetaan, että veroviranomaisten tulisi osoittaa verovelvolliselle ne vertailutiedot, joihin arvioverotus perustuu. Jos tietoja ilmoittamalla jouduttaisiin paljastamaan arvioverotuksen kohteena olevan elinkeinonharjoittajan kilpailijan liike-tietoja, ei tällaisia

tietoja saa antaa salassapitosäännösten vuoksi.

Veronkorotus

Nykyisen 32 §:n 3 momentin sanamuodon mukaan korotus määrätään lisätulle, mikä on saattanut aiheuttaa epätietoisuutta siitä, voidaanko korotus määrätä, vaikka verotuksen muuttaminen esimerkiksi peitelty osingonjaon johdosta ei johda verovuoden tulon lisäykseen vielä verovuonna. Epätietoisuuden poistamiseksi ehdotetaan, että lakiin lisättäisiin säännös, jonka nojalla veronkorotus voidaan määrätä myös näissä tapauksissa.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Esityksessä ehdotetaan, että kun verotus perustuu sivulliselta saatuihin virheellisiin tietoihin, voitaisiin veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi toimittaa ilman asiamiehen tekemää oikaisuvaatimusta. Näin vältetään tilanteita, joissa asiamiehen muutoksenhauille asetettu määräaika on käytännössä estänyt veronoikaisun tekemisen. Veronoikaisu voitaisiin myös toimittaa, jos sivullisen antamat tiedot ovat puutteellisia.

Vähäisten määrien jälkiverotus

Vähäiset jälkiverotuksen yhteydessä tuloon tehtävät lisäykset ehdotetaan liitettäväksi sen vuoden tuloon, jonka verotus on tulot havaittaessa kesken. Tällöin verolle ei laskettaisi veronlisäystä, mutta veronkorotus voitaisiin määrätä. Verotusmenettelystä annetussa asetuksessa (1579/95) säädettävä tuloraja olisi sama kuin sellainen jälkiverotuksen yhteydessä tuloon tehtyjen lisäysten yhteismäärä, joka voitaisiin siirtää verotettavaksi valmistumassa olevaan verotukseen sen sijaan, että lisäykset verotettaisiin niiden vuosien tulona, joihin ne normaalissa jälkiverotuksessa kuuluisivat. Luonnollisten henkilöiden kohdalla tuloraja olisi 5 000 markkaa ja yhteisöjen kohdalla 10 000 markkaa. Antamalla viranomaisille mahdollisuus siirtää tulo käynnissä olevan säännönmukaisen verotuksen yhteyteen yksinkertaistettaisiin pienten jälkiverotuksen piiriin kuuluvien määrien käsittelyyn liittyvää menettelyä. Siirrettävä tulo voisi koostua useammalta eri verovuodelta tehdyistä lisäyksistä, joiden yhteissumma alittaa asetuksella säädettävän

rajan. Siirto säännönmukaiseen verotukseen voisi koskea vain tuloa eikä varallisuutta.

Menettely olisi pääsääntöisesti edullisempi verovelvolliselle, sillä siirretylle tulolle ei laskettaisi veronlisäystä. Samoin verovelvollinen voisi saada itselleen progressioedun. Veronkorotus määrättäisiin tai jätettäisiin määräämättä aivan kuin olisi tehty, jos tulo olisi verotettu normaalina jälkiverotuksena.

Jos verovelvollisen tulot ovat nousseet aikaisemmista vuosista selvästi, voi tulon siirto olla hänelle myös epäedullisempi vaihtoehto progression johdosta. Tämä tulisi ottaa huomioon määräämällä veronkorotus normaalia pienemmäksi tai jättämällä korotus määräämättä kokonaan. Verotus voitaisiin toimittaa tällöin myös normaalina jälkiverotuksena, jos veroviranomainen katsoo sen verovelvollisen kannalta selvästi kohtuullisemmaksi ratkaisuksi. Verovelvollisella ei olisi ehdotonta oikeutta vaatia verotuksen toimittamista jälkiverotuksena. Vertailulaskelman teko siitä, kumpi vaihtoehto on verovelvolliselle edullisempi, ei kuitenkaan välttämättä kuuluisi veroviranomaiselle, sillä tällä tavalla koituvalla lisätyöllä menetettäisiin se etu, johon menettelyn yksinkertaistamisella pyritään.

Jos kyse on todella pienistä tulo- tai varallisuuseristä, verohallinnon kannalta näiden verottaminen ei aina kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista, sillä verottamisesta voi koitua enemmän kuluja kuin mitä näin kerättävistä veroista kertyisi. Tällaiset tulo- ja varallisuuserät voitaisiin edelleen jättää jälkiverottamatta kokonaan 58 §:n nojalla, jos verotuksen tasapuolisuus tai muu syy ei edellytä jälkiverotuksen toimittamista.

2.2. Ennakkoperintälaki

Kertaalleen rekisteristä poistetun verovelvollisen oikeusturvan parantamiseksi ehdotetaan, että rekisteriin voitaisiin merkitä hakemuksesta jo vuoden kuluttua sieltä poistamisesta. Entisen käytännön mukaisesti rekisteriin ei tarvitsisi merkitä verovelvollisia, jotka

todennäköisesti tulevat jatkossakin syyllistymään laiminlyönteihin. Jos verovelvollisen toiminta perustuu jatkuvaan veronmaksun laiminlyöntiin, ei yhteiskunnan ja muiden verovelvollisten kannalta ole hyväksyttävää, että laiminlyöntiin jatkuvasti syyllistyvää voitaisiin ottaa laiminlyönneistä huolimatta takaisin rekisteriin.

3. Esityksen vaikutukset

Esityksen taloudellisia vaikutuksia ei voida luotettavasti arvioida. Pääosa ehdotuksista on kuitenkin menettelyllisiä, eikä niillä ole ilmeistä vaikutusta verotulojen määrään. Asian ratkaiseminen verovelvollisen eduksi verovelvolliselle annettavan luottamuksen suojan johdosta, tappion vahvistamisen mahdollistaminen silloinkin, kun veroilmoitusta ei ole annettu kehotuksesta, sekä arvioverotuksen edellytysten tiukentaminen voivat vähentää verotuottoja vähäisessä määrin. Verovelvollisten korostettu selvittämisvelvollisuus määrätyissä kansainvälisluonteisissa tilanteissa voi puolestaan lisätä verotuloja. Ehdotetut säännökset saattavat lisätä jonkin verran hallinnolle koituvaa työtä. Toisaalta luottamuksen suojan soveltaminen vähentänee huojennushakemusten ja lykkäyshakemusten määrää ja vähentää täten hallinnolle aiheutuvaa työtä sekä kuluja.

4. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä. Esitys perustuu pääosin Verotuksen oikeusturvatyöryhmän (VM työryhmämuistiot 17/97 ja 36/97) tekemiin verotusmenettelyä ja ennakkoperintää koskeviin ehdotuksiin sekä peitellyn osingon verotuksen uudistamistyöryhmän (VM työryhmämuistio 11/97) tekemään veronkorotusta koskevaan ehdotukseen. Työryhmien muistiosta on pyydetty lausunnot keskeisiltä viranomaisilta ja elinkeinoelämän järjestöiltä. Lausunnoissa esitetyt huomautukset on mahdollisuuksien mukaan otettu huomioon.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki verotusmenettelystä

26 §. *Yleiset periaatteet.* Pykälän 1 momentissa ehdotetaan säädettäväksi verotuksessa sovellettavasta puolueettomuusperiaatteesta. Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisten edut tulisi ottaa huomioon tasapuolisesti. Sisällöltään momentti vastaa nykyistä 26 §:n 2 momenttia, mutta sanamuotoa on yksinkertaistettu.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin ne edellytykset, joiden vallitessa asia olisi ratkaistava osittain tai kokonaan verovelvollisen eduksi verovelvolliselle annettavan luottamuksen suojan perusteella. Erityisistä syistä asia voitaisiin ratkaista myös verovelvollisen vahingoksi. Luottamusperiaatteen soveltamisen yhtenä edellytyksenä olisi verovelvollisen vilpittömästä mielestä ja viranomaisten noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi. Luottamuksensuojan synnyttävä ratkaisu voisi olla esimerkiksi viranomaisen ottama kanta omaisuuden taloudelliseen käyttöaikaan. Esityksen tarkoituksena ei ole kuitenkaan johtaa suoranaisesti lainvastaisiin verotuspäätöksiin, vaan luottamusperiaatteen soveltaminen edellyttäisi asian olevan tulkinnanvarainen tai epäselvä.

Viranomaisten noudattama käytäntö tarkoittaisi viranomaisten tiettyyn kysymykseen omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavanlaisissa tilanteissa joko verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa. Yksikin verovelvollista koskeva aikaisempi ratkaisu voisi riittää säännöksessä tarkoitettua luottamuksensuojan syntymiseen. Säännöksessä tarkoitettu luottamuksensuoja syntyisi tavallisesti viranomaisen nimenomaisten ratkaisujen tuloksena. Viranomaisen noudattamaa käytäntöä voisi kuitenkin osoittaa myös jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn.

Viranomaisten ohjeilla tarkoitetaan sellaisia ohjeita, jotka on myöhemmin todennettavissa eli lähinnä kirjallisia ohjeita.

Myös jälkiverotuksessa luottamusperiaatteen soveltaminen voisi tulla kysymykseen joissakin tapauksissa, vaikka jälkiverotuksen yleiset edellytykset täyttyisivätkin. Esimerkiksi osakeyhtiöitä sivuutettaessa jälkiverotuksen edellytysten on voitu katsoa täyttyvän sillä perusteella, että tulo on ilmoitettu yhtiön eikä osakkaan tulona, vaikka ilmoittamisvelvollisuus olisi muutoin moitteettomasti täytetty. Tämänäyttypisissä tapauksissa luottamusperiaate voisi suojata myös jälkiverotukselta.

Luottamusperiaatteen soveltaminen ei merkitse sitä, etteivätkö veroviranomaiset voisi tiukentaa vakiintuneeksi muodostunutta käytäntöään. Näin tapahtuu erityisesti silloin kun korkein hallinto-oikeus antaa tulkintakäytäntöä tiukentavan ennakkopäätöksen. Luottamusperiaate antaa ensisijaisesti suojaa verovelvolliselle takautuvaa tulkinnan kiristämistä vastaan. Luottamuksen suoja ei voi olla yhtä kattava tulevaisuudessa toimitettavan verotuksen suhteen, sillä yksittäiseen verovelvolliseen yhtenä vuonna sovellettu verokohtelu ei voi luoda hänelle pysyvää oikeutta muita edullisempaan verotukseen.

Erityinen syy, jonka vuoksi luottamuksensuojaa ei annettaisi, voisi olla myös se, että verovelvollinen on omalla toiminnallaan ollut aiheuttamassa asian muodostumista epäselväksi.

Verovelvollisen eduksi tehtävä ratkaisu koskisi vastaavalta osalta myös samoihin veroihin liittyviä viivästyseuraamuksia.

Vaikka veroviranomainen edellä esitetyn harkinnan jälkeen päätyisikin ratkaisemaan asian verovelvollisen vahingoksi osittain tai kokonaan, voitaisiin veroon liittyvät viivästyseuraamukset kuitenkin jättää perimättä osittain tai kokonaan, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Perinnästä luopuminen voisi koskea veronlisäystä, viivästyskorkoa, viivästyskorkoa vastaavaa korkoa, jäämämaksua, viivekorkoa, yhteisökorkoa ja jäännösveron korkoa.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin verovelvollisen kuulemisesta sekä vastineiden ja muiden selvitysten antamiselle noudatettavasta määräajasta. Nykyiset verovelvollisen kuulemista koskevat 26 §:n 3 momentin säännökset ehdotetaan siirrettäviksi sellaisi-

naan uuteen pykälään.

Vastineiden ja muiden selvitysten antamiseen tulisi verovelvolliselle tarvittaessa asettaa määräaika. Tarkkaa määräaikaa ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista säätää lakiin, sillä käytännössä esiintyvät verotustilanteet vaihtelevat. Määräajan kohtuullisuus määräytyisi yksittäistapauksittain. Määräaikaa asetettaessa tulisi ottaa huomioon muun muassa lomakausista johtuvat erityistilanteet, jolloin määräaika voi olla syytä asettaa pidemmäksi kuin normaalisti.

Vastinetta tai muuta selvitystä pyydettyä tulisi mahdollisuuksien mukaan mainita, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi antaa. Selvityspyynnössä tulisi pyrkiä määrittelemään tarvittavan selvityksen laatu ja laajuus.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin asian selvittämiselvällisyydestä verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa. Asian selvittäminen tulisi kuulua sekä veroviranomaisille että verovelvollisille. Selvittämiselvällisyys pitäisi sisällään myös selvällisyyden hankkia tosiasioita koskevaa näyttöä. Selvittämiselvällisyys olisi pääasiallisesti sillä, jolla on siihen paremmat edellytykset. Viranomaisen selvittämiselvällisyys koskisi lähinnä seikkoja, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista selvästi paremmat mahdollisuudet. Yksittäistapauksittain ratkaistaan se, millä perusteella jommalla kummalla osapuolella on paremmat edellytykset hankkia selvitystä. Jos verotusmenettelylaissa tai muissa verolaeissa on erityistilanteita koskevia selvityssäännöksiä, tulevat ne ensisijaisesti sovellettaviksi.

Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen osapuolista riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia. Oikeustoimi voisi käsittää muun muassa aineellisen tai aineettoman hyödykkeen luovuttamisen tai lainaksiannon sekä näistä maksettavat korot, rojalit ja muut korvaukset verovelvollisen ja toisen osapuolen välillä. Oikeustoimen toisen osapuolen tulee olla sellaisessa valtiossa asuva tai siellä kotipaikan omaava, jonka viranomaisilta Suomen viranomaiset eivät kahden- tai monenvälisen verotusta koskevan sopimuksen nojalla saa riittävästi tietoa verotuksen toimittamiseksi. Tällaisia valtioita olisivat ensinnäkin ne val-

tiot, joiden kanssa ei ole minkäänlaista verotustietojen vaihtoa koskevaa sopimusta. Lisäksi soveltamisalaan kuuluisivat ne valtiot, joiden kanssa on voimassa oleva sopimus, mutta sopimus ei takaa riittävää tiedon saantia. Edellytysten täytyessä tulisi verovelvollisen ensisijaisesti esittää selvitystä oikeustoimesta tai sen osapuolesta. Selvityksen esittäminen ajankohtaistuisi lähinnä veroviranomaisen sitä vaatiessa. Verovelvollisen tulisi tällöin selvittää muun muassa oikeustoimen liittyminen verovelvollisen elinkeinotai muuhun toimintaan sekä se, että toiselta osapuolelta on saatu suoritusta vastaava vastasuoritus samoin kuin se, että toiselle osapuolelle siirretystä oikeudesta tai omaisuudesta on saatu käypä korvaus. Asian ratkaisemisen mahdollistamiseksi kaikin osin verovelvolliselta voidaan vaatia myös toista osapuolta koskevia tietoja, ei kuitenkaan sellaista selvitystä, jota verovelvollisella ei ole mahdollista saada. Toista osapuolta koskevan selvityksen vaatiminen voisi tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun toisen osapuolen voidaan epäillä olevan Suomessa asuvien määräämisvallassa oleva henkilö tai muutoin verovelvolliseen etuyhteydessä oleva henkilö. Selvityselvällisyyden täyttämättä jättäminen saattaisi johtaa esimerkiksi koron tai menon vähennyskelpoisuuden epäämiseen. Selvityselvällisyys palvelisi osaltaan myös ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) soveltamista.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin verotusmenettelyn päätöksentekoprosessista ja päätösten perustelemisesta. Verotuksen toimittavan viranomaisen tulisi saatuaan kaikki käytettävissä olevat verotusasia koskevat tiedot ja selvitykset ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkita asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Säännös on osoitettu verotuspäätöksen tekijöille, jotta he päätöksenteossaan arvioisivat näytön ja vastanäytön merkityksen sekä niiden painoarvon oikeaan ratkaisuun päättämiseksi. Suuri osa henkilöasiakkaiden tuloverotuspäätöksistä syntyy nykyisin täysin koneellisesti. Säännös koskisi nimenomaan tilanteita, joissa viranomaisen harkintavaltaa tosiasiallisesti käytetään.

Perustelemiselvällisyys koskisi tilanteita, joissa nykyään verovelvollista on mahdollisuuksien mukaan kuultava verotusmenettelylain 26 §:n 3 momentin nojalla. Verotuspäätös olisi täten perusteltava, jos siinä poike-

taan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksien verovelvollisen vahingoksi. Muilta osin perusteleminen sovellettaisiin hallintomenettelylain 24 §:ää.

26 a §. *Muita yleisiä säännöksiä.* Pykälään ehdotetaan siirrettäväksi nykyisin verotusmenettelylaissa hajallaan olevat verotuksen toimittavaa viranomaista koskevat säännökset samoin kuin verotuksen toimittamisen tekniset säännökset. Pykälän 1 momentti vastaa sisällöltään nykyisen verotusmenettelylain 26 §:n 1 momenttia. Verotusta toimittamaan verovirasto laskee ja maksuunpantee verotusmenettelylaissa tarkoitetut verot ja makset sekä tarvittaessa muuttaa verotusta.

Pykälän 2 momentti vastaa nykyisen verotusmenettelylain 26 §:n 4 momenttia. Verotusta toimitettaessa otetaan tulon ja varallisuuden sekä niistä tehtävien vähennysten raharvo huomioon täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin huomioon otettavaa määrää laskettaessa otetaan käytettävä peruste tai yksikköarvo kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

Pykälän 3 momentti vastaa nykyisen verotusmenettelylain 33 §:n 1 momenttia. Momentin mukaan tuloverolain 118—120 §:ssä tarkoitetut tappiot vahvistetaan verotusta toimitettaessa. Tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä.

27 §. *Arvioverotus.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin muista arvioverotuksen edellytyksistä paitsi vertailuarvion perustuvasta arvioverotuksesta, josta säädetään 2 momentissa. Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi nykyisiin vertailuarvion perustuvan arvioverotuksen edellytyksiin epäily siitä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Lisäksi 2 momentissa ehdotetaan säädettäväksi veroviranomaiselle velvollisuus osoittaa, jos mahdollista, arvioverotuksen perustana käytetyt vertailutiedot verovelvolliselle. Jos verotuksen toimittaminen arvioimalla perustuu vertailuun samalla alalla ja vastaavasti samantyyppisissä olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon, olisi verovelvolliselle, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Jos vertailutietoja ei voida osoittaa esimerkiksi salassapitosäännösten johdosta, on syy siihen mainittava.

32 §. *Veronkorotus.* Pykälän 3 momenttia

muutettaisiin siten, että veronkorotus voitaisiin määrätä momentissa säädetyin edellytyksin myös silloin, kun verotuksen muuttaminen johtaa tulon lisäykseen vasta verotuksen kohteena olevia vuosia myöhemminä verovuosina epäsuoran tuloutumisen kautta.

Korotus voitaisiin määrätä muun ohessa silloin, kun yhtiö on ostanut osakkaalta ylihintaan kuluvaan käyttöomaisuutta, arvopapereita tai vaihto-omaisuutta, vaikka toimenpide ei ole johtanut verovuonna yhtiön tulon lisäykseen sen johdosta, että käyttöomaisuuden hankintamenosta ei ole tehty poistoa verovuodelta tai arvopapereita tai vaihto-omaisuutta ei ole luovutettu verovuoden aikana.

Ehdotus ei koskisi pelkästään peitellyn osingon perusteella määrättävää veron korotusta, vaan soveltuisi myös muihin tilanteisiin, joissa yhtiön verotusta oikaistaan vastaavalla tavalla.

56 §. *Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan lisäystä, jonka mukaan verotus on oikaistava verovelvollisen vahingoksi, jos verotus on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin ja tämän johdosta verovelvolliselta on jäänyt panematta säädety vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan. Sivullisen antamat tiedot ovat puutteelliset muun muassa silloin, kun ne tai osa niistä saapuvat vasta verotuksen toimittamisen jälkeen.

Jos esimerkiksi virheellisten tietojen korjaamatta jättämisessä täyttyvät jälkiverotuksen edellytykset, toimitetaan jälkiverotus sitä koskevien säännösten mukaisesti.

57 a §. *Jälkiverotuksella lisättävä tulon siirto.* Jälkiverotuksen yhteydessä lisättävän tulon yhteismäärä ehdotetaan siirrettäväksi lisäykseksi sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Määrästä, joka voitaisiin täten siirtää, säädettäisiin asetuksella. Siirrettävälle tulolle ei laskettaisi veronlisäystä. Veronkorotus voitaisiin kuitenkin määrätä laiminlyönnin suuruuden mukaan.

1.2. Ennakkoperintälaki

27 §. *Uudelleen merkintä rekisteriin.* Verovirasto voisi merkitä ennakkoperintärekisteristä poistetun hakemuksesta uudelleen rekisteriin viimeistään vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

2. Tarkemmat säännökset

Jälkiverotuksessa vähäiseksi määräksi katsottavasta tulosta säädetäisiin verotusmenettelystä annetussa asetuksessa.

3. Voimaantulo

Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia on tarkoitus

soveltaa 1 päivänä marraskuuta 1998 tai sen jälkeen toimitettavissa verotuksissa mukaan lukien veronoikaus ja jälkiverotus.

Laki ennakkoperintälain muuttamisesta ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu.

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) 33 §, *muutetaan* 26 ja 27 §, 32 §:n 3 momentti ja 56 §:n 1 momentti, sekä *lisätään* lakiin uusi 26 a ja 57 a § seuraavasti:

26 §

Yleiset periaatteet

Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivestyskorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikausin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa ase-

tettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä, on mahdollisuuksien mukaan mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettua selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia.

Saatuaan kaikki käytettävissä olevat verotusasia koskevat tiedot ja selvitykset verotuksen toimittavan viranomaisen on ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiaa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Verotuspäätös on perusteltava, jos siinä poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikausin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi.

26 a §

Muita yleisiä säännöksiä

Verotusta toimittaessaan verovirasto laskee ja maksuunpanee tässä laissa tarkoitetut verot ja maksut sekä tarvittaessa muuttaa verotusta.

Verotusta toimitettaessa otetaan tulon ja varallisuuden sekä niistä tehtävien vähennysten raha-arvo huomioon täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin huomioon otettavaa määrää laskettaessa otetaan käytettävä peruste tai yksikköarvo kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

Tuloverolain 118—120 §:ssä tarkoitetut tappiot vahvistetaan verotusta toimitettaessa. Tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä.

27 §

Arvioverotus

Verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi.

Verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Verovelvolliselle on tällöin, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava.

32 §

Veronkorotus

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoitta-

misvelvollisuuden 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 lisätystä varoista, kuitenkin vähintään 5 000 markkaa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. 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 tietten tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

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), jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

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.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta . Sitä sovelletaan 1 päivänä marraskuuta 1998 tai sen jälkeen toimitettavissa verotuksissa.

2.

Laki**ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 20 päivänä joulukuuta 1996 annetun ennakkoperintälain (1118/1996) 27 § seuraavasti:

27 §

Uudelleen merkintä rekisteriin

laiminlyönnit, tai viimeistään vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

Verovirasto merkitsee ennakkoperintärekisteristä poistetun hakemuksesta uudelleen rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistettu on oikaissut poistamisen perusteena olleet

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199 .

Helsingissä 8 päivänä toukokuuta 1998

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Ministeri Jouko Skinnari

1.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan verotusmenettelystä 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1558/1995) 33 §, muutetaan 26 ja 27 §, 32 §:n 3 momentti ja 56 §:n 1 momentti, sekä lisätään lakiin uusi 26 a ja 57 a § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

26 §

26 §

Yleiset periaatteet

Yleiset periaatteet

Verotusta toimittaessaan lääninverovirasto laskee ja maksuunpanee tässä laissa tarkoitetut verot ja maksut sekä tarvittaessa muuttaa verotusta.

Verotusta toimitettaessa on tunnollisesti sekä veronsaajien että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi.

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olenaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomainen muuttaa verotusta veronokaisuun tai jälkiverotuksen verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.

Verotusta toimitettaessa otetaan tulon ja varallisuuden sekä niistä tehtävien vähennysten raha-arvo huomioon täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin huomioon otettavaa määrää laskettaessa otetaan käytettävä peruste tai yksikköarvo kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toiminna veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivestyskorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olenaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomainen muuttaa verotusta veronokaisuun tai jälkiverotuksen verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, 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.

Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa

Voimassa oleva laki

Ehdotus

mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

Saatuaan kaikki käytettävissä olevat verotusasia koskevat tiedot ja selvitykset verotuksen toimittavan viranomaisen on ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Verotuspäätös on perusteltava, jos siinä poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi.

26 a §

Muita yleisiä säännöksiä

Verotusta toimittaessaan verovirasto laskee ja maksuunpanee tässä laissa tarkoitetut verot ja maksut sekä tarvittaessa muuttaa verotusta.

Verotusta toimitettaessa otetaan tulon ja varallisuuden sekä niistä tehtävien vähennysten raha-arvo huomioon täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin huomioon otettavaa määrää laskettaessa otetaan käytettävä peruste tai yksikköarvo kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

Tuloverolain 118—120 §:ssä tarkoitetut tappiot vahvistetaan verotusta toimitettaessa. Tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä.

27 §

Arvioverotus

Jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi tai jos osoittautuu, että verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna

27 §

Arvioverotus

Verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi.

Verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden

Voimassa oleva laki

on ilmeisesti liian vähäinen, verotus on toimitettava arvioimalla.

Ehdotus

samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Verovelvolliselle on tällöin, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava.

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—1,0 prosenttia lisätyistä varoista, kuitenkin vähintään 5 000 markkaa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

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 5 000 markkaa, jollei erityisistä syistä muuta johdu. *Lisättyinä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempanä verovuonna lisäävällä tavalla.* Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

33 §

Tappion vahvistaminen

Tuloverolain 118—120 §:ssä tarkoitetut tappiot vahvistetaan verotusta toimitettaessa. Tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä.

Jos verovelvollinen ei ole antanut kehotusta veroilmoitusta, tappiota ei vahvisteta. Ilmoittamisvelvollisuudesta kokonaan vapautetun verovelvollisen tappio voidaan kuitenkin vahvistaa.

(33 § kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

56 §

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu, jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan, verotus on oikaistava (veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi), jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

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), jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

57 a §

Jälkiverotuksella lisättävän tulon siirto

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

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta .
Sitä sovelletaan 1 päivänä marraskuuta 1998
tai sen jälkeen toimitettavissa verotuksissa.*

2.

Laki**ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 20 päivänä joulukuuta 1996 annetun ennakkoperintälain (1118/1996) 27 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

27 §

27 §

Uudelleen merkintä rekisteriin

Uudelleen merkintä rekisteriin

Lääninverovirasto merkitsee ennakkoperintärekisteristä poistetun hakemuksesta uudelleen rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistettu on oikaissut poistamisen perusteena olleet laiminlyönnit, tai viimeistään kahden vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

Verovirasto merkitsee ennakkoperintärekisteristä poistetun hakemuksesta uudelleen rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistettu on oikaissut poistamisen perusteena olleet laiminlyönnit, tai viimeistään *vuoden* kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 199 .*
