

**VEROHALLINNON
YHTENÄISTÄMISOHJEET**

**VUODELTA 2016
TOIMITETTAVAA VEROTUSTA
VARTEN**

Dnro A182/200/2016

SISÄLLYS

1	VEROHALLINNON YHTENÄISTÄMISOHJEEN SITOVUUS.....	3
2	HENKILÖKOHTAISEN TULON VEROTUS.....	4
2.1	Yleistä tulonhankkimiskulujen vähentämisestä.....	4
2.2	Eräiden menojen käsittely vähennyksenä.....	4
2.2.1	Vapaaehtoisten sovittelijoiden vähennykset.....	4
2.2.2	Kunnallisten perhepäivähoitajien vähennykset.....	4
2.2.3	Yksityisten perhepäivähoitajien vähennykset.....	5
2.2.4	Perhehoitoon sijoitetuista henkilöistä aiheutuneet kustannukset.....	6
2.2.5	Työhuonevähennys.....	7
2.2.6	Tietokoneiden hankintamenot ja tietoliikennekulut.....	7
2.2.7	Sivutoimisten lehti- ja vakuutusasiamiesten asiamiestuloista tehtävät vähennykset.....	8
2.3	Asunnon ja työpaikan välisten matkojen kustannukset.....	8
2.3.1	Halvin kulkuneuvo.....	8
2.3.2	Lehdenjakajien matkakulut.....	8
2.4	Tilapäisestä työmatkasta aiheutuneet palkansaajan verotuksessa tehtävät vähennykset.....	9
2.4.1	Lisääntyneet elantokustannukset.....	9
2.4.2	Matkustamiskustannukset.....	9
2.5	Vähennys vuokrattaessa kalustettua asuntoa.....	9
2.6	Veronmaksukyvyn alentumisvähennys.....	9
2.7	Valuutanvaihtokulut eläketuloa saavilla.....	10
2.8	Muu vähäinen lahja.....	10
3	ELINKEINOVEROTUS	11
3.1	Matkakulujen arviointi muun selvityksen puuttuessa.....	11
3.1.1	Liikkeen- ja ammatinharjoittajan matkakulut.....	11
3.1.2	Elinkeinoyhtymän osakkaan matkakulut.....	11
3.2	Lahjoitukset yleishyödylliseen tarkoitukseen.....	11
4	MAA- JA METSÄTALOUDEN TULOVEROTUS	12
4.1	Eräät vähennykset ja menojen korjaukset.....	12
4.1.1	Maa- ja metsätalouden matkakulut muun selvityksen puuttuessa.....	12
4.1.2	Palkattujen ja eläkkeellä olevien työntekijöiden sekä lomittajien luontoisetuna saamien ostotarvikkeiden hankintamenot.....	13
4.1.3	Vesimaksut.....	13
4.1.4	Sähkö- ja lämmityskulut.....	13
4.1.5	Yksityiskäytön osuus maatalouden puhelinmenoista.....	13
4.1.6	Työhuonevähennys.....	13
4.1.7	Moottorikelkasta, mönkijästä ja traktorin metsäkäytöstä aiheutuneet kulut.....	14
4.1.8	Moottori- ja raivaussahasta aiheutuneet kulut.....	14
4.1.9	Maataloudessa käytetyn omasta metsästä otetun puun arvo.....	14
4.1.10	Hankintatyön arvo ja maataloustraktorin ja sen lisälaitteiden menojen korjaukset.....	15
4.1.11	Hevosista aiheutuneiden kulujen korjaukset.....	15
4.2	Osuuskunnan osuuden arvo osakeyhtiön nettovarallisuutta laskettaessa.....	15
4.3	Maataloustuotteiden siirtoarvot.....	16
5	VAROJEN ARVOSTAMINEN ERÄISSÄ TAPAUKSISSA	16

5.1	Tonttimaan maatilalla	16
5.2	Eräiden rakennusten jälleenhankinta-arvo	16
5.3	Keskeneräinen rakennus	18
6	VERONKOROTUS.....	19
6.1	Johdanto	19
6.2	Veronkorotus HENKILÖVEROTUKSESSA	21
6.2.1	Myöhästyminen (VML 32.1 §)	21
6.2.2	Luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta vähäiset tulot (VML 32.1 §)	21
6.2.3	Ilmoittamatta jätetty varallisuus (VML 32.1 §)	21
6.2.4	Luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta vähäistä suuremmat tulot (VML 32.2 - 3 §)	22
6.2.5	Perusteeton vähennysvaatimus (VML 32.1 - 3 §)	23
6.2.6	Luonnollisen henkilön ilmoituksella on muu puute tai virhe (VML 32.2 §)	23
6.3	Veronkorotus YRITYSVEROTUKSESSA	23
6.3.1	Yrityksen veroilmoituksen myöhästyminen (VML 32.1-2 §)	24
6.3.2	Puutteellisuudet pääverolomakkeella (2,3,4,5 ja 6-sarjojen lomakkeet)	24
6.3.3	Tarpeelliset muut verolomakkeet ja liitteet (VML 32.2 §)	25
6.3.4	Veroilmoituksen täydentäminen muilta osin	26
6.3.5	Verovelvollisen tahallinen tai törkeän huolimaton menettely (VML 32 § 3 mom.)	26

1 VEROHALLINNON YHTENÄISTÄMISOHJEEN SITOVUUS

Perustuslaki korostaa eduskunnan asemaa ja sitä, että alemmanasteiset viranomaiset voivat antaa päätöksiä (asetuksia) vain silloin, kun laissa on nimenomainen valtuutussäännös. Myös Verohallinto antaa päätöksiä (esim. [Verohp matka-kuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016) laissa määrätyistä asioista ja vain niistä. Tällainen päätös luo sitovaa laintulkintaa, koska päätöksissä käytetään delegoitua lainsäädäntövaltaa. Sekä viranomaisten että oikeusasteiden on päätöstä noudatettava.

Toisaalta Verohallinnolla on velvollisuus edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehittää Verohallinnon palvelukykyä ([laki Verohallinnosta](#) 2 § 2 mom.). Tämä ohjausoikeus ja -velvollisuus koskee kaikkea verolainsäädännön tulkintaa. Verohallinto voi ja sen tulee antaa ohjausta Verohallinnon ohjekirjein. Yhtenäistämisohteeseen antaa Verohallinnon pääjohtaja oikeusyksikön esittelystä. Ohjaus on normaalia hallinnollista toimintaa, eikä vaadi yleissäännöksen lisäksi mitään yksilöityjä valtuutussäännöksiä.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on lausunut, että verolaissa on vahvistettava verovelvollisuuden suuruuden perusteet niin tarkasti, että viranomaisen harkinta veroa määrättäessä on ns. sidottua harkintaa. Verohallinnon ohjeet, myös yhtenäistämisohje, tukevat hallintoa tämän sidotun harkinnan käyttämisessä. Jottei oikeusturvanäkökohtia unohdeta, yksilölliset olosuhteet on kuitenkin aina otettava huomioon.

Vaikka ohje sitoo hallintoa ennakoon yhdenmukaiseen tulkintaan, se ei sido oikeuskäytäntöä, jolloin lain sisältö määräytyy lopullisesti vasta oikeuskäytännön kautta. Tarvittaessa ohjetta muutetaan oikeuskäytäntöä vastaavaksi.

2 HENKILÖKOHTAISEN TULON VEROTUS

2.1 Yleistä tulonhankkimiskulujen vähentämisestä

Kaikille palkansaaajille myönnettävä tulonhankkimisvähennys on 620 €, kuitenkin enintään palkkatulon määrä (TVL 95 §). Jos todellisten tulonhankkimiskulujen yhteismäärä on tulonhankkimisvähennystä suurempi, verovelvollisen tulee selvittää kulujen liittyminen tulonhankintaan ja esittää erittely kuluista (esimerkiksi luettelo hankituista työvälineistä ja niiden hinnoista).

Tositteita ei liitetä mukaan veroilmoitukseen. Tositteet on kuitenkin säilytettävä, koska verotoimisto voi tarvittaessa pyytää ne nähtäväksi. Vähennyskelpoisia tulonhankkimiskuluja on tarkemmin käsitelty Verohallinnon ohjeessa [Tulonhankkimiskulut ansiotuloista](#).

Jos työvälineen todennäköinen taloudellinen käyttöaika on yli kolme vuotta, hankintameno vähennetään poistoina. Poiston määrä on enintään 25 % menojaän-nöksestä. Jos työvälineen hankintameno on enintään 1 000 euroa, voidaan sen todennäköisen taloudellisen käyttöajan yleensä katsoa olevan enintään kolme vuotta ja vähennys tehdään kerralla. Kuitenkin, jos verovelvollinen osoittaa, että työvälineen taloudellinen käyttöaika on yli kolme vuotta, meno vähennetään poistoina.

2.2 Eräiden menojen käsittely vähennyksenä

2.2.1 Vapaaehtoisten sovittelijoiden vähennykset

Laissa rikosasioiden ja eräiden riita-asioiden sovittelusta (1015/2005) tarkoitetulle vapaaehtoiselle sovittelijalle maksetaan sovittelusta aiheutuneista kustannuksista korvausta (12 c §). Sovittelukohtaisen korvauksen perusmäärä on 25 euroa (A 267/2006, 5 b §). Maksettavan korvauksen on tarkoitus kattaa mm. julkisen liikenteen käytöstä aiheutuneet kulut. Korvaus on veronalaista tuloa, koska sitä ei ole erikseen säädetty verovapaaksi.

Vapaaehtoisille sovittelijoille hyväksytään ilman eri selvitystä tulon hankkimisesta aiheutuneina menoina vähennyksenä määrä, joka heille on sovittelusta maksettu kustannusten korvauksena. Vähennys tehdään muusta ansiotulosta, jolloin vähennyksen verovaikutus ei riipu tulonhankkimisvähennyksen määrästä.

2.2.2 Kunnallisten perhepäivähoitajien vähennykset

Omassa kodissaan työskentelevälle kunnalliselle perhepäivähoitajalle hyväksytään tulon hankkimisesta aiheutuneina menoina vähennykseksi työnantajan maksamat kustannuskorvaukset maksetun määräisenä ilman eri selvitystä. Kustannuskorvauksen ulkopuolelle jäävät tulonhankkimiskulut perhepäivähoitaja voi vähentää verotuksessa erillisen selvityksen perusteella. Jos kunta on kuitenkin korvannut perhepäivähoitajalle jonkin tulonhankkimiskulun normaalin kustannuskorvauksen lisäksi, tällaisesta kulusta ei myönnetä vähennystä.

Suomen Kuntaliitto antaa vuosittain kunnille suosituksen perhepäivähoitajille maksettavasta kustannuskorvauksesta. Tästä huolimatta kuntien tapa maksaa kustannuskorvausta perhepäivähoitajille vaihtelee jonkun verran kunnasta toiseen. Korvaus jakaantuu korvaukseen lapsen ravintokustannuksista ja korvaukseen muista kuluista.

Lapsen ravintokulut sisältyvät yleensä kunnan maksamaan kustannuskorvaukseen. Jos lapsella on tarve erityisruokavalioon, tarve määritellään tavallisesti hoi-

tosopimuksessa ja erityisruokavalion aiheuttamat lisäkustannukset sisällytetään työnantajan maksamaan kustannuskorvaukseen korottamalla korvausta. Jos lisäkustannukset eivät sisälly korvattuihin määriin, asiantuntijan hoitolapselle määrittelemän erityisruokavalion (esim. keliakian tai usean eri sairauden aiheuttaman ruokavalion) aiheuttama lisäkustannus vähennetään verovelvollisen esittämän erillisen selvityksen perusteella.

Kustannuskorvauksen muita kustannuksia koskeva osuus sisältää korvauksen muista kuin ravintoaineista aiheutuvista tavanomaisista menoista. Tällaisia menoja ovat esim. huoneiston käytöstä, sähköstä, vedestä, lämmöstä, askartelutarvikkeista ja lapsen hoitoon liittyvistä puheluista aiheutuvat menot. Kustannuskorvauksen lisäksi voidaan erillisen selvityksen perusteella vähentää esim. seuraavanlaisia kuluja:

- erityishankintojen, kuten esim. kaksosten rattaiden, syöttötuolien ym. kulut
- huoneiston saneerauskulut, jos huoneisto saneerataan hoitolapsen allergisuuden vuoksi
- perhepäivähoidosta mahdollisesti aiheutuvat tiemaksujen korotukset
- piharakenteiden hankkimis- tai kunnostamiskulut, kuten esim. hiekkalaitikon hiekan vaihtokustannukset
- perhepäivähoitajan ammattikirjallisuuden hankinnasta aiheutuneet kulut

Perhepäivähoito voi olla järjestetty myös siten, että kunnallinen perhepäivähoitaja käy hoitamassa lapsia lapsen kotona. Tällaisessa tilanteessa kunta maksaa sille perheelle, jonka kodissa lapsia hoidetaan, määrättyjen edellytysten täytyessä korvausta ravinnon järjestämisestä hoidettaville lapsille (elintarvikekorvaus). Tällainen korvaus on saajansa muuta veronalaista ansiotuloa (ei palkkatuloa). Jos korvaus vastaa perusteeltaan ja määrältään edellä mainittua Suomen Kuntaliiton suosituksen mukaista perhepäivähoitajalle ravintokustannuksista maksettavaa korvausta, saajalle hyväksytään vähennykseksi kunnan maksamat kustannuskorvaukset maksetun määräisenä ilman eri selvitystä. Vähennys tehdään muusta ansiotulosta.

2.2.3 Yksityisten perhepäivähoitajien vähennykset

Yksityiskohtaisen selvityksen puuttuessa vähennetään yksityisen perhepäivähoitajan tulosta hoitomenoina 116,40 euroa/kuukausi jokaisesta hoidettavana olleesta lapsesta. Arvioitu määrä perustuu Suomen Kuntaliiton suositukseen kunnallisille perhepäivähoitajille korvattavien hoitokustannusten määristä.

Jollei lapsi ole viittä päivää viikossa perhepäivähoidossa, vähennetään lapsesta aiheutuneina hoitomenoina muun selvityksen puuttuessa 5,41 euroa/päivä.

Vähennettävä määrä kattaa samat kulut, jotka kunnallisille perhepäivähoitajille tulisi korvata Suomen Kuntaliiton suosituksen mukaan, ks. edellinen kohta kunnallisten perhepäivähoitajien korvauksista ja vähennyksistä.

Tämän vähennyksen lisäksi voidaan erillisen selvityksen perusteella vähentää esim. seuraavanlaisia kuluja:

- asiantuntijan hoitolapselle määrittelemän erityisruokavalion (esim. allergian, keliakian tai usean eri sairauden aiheuttaman ruokavalion) aiheuttama lisäkustannus
- erityishankintojen, kuten esim. kaksosten rattaiden, syöttötuolien ym. kulut
- huoneiston saneerausculut, jos huoneisto saneerataan hoitolapsen allergisuuden vuoksi
- perhepäivähoidosta mahdollisesti aiheutuvat tiemaksujen korotukset
- piharakenteiden hankkimis- tai kunnostamiskulut, kuten esim. hiekkalaitikon hiekan vaihtokustannukset
- perhepäivähoitajan ammattikirjallisuuden hankinnasta aiheutuneet kulut

2.2.4 Perhehoitoon sijoitetuista henkilöistä aiheutuneet kustannukset

Omaishoidon tuki ja yleensä myös perhehoitajan palkkio eivät ole palkkaa vaan työkorvausta (KHO 10.3.1997 t. 561). Työkorvaus tulee verotettavaksi maksajan ilmoittamana bruttotulona.

Perhehoitajalle aiheutuneet kulut vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tulon hankkimisesta aiheutuneina kuluina. Jos hoitokulukorvaus on suoritettu perhehoitolain 17 §:n (263/2015) mukaisena ja korvaus kattaa siinä mainittuja kuluja, pidetään vähennettävänä hoitokuluina kulukorvauksena suoritettua määrää. Jos verovelvollinen vaatii vähennettäväksi kulukorvausta suurempaa määrää, on hänen esitettävä kuluista selvitys.

Perhehoitolain 17 §:n (263/2015) mukaan kulukorvaus kattaa perhehoidossa olevan ravinnosta, asumisesta, harrastuksista, henkilökohtaisista tarpeista ja muusta elatuksesta aiheutuvat tavanomaiset menot sekä ne tavanomaiset terveydenhuollon kustannukset, joita muun lainsäädännön nojalla ei korvata. Lisäksi kulukorvaus sisältää lastensuojelulain (417/2007) nojalla perhehoitoon sijoitetulle lapselle tai nuorelle hänen omaan käyttöönsä mainitun lain nojalla annettavat käyttövarat. Kulukorvauksen lisäksi perhehoitajalle maksetaan korvaus sellaisista perhehoidossa olevan yksilöllisistä tarpeista johtuvista terapian ja terveydenhuollon sekä alle 21-vuotiaan lapsen tai nuoren opinnoista aiheutuvista erityisistä kustannuksista, joita muun lainsäädännön nojalla ei korvata. Edellä tarkoitettujen kustannusten lisäksi voidaan korvata perhehoidossa olevan lomanvietosta johtuvat ja erityisten harrastusten tai harrastusvälineiden aiheuttamat ja muut jatkuva-luontoiset tai kertakaikkiset erityiset kustannukset.

Omaishoidon tuesta annetun lain (937/2005) 5 §:n mukaan omaishoitajalle suoritetaan hoitopalkkiota, jonka taso määräytyy hoidon sitovuuden ja vaativuuden mukaan. Hoitopalkkiota ei suoriteta hoidosta aiheutuneiden kustannusten kattamiseksi. Hoitopalkkio on omaishoitajan veronalaista ansiotuloa.

Hoidosta aiheutuneet kustannukset ovat lähtökohtaisesti hoidettavan omia menoja. Esimerkiksi kulut hoidettavan käynnistä lääkärissä ovat luonteeltaan hoidettavan omia kustannuksia, vaikka omaishoitaja olisi seurannut saattajana mukana. Tällaiset kulut ovat hoidettavan vähennyskelvottomia elantomenoja, joita omaishoitajakaan ei voi vähentää verotuksessaan, vaikka hän olisi ne maksanut. Jos omaishoitajana on puoliso tai alaikäisen lapsen vanhempi, hoidettavan puolesta maksetut kulut ovat yleensä vähennyskelvottomia myös sillä perusteella, että niiden suorittamisen katsotaan perustuvan puolisoitten tai vanhemman ja lapsen väliseen elatusvelvollisuuteen.

Jos omaishoitaja ei asu hoidettavan luona, hänelle voi aiheutua matkakustannuksia käynneistä hoidettavan luona. Tällaiset kustannukset omaishoitaja voi vähentää verotuksessa asunnon ja varsinaisen työpaikan välisten matkojen kustannuksina tuloverolain 93 §:ssä säädettyin rajoituksin.

2.2.5 Työhuonevähennys

Jos selvitystä suuremmista kustannuksista ei esitetä, työhuonevähennyksenä myönnetään seuraavat määrät:

- 1) niille verovelvollisille, joille työnantaja ei ole järjestänyt työhuonetta ja jotka käyttävät työhuonetta pääansiotulonsa hankkimiseksi, kuten esimerkiksi freelancer-toimittajille; 820 euroa/vuosi.
- 2) niille verovelvollisille, jotka käyttävät työhuonetta osapäiväisesti pääansiotulonsa tai pysyväisluontoisten tai huomattavien sivutulojensa hankkimiseksi, kuten esimerkiksi eri oppilaitosten opettajille ja sivutoimisille isännöitsijöille tai komitean sihteereille, 410 euroa/vuosi.
- 3) sekä niille verovelvollisille, jotka käyttävät asuntoa satunnaisten sivutulojen hankkimiseksi, 205 euroa/vuosi.

Jos molemmat aviopuolisot käyttävät työhuonetta osapäiväisesti pääansiotulojen tai pysyväisluontoisten sivutulojen hankkimiseksi, vähennyksen määrä on puolisoilla yhteensä 615 euroa/vuosi.

Työhuonevähennys voidaan myöntää myös kotona etätöitä tekeväälle verovelvolliselle. Vähennyksen määrä riippuu näissä tilanteissa kotona tehtyjen työpäivien määrästä. Jos verovelvollisen etätöypäivien lukumäärä verovuonna on enintään 50 % työpäivien kokonaismäärästä, voidaan hänelle myöntää työhuonevähennystä edellä mainitun kohdan 2 mukaan. Jos etätöypäivien määrä on yli 50 % työpäivien kokonaismäärästä, voidaan vähennys myöntää kohdan 1 mukaan. Vähennys myönnetään täysimääräisenä, vaikka työnantaja olisi järjestänyt verovelvolliselle työhuoneen työpaikalle.

Työhuonevähennys voidaan tehdä kaikkien niiden tulolähteiden tulosta, joiden tulonhankintaan työhuonetta on käytetty. Esimerkiksi verovelvollisen käyttäessä työhuonetta maatalouden ja metsätalouden tulojen hankinnassa hänelle voidaan myöntää työhuonevähennys sekä maatalouden että henkilökohtaisen toiminnan tulolähteessä. Henkilökohtaisen toiminnan tulolähteessä työhuonevähennys voidaan puolestaan tehdä sekä ansio- että pääomatulosta, jos työhuonetta on käytetty kummankin tulolajin tulonhankintaan. Kaikissa tulolähteissä ja tulolajeissa myönnettyjen työhuonevähennysten yhteismäärä voi olla enintään 820 euroa verovuodessa, jos verovelvollinen ei esitä selvitystä suuremmista kustannuksista.

2.2.6 Tietokoneiden hankintamenot ja tietoliikennekulut

Tietokoneiden vähennysoikeuden määränä voidaan pitää seuraavia prosenttiosuuksia tietokoneen hankintamenosta.

- | | |
|-------|--|
| 0 % | ei näyttöä laitteiden käytöstä työssä |
| 50 % | näyttöä työkäytöstä |
| 100 % | näyttö pääasiallisesta työkäytöstä. Tietokonetta on käytetty esimerkiksi huomattavien sivutulojen hankinnassa. |

Tulonhankinnassa käytetyn tietoliikenneyhteyden käytön kuluista vähennys voidaan myöntää samoja prosenttiosuuksia ja periaatteita noudattaen kuin tietokoneiden hankintamenoa vähentäessä.

Vähennyksen myöntämistä tietokoneen hankintamenon ja tietoliikenneyhteyden kulujen perusteella on käsitelty tarkemmin Verohallinnon ohjeessa Tulonhankkimiskulut ansiotuloista.

2.2.7 Sivutoimisten lehti- ja vakuutusasiamiesten asiamiestuloista tehtävät vähennykset

Jos verovelvollisella on ollut asiamiestuloon kohdistuvia vähennyksiä, kuten esimerkiksi työväline-, matka-, posti- tai puhelinkuluja, ne vähennetään verovelvollisen esittämän selvityksen perusteella. Jos verovelvollinen ei tällaista selvitystä esitä, alle 10 000 euron vuosituloon kohdistuvat kulut arvioidaan enintään 15 %:iin asiamiestulon määrästä.

2.3 Asunnon ja työpaikan välisten matkojen kustannukset

2.3.1 Halvin kulkuneuvo

Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset vähennetään halvimman kulkuneuvon mukaan. Verohallinnon artikkelissa "[Matkakustannukset verotuksessa - ohje palkansaajalle](#)" on annettu ohjeet siitä, milloin muuta kuin julkista kulkuneuvoa voidaan pitää halvimpana kulkuneuvona asunnon ja työpaikan välisillä matkoilla ja ns. viikonloppumatkoilla

Jos henkilö on säännöllisessä ansiotyössä (yleensä 5 pv/vko), arvioidaan hänellä olevan keskimäärin 22 työpäivää työssäolokuukautta kohti, ellei todellista työpäivien määrää ole tiedossa. Jos tiedossa ei ole todellisten työskentelykuukausien määrää, henkilön katsotaan muun selvityksen puuttuessa työskentelevän vuodessa enintään 11 kuukautta.

2.3.2 Lehdenjakajien matkakulut

Lehdenjakajien matkakulut jaetaan kahteen osaan. Matkat asunnolta jakopaikalle vähennetään asunnon ja työpaikan välisinä matkakuluina. Vähennys myönnetään oman auton mukaan, koska julkisia kulkuneuvoja ei yleensä ole käytettävissä työn alkamisajankohtana aamuyöstä. Vähennyksen määrä on 0,24 euroa/km ([VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016)

Matkakulut jakopiireillä vähennetään tulonhankkimiskuluina todellisten kulujen mukaan, jos lehdenjakaja esittää luotettavan selvityksen auton kokonaiskuluista ja ajetuista kilometrimääristä. Ellei todellisia kuluja selvitetä, vähennyksenä voidaan hyväksyä enintään 0,43 euroa/km. Korotettu vähennysmäärä perustuu ajon poikkeukselliseen luonteeseen (jatkuva pienin välimatkoin tapahtuva pysähtely). Ajo kuluttaa sekä autoa että polttoainetta tavanomaista ajoa enemmän.

Lehdenjakajalle mahdollisesti maksetut työvälinekorvaukset ovat veronalaista tuloa.

2.4 Tilapäisestä työmatkasta aiheutuneet palkansaajan verotuksessa tehtävät vähennykset

2.4.1 Lisääntyneet elantokustannukset

Niin sanotuilla erityisalalla (rakennus-, maarakennus- ja metsäalat) työskentelevän palkansaajan, jolla ei ole varsinaista työpaikkaa, lisääntyneiden elantokustannusten vähentämistä on käsitelty yksityiskohtaisemmin Verohallinnon ohjeessa [Tulonhankkimiskulut ansiotuloista](#) (kohta 5.9.2) ja Matkakustannukset-verotuksessa -ohje palkansaajalle. Vähennyksen määrä on sama kuin verovapaan ateriakorvauksen määrä (10,00 euroa/työpäivä vuonna 2016), jos palkansaaja ei ole esittänyt selvitystä tätä suuremmista lisääntyneistä elantokustannuksista.

Muulla kuin erityisalalla työskentelevän palkansaajan lisääntyneiden elantokustannusten vähentämistä on käsitelty tarkemmin edellä mainitun [Tulonhankkimiskulut ansiotuloista](#) – ohjeen kohdassa 5.9.3 ja ohjeessa [Matkakustannukset verotuksessa -ohje palkansaajalle](#). Jos palkansaaja osoittaa, että kuluja on syntynyt, mutta ei pysty selvittämään todellisten lisääntyneiden elantomenojen määrää, kulujen arvioituna määränä vähennetään yli 6 tuntia kestäneellä matkalla 14 euroa ja yli 10 tuntia kestäneellä matkalla 26 euroa vuorokaudessa. Sama koskee erityisalalla työskentelevää, jolla on varsinainen työpaikka.

2.4.2 Matkustamiskustannukset

Tilapäisestä työmatkasta aiheutuneet matkustamiskustannukset vähennetään toteutuneiden kulujen määräisinä. Muun selvityksen puuttuessa vähennys on omaa autoa käytettäessä 0,24 euroa/km ([VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016) ja käyttöetuautoa käytettäessä 0,11 euroa/km (Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2016, 1380/2015). Katso myös Verohallinnon ohje [Tulonhankkimiskulut ansiotuloista](#).

2.5 Vähennys vuokrattaessa kalustettua asuntoa

Kalustetun yksion tai huoneen vuokrauksessa vuokratuloon kohdistuvana huoneistokohtaisena vähennyksenä hyväksytään muun selvityksen puuttuessa enintään 40 euroa kuukaudessa. Vuokrattaessa suurempi huoneisto kalustettuna hyväksytään vähennyksenä muun selvityksen puuttuessa enintään 60 euroa kuukaudessa. Nämä vähennykset eivät riipu vuokralaisten lukumäärästä. Vuokratulojen verotuksesta ja niihin kohdistuvien vähennysten verotuksesta on kerrottu enemmän Verohallinnon ohjeessa [Vuokratulojen verotus](#).

2.6 Veronmaksukyvyn alentumisvähennys

Verovelvollinen voi tietyissä tilanteissa vaatia puhtaasta ansiotulosta tuloverolain 98 §:ssä säädettyä veronmaksukyvyn alentumisvähennystä. Vähennyksen perusteista ja edellytyksistä sekä määräistä eri tilanteissa on kerrottu tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Verotettavan tulon laskeminen henkilöverotuksessa](#).

Veronmaksukyvyn alentumisvähennystä ei yleensä voida myöntää **täysimääräisenä**, jos yksinäisen verovelvollisen vuositulon määrä ylittää 17 500 euroa tai puolisoiden yhteenlaskettu vuositulon määrä ylittää 26 500 euroa. Vähennystä ei myönnetä osittaisenaan, jos yksinäisen verovelvollisen vuositulon määrä ylittää 27 000 euroa tai puolisoiden yhteenlaskettu vuositulon määrä ylittää 40 000 euroa. Edellä mainittuja tulorajoja korotetaan 2 500 eurolla jokaista verovelvollisen huollettavana olevaa lasta kohti.

Vuositulolla tarkoitetaan verovelvollisen puhtaiden ansiotulojen ja pääomatulojen yhteismäärää. Varallisuus on tulo rajojen lisäksi otettava huomioon ratkaistaessa vähennyksen myöntämistä.

Yksinomaan suurten sairauskulujen perusteella vähennys myönnetään, edellyttäen, että TVL 98 §:n 2 momentin edellytykset täyttyvät, eivätkä yllä mainitut tulorajat sitä estä, yleensä seuraavasti:

sairausku- lujen kokonais- määrä €	vuositulon määrä € yksinäinen henkilö / puoliset yhteensä					
	alle 13 000/ 20 500	13 000-14 500/ 20 600-23 000	14 600-17 500/ 23 100-26 500	17 600-21 000/ 26 600-31 000	21 100-23 500/ 31 100-35 000	23 600-27 000/ 35 100-40 000
700 - 900	200	0	0	0	0	0
901 – 1200	300	200	0	0	0	0
1201 - 1500	500	300	200	0	0	0
1501 – 1800	700	500	300	200	0	0
1801 – 2100	900	700	500	300	200	0
2101 – 2400	1 000	900	700	500	300	200
2401 – 2700	1 200	1 000	900	700	500	300
2701 – 3100	1 400	1 200	1 000	900	700	500
3101 – 3500	1 400	1 400	1 200	1 200	900	700
3501 -	1 400	1 400	1 400	1 200	1 200	900

Kaikista tulorajoista voidaan tapauskohtaisen harkinnan ja esitetyn selvityksen perusteella poiketa.

Jos verovelvollisen tulot ylittävät edellä mainitut ylemmät tulorajat (27 000/40 000 euroa), veronmaksukyvyn alentumisvähennys sairaskulujen perusteella harkitaan tapauskohtaisesti.

Jos perheessä on huollettavana kehitysvammainen alaikäinen lapsi ja perheen veronalaiset kokonaistulot ovat alle 29 000 euroa, veronmaksukyvyn alentumisvähennyksenä vähennetään 1 100 euroa. Jos tulot ovat 29 100 – 57 000 euroa, vähennys on 700 euroa. Jos tulot ovat yli 57 000 euroa, vähennystä ei myönnetä. Erityistilanteissa vähennys voi olla edellä mainittua suurempi.

2.7 Valuutanvaihtokulut eläketuloa saavilla

Pankki- ja valuuttakuluina ulkomaisesta muusta kuin euroina saadusta bruttoeläkkeestä vähennetään 60 euroa.

2.8 Muu vähäinen lahja

Tuloverolain 69 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun työnantajalta saadun vähäisen muun lahjan kohtuullinen arvo voi olla enintään 100 euroa. Arvokkaammat lahjat ovat kokonaan palkkaa.

3 ELINKEINOVEROTUS

3.1 Matkakulujen arviointi muun selvityksen puuttuessa

3.1.1 Liikkeen- ja ammatinharjoittajan matkakulut

[Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen](#) –ohjeessa on käsitelty matkakulujen vähentämistä.

Kun auto kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, verotuksessa voi vähentää sen käytöstä aiheutuneet todelliset, kirjanpitoon merkityt kulut. Jos todellisia kuluja ei ole merkitty kirjanpitoon eikä verovelvollinen esitä luotettavaa laskelmaa syntyneistä kuluista, voidaan kuluna vähentää 0,24 euroa/km (VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa 966/2016) edellyttäen, että tulolähteen ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.

Kun auto kuuluu yksityisiin varoihin, auton käytöstä elinkeinotoimintaan voi tehdä EVL 55 §:ssä säädetyn lisävähennyksen. Lisävähennystä ei myönnetä, jos autolla ajettujen kilometrien kokonaismäärää ei selvitetä ja siten auton kuulumisen tulolähteen varoihin tai yksityisvaroihin jää selvittämättä. Näissä tilanteissa voidaan kuluna vähentää 0,24 euroa/km ([VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016) edellyttäen, että tulolähteen ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.

3.1.2 Elinkeinoyhtymän osakkaan matkakulut

Jos elinkeinoyhtymän osakkaalle maksettua kilometrikorvausta ei ole käsitelty yhtymän palkkakirjanpidossa ja vuosi-ilmoituksella, ei sitä voida pitää Verohallinnon päätöksessä tarkoitettuna verovapaana kustannusten korvauksena. Yhtymän tuloista on tällöin vähennyskelpoista vain todelliset osakkaalle toteutuneet kulut, joihin voidaan muun selvityksen puuttuessa pitää 0,24 euroa/km ([VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016). Ylimenevä osa on vähennyskelvotonta yksityisottoa.

Mikäli yhtymä ei ole maksanut osakkaalle korvausta osakkaan omalla autolla ajamista yhtymän ajoista, voi yhtymän osakas vähentää ajoista aiheutuneet kustannukset omassa verotuksessaan tulonhankkimismenoina toteutuneiden kulujen määräisenä. Muun selvityksen puuttuessa vähennyksen määrä on 0,24 euroa/km ([VeroHp matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa](#) 966/2016).

3.2 Lahjoitukset yleishyödylliseen tarkoitukseen

Arvoltaan vähäiset raha- tai esinelahjoitukset yleishyödylliseen ja samalla paikalliseen tai yrityksen toimialaa lähellä olevaan tarkoitukseen voidaan katsoa suhdetoiminnan luonteisiksi menoiksi, jotka ovat vähennyskelpoisia verotuksessa. Tällaisia lahjoituksia yritys saa vähentää enintään 850 € lahjoituksensaajaa kohti. Lahjoitus poliittiseen tarkoitukseen ei ole kuitenkaan miltään osin vähennyskelpoinen verotuksessa.

Edellä mainitunlaisia vähäisiä lahjoituksia lukuun ottamatta lahjoitukset yleishyödylliseen tarkoitukseen eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa, koska ne on annettu lähinnä hyväntekeväisyystarkoituksessa eivätkä edistä elinkeinotoimintaa. Yhteisömuotoinen yritys saa kuitenkin erityssäännöksen nojalla (TVL 57 §, lahjoitusvähennys) tietyin edellytyksin vähentää tulostaan tieteen, taiteen tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen antamansa rahalahjoituksen. (Katso tarkemmin [Lahjoitusvähennys yhteisöverotuksessa](#) – ohje).

4 MAA- JA METSÄTALouden TULOVEROTUS

4.1 Eräät vähennykset ja menojen korjaukset

Tässä ohjeessa esitetään arviointiperusteet, joita käytetään muun selvityksen puuttuessa arvioitaessa vähennyskelpoisia määriä tai menoista poistettavia vähennyskeltottomia eriä. Lähtökohtana on maa- ja metsätaloudessakin pidettävä menojen selvittämistä tositteiden ja muiden todennettavien seikkojen perusteella. Tätä arviointiohjetta käytetään todellisen määrän ollessa vaikeasti selvitettävissä.

Vastaavasti arvioidaan tulolähdesiirrosta toisessa tulolähteessä tuloutettavat erät ja toisessa tulolähteessä vähennettävät erät.

Arvioidut määrät eivät sisällä arvonnäisäveron osuutta. Arvioon perustuvan menon osalta ei voi tehdä laskennallista alv-vähennystä, sillä alv-vähennyksen on perustuttava tositteeseen. Vähennyskelpoisissa menoissa olevia eriä tuloverotuksessa tuloutettaessa täytyy myös arvonnäisäveron osuus vastaavasti ottaa huomioon arvonnäisäverolaskelmassa korjauksena.

4.1.1 Maa- ja metsätalouden matkakulut muun selvityksen puuttuessa

4.1.1.1 Maataloudenharjoittajan matkakulut

[Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen](#) -ohjeessa selvitetään tarkemmin matkakulujen vähentämistä. Kun auto kuuluu maatalouden tulolähteeseen, verotuksessa vähennetään sen käytöstä aiheutuneet todelliset, muistiinpanoihin merkityt menot. Jos todellisia menoja ei ole merkitty muistiinpanoihin eikä verovelvollinen esitä luotettavaa laskelmaa syntyneistä menoista, voidaan menona vähentää 0,24 euroa/km edellyttäen, että tulolähteen ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.

Kun auto kuuluu yksityisiin varoihin, auton käytöstä maatalouteen voi tehdä MVL 10 e §:ssä säädetyn lisävähennyksen. Lisävähennystä ei myönnetä, jos autolla ajettujen kilometrien kokonaismäärää ei selvitetä ja siten auton kuulumisen tulolähteen varoihin tai yksityisvaroihin jää selvittämättä. Näissä tilanteissa voidaan menona vähentää 0,24 euroa/km edellyttäen, että tulolähteen ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.

4.1.1.2 Verotusyhtymän ja kuolinpesän osakkaan matkakulut

Jos yhtymä tai kuolinpesä ei ole maksanut korvausta osakkaan oman auton käytöstä yhtymän tai kuolinpesän maataloudessa, ajoista aiheutuneet kustannukset vähennetään todellisen suuruusina yhtymän tai kuolinpesän maatalouteen kohdistuvina menoina. Muun selvityksen puuttuessa vähennyksen määrä on 0,24 €/km edellyttäen, että ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.

4.1.1.3 Metsätalouden matkakulut

Metsätalouden matkakulut vähennetään todellisten kustannusten mukaisesti. Jos todellisten kustannusten selvittäminen ei ole mahdollista, vähennykseksi hyväksytään oman auton käytöstä 0,24 €/km edellyttäen, että ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt. (Katso tarkemmin Verohallinnon ohje [Metsätalouden matkakustannukset](#)).

4.1.2 Palkattujen ja eläkkeellä olevien työntekijöiden sekä lomittajien luontoisetuna saamien ostotarvikkeiden hankintamenot

Menoiksi arvioidaan yksityiskohtaisen selvityksen puuttuessa 6,30 €/päivä. Annettujen etujen määrästä ja saajista tulee olla selvitys muistiinpanoissa.

4.1.3 Vesimaksut

Yksityistalouden vedenkulutuksena voidaan tavanomaisissa olosuhteissa pitää noin 40 m³/henkilö/vuosi.

4.1.4 Sähkö- ja lämmityskulut

Jos maatalouden ja yksityistalouden sähkökuluja ei ole erikseen mitattu, on kulojen jakaantuminen arvioitava. Yksityistalouden sähkönkulutus on yleensä helpommin määriteltävissä kuin maatalouden kulutus. Yksityistalouden kulutukseen vaikuttavat perheenjäsenten lukumäärä, ikä, lämmitysjärjestelmä ja sähkövarustetaso. Ilman sähkölämmitystä kotitalouden sähkönkäyttö vaihtelee keskimäärin 5 000-10 000 kilowattituntiin vuodessa. Tavanomaisissa olosuhteissa ilman lämmitystä voidaan yksityistalouden osuudeksi sähkömenoista arvioida 8,76 euroa vuodessa asuinpinta-alan neliometriä kohti. Oman asunnon sähkölämmityksen osuudeksi menoista voidaan arvioida muun selvityksen puuttuessa keskimäärin 10 €/m²/v.

Asunnon lämmityksessä polttoöljyn kulutuksena voidaan pitää tavanomaisissa olosuhteissa 18 l/m²/vuosi.

4.1.5 Yksityiskäytön osuus maatalouden puhelinmenoista

Puhelimesta aiheutuneista kokonaismenoista voidaan yleensä pitää tavanomaiseksi katsottavana yksityiskäytön osuutena puolet 500 € saakka. Tätä suurempien menojen kohdalla yksityismenoiksi katsotaan yleensä vähintään 250 €. Matkapuhelimen yksityiskäytön osuus arvioidaan samojen perusteiden mukaan puhelinakohtaisesti. Matkapuhelinkustannuksia voidaan kuitenkin hyväksyä vähennykseksi vain niiden verovelvollisten osalta, joille tilan verotettavaa tuloa jaetaan.

4.1.6 Työhuonevähennys

Jos tilan asuinrakennusta käytetään maatalouden tarkoituksiin, vähennetään maataloutta palvelevassa käytössä olevasta huoneesta aiheutuneet valaistus-, lämmitys- ja korjauskulut sekä rakennuksen hankintamenon poisto työhuoneen osalta esitetyn luotettavan selvityksen perusteella maatalouden menona.

Ellei selvitystä todellisista kuluista ole esitetty tai selvitystä ei voida pitää hyväksyttävänä, eikä kuluja ole muussa yhteydessä otettu huomioon, voidaan työhuonevähennys arvioida. Huomioon otetaan tilan tuotantosuunta, työtilan tarve suunnitteluun, laskutukseen yms. työhön sekä harjoitetun maatalouden laajuus.

Asuinrakennuksen tilojen maatalouskäytön arvioituna vähennysperusteena voidaan muun selvityksen puuttuessa käyttää palkansaajan työhuonevähennyksen mukaista määrää (410 €/v).

Metsätaloudessa voidaan noudattaa vastaavia periaatteita kulujen vähentämisessä. Jos selvitystä todellisista kuluista ei ole, mutta harjoitetun metsätalouden laajuus ja työhuonetilan tarve huomioon ottaen kuluja voidaan katsoa syntyneen, arvioituna kuluna voidaan muun selvityksen puuttuessa vähentää palkansaajan satunnaisten sivutulosten työhuonevähennyksen mukainen määrä (205 €/v).

Työhuonevähennys voidaan tehdä kaikkien niiden tulolähteiden tulosta, joiden tulonhankintaan työhuonetta on käytetty. Verovelvollisen käyttäessä työhuonetta maatalouden ja metsätalouden tulojen hankinnassa hänelle voidaan myöntää työhuonevähennys sekä maatalouden että henkilökohtaisen toiminnan tulolähteessä. Henkilökohtaisen toiminnan tulolähteessä työhuonevähennys voidaan puolestaan tehdä sekä ansio- että pääomatulosta, jos työhuonetta on käytetty kummankin tulolajin tulonhankintaan. Kaikissa tulolähteissä ja tulolajeissa myönnettyjen työhuonevähennysten yhteismäärä voi olla enintään 820 euroa verovuodessa, jos verovelvollinen ei esitä selvitystä suuremmista kustannuksista.

Maa- ja metsätalouden työhuonevähennykset ilmoitetaan lomakkeella 2 ja 2C. Vähennyksiä ei ilmoiteta esitäytetyllä veroilmoituksella.

4.1.7 Moottorikelkasta, mönkijästä ja traktorin metsäkäytöstä aiheutuneet kulut

Jos maa- tai metsätaloudessa käytetään moottorikelkkaa tai mönkijää, näiden koneiden maatalous- tai metsätalouskäytöstä aiheutuneet kulut vähennetään pääsääntöisesti käyttötuntien perusteella laskettuna osuutena niiden kokonaiskuluista. Sama koskee traktorin metsätalouskäyttöä. Muun selvityksen puuttuessa kuluiksi voidaan arvioida moottorikelkasta ja mönkijästä 14 €/käyttötunti ja traktorista 11 €/käyttötunti. Jos traktoria käytetään puutavaran kuljetukseen, kulut arvioidaan tämän ohjeen kohdassa 4.1.10 esitettyjen puutavaralajikohtaisten konekustannusten mukaan €/m³. Jos traktori kuuluu maatalouden kalustoon, maatalouden verotuksessa tulee tehdä vastaava tuloutus.

4.1.8 Moottori- ja raivaussahasta aiheutuneet kulut

Moottori- tai raivaussahasta aiheutuneet kulut vähennetään maatalouden kuluina ainoastaan maatalouskäyttöä vastaavalta osalta, arvioituna enintään (85 €/v). Metsätalouden verotuksessa tulee tehdä vastaava tuloutus, jos saha kuuluu metsäkalustoon.

4.1.9 Maataloudessa käytetyn omasta metsästä otetun puun arvo

Oman tilan metsästä maatalouden käyttöön otetun puun arvoa vahvistettaessa voidaan muun selvityksen puuttuessa perusteena käyttää seuraavia eri puutavaralajien keskimääräisistä hankintahinnoista johdettuja kantohintoja:

Mäntytukki	44 €/m ³
Kuusitukki	43€/m ³
Koivutukki	33€/m ³
Mäntykuitu	6 €/m ³
Kuusikuitu	6 €/m ³
Koivukuitu	7€/m ³

Polttohakkeen (rankahake) kantoraha-arvona voidaan käyttää 1,70 €/m³ tai 0,68 €/irto-m³.

4.1.10 Hankintatyön arvo ja maataloustraktorin ja sen lisälaitteiden menojen korjauserä

Hankintatyön arvoja ja ns. korjauseriä (= maatalouden konekaluston metsäkäytöstä aiheutuva maatalouden menojen pienentämistarve ja vastaava metsätalouden menojen lisäys) laskettaessa voidaan, jos verovelvollinen ei ole antanut tarkempaa selvitystä, käyttää alla olevia keskimääräisiä arvoja ja yksikkökustannuksia (€/m³).

Laskennassa käytetään alla mainittuja muuntolukuja ja kertoimia.

Halot:	1 kiintokuutiometri (m ³)	= 1,7 kehyskuutiometriä (K ³)
Ranka:	1 runko (mä, ku, le)	= 0,020 m ³
Hake:	1 kiintokuutiometri (m ³)	= 2,5 irtokuutiometriä (i-m ³)
	1 irtokuutiometri	= 0,4 m ³
	1 megawattitunti (MWh)	= 1,25 i-m ³ = 0,5 m ³

Puutavaralaji	Työn arvo Valmistus	Työn arvo Kuljetus	Konekustannus Kuljetus
Mäntytukki	5,48	2,15	3,22
Mäntykuitu	12,64	2,22	3,33
Kuusitukki	7,05	2,17	3,26
Kuusikuitu	13,23	2,36	3,53
Koivutukki	5,21	2,46	3,70
Koivukuitu	11,69	2,59	3,89
Energiapuu (kokopuu)	7,80	4,05	6,08
Halot ja klapit	26,50	2,59	3,89
Haketus	4,14		
Hake		2,59	3,89

Ellei puutavaralajista ole selvitystä, käytetään konekustannuksen kuljetuksen korjauseränä 3,89 €/m³.

Kun maataloustraktoria käytetään metsätalouden kalustoon kuulumattomien lisävarusteiden kanssa, voidaan korjauseränä käyttää 11,00 €/tunti.

Esitetyt työn arvot ja yksikkökustannukset (€/m³) perustuvat koko maan keskimääräisiin hankintaleimikoiden korjuukustannuksiin. Puutavaran valmistuksen kokonaiskustannuksesta on työn arvoksi sivukuluineen katsottu 75 %. Kuljetuskustannuksesta on työn arvoksi katsottu 40 % ja konekustannusten osuudeksi 60 %.

4.1.11 Hevosista aiheutuneiden kulujen korjauserä

Jos maatilan tuotteilla on ruokittu hevosta, joka ei kuulu maatalouden tulolähteesseen, maatalouden tuotantokustannusmenoista vähennetään muun selvityksen puuttuessa hevosen osalta 920 € ja varsan osalta 370 € vuodessa.

4.2. Osuuskunnan osuuden arvo osakeyhtiön nettovarallisuutta laskettaessa

Osakeyhtiöllä osuuskunnan osuuden arvona pidetään nettovarallisuutta laskettaessa maksettua osuusmaksun määrää.

4.3 Maataloustuotteiden siirtoarvot

Maatalouden tuotteiden (heinä, vilja, kotieläintuotteet) siirtoarvona käytetään paikallisia myyntihintoja silloin, kun tuotteita siirretään tulolähteestä toiseen.

5 VAROJEN ARVOSTAMINEN ERÄISSÄ TAPAUKSISSA

5.1. Tonttimaa maatilalla

Maatilalla oleva tonttialue jaetaan, milloin muuta selvitystä ei ole, asuinrakennuksen tontiksi ja maatalousrakennusten rakennuspaikaksi siten, että tonttialueesta katsotaan asuinrakennuksen tontiksi puolet, kuitenkin enintään 10 000 m². Muu osa katsotaan rakennuspaikaksi.

Maatilalla olevien erottamattomien rakennettujen lomamökkityöntien, joiden pinta-alaa ei ole veroluokituksessa selvitetty, pinta-alana pidetään muun selvityksen puuttuessa 2 000 m².

Maatilalla olevien sellaisten maatalouden tuotantorakennusten rakennuspaikkojen, joiden pinta-alaa ei ole veroluokituksessa selvitetty, pinta-alana pidetään muun selvityksen puuttuessa 2 000 m². Metsätalouden tuotantorakennusten rakennuspaikkojen pinta-alana pidetään muun selvityksen puuttuessa 500 m².

Kun maatilalta luovutetaan maata rakennusmaaksi, uusien, alle 10 000 m²:n suuruisien tonttien pinta-alat vähennetään maatilan metsämaan pinta-alasta, ellei selvitystä tontin sijainnista muun maankäytön alueella esitetä.

5.2 Eräiden rakennusten jälleenhankinta-arvo

Rakennusten jälleenhankinta-arvo määrätään valtiovarainministeriön vuosittain antaman asetuksen mukaan. Niiden rakennusten jälleenhankinta-arvona, joihin po. valtiovarainministeriön päätös ei sovellu, pidetään 75 % vastaavan rakennuksen rakennuskustannuksista.

Seuraavien rakennustyyppien jälleenhankinta-arvona käytetään alla olevia arvoja, jotka ovat 75 % keskimääräisistä rakennuskustannuksista:

1. Kasvihuoneet

..... euroa/m²

lasiteräsrunko lämmitys- ja kastelulaitteilla	126,82
ilman	90,74
muovipuurunko lämmitys- ja kastelulaitteilla	65,92
ilman	42,01
akryylikate/teräsrunko lämmityslaitteella	184,84

2. Siilot (viljan säilytykseen)

Pyöreät teräsrakenteiset	Siilon halkaisija m	Rakennuskustannus euroa/siilo-m ³
pohjarakenteesta riippumatta	3 tai alle	93,14
pohjarakenteesta riippumatta	3–10	93,14- 39,89 porrastetusti
pohjarakenteesta riippumatta	10 tai yli	39,89

Pyöreät betoniset	Siilon halkaisija m	Rakennuskustannus euroa/siilo-m ³
- tasapohjaiset	ei merkitystä	56,37
- suppilopohjaiset	ei merkitystä	70,47

Suorakulmainen pohja	Siilon halkaisija m	Rakennuskustannus euroa/siilo-m ³
kaikki materiaalit		106,24

3. Ylipainehallit 1 000 - 5 000 m²

	1 000 - 5 000 m ²
- lämmin	133,27- 88,12 euroa/m ²
- kylmä	59,48- 49,43 euroa/m ²

4. Kalliosuojat

Kalliosuojat, jotka on rakennettu väestönsuojiksi, 5 000 m³ saakka 387,86 euroa/m³. Jos tilavuus on yli 5 000 m³, alennetaan kultakin 5 000 m³:n jaksolta kuutiosuhintaa 7,61 euroa/m³.

Kalliosuojat, jotka on rakennettu muuhun käyttöön kuin väestönsuojiksi (esim. nestemäisten polttoaineiden varastot), 50 000 m³ saakka 84,30 euroa/m³. Jos tilavuus on yli 50 000 m³, mutta enintään 160 000 m³, alennetaan kuutiosuhintaa 3,298 eurolla kutakin 10 000 m³:ä kohti. Jos tilavuus on yli 160 000 m³, käytetään ylittävältä osalta kuutiosuhintana 48,04 euroa/m³.

5. Ruokalat

Perusarvo on 251,00 euroa/m³. Mikäli ruokala on kevytrakenteinen (siirrettävä) ja keittiö- ja kylmäsäilytystiloja on vähän, perusarvosta vähennetään 31,53 euroa/m³.

6. Pysäköintialot

- monikerroksinen 13 633,13 euroa/autopaikka
- 2- kerroksinen , yläkerros kattamaton4 254,06 euroa/autopaikka

7. Uimahallit 1 106,71 euroa/m²

8. Jäähallit

- betonirakenteiset (yli 4 000 m³) 191,05 euroa/m³
- pienet (enintään 4 000 m³), joissa kantavat rakenteet edellisiä kevyemmät, yleensä liimapuupalkkirakenteita 977,93 euroa/m²

9. Antennimastot

Rakentamisvuosi	- 1972	1972-1979	1980 -
Etelä-Suomen ja Ahvenanmaan lääneissä(ent.)	3 293,77	3 952,42	4 611,08
Länsi- ja Itä-Suomen lääneissä(ent.)	3 688,77	4 611,08	5 138,15
Oulun ja Lapin lääneissä(ent.)	4 084,01	5 138,15	5 928,66

Jos mastokorkeus on alle 250 metriä, yksikköhintaa alennetaan 6,73 euroa/m. Jos ennen vuotta 1972 rakennettuun mastoon on uusittu hissi, yksikköhintaa korotetaan 131,59 euroa/m. Mastorakennelmien ikälennusprosentti on 10.

5.3 Keskeneräinen rakennus

Keskeneräisen rakennuksen arvo lasketaan rakennusten jälleenhankinta-arvoasetuksen perusteella siten kuin rakennus olisi valmis. Näin saadusta arvosta rakennuksen verotusarvoksi otetaan rakennuksen valmiusastetta vastaava osa.

Rakennuksen valmiusasteeksi verovuoden lopussa voidaan katsoa rakennuksen aloittamis- ja valmistumispäivän perusteella seuraavat prosenttiosuudet, jollei muuta selvitystä ole esitetty:

Aloituspäivä	Valmistumispäivä	Valmiusaste
verovuonna	ennen 1.3. seuraavana vuonna	80 %
verovuonna	1.3. tai sen jälkeen seuraavana vuonna	50 %

Toissijaisesti keskeneräiset rakennukset voidaan arvostaa rakennuskustannusten perusteella. Tätä tapaa käytetään kuitenkin vain, jos arvostuksen pohjaksi tarvittavia rakennuksen ominaisuustietoja ei voida selvittää. Verotusarvoksi vahvistetaan tällöin 75 % verovuoden loppuun mennessä kertyneistä rakennuskustannuksista.

6 VERONKOROTUS

6.1 Johdanto

Veronkorotuksesta on säädetty verotusmenettelylain (laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558, VML) 32 §:ssä. Veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti ottaen huomioon yksilölliset olosuhteet. Veronkorotus määrätään samojen periaatteiden mukaan ansio- ja pääomatulolle.

Korotusta määrättäessä on huomioitava minkä säännöksen mukaan korotus määräytyy. Korotuksen enimmäismäärät ovat erilaisia sen mukaan, mikä säännös tulee sovellettavaksi.

Verotusmenettelystä annetun lain 32.1 §:n mukaan jos veroilmoituksessa tai muussa ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus.

Lain 32.2 §:n mukaan jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Lain 32.3 §:n mukaan jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä 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 tietten tai törkeästä huolimattomuudesta tuloon vääränä tulolajina.

Tässä ohjeessa esitettyjä kaavamaisia veronkorotusmääriä käytetään niissä tilanteissa, joissa ei ole erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja. Tarjoituksena on turvata verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu veronkorotusta määrättäessä. Korotusta määrättäessä on huomioitava ohje [Ne bis in idem – periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan](#). 2.12.2013.

Jos samanaikaisesti on useampia virheitä tai laiminlyöntejä, veronkorotuksen määräämisen edellytykset ja määrä harkitaan kunkin tuloon lisätyn erän osalta erikseen (KHO:2005:61), koska tuloon lisättävät erät voivat olla tahallisuutta tai huolimattomuutta arvioitaessa luonteeltaan erilaisia. Erien erikseen arviointi ei saa kuitenkaan johtaa veronkorotuksen kertaantumiseen eri asteikoilla käytettyjen vähimmäiskorotusten johdosta. Sellaisille tuloon lisättäville erille, jotka ovat tahallisuutta tai huolimattomuutta arvioitaessa luonteeltaan samanlaisia (korotus

määrätään VML 32 §:n saman momentin mukaan) veronkorotus määrätään erien yhteenlasketusta määrästä.

Samaan veroilmoitukseen liittyvien laiminlyöntien ja virheiden johdosta voidaan verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 1-3 momenttia sovellettaessa määrätä vain yksi veronkorotus, joka lasketaan erikseen jokaisesta laiminlyönnistä. Veronkorotus on määrättävä 3 momentin mukaan myös silloin, kun 1 ja 2 momentin soveltamisedellytykset täyttyvät, mutta eri virheiden ja laiminlyöntien kokonaisarviointin perusteella on katsottava, että verovelvollinen on menetellyt tietensä ja törkeän huolimattomasti antamalla olennaisesti väärän veroilmoituksen tai jättämällä veroilmoituksen kokonaan antamatta (KHO:2016:153).

Verotuksellisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei yleensä voida katsoa olevan kyse VML 32.3 §:ssä tarkoitetusta verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta. Tilanteissa, joissa tapaukseen sen verotuksellisesta tulkinnanvaraisuudesta huolimatta liittyy suunnitelmallista ja pitkäjänteistä verotus- ja yritysjärjestelyiden hyödyntämistä siinä tarkoituksessa, että verolta välttyttäisiin, tavanomaista lievempien veronkorotusten määräämiselle ei kuitenkaan ole perusteita.

Jos veronkorotus nousee euromääräisenä summana huomattavan korkeaksi, sitä voidaan kohtuullistaa. Jos verovelvollisen laiminlyönti tai virhe on olosuhteisiin nähden vähäinen, veronkorotusta voidaan alentaa tai jättää se määräämättä.

Jos saman verovelvollisen veroilmoituksella on laiminlyöntejä tai virheitä toistuvasti verovuodesta toiseen, voidaan veronkorotus määrätä ohjeen mukaista suu-rempana. Verotusmenettelylain 32 §:ssä säädettyt enimmäismäärät on kuitenkin aina otettava huomioon.

Uusien yritysten verotuksessa on erityistä huomiota kiinnitettävä verovelvollisen neuvontaan ja opastamiseen. Mikäli veroilmoitus palautetaan myöhässä ilman kehotusta, ei veronkorotusta määrätä. Jos on kyse yrityksen kolmesta ensimmäisestä verovuodesta ja yritys kehotuksesta korjaa veroilmoituksessa ilmenneen vaillinaisuuden tai virheen, veronkorotusta ei määrätä. Jos sama puute tai virhe ilmenee toistuvasti vaikka uudelle yritykselle on annettu asiassa tarpeellinen ohjaus, voidaan veronkorotus yleensä määrätä. Puutteen korjaamiselle asetetun määräajan noudattamatta jättämisestä voidaan myös aina määrätä veronkorotus. Jos on ilmeistä, että yritys on selvillä erilaisista verotuksen toimittamiseen liittyvistä velvoitteista esim. aiemman yrittäjäkokemuksen nojalla, ei tällaista yritystä voida pitää uutena yrityksenä veronkorotusta määrättäessä.

Asunto-osakeyhtiöt ja keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt ovat tiettyjen edellytysten täyttyessä vapautettuja ilmoittamisvelvollisuudesta ([VHp ilmoittamisvelvollisuudesta muistiinpanoista 20 §](#)). Jos edellytykset eivät täyty ja verovelvollinen on siten velvollinen antamaan veroilmoituksen, voidaan veronkorotus jättää määräämättä tilanteissa, joissa veroilmoitus tulee myöhässä eikä verovelvollista ole vielä ehditty kehottaa, tai verovelvollinen palauttaa veroilmoituksen asetetussa määräajassa kehottamisen jälkeen. Mahdollista veronkorotusta määrättäessä huomioon voidaan ottaa myös, onko kyseessä uusi yhtiö, onko yhtiöllä aiempia laiminlyöntejä tai onko lainkaan verotettavaa tuloa. Huomioon voidaan ottaa myös tilanteet, joissa ilmoittamisvelvollisuudesta vapautetulla asuntoyhteisöllä on objektiivisesti arvioiden ollut epäselvyyttä ilmoittamisvelvollisuudesta.

Ohjeessa on oma luku henkilöverotuksessa määrättäville veronkorotuksille ja elinkeinoverotuksessa määrättäville veronkorotuksille. Liikkeen- ja ammatinharjoittajilla sovelletaan henkilöverotuksen korotuksia, jos myöhästymisen tai puute liittyy henkilöverotuksen esitäytetyllä veroilmoituksella tai sen liitteissä ilmoitetta-

viin tietoihin ja elinkeinoverotuksen korotuksia, jos myöhästyminen tai puute liittyy liikkeen- tai ammatinharjoittamiseen.

Veronkorotuksen määrääminen edellyttää aina verovelvollisen kuulemistä. Verovelvollinen voi tällöin selvittää myöhästymisen tai puutteen syytä tai muita asiaan vaikuttavia seikkoja. Kun verovelvollista kehoitetaan korjaamaan veroilmoituksessa oleva puutteellisuus, tulee samassa kirjeessä kuulla myös veronkorotuksen määräämisestä.

6.2 Veronkorotus HENKILÖVEROTUKSESSA

6.2.1 Myöhästyminen (VML 32.1 §)

Jos veroilmoitus, tieto tai muu asiakirja on jätetty myöhässä, Verohallinto voi määrätä korkeintaan 150 euron veronkorotuksen. Sähköisesti annetut tiedot katsotaan oikeaan aikaan annetuksi silloin, kun ne ovat saapuneet Verohallintoon veroilmoituksen viimeisenä jättöpäivänä ennen kello 24:00 ja lähettäjä on saanut kuittauksen ilmoituksen vastaanottamisesta. Postitse annettu veroilmoitus on saapunut ajoissa, kun se on jätetty postiin määräajan kuluessa.

Jos myöhästymiseen on ollut pätevä syy, kuten sairaus, korotusta ei määrätä, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan heti esteen lakkautta. Pätevänä syynä ei pidetä esimerkiksi työkiireitä, atk-ongelmia tai lomaa.

6.2.2 Luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta vähäiset tulot (VML 32.1 §)

Jos luonnollinen henkilö on jättänyt ilmoittamatta palkkaa tai palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa **korkeintaan 5 000 €**, hänellä on mahdollisuus korjata veroilmoituksen puutteellisuus ilman veronkorotusseuraamusta. Tulolla käsitetään tässä yhteydessä **bruttotuloa**, kuten esim. *bruttovuokratuloa* ja luovutusvoiton laskennan perusteena olevien *myyntihintojen yhteismäärää*.

Jos puutetta ei Verohallinnon kirjallisen kehotuksenkaan jälkeen korjata, määrätään 100 € veronkorotus.

6.2.3 Ilmoittamatta jätetty varallisuus (VML 32.1 §)

Jos luonnollinen henkilö jättää kehotuksen jälkeen ilmoittamatta VML 10 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvia varallisuuseriä, määrätään veronkorotukseksi enintään 150 €. Tällaista varallisuutta ovat esim. kiinteistöt, osakkeet (myös asunto-osake), osuus avoimeen yhtiöön, osuus kommandiittiyhtiöön tai muuhun yhtymään, liike- ja ammattitoiminnan sekä maatilatalouden varat, hallinta- ja nautintaoikeus varallisuuteen sekä lainat, joiden korko on verotuksessa vähennyskelpoinen.

6.2.4 Luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta vähäistä suuremmat tulot (VML 32.2-3 §)

Jos luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta palkkaa tai palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa enemmän kuin 5 000 €, veroilmoitusta voidaan yleensä pitää olennaisesti vaillinaisena. Ilmoittamatta jättämistä ei yleensä voida pitää tahallina tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvana, jos ilmoittamatta jätetyn tulon määrä on enintään 30 000 €. Tällöin veronkorotus määrätään VML 32.2 §:ää soveltaen, ellei ole ilmeistä, että kyse on tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.

Veronkorotus määrätään tässä selostetulla tavalla, **ellei tapauksessa ole otettava huomioon erityisiä korotusta alentavia tai korottavia seikkoja**. Jos verovelvollisen tulojen määrä tai rakenne on sellainen, että laiminlyöntiä voidaan pitää ymmärrettävänä, esim. tulot koostuvat lukuisista palkkioista, veronkorotusta voidaan alentaa.

6.2.4.1 Ilmoittamatta jätetty bruttotulo on 5 001 - 30 000 €

Verovelvollinen jättää ilmoittamatta palkkaa, palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa 5 001 – 30 000 €. Ilmoittamatta jätetyllä tulolla käsitetään tässä yhteydessä **bruttotuloa**, esim. *bruttovuokratuloa* ja luovutusvoiton laskennan perusteena olevien *myyntihintojen yhteismäärää*.

- Verovelvollinen korjaa puutteen kehottamisen jälkeen, asetetussa määräajassa; veronkorotus on 200 €.
- Verovelvollinen korjaa puutteen kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen; veronkorotus on 300 €.
- Verovelvollinen ei korjaa puutetta; veronkorotus on 500 €.

Jos lisätty verotettava tulo (nettotulo) on pieni tai on syntynyt tappiota, sitä voidaan pitää veronkorotusta alentavana seikkana. Veronkorotukseksi määrätään tällöin yleensä korkeintaan 300 €.

6.2.4.2 Ilmoittamatta jätetty bruttotulo on yli 30 000 €

Verovelvollinen jättää ilmoittamatta palkkaa, palkkiota tai muuta ansio- tai pääomatuloa yli 30 000 €. Ilmoittamatta jätetyllä tulolla käsitetään tässä yhteydessä **bruttotuloa**, esim. *bruttovuokratuloa* ja luovutusvoiton laskennan perusteena olevien *myyntihintojen yhteismäärää*.

Korotus lasketaan prosenteina lisätystä verotettavasta tulosta (nettotulo), ei ilmoittamatta jätetystä bruttotulosta. Verotettavaan tuloon ei sisälly verovapaaksi säädetty tulo. Korotus lasketaan progressiivisen taulukon mukaan seuraavasti:

Lisätty verotettava tulo (nettotulo) €	Veronkorotus alarajan kohdalla €	Veronkorotus alarajan ylittävältä lisätystä tulon osasta
0 – 10 000	300	
10 000 – 60 000	300	3 %
60 000 – 100 000	1 800	5 %
100 000 –	3 800	7 %

Jos Verohallinto on saanut tiedon omaisuuden luovutuksesta ja tieto on esitätetty veroilmoitukselle, mutta verovelvollinen ei ole ilmoittanut luovutusvoiton laske-

miseksi tarpeellisia puuttuvia tietoja (esim. hankintameno ja omistusaika), veronkorotusta määrätään enintään 800 euroa (VML 32.2 §:n mukainen, enimmäismäärä) vaikka taulukon mukaan laskettava veronkorotus olisi suurempi (ks. [KHO:2012:98](#)).

Jos veronkorotuksen perusteena olevaan ilmoittamatta jätetyn tulon määrään sisältyy verotuksellisesti tulkinnanvaraisia eriä, lasketaan veronkorotus näiltä osin soveltaen 5 001 – 30 000 euron ilmoittamatta jätetylle tulolle tässä ohjeessa annettuja veronkorotusmääriä. Samoin menetellään, jos ilmoittamatta jätetyn tuloerän osalta on ilmeistä, ettei ilmoituspuute tai virhe johdu verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.

6.2.5 Perusteeton vähennysvaatimus (VML 32.1 - 3 §)

Jos verovelvollinen on tietensä tehnyt perusteettoman vähennysvaatimuksen tai perustanut vähennysvaatimuksen väärään tai väärennettyyn asiakirjaan, määrätään hänelle veronkorotus. Jos vähennysvaatimus on määrältään vähäinen, korotus voidaan jättää määräämättä.

Vähäiseksi määräksi katsotaan korkeintaan 500 euroa. Yli 500 euron perusteettomista vähennysvaatimuksista määrättävä veronkorotus on vähintään 100 euroa. Yli 2 000 euron perusteettomiin vähennysvaatimukseen käytetään edellä esitettyä yli 30 000 euron ilmoittamatta jätettyyn bruttotuloon sovellettavaa taulukkoa siten, että 2 000 – 10 000 euron perusteettomista vähennysvaatimuksista veronkorotus on 5 %, kuitenkin enintään 300 euroa, ja 10 000 euroa ylittävistä summista taulukon mukainen.

Esimerkki

Jos vähennysvaatimus perustuu tehtyyn opintomatkaan ja on kyse on rajanvedosta vähennyskelpoisen opintomatkan ja vähennyskelvottoman matkan välillä, veronkorotusta ei määrätä, jos kyse on osittain vähennyskelpoisesta matkasta tai muutoin tulkinnanvaraisesta asiasta.

Jos kyse on vähennyksestä, jolle ei ole mitään perustetta, määrätään aina veronkorotus, ellei vähennysvaatimus ole vähäinen. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun vähennystä vaaditaan kuluista, joita ei tosiasiallisesti ole aiheutunut. Veronkorotus määrätään yleensä myös silloin, kun vähennettäväksi vaaditaan kuluja, jotka eivät voi olla vähennyksen perusteena, asia ei ole tulkinnanvarainen ja verovelvollisen ei voida katsoa erehtyneen lain sisällöstä.

Veronkorotusta ei määrätä, jos käy ilmi, että verovelvollinen on tehnyt mekaanisen virheen ilmoitusvelvollisuutta täyttäessään. Tällainen on esimerkiksi kirjoitusvirhe tai tiedon merkitseminen väärään kohtaan. Veronkorotusta ei määrätä myöskään silloin, kun on ilmeistä, että verovelvollinen on erehtynyt säännösten sisällöstä ja hänelle on tosiasiallisesti aiheutunut vähennyksen edellyttämät kustannukset.

6.2.6 Luonnollisen henkilön ilmoituksella on muu puute tai virhe (VML 32.2 §)

Jos veroilmoituksella on muu olennainen vaillinaisuus tai virhe, eikä verovelvollinen kehotuksestaakaan korjaa sitä, määrätään yleensä 100 € veronkorotus.

6.3 Veronkorotus YRITYSVEROTUKSESSA

Määrättäessä veronkorotusta elinkeinoverotuksessa sekä maa- ja metsätalouden verotuksessa, sovelletaan alla esitettyjä ohjeita. Näiden soveltamisessa tulee ot-

taa huomioon luvun 6.1 Johdanto alussa esitetyt veronkorotusta alentavat ja korottavat seikat. Metsätalouden pääomatulojen verotuksessa sovelletaan ilmoittamatta jääneen tulon osalta luvussa 6.2 esitettyjä taulukoita.

6.3.1 Yrityksen veroilmoituksen myöhästyminen (VML 32.1-2 §)

Sähköisesti annettu veroilmoitus katsotaan oikeaan aikaan annetuksi silloin, kun se on saapunut Verohallinnon hyväksymälle ilmoituspalvelujen välittäjälle veroilmoituksen viimeisenä jättöpäivänä ennen kello 24:00 ja lähettäjä on saanut kuitauksen ilmoituksen vastaanottamisesta. Postitse tuleva veroilmoitus katsotaan oikeaan aikaan annetuksi silloin, kun se on jätetty postiin oikeassa ajassa.

Jos verovelvollinen toimittaa veroilmoituksen pääverolomakkeen myöhässä ilman pätevää syytä, määrätty veronkorotus seuraavien perusteiden mukaan:

- Verovelvollinen palauttaa veroilmoituksen **ilman kehotusta**, veronkorotus **100 €**.
- Verovelvollinen palauttaa veroilmoituksen **kehottamisen jälkeen, asetetussa määräajassa**, veronkorotus **150 €**.
- Verovelvollinen palauttaa veroilmoituksen ennen verotuksen päättymistä **kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen**, veronkorotus **300 €**.

Ellei verovelvollinen toimita veroilmoitusta ennen verotuksen päättymistä, ei veronkorotusta määrätä myöhästymisen perusteella erikseen, vaan veronkorotus määrätty mahdollisesti toimitettavan arvioverotuksen perusteella.

Jos myöhästymiseen on ollut pätevä syy, kuten sairaus, korotusta ei määrätä, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan heti esteen lakkua. Pätevänä syynä ei pidetä esimerkiksi työkiireitä, atk-ongelmia tai lomaa.

6.3.2 Puutteellisuudet pääverolomakkeella (2,3,4,5 ja 6-sarjojen lomakkeet)

6.3.2.1 Veroilmoitusta ei ole allekirjoitettu tai muu vähäinen puutteellisuus (VML 32.1 §)

Jos **yrityksen** pääverolomaketta ei ole allekirjoitettu tai jos jokin muu, veron määrään vaikuttamaton tieto on jätetty täyttämättä, on verovelvollisella mahdollisuus korjata veroilmoituksen puutteellisuus ilman veronkorotusseuraamusta, joko omaloitteisesti tai kehotuksessa asetetussa määräajassa. Mikäli verovelvollinen korjaa puutteen **asetetun määräajan jälkeen**, tulee tälle määrätä **100 €:n veronkorotus**.

Mikäli yllä esitettyä puutetta ei korjata ennen verotuksen päättymistä, mutta verotus on kuitenkin mahdollista toimittaa veroilmoituksen puutteellisuudesta huolimatta, tulee verotuksen toimittajan määrätä verovelvolliselle yllä mainittu **100 €:n** veronkorotus. Mikäli tapauksessa on aiheellista toimittaa arvioverotus, määrätty veronkorotus arvioverotusta koskevien säännösten mukaisesti.

6.3.2.2 Ilmoitus tilikauden muuttamisesta (VML 32.1 §)

Kirjanpitovelvollisen, joka muuttaa tilikautensa päättymisajankohtaa, on ilmoitettava siitä Verohallintoon yritysmuodon mukaisella Y-lomakkeella. Jos tilikauden päättymisen ajankohta muutetaan myöhäisemmäksi, ilmoitus on tehtävä kahta kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi olisi päättynyt. Jos tilikauden päättymisen ajankohta muutetaan aikaisemmaksi, ilmoitus on tehtävä kahta kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi tulee päättymään.

Jos ilmoitus tilikauden muuttamisesta on annettu myöhässä, tulee siitä määrätä veronkorotus 100 euroa VML 32 §:n 1 momentin nojalla. Jos tilikauden muutos on tehty vähemmän kuin 2 kk ennen muuttumisajankohtaa, ilmoitus tulee antaa heti muutoksen tapahduttua. Jos ilmoitus on tällöin annettu heti muutoksen tapahduttua, veronkorotusta ei määrätä sen johdosta, että ilmoitus on tehty alle 2 kk ennen muuttumisajankohtaa.

Jos tilikauden muutos on tehty vasta tilikauden päättymisen jälkeen, veronkorotusta ei määrätä. Tällöin tilikauden muutosta ei oteta verotuksessa huomioon. Osakeyhtiön tilikauden muutosta ei oteta verotuksessa huomioon, jos muutos on rekisteröity vasta muutetun tilikauden päättymisen jälkeen. KHO:n päätöksen 1975/1949 mukaan tilikauden muutosta ei voitu ottaa huomioon toimitettaessa verotusta vuodelta 1972, koska kauppa- ja teollisuusministeriö oli vahvistanut 30.12.1972 pidetyssä yhtiökokouksessa tehdyn yhtiöjärjestyksen muutoksen, johon muun ohella sisältyi päätös tilikauden 1.1.-31.12.1972 pidentämisestä, vasta tuon tilikauden päättymisen jälkeen (VerotusL 2 §).

6.3.2.3 Veron määrään vaikuttava olennainen vaillinaisuus pääverolomakkeella (VML 32.2 §)

Jos **yrittäjän** pääverolomake on veron määrään vaikuttavan tiedon osalta olennaisen vaillinaisen, määräytyy veronkorotus seuraavien perusteiden mukaan;

- Verovelvollinen korjaa puutteen **kehottamisen jälkeen, asetetussa määräajassa**; veronkorotus **150 €**.
- Verovelvollinen korjaa puutteen **kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen**; veronkorotus **300 €**.

Mikäli yllä esitettyä puutetta ei korjata ennen verotuksen päättymistä, mutta verotus on kuitenkin mahdollista toimittaa veroilmoituksen puutteellisuudesta huolimatta, tulee verotuksen toimittajan määrätä verovelvolliselle yllä mainittu **300 €:n** veronkorotus. Mikäli tapauksessa on aiheellista toimittaa arvioverotus, määräytyy veronkorotus arvioverotusta koskevien säännösten mukaisesti.

6.3.3 Tarpeelliset muut verolomakkeet ja liitteet (VML 32.2 §)

Jos verovelvollinen ei ole jättänyt pääverolomaketta, ei veronkorotusta tule määrätä erikseen puuttuvien liitelomakkeiden osalta.

Jos verovelvollinen ei ole jättänyt pääverolomakkeen toimittamisen yhteydessä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi tarpeellista verolomaketta tai liitettä taikka jos verolomake on jätetty täyttämättä veron määrittämisen kannalta olennaiselta osin, määräytyy veronkorotus seuraavien perusteiden mukaan:

- Verovelvollinen korjaa puutteen **kehottamisen jälkeen, asetetussa määräajassa**; veronkorotus **150 €**.
- Verovelvollinen korjaa puutteen **kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen**; veronkorotus **300 €**.

Mikäli yllä esitettyä puutetta ei korjata ennen verotuksen päättymistä, mutta verotus on kuitenkin mahdollista toimittaa veroilmoituksen puutteellisuudesta huolimatta, tulee verotuksen toimittajan määrätä verovelvolliselle yllä mainittu **300 €:n** veronkorotus. Mikäli tapauksessa on aiheellista toimittaa arvioverotus, määräytyy veronkorotus arvioverotusta koskevien säännösten mukaisesti.

6.3.4 Veroilmoituksen täydentäminen muilta osin

Jos verovelvollista kehotetaan täydentämään veroilmoitustaan muilta osin, mutta verovelvollinen toimittaa pyydetyn tiedon täydennyspyynnössä asetetun määräajan jälkeen, tulee tällöin määrätä **150 €:n** veronkorotus. Jos pyydettyä tietoa ei toimiteta ennen verotuksen päättymistä lainkaan, mutta verotus on kuitenkin mahdollista toimittaa veroilmoituksen puutteellisuudesta huolimatta, tulee verotuksen toimittajan määrätä verovelvolliselle yllä mainittu **150 €:n** veronkorotus. Mikäli tapauksessa on aiheellista toimittaa arvioverotus, määräytyy veronkorotus arvioverotusta koskevien säännösten mukaisesti.

6.3.5 Verovelvollisen tahallinen tai törkeän huolimaton menettely (VML 32 § 3 mom.)

Jos verovelvollinen on tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun säädetyn tiedon tai asiakirjan, jättänyt ilmoittamatta tuloja tai varallisuutta huomattavan määrän tai perustanut vähennysvaatimuksen väärään tai väärennettyyn asiakirjaan, veronkorotus on yleensä enintään 7 % lisätystä tulosta. Poikkeuksellisen törkeissä tapauksissa korotus voi nousta 30 %:iin lisätystä tulosta. Jos ilmoittamatta jääneeseen tuloon liittyy ilmoittamattomia menoja ja virheet liittyvät toisiinsa niin, ettei niitä voida arvioida erillisesti, määrätään veronkorotus ilmoittamatta jääneiden tulojen ja menojen erotukselle ([KHO:2016:16](#)).

Veroilmoitus voidaan katsoa annetun tahallisesti tai törkeän huolimattomasti vääränä, jos verotettavaa tuloa on rasiitettu toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden suurella ja selvästi vähennyskeltottomalla menolla tai selvästi veronalainen tulo on ilmoitettu joko verovapaana tai sitä ei ole ilmoitettu lainkaan pääverolomakkeella. Vaikka tällaisissa tapauksissa tulon tai menon luonteesta olisi annettu riittävä selvitys liitelomakkeella, pidetään virhettä yleensä tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena ellei verovelvollinen esitä syytä käsitykselleen siitä, että kyse on nimenomaan vähennyskelpoisesta menosta tai verovapaasta tulosta. Tahallisuutta ja törkeää huolimattomuutta arvioidaan yleensä objektiivisten veroilmoituksesta havaittujen seikkojen ja oikeuskysymysten luonteen perusteella. Subjektii-viset seikat voidaan ottaa huomioon ainoastaan poikkeuksellisesti inhimillisistä syistä. Kirjanpitovelvollisella on korostunut huolellisuusvelvoite ja vastuu veroilmoituksen oikeellisuudesta. Tästä johtuen veronkorotus voidaan määrätä VML 32 §:n 3 momentin mukaan myös tilanteissa, joissa virhe johtuu inhimilliseen syyhyn perustuvasta huolimattomuudesta, jos virheen suuruus tekee huolimattomuudesta lain tarkoittamalla tavalla törkeän ([KHO:2016:15](#) ja 10.2.2016/404). Törkeää huolimattomuutta tai tahallisuutta osoittaa myös se, että veroilmoitus on annettu toistuvasti selvästi virheellisenä.

Jos verovelvollinen on ryhtynyt **erityiseen järjestelyyn** muuttaakseen ansiotulojaan pääomatuloksi, käytetään tämän kohdan mukaista veronkorotusta. Myös muun veronkiertojärjestelyn (VML 28 §) purkamisen yhteydessä käytetään pääsääntöisesti tämän kohdan mukaisia veronkorotuksia. Jos kyse on kuitenkin tulokinnallisesta tilanteesta ja veroilmoitus sinänsä on oikein annettu, veronkorotus voi olla pienempi tai se voidaan jättää määräämättä.

Tulon jaksottamisesta tai lain tulkinnasta aiheutuneita virheitä ei yleensä pidetä tahallisenä tai törkeänä huolimattomuutena ([KHO 2644/2005](#)), joten veronkorotus määrätään VML 32 §:n 1 tai 2 momentin mukaan tai se voidaan jättää määräämättä. Näin menetellään myös silloin, kun verovelvollinen korjaa veroilmoituksessa olleen virheen oma-aloitteisesti ennen verotuksen toimittamista. Jos Verohallinto on ehtinyt pyytää verovelvolliselta selvitystä jostakin asiasta, ei verovelvollis-

ten tähän selvityspyyntöön antamaa vastausta pidetä enää oma-aloitteisena virheen korjaamisena.

Lisätyn tulon osalta voidaan yleensä käyttää seuraavaa kaavaa:

Lisätty verotettava tulo €	Veronkorotus alarajan kohdalla €	Veronkorotus alarajan ylittävistä lisätystä tulon osasta
0 – 10 000	300	
10 000 – 60 000	300	3 %
60 000 – 100 000	1 800	5 %
100 000 –	3 800	7 %

Jos ohjeen mukainen veronkorotusprosentti johtaa hyvin suuriin euromääräisiin veronkorotuksiin tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei voida pitää erityisen törkeänä, veronkorotusta voidaan yksittäistapauksessa alentaa. Veronkorotusta määrittäessä on tapauskohtaisesti otettava huomioon asian yksilölliset olosuhteet, kuten virheen laatu, verovelvollisen toiminnan laajuus ja luonne, verovelvollisen myötävaikutus virheen selvittämiseen sekä verovuoden ja aiempien vuosien ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä saatu selvitys.

Peitellyn osingon tapauksissa veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti ottaen huomioon yksilölliset seikat. Erikseen on kiinnitettävä huomiota siihen, että veronkorotuksen VML 32 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät. Esimerkiksi yli- ja alihinnoittelutapauksissa verovelvollinen antaa usein käsityksensä mukaan oikean, tosiasioita vastaavan veroilmoituksen. Verotusta toimittaessa veroviranomainen kuitenkin tulkitsee, että kyseessä on peitelty osinko. Tällöin on vaikea väittää veroilmoitusta vääräksi. Tällaisissa tapauksissa peiteltyyn osinkoon ei pidä automaattisesti liittää veronkorotusta. Sitä vastoin räikeissä yli- tai alihinnoittelutapauksissa veronkorotus tulisi kuitenkin määrätä, sillä merkittävä hinnoittelupoikkeama on selkeä osoitus tahdosta jättää tuloa ilmoittamatta tai muuntaa tulolajia.

Toisenlainen tilanne on kysymyksessä esimerkiksi luontoisetujen kirjaamisen osalta. Yleisen tietämyksen perusteella on selvää, että osakkaan yksityiskäytössä olevan auton kuluja ei saa vähentää osakeyhtiön kuluna. Jos kulut ovat kirjanpidossa eikä osakkaan saamaa etua ole käsitelty luontoisetuna, veronkorotuksen määräämisen edellytykset täyttyvät.

Tilanteissa, joissa peitellyn osingon veronkorotus tulee määrättäväksi kokonaisuudessaan osakkaalle, veronkorotukseksi määrätään tässä ohjeessa oleva, ilmoittamatta jätetyn tulon osalta käytettävä määrä. Jos peitellyn osingon veronkorotus tulee määrättäväksi samasta erästä sekä yhtiölle että osakkaalle eli kahden kertaan, veronkorotukseksi määrätään noin puolet tässä ohjeessa olevan, ilmoittamatta jätetyn tulon osalta käytettävistä määristä.

Arvioverotuksessa ja selvittämättömän omaisuuden lisäystä koskevissa tapauksissa on aina määrättävä veronkorotus. Tällöin sovelletaan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvia veronkorotusmääriä ilmoittamatta jääneen tulon tai varallisuuden osalta.

Taulukko tyypillisistä veronkorotustilanteista

Henkilöverotus

	Palautus myöhässä / puutteellinen	Korjaa ilman kehoitusta	Korjaa kehoituksessa annetussa määräajassa kuuleminen kehoituskirjeessä	Korjaa kehoituksessa annetun määräajan jälkeen kuuleminen kehoituskirjeessä	Ei korjaa ollenkaan
Esitäytetty veroilmoitus	Myöhässä	max 150 €	max 150 €	max 150 €	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus, ks taulukko kohdassa 6.2.4.2)
Palkkatulo, muu ansiotulo ja pääomatulo ≤ 5 000 € tulolla käsitetään tässä yhteydessä bruttotuloa , esim. bruttovuokratuloa, metsätalouden pääomatuloa tai luovutusvoiton laskennan perusteena olevien myyntihintojen yhteismäärää	Ilmoittamatta	—	—	—	100 €
Palkkatulo, muu ansiotulo ja pääomatulo 5 001 - 30 000 € tulolla käsitetään tässä yhteydessä bruttotuloa , esim. bruttovuokratuloa, metsätalouden pääomatuloa tai luovutusvoiton laskennan perusteena olevien myyntihintojen yhteismäärää	Ilmoittamatta	—	200 €	300 €	500 €

Palkkatulo, muu ansiotulo ja pääomatulo > 30 000 € tulolla käsitetään tässä yhteydessä bruttotuloa , esim. bruttovuokratuloa, metsätalouden pääomatuloa ja luovutusvoiton laskennan perusteena olevien myyntihintojen yhteismäärää	Ilmoittamatta	—	Veronkorotus prosentteina lisätyn verotettavan tulon määrästä: 0 € – 10 000 € → 300 € 10 000 € - 60 000 € → 300 € + 3% 10 000 € ylittävästä osasta 60 000 – 100 000 € → 1 800 € + 5% 60 000 € ylittävästä osasta yli 100 000 € → 3 800 € + 7% 100 000 € ylittävästä osasta	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus)
--	---------------	---	---	---

Yritysverotus

	Myöhässä / Puutteellinen	Korjaa ilman kehoitusta	Korjaa kehoituksessa annetussa määräajassa kuuleminen kehoituskirjeessä	Korjaa kehoituksessa annetun määräajan jälkeen kuuleminen kehoituskirjeessä	Ei korjaa ollenkaan
Pääverolomake (2, 4, 5 ja 6 -sarjojen lomakkeet)	Myöhässä	100 €	150 €	300 €	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus, ks taulukko kohdassa 6.3.5)
Pääverolomakkeen puutteellisuudet	1) Veron määrään vaikuttamaton puute 2) Veron määrään vaikuttava puute	— —	— 150 €	100 € 300 €	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus, ks taulukko kohdassa 6.3.5)
Muu tarpeellinen verolomake tai liite	1) Lomake tai liite puuttuu 2) Lomake on puutteellisesti täytetty	—	150 €	300 €	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus, ks. taulukko kohdassa 6.3.5)
Veroilmoituksen täydentäminen	—	—	—	150 €	Arvioverotus (prosentuaalinen veronkorotus, ks taulukko kohdassa 6.3.5)