



VAASAN YLIOPISTO

SEPPO IIVONEN

# Verohallinnon muuttuva norminanto

ACTA WASAENSIA NO 249

---

OIKEUSTIEDE 9  
TALOUSOIKEUS

UNIVERSITAS WASAENSIS 2011

Esitarkastajat

Professori Kauko Wikström  
Turun yliopisto  
Oikeustieteellinen tiedekunta  
20014 Turun yliopisto

Professori Jaakko Ossa  
Turun yliopisto  
Oikeustieteellinen tiedekunta  
20014 Turun yliopisto

<b>Julkaisija</b> Vaasan yliopisto	<b>Julkaisuajankohta</b> Marraskuu 2011	
<b>Tekijä(t)</b> Seppo Iivonen	<b>Julkaisun tyyppi</b> Monografia	
	<b>Julkaisusarjan nimi, osan numero</b> Acta Wasaensia, 249	
<b>Yhteystiedot</b> Vaasan yliopisto Kauppatieteellinen tiedekunta Talousoikeuden yksikkö PL 700 65101 Vaasa	<b>ISBN</b> 978-952-476-364-6	
	<b>ISSN</b> 0355-2667, 1457-7992	
	<b>Sivumäärä</b> 439	<b>Kieli</b> suomi
<b>Julkaisun nimike</b> Verohallinnon muuttuva norminanto		
<b>Tiivistelmä</b> <p>Tutkimuksessa tarkastellaan Verohallinnon norminannon syntyä, kehitystä ja Verohallinnon norminannon suhdetta Verotuksen oikeuslähteisiin. Tutkimuksessa normin käsite ymmärretään laajasti. Tutkimuksessa havaittiin, että Verohallinnon norminannon määrä on sidoksissa Verohallinnon organisaation rakenteeseen. Mitä enemmän verotusta toimittavalla viranomaisella on suhteellisen riippumattomia alaorganisaatioita, sitä enemmän on itsenäistä norminmuodostusta ja erilaisia ratkaisukäytäntöjä. Verohallinnon organisaation kehitys kolmiportaisesta organisaatiosta nykyiseen yksiportaiseen organisaatioon on yhdenmukaistanut Verohallinnon norminantoa.</p> <p>Verohallinnon norminanto jakaantuu kirjalliseen norminantoon ja verotuksen toimittamisen yhteydessä syntyneeseen verotuskäytäntöön. Osa verotuskäytännöstä perustuu Verohallinnon norminantoon ja osa oikeuskäytäntöön.</p> <p>Verohallinnon norminannon ohjausvaikutus kohdistuu sekä Verohallinnon virkamiehiin että verovelvollisiin. Verohallinnon virkamiesten on noudatettava Verohallinnon ohjausta. Virkamies voi jättää noudattamatta Verohallinnon ohjauksen silloin, jos ohjaus on lainvastaista. Verohallinnon ohjaus ei sido verovelvollisia taikka tuomioistuimia. Verohallinnon ohjausta kuitenkin yleisesti noudatetaan.</p> <p>Verohallinnolle on lainsäädännöllä delegoitu tietyissä asioissa oikeus antaa määräyksiä. Verohallinnon antamat määräykset ovat delegoitua lainsäädäntöä, joka on sitovuudeltaan lainsäädäntöön verrattavaa. Verohallinnon antamia määräyksiä on kaikkien noudatettava.</p> <p>Verohallinnon kirjallinen norminanto taikka Verohallinnon soveltama verotuskäytäntö ei saa olla lainvastaista. On mahdollista, että eduskunta jättää verolain sisällön tarkoituksellisesti avoimeksi. Eduskunnan tarkoituksena on ollut, että lain sisältö muovautuu lain soveltamisen ja oikeuskäytännön kautta. Verohallinto on ensimmäinen viranomainen, joka joutuu soveltamaan lakia ja tällöin Verohallinto antaa laille ensimmäisen tulkinnan. Verohallinnon tulkinta voi muuttua oikeuskäytännön perusteella taikka oikeuskäytäntö voi vahvistaa Verohallinnon tulkinnan.</p> <p>Hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on vaikutusta Verohallinnon norminannon sisältöön. Verohallinnon norminannosta poikkeavat tuomioistuinten päätökset voivat johtaa siihen, että Verohallinnon norminantoa muutetaan. Verohallinnon norminannolla voi olla vaikutusta hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin.</p> <p>Verohallinnon norminanto on oikeustieteen tutkijoiden analysoinnin kohteena. Oikeustieteilijöiden kannanotot vaikuttavat Verohallinnon norminantoon. Oikeustieteen ja Verohallinnon norminannon välillä vallitsee vuorovaikutus, sillä Verohallinnon norminanto vaikuttaa myös oikeustieteen tutkijoiden kannanottoihin. Verohallinnon kannanottojen merkitys on suurimmillaan avoimissa lainulkintatilanteissa.</p> <p>Verohallinnon normien elinkaari vaihtelee. Osa normeista on voimassa määrääjän ja osa normeista on voimassa ennalta määräämättömän ajan. On mahdollista, että kumottujen normien sisältämät periaatteet taikka normien osat voivat vaikuttaa verotus- ja oikeuskäytännössä hyvin pitkään alkuperäisen normin kumoamisen jälkeen.</p>		
<b>Asiasanat</b> Verohallinto, Verohallinnon norminanto, normi, lainsäädäntö, oikeustiede, oikeuskäytäntö		



<b>Publisher</b> Vaasan yliopisto	<b>Date of publication</b> November 2011	
<b>Author(s)</b> Seppo Iivonen	<b>Type of publication</b> Monograph	
	<b>Name and number of series</b> Acta Wasaensia, 249	
<b>Contact information</b> University of Vaasa Faculty of Business Studies Department of Business Law P.O. Box 700 FI-65101 Vaasa, Finland	<b>ISBN</b> 978-952-476-364-6	
	<b>ISSN</b> 0355-2667, 1457-7992	
	<b>Number of pages</b> 439	<b>Language</b> Finnish
<b>Title of publication</b> The Changing Norm-setting by the Tax Administration		
<b>Abstract</b> <p>This study investigates the origin and development of norm-setting by the Finnish Tax Administration and its relationship to the sources of taxation law. The study uses a broad definition for the concept of norm.</p> <p>The study concludes that the amount of norm-setting by the Tax Administration is related to the organizational structure of the Tax Administration. The more relatively independent suborganisations the official who is levying taxes has responsibility for, the more independent norm formation is and the more varying decision-making practices are. The development of the Tax Administration from a three-step organization to the current one-step organization has standardized the norm setting of the Tax Administration.</p> <p>The norm setting of the Tax Administration is divided into two parts: written norm-setting and taxation practice, which has developed in connection with levying taxes. Taxation practice is based in part on norm-setting by the Tax Administration and in part on legal praxis.</p> <p>The guidance of the Tax Administration's norm-setting is aimed at both the officials of the Tax Administration and at tax payers. The officials of the Tax Administration must adhere to the guidance of the Tax Administration; however, a Tax Administration official can disobey the guidance of the Tax Administration if it is unlawful. Tax payers or courts of law are not bound by the guidance of the Tax Administration, but such guidance is usually adhered to.</p> <p>In certain cases, legislation gives the Tax Administration the right to give orders, rather than mere guidance. These orders are delegated legislation, which is as binding as legislation, and must be adhered to by everyone.</p> <p>The written norm-setting of the Taxation Administration and the taxation practice applied by the Tax Administration must not be unlawful. It is possible for Parliament to leave the content of a taxation law intentionally open to interpretation. Parliament can take such action so that the content of the law is shaped through the application of the law and through legal praxis. The Tax Administration is the first official body that needs to apply the law and thus gives the law its first interpretation. This might change based on legal praxis or the legal praxis might confirm the view of the Tax Administration.</p> <p>Judgments made by administrative courts and the Supreme Administrative Court affect the content of the Tax Administration's norm-setting. Court orders that deviate from the Tax Administration's norm-setting can lead to change in the norm-setting. The Tax Administration's norm-setting can affect the judgments of administrative courts and the Supreme Administrative Court.</p> <p>The norm-setting by the Tax Administration is an object of study among legal scholars and their opinions also affect norm-setting. There is interaction between legal scholars and the Tax Administration, because the norm-setting by the Tax Administration also affects the opinions of the legal scholars. The opinions of the Tax Administration have the greatest effect in cases when the law is open to interpretation.</p> <p>The life span of a norm varies. Some norms are valid for a certain period of time and others are valid indefinitely. It is possible that the principles of abolished norms or parts thereof affect taxation and legal practice for a long time after the original norm has been abolished.</p>		
<b>Keywords</b> Tax Administration, norm-setting by Tax Administration, norm, legislation, jurisprudence, legal praxis		



## ESIPUHE

Loputtomalta tuntunut tutkimusprosessi on ohitse ja väitöskirja on kansissa. Licensiaattityön ja väitöskirjan tekemiseen siihen kuuluneine tentteineen ja seminaareineen on kulunut kymmenen vuotta. Harrastelijatutkijan työ on edennyt hitaasti työn ohessa. Tutkimustyön hidasta etenemistä selittää myös se, että muut harrastukset ja velvollisuudet ovat usein ohittaneet elämäni ajankäyttöjärjestyksessä tieteen teon. Joskus ohitus on ollut niin tehokasta, että tieteily on unohtunut useiksi kuukausiksi.

”Verohallinnon muuttuva norminanto” valikoitui tutkimusaiheeksi pitkälti sen vuoksi, että aihe ei ollut kovin herkkä lakimuutoksille ts. ei tarvinnut pelätä, että uusi lainsäädäntö romuttaisi tehdyn työn. Vanha sanonta opettaa, että lainsäätäjän tahdonilmaisu voi muuttaa kokonaiset kirjastot jätepaperiksi. Minun aiheessani sitä vaaraa ei ollut – muutoksia sai tulla kuinka paljon tahansa .

Aihevalintaan vaikutti myös se, että aihepiiri oli minulle tuttu. Olen toiminut vero-, perintö- ja tutkijalautakunnan jäsenenä ja varajäsenenä 1980-luvulla. Vaasan kaupunginveroasiamiehenä vuodesta 1988 lukien ja Verohallinnon palveluksessa vuodesta 2007 lukien ensin henkilöverotuksen johtavana veroasiantuntijana ja sittemmin veroasiamiehenä. Oman kokemuksen ja havainnoinnin kautta on kertynyt jonkin verran harmaata tietoa, jonka olen halunnut välittää eteenpäin. Ongelmana asiassa on ollut se, että tutkijalta edellytetään objektiivisuutta. Subjektivistien kokemusten objektivisointi on todennäköisesti mahdotonta. Yritetty kuitenkin on. Kukin lukija päättäköön itse, miten yrityksessä on onnistuttu.

Haluan kiittää työni ohjaajaa professori Asko Lehtosta saamastani ohjauksesta. Asko on osoittanut ihailtavaa pitkämielisyyttä minua kohtaan. Keskinäistä kommunikointia helpotti se, että meillä molemmilla on ollut pitkäaikaista kokemusta veroasiamiehenä toimimisesta. KTT Brita Herler, KTT Sari Hakapää, KTL Minna Kaasalainen ja KTL Marika Salo ovat avustaneet minua lukuisissa pikku tehtävissä. Ilman heidän apuaan, tutkijanpolkuni olisi ollut paljon pidempi ja kivisempi.

Tutkimuksen teolle on ollut suureksi hyödyksi, että olen saanut keskustella tutkimusaiheeseen kuuluvasta problematiikasta Länsi-Suomen oikaisulautakunnan puheenjohtaja varatuomari Kalevi Ala-Karjanmaan ja veroasiamies, varatuomari, KTM Tommy Mandellin kanssa. Haluan lausua heille kiitokset hyvästä yhteistyöstä.

Väitöskirjani esitarkastajat professori Kauko Wikström ja professori Jaakko Ossa ovat antaneet minulle asiantuntevaa palautetta. Heidän antamansa korjausehdo-

## VIII

tukset ovat edesauttaneet väitöskirjani loppuun saattamista. Parhaimmat kiitokset teidän kanssanne käymästäni miellyttävästä ohjauskeskustelusta.

Nykyaikaisen tietotekniikan hyväksikäyttö ei ole tunnetusti vahvimpia puoliani. Olen onnekseni saanut turvautua asiantuntevaan apuun. It-asiantuntija Elise Bergström ja kauppätieteen ylioppilas Anna Iivonen ovat ratkaisseet puolestani tietoteknisiä ongelmia. Siitä heille nöyrimmät kiitokseni.

Olen syvässä kiitollisuudenvelassa Etelä-Pohjanmaan kulttuurirahastolle, joka myönsi minulle stipendin keväällä 2003 liseniaattityötä varten. Haluan lausua myös kiitokseni Vaasan yliopiston stipendirahastolle, joka myönsi minulle apurahan 2006.

Vaasassa 17. syyskuuta 2011

Seppo Iivonen



## Sisällys

ESIPUHE.....	VII
1 TUTKIMUSTEHTÄVÄ .....	1
1.1 Verohallinnon ohjauksesta.....	1
1.2 Tutkimusongelmasta .....	4
1.3 Tutkimusmetodi .....	8
1.4 Tutkimuksen rakenne .....	13
2 JULKISHALLINNON TEHTÄVÄT JA TOIMINTA-PERIAATTEET .....	16
2.1 Julkishallinnon tehtävä ja rakenne .....	16
2.1.1 Julkishallinnon tehtävistä .....	16
2.1.2 Julkinen hallinto ja ympäröivä yhteiskunta .....	19
2.2 Julkisen talouden rahoitus.....	21
2.2.1 Verotuksen kehityspiirteitä.....	21
2.2.2 Kunnallistalouden rahoituksesta .....	23
2.3 Julkisen hallinnon yleiset hallinto-oikeudelliset toimintaperiaatteet ja niiden vaikutus Verohallinnon toimintaan.....	26
2.3.1 Laillisuusperiaate hallinnossa.....	26
2.3.2 Hallinnon tarkoituksenmukaisuusperiaate .....	30
2.3.3 Yhdenvertaisuus hallinnon perusedellytyksenä.....	32
2.3.4 Objektiviteettiperiaate hallinnossa.....	42
2.3.5 Suhteellisuusperiaate kansalaisten turvana.....	52
2.3.6 Julkinen hallinto ja tarkoitussidonnaisuuden periaate.....	55
2.3.7 Luottamuksensuoja asianosaisten suojana .....	58
2.3.8 Palveluperiaate ja hallinnon kansalaisille tarjoamat palvelut .....	75
3 NORMIT JA ORGANISAATION OHJAUS.....	79
3.1 Normeista ja normiohjauksesta.....	79
3.1.1 Normin käsitteestä.....	79
3.1.2 Oikeusnormin käsitteestä .....	84
3.1.3 Normi ja yksityinen ihminen .....	89
3.1.4 Normi ja viranomainen.....	93
3.2 Normit ja organisaation ohjaus .....	95
3.2.1 Organisaation käsitteestä.....	95
3.2.2 Organisaation normiohjauksesta.....	98
3.2.3 Viranomaisorganisaation ohjaukseen liittyviä erityispiirteitä .....	102

4	ERILLISET TULOVEROTUSJÄRJESTELMÄT .....	105
4.1	Kuntien oma verotusjärjestelmä.....	105
4.1.1	Kunnallisverotuksen organisaation synty ja kehitys .....	105
4.1.2	Kunnallisverolainsäädännön kehitys.....	110
4.2	Valtion tuloverotusjärjestelmä .....	115
4.2.1	Valtionverotuksen kehitysvaiheita .....	115
4.2.2	Valtion tuloverotusorganisaation synty ja kehitys .....	117
4.3	Yhdistynyt tuloverotusorganisaatio.....	120
4.3.1	Yhdistymisen alkuvaiheita .....	120
4.3.2	Verotuksen ylin johto .....	121
4.3.3	Lääninverovirasto ja lääninverolautakunta.....	124
4.3.4	Veropiiri ja verolautakunta .....	126
4.3.5	Muutoksenhakumenettely.....	133
4.4	Luottamusmiesverotuksesta virkamiesverotukseen .....	136
4.4.1	Viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden tehtävät eriytyvät.....	136
4.4.2	Virkamiesverotus ja Verohallinnon nykyinen organisaatio .....	139
4.5	Tuloverotuksen muutoksenhakujärjestelmä .....	143
4.5.1	Oikaisuvaatimus- ja oikaisulautakuntajärjestelmän synty ja kehitys.....	143
4.5.2	Oikaisumenettelyn tulevaisuuden näkymiä .....	153
4.6	Tuloverotuksen muutoksenhaku .....	157
4.6.1	Valittaminen hallinto-oikeuteen.....	157
4.6.2	Valittaminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen .....	159
4.6.3	Pohdintoja ohivalituksen eduista ja haitoista.....	161
5	VEROHALLINNON SUORITTAMA OHJAUS JA VEROTUSMENETTELY.....	166
5.1	Verohallinnon ohjauksen luonteesta .....	166
5.1.1	Lainsäädäntövallan desentralisaatiopyrkimyksiä.....	166
5.1.2	Normiohjauksen rajallisuudesta.....	169
5.2	Yleisiä näkökohtia Verohallinnon kirjallisesta norminannosta .....	173
5.3	Verohallinnon normit ja ohjeet .....	181
5.3.1	Verohallituksen määräykset ja ohjeet .....	181
5.3.2	Verovirastojen ohjeet .....	185
5.3.3	Paikallistason ohjeet.....	186
5.4	Verohallinnon työmenetelmät.....	192
5.4.1	Viranomaisen harkinta ja työmenetelmät.....	192
5.4.2	Työmenetelmät ja verotuksen toimittaminen .....	196
5.4.3	Työmenetelmät ja hallinnon lainalaisuusperiaate .....	200

5.4.4	Verotuskäytännön ohjausvaikutus .....	207
5.5	Verohallinnon julkaisu-, tiedotus- ja koulutustoiminta .....	211
5.5.1	Julkaisu- ja tiedotustoiminnan yleisistä tavoitteista.....	211
5.5.2	Verohallinnon julkaisu-, koulutus- ja tiedotustoiminnan yleisestä merkityksestä.....	213
5.6	Verovelvollisen henkilökohtainen ohjaus .....	215
5.6.1	Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisut.....	215
5.6.2	Verohallinnon ennakkotiedot.....	228
5.6.3	Verohallinnon virkamiesten suorittama henkilökohtainen ohjaus .....	238
6	OIKEUSLÄHDEOPPI VEROTUSMENETTELYN KANNALTA .....	241
6.1	Oikeuslähteet.....	241
6.1.1	Oikeuslähteen käsitteestä .....	241
6.1.2	Erilaisia oikeuslähdekäsitteitä .....	244
6.2	Oikeuslähdeoppi ja käytännön ratkaisutoiminta .....	250
6.2.1	Oikeuslähdeoppi ja oikeuslähteiden välinen hierarkia.....	250
6.2.2	Oikeuslähdeoppi ja ratkaisutoiminta.....	252
6.3	Verotuksen toimittaminen ja oikeuslähteet .....	266
6.3.1	Verotuksen oikeuslähteistä.....	266
6.3.2	Verotuksen toimittaminen ja oikeuslähteiden käyttö.....	270
6.4	Oikeuslähdeopin polysentriasta .....	277
6.4.1	Oikeuslähteiden lisääntyminen ja oikeuslähdeoppi.....	277
6.4.2	Verotuksen oikeuslähdeoppi ja polysentria.....	282
7	VEROHALLINNON OHJAUKSEN, NORMINANNON JA TULOVEROTUKSEN OIKEUSLÄHTEIDEN VÄLINEN SUHDE.....	288
7.1	EU-oikeus ja Verohallinnon norminanto.....	288
7.1.1	EU-oikeuden sisällöstä.....	288
7.1.2	EU-oikeuden velvoittavuus ja Verohallinnon norminanto.....	303
7.2	Lainsäädäntö ja Verohallinnon norminanto.....	305
7.2.1	Lainsäädäntö verotuksen perusteena.....	305
7.2.2	Verolakien tavoitteista ja tulkinnasta.....	308
7.2.3	Lainsäädännön ja Verohallinnon norminannon välinen suhde .....	316
7.3	Lain esityöt ja Verohallinnon ohjaus ja norminanto .....	318
7.3.1	Lain esityöt ja verotusongelmien ratkaisu .....	318
7.3.2	Lain esityöt ja Verohallinnon norminanto.....	323
7.4	Oikeuskäytäntö tuloverotuksen ohjaajana ja normilähteenä .....	325
7.4.1	Oikeuskäytännön luonteesta.....	325

7.4.2	Oikeuskäytäntö ja verotus .....	331
7.4.3	KHO oikeuskäytännön luojana ja ylimpänä muutoksenhakuasteena .....	334
7.4.4	Hallinto-oikeudet valitusten ratkaisijoina ja oikeuskäytännön luojina .....	343
7.4.5	Oikeuskäytännön ja Verohallinnon norminannon välinen suhde .....	347
7.5	Verotuksen oikaisumenettely ja Verohallinnon norminanto .....	352
7.5.1	Oikaisulautakuntien ratkaisujen ohjausvaikutus .....	352
7.5.2	Oikaisulautakunnan ratkaisukäytäntö ja Verohallinnon norminanto .....	357
7.6	Verohallinnon paikallistason toiminta ja Verohallinnon norminanto .....	359
7.6.1	Vero- ja tutkijalautakuntien merkitys Verohallinnon norminantojärjestelmässä .....	359
7.6.2	Verohallinnon paikallistaso ja Verohallinnon norminanto .....	363
7.7	Verohallinnon ja ympäristön ohjauksen välinen suhde .....	365
7.7.1	Verohallinto ja verolainsäädäntöprosessi .....	365
7.7.2	Asiantuntijoiden ja oikeustieteen harjoittaman ohjaustoiminnan suhde Verohallinnon norminantoon .....	372
8	JOHTOPÄÄTÖKSIÄ .....	377
8.1	Verohallinnon normien synty ja kehitys .....	377
8.1.1	Verohallinnon norminannon kehityksestä .....	377
8.1.2	Nykypäivän Verohallinto ja norminanto .....	379
8.2	Verohallinnon norminannon merkityksestä .....	381
8.2.1	Verohallinnon norminanto ja verotuksen toimittaminen ..	381
8.2.2	Verohallinnon norminanto ja verovelvollinen .....	382
8.3	Verohallinnon norminannon ja oikeuslähteiden välinen suhde .....	385
8.3.1	Verohallinnon norminanto ja lainsäädäntö .....	385
8.3.2	Verohallinnon norminanto ja oikeuskäytäntö .....	387
8.3.3	Verohallinnon norminanto ja oikeustiede .....	389
8.4	Verohallinnon normien elinkaari .....	390
8.4.1	Määräaikaiset normit .....	390
8.4.2	Toistaiseksi voimassa olevat normit .....	392
8.4.3	Verohallinnon normien elinkaaresta .....	393
	LÄHTEET .....	395

## Taulukot

<b>Taulukko 1.</b>	Vastaajien jakautuma eri toimialojen välillä (lähde: Laitinen 1989:81) .....	44
<b>Taulukko 2.</b>	Vastaajille tarjotut etuudet (lähde: Laitinen 1989:82) .....	45
<b>Taulukko 3.</b>	Etuuksien tarjoaminen eri virkamiesryhmille (lähde: Laitinen 1989:84) .....	45
<b>Taulukko 4.</b>	Etuuksien tarjoajat jakaantuivat seuraavasti % (lähde: Laitinen 1989:94) .....	46
<b>Taulukko 5.</b>	Suomen verotuksen oikaisulautakuntien käsittelemät oikaisuvaatimukset vuosina 2000-2010 .....	149
<b>Taulukko 6.</b>	Suomen verotuksen oikaisulautakuntien käsittelemien oikaisuvaatimusten jakautuminen lautakunnan kokoonpanon mukaan vuosina 2009-2010 .....	150
<b>Taulukko 7.</b>	Hallinto-oikeuksiin saapuneet veroasiat vuosina 1998-2008... 158	
<b>Taulukko 8.</b>	Korkeimman hallinto-oikeuden tuloverotusta koskevat ratkaisut verovalituksiin vuosina 2005-2009 .....	160
<b>Taulukko 9.</b>	Verohallinnon norminanto 02.01.1992 .....	175
<b>Taulukko 10.</b>	Ruotsin Verohallinnon kirjallinen sääntely .....	176
<b>Taulukko 11.</b>	”Verotuskäytäntö eräissä asioissa perustuu edelleenkin vanhoihin vero- ja tutkijalautakunnan päätöksiin ja niiden perusteella syntyneeseen verotustapaan” .....	208
<b>Taulukko 12.</b>	”Kirjallisten ohjeiden lisäksi verotoimistoissa on kirjoittamattomia valmistelusääntöjä tai -tapoja, joita noudatetaan ”sitovina” .....	209
<b>Taulukko 13.</b>	”Verotoimistoissa usein noudatettavan ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaatteen synty/alkulähde/ tekemisen peruste on useimmiten tuntematon” .....	210
<b>Taulukko 14.</b>	Keskusverolautakunnan antamat ennakkoratkaisut ja tehdyt hakemukset vuosina 2000-2010 .....	220
<b>Taulukko 15.</b>	Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemät valitukset, jotka koskivat keskusverolautakunnan päätöksiä verovuosina 2005-2009 .....	221
<b>Taulukko 16.</b>	”KVL:n ennakkoratkaisut ovat nykyisin KHO:n päätöksiin verrattavia prejudikaatteja” .....	226
<b>Taulukko 17.</b>	Verovirastojen ennakkotiedot ja jätetyt valitusvaraukset 2005-2008 .....	234
<b>Taulukko 18.</b>	”Verolakien säännöksistä on vaikea saada selville ns. lainsäätäjän tahtoa” .....	314

<b>Taulukko 19.</b>	”Käsitykseni mukaan on olemassa paljon sellaisia verotusongelmia, joita ei voida suoraan lainsäädännössä ratkaista” .....	315
<b>Taulukko 20.</b>	Hovioikeuden esittelijöiden Finnlexin käyttö .....	330
<b>Taulukko 21.</b>	”Verovirastokohtainen oikaisulautakunta yhdenmukaistaa ratkaisuja verrattaessa tilannetta vanhaan järjestelmään, jossa oli veropiirikohtaiset oikaisulautakunnat” .....	352
<b>Taulukko 22.</b>	”Oikaisulautakunnan eri jaostot tekevät erilaisia päätöksiä samankaltaisista asioista” .....	353
<b>Taulukko 23.</b>	”Eri oikaisulautakunnat tekevät tietojeni mukaan erilaisia ratkaisuja samanlaisissa asioissa” .....	354
<b>Taulukko 24.</b>	”Verotoimistot eivät sovelle oikaisulautakunnan ratkaisua verovelvollisen asiassa koko ammatti- tai verovelvollisryhmään” .....	354
<b>Taulukko 25.</b>	Hallinto-oikeuksiin saapuneet veroasiat vuosina 1998-2008...	355
<b>Taulukko 26.</b>	”Jos hallinto-oikeuksiin suuntautuneiden valitusten määrä vähenee entisestään, niin oikaisulautakunnista muodostuu ajan oloon vähintäänkin yhtä merkittäviä verotuskäytännön ohjaajia kuin mitä läänin- ja hallinto-oikeudet ovat olleet tähän asti” .....	356
<b>Taulukko 27.</b>	”Oikaisulautakunnan ratkaisut vaikuttavat veroviraston valmisteluohjeisiin”. .....	356
<b>Taulukko 28.</b>	”Verotuskäytäntö eräissä asioissa perustuu edelleenkin vanhoihin vero- ja tutkijalautakunnan päätöksiin ja niiden perusteella syntyneeseen verotustapaan” .....	361
<b>Taulukko 29.</b>	”Verotoimistoissa usein noudatettavan ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaatteen synty/alkulähde/ tekemisen peruste on useimmiten tuntematon”. .....	362

# 1 TUTKIMUSTEHTÄVÄ

## 1.1 Verohallinnon ohjauksesta

Verohallinnon eksistenssi perustuu lainsäätäjän sille antamiin tehtäviin. Verohallinnon tehtävänä on huolehtia verotuksen toimittamisesta Suomessa siten, kuin verolait ja muut säädökset edellyttävät. Hallintotoiminnalle on luonteenomaista ratkaisupakko, joka merkitsee sitä, että kaikki toimivallan piiriin kuuluvat vireille pannut asiat on käsiteltävä ja ratkaistava lainmukaisella tavalla<sup>1</sup>. Verohallinnon on muiden hallinnonalojen tavoin suoritettava tehtävänsä riippumatta siitä, mitä ympäristö hallinnon toiminnasta ajattelee. Verotus on toimitettava lainmukaisesti vaikka verotuksen lopputulos ei kaikkia verovelvollisia tai kansalaispiirejä miellyttäisikään<sup>2</sup>.

Verohallinto on keskeinen toimija yhteiskunnan varojen keräyksessä. Verohallinto on osa Suomen hallintojärjestelmää ja hallintojärjestelmän yleisten toimintaperiaatteiden mukaisesti Verohallinto on hierarkkisesti ylempien viranomaisten ohjauksen kohteena. Verotuksen sisällön ohjauksessa lainsäädäntö ja muu säädösohjaus ovat keskeisin, joskaan ei ainoa oikeuslähde Verohallinnon ratkaisutoimintaa ohjattaessa. Verohallinto ei voi itsenäisesti muotoilla organisaatiotaan omien tarpeidensa ja näkemystensä mukaisesti, sillä lainsäädäntö ja muu säädösohjaus määrittävät Verohallinnon organisaation perusrakennetta. Käytännön toiminnan tasolla Verohallinnon yksiköissä voidaan tehtäviä jakaa rationaalisesti kuitenkin sillä rajauksella, että Verohallinnolle säädetyn organisaation rakennetta ja tehtäväjakoa ei ylitetä.

Verotuksen toimittamiselle on ominaista, että verolainsäädäntöä on tulkittava ennen verotusratkaisun tekoa. Verolainsäädännön kirjoitustavasta ja verotusongelmien moninaisuudesta johtuen verotusmenettelyä ohjaava lainsäädäntö ja muu säädösohjaus ei yksin riitä kattamaan verotusmenettelyn ohjaustarvetta<sup>3</sup>. Verohal-

---

<sup>1</sup> Mäenpää 2003:219; Salminen ja Ikola-Norbacka 2009:116 toteavat, että hyvän hallinnon normiperusta rakentuu Suomessa yleislakeihin ja erityissäännöksiin.

<sup>2</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003:44 lausuu saman asian siten, verotus toimitetaan, jos laissa säädetyt edellytykset verotuksen toimittamiselle täyttyvät.

<sup>3</sup> Myrsky 2002: 1

linnon on toimitettava verotus mahdollisimman lainmukaisesti riippumatta siitä, saako laista vastaukset kaikkiin verotusongelmiin vai ei. Verohallinnon on itsenäisesti kyettävä ohjaamaan omaa toimintaansa. Tämän johdosta Verohallinnolle on lainsäädännöllä delegoitu toimivaltaa, joka mahdollistaa verotusmenettelyn ohjauksen. Tältä osin Verohallinto muistuttaa muuta valtionhallintoa, sillä valtiollahinnolle on ominaista, että ylemmillä hallintoviranomaisilla on ohjausvaltaa alempiin viranomaisiin nähden. Ohjausvalta ja -pakko ovat sidoksissa hallinnon ratkaisupakkoon ja lainalaisuusperiaatteeseen. Ratkaisupakko merkitsee sitä, että viranomaisen on tutkittava ja ratkaistava asianosaisen tai viranomaisen vireille panema asia, joka kuuluu sen toimivaltaan ja laillisuusperiaate merkitsee sitä, että viranomaisen on noudatettava voimassa olevia oikeusnormeja<sup>4</sup>.

Verohallinnolla on verotuksen ohjausjärjestelmässä erilaisia rooleja. Verohallinto on sekä ohjauksen kohteena että ohjauksen antajana. Lainsäädäntö määrittelee sen mistä verotetaan, kuinka verotetaan ja miten lasketaan veron määrä. Lainsäätäjä ei ole yksin pidättänyt itsellään kaikkea lainsäädäntövaltaa vaan se on delegoinut Verohallinnolle oikeuden laissa määrätyissä tapauksissa antaa sitovia määräyksiä. Verohallinnon suorittama tuloverotukseen kohdistuva ohjaus jakaantuu delegoituun lainsäädäntöön perustuviin määräyksiin ja Verohallinnon muuhun ohjaukseen.

Verohallinnon ohjauksen kohteena ovat hallinnon oma henkilökunta ja verovelvolliset. Osa ohjauksesta kohdistuu verotusorganisaation toimintaan, sitä voitaneen kutsua hallinnolliseksi ohjaukseksi. Verotuksen lopputuloksen kannalta merkittävämpi osa ohjauksesta kohdistuu verotuksen toimittamiseen ja sillä on vaikutusta tuloverotuksen toimittamiseen niin verotusratkaisujen sisällön kuin verotusmenettelynkin osalta. Tätä ohjauksen muotoa voidaan kutsua verotuksen ohjaukseksi ja tuloverotuksen kyseessä ollessa tuloverotuksen ohjaukseksi.

Verotuksen toimittamisessa ydinkysymys on se, miten voimassa olevaa lainsäädäntöä sovelletaan yksittäistapaukseen tai tapausryhmään. Verotusratkaisujen yhdenmukaisuuden kannalta olisi ensiarvoisen tärkeitä, että Verohallinnon viranhaltijat soveltaisivat lainsäädäntöä samantyyppisiin tapauksiin samalla tavoin. Tämän tarkoituksena toteuttamiseksi Verohallinnon virkamiehiinsä kohdistaman ohjauksen olisi tulkittava voimassa olevaa oikeutta ja annettava tulkintasuosituk-

---

<sup>4</sup> Mäenpää 2003:34, 219



sia siitä millä tavoin ratkaisut olisi tehtävä, että ne olisivat Verohallinnon kannan mukaisia.

Verovelvollinen on velvollinen täyttämään veronmaksuvelvollisuutensa siten kuin kulloinkin voimassa oleva lainsäädäntö edellyttää. Tässä suhteessa verovelvollinen on hallintoalamainen ja veronsaajan ja verovelvollisen välillä vallitsee verovelkasuhde. Verovelvollisen suhde veronsaajiin ei ole pelkästään alamaissuhde, sillä verovelvolliset ovat myös Verohallinnon asiakkaita. Kansalais- ja asiakasnäkökulma on viime vuosikymmenien aikana korostunut julkisen hallinnon toiminnassa.

Verohallinnon ympäristöönsä suorittaman ohjauksen on autettava verovelvollisia suoriutumaan veronmaksuvelvollisuudestaan mahdollisimman hyvin ja vaivattomasti. Tässä suhteessa Verohallinnon toiminta ei oleellisesti eroa Suomen kaltaisten maiden vastaavien hallintojen toiminnasta<sup>5</sup>. Ohjaustehtävän suorittamiseksi Verohallinto julkaisee määräyksiä, ohjeita, käsi- ja ohjekirjoja, verovelvollisen oppaita ja veroilmoituksen täyttöohjeita. Verohallinnon ohjeistus sisältää tietoa lainsäädännöstä, oikeuskäytännöstä ja muista oikeuslähteistä sekä siitä mikä on Verohallinnon kanta kyseisiin verotusasioihin. Verohallinnon ohjauksella sekä informaation jakotehtävä että verovelvollisten ohjaustehtävä.

Verohallinnon ohjaus ei ole pelkästään kirjallista. Verohallinto ohjaa koulutuksen ja esitelmätilaisuuksien avulla niin verovelvollisia kuin Verohallinnon virkamiehiä. Koulutuksen avulla siirretään Verohallinnon sisällä tietoa Verohallinnon kannoista verotusongelmiin. Tällä tavoin muodostuu verotuskäytäntöjä, joita sovelletaan Verohallinnon toimittamassa verotuksessa. Koulutustilaisuuksissa saatu tieto välittyy eteenpäin Verohallinnon virkamiesten verovelvollisille antaman suullisen ja kirjallisen ohjauksen kautta sekä Verohallinnon tekemien verotusratkaisujen kautta. Koulutustilaisuudet ohjaavat Verohallinnon toimintaa siten, että muodostuu vakiintuneita verotuskäytäntöjä, joiden on oltava yhdenmukaisia koko Suomessa.

---

<sup>5</sup> Pählsson 2007:177 on todennut, että Verohallinnon (Skatteverket) tehtävänä (Ruotsissa) on välittää informaatiota lainsäädännön sisällöstä sillä tavoin kuin sisältö ilmenee lakitekstistä, oikeuskäytännöstä ja lakien esitöistä. Tämän lisäksi Verohallinnon on omalla ohjauksellaan täydennettävä lainsäädäntöä siten, että lakien sisältö selkeytyy ja yhdenmukaistuu.

Verohallinto on omaksunut asiakkaisiinsa suuntautuvassa ohjaustyössä uusia toiminta- ja yhteydenpitomuotoja. Verohallinto on kehittänyt sähköisiä palvelu- ja neuvontamuotoja, joiden avulla helpotetaan kansalaisten asiointia ja samalla pyritään minimoimaan Verohallinnon kustannuksia. Verohallinnossa on siirrytty muun julkishallinnon tavoin yksityisessä liike-elämässä vuosia käytettyyn asiakkaiden keskitettyyn puhelinneuvontaan. Call-centereiden myötä on puhelimitse tapahtuva ohjaus lisääntynyt melkoisesti ja sähköisesti annettavan yksilökohtaisen ohjauksen ohella call-center toiminta kattaa suuren osan Verohallinnon asiakaskontakteista. On ennakoitavissa, että call-center tyyppisen ohjauksen ja sähköpostitse tapahtuvan ohjauksen määrä tulee jatkossa lisääntymään, niin Verohallinnossa kuin myös muussa julkisessa hallinnossa.

Nyky aikaan kuuluva nopea tiedonsiirto on osaltaan pakottanut Verohallinnon muun yhteiskunnan tavoin siirtymään kohti reaaliaikaista ohjaustoimintaa. Nykymuotoisen verotuksen sisältämät ongelmat eivät aina mahdollista nopean ohjauksen antamista. Täältäkin osin kehityksen suunta riippuu siitä miten verolainsäädäntö kehittyy. Epäselvä ja monimutkainen verolainsäädäntö on tehokas este joustavan asiakasohjauksen järjestämiselle.

Verohallinnon organisaation rakenne on vuosien kuluessa muuttunut kolmiportaisesta organisaatiosta nykyiseksi yksitasoiseksi Verohallinnoksi. Organisaation erilaisuudesta johtuen tuloverotuksen toimittamiseen kohdistuvaa ja vaikuttavaa ohjausta tapahtui aikaisemmin Verohallinnon eri tasoilla. Organisaation hierarkisuudesta johtuen ylempi organisaatiotaso ohjasi alempaa organisaatiotasoa, mutta tästä huolimatta alemmallakin organisaatiotasolla oli omaa ohjaustoimintaa. Tästä esimerkkinä voidaan mainita verotuksen yhtenäistämisohteet. Verohallinto (aikaisemmin Verohallitus) julkaisee koko Suomea koskevat verotuksen yhtenäistämisohteet. Tämän lisäksi verovirastoilla on ollut omia verotuksen yhtenäistämisohteita, jotka eivät kuitenkaan ole saaneet olla ristiriidassa Verohallituksen yhtenäistämisohteiden kanssa. Tämän lisäksi verotoimistoilla oli usein myös omia paikallisia ohjeita. Yksitasoisessa Verohallinnossa ei pitäisi lähtökohtaisesti olla muita kuin yhtenäisiä koko maan kattavia ohjeita ja verotuskäytäntöjä.

## 1.2 Tutkimusongelmasta

Viranomaisorganisaatioiden toiminnalle on ominaista, että organisaation toimintaa ohjataan tietoisesti rakennetulla ohjausjärjestelmällä. Vuosikymmenten kuluessa viranomaisen tehtäväkenttä yleensä muuttuu ja organisaation rakenne ja ohjausjärjestelmä kehittyy lainsäädännön ja viranomaisen tehtävien muutoksen mukaisesti. Viranomaiskäytännön tuloksena syntyy menettelytapoja, jotka täydentä-

vät organisaation ohjausjärjestelmää. Vakiintuneista menettelytavoista muodostuu osa viranomaisen toimintaa ohjaavasta ohjausjärjestelmästä.

Viranomaisen toimintaa ohjaa organisaation ulkopuolelta rakennettu ohjausjärjestelmä ja viranomaisorganisaation itse rakentama ohjausjärjestelmä. Viranomais-toiminnan näkyvän tuloksen muodostavat viranomaisen suorittamat toimenpiteet ja viranomaisen tekemät päätökset. Verohallinnon toiminnan keskeisin tulos ovat Verohallinnon tekemät verotuspäätökset.

Verohallinnon tekemiä verotuspäätöksiä ohjaa lainsäädännön lisäksi oikeuskäytäntö, oikeustiede ja Verohallinnon itse suorittama ohjaus. Verohallinnon itse suorittama ohjaus koostuu erilaisista ohjaustavoista. Väitöskirjatutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten tuloverotuksen toimittamista ja verotusratkaisujen sisältöä koskeva ohjaus on muuttunut verotusta toimittavan organisaation kehityksen myötä. Väitöskirjan nimenä on ”Verohallinnon muuttuva norminanto” ja tässä tutkimuksessa keskitytään pääosin siihen norminantoon, joka koskettaa tuloverotuksen sisällöllisiä ratkaisuja. Tutkimuksen kohteena on Verohallinnon norminannon vaikutus Verohallinnon omaan toimintaan ja verovelvollisiin. Tutkimuksessa tarkastellaan myös sitä, miten Verohallinnon norminanto vaikuttaa tuloverotuksen muuhun ohjausjärjestelmään ja miten Verohallinnon ulkopuolinen ohjausjärjestelmä (lait, oikeuskäytäntö ja oikeustiede) vaikuttaa Verohallinnon tuloverotusta ohjaavaan norminantoon. Oikeusteoreettisessa ja oikeussosiologisessa tutkimuksessa on normeille annettu omia määritelmiä ja jaotteluja. Tässä tutkimuksessa käsite norminanto käsitetään laajasti. Normilla tarkoitetaan myös Verohallinnon soveltamaa verotuskäytäntöä ja Verohallinnon virkamiesten antamaa yksittäisiin verovelvollisiin kohdistuvaa suullista ja kirjallista ohjausta siltä osin kuin ohjaus koskee sitä, miten tuloverotus on toimitettava. Tältä osin käsitettä norminantoa voidaan pitää ohjauskäsitteen synonyymina.

Verohallinnon antama ohjaus niin kuin minkä tahansa muunkin viranomaisen antama ohjaus perustuu ajatukseen, että annetulla ohjauksella on positiivisia vaikutuksia viranomaisen harjoittamaan toimintaan. Verohallinnon suorittama ohjaus on osa laajempaa tuloverotuksen ohjausjärjestelmää. Verohallinnon antama ohjaus täydentää ja kenties jossain määrin kilpaileekin tuloverotuksen ohjausjärjestelmän muiden osien (lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja oikeustiede) kanssa. Tutki-

muksen aihepiiriin kuuluvia osaongelmia ovat, minkälainen oikeuslähdeopillinen<sup>6</sup> merkitys Verohallinnon ohjauksella on suhteessa Verohallinnon virkamiehiin, verovelvollisiin ja muutoksenhakuelimiin. Tarkastelun kohteena on myös se, että miten Verohallinnon norminanto vaikuttaa muihin tuloverotuksen oikeuslähteisiin eli koko tuloverotuksen ohjausjärjestelmään ja miten muut tuloverotuksen oikeuslähteet vaikuttavat Verohallinnon norminantoon.

Tuloverotuksen toimittamista ja tuloverotuksen sisältöratkaisuja ohjaa oikeuslähteiden kokonaisuus, jonka yhtenä osana on Verohallinnon ohjaus. Verotusta toimittavien organisaatioiden antama ohjaus voidaan jakaa suulliseen ja kirjalliseen ohjaukseen. Kirjallinen ohjaus voidaan jakaa määräyksiin ja ohjeisiin. Sitovia määräysten antaminen Verohallinnossa on keskittynyt perinteisesti hallinnon huipulle. Aikaisemmin määräyksiä antoi Verohallitus, nykyisin määräykset annetaan Verohallinnon nimissä. Määräysten sitovuus suhteessa Verohallinnon virkamiehiin, verovelvollisiin ja muutoksenhakuelimiin on selvä, ainakin silloin, jos määräyksen antaja ei ylitä laissa säädettyä valtuutusta määräyksen antoon. Tutkimuksessa tarkastellaan sitä, minkälaisen edellytysten vallitessa Verohallinnon määräysmuodossa antama norminanto on kaikkia asianosaisia sitovaa.

Verohallinnon aikaisemmassa organisaatiomuodossa oli 250 itsenäistä verotusta toimittavaa viranomaista<sup>7</sup>. Suuri osa näistä viranomaisista (verotoimistot, verolautakunnat, lääninverolautakunnat ja lääninverovirastot) antoi omia kirjallisia normeja (verotuksen yhtenäistämishjeet ja verovalmisteluohjeet). Verotusta toimittavissa yksiköissä muodostui vakiintunutta verotuskäytäntöjä, jotka olivat tosiasiallisesti sitovuudeltaan verotusnormeihin verrattavia. Tutkimuksessa selvitetään, miten Verohallinnon sisälle muodostunut norminanto syntyi ja minkälainen vaikutus norminannolla on ollut verotuksen toimittajiin, verovelvollisiin ja muutoksenhakuelimiin.

---

<sup>6</sup> Sandgrenin 2009:120 käsityksen mukaan on olemassa erilaisia ja eritasoisia oikeuslähdeoppeja, joidenka sisältö eroaa toisistaan. 1. Oikeuslähdeoppi, jota ylimmät tuomioistuimet (prejuddikaatteja antavat tuomioistuimet) noudattavat. Nämä ylitason toimijat eivät tarkasti määrittele mikä tämä oppi on 2. Oikeuslähdeoppi, jota doktriinissä (Finna rätt, Perczenik ja muut) esittävät olevan voimassa olevan oikeuslähdeopin 3. Käytännön juristien noudattama hierarkkinen oikeuslähdeoppi (lainsäädäntö, lain esityöt, oikeuskäytäntö, ja doktriini). 4. Oikeuslähdeoppi, jotta tosiasiallisesti sovelletaan perustasolla.

<sup>7</sup> Råbinä 2009:33 on todennut, että työmenetelmäohjeet ovat luonteeltaan lähinnä työnjohdollisia määräyksiä, minkä vuoksi ne sitovat Verohallinnon yksiköitä ja virkamiehiä. Työmenetelmä ohjeita voitaisiinkin itse asiassa luonnehtia työmenetelmä määräyksiksi eikä ohjeiksi.

Verovelvollisen näkökulmasta tarkasteltuna Verohallinnon tai ylipäättänsä minkä tahansa viranomaisen antaman neuvonnan ja ohjauksen on oltava luotettavaa. Verohallinnon ohjaus voi olla kansalaisen näkökulmasta tarkasteltuna lainsäädäntöön verrattavaa. Oikeusjärjestyksen ja hallinnon normijärjestelmän näkökulmasta tarkasteltuna asia ei ole näin selkeä. Erityisesti yksittäisen virkamiehen antamaa neuvoa ei oikeuskirjallisuudessa yleensä mielletä normiksi, joka sitoisi hallintoa tai muutoksenhakuasteita. Käytännössä asia ei kuitenkaan ole näin yksiselitteinen, sillä Verohallinnon norminanto voi synnyttää verotusmenettelylain 26. §:ssä säädetyn luottamuksensuojan kautta sitovuutta niin Verohallintoon kuin muutoksenhakuviranomaisiin nähden. Tällöin viranomaisen tai yksittäisen virkamiehen antama normiohjaus, joka on oikeudelliselta luonteeltaan ei sitovaa norminantoa, voi sivuuttaa yksittäistapauksessa lainsäädännön ja vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön normit. Voi syntyä dualistinen tilanne: pääosa verotusongelmista ratkaistaan tavanomaisen normiston mukaan, mutta yksittäistapaus tai joukko yksittäistapauksia ratkaistaan Verohallinnon tai sen edustajana antaman ohjauksen mukaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että normihierarkia voi kääntyä luottamuksensuojan ansiosta pääläelleen yksittäistapauksen ratkaisussa. Tällöin tehdään tietoisesti yleisen verotuskäytännön ja yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen päätös. Verohallinnon ohjaustoiminnan kehittyessä entistä enemmän sähköisten vastauspalveluiden ja puhelinkeskuspalveluiden suuntaan, on odotettavissa, että hallinnon reagointiaika verovelvollisten esittämiin kysymyksiin lyhenee ja tämä voi merkitä sitä, että luottamuksensuojan synnyttäviä virheitä sattuu entistä enemmän. Tutkimuksen osaongelmiin kuuluu sen selvittäminen, minkälaisen olosuhteiden vallitessa Verohallinnon antama ohjaus voi synnyttää luottamuksensuojaa.

On yleisesti tunnettua, että Verohallinnon verotusratkaisut voivat muuttua muutoksenhaun johdosta. Tästä johtuen oikeuskäytännön merkitys tuloverotuksen toimittamisen ohjauksessa on suuri, sillä uuden oikeuskäytännön myötä syntyy uusia verotuskäytäntöjä ja ohjausnormeja. Verohallinnon reagointi oikeuskäytäntöön on voinut muuttua organisaation muuttuessa ja Verohallinnon eri osien reagoinnissa oikeuskäytännön muutoksiin voi olla eroja. Uusi oikeuskäytäntö voi vaikuttaa eri tavalla Verohallinnon taikka Verohallinnon eri osien harjoittamaan ohjaukseen tai verotuskäytäntöihin. Oikeuskäytännön vaikutus Verohallintoon on yksi ongelmakokonaisuus, joka kuuluu osana Verohallinnon muuttuvaan ohjaukseen.

### 1.3 Tutkimusmetodi

Oikeustiede on tapana lohkottaa lainoppiin, oikeushistoriaan ja oikeusteoriaan. Muitakin jaotteluja on käytetty mutta kolmiassa tulevat riittävästi näkyviin oikeudellisen tutkimuksen perusulottuvuudet<sup>8</sup>. Oikeustieteellinen tutkimus suuntautuu oikeussääntöjen tutkimiseen. Tutkijan ongelmana on se, miten hän voi parhaiten tutkia oikeussääntöjen järjestelmää. Valittavana on ulkoinen ja sisäinen näkökulma. Aarnio<sup>9</sup> toteaa, että sisäistä tarkastelunäkökulmaa edustavat parhaiten tuomari ja hallintovirkamies. He toimivat järjestelmän osina soveltaen oikeussääntöjä konkreettisiin ongelmiin. Tuomarin ja hallintovirkamiehen on selvitettävä heitä itseään sitovien sääntöjen sisältö.

Ulkoisessa näkökulmassa oikeussääntöjen järjestelmä on tutkimuksen kohteena. Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa on katsottu, että yhteiskuntatieteellinen tutkimus<sup>10</sup> edustaa ulkoista näkökulmaa. Aarnion<sup>11</sup> näkemyksen mukaan oikeustieteen harjoittaja toimii sisäisen ja ulkoisen näkökulman välimaastossa. Vaikka oikeustieteen harjoittajan kiinnostus suuntautuu oikeussääntöihin, niin tutkija ei ole samanlainen sisäinen toimija kuin tuomari. Aarnion näkemyksen mukaan oikeustieteen harjoittajan tiedonintressi on lähempänä sisäistä kuin ulkoista näkökulmaa.

Oikeustiede systematisoi ja tulkitsee oikeussääntöjä. Toiminta on Tolosen<sup>12</sup> mukaan kognitiivista (tiedollista). Toimintaa ohjaa aineiston ohella oikeudellisen auditorion mielipiteet. Oikeudellinen ratkaisutoiminta on luonteeltaan praktista. Ratkaisutoiminta kohdistuu ratkaistavaan konkreettiseen ongelmaan ja ratkaisu tukeutuu abstrakteihin normeihin. Erilaisista näkökulmista voi seurata se, että oikeustieteen harjoittajat ja oikeudellisten ratkaisujen tekijät tulkitsevat ongelmia eri tavoin. Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tulkinta liittyy aina konkreettiseen tapaukseen mutta oikeustiede ottaa kantaa oikeuskäytännössä esiintyneisiin tapauksiin ja systematisoi niitä.

---

<sup>8</sup> Wikström 1991:501

<sup>9</sup> Aarnio 1989:54

<sup>10</sup> Aarnio 1989: 48-56. Aarniokin tosin esittää epäilyksiä sen suhteen, että voiko yhteiskuntatutkija tarkastella järjestelmää täysin ulkopuolisen silmin.

<sup>11</sup> Aarnio 1989:56

<sup>12</sup> Tolonen 2003:3

Oikeustieteellisessä tutkimuksessa on perinteisesti korostettu lainoppia oikeustieteen ydinalueena, johon oikeustieteen tulee keskittyä tieteenalojen välisessä tehtäväjaossa. Suurin osa harjoitetusta ja harjoitettavasta vero-oikeustutkimuksesta on luonteeltaan lainopillista l. oikeusdogmaattista<sup>13</sup>. Myrsky toteaa, että lainopilisen tutkimuksen ensisijaisena tehtävänä on tulkintatehtävä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa pyritään löytämään vastaus siihen, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta kulloinkin käsiteltävään tulkintaongelmaan.

Lainopillisella tutkimuksella on tulkintatehtävän lisäksi systematisointitehtävä<sup>14</sup>. Runsaan oikeudellisen lähdemateriaalin pohjalta on pyrittävä rakentamaan vero-oikeusjärjestelmä siten, että saadaan järjestystä materiaalikaaokeen. Myrskyn<sup>15</sup> näkemyksen mukaan tavoitteena on tällä tavoin toimien jatkaa lainsäätäjän työtä. Oikeusnormien systematisoinnissa on kyse siitä, että systematisoinnin kautta yksittäiset oikeusnormit jäsentyvät suuremmaksi järjestelmälliseksi kokonaisuudeksi<sup>16</sup>. Systematisoinnin kautta yksittäinen normi linkittyy laajempaan normiverkoston ja tämä osaltaan helpottaa normin soveltajan ongelmanratkaisua ja normijärjestelmän yleistä tulkintaa.

Lainopin keskeiseksi tehtäväksi on katsottu oikeussäännösten tulkinta ja systematisointi sekä perusteltujen tulkintakannanottojen esittäminen<sup>17</sup>. Lainopin tulkintatehtävästä on johdettavissa ajatus, että lainopillinen tutkimus voi kohdistua ainoastaan voimassa olevien oikeusnormien tutkimukseen. Näin ajatellen oikeudellisten muutosten kuvaaminen ja selittäminen olisi oikeushistoriallista tutkimusta. Käytännön tutkimustilanteissa ei ole mielekäästä pohtia kovin syvällisesti, milloin oikeushistoria loppuu ja lainoppi alkaa<sup>18</sup>.

Omassa väitöskirjatutkimuksessani tarkastellaan Verohallinnon muuttuvaa ohjausta. Tutkimus on pitkittäisleikkaus Verohallinnon ohjauksen sisällön muutoksesta ja Verohallinnon suorittaman ohjauksen vaikutusten muutoksista ohjauksen kohteisiin ja tuloverotuksen muuhun ohjausjärjestelmään. Tuloverotuksen ohjaus-

---

<sup>13</sup> Myrsky 2000:164

<sup>14</sup> Aarnio 1989:48; Myrsky 2000

<sup>15</sup> Myrsky 2000

<sup>16</sup> Aarnio 1989:49

<sup>17</sup> Aarnio 1989:48; Myrsky 2000:164; Siltala 2001:22; Tolonen 2003:3; Ervasti 2004:12;

<sup>18</sup> Haapaniemi 2001:7 ei pitänyt mielekkäänä käyttämässään tutkimusmenetelmässä kysyä missä oikeushistoria loppui ja lainoppi alkoi

järjestelmän ja Verohallinnon ohjauksen nykyisyyden ymmärtäminen edellyttää menneisyyden tuntemusta. Tästä johtuen tämän tyyppisessä tutkimusaiheessa on väistämättä mukana oikeushistoriallisia elementtejä. Nykyisyyden tarkasteleminen ja analyysi puolestaan edellyttää pitäytymistä puhtaassa lainopissa. Tämän tyyppistä tutkimusotetta Wikström on kutsunut historialliseksi lainopiksi<sup>19</sup>. Historiallinen lainoppi muodostaa yhdyssiteen ja vaikutuskanavan oikeushistorian ja tulkintajuridiikan välillä<sup>20</sup>. Oikeudellisten normijärjestelmien kehityksen tuntemus helpottaa voimassa olevien normien tulkintaa ja ymmärtämistä.

Tutkimuksen lähdeaineistona toimii lainsäädäntö, lain esityöt, oikeuskäytäntö, oikeustieteellinen kirjallisuus ja oikeustieteelliset tutkimukset. Lainopillisen tutkimuksen valta-asemasta huolimatta oikeustutkimuksen piirissä verotusta on mahdollista lähestyä useasta eri näkökulmasta ja on syytä erityisesti korostaa sitä, että ne eivät ole toisensa poissulkevia<sup>21</sup>. Oikeustieteen ja positiivioikeudellisten oppiaineiden piirissä ei pitäisi olla estettä sille, ettei tutkimusta voitaisi tehdä erilaisista lähtökohdista käsin ja erilaisia metodeja käyttäen. Ei pitäisi olla myöskään estettä sille, että samassa tutkimuksessa voisi käyttää yhtä aikaa hyväksi sekä yhteiskunnallisia että lainopin menetelmiä<sup>22</sup>. Mahdollisesta metodipluralismista huolimatta on kuitenkin syytä muistaa, että Suomessa empiirinen tutkimus oikeustieteen piirissä on saanut vain vähäisessä määrin jalansijaa. Tähän on todennäköisesti vaikuttanut se, että empiirisellä oikeustutkimuksella ei ole yhtä selkeää teoreettista pohjaa, vaan sen piirissä on monenlaisia suuntauksia. Oikeuden empiirinen tutkimus on tyypillisesti monitieteistä tutkimusta, joka edellyttää yleensä eri tutkimusperinteiden teoreettisten ja metodologisten lähtökohtien luovaa yhdistämistä<sup>23</sup>. Juha Häyhän (1997) toimittamassa ”Minun metodini”- kirjassa eri kirjoittajat ilmaisevat käsityksiään oikeustieteen metodeista. ”Minun metodini”-teos on eräs osoitus oikeustieteen piirissä ilmenevää metodisesta pluralismista.

---

<sup>19</sup> Wikström 1991:501-509.

<sup>20</sup> Wikström 1991:502 toteaa, että tutkittaessa tulolähteitä muodostuu tarkasteluaikeiksi lähes 70 vuotta. Siihen sisältyy monia muutoksia yksityiskohdissa. Ne eivät muuta muuksi sitä, että tarkasteltaessa itse instituutiota vaihtuu kysymys voimassaolosta instituution syntymiseen, muuttumiseen ja häviämisen ongelmaksi. Esimerkki osoittaa sen, että oikeusinstituutioita tarkasteltaessa lainopin ja oikeushistorian ja välinen raja ei ole yksioikoisesti vedettävissä. Tarkastelussa on mukana oikeushistoriallista ainesta. Kohteen luonteesta johtuen objektista ei saada kunnollista otetta pitäytymällä puhtaassa lainopissa. Tällaisesta tarkastelusta voidaan – käsitykseni mukaan – luontevasti käyttää nimitystä historiallinen lainoppi

<sup>21</sup> Myrsky 2000:165

<sup>22</sup> Ervasti 2004:15

<sup>23</sup> Ervasti 2003:48



Tutkimukseen ei sisälly empiiristä osaa, jolla selvitettäisiin Verohallinnon norminantoa tai muuta toimintaa. Koska tutkimuksen kohteena on Verohallinto-niminen hallinto-organisaatio ja sen norminannon analyysi, niin tutkimuksessa hyödynnetään olemassa olevaa empiiristä tutkimustietoa Verohallinnon toiminnasta. Empiirisiä tutkimuksia<sup>24</sup> ja oikeuskirjallisuudessa esitettyjä kokemusperäisiä havaintoja käytetään hyväksi selvitettäessä sitä, miten Verohallinto todellisuudessa toimii ohjauksessaan ja norminannossaan. Empiiristä aineistoa hyväksikäyttämällä yritetään löytää lisävalaistusta siihen, miten muiden verotuksen oikeuslähteiden norminanto sovelletaan ja ennen muuta miten normikollisiossa toimitaan. Oikeuslähdeopillisesti on erityisen kiintoisaa saada vastaus siihen, että miten muiden oikeuslähteiden normit vaikuttavat Verohallinnon norminantoon. Tällä tavoin pyritään saamaan lisävalaistusta siihen, miten Verohallinto todellisuudessa toimii tai on joskus toiminut.. Tällöin saadaan selvyyttä siihen, että toimiiko Verohallinto samalla tavoin kuin oikeuskirjallisuudessa ja muissa kirjallisissa lähteissä otaksutaan. Oikeuskirjallisuudessa esitetyt näkemykset voidaan tulosten perusteella verifoida tai falsifoida. Käytännön toiminnan tasolla voi olla mahdollista, muiden oikeuslähteiden normeja sovelletaan Verohallinnon ratkaisutoiminnassa, vaikka Verohallinnon virallinen norminanto ohjaisikin toisin.

Tässä tutkimuksessa hyödynnetään lisensiaattitutkimuksessani ”Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää” tehtyjä kysymyksiä ja niihin saatuja vastauksia. Rakentaessani vastausvaihtoehtoja pyrin tietoisesti siihen, että vastaajan<sup>25</sup> oli otettava kantaa kysymyksiin tai väittämiin. Vaihtoehto ”en tiedä” tai neutraali keskitien vaihtoehto oli tietoisesti jätetty pois. Käytännössä tämä merkit-

---

<sup>24</sup> Sänkiaho Risto 2001: Verotutkimus 2000 – Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus; Penttilä Seppo & Alpo Ronkainen 2002: Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Iivonen Seppo 2004 : Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää

<sup>25</sup> Lisensiaattityössäni vastaajina toimineet verojohtajat tulkittiin havainnoitsijoiksi, koska heidän virkatehtäviinsä oli kuulunut verotoimistojen työn johtaminen ja koordinointi. Heidän tuli siis tietää miten toimittiin. Hirsijärvi & Remes & Sajavaara 2008:207 toteavat, että havainnoinnin (observaation) avulla saadaan tietoa, toimivatko he niin kuin he sanovat toimivansa. Yhteiskuntatieteilijät ovat havainneet, että ihmiset eivät toimi niin kuin he sanovat toimivansa. Edellä mainitusta ajatuksesta on johdettavissa kriittinen ajatus tutkimuksen vastaajia kohtaan, eli ovatko vastaajat vastanneet havaintojen pohjalta tai onko vastaukset annettu siten, kuinka on oletettu oikein olevan. Tätä ongelmaa pyrittiin tietoisesti minimoimaan mm. siten, että vastaukset annettiin nimettöminä suljetuissa kuorissa. Lomakkeissa ei ollut myöskään vastaajiin kohdistuvia taustamuuttajätietoja mies/nainen, ikä, asuinpaikka, ikä, palvelusaika ym. tutkimuksissa esiintyviä tietoja. Luotiin tietoisesti luottamuksen ilmapiiri – kukaan ei tiedä mitä vastaat – ja se pitää edelleen paikkansa, sillä vastaajien henkilöllisyyttä en tiedä edes minä.

si sitä, käytetyissä vastausvaihtoehdoissa ei ollut nollapistettä<sup>26</sup>. Oli oltava puolesta tai vastaan. Tällä tavoin oli tarkoitus pakottaa mielipiteet esiin. Vastaajille<sup>27</sup> esitetyissä väittämässä oli neljä vastausvaihtoehtoa, joista kaksi vaihtoehtoa (A ja B) ilmensivät positiivista suhtautumista väittämään ja kaksi vaihtoehtoa (C ja D), jotka ilmaisivat sen, että vastaaja oli väittämien kanssa eri mieltä. Vastaajille esitetyissä kysymyksissä väittämät olivat yleensä muodossa:

A = samaa mieltä

B = lähes samaa mieltä

C = hieman eri mieltä

D = eri mieltä

Vastausvaihtoehto A kuvasi väitteen varauksetonta hyväksymistä. Vastaaja hyväksyi oman kokemuksensa ja tietämyksensä perusteella väittämän oikeaksi. Vaihtoehto D ilmensi puolestaan sitä, että vastaaja oli väitteen kanssa eri mieltä ts. hän ei oman kokemuksensa perusteella hyväksynyt väittämän todenperäisyyttä.

Vastausvaihtoehdot B ja C oli varattuna niille vastaajille, jotka suhtautuivat kokemuksensa ja tietojensa perusteella hieman epäillen väittämään. Vastausvaihtoehdon B valinneet suhtautuivat väittämään myönteisesti, mutta eivät kuitenkaan

<sup>26</sup> Tällä tavoin on pyritty sivuuttaman asteikon nollapisteen ongelmaa. Eskola 1975:217-218 opastaa klassikoksi muodostuneessa sosiologian tutkimusmenetelmät kirjassaan, että juuri asennemittauksen yhteydessä on pyrittävä löytämään asteikolta sellainen piste tai alue, jossa asenne vaihtuu kielteisestä myönteiseksi. Hän kuitenkin itse toteaa, että ei ole mitään takeita siitä, että valitulla asenneasteikolla valitun nollapisteen toiselle puolelle sijoittuisivat myönteiset ja toiselle kielteiset asenteet. Vaikka lisensiaattityöni yhteydessä tehdyssä kyselyssä ei ollut kyse asennemittauksesta, niin edellä lausuttu valaisee kuitenkin osuvasti tutkimuksellisia mittaamisongelmia.

<sup>27</sup> Alkula, Pöntinen & Ylöstalo 1995:124 toteavat että tutkijan tehtävänä on löytää sopiva ”tietävien” joukko ja tämän lisäksi tutkijan on kyettävä esittämään tiedontarpeensa niin selvinä kysymyksinä, että vastaajat ymmärtävät ne. Itse valitsin sopivaksi tietävien joukoksi Länsi-Suomen veroviraston verojohtajat, koska he olivat olleet verotoimistojen avainhenkilöitä. He olivat toimineet vero-, tutkija- ja oikaisulautakuntien puheenjohtajina ja verotoimistojen päälliköinä. Heistä kullakin oli pitkäaikainen kokemus siitä, mitä Verohallinnossa tapahtui. Kysymykset lähetettiin 13:sta, joista 10 vastasi. Länsi-Suomen veroviraston alueella toimitettiin noin 500.000 verovelvollisen verotus. Vertailun vuoksi todettakoon, että Risto Sänkiähon Verotutkimus 2000:ssa tutkitut verotoimistot toimittivat noin 400.000 verovelvollisen verotuksen. Pohdintaa aiheutti myös se, onko yhden veroviraston toimialue kooltaan riittävä. Pyysin Vaasan yliopiston taloussosiologian professori Tarmo Koskiselta ohjausta asiasta. Näytteen koon osalta professori Koskinen totesi lisensiaattityöstäni yliopiston tiedekuntaneuvostolle antamassaan lausunnossa, että koko vanhan Vaasan läänin alue on sinänsä kattava, koska siihen sisältyy hyvin erilaisia alueita.

olleet väittämän kanssa täysin samaa mieltä. Vastausvaihtoehdon C valinneet suhtautuivat kielteisesti väittämään mutta eivät olleet täysin eri mieltä. Kaikki vastuksensa jättäneet henkilöt vastasivat lähetekirjelmässä esitetyn toivomuksen mukaisesti kaikkiin kysymyksiin.

## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa selvitetään tutkimuksen aihepiiriä, tarkoitusta ja tutkimusmetodia. Luvun tavoitteena on perehdyttää lukija tutkimuksen aihepiiriin ja niihin tutkimusongelmiin, joihin tutkimuksessa haetaan selvyyttä. Tutkimuksessa lähestytään Verohallinnon suorittamaa ohjausta lähtökohtaisesti siten, että Verohallinnon eri tasot nähdään aktiivisina toimijoina. Verohallinto vaikuttaa omalla toiminnallaan oman organisaationsa lisäksi sidosryhmiinsä ja koko verotuksen ohjausjärjestelmään.

Toisessa luvussa ”Julkishallinnon tehtävät ja toimintaperiaatteet” käsitellään julkishallinnon rakennetta ja sen olemassaolon tarkoitusta. Tässä luvussa käydään lävitse julkishallinnon rahoituksen perusteita ja verojärjestelmän merkitystä julkisen talouden rahoituksessa. Toisessa luvussa käydään lävitse yleisiä hallinto-oikeuden periaatteita ja niiden merkitystä hallinnon toimintaan ja verotustyöhön. Hallinnon toimintaa ohjaavien periaatteiden merkitys on erittäin suuri suomalaisessa julkishallinnossa. Periaatteet ovat muodostuneet osaksi julkisorganisaatioiden organisaatiokulttuuria. Hivenen karrikoiden voi sanoa, että hallinto-oikeuden periaatteista on tullut itsestään selvyyksiä. Ne ovat rakentuneet niin tiiviiksi osaksi julkista hallintoa, että niiden olemassaoloa ei aina huomaa. Joskus voi olla toisinkin, hyvän hallinnon tunnusmerkistön puuttumisen huomaa heti.

Kolmannessa luvussa ”Normit ja organisaation ohjaus” käydään lävitse normin käsitettä eri näkökulmista. Luvussa eritellään normien eri lajeja ja käsitellään normeja niin hallinnon kuin yksityisen ihmisenkin näkökulmasta. Erilaiset normit ovat keskeisiä ohjauksen välineitä ja kaikki inhimillinen toiminta syntyy organisaatioissa. Tässä luvussa käsitellään lyhyesti organisaation toimintaperiaatteita ja normiohjauksen käytännön mahdollisuuksia. Oikeustieteen perinteisiin ei kuulu organisatoristen seikkojen tutkiminen ja huomioiminen. Tämäntyyppisessä aiheessa organisaation rakenteella ja toimintatavoilla voi olla ja todennäköisesti onkin ainakin jonkinasteista merkitystä Verohallinnon norminannon määrään ja laatuun. Verohallinnon toimintaorganisaation muutokset otaksuttavasti synnyttävät ja toisaalta tukahduttavat toisia normeja. Organisaationäkökulma tuo poikkitieteellistä otetta tutkimukseen. Perusajatuksena on se, että Verohallinnon toimintaorganisaatio vaikuttaa Verohallinnon norminannon laatuun ja määrään.

Tutkimuksen neljännessä luvussa ”Tuloverotusjärjestelmän kehitysvaiheita” käydään lävitse tuloverotuksen toimittamisorganisaation kehitystä. Samassa yhteydessä selvitetään miten tuloverotusorganisaatio muodosti tuloverotusta ohjaavia normeja. Luvussa käydään lävitse tuloverotuksen muutoksenhakujärjestelmä kiinnittäen erityistä huomiota verotuksen oikaisulautakunnan toiminnan käsitteelyyn. Oikaisulautakuntien toiminnan suhteellisen perusteellinen käsittely johtuu pitkälti siitä, että ne kuuluvat Verohallinnon organisaatioon ja oikaisulautakunnan ratkaisuja voidaan pitää myös osana Verohallinnon norminantoa, vaikka oikaisulautakunnan jäsenet eivät ole sidoksissa Verohallintoon. Hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus ovat Verohallinnosta riippumattomia muutoksenhakuasteita, joten niiden toiminnan perusteellinen esittely ei kuulu aiheen piiriin. Luvussa on etsitty vastauksia organisaation rakenteen ja Verohallinnon norminannon väliseen vuorovaikutus-problematiikkaan.

Tutkimuksen viides luku ”Verohallinnon suorittama ohjaus ja verotusmenettely” muodostaa tutkimuksen ydinosan. Luvussa käydään lävitse Verohallinnon kirjallisen norminannon muodot ja norminannon suhde muuhun hallinnon ohjaukseen. Tämän lisäksi luvussa käsitellään keskusverolautakunnan kehitystä ja ennakkoratkaisujen yleistä merkitystä. Tämän ohella käsitellään verovirastojen ennakkotietoja ja niiden merkitystä Verohallinnon ohjausjärjestelmälle. Luvussa käsitellään myös Verohallinnon yleistä ohjausta ja ohjauksen suhdetta norminantoon ja verotusmenettelyyn. Luvussa on etsitty vastausta kysymykseen ”Minkälaista ohjausta Verohallinto harjoittaa ja miten se vaikuttaa verotusmenettelyyn?”

Kuudennessa luvussa ”Oikeuslähdeoppi verotusmenettelyn kannalta” käydään lävitse oikeuslähdeopin yleisiä perusteita. Luvussa luodaan yleiskatsaus oikeuslähdeopilliseen ajatteluun. Lukua ei ole pyritty paisuttamaan enempää kuin on katsottu välttämättömäksi tutkimusteeman käsittelyn kannalta, vaikka kiinnostava aihepiiri sinällään olisi antanut aihetta hyvinkin laajaan käsittelyyn. Tässä luvussa käsitellään oikeuslähdeoppia myös verotustyön tekijän näkökulmasta. Luvussa on haettu vastausta kysymykseen, minkälainen verotustyön oikeuslähdeoppi tosiasiallisesti on ja voiko eri tason toimijoiden oikeuslähdeoppi vaihdella verotusratkaisuja tehtäessä.

Tutkimuksen seitsemännessä luvussa ”Verohallinnon ohjauksen ja oikeuslähteiden välinen suhde” käydään läpi eri oikeuslähteiden sisältöä ja kunkin oikeuslähdelajin muodostumisprosessia. Luvussa tarkastellaan kunkin oikeuslähdelajin ja Verohallinnon norminannon välistä vuorovaikutussuhdetta. Luvussa tarkastellaan Verohallinnon norminannon ja muiden oikeuslähteiden välistä systematiikkaan. Verotuksen toimittamista ohjaavien eri oikeuslähteiden ja Verohallinnon norminannon välinen vuorovaikutussuhde vaihtelee ja tässä luvussa tarkastellaan,

miten Verohallinnon ohjaus on vaikuttanut ja vaikuttaa muihin verotusta ohjaviin oikeuslähteisiin.

”Johtopäätöksiä” lukuun on tiivistetty tärkeimmät havainnot ja tutkimustulokset, jotka tutkimusprosessin yhteydessä on tehty. Luvussa on lyhyt yhteenveto Verohallinnon norminannon roolista ja merkityksestä suhteessa kuhunkin verotukseen vaikuttavaan oikeuslähdelajiin. Tutkimuksen yhteydessä otetut kannanotot erilaisiin oikeuskysymyksiin on säilytetty pääosin omalla paikallaan tekstin yhteydessä. Niitä ei ole enää tähän lukuun systemaattisesti liitetty.

## 2 JULKISHALLINNON TEHTÄVÄT JA TOIMINTAPERIATTEET

### 2.1 Julkishallinnon tehtävä ja rakenne

#### 2.1.1 *Julkishallinnon tehtävistä*

Ihmisten muodostamat yhteiskunnat ovat jatkuvassa muutostilassa. Eilisen, tämän päivän ja huomisen yhteiskunta eivät ole täysin toistensa kaltaisia. Yhteiskuntien kehitysvauhti on vaihdellut eri aikakausina ja kehityksen vauhti on ollut riippuvainen useasta eri osatekijästä. Yhteiskuntien erilaisuudesta huolimatta saman aikakauden yhteiskunnilla on runsaasti yhteisiäkin piirteitä. Kaikille järjestäytyneille yhteiskunnille tyypillinen piirre on se, että jokaisella yhteiskunnalla on aina jonkinasteinen julkinen hallinto, jonka koko ja rakenne on pitkälti riippuvainen yhteiskunnan kehitystasosta ja traditioista. Julkishallinnon tehtäväpiiri ja toimintaperiaatteet muuttuvat yhteiskunnallisen kehityksen myötä, joskin julkishallinnon muutosherkkyys ja -nopeus ovat julkishallinnon lakisidonnaisuudesta johtuen hitaampaa kuin muun yhteiskunnan.

Julkishallinnon olemassaolo ei ole itsetarkoitus. Perimmäinen syy julkishallinnon syntyyn ja olemassaoloon on se, että julkishallinnon tehtävänä on toteuttaa poliittisella tasolla päätettyä linjaa<sup>28</sup>, sillä valtiosäännön vahvistaman valtiovallan kolmijaon mukaisesti lainsäädäntöä toimeenpannaan juuri julkishallinnossa tekemällä hallintopäätöksiä. Toimeenpano ei ole pelkästään mekaanista lainsoveltamista<sup>29</sup>, vaan usein lainsäädäntö osoittaa ainoastaan puitteet, joihin hallintoviranomaisten on sopeutettava julkisia intressejä toteuttava toimintaansa. Julkisessa hallintotoiminnassa on yleensä kysymys julkisen ja yksityisen edun yhteensovittamisesta.

---

<sup>28</sup> Wiberg 2001:31

<sup>29</sup> Puronen 2004:37 on todennut, että julkisen hallinnon tehtävänä on tulkita lainsäätäjän tuotoksia.

Valtionhallinnon rakennetta voidaan kuvata pyramidin<sup>30</sup> avulla. Huipulla on Valtioneuvosto ja ministeriöt, jotka muodostavat yhdyssiteen poliittisen ja hallinnollisen järjestelmän välille. Ministeriöiden johdossa on poliittista järjestelmää edustava henkilö ja hän välittää poliittisen järjestelmän tahdon ministeriön hallinnon alalle. Ministeriötason alapuolella ovat keskushallintovirastot ja –laitokset, aluehallinto ja paikallishallinto<sup>31</sup>. Valtionhallinto on se konkreettinen osa valtiota, jonka kansalaiset mieltävät ”valtioksi”. Valtion käsitteestä on esitetty lainopissa ”laaja” ja ”suppea” määrittely. Valtio laajassa mielessä käsittää ”varsinaisen” valtion lisäksi myös itsehallinnolliset hallinto-organisaatiot ja välillisen valtionhallinnon. Valtio voidaan myös nähdä oikeushenkilönä suppeassa mielessä. Tällöin alueellinen itsehallinto ja välillisen valtionhallinnon yksiköt jäävät valtio käsitteen ulkopuolelle, koska ne ovat oikeuskelpoisia yksiköitä, oikeushenkilöitä<sup>32</sup>.

Julkishallinnon perusrakenne koostuu kolmesta eriytyneestä ja myös oikeudellisesti erillisestä toimielinten kokonaisuudesta. Nämä ovat valtionhallinto, kunnallishallinto ja välillinen julkishallinto. Valtion ja kuntien hallinto muodostavat julkishallinnon ytimen, kun arviointiperusteena käytetään tehtävien tärkeyttä, henkilöstön ja varainkäytön määrää, mahdollisuutta julkisen vallan käyttöön ja organisaation muodollista yhtenäisyyttä. Välilliseen julkishallintoon kuuluu pari sataa varsin erilaista ja oikeudellisesti itsenäistä oikeushenkilöä, joiden tehtävien sisältö vaihtelee huomattavasti. Yhtenäinen välillisen julkishallinnon organisaatio puuttuu.<sup>33</sup>

Kunnallisen itsehallinnon peruseriaate on, että asukkaat ottavat vastuun oman paikkakuntansa asioista. Vastuuta ei voi delegoida ja vastuu on yhteinen kuntalaisille<sup>34</sup>. Valtion- ja kunnallishallinnon eräs keskeinen ero on siinä, että vaaleilla valitut luottamushenkilöt osallistuvat kunnallishallintoon päätöksentekijöinä yleisemmin ja useammalla päätöksentekotasolla kuin valtionhallinnossa. Valtionhal-

---

<sup>30</sup> Mäenpää 2008:44-45 puolestaan katsoo, että valtion hallintokoneistosta voidaan erottaa neljä tasoa. Tasavallan presidentti ja valtioneuvosto muodostavat hallitustason. Keskushallintoon kuuluvat ministeriöt ja niiden alaiset virastot. Valtion alueellisista hallintotehtävistä huolehtivat piirihallintoviranomaiset (työvoima- ja elinkeinokeskukset yms. aluehallintoviranomaiset) ja paikallishallinnosta huolehtivat poliisilaitokset, ulosottovirastot, syyttäjänvirastot ja maistraatit.

<sup>31</sup> Tiuhonen & Vehkamäki 1985:95-134; Nousiainen 1998:263-264; Jyränki 2000:148

<sup>32</sup> Jyränki 2000:35-36

<sup>33</sup> Mäenpää 2003:71

<sup>34</sup> Heuru, Mennola & Ryyänen 2001:53

linnossa eduskunta on keskeisin vaaleilla valittu toimielin tasavallan presidentin ohella.. Kunnallishallinnossa on ominaista se, että luottamushenkilöt osallistuvat päätöksentekoon lähes kaikilla päätöksentekotasoilla. Tästä johtuen kunnallisten luottamushenkilöiden määrä on suuri ja luottamushenkilöiden suhteellinen osuus kasvaa kunnan asukasluvun pienentyessä<sup>35</sup>.

Toinen ero on toimialueen koko. Valtiolla toimialueena on koko Suomi, mutta kunnilla toimialue rajoittuu ainoastaan kunnan omaan alueeseen. Kuntien välisen yhteistoimintasopimuksen perusteella toinen kunta voi harjoittaa sopimuksen mukaista toimintaa toisen kunnan toimialueella. Yleistäen voidaan sanoa, että toimivallan siirtäminen alemmille yksiköille ja samalla ohjauksen vähentyminen vaikeuttavat yhdenvertaisuusperiaatteeseen toteuttamista käytännön hallintotoiminnassa<sup>36</sup>. Kuntien hallinto-organisaatioiden kautta on alueellistettu huomattava osa julkisen hallinnon tarjoamista hyvinvointipalveluista. Kuntien suuresta määrästä ja päätöksentekotavasta johtuen on todennäköistä, että kuntatason ratkaisut eroavat toisistaan enemmän kuin valtion paikallisviranomaisten ratkaisut. Tämä kuuluu toisaalta kunnallisen itsehallinnon sisältöön. Valtionhallinnolta puolestaan voidaan edellyttää kuntasektoria yhdenmukaisempaa ratkaisutoimintaa maan eri osissa yksin senkin vuoksi, että valtion hallinto-organisaatiolla on ainoastaan yksi joskin laaja toimialue. Tämän vuoksi voidaan ainakin lähtökohtaisesti ajatella, että valtion viranomaisorganisaatiota voidaan ohjata ja johtaa keskitetysti ja yhdenmukaisesti saman hallintosektorin osalta mutta valtion eri hallinnonhaarojen ohjaus- ja toimintaperiaatteissa voi olla suuriakin eroja. Valtionhallinnon toiminnan yhdenmukaisuutta suhteessa kunnallishallinnon toimintaan lisää mitä ilmeisemmin se, että valtion toiminta perustuu yksinomaan virkamiestyöhön ja kunnallishallinnolle ominaista luottamushenkilöiden suorittamaa ratkaisutoimintaa ei juuri esiinny. Riippumattomien luottamushenkilöiden päätöksenteon koordinointi ja yhdenmukaistaminen on huomattavasti vaikeampaa kuin virkamiesten toiminnan koordinointi. Virkamiestä voidaan käskää kun taas luottamushenkilöä ei voida käskää.

---

<sup>35</sup> Manner-Suomessa valtuutettuja oli 11.947 ja vuonna 2001 oli 2.676 kunnallista lautakuntaa ja niissä oli jäseniä 20.711. Valtuutettujen lukumäärä nousee kuntalain (17.3.1995/365) 10 §:ssä säädetyllä tavalla kunnan väkiluvun kasvaessa. Pienimmillään valtuutettujen määrä on alle 2.000 asukkaan kunnissa (17 valtuutettua) ja suurimmillaan yli 400.000 asukkaan kunnissa (85 valtuutettua). [www.kunnat.net](http://www.kunnat.net) 7.6.2007

<sup>36</sup> Syrjänen 1996:129



### 2.1.2 Julkinen hallinto ja ympäröivä yhteiskunta

Nykyisissä teollisuusmaissa julkinen hallinto on merkittävä tekijä niin työllistäjänä<sup>37</sup> kuin yhteiskunnallisena toimijanakin. Yhteiskunnan ja päätöksenteon monimutkaistuminen on johtanut siihen, että julkisella hallinnolla ja erityisesti valmistelua ja esittelyä suorittavilla virkamiehillä on kasvava rooli yhteiskunnallisessa päätöksenteossa<sup>38</sup>. Voidaan Salmisen<sup>39</sup> tavoin kysyä, kumpi on renki ja kumpi on isäntä – julkinen hallinto vai poliittinen päätöksentekojärjestelmä. On olemassa tutkimustietoa siitä, että huomattava osa aloitteista uusiksi säädöstoimiksi tulee hallinnon ja lainvalmistelukoneiston sisältä eikä poliittisilta toimijoilta, näiden laatimista ohjelmista eikä etutahoilta, kansalaisjärjestöiltä tai yleisestä yhteiskuntakeskustelusta. Edellä kuvattu tilanne koskee erityisesti pieniä ja keskisuuria lakiuudistuksia, suurempien uudistusten osalta poliittisen koneiston suhteellinen merkitys kasvaa<sup>40</sup>. Ratkaisuvallta on viime kädessä poliittisilla päätöksentekijöillä, joten edustuksellisen demokratian toimintaperiaatteiden mukaan on luontevaa, että suurissa linjakysymyksissä poliittisen sektorin aloitteellisuus kasvaa suhteessa virkamiehistöön. On myös todettava, että hallinnon tuleekin olla aloitteellinen erityisesti sellaisissa kysymyksissä, jotka koskevat hallintotoimintaa. Nykyisen hallinnon luonteeseen ja tehtäviin kuuluu yhteiskunnan kehitystrendien tarkkailu ja tämä johtaa puolestaan siihen, että hallinto pyrkii vastaamaan kehitykseen kehittämällä lainsäädäntövaihtoehtoja. Hallinnon aloitteellisuus koskee määrällisesti useimmiten vähäisiä lakimuutoksia, jotka turvaavat hallinnon moitteetonta toimintaa. On kuitenkin syytä muistaa, että poliittinen järjestelmä ei kykene yksin luonnostelemaan suuria lainsäädäntömuutoksia ja tästä johtuen hallinnon ja erityisesti valtion keskushallinnon roolia suurissa yhteiskunnallisissa uudistuksissa ei tule väheksyä.

---

<sup>37</sup> Suurimassa osassa Suomen kunnista kunta on suurin yksittäinen työllistäjä. Julkisen sektorin työntekijöiden suuresta määrästä johtuen nämä muodostavat merkittävän äänestäjäjoukon, jonka mielipidettä ei ole syytä sivuuttaa suurilla yhteiskunnallisilla uudistuksilla tehtäessä.

<sup>38</sup> Käsiteltävien asioiden suuri määrä ja monimutkaisuus johtaa siihen, että päätöksentekijät ovat pitkälti riippuvaisia virkamiesten tuottaman materiaalin antamasta informaatiosta. Suurimpien kaupunkien valtuustojen esityslistat liitteineen voivat painaa yli kilon, joten valtuutetulta vaaditaan paljon, jos mieli olla kaikesta perillä. Asia on kuitenkin niin, että yksi ihminen ei voi kaikkea hallita. Tämän vuoksi on syytä korostaa, että eduskunta- ja valtuustoryhmien yhteistyön merkitystä. Suuresta joukosta löytyy asiantuntemusta yleensä asiaan kuin asiaan.

<sup>39</sup> Salminen 1995:40

<sup>40</sup> Tala 2005:94-95

Hallinnon ja poliittisen päätöksentekojärjestelmän suhde ei ole täysin ongelmaton, sillä virkamiehistön politisoituminen on tuonut mukanaan sen, että poliittinen järjestelmä on entistä vahvemmin ”sisällä” hallinnossa. Toisaalta hallintojärjestelmä vaikuttaa myös poliittisen virkamiehistön kautta poliittiseen järjestelmään<sup>41</sup>. Hallinnon oma aloitteellisuus lainsäädäntöasioissa<sup>42</sup> puhuu sen puolesta, että virkamieskoneiston poliittiseen järjestelmään suuntautuva aloitteellisuus olisi aktiivisempaa kuin poliittisen järjestelmän holhouspyrkimys virkamiehistöön. Eri hallinnonalojen välillä on todennäköisesti suuria eroja. Voidaan otaksua, että ministerit ja koko poliittinen järjestelmä on sitä riippuvaisempi virkamiehistöstä mitä epätavallisemmasta asiasta on kysymys. Oma kysymyksensä on se, että onko virkamiehistö oma yhtenäinen toimija lainsäädäntö- ja hallintoprosessissa tai vaikuttaako virkamiehistön sisällä kannanottoihin poliittinen tai muu koulukuntajako<sup>43</sup>. Yleisen elämäkokemuksen mukaan organisaation jäsenten keskinäinen solidaarisuus ja yksimielisyys lisääntyy eli ryhmän jäsenistä tulee entistä enemmän ryhmänsä edustajia suhteessa ryhmän ulkopuoliseen maailmaan.

Kansalaisen ja julkisen hallinnon keskinäinen suhde vaihtelee. Julkinen hallinto on usein palvelun tuottaja ja tällöin kansalaisella on kuluttajan tai asiakkaan rooli. Kansalaisen ja hallinnon intressit voivat olla ristiriidassa keskenään. Tämän vuoksi julkisessa hallintotoiminnassa on kysymys usein julkisen ja yksityisen edun yhteensovittamisesta. Jos yhteensovittaminen ei onnistu, niin asia ratkeaa jomman kumman osapuolen hyväksi. Oikeusvaltion periaatteisiin kuuluu, että kansalainen voi yleensä hakea muutosta häntä itseään koskeviin ratkaisuihin, mutta lainvoimaisen päätöksen toimeenpanoon yhteiskunta voi käyttää pakkoa jäsentään kohtaan.

Julkisen hallinnon laajentuminen ja monimutkaistuminen voi johtaa siihen, että julkiset intressit ovat eriytyneet siten, että viranomaiset ovat menettelyssä toistensa vastapuolia.<sup>44</sup> On mahdollista, että kunnan rakennusvalvontaviranomaiset antavat korjauskehotuksen oman kunnan omistamalle kiinteistölle taikka poliisi voi sakottaa valtion virka-ajossa olevaa autonkuljettajaa. Tämä perustuu siihen, että

---

<sup>41</sup> Korpela & Mäkitalo 2008:69-78

<sup>42</sup> Tala 2005:94-95

<sup>43</sup> Korpela & Mäkitalo 2008:75 lainaavat SDP:n puoluesihteerinä toimineen Ulpu Iivarin Suomen Kuvalehdessä 13/2007 ollutta lausumaa. Ulpu Iivari totesi: ”Voi käydä niin, että lainsäädännön valmistelua koskevat mielenkiintoisimmat keskustelut käydään poliittisen johdon ulottumattomissa, esimerkiksi valmisteleavassa johtoryhmässä”.

<sup>44</sup> Kulla 2003:15-17

julkisen hallinnon organisaatiolla ei voi olla lähtökohtaisesti parempaa asemaa toisen julkisen organisaation harjoittamassa viranomaistoiminnassa kuin mikä kansalaisella on eli kansalainen ja puheena olevassa asiassa viranomaistoimintaa harjoittamaton julkinen organisaatio ovat yhdenvertaisia hallintoalamaisia suhteessa viranomaistoimintaa harjoittavaan organisaatioon nähden.

Julkishallinnon tehtävät ovat muuttuneet yhteiskunnallisen kehityksen myötä. Nykyään julkishallinnon tehtäviin kuuluu kuitenkin lisääntyvästi muutakin, kuin lainsäädännön toimeenpanoon liittyvää julkisen vallan käyttöä. Itse asiassa hallintotoiminnan sisällöllinen painopiste on viime vuosikymmeninä olennaisesti muuttunut ja tämän vuoksi hallintokoneisto on samalla eriytynyt rakenteellisesti. Hallinnon organisaatiomuodot vaihtelevat nykyään perinteisistä virastoista kehittämiskeskukseen ja julkisiin liikelaitoksiin.<sup>45</sup>

Euroopassa tapahtunut integraatiokehitys on myötävaikuttanut siihen, että Eurooppaan on muodostumassa vähitellen neljäskin hallinnon taso, eurooppalainen julkishallinto. Siihen kuuluu erilaisia informaatio-, valvonta- ja sääntelyvirastoja. Myös EU:n komissiolla on hallinnollista toimivaltaa. EU-oikeuden toteuttaminen on kuitenkin edelleen pääosin kansallisten hallintojen tehtävänä.<sup>46</sup> Hallinnon rooli on kuitenkin osin muuttunut siinä suhteessa, että hallinnollinen ohjaus ei ole riippuvaista yksin kotimaisesta päätöksenteosta.

## 2.2 Julkisen talouden rahoitus

### 2.2.1 Verotuksen kehityspiirteitä

Kunnan jäseneksi katsotaan jokainen kunnassa vakinaisesti asuva henkilö, jolla voidaan katsoa olevan kotikuntalaisia tarkoitettu vakituinen kotipaikka kunnassa. Kunnan jäsenyys on pakollista, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Kunnan jäsenyydestä voi vapautua muuttamalla vakituisesti toiseen kuntaan. Tällöin muuttaja tulee tämän kunnan jäseneksi. Luonnollinen henkilö voi olla myös kunnan jäsen kiinteistön omistuksen kautta<sup>47</sup>. Suomen valtion kansalainen on jokai-

---

<sup>45</sup> Mäenpää 2003:49-51

<sup>46</sup> Mäenpää 2003 113-115; Jääskinen 2007:271-276

<sup>47</sup> Hannus, Hallberg & Niemi 2009:92-95

nen kansalaisuuden omaava ihminen. Kansalaisuudesta voi vapautua laissa säädettyin edellytyksin.

Pakkojäsenyys tuo mukanaan oikeuksia ja velvoitteita. Viime vuosikymmenten aikana Suomessa julkisen sektorin palvelutarjonta on hyvinvointivaltion rakentamisen ja kehittymisen myötä laajentunut huomattavasti. Palveluiden rakennustyö on vaatinut ja vaatii jatkossakin varoja<sup>48</sup>. Julkisen sektorin palveluille yleensäkin ja varsinaisen julkisen hallinnon palveluille erityisesti, on ominaista se, että palvelut ovat maksuttomia tai että perittävä korvaus on usein marginaalinen suhteessa palvelun tuottamisesta aiheutuneihin kustannuksiin nähden. On myös mahdollista, että perittävät maksut voivat ylittää palvelun tarjoamisesta aiheutuneet kustannukset, joskin maksujen tasoon vaikuttavat kilpailun rajoittamista koskevat säännökset<sup>49</sup>.

Julkisen talouden kustannusten rahoituksessa veroilla<sup>50</sup> on keskeinen merkitys<sup>51</sup>. Aikaisemmin verojen merkitys ei ollut yhtä keskeinen valtion tulonmuodostuksessa kuin nykyisin. Vielä 1930-luvun alussa verojen osuus valtion tuloista oli noin puolet kun toinen puoli koostui huomattavalta osin valtion omaisuuden tuotoista<sup>52</sup>. Vuoden 2007 talousarvion mukaan verojen osuus valtion tuloista on 86,7 prosenttia<sup>53</sup>. Valtio perii lukuisia eri veroja, mutta verokertymän kannalta merkittävimmät verot ovat arvonlisävero 14.201 miljardia euroa ja tulojen perusteella kannettavat verot (tulovero, yhteisövero) 13.451 miljardia euroa.

---

<sup>48</sup> Myrskyn ja Rabinän 2010:10-14 näkemyksen mukaan veronmaksu voidaan järjestää joko etutai veronmaksukykyisyysperiaatteen mukaan. Etuperiaatteen mukaan ihmisiä pitäisi verottaa samassa suhteessa kuin heillä on ollut hyötyä julkisen vallan toimenpiteistä. Käytännön elämässä periaatetta ei ole voitu toteuttaa. Veronmaksukykyisyysperiaatteen mukaan kaikkien on maksettava veroa veronmaksukykynsä mukaan. Suomalainen verotusjärjestelmä rakentuu veronmaksukykyperiaatteen varaan. Ansiotulon progressiivinen verotus ilmentää puhtaimmillaan veronmaksukykyperiaatetta – tulojen noustessa verojen suhteellinen osuus kasvaa. Pääomatulojen verotuksessa on kaikilla pääomatuloilla yhtäläinen verokanta, joten pääomatulojen verotus ei perustu veronmaksukykyisyysperiaatteeseen.

<sup>49</sup> Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 408

<sup>50</sup> Wikström 1985:8 toteaa, että eräs tapa perustella veroja on viitata yksinkertaisesti julkisen vallan finanssitarpeeseen.

<sup>51</sup> Heuru, Mennola & Rynnänen 2001:233 toteavat, että kunnallinen verotusoikeus luetaan yleisesti kunnallisen itsehallinnon ydinosaksi. Kunnan valta on kuitenkin rajoitettu, koska veron määrätymisestä säädetään lailla, jonka vuoksi kunta ei voi määrätä, mitä ja miten kunnan alueella verotetaan. Kunnat eivät voi vaikuttaa myöskään verojen maksuunpanoon, koska valtion Verohallinto hoitaa verotuksen toimittamisen ja verojen maksuunpanon.

<sup>52</sup> Korpela 1986:33

<sup>53</sup> Tilastokeskus 15.2.2007

Toisen maailmansodan jälkeen verokannat ovat tuloverotuksessa nousseet olennaisesti aikaisempaa korkeammalle tasolle ja tästä johtuen verojen merkitys valtion tulolähteenä on vastaavasti kasvanut. Verokantojen nousu jatkui valtionverotuksessa aina 1980-luvun loppupuolelle saakka, jolloin verokannat kääntyivät laskuun<sup>54</sup>. Verokantojen lasku ei ollut yksin suomalainen ilmiö, vaan se oli osa kansainvälistä kehitystä. Valtionverotuksessa verokantojen kehitys on jatkunut samansuuntaisena<sup>55</sup>, mutta kunnallisveron osalta veroprosenteissa on tapahtunut jatkuvasti nousua ja nousupaineita on edelleen. Tämä selittyy pitkälti sillä, että hyvinvointivaltion käytännön toteutus on kuntien tehtävänä.

Tuloveroa pidettiin pitkään jonkinlaisena ”kuningasverona”, joka viime kädessä takaisi julkisen talouden rahoituksen ja korvaisi kaikki muut verot. Näin ei kuitenkaan ole käynyt ja verojärjestelmän rakenne on kehittynyt siihen suuntaan, että kulutusverojen tyyppiset verot ovat olleet valtiolle tuottavampia kuin tulovero. Arvonlisäveroa edeltänyt liikevaihtovero oli 1970-luvun alkuvuosiin saakka tuloveroa paremmin tuottava vero, mutta tuloverotuksen kiristyminen aikaansai se, että tuloveron tuotto ohitti liikevaihtoveron tuoton<sup>56</sup>. Tilanne on tällä vuosituhanella kääntynyt toisin päin ja tuloveroprosenttien alentamispaineet osaltaan vaikuttanevat siihen, että kulutusverojen merkitys tulorahoituksessa korostuu entisestään. Suomessa tapahtunut kehitys noudattaa OECD-maissa tapahtunutta kehitystä. Lähes kaikissa OECD-maissa kulutusmenojen ja erityisesti arvonlisäverojen suhteellinen osuus verokertymästä on noussut. Eri maiden verojärjestelmillä on eroja ja pohjoismaiden verojärjestelmälle on ominaista, että niissä luotetaan muita maita enemmän luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen<sup>57</sup>.

### 2.2.2 Kunnallistalouden rahoituksesta

Kuntien osalta veroriippuvuus on valtiota pienempää johtuen osin siitä, että julkisen sektorin palveluiden tuotanto kuuluu kuntien toimialaan ja tämän vuoksi niistä perittävät maksutuotot kertyvät kunnille. Verotulot muodostivat kuntien ja kuntayhtymien vuoden 2005 ulkoisista tuloista 46,2 prosenttia (kunnallisvero 40,1 %,

---

<sup>54</sup> Främde 2009:726 on todennut, että 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa yritettiin saada aikaan neutraalia verojärjestelmää laajan veropohjan avulla. Vuosien kuluessa laajasta veropohjasta ei ole pidetty enää tiukasti kiinni.

<sup>55</sup> Tikka 1990: 17

<sup>56</sup> Andersson & Linnakangas 2002:8-9

<sup>57</sup> Tuomala 2009:151-154

yhteisövero 3,8 % ja kiinteistövero 2,4 %). Valtionosuuksista kertyi 16,4 prosenttia kuntien ja kuntayhtymien ulkoisista tuloista ja kun huomioimme sen, että suurin osa valtion tuloista on verotuloja (yli 85%), niin tällöin verotulojen osuus kuntien tulokertymästä on 60 prosentin luokkaa, kun otetaan valtionavustuksiin sisältyvä verotulo-osuus.

Kuntien taloudellinen asema ja oma taloudellinen toimeliaisuus vaihtelevat huomattavasti. Teollistuneilla kunnilla on keskimääräistä enemmän omia tuloja kuin yksipuolisen elinkeinorakenteen omaavilla maalaiskunnilla ja osin tämän vuoksi veroprosenttikin vaihtelevat kunnittain huomattavasti. Kuntien kesken toimitetaan verotulojen tasausta siten, että paremmin toimeentulevat kunnat joutuvat maksamaan tasausrajan alle jääville kunnille tulontasausta<sup>58</sup>. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että verontasausta maksavien kuntien kunnallisveron tuotolla rahoitetaan kunnallisen itsehallinnon periaatteiden vastaisesti toisten kuntien toimintaa.

Kunnallisverotuksessa verotettavan ansiotulon perusteella maksuunpantava kunnallisvero on kuntien tulorahoituksen osalta ehdottomasti kuningasvero ja sen merkitys tulee jatkossa kasvamaan, koska kehitys on kulkenut siihen suuntaan, että yhteisöveron tuotto-osuus on kuntien osalta lainmuutosten vuoksi supistunut 1990-luvun loppupuolelta lähtien. Vuoden 2008 loppupuolella alkanut taloudellinen lama käynnisti vaatimuksia kehitystrendin kääntämisestä toiseen suuntaan. Kansanedustaja Jutta Urpilainen esitti ajatuksen siitä, että kuntien supistuvien tulojen vuoksi kuntien jako-osuutta yhteisöverosta tulisi nostaa. Hallitusrintama vastusti aluksi esitystä, mutta sekä hallitus- että oppositiopuolueisiin kuuluvien lukuisten kunnallistaloutta tuntevien kansanedustajien myönteinen suhtautuminen aloitteeseen vaikutti osaltaan siihen, että hallitus antoi esityksen Eduskunnalle laeiksi verontilityslain ja tuloverolain väliaikaiseksi muuttamiseksi<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Kuntaliitto.fi Vuonna 2009 kuntien verotuloihin perustuvaa valtionosuuksien tasausta joutui maksamaan 57 kuntaa. Tasausmaksua sai puolestaan 275 kuntaa. Järjestelmä leikkaa osittain paljon verotuloja saavien kuntien verotulojen määrää. Kallionpää 2009:5. Verotulotasauksessa eli laskennallisiin verotuloihin perustuvassa valtionosuuksien tasauksessa on mukana kunnallisvero, osuus yhteisöverosta ja kiinteistövero. Jos kunnan yhteenlasketut verotulot nousevat yli maan keskiarvon, joutuu se maksamaan verotulotasausta valtiolle, joka jakaa eurot eteenpäin heikommin pärjääville kunnille. Esimerkiksi vuonna 2010 Vaasan kaupungin valtionosuudet vähenevät tasausjärjestelmän mukaan 10,1 miljoonalla eurolla, joka on yhtä suuri kuin Vaasan kaupungin talousarvion alijäämä.

<sup>59</sup> HE 53/2009:2 Hallituksen esityksessä, esitettiin verontilityslain (53/198) 12 §:n momenttia muutettavaksi väliaikaisesti vuosille 2009-2011 siten, että kuntien jako-osuutta yhteisöverosta nostettaisiin 22,03 prosentista 33,03 prosenttiin ja seurakuntien osuutta 1,75 prosentista 2,55

Tuloihin perustuvien verojen ja kulutukseen perustuvien verojen merkitystä arvioidaessa on syytä muistaa, että laskettaessa valtion tuloverot ja kuntien tuloihin perustuvat verot yhteen, muodostuu summa, joka on ylittää huomattavasti kulu- tusverotyyppisten verojen tuotot. Näin ollen tuloverotuksen merkitys julkisen sektorin rahoituksessa on keskeinen. Tuloverojen tuotto vaihtelee maan eri osissa. Valtion tulovero ei nykyisinkään tuota eräissä kehitysalueen kunnissa käytännöl- lisesti katsoen juuri mitään<sup>60</sup>, kun sen sijaan kunnallisvero tuottaa. Tämä johtuu pitkälti siitä, että kunnallisverotuksessa verotettavan ansiotulon alaraja on huo- mattavasti alhaisempi kuin valtionverotuksessa. Toisaalta tulontasausta saaville kunnille kunnallisverotuksen tuottojen todellinen merkitys ei ole sama kuin tulon- tasausta maksaville kunnille<sup>61</sup>.

Kunnallisverotettavan tulon määrään on kytköksissä myös sairausvakuutusmak- sun ja kirkollisverojen<sup>62</sup> määrät. Tästä johtuen Kelan, molempien valtiokirkkojen ja kuntien erityisessä intressissä on se, että kunnallisverotus toimitetaan lain mu- kaisesti ja että kunnallisvero saadaan keräytyksi mahdollisimman tarkoin. Niillä ei kuitenkaan käytännössä ole keinoja kontrolloida Verohallinnon veronkeräystoi- minnan tuloksellisuutta toisin kuin valtiolla, jonka viranomaisorganisaation Vero- hallinto kuuluu. Valtiolla on käytössään tuloveron ohella muitakin verotuottoja, joilla se voi tarpeen tullen paikata liian vähäiseksi jäävän tuloveron kertymän. Tämän ansiosta valtio ei ole niin riippuvainen tuloverotuksen tuotosta kuin muut veronsaajat.

---

prosenttiin. Valtion osuus laskisi muutosten johdosta 76,22 prosentista 65,42 prosenttiin. Yh- teisöverojen tuoton jakaminen seurakunnille on ongelmallista siinä mielessä, että kaikki yri- tykset joutuvat maksamaan tällä tavoin veroa seurakunnille riippumatta siitä, ovatko osakkaat kirkon jäseniä vai eivät.

<sup>60</sup> Andersson & Linnakangas 2002:8

<sup>61</sup> Vuosina 1996-2007 tasausta maksavien kuntien määrä on vaihdellut 75-95 välillä. Ilman tasa- uksen maksua monissa kunnissa kyettäisiin samalla kustannusrakenteella laskemaan veropro- senttia.

<sup>62</sup> Erä-Esko 2009:260-261 kritikoi sitä, että kirkollisveron suhteellinen vaihtelu eri seurakuntien välillä on liian suurta. Kirkollisveron määrä vaihtelee prosentista kahteen prosenttiin kunnal- lisverotettavan ansiotulon määrästä. Verrattaessa kirkollisveroprosentin vaihtelua kunnallisve- roprosentin, on todettava, että vaihtelu huomattavasti suurempaa. Erä-Esko 2009:149 toteaa, että eri seurakuntien veroprosentit voivat johtaa siihen, samassa kunnassa asuvilla ihmisillä voi olla jopa neljä erilaista kirkollisveroprosenttia riippuen siitä, että kuuluko ihminen paikal- liseen luterilaiseen seurakuntaan, Ortodoksisen kirkkokunnan paikalliseen seurakuntaan, Sak- salaiseen seurakuntaan tai riikinruotsalaiseen Olaus Petri seurakuntaan.

## 2.3 Julkisen hallinnon yleiset hallinto-oikeudelliset toimintaperiaatteet ja niiden vaikutus Verohallinnon toimintaan

### 2.3.1 *Laillisuusperiaate hallinnossa*

Suomessa valtiovalta kuuluu kansalle ja kansantahtoa toteuttaa yleisillä ja yhtäläisillä vaaleilla valittu eduskunta, jonka vallankäytön tärkein muoto on lainsäädäntö. Eduskunnan säätämien lakien ja muiden viranomaisten asettamien normien kautta kansalaisille säädetään oikeuksia ja velvollisuuksia. Julkinen hallinto toteuttaa lainsäätäjän tahtoa. Julkisen hallinnon toiminta on suhteessa kansalaisiin nähden pakkovallan käyttöä. Tämän vuoksi hallinnon toiminnassa on perustuslain 2.3 §:n mukaan noudatettava tarkoin lakia. Viranomaistoiminta ilman asianmukaista laillista perustetta (*ultra legem*) samoin kuin vastoin lakia (*contra legem*) on kielletty<sup>63</sup>.

Julkisen vallan käyttäminen on rakennettu kiinteään yhteyteen lain ja määräysten kanssa. Lain käsite tarkoittaa kaikkia oikeusjärjestykseen sisältyviä oikeusnormeja sekä myös muita oikeudellisesti sitoviksi katsottavia oikeusnormeja<sup>64</sup>. Lainalaisuuden periaatteen käytäntöön soveltaminen edellyttää julkiselta hallinnolta tarkkuutta. Julkisten viranomaisten on maksimoitava yhdenvertaisuus ja minimoitava virheet<sup>65</sup>. Hallinnon vallankäytön perustan ja rajat määrittää viime kädessä eduskunnan hyväksymä lainsäädäntö. Viranomaisten harkintavalta voi kylläkin laajudeltaan vaihdella huomattavasti ja julkisia palveluja tuottava hallinto eroaa esimerkiksi verohallinnosta monessa suhteessa eikä vähiten oikeudellisesti<sup>66</sup>. Verotuksen luonteen huomioon ottaen, voidaan perustellusti ainakin olettaa, että laillisuusperiaatteen merkitys on verotuksen toimittamisessa keskeisempi kuin monilla muilla hallinnon alueilla<sup>67</sup>.

---

<sup>63</sup> Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006:304

<sup>64</sup> Laakso ym. 2006:304

<sup>65</sup> Syrjänen 1996:128

<sup>66</sup> Mäenpää 2003:3-4

<sup>67</sup> Puronen 2004:79



Historiallisesti katsottuna suomalaista virkamieskuvaa ja hallintotapaa leimaa normisidonnaisuus ja tuomioistuinmainen toimintatapa. Virkatyö on säännöllistä ja muotoihin sidottua. Hallinto on luonteeltaan legalistista<sup>68</sup>. Julkisessa hallinnossa korostuvat formaalisuus ja tehtäväkeskeisyys<sup>69</sup>. Tilanne on muuttumassa, sillä nykyiselle hyvinvointivaltion oikeudelle on luonteenomaista finalisoituminen eli tavoitesuuntautuminen: oikeusnormeissa määritellään pääasiassa vain hallinto-toiminnan yleisiä puitteita ja päämääriä. Hallintoa ohjaavan lainsäädännön väljentyminen on jättänyt tilaa viranomaisten oman, hallinnollisen norminannon huomattavalle laajentumiselle. Osaksi tämä on johtunut lainsäädäntövallan delegoitumisesta viranomaisille. Suurimmaksi osaksi kysymys on kuitenkin pelkän hallinnollisluonteisen norminannon, esimerkiksi soveltamisohjeiden ja määräysten lisääntymisestä.<sup>70</sup> Hallinnon ohella joustavat ja avoimet tunnusmerkistöt, samaten kuin oikeusperiaatteiden käyttö lisäävät luonnollisesti tuomarin harkintavaltaa ja sitä kautta hänen yhteiskunnallisen vallankäyttönsä marginaalia<sup>71</sup>.

Hallintotoiminnassa on pyrittävä noudattamaan lainsäädännön ohella hyvän hallinnon ja hallinto-oikeuden yleisiä periaatteita. Hallinto-oikeuden yleiset periaatteet ovat lähinnä aineellisia ratkaisuperiaatteita eli ne ohjaavat hallintotoimintaa sisällöllisesti.<sup>72</sup> Hallinnon toimintaa ohjaavat yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet ovat:

- yhdenvertaisuusperiaate,
- suhteellisuusperiaate,
- objektiviteettiperiaate ja
- tarkoitussidonnaisuuden periaate<sup>73</sup>
- kohtuusperiaate ja
- luottamuksensuojaperiaate
- palveluperiaate<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> Salminen 1995:42

<sup>69</sup> Salminen 2004:127

<sup>70</sup> Mäenpää 2003:38-40

<sup>71</sup> Aarnio 2002:8

<sup>72</sup> Kulla 2003:50

<sup>73</sup> Kulla 2003:69-70; Mäenpää 2003:162-172

<sup>74</sup> Kulla 2003:77-84

Verotus on lakiin sidottua hallintotoimintaa ja siinä tulevat sovellettavaksi myös muut hallintoa koskevat yleisperiaatteet kuten hallintotoiminnassa yleensäkin. Hallinnon lainalaisuusperiaate kieltää hallintoviranomaisia menemästä lain mukaisen ”kehymisen” ulkopuolelle. Harkintavallan rajoitusperiaatteet ohjaavat ratkaisuvaihtoehtojen valintaa tämän kehymisen sisäpuolella <sup>75</sup>.

Tapauskohtainen lain soveltaminen edellyttää harkintaa. Viranomaiselle kuuluva harkinta on jaettu perinteisesti oikeus- eli laillisuusharkintaan ja tarkoituksenmukaisuusharkintaan. Oikeusharkinnalla tarkoitetaan sitä, että viranomaisen ratkaisu on johdettava oikeusnormeista ja muista oikeuslähteistä (oikeudellinen argumentaatioaineisto). Kysymys on tapauskohtaisesta lain soveltamisesta. Tällöin hallintopäätöksen tekeminen muistuttaa lainkäyttöratkaisua, koska siinäkin on kysymys oikeusnormin soveltamisesta konkreettiseen tilanteeseen. Laillisuusharkinnassaakaan ei ole – rutiiniratkaisuja lukuun ottamatta - kysymys siitä, että tavoiteltavissa olisi yksi oikea ratkaisu esillä olevassa asiassa <sup>76</sup>. Toisaalta laillisuuden käsite viittaa myös siihen, että on olemassa yksi ainoa tai useampi, suhteellisen tarkkaan rajattu ratkaisujen joukko, josta on valittava tapaukseen käypä ratkaisu. Kansalaisten yhdenvertaisuus (lain on oltava kaikille sama) edellyttäisi yhdenmukaista päätöksentekoa samanlaisissa asioissa<sup>77</sup>. Usean laillisen ratkaisun vaihtoehto synnyttää puolestaan vaikutelman päätöksenteon tulkinnanvaraisuudesta..

Vaikka oikeusharkintaan perustuvan hallintopäätöksen tekeminen muistuttaa lainkäyttöratkaisua (metodisesti on kysymys samasta asiasta), niin funktioltaan hallintopäätös ja lainkäyttöratkaisu eroavat toisistaan. Hallintopäätöksellä tavoitellaan tiettyjä tulevaisuuteen suuntautuvia hallinnollisia tarkoituksia (ex ante). Hallintotuomioistuimen ratkaisu kohdistuu tehtyyn hallintopäätökseen jälkikäte-  
sesti (ex post) sen ratkaisemiseksi, onko käsiteltävä päätös lainmukainen. Hallintopäätöksen ja lainkäyttöratkaisun funktionaalista erilaisuudesta huolimatta, ne ovat rakenteensa puolesta samankaltaisia(perheyhtäläisiä)<sup>78</sup>. Hallintotuomioistuimen hallinnon ratkaisuista poikkeavilla päätöksillä syntyy myös tulevaisuuteen

---

<sup>75</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:50

<sup>76</sup> Laakso ym. 2006:307-310

<sup>77</sup> Havula 2010:20. Uudelta valtakunnansyyttäjä Matti Nissiseltä tiedusteltiin sitä, että ovatko kansalaiset yhdenvertaisia lain edessä? Nissinen vastasi, että jos tarkkaan tutkitaan oikeuden ratkaisuja, löytyy samanlaisia tapauksia, joissa oikeudet ovat päätyneet erilaisiin ratkaisuihin. Tuomion antaminen on aina oikeudellista harkintaa eikä matematiikkaa.

<sup>78</sup> Laakso ym. 2006:308

suuntautuvia hallinnollisia oikeusohjeita (ex ante), sillä hallintotuomioistuinten ratkaisut ohjaavat hallinnon ratkaisutoimintaa tulevaisuudessa.

Tarkoituksenmukaisuusharkinnassa päätöksenteko perustuu viime kädessä muuhun kuin oikeudellisesti luonnehdittavaan tai laissa muulla tavoin sidottuun aineistoon. Tällöin päätöksenteossa voi olla kysymys esimerkiksi tiettyjen maatalouspoliittisten, kulttuuripoliittisten, energiapoliittisten, liikennepoliittisten ja elinkeinopoliittisten päämäärien (policies) toteuttamisesta tai edistämisestä. Myös useammat erilaiset lopputulokset voivat olla siten mahdollisia sen mukaan, mikälaista ratkaisua asianomaisen politiikan kannalta kulloinkin pidetään hyvänä tai tavoiteltavana. Tarkoituksenmukaisuusperiaatteeseen nojaava harkinta tulee kysymykseen edun suovien päätösten yhteydessä<sup>79</sup>.

Verotuksen toimittaminen on yleisiltä lähtökohdiltaan laillisuusperiaatteen varsin tiukastikin sääntelemää oikeusharkintaa, mutta verotuksen kohteille on tyypillistä uusien taloudellisten ilmiöiden, kuten rahoitusinstrumenttien – optio-, vaihtovelkakirja ja pääomalainojen – nopea kehitys. Tämän takia verotusmenettelyssä voidaan joskus joutua tinkimään tiukasta lakisidonnaisuudesta etsittäessä vastausta uusien taloudellisten ilmiöiden aiheuttamiin uusiin ongelmiin. Vero-oikeus ja verotusmenettely elävätkin lakisidonnaisuuden sekä uusien taloudellisten ilmiöiden kehityksen välisessä jatkuvassa ristipaineessa<sup>80</sup>. Vaikka nopeasti kehittyvä ympäristö voi aiheuttaa verohallinnolle tilanteita, joissa ratkaisu on tehtävä ilman selkeätä normia, niin siitä huolimatta ratkaisu on perustettava olemassa olevan oikeusjärjestykseen ja yleisiin oikeusperiaatteisiin. On syytä muistaa, että elinkeinöelämän kehityksen synnyttämää normiaukkoa ”paikkaa” ensimmäisen kerran Verohallinto ja tässä yhteydessä muodostetaan tilanteeseen sopivaa ratkaisunormia. Mahdollisen valitusprosessin myötä sama asia ratkaistaan lainkäytössä ja tällä tavoin saadaan Brusinin väitöskirjan (1938) nimeä mukailten ”Tuomarin harkinnan tulos normin puuttuessa”. On syytä muistaa, että hallintotuomioistuinten harkinnan pohjana on tällaisissa tilanteissa Verohallinnon virkamiesten muotoilema, normi. Lainkäyttöratkaisu joko vahvistaa tai kumoaa normin.

---

<sup>79</sup> Laakso ym. 2006:308-312

<sup>80</sup> Soikkeli 2004:13

### 2.3.2 *Hallinnon tarkoituksenmukaisuusperiaate*

Yleisenä lähtökohtaoletuksena ja vaatimuksena hallintotoiminnassa on se, että hallinto pyrkii toteuttamaan tehtävänsä mahdollisimman tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti. Hallinnon tarkoituksenmukaisuusperiaatetta ei ole aina pidetty oikeusperiaatteena sen vuoksi, että tarkoituksenmukaisuusperiaatteella ei ole ollut oikeudellista sanktiota<sup>81</sup>. Tilanne on jossain määrin muuttunut hallintolain voimaantulon myötä. Hallintolain (434/2003) 7 §:ssä säädetään, että asiointi viranomaisessa on järjestettävä hallinnon asiakkaan kannalta mahdollisimman tehokkaalla ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Hallintolaki säätää siten viranomaisille vaatimuksen asiakkaan huomioon ottamisesta hallinnon toimintaa järjestellessä.

Kansalaisen ja julkisen hallinnon näkökulmasta tarkasteltuna hallinnon tarkoituksenmukaisuusperiaate voi näyttää erilaiselta. Hallintotoiminnan tehokkuus ja toiminnan tehostaminen ovat sidoksissa yleensä hallinnon taloudellisiin resursseihin. Käytännön sovelluksina toiminnan tehostaminen on yleensä merkinnyt toimipisteiden ja henkilöstön määrän vähentämistä ja toiminnan siirtämistä hallinnon kannalta kustannustehokkaisiin sähköisiin palveluihin.

Hallinnontoiminta suhteessa kansalaisiin on viime kädessä kansalaisen ja hallinnon välistä viestintää. Hallintolain 9 § edellyttää, että viranomaisen on käytettävä asiallista, selkeää ja ymmärrettävää kieltä. Yleisesti voitaneen todeta, että mitä kauempana hallinnonalan toiminta on kansalaisen jokapäiväisestä elämänpäristä, niin sitä keskeisemmäksi nousee hyvän kielenkäytön tai viranomaisen suorittaman neuvonnan merkitys. Verohallinnon osalta tämä merkitsee ennen muuta sitä, että Verohallinnon antama ohjeistus niin kirjallisten kuin suullisten ohjeidenkin osalta olisi oltava mahdollisimman selkeätä. Toisaalta kansalaiselta edellytetään sitä, että hän kykenee vastaanottamaan viestejä tavanomaisella yleiskielellä.

Julkisen hallinnon tehtävänä on kansalaisten asioiden käsitteleminen. Julkinen hallinto on velvollinen saattamaan päätökseen kaikki sen käsiteltäväksi kuuluvat asiat resurssiensa puitteissa viivytyksettä. Perustuslain uudistamisen yhteydessä perustuslakiin otettiin säännös hallintoasian käsittelyn viivytyksettömyydestä. Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saattaa asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytyksiä. Kansalaisen kannalta asian viivytyksetön käsittely on ensiarvoisen tärkeätä yksin sen vuoksi, että kansalainen

---

<sup>81</sup> Konstari 1979:89; Mäenpää 2003:358-359

usein kokee oman asiansa ensiarvoisen tärkeäksi. Ratkaisujen odottaminen synnyttää kriittistä suhtautumista viranomaisorganisaatioita kohtaan ja moni voi kokea byrokraatiaksi sen, että asiaa ei ratkaista välittömästi.

Hallintoviranomaisten käsittelyajat ovat olleet sekä viranomaisvalvonnan että julkisen huomion kohteena. Asioiden kesto viranomaisessa ei ole yleensä aiheutunut yksittäisen virkamiehen virheestä tai laiminlyönnistä. Yleisimmin kyse on asioiden ruuhkautumisesta viranomaisessa. Ruuhkautuminen on voinut johtua monimutkaisista käsittelyjärjestelyistä tai siitä, että käytettävissä olevat henkilöstöresurssit eivät riitä asioiden käsittelemiseen vaaditulla nopeudella<sup>82</sup>. Asioiden kohtuullinen käsittelyaika on sidoksissa asian laatuun ja laajuuteen nähden. Joidenkin asiaryhmien pikainen käsitteleminen on välttämätöntä asianosaisten oikeusturvan kannalta, kun taas toisten asiaryhmien osalla käsittelyn kesto ei aiheuta erityisen suurta uhkaa asianosaisten oikeusturvalle.

Asioiden käsittelyvauhtia on pyritty parantamaan asettamalla erilaisia määräaikoja asioiden käsittelylle. Yleisimmin käsittelyn määräajat määritellään kunkin hallinnonalan sisäisissä tulossopimuksissa. Hallintolain valmistelun yhteydessä keskusteltiin mahdollisuudesta ottaa hallintolakiin asioiden käsittelyä koskeva määräys käsittelyn määräajasta. Hankkeesta kuitenkin luovuttiin, pitkälti sen vuoksi, että määräajan säätämistä ei katsottu tarkoituksenmukaiseksi hallinnossa käsiteltävien asioiden erilaisuudesta johtuen<sup>83</sup>.

Mahdollisuus asioiden viivytyksettömään käsittelyyn on otettava huomioon jo tehtävien organisoinnissa<sup>84</sup>. Hallinnon toimintaa organisoitaessa on huomioitava hallinnon käytettävissä olevat resurssit. Jokaisen organisaation tuloksetekokyvillä on rajansa, joita ei voi ylittää olkoonpa johtaminen ja töiden organisointi kuinka taitavaa tahansa. Käsittelyaikojen nopeuttaminen ei saa johtaa siihen, että asiat käsitellään huolimattomasti. Hallinnonhaaran keskusjohto voi antaa ohjeita, jotka rajoittavat virkamiesten tutkimusvelvollisuutta ohjeessa mainitulla tavalla. Tällöinkin on muistettava, että viranomaismenettelyssä on ensisijaisesti noudatettava asian lainmukaista tutkimusvelvollisuutta. Mahdollinen ristiriita lainmukaisen menettelyn ja ohjeistetun viranomaismenettelyn välillä on ratkaistava lainmukaisen menettelyn eduksi.

---

<sup>82</sup> Mäenpää 2003:202

<sup>83</sup> Mäenpää 2003:210-211

<sup>84</sup> Heuru 2003:297-299

2.3.3 *Yhdenvertaisuus hallinnon perusedellytyksenä*

Vuosituhanien ja vuosisatojen kuluessa ihmisten väliset yhteiskunnalliset suhteet ovat kehittyneet melkoisesti. Kansalaisyhteiskunnat koskivat demokratian kehdoiksi kutsutussa Ateenassa vain vapaita miehiä. Muissakin yhteiskunnissa ylhäisten ja alhaisten välillä oli suuria eroja, jopa niin että joissakin yhteiskunnissa ylhäissäätyinen saattoi jopa surmata alhaisen ihmisen ilman rangaistuksen pelkoa<sup>85</sup>. Syntyperällä oli suuri merkitys ihmisen elämään. Sääty-yhteiskunnassa eri säätyjen välillä olivat voimassa erilaiset oikeudet ja velvollisuudet<sup>86</sup>.

Suomessakin äänioikeus oli kunnallisvaaleissa vielä 1900-luvun alussa kytketty veronmaksukykyyn. Noin kymmenellä prosentilla miehistä oli äänioikeus ja ääniskaala oli 1-25. Luonnollisten henkilöiden lisäksi oikeushenkilöilläkin oli äänioikeus. Valtiollisissa vaaleissa siirryttiin yhtäläiseen äänioikeuteen vuonna 1905<sup>87</sup> ja kansalaisuuden jälkeen siirryttiin myös kunnallisvaaleissa valtiollisten vaalien tavoin yhtäläiseen äänioikeuteen<sup>88</sup>. Yleisen ja yhtäläisen äänioikeus<sup>89</sup> koski ainoastaan luonnollisia henkilöitä. Osakeyhtiöillä tai muilla oikeushenkilöillä ei ollut äänioikeutta kunnallisissa eikä valtiollisissa vaaleissa. Äänioikeuden kytkeminen veronmaksuun tuli uudelleen julkisen keskustelun kohteeksi vuonna 1930 kun poliittisia oloja uudistamaan pyrkinyt Lapuan liike esitti vaatimuksen, että äänioikeus on uudelleen kytkettävä veronmaksuun<sup>90</sup>. Ajatus ei saanut kannatusta ja tä-

---

<sup>85</sup> Tiihonen & Vehkamäki 1985:13

<sup>86</sup> Tiihonen & Vehkamäki 1985:26-27 Talonpojilla ja tilattomilla ei ollut erioikeuksia, ne muodostivat ”veronalaisen rahvaan”.

<sup>87</sup> Sipponen 2000:71 toteaa, että ennen äänioikeus uudistusta vain 126.000 kansalaisella oli äänioikeus.

<sup>88</sup> Tiihonen & Tiihonen 1983:1983

<sup>89</sup> Tiihonen & Vehkamäki 1985:40 – Ennen yleisen ja yhtäläisen äänioikeuden saavuttamista noin 8 %:lla täysi-ikäisistä kansalaisista oli äänioikeus valtiollisissa vaaleissa.

<sup>90</sup> Siltala 2005:125-127. Lapuan liikkeen lakivaliokunnan näkemyksen mukaan äänioikeus oli myönnettävä ainoastaan sellaisille henkilöille ja näiden puolisoille, jotka olivat maksaneet välitöntä valtionveroa kahtena vaalivuotta edeltäneenä vuotena. Lapualaisten äänioikeushankkeesta keskusteltiin sen aikuisessa lehdistössä. Uudistusesityksen yhtenä taka-ajatuksena oli estää mahdollisimman monen kommunistin äänestäminen, koska yleisesti otaksuttiin, että vähävaraiset äänestivät kommunisteja huomattavasti enemmän kuin parempituloiset. Lehdistössä todisteltiin, että uudistuksella aiottiin riistää äänioikeus yli 600.000 henkilöltä. Kaiken huijaksi lehdistössä käydyssä keskustelussa tultiin siihen lopputulokseen, että kommunistit eivät olleetkaan suurin ryhmä, joka olisi menettänyt uudistuksen myötä äänioikeutensa. Maanviljelijät ja heidän puolisonsa olisivat olleet suurin kansalaisryhmä, joka olisi jäänyt ilman äänioikeutta jos Lapuan liikkeen ajama uudistus olisi toteutunut.

män jälkeen ei ole ilmennyt pyrkimyksiä kytkeä äänioikeutta tai muitakaan kansalaisoikeuksia veronmaksuun.

Yhdenvertaisuusperiaate sisältää tasa-arvon ajatuksen, joka on Ranskan vallankumouksesta lähtien ollut keskeinen ajatus yhteiskuntia uudistettaessa. Tässä mielessä yhdenvertaisuuden periaate on kiistatta tärkein hallinnon toimintaa ohjaava periaate, joka pitkälti pitää sisällään merkittävän osan muista hallintoa ohjaavista periaatteista. Kokemusperäisen tiedon mukaan suuri osa kansalaisista pitää yhdenvertaisuutta niin tärkeänä asiana, että mahdollista hallintotoiminnassa tapahtunutta virhettä ei pidetä erityisen paheksuttavana, jos se on kohdannut kaikkia toimenpiteen kohteina olleita. Verojen ja muiden julkisoikeudellisten maksujen määräämisen osalta on syytä otaksua, että yhdenvertaisuuden vaatimus hallinnon toimintaa ajatellen on tavanomaista suurempi.

Suomalainen oikeusjärjestys rakentuu jo lähtökohtaisesti yhdenvertaisuuden idean varaan. Yhdenvertaisuus eli tasapuolisuus tarkoittaa yleiskielessä samankaltaista kohtelua eli ihmisiä kohdellaan samanlaisissa tilanteissa samalla tavalla eli tasapuolisesti<sup>91</sup>. Lainsäädännössä yhdenvertaisuusperiaate nojautuu suoraan perustuslain 6.1 §:ään, eikä sen soveltaminen rajoitu vain ihmisten väliseen tasapuolisuuteen vaan kaikkia oikeushenkilöitäkin on kohdeltava yhdenvertaisesti<sup>92</sup>. Yhdenvertaisuusperiaate sisältää ajatuksen syrjäntäkiellosta. Yhdenvertaisuus- ja syrjäntäkieltovaatimusta on selvennetty lainsäädännöllä säätämällä useita syrjäntäkielloja, kuten tasa-arvolain 7 ja 8 §:n ja virkamieslain 11 §:n mukaiset syrjäntäkiellot<sup>93</sup>.

Yhdenvertaisuus lain edessä sisältää periaatteen, jonka mukaan viranomaisen tulee soveltaa lakia tekemättä muita kuin laista ilmeneviä eroja samanlaisissa tapauksissa<sup>94</sup>. Vaatimus samanlaisesta kohtelusta sisältää myös vaatimuksen mielivaltaisuuden kiellosta<sup>95</sup>. Käytännön hallintotoiminnan ja tuomioistuinkäytännön näkökulmasta tarkasteltuna absoluuttisen yhdenvertaisuuden saavuttaminen on teoreettinen maksimi, johon tulee vilpittömästi pyrkiä kaikessa hallintotoiminnassa. Käytännön ratkaisutoiminnassa ei aina onnistuta yhdenvertaisuusperiaatteen toteuttamisessa, koska yhdenvertaisuuden maksimointi merkitsee päätöksentekijän kan-

---

<sup>91</sup> Kulla 2003:70

<sup>92</sup> Mäenpää 2003:163

<sup>93</sup> Kulla 2003:71-72

<sup>94</sup> Pikkujäämsä 2001:39

<sup>95</sup> Rother 2003:29

nalta sitä, että päätöksentekijällä täytyy olla täydellinen tietämys kaikista päätöksistä. Tämän tyyppisen hallintotoiminnan harjoittaminen on mahdotonta monasti jo pelkästään päätösten suuren määrän vuoksi. Tapausten vertailua vaikeuttaa myös se, että tapaukset ovat harvoin tarkkaan ottaen samanlaisia. Kansalaisten ja viranomaisten lisäksi yhdenvertaisuusäänös kohdistuu myös lainsäätäjään ja tällöin on syytä korostaa aineellisen yhdenvertaisuuden vaatimusta<sup>96</sup>. Perusoikeusuudistuksen jälkeisessä eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä on havaittavissa tiettyä tiukentumista sen suhteen, kuinka laajaan harkintavallan perustuslain yhdenvertaisuusnormit jättävät lainsäätäjälle<sup>97</sup>.

Yhdenmukaisessa verotuksessa samanlaisia tapauksia on arvioitava samalla tavalla ja lakien soveltamisen on oltava yhdenmukaista. Tuskin voidaan ajatella suurempaa verotuksellista epäoikeudenmukaisuutta kuin erilaiset ratkaisut kahdessa tapauksessa, jotka relevanteilta osiltaan ovat täysin samanlaisia<sup>98</sup>. Vaatimus yhdenmukaisesta verokohtelusta liittyykin ensisijaisesti verolakien soveltamisvaiheeseen. Yhdenvertaisuusnäkökohdat on heijastuneet myös verolainsäädäntöön. Kotitalouksien kotitalousvähennys ja yrityksille annettu tuki ulotettiin yhdessä kattamaan koko maa samansisältöisenä lakina. Aikaisemmin yritysten tukimalli ja kotitalousvähennysmalli olivat kokeiluluonteisesti voimassa maan eri osissa alueellisesti eriytettyinä<sup>99</sup>.

Yhdenmukaisesta kohtelusta voidaan erottaa kaksi päätyyppiä: muodollinen ja aineellinen. Muodollinen yhdenmukainen kohtelu tarkoittaa verolakien soveltamista niin, että juridisesti samanlaisia tapauksia verotetaan samojen periaatteiden mukaan. Aineellisessa yhdenmukaisuudessa ei kiinnitetä huomiota pelkästään juridisiin tunnusmerkkeihin vaan pikemminkin oikeudellisten ja taloudellisten tosiasioiden kokonaisuuteen<sup>100</sup>.

Ketään ei saa asettaa ilman hyväksyttävää perustetta eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Kysymys on mielivalan kiellosta kaikessa hallintotoiminnassa ja lain soveltamisessa.<sup>101</sup> Verotuksen osalta yhdenvertaisuusperiaatteen soveltaminen merkitsee sitä, että veroviranomaisen

---

<sup>96</sup> Pikkujämsä 2001:41

<sup>97</sup> Rother 2003:30

<sup>98</sup> Henttula 2005:141

<sup>99</sup> Henttula 2005:30

<sup>100</sup> Ranta-Lassila 2002:31

<sup>101</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:50



tulee antaa oikeudellisesti katsoen samanlaisissa tapauksissa samanlaiset ratkaisut<sup>102</sup>. Verotuksen osalta yhdenvertaisuusperiaatteen toteuttaminen on onnistunut suhteellisen hyvin yhden verotusta toimittavan hallintoalueen tai yksikön sisällä, mutta eri hallintoalueiden välillä on havaittu eroavaisuuksia<sup>103</sup>. Valtakunnallisen yhdenmukaisuuden tavoittelu edellyttää Verohallinnolta tietoisia toimenpiteitä valtakunnallisen yhdenmukaisuuden saavuttamiseksi. Verohallinnon käytännön työkaluina yhdenmukaistamistyössä toimivat kutakin verolajia varten antamat verotuksen yhtenäistämisohjeet. Verotuskäytännön yhtenäistäminen merkitsee käytännössä sitä, että joissakin osissa maata tosiasiallinen verotuksen taso nousee ja toisissa osissa maata verotuksen. Vaikka yhdenmukaisuus sinänsä on periaate- tasolla yleisesti hyväksytty julkisen hallinnon toimintaperiaate, niin periaatteen kannatuspohja hupenee merkittävästi, jos periaatteen käytännön toteutus merkitsee oman verotuksen kiristymistä. Syksyllä 2009 Verohallinnon valtakunnallinen ohjeistus<sup>104</sup> tuli perintö- ja lahjaverotuksessa alueellisen ohjeistuksen sijaan ja samalla uudistuneet perintö- ja lahjaverotusohjeet yhtenäistivät omaisuuden arvostuskäytäntöä koko maassa perintö- ja lahjaverotuksen osalta. Arvostusta koskeva lainsäädäntö ei tässä yhteydessä muuttunut vaan kyseessä oli Verohallinnon toimivaltansa puitteissa antamasta ohjauksesta.

Arvostuksen yhtenäistäminen merkitsi sitä, että eräissä osissa Suomea arvostuksen taso nousi. Tämä nostatti kovaa kritiikkiä<sup>105</sup> kansalaisten ja kansanedustajienkin keskuudessa Verohallintoa kohtaan. Esitettyä kritiikkiä vastaan valtiovarainministeri Katainen puolustautui toteamalla mm. että uusi ohjeistus lisää oikeudenmukaisuutta ja kansalaisten yhdenvertaisuutta. Kataisen mukaan laki ei ollut toteutunut ennen syksyllä annettua ohjeistusta, koska verotusarvot ovat paikallisesti vaihdelleet<sup>106</sup>. Tässä yhteydessä on merkille pantavaa, että kritiikkiä ei yhdenvertaisuuden toteutumisesta esitetty sen suhteen, että perintö- ja lahjaverotuksen arvostus oli vaihdellut maan eri osissa ja tämän vuoksi samanarvoinen varallisuus on arvostettu ja verotettu eri tavoin.

---

<sup>102</sup> Puronen 1996c:346; Lohiniva-Kerkelä 2003:48

<sup>103</sup> Iivonen 2004:178-193

<sup>104</sup> Verohallinnon ohje 746/36/2009 / 2.10.2009. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa.

<sup>105</sup> Könönen 2009:17 Keskustelupalstoilla verottaja sai kyytiä, kun tieto uusista perintö- ja lahjaverotuksen arvostusohjeista tuli julkisuuteen. Keskustelupalstoilla käytettiin asiaa käsiteltäessä mm. sellaisia termejä kuten ”valtiomafia” ja ”haudanryöstö”.

<sup>106</sup> Elonen & Vainio 2009 A 5

Oikeuslähdeopillisesti mielenkiintoisimman näkemyksen syksyllä 2009 uusitusta perintö- ja lahjaverotusohjeesta esitti Suomen Omakotiliitto<sup>107</sup>, jonka esittämän näkemyksen mukaan Verohallinnon ohjeistus on vastoin lainsäätäjän tahtoa. Näkemystään liitto perusteli sillä, että hallitusohjelmassa sovittiin perintöverotuksen alentamisesta ja tämän eduskunta myös toteutti. Uusi ohjeistus oli tosiasiallisesti liiton mukaan askel toiseen suuntaan ilman eduskunnan myötävaikutusta. Suomen Omakotiliiton käsityksen mukaan maan hallituksen olisi puututtava asiaan pikaisesti. Asia ei johtanut erityisiin toimenpiteisiin, vaikka toisissa osissa maata arvostuksen nousu tosiasiallisesti merkitsi verorasituksen nousua Verohallinnon ohjauksen perusteella ilman lainsäädännön muutosta. Suomen hallituksen ja eduskunnan reagoimattomuus perustuu siihen tosiseikkaan, että Verohallinnon toiminta sinänsä oli kaikilta osin lainmukaista. Ensi kohun haihduttua moni kansanedustajakin lienee lopulta ymmärtänyt sen, että mitä valtakunnallinen yhdenmukaisuus merkitsi käytännössä. Suomen Omakotiliiton kanta puolestaan osoittaa, että yhdenmukaisuutta ei mielletä soveliaaksi yhteiskunnalliseksi tavoitetilaksi, jos osa liiton jäsenistä voi kärsiä taloudellista vahinkoa yhdenvertaisuuden saavuttamisesta. Tässä suhteessa Suomen Omakotiliiton kanta ei liene ainutlaatuinen Suomessa vaikuttavien lukuisten järjestöjen keskuudessa. Verouudistusten yhteydessä on tavanomaista, että uudistukseen tyytymättömät veronmaksajat kritikoivat uudistusta ja uudistukseen tyytyväiset verovelvolliset eivät yleensä ilmaise julkisuudessa mielipidettään. Tämän vuoksi uudistusten aikaansaamasta kansalaismielipiteestä välittyy usein liian kriittinen kuva.

Verotuksen toimittamisen yhteydessä puhutaan myös verovelvollisen suosimisen periaatteesta<sup>108</sup> (*in dubio contra fiscum*), jonka mukaan epäselvissä tapauksissa kallistutaan verovelvolliselle edullisemman tulkinnan puolelle. *In dubio contra fiscum* periaate kotiutui suomalaiseen vero-oikeuskeskusteluun Edward Andersonin vuonna 1964 julkaiseman teoksessa ”Efterbeskattning och grundbesvär” esittämän kannan myötä. Verovelvollisen suosimisperiaatteen soveltamisen puolesta puhujia ovat olleet Kauko Wikström ja Kari S. Tikka<sup>109</sup>. Vero-oikeudessa lailli-

---

<sup>107</sup> STT 2009 Helsingin Sanomat 17.12.2009 : 17

<sup>108</sup> Puronen 1996c:495 Termi verovelvollisen suosimisen periaate lienee lähtöisin Kauko Wikströmiltä

<sup>109</sup> Tikka 1972:73-74. Tikka tosin suhtautuu hieman varauksellisesti periaatteen olemassaoloon todetessaan: Voitaneen olla myös eri mieltä siitä, onko äänestyksen tuloksen määräämistä koskevasta VerL 58:stä syytä tehdä tulkintatilanteisiin ulottuvia johtopäätöksiä. Lienee nimittäin mahdollista katsoa, että VerL 55 §:ään sisältyvä verotuksen toimittajan ratkaisukäyttämistä yleisesti sääntelevä normi koskisi myös tulkintaa

suusperiaate on kuitenkin ensisijainen suhteessa verovelvollisen suosimisen periaatteeseen, jonka vuoksi verovelvollisen suosimisen periaate tulee sovellettavaksi ainoastaan silloin, jos laista ei ole saatavissa vastausta tulkintaongelmaan<sup>110</sup>. Verotusmenettelyyn sovellettuna verovelvollisen suosimisen periaate merkitsee sitä, että tulkinnanvaraisissa tilanteissa soveltamisongelma ratkaistaan verovelvollisen eduksi. Verovelvollisen suosimisen periaate perustuu pitkälti lainsoveltamistilanteen asianosaisten taloudellisen kantokyvyn huomioon ottamiseen. Väärä ratkaisu yksittäistapauksessa voi olla taloudellisesti kohtalokas verovelvolliselle, mutta tuskin koskaan veronsaajataholle. Toisaalta verovelvollisten kohtelulta edellytetään yhdenmukaisuutta ja yksittäistapauksessa sovellettuja ratkaisuperiaatteita on sovellettava kaikkiin muihinkin. Tällä tavoin ketjuttamalla verovelvollisen suosimisen periaatteella voi olla taloudellista merkitystä myös veronsaajataholle.

Verovelvollisen suosimisen periaatteen ydinajatuksena on se, että yksilö tarvitsee suojaa julkisen vallan mahdollisia oikeudenloukkauksia vastaan. Vero-oikeuteen sovellettuna tämä tarkoittaa sitä, että julkinen valta voi puuttua yksilön varallisuuspäiriin ainoastaan eduskunnan säätämän verolain kautta ja laista olisi saatava tukea verotusratkaisulle. Ongelmalliseksi asian tekee se, että verolait säädetään käyttämällä avoimia ilmaisuja ja lakien soveltamiseen sisältyy aina tulkintaa. Eriytyisen hankala tilanne on silloin, kun lain säännös jätetään tietoisesti eduskunnassa avoimeksi<sup>111</sup>. Tällöin julkilausuttuna tai lausumattomana ajatuksena on, että myöhempi hallinto- ja oikeuskäytäntö tulee tarkentamaan ja muovaamaan lain sisällön.

Toinen kysymys on se, että onko verovelvollisen suosimisen periaatteen soveltamiskynnys yhtä korkea Verohallinnon toimittamissa verotuksissa ja tuomioistuimien tekemissä ratkaisuissa. Veroyliasiainmies Timo Rabinä on kantanaan esittänyt, että epäselvissä lain soveltamistapauksissa Verohallinnon olisi tehtävä ratkaisunsa verovelvollismyönteisesti ja veronsaajien muutoksenhaun varaan jää se, että haetaanko asiaan muutosta<sup>112</sup>. Timo Rabinän esittämän ajatus voidaan nähdä myös siten, että Verohallinnon on noudatettava erityistä varovaisuutta lain soveltamisessa, jotta verovelvollisen intressi ei tarpeettomasti vaarantuisi ja hallintotuomioistuimissa ei puolestaan tällaista velvollisuutta olisi. Muutoksenhaussa ei

---

<sup>110</sup> Wikström 1993:618-625

<sup>111</sup> Myrsky & Linnakangas 2010:21

<sup>112</sup> Gedik 2009: 22-26

ole mitään mieltä, jos ei edes lähtökohtaisesti voida olettaa, että Verohallinnon ratkaisu voisi muuttua veronsaajan kannalta myönteisemmäksi..

Verovelvollisen suosimisen periaatteen olemassaololle on haettu tukea verotuslain (482/1958) 58 §:stä ja verotusmenettelylain (1558/1995) 74 §:stä . Molemmat edellä mainituista lainkohdista koskevat menettelyä äänestystilanteissa. Lainkohtien perusajatuksena on se, että äänten mennessä tasan, on valittava verovelvollisen kannalta lievempi vaihtoehto. Äänestäminen on mahdollista silloin, jos päätöstä on tekemässä enemmän kuin yksi henkilö. Vuoden 1993 loppuun saakka verolautakunnat osallistuivat verotuksen toimittamiseen ja verolautakuntien toimittaessa verotusta oli äänestysmenettely mahdollista. Käytännön verolautakuntatyössä äänestäminen oli harvinaista ja äänten tasan meno verolautakuntien äänestyksissä oli poikkeuksellista<sup>113</sup>. Vähäisten äänestyslukujen perusteella ei kuitenkaan pitäisi tehdä kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä verovelvollisen suosimisperiaatteen soveltamisesta, sillä verolautakuntien päätöksenteolle oli ominaista erilaisten näkökantojen yhteensovittaminen ennen päätöksentekoa ja tämä puolestaan mahdollisti myös verovelvollisen jonkinasteisen suosimisen.

Nykyisen virkamiesverotuksen aikana verovelvollisen suosimisen periaatteen lakitekstin mukainen toteutuminen rajoittunee oikaisulautakuntamenettelyyn ja hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöön. Yksittäisen virkamiehen ratkaistessa asiaa, on äänestäminen mahdotonta, joten periaatteen mahdollinen soveltaminen rajoittuu ratkaisuvaihtoehtojen punnintaan. Tällöinkin ratkaisu on tehtävä ensisijaisesti lain ja laajemmin sanottuna oikeusjärjestyksen perusteella. Laillisuusnäkökulmasta kysymystä tarkasteltaessa, on syytä korostaa sitä, että verovelvollisen suosimisen periaate tulee kyseeseen ainoastaan silloin, kun tarjolla olevat tulkintavaihtoehdot ovat lainmukaisia.

Verrattaessa verotusmenettelylain 74 §:n ja sitä edeltänyttä verotuslain 58 §:n äänestysääntöä oikeudenkäymiskaaren 23 luvun 6 §:n riita-asioita koskevaan äänestysääntöön (äänten mennessä tasan, voittaa mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut), niin voidaan tehdä se johtopäätös, että lainsäätäjä on pyrkinyt suosimaan verovelvollista lain soveltamisen kannalta epäselvissä tapauksissa. Tämän näkökannan puolesta puhuu se tosiseikka, että ratkaisu on epäselvissä asioissa verotusmenettelylain 74 §:n mukaan tehtävä suoraan verovelvollisen hyväksi il-

---

<sup>113</sup> Puronen 1996c:499

man puheenjohtajan (oikaisulautakunnan tai sen jaosto puheenjohtajan ; aikaisemmin vero- tai tutkijalautakuntien ja näiden jaostojen puheenjohtajien) kannanilmaisua.

On kuitenkin huomioitava se, että voimassa oleva käsitys veronsaajasta ja verovelvollisesta verohallinnosta riippumattomina itsenäisinä osapuolina (ns. kaksiasianosaissuhde) ei sovellu erityisen hyvin verovelvollisen suosimisen periaatteeseen. Nykyisin veronsaajia edustaa verotusmenettelyssä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (VOVA), jolla ei ole mahdollisuutta kontrolloida verotuksen toimittamista millään tavoin. Tässä suhteessa veronsaajien tilanne muistuttaa verovelvollisten tilannetta. Niin veronsaajat kuin verovelvollisetkin voivat toki haakea muutosta verotukseen, jos nämä ovat tyytymättömiä verotuksen sisältöön.

Veronsaajien ja verovelvollisten kaksiasianosaisuusasetelman aitoutta voidaan kritikoida mm. sillä perusteella, että valtio voi eduskunnan kautta säätää tarpeellisia lakeja. Asian voi näinkin nähdä, mutta samassa yhteydessä on muistettava, että eduskunta ei edusta ainakaan edustuksellisen demokratian periaatteiden mukaisesti valtiota vaan kansanedustajat valinneita veronmaksajia. Vaikka hyväksyttäisiinkin näkemys, että valtio olisi lainsäätämismahdollisuuden kautta ei aidossa asianosaissuhteessa verovelvollisiin nähden, niin miten kuntien, seurakuntien ja Kansaneläkelaitoksen asianosaissuhdetta suhteessa verovelvollisiin olisi arvioitava ? Yleisesti on tunnettua, että kunnilla, seurakunnilla ja kansaneläkelaitoksella ei ole lainsäätämismahdollisuutta. Olisiko tällöin veronsaajien yhdenvertaisen kohtelun nimissä katsottava, että kaikki veronsaajat ovat valtion lainsäätämisoikeuden johdosta kuitenkin paremmassa asemassa kuin verovelvolliset. Tähän lopputulokseen ei pitäisi päätyä ainakaan veronsaajien yhdenvertaisen kohtelun nimissä. Pikemminkin olisi katsottava, että kaikkia veronsaajia olisi kohdeltava verovelvollisten tavoin Verohallinnosta riippumattomina toimijoina.

Toisen osapuolen suosiminen johtaa automaattisesti toisen osapuolen oikeuksien väheksymiseen. Verovelvollisten ja veronsaajien intressien erilainen huomioon ottaminen perustunee mitä ilmeisemmin ajatukseen verovelvollisten ja veronsaajien erilaisesta taloudellisesta kantokyvystä. Pääosin edellä mainittu asetelma pitääkin paikkansa lähes aina. Eräiden suurissa taloudellisissa vaikeuksissa kamppailevien kuntien ja seurakuntien osalta taloudellinen kantokykyajattelu ei aina

ole perusteltua, jos vastapuolella oleva verovelvollinen on suuryritys tai muu vakavarainen verovelvollinen.

Yhdenvertaisuusperiaate on ennen muuta vertailuperiaate, jolla verrataan kansalaisia ja verotuksen kyseessä ollessa verovelvollisia toisiinsa. Puronen<sup>114</sup> korostaa, että verotusta toimitettaessa verovelvollisia on kohdeltava samoin perustein. Esi-merkkinä Puronen käyttää verotusmenettelylain 28 §:ssä säädettyä veronkier-tonormia. Jos epäselvissä tapauksissa asia ratkaistaan verovelvollisen suosimisen periaatteen mukaan verovelvollisen eduksi, on olemassa vaara, että veronkier-tonormi menettää ainakin osittain merkityksensä, osin kenties verovelvollisen oman toiminnan johdosta. Puronen korostaa, että verovelvollisen suosimisen periaatteen liian yksioikoinen soveltaminen voi johtaa siihen, että verorasitus (jako-normi) jakaantuu epätasaisesti. Tämä puolestaan merkitsisi sitä, että eräiden verovelvollisten suosiminen johtaisi loppujen verovelvollisten verorasituksen kasvuun.

Ilman tutkimuksellista näyttöä on vaikeata ottaa kantaa siihen, mikä verovelvollisen suosimisperiaatteen todellinen merkitys verotusmenettelyssä on. Verovelvollisen asemaa pyritään turvamaan erilaisilla kohtuullistamiskeinoilla, joita ei verotuskielen käytössä kutsuta verovelvollisen suosimisperiaatteeksi. Vaikka periaatteen asemaa ei ole syytä liiaksi korostaa, se ei ole kuitenkaan ole täysin merkityksetön<sup>115</sup>.

Eurooppaoikeudellisessa normistossa vaikuttaa välittömään verotukseen useat sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) sisältyvät syrjintäkieltolausekkeet, joiden soveltamisala voi olla yleinen (artikla 18) tai erityinen (artiklat 45,49,56 ja 63)<sup>116</sup>. Konserniverotuksen kannalta sijoittumisoikeus pitää sisällään syrjintäkiellon, sillä toisten jäsenvaltioiden kansalaisia tai heidän perustamia yrityksiä ei saa asettaa huonompaan asemaan kansalaisuuden perusteella<sup>117</sup>. Eurooppa-oikeudessa syrjintäkieltoja koskevia määräyksiä tarvitaan, jotta jäsenvaltio ei voisi korvata tullien poistumista muulla verolla, joka kohdistuisi eri tavalla kotimaisiin tuotteisiin kuin muiden jäsenvaltioiden tuotteisiin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on entistä 95 artiklaa koskeneissa päätöksissään todennut, että

---

<sup>114</sup> Puronen 1996c:498-499

<sup>115</sup> Myrsky & Linnakangas 2007:93

<sup>116</sup> Vapaavuori 2003:219

<sup>117</sup> Ranta-Lassila 2002:134

verotuksen syrjintäkielto on tullien ja määrällisten rajoitusten poistamista täydentävä keino toteuttaa tavaroiden vapaa liikkuvuus.<sup>118</sup>

Euroopan unionin oikeus kieltää verolait<sup>119</sup> ja verotuskäytännön, jotka merkitsevät EU-valtioiden väliseen kilpailuun ja kauppaan vaikuttavaa valtionapua tietyille toiminnoille. Tällainen tuki voi olla esimerkiksi verovapaus, erityinen vähennysoikeus, suuremmat poistot, erityinen varausmahdollisuus tai veronmaksun lykkäys<sup>120</sup>. Yrityksille myönnettäviä valtiontukia koskevat periaatteet määritellään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 ja 108 artikloissa. Vaikka valtiontuet<sup>121</sup> ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä<sup>122</sup>, käytännössä merkittävää osaa yrityksen toiminnoista, erityisesti investoinneista, voidaan tukea. Valtiontukisäännöt koskevat toimenpiteitä, joissa julkinen sektori (ml. kunnat) myöntää yrityksille suoraa tukea tai muuta taloudellista etua. Tuen muodolla ei siten ole merkitystä<sup>123</sup>. Verovelvollisen saaman tukien määrällä on merkitystä arvioitaessa sitä, että onko saatu tuki luvallinen. Verovelvollisen saamien etujen ei katsota olevan kiellettyä valtionapua, jos etujen yhteismäärä on enintään 100.000 euroa kolmen vuoden aikana. Tällöin voidaan tukea myöntää<sup>124</sup>. Yritysten saamien tukien osalta raja on korkeampi. Yrityksen kuluvan ja kahden aikaisemman verovuoden aikana saaman eri viranomaisten myöntämän de minimis-tuen yhteismäärä ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää<sup>125</sup>. Valtionapu ei ole kiellettyä täysin paikalliselle toiminnalle, josta muiden EU-maiden toimijoiden ei voida katsoa olevan kiinnostuneita<sup>126</sup>.

---

<sup>118</sup> Juanto 1998:247

<sup>119</sup> Myrsky ja Linnakangas 2010:500 toteavat, että EU:n perussäännökset kieltävät verotuksen käyttämisen kilpailukeinona sisämarkkinoilla. Verotuksen avulla ei saa suosia kotimaista tuotantoa.

<sup>120</sup> Helminen 2009:39; Nilsson & Lundberg 2009:61-62

<sup>121</sup> Alkio 2010:19-20 toteaa, että SEUT 107(1) artikla ei määrittele yksityiskohtaisesti kiellettyjä tukia tukityyppejä. Artiklan sekä oikeuskäytännön valossa kuitenkin katsotaan, että neljän edellytyksen on täyttyvä, että tukea pidetään kiellettynä valtiontukena. Ensimmäkin kyse on oltava valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä. Toiseksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena (selektiivisyys). Kolmanneksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

<sup>122</sup> Äimä 2010:13 katsoo, että EU-komission valtiontukisäännökset muodostavat yrityksille veroriskin, koska yritykset voivat joutua palauttamaan laittomaksi katsotun valtiontuen.

<sup>123</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2010 [www.tem.fi/files/25636/42272\\_TEM\\_FI\\_2912\\_korj\\_.pdf](http://www.tem.fi/files/25636/42272_TEM_FI_2912_korj_.pdf)

<sup>124</sup> Helminen 2009:40

<sup>125</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2010 [www.tem.fi/files/25636/42272\\_TEM\\_FI\\_2912\\_korj\\_.pdf](http://www.tem.fi/files/25636/42272_TEM_FI_2912_korj_.pdf)

<sup>126</sup> Helminen 2009:40

Yhdenvertaisuusperiaate on perusolemuksestaan ennen muuta vertailuperiaate, jossa kahta tai useampaa tapausta verrataan toisiinsa<sup>127</sup>. Vertailun mahdollistamiseksi on yksilöitävä tapaukset, joita verrataan. Tapausten on oltava vertailtavan ominaisuuden suhteen mahdollisimman samankaltaisia, jotta vertailussa olisi jotain mieltä. Verotuksen osalta kansalaiskontrollin mahdollisuudet ovat rajallisia, koska verotuspäätökset ovat salaisia ja tästä johtuen ratkaisujen julkistaminen on itse kunkin verovelvollisen asiana. Yleisen elämäkokemuksen perusteella tiedetään kuitenkin se, että samankaltaisissa olosuhteissa toimivat verovelvolliset vertailevat verotusratkaisujaan ja yksin tämän vuoksi Verohallinnon on pyrittävä samankaltaisiin ratkaisuihin samankaltaisissa asioissa. Yhdenvertaisuus ei merkitse verotuksessakaan, kuten ei muuallakaan hallinnossa millimetrioikeudenmukaisuutta. Kaikkia ei edes aina voida kohdella samalla tavalla, soveltamistilanteetkin ovat usein jossain määrin erilaisia<sup>128</sup>. Käytännön elämässä verotusratkaisujen arvioijilla voi olla vaikeuksia havaita soveltamistilanteiden eroavaisuuksia ja tämä puolestaan aiheuttaa perusteettomia epäilyksiä verovelvollisten epäyhtenäisestä kohtelusta. Verotuksen massaluonne on johtanut siihen, että yleensä välletään sellaisia tulkintoja, jotka edellyttävät monimutkaisten laskutoimitusten tekemistä ja vaikeasti saatavan selvityksen hankkimista. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ”millimetrioikeudenmukaisuutta” toteuttavista tulkinnoista joudutaan luopumaan niihin liittyvien käytännöllisten haittojen vuoksi<sup>129</sup>. Hallinnon menettelmien yhdenmukaistaminen voi johtaa siihen, että absoluuttisesta yksilökohtaisesta oikeudenmukaisuudesta joudutaan tinkimään.

#### 2.3.4 *Objektiviteettiperiaate hallinnossa*

Viranomaistoimintaan kohdistuneet odotukset ovat vaihdelleet eri aikoina. Vuosisadan alkupuolella oli vallitsevana legalistinen, esivallalle kuuliainen mutta kansalaisille etäinen virkamiehen ihanne<sup>130</sup>. Kehitys on kulkenut noista ajoista eteenpäin kohti palvelevaa virkamieskuvaa. Virkamieskuvan muutoksesta huolimatta yksittäisen virkamiehen ja koko hallinnonhaaran toimintaa leimaa nykyisinkin lainalaisuuden vaatimus.

---

<sup>127</sup> Kulla 2003:70

<sup>128</sup> Puronen 2004:84

<sup>129</sup> Tikka 1972:70

<sup>130</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:153



Hallintolain 6 §:ssä säädetään, että viranomaisten toiminnan on oltava puolueettonta. Vaatimus puolueettomuudesta sisältää virkamiesasemassa toimivalle henkilölle pyrkimyksen yleisen edun toteuttamiseen<sup>131</sup>. Virkamiesorganisaation hierarkkisuuudesta johtuen yksittäinen virkamies seuraa hallinnon ohjeistusta ja menettelytapakäytäntöä ratkaisuja tehdessään. Uusissa avoimissa ratkaisutilanteissa kukin ratkaisun tekijä perustaa ratkaisunsa omaan ammattitaitoonsa, kokemukseen, koulutukseen ja omiin arvostuksiinsa. Niin kauan kuin viranomaisten ratkaisutoiminta on inhimillistä toimintaa, niin inhimillinen tekijä on mukana ratkaisussa. Vaikka hallinnon pyrkimys on tiukkaan objektiivisuuteen, niin sitä huolimatta subjektiivisuutta esiintyy. Tietoinen pyrkimys puolueettomuuteen luo edellytykset subjektiivisuuden minimointiin ja objektiivisuuden maksimointiin.

Objektiviteettiperiaatteen tavoitteena on myös turvata yleistä luottamusta hallintotoiminnan asianmukaisuuteen.<sup>132</sup> Hallintotoiminnan luonteesta antaa virkamiehen käyttäytyminen kansalaisella mielikuvan hallinnon toimintatavoista. Asiallinen ja asiantunteva esiintyminen edesauttaa objektiivisen kuvan muodostumista hallinnon toiminnasta<sup>133</sup> Objektiviteettiperiaate edellyttää, että hallintotoiminta ei saa perustua epäasiallisiin tai hallintotoiminnalle vieraisiin periaatteisiin. Tällaisia vieraita perusteita saattavat tilanteesta riippuen olla esimerkiksi ystävien suosinta, henkilökohtaisen hyödyn tavoittelu tai julkisyhteisön erityisten etujen tavoittelu. Viranomaisen päätöksenteon ja toiminnan yleensäkin on oltava puolueettonta ja objektiivisesti perusteltavissa. Verotusmenettelyssä objektiviteettiperiaate merkitsee sitä, että veronsaajien ja verovelvollisten etu tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Verotusta toimitettaessa on harkittava sekä verovelvollisten että veronsaajien etua silmällä pitäen, mikä on katsottava oikeaksi<sup>134</sup>.

Hyvältä hallintotoiminnalta edellytetään, että se on tasapuolista ja lainmukaista. Peruslähtökohtana on se, että kaikkia kansalaisia tulisi kohdella samanlaisissa asioissa samalla tavoin ja tehtyjen ratkaisujen tulisi olla lainmukaisia. Yleisesti uskotaan, että suomalaiset hallintoviranomaiset toimivat hallinnolle asetettujen yleisten kriteerien mukaisesti ja että viranomaisten yleisenä pyrkimyksenä on hoitaa virantoimitus lain ja hyvän hallintotavan mukaisesti. On kuitenkin huomioitava se, että virkamiehistö on jatkuvassa vuorovaikutuksessa ympäröivän yh-

---

<sup>131</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:150

<sup>132</sup> Mäenpää 2003:168-169

<sup>133</sup> Niemivuo & Keravuori 2003:125

<sup>134</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:50-51

teiskunnan kanssa ja vuorovaikutukseen kuuluu olennaisena osana se, että vuorovaikutuksen osapuolet pyrkivät vaikuttamaan toisiinsa. Pääosa kontakteista on tavanomaista yhteydenpitoa, mutta on mahdollista, että virkamiehen objektiivisuutta pyritään horjuttamaan ylenpalttisella kestityksellä tai muulla etuisuuksien tarjoamisella.

Ahti Laitisen<sup>135</sup> raportoiman vuosina 1985 ja 1986 tehdyn kyselytutkimuksen mukaan etuuksien tarjoamista virkamiehille ilmeni. Laitisen raportoimaan tutkimukseen vastasi 278 virkamiestä (kysely lähetettiin 400 virkamiehelle). Tutkimukseen vastanneet jakaantuivat eri toimialoittain seuraavasti:

**Taulukko 1.** Vastaajien jakautuma eri toimialojen välillä (lähde: Laitinen 1989:81)

toimiala	f	%
kaavoitusala	37	13
liikevaihtoverotus	31	11
muu verotusala	93	34
rakennustarkastus	83	31
ympäristönsuojelu	20	7
muu hallinnonala	13	4
ei tietoa	3	0

Vastaajien perusjoukko koostui valtion ja kuntien virkamiehistä. Vastaajien otos poimittiin Suomen Valtiokalenterista ja Suomen Kunnalliskalenterista. Vastaajien otantatapa aikaansai sen, että vastaajat olivat toimialueillaan johtavissa asemissa. Vastaajien jakautumassa verottajien osuus on lähes puolet (45%) vastaajien joukosta. Muut vastaajaryhmät sivuavat pääosin rakennustoimintaa, jota ainakin leh-tikirjoittelussa pidettiin 1980-luvun alkupuolella korruptoituneena toimialana. Paljon julkisuutta saaneiden Metron rakentamista ja Rakennusyhtiö Noppaa koskeneiden oikeudenkäyntien perusteella rakennusalaan liittyi taloudellisia väärinkäytöksiä 1970- ja 1980-luvuilla. Edellä mainittuja oikeudenkäyntejä käsiteltiin runsaasti 1980- ja miksei myös 1990-luvun alkupuolen lehdistössä ja TV- ja ra-

---

<sup>135</sup> Laitinen 1989:78-105

diolähetysissä<sup>136</sup>. Juttujen uutisoinnissa tuli ilmi myös rakennusalan ja kaavoitus päätöksiä tekevien kunnallispoliitikkojen läheinen keskinäinen suhde.

**Taulukko 2.** Vastaajille tarjotut etuudet (lähde: Laitinen 1989:82)

Esitettyjen tarjousten lukumäärä

	f 1-9	%	f 10-20	%	f yli 20	%	Vähintään 1 tarjous %-osuus
Lounas	112	48.1	37	15.9	84	36.1	83.8
Illanvietto	99	70.7	22	15.7	19	13.6	50.4
Tavara	48	84.2	4	7.0	5	8.8	20.5
Ylisuuri alennus	16	100.0					5.8
Matka	47	100.0					16.9
Muu etuus	18	81.8	1	4.5	3	13.7	7.9

**Taulukko 3.** Etuuksien tarjoaminen eri virkamiesryhmille (lähde: Laitinen 1989:84)

Niiden vastaajien %-osuus joille on jotain etuutta tarjottu

	Lounas	illanvietto	tavara	alennus	matka
kaavoitus	92	51	30	5	35
rakennustarkastus	92	51	14	7	19
liikevaihtoverotus	77	48	23	0	6
muu verotus	75	51	14	6	8
ympäristöhallinto	90	50	45	5	20

<sup>136</sup> Laitinen 1989:91 totesi, että jos tutkimuksen tuloksia vertaa tutkimusta edeltäneinä vuosina rakennusfirmojen ja verotuksen ympärillä käytyyn julkiseen keskusteluun ja kirjoitteluun, niin tutkimuksen tulos ei vastaa Verohallinnossa työskentelevien virkamiesten osalta julkisuudessa annettua negatiivista kuvaa. Jos julkisuudessa annettu kuva vastaisi todellisuutta, niin silloin pitäisi kyselyssä Verohallinnon piirissä työskenteleviin virkamiehiin kohdistuvien etuuksien olla havaittua runsaampaa.

Taulukosta ilmenee, että verotusalalla työskenteleville oli etuuksia tarjottu vähemmän kuin yhdyskuntarakentamisen piirissä työskenteleville, mutta verotusalalla työskentelevienkin osalta prosenttiluvut ovat hämmästyttävän korkeat. Taulukosta ilmenee, että ”muun verotuksen” piirissä työskennelleistä vastaajista noin joka 12:sta (8%) oli saanut matkatarjouksen, kun kaavoitusosalalla työskentelevistä oli vastaavanlaisen tarjouksen oli saanut joka kolmas (35%) ja rakennustarkastuksen piirissä työskentelevistä oli vastaavanlaisen tarjouksen saanut joka viides (19%). Lukujen perusteella voi myös todeta, että etujen tarjoaminen on myös kumulatiivista eli sama virkamies on ollut usean eri tarjouksen kohteena.

**Taulukko 4.** Etuuksien tarjoajat jakaantuivat seuraavasti % (lähde: Laitinen 1989:94)

	Kuinka monelle tarjonnut	% kaikista
Aatteellinen järjestö	39	14,0
Ammatillinen järjestö	39	14,0
Pankki/vakuutus	110	39,6
Rakennusalan yritys	153	55,0
Muu yritys	157	56,5
Yksityinen	90	32,4

Rakennusala oli yhdessä pankkitoiminnan kanssa vahvasti edustettuna etuuksien tarjoajien ryhmässä, joten on syytä otaksua, että rakennustoiminta on ollut siihen liittyvän rahoitustoiminnan ohella tärkeä etuuksien tarjoaja.

Vaikka ajateltaisiin, että suurin osa, edellä mainitun tutkimuksen etuuksien tarjoajista eivät pyri suoranaisesti lahjomaan sanan rikosoikeudellisessa mielessä, niin kyseessä on kuitenkin aina jonkinasteinen vaikutusyritys, jolla pyritään vaikuttamaan myönteisesti joko yhden henkilön tai suuremman joukon asioiden käsitteilyyn. Liiketaloustieteen näkökulmasta edellä kuvattua toimintatapaa voidaan osin tulkita public relations tyyppiseksi pr-toiminnaksi. Kuitenkin on syytä muistaa, että julkisen hallinnon kanssa asioitaessa on oltava erityisen tarkkana sen suhteen, ettei lahjonnan tai epäasiallisen menettelyn raja ylity. Verotuksen osalla kyseessä voi olla yhden verovelvollisen tai suuremman verovelvollisryhmän veroasioiden käsittely.

Kaksi kolmasosaa vastaajista katsoi, että etuuksien tarjoaminen oli vähentynyt verrattaessa etuuksien tarjontaa pariin tutkimuksen tekoa (1985-1986) edeltäneeseen vuoteen. Tähän on luultavasti vaikuttanut 1980-luvun alkupuolella paljon julkisuutta saanut metro-oikeudenkäynti ja eräät muut talousrikosoikeudenkäynnit<sup>137</sup>. Eläkkeellä olevan Helsingin kaupunginviskaalin Ritva Santavuoren<sup>138</sup> näkemys siitä, että korruption varsinainen kukoistuskausi oli 1970-luvulla, tukee edellä olevassa tutkimuksessa esitettyjä näkemyksiä korruption määrän laskusta. Santavuoren mukaan tilanne rauhoittui suurten 1980-luvulla tunnetuksi tulleiden oikeusjuttujen ja rikostutkintojen myötä.

Korruptiolla on useita ilmenemismuotoja. Korruptiona on totuttu pitämään virkamiehelle tai julkisen vallan edustajalle uskotun vallan väärinkäyttöä yksityisen edun tavoitteluun. Korruptiossa käyttäytyminen poikkeaa julkiseen rooliin kuuluvista normaaleista velvollisuuksista. Laajalla korruptiolla pyritään vaikuttamaan päätöksentekijöihin ja se koskettaa valtion päämiehiä, johtavia poliitikkoja ja johtavia virkamiehiä. Pienimuotoisempi korruptio koskee hierarkian alempia virkamiehiä, palvelutyötä tekeviä ja vastaavia. Sillä yritetään vaikuttaa asioiden etenemiseen joustavammin tai nopeammin – tai saada päinvastainen vaikutus<sup>139</sup>.

Korruptiosta keskusteltaessa on syytä muistaa, että Suomi ei ole erityisen korruptoitunut maa jos sitä verrataan vaikkapa itäiseen rajanaapuriiimme Venäjään, jossa virkamiesten lahjustenotto on maan tapa<sup>140</sup>. Suomen tilanne ei ole ollut aina näin hyvä. Jos korruption määrää olisi mitattu 1950-luvulla, niin Suomi ei olisi sijoittunut kärkeen kuten nykyisin<sup>141</sup>. Transparency International järjestön tekemässä 133 maata koskevassa tutkimuksessa Suomi oli vähiten korruptoitunein maa<sup>142</sup>.

---

<sup>137</sup> Laitinen 1989:94

<sup>138</sup> Santavuori 2000:101

<sup>139</sup> Salminen & Ikola-Norrbacka 2009:90-92

<sup>140</sup> Palm ja Perttu 2009: toteavat, että itärajan yli toimivilta suomalaisilta yrityksiltä kuluu isoja summia korruptioon. Kuljetusliikkeiden korruptiokulut ovat 50.000 eurosta ylöspäin. Suomalaiset liikennöitsijät tietävät, että korruptio ja voitelurahojen maksaminen ei ole kadonnut mihinkään Venäjän rajalta. Sitä tapahtuu vaikka käteismaksuista on suurelta osin luovuttu. Päivittäiset kulkijat eivät voitelurahoja käteisellä maksa. raha kiertää venäläisen toimijan tilien kautta ja tuloutetaan kuukausittain virkamiehelle.

<sup>141</sup> Kuisma 2009

<sup>142</sup> Sanomalehti Pohjalainen<sup>142</sup> haastatteli tutkimuksen johdosta Åbo Akademin ulkomaanpolitiikan dosentti Steve Lindbergiä, joka uskoo, että Suomi on paljon korruptoituneempi maa kuin tuore tutkimus osoittaa. Lindberg korostaa, että pohjoismaissa korruptio on erilaista kuin Euroopassa ja maailmalla. Suomessa korruptio ilmenee lähinnä hyvä veli ja kabinettipolitiikka-

Tutkija Paavo Isaksson puolestaan epäilee, että indeksi ei pysty pureutumaan suomalaiseen korrupioon, koska Suomessa käytetään erilaisia keinoja ja mekaniismeja kuin muualla<sup>143</sup>. Professori Ari Salminen arvio, että vuonna 2009 paljastunut ns. vaalirahasotku on eräs muoto hyvä veli-verkostosta. Yritysten suorittama ehdokkaiden rahoitus on ollut ns. maan tapa<sup>144</sup>.

Verohallinnon verotusta toimittavat yksiköt toimivat vuorovaikutussuhteessa ympäristönsä kanssa. Verohallinnon virkamiehet ja eri muutoksenhakuasteiden virkamiehet toimivat muiden virkamiesten tavoin vuorovaikutussuhteessa ympäristönsä kanssa niin virka-asioissa kuin yksityiselämässäänkin. Tämän johdosta Verohallintoa ja ylipäätensä koko verotuksen ohjausjärjestelmää ei voida tarkastella suljettuna järjestelmänä vaan avoimena järjestelmänä, joka on vuorovaikutussuhteessa ympäristönsä kanssa. Vuorovaikutuksen määrä ja laatu vaihtelee varmasti paikkakunnittain ja se on ollut sidoksissa paikalliseen tapakulttuuriin. Tässä suhteessa Verohallinto ei todennäköisesti eroa millään tavoin muista hallinnon haaroista.

Inhimillisen yhteistoiminnan ja vapaan organisoitumisen pohjalta on syntynyt lukuisia organisaatioita (uskonnolliset yhteisöt, puolueet, urheiluseurat, lionsit, rotaryt, vapaamuurarit, ammatilliset yhdistykset, kotiseutuyhdistykset jne...), joihin kuuluu ihmisiä lukuisilta eri elämän aloilta. Tällöin voi syntyä ns. ”Hyvä veli-verkostoja”, jotka perustuvat henkilökohtaisiin suhteisiin, joiden yksi muoto on ystävyysuhteet. Ystävyysuhteisiin perustuvat verkostot eivät ole ainoastaan suomalainen ilmiö, vaan samantapainen ilmiö on tuttu muissakin maissa. Britanniassa ja Yhdysvalloissa liike-elämän ja poliittisen järjestelmän yhteen kietoutuminen on tunnettu ilmiö ja erityisen tunnettuja ovat brittiläisen hallinnon vanhojen herrojen verkostot ”old boy networks”<sup>145</sup>.

Laajoista ystävyysuhteista voi olla hyötyä virkatehtävien hoidossa, koska tällä tavoin välittyy tietoa ympäröivästä yhteiskunnasta. Vaarana on kuitenkin se, että liian likeinen yhteistyö saattaa vaarantaa viranomaisen objektiivista harkintakykyä. Valtiovarainministerinä 2000-luvulla toiminut Sauli Niinistö pitää painostus-

---

na. Otaksuttavaa on, että edes asianosaiset eivät pidä hyvä veli vaikuttamista korruptiona tai mitenkään muuten hyvän hallintotavan vastaisena toimintana.

<sup>143</sup> Luoma-aho 2009:C1

<sup>144</sup> Rautio 2009:1

<sup>145</sup> Isaksson 1997:121-122

ta vakavampana ongelmana Lapin seminaarien tapaisia yhteishenkeä luovia kestä-  
tyksiä, joissa osallistujat sitoutuvat hyvä veli-verkostoihin<sup>146</sup>. ”Hyvä veli-  
verkostojen” olemassaolo on kiusallista erityisesti julkisessa hallinnossa, koska ne  
sopivat kovin huonosti siihen weberiläiseen hallintomalliin, joka vaikuttaa meillä  
julkisen hallinnon toiminnan taustalla<sup>147</sup>.

Avoimessa yhteiskunnassa on lukuisia järjestöjä, joidenka jäseninä on satoja tu-  
hansia kansalaisia. Jäsenten aktiivisuus vaihtelee ja esimerkiksi pelkkä puoluejä-  
senyys ei kerro paljoakaan puolueen ja virkamiehen välisistä suhteista<sup>148</sup>. Ratkai-  
sevampaa vaikuttamisen kannalta ovat muut tosiasialliset, eritasoiset yhteydet<sup>149</sup>.  
Poliittiset puolueet eivät ole edellyttäneet jäseninään olevilta virkamiehiltä puolue-  
een tavoitteita mukailevia kantoja virka-asioden valmistelu- ja ratkaisutoimin-  
nassa. Jos tällaista on tapahtunut, niin toiminta voi olla lainvastaista, jos mahdol-  
linen totteleminen on perustunut puolueelliseen lojaliteettiin tai myöhemmän  
palkkion toivoon. Käytännön ratkaisutilanteissa päätöksentekijän ratkaisuun vai-  
kuttavat monet seikat ja ihmisen omaa yhteiskunnallista ja ammatti-ideologista  
näkemystä ei voida sulkea täysin pois päätöksentekotilanteista. Mitä suurempi  
pätöksentekijän liikkumavara on, niin sitä suurempi on mahdollisuus, että sub-  
jektiiviset tekijät voivat vaikuttaa ratkaisun sisältöön. Ohjeistuksen määrällä ja  
selkeydellä voidaan vaikuttaa päätöksentekotilanteisiin siten, että liiallinen liik-  
kumavara häviää.

Edellä esitetty kysymys voidaan muotoilla myös toisinpäin, eli voidaan kysyä,  
missä määrin virkamiehet edustavat hallintoa puolueorganisaatiossa ja vaikuttavat  
hallinnolle myönteisten kantojen syntymiseen puolueen päätöksenteossa? ”Hyvä  
veli”- keskustelun yleisenä lähtökohtauetuksena on usein se, että julkinen valta  
tai virkakoneisto on jonkinasteisen ”hyväksikäytön kohteena”. Toisaalta myös  
virkamiehistö voi joko tietoisesti tai tiedostamatta yrittää vaikuttaa ympäristöönsä  
saadakseen aikaan mieleisiä päätöksiä. Hallinnolla on useimmiten oma intressin-

---

<sup>146</sup> Alkio 2009:26

<sup>147</sup> Isaksson 1997:121

<sup>148</sup> Laitinen 1989:62

<sup>149</sup> Tapanila 2007:192-193 katsoo, että jäsenyys puolueessa ei aiheuta esteellisyyttä, vaikka oi-  
keudenkäynnin asianosainen olisikin jäsen samassa tai eri puolueessa, sillä puolueen jäsenenä  
ei sitouduta lojaliteettiin suhteessa muihin jäseniin samalla tavoin kuin vaikkapa vapaamuura-  
rijärjestössä. Puoluejäsenyyden kautta merkityksellinen esteellisyytilanne aiheutuu silloin,  
jos tuomioistuimen jäsenistä useimmat edustavat puoluetta, joka on jollekin jutun asianosai-  
sista aatteellisesti täysin vastakkainen ja puoluejäsenyyden ilmentämät mielipide-erot liittyvät  
johonkin käsiteltävään asiaan,

sä, jota se pyrkii toteuttamaan tai hallinnolla on vähintäänkin oma käsityksensä käsiteltävästä asiasta ja tätä käsitystä pyritään markkinoimaan päätöksentekijöille. Tällöin voi virkamiesten objektiivisuus vaarantua suhteessa päätöksentekijöihin, jos omaa näkemystä ajetaan läpi keinolla millä hyvänsä.

Virkamiehen tai tuomarin puolluttomuus voi vaarantua silloin, kun asianosainen ja virkamies ovat saman järjestön jäseniä. Eriyisen ongelmalliseksi tilanne muodostuu sellaisten järjestöjen osalta, joissa järjestön jäsen on velvollinen suosimaan ratkaisutoiminnassaan järjestön jäseniä. Eduskunnan lakivaliokunta kiinnitti myös huomiota syyttäjän ja tuomarin esteellisyysperusteisiin käsitellessään lakia yleisistä syyttäjistä (11.3.1997/199). Lakivaliokunta (LaVM 20/1996) katsoi, että lakiin oli lisättävä yleinen esteellisyysperuste. Lakivaliokunta katsoi yleissäännöksiä tarvittavan tilanteissa, joissa puolluttomuuden voidaan objektiivisesti arvioiden katsoa vaarantuvan, vaikka konkreettista vaarantumista ei voitaisi todeta. Eriyisen ongelmallisena pidettiin molemminpuolista jäsenyyttä yhteisössä, jolle on tyypillistä jäsenten välinen voimakas lojaalisuus (LaVM 20/1996; Jokela 2000:55).

Ilman tutkimuksellista näyttöä on vaikeata sanoa, missä määrin verovirkamiesten tuttavuuteen hakeudutaan omien intressien edistämistarkoituksessa. Tällaisesta on olemassa havaintoja<sup>150</sup>. Ajoittain kuitenkin sopivan ja sopimattoman menettelyn välinen raja ylittyy ja seurauksena voi olla rikos- ja virkamiesoikeudellisia seuraamuksia. Julkisuudessa suurta huomiota herätti 1970-luvulla Verohallituksen silloisen pääjohtajan Mikko Laaksosen lahjusepäilykset, joidenka seurauksena hänet vapautettiin pääjohtajan tehtävistä<sup>151</sup>.

Virkamiehen objektiivisuuteen pyritään vaikuttamaan monilla tavoin. Hallinnon asiakkaiden käyttäytymisten välillä on eroja. Todennäköistä on, että osa asiakkaista ja/tai heidän avustajansa harjoittavat taitavaa lobbausta. Asiakkaiden suusta määrästä johtuen on vähintään yhtä todennäköistä, että on lukuisia asiakkaita, jotka pyrkivät tulokseen huutamalla, inttämisellä, jatkuvalla soittelemisella, lukuisilla käynneillä, uhkaavalla esiintymisellä ja kenties uhkaavalla esiintymiselläkin. Ilman tarkempaa selvitystä on mahdotonta sanoa, kuinka laajasta ilmiöstä on kyse. Mutta Verohallinnon ohjauksen kannalta asiaa tarkasteltaessa on todettava, että kyseessä on yksi tapa yrittää saada itselleen mieleisiä päätöksiä. Hallinto

---

<sup>150</sup> Isaksson 1997:173

<sup>151</sup> Santavuori 2000:100



voi suojaautua epäasiallisia vaikuttamisyriytyksiä vastaan selkeyttämällä ohjausta ja lisäämällä hallinnon oman toiminnan valvontaa.

Päätöksiä tekevien virkamiesten uhkailu ei ole Suomessakaan harvinaista. Helsingin Sanomien tekemän kyselytutkimuksen mukaan joka viidettä syyttäjää ja joka kymmenettä tuomaria on uhkailtu. Herkimmin uhkailun kohteeksi joutui Vaasan hovioikeuspiirissä, jossa joka kolmatta syyttäjää ja joka viidettä tuomaria uhkailtiin vuosien 1996 ja 1997 aikana. Uhkailua enemmän on yritetty vaikuttaa niin syyttäjiin kuin tuomareihinkin mieluisan lopputuloksen aikaansaamiseksi. Eräät kyselyyn vastaajat katsoivat, että uhkailu on viime vuosina lisääntynyt<sup>152</sup>.

Kauko Aromaa<sup>153</sup> selvitti vuonna 2005 tekemällään kyselytutkimuksella tuomareihin ja syyttäjiin kohdistunutta epäasiallista vaikuttamista. Kyselyyn saatiin vastaukset 249 syytäjältä ja 339 tuomarilta. Yksi syyttäjä neljästä ilmoitti kokeena uhkauksia, mutta vakavammat uhkaukset olivat harvinaisempia. Niiden määrä vaihteli 1-3 prosenttia välillä. Tuomareiden osalta uhkailuja oli saanut kokea joka viides tai kuudes vastaaja. Tuomareiden vastaukset poikkesivat syyttäjien vastauksista siinä suhteessa, että heidän osaltaan uhkailun taso oli alhaisempaa kuin syyttäjiin kohdistuneen uhkailun taso. Molemmissa ryhmissä uhkailujen kohteeksi joutuneiden kappalemäärä oli noin 60 henkilöä.

Kaikki kansalaiset eivät ole jättäneet uhkailuja pelkkien puheiden varaan. Eräs uhkailija syytti kihlakunnansyyttäjän autotallin tuleen Vähänkyrön Vedenojalla<sup>154</sup>. Samanlaisen kohtalon koki Helsingin kaupunginviskaali Ritva Santavuoren kesämökki, joka sytytettiin uhkailujen päätteeksi palamaan tammikuussa 1996<sup>155</sup>.

Helsingin Sanomien syyttäjänvirastoihin, käräjäoikeuksiin, hovioikeuksiin ja korkeimpaan oikeuteen tekemän kyselytutkimuksen tulos osoittaa, että uhkailua on olemassa. Tuomioistuinlaitokseen suuntautuneen kyselyn tulosten perusteella on vaikeata sanoa, ovatko tulokset siirrettävissä vero- tai muuhun hallintoon. Edellä mainittu kysely kuitenkin osoittaa, että läheskään kaikki kansalaiset eivät tyydy helposti heitä koskeviin ratkaisuihin. On mahdollista, että Verohallinnonkin pii-

---

<sup>152</sup> Reinboth 1998

<sup>153</sup> Aromaa 2006: 9-17

<sup>154</sup> Pohjalainen 25.6.2003

<sup>155</sup> Santavuori 2000:264

rissä on uhkailemalla ja pakottamalla pyritty saamaan itselle mieluisia verotusratkaisuja.

Täysin turvassa Verohallintokaan ei ole ollut vahingonteoilta. Helsingin verovirastoon on kohdistunut kaksi pommi-iskua, joista viimeinen tapahtui 27.3.1992<sup>156</sup>. Nämä osoittavat osaltaan, että järjestäytyneen rikollisuuden toiminta on raaistunut ja agressioiden kohteena voivat olla oikeuslaitoksen ja poliisihallinnon ohella myös muutkin hallinnon alat. Lisääntynyt uhka edellyttää Vero- ja muulta hallinnolta tehokkaampaa suojautumista mahdollisia uhkia kohtaan.

Kuntien koolla on oletettavasti ollut vaikutusta ympäristön harjoittamaan kontrolliin verotoimiston suuntaan. Pienissä kunnissa paikkakunnan merkittävimmät teollisuuslaitokset ja työnantajat ovat läheisessä suhteissa kuntien päättäjiin ja virkamiehistöön. Kuntien keskeiset työnantajayritykset omaavat kunnassa melkoista vaikutusvaltaa ja ne pyrkivät valvomaan omia etujaan kunnassa<sup>157</sup>. On myös mahdollista, että kunnat, paikalliset poliitikot ja elinkeinoelämä pyrkivät vaikuttamaan Verohallinnon toimintaan. Aiemmin tämä on käynyt päinsä vero- ja tutkijalautakuntien kautta, mutta nykyisin ainoa yhteydenpitoväylä on suora yhteys Verohallinnon virkamiehiin. Suurissa kunnissa on useita merkittäviä työllistäjiä ja ympäristön harjoittaman kontrollin laatu ja määrä on erilaista. Ilman tutkimuksellista näyttöä on vaikeata tietää, että onko ympäristön mahdollisilla ohjausyrityksillä ollut vaikutusta Verohallinnon toimintaan, ja jos vaikutusta on ollut, niin kuinka laajaa vaikutus on ollut. Nykyisen Verohallinnon aikana kuntien koolla ei liene merkitystä Verohallinnon paikallistason toimintaan, koska Verohallinnon ohjausjärjestelmä on muuttunut ja paikallistason suhteellinen itsenäisyys on olennaisesti kaventunut ja suurelta osin poistunut.

### 2.3.5 *Suhteellisuusperiaate kansalaisten turvana*

Suhteellisuusperiaatteen keskeinen sisältö on, että viranomaisen toiminta on mitoitettava oikein. Oikeana mittana voidaan yleensä pitää kohtuullisuutta sekä velvoitteiden asettamisessa että etujen myöntämisessä. Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisen on suhteutettava toimenpiteensä voimakkuus sen tarkoitukseen siten, että yksilön oikeuksia rajoitetaan mahdollisimman vähän.

---

<sup>156</sup> Santavuori 2000:264

<sup>157</sup> Isaksson 1997:171

Suhteellisuusperiaatteella on ollut vanhastaan Suomen oikeudessa merkitystä harkintavallan rajoitusperiaatteena. Nykyään suhteellisuusperiaatteen merkitys on korostunut entisestään.<sup>158</sup> EU:n oikeuteen suhteellisuusperiaate on alun perin omaksuttu Saksan oikeudesta. Yhteisön tuomioistuin on soveltanut periaatetta tapauskohtaisesti liukuvalla asteikolla. Väljä soveltamismalli on ollut käytössä etenkin talouspoliittisesti värittyneissä oikeusriidoissa, kun taas rangaistuksen luonteisen pakotteen hallinnollista määräämistä tuomioistuin on arvioinut tiukoin kriteerein<sup>159</sup>.

Suhteellisuusperiaatteen sisältöön kuuluu kolme peruselementtiä, joidenka mukaan konkreettisen toimen suhteellisuutta arvioidaan. Toimen on oltava hallinnon kannalta asianmukainen, tehokas ja sopiva suhteessa tavoitteeseen ja päämäärään, jota sillä tavoitellaan. Suhteellisuusperiaatteen toisena konkreettisempänä elementtinä on toimen tarpeellisuuden ja välttämättömyyden arviointi erityisesti sen kohteen etujen ja oikeuksien kannalta. Periaate edellyttää toimien oikeasuhteisuutta eli viranomaisen käyttämien keinojen on oltava oikeassa suhteessa tavoitteisiin nähden ja niistä on valittava vähiten rajoittava tai oikeuksiin puuttuva. Viranomaistoiminnassa on noudatettava kohtuullisuuden vaatimusta<sup>160</sup>. Suhteellisuusperiaatteen voidaan katsoa edellyttävän sitä, että viranomainen mitoittaa toimintansa alimmalle sellaiselle tasolle, jolla saadaan aikaan tarvittava vaikutus<sup>161</sup>.

Suhteellisuusperiaatteen ensisijaisena ja alkuperäisenä tarkoituksena on kansalaisen oikeuksien turvaaminen hallinnon toimintaa vastaan silloinkin, kun viranomaisen suorittamille toimille on olemassa laissa säädetyt perusteet. Myrsky<sup>162</sup> on nähnyt suhteellisuusperiaatteella olevan tärkeää merkitystä erityisesti sellaisissa tapauksissa, joissa viranomainen joutuu harkitsemaan hallinnon asiakkaan kannalta epäedullisia oikeudellisia seuraamuksia. Verohallinnon osalta tämän tyyppinen harkinta voisi kohdistua esimerkiksi arvioverotuksen toimittamiseen tai veronkorotuksen määräämiseen.

Suhteellisuusperiaatteella on oikeusperiaateluonteen lisäksi toinenkin huomattavasti vähemmän käsitelty ulottuvuus eli se, että suhteellisuusperiaate ohjaa resurs-

---

<sup>158</sup> Pikkujämsä 2001:121

<sup>159</sup> Kulla 2003:78

<sup>160</sup> Kulla 2003:76-78 ; Mäenpää 2003:169-170

<sup>161</sup> Myrsky 2009: 358

<sup>162</sup> Myrsky 2009:358

sien allokointia. Suhteellisuusperiaate korostaa hallinnon resurssien ekonomista allokointia. Tehtävään ei tule uhrata enempää resursseja kuin sen toteutus vaatii. Tässä mielessä suhteellisuusperiaatteella on liittymäkohtia palveluperiaatteeseen. Hallinnon kannalta asiaa tarkasteltaessa on todettava, että ylimitoitettut toimet yksittäistapauksessa sitovat turhaan hallinnon resursseja ja edesauttavat kenties sitä, että osa asioista jää tutkimatta ja näin toimien kansalaisten yhdenvertaisuus vaarantuu. Verovelvollisen kannalta ylimitoitettu verouulosotto voi puolestaan vaikeuttaa hänen jokapäiväistä elämää tai elinkeinotoiminnan harjoittamista.

On syytä otaksua, että hallinnonhaarojen erilaisuus on Suomessa johtanut myös siihen, että eri hallinnon aloilla suhteellisuusperiaatteen soveltamistarve ja -tapa on vaihdellut. Suomen suuresta pinta-alasta johtuen voitaneen otaksua, että saman hallinnonhaaran sisälläkin voi esiintyä vaihtelua suhteellisuusperiaatteen soveltamistavoissa.

Yksittäisen kansalaisen kannalta katsoen viranomaistoiminta koetaan väärin mitoitetuksi ja usein myös väärin kohdennetuksi, jos toiminta kohdistuu asianomaiseen itseensä negatiivisessa mielessä. Voidaan ainakin olettaa, että suuri osa autoilijoista pitää maanteiden kameravalvontaan kohdistettuja resursseja suhteettoman suurina niistä saatuihin hyötyihin nähden, vaikka samaan hengen vetoon ollaan valmiita myöntämään liikenneturvallisuuden edistämisen tarpeellisuus. Todennäköistä on, että edellä mainitun asenteen ja omien sakkomäärien välillä vallitsee voimakas korrelaatio. Sama pätee myös verotarkastuksen kohteiksi joutuneisiin yrittäjiin. Verotarkastuksen kohteeksi joutunut yrittäjä voi ihmetellä sitä, miksi valtiovalta kohdentaa erityistä huomiota verovelvollisen kaltaiseen pieneläjään, kun suuret rikolliset kulkevat vapaina veroja maksamatta.

Rikemaksujen, sakkojen, uhkasakkojen ja veronkorotusten kaltaisten taloudellisten sanktioiden tarkoituksena on edistää lainmukaisten menettelytapojen noudattamista. Voidaan perustellusti epäillä, että ovatko sanktiot aina oikeassa suhteessa edistettävän toiminnan laatuun nähden? Tästä voidaan esittää argumentaatiota puolesta ja vastaan. Hallinnon kannalta tilanne on yleensä ongelmaton siinä mielessä, että taloudelliset sanktiot perustuvat lakiin tai ylemmän viranomaisen määräykseen. Hallinnolla voi olla harkintamarginaalia sanktion määrän suhteen (VML 32 §), mutta viranomaisohjaukselle on tyypillistä, että ylemmät viranomaiset säätelevät soveltamis- tai yhtenäistämisharjoilla viranomaisohjauksella. Oikeus-

käytäntö voi omata viranomaisohjauksesta poikkeavan käsityksen asiasta ja tällöin lakia ja ylemmän viranomaisen ohjetta soveltavan viranomaisen on ratkaistava, noudattaako ylemmän viranomaisen ohjetta vaiko oikeuskäytäntöä. Veronkorotuksia määrätessään eräät verotoimistot ovat noudattaneet hallinto-oikeuden päätöksiä Verohallituksen ohjeiden asemasta<sup>163</sup>. Veronkorotusprosentin määrääminen on verotuksessa sellainen päätöksentekotilanne, jossa suhteellisuusperiaatteella voi olla merkitystä ratkaisun sisältöön<sup>164</sup>.

Kaiken kaikkiaan on todettava, että suhteellisuusperiaatteen soveltamisen onnistumisesta saatava käsitys voi vaihdella huomattavasti eri näkökulmista tarkasteltaessa. Se mikä subjektiivisesta näkökulmasta on ehdottomasti väärin, voi olla objektiivisesti tarkastellen täysin oikein ja toisinpäin ajatellen yleinen onnistuminen suhteellisuusperiaatteen soveltamisessa ei merkitse onnistumista kaikissa yksittäistapauksissa, vaikka periaatteen varsinainen tarkoitus on tarjota suojaa nimenomaan yksittäistapauksissa.

### 2.3.6 Julkinen hallinto ja tarkoitussidonnaisuuden<sup>165</sup> periaate

Hallinto-oikeudessa tarkoitussidonnaisuuden periaate sitoo viranomaisen toimivallan siihen tarkoitukseen, jonka toteuttamiseksi toimivalta on perustettu. Periaate sisältää siis toisin ilmaistuna kiellon käyttää väärin julkista valtaa tai yleisemmin viranomaisasemaa sellaisten tarkoituserien edistämiseen, jotka tosiasiallisesti eivät kuulu viranomaisen tehtäväpiiriin. Näin ollen muodollisesti positiivisen oikeuden mukainen päätös voi olla kuitenkin tarkoitussidonnaisuuden periaatteen vastainen, jos päätöksellä edistetään tosiasiallisesti muita tarkoituseriä kuin mitkä kuuluvat viranomaisen toimivallan piiriin. Periaate on kehitelty lähinnä oikeuskäytännössä ranskalaisen ja saksalaisen doktriinin pohjalta 1950-luvulta alkaen. Tarkoitussidonnaisuuden periaate on kuitenkin lausuttu julki myös hallintolain 6 §:ssä, jossa todetaan, että viranomaisen on käytettävä toimivaltansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen vastaista menettelyä kutsutaan harkintavallan väärinkäytöksi.<sup>166</sup>

---

<sup>163</sup> Sänkiäho 2001:59

<sup>164</sup> Myrsky 2010b:802

<sup>165</sup> Heuru 2003:311 toteaa, että kyseessä on ranskalaisperäinen *detournement de pouvoir*-oppi, josta johdettu paras suomennus on tarkoitussidonnaisuuden periaate.

<sup>166</sup> Kulla 2003:73-74; Mäenpää 2003:167

Tarkoitussidonnaisuuden periaate sisältää yleisen velvollisuuden käyttää harkintavaltaa ja toimivaltaansa vain siihen tarkoitukseen, johon se on määritelty tai muuten tarkoitettu käytettäväksi<sup>167</sup>. Tarkoitussidonnaisuuden periaate sisältää ajatuksen siitä, että viranomaisen on käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Periaatteen vastaista toimintaa ei todennäköisesti esiinny nykymuotoisessa verotustyössä, koska ei hevin voida ajatella, että verotusta toimittaessaan joku ryhtyisi toteuttamaan muita kuin verolainsäädännön mukaisia päämääriä.<sup>168</sup> Mahdollista kuitenkin on, että yksittäisissä ratkaisuisa voidaan painottaa sosiaalipoliittisia tai muita ns. kohtuullisuusnäkökohtia siinä määrin, että tehdään muodollisesti ottaen lainmukainen päätös, jonka sisältöön vaikuttavat muut kuin verolainsäädäntöön perustuvat fiskaaliset näkökohdat. Tällaisissa tapauksissa Verohallinto voi tosiasiallisesti edistää sosiaali- ja elinkeinopoliittisia tavoitteita ja tätä kautta verotuspäätöksellä voidaan edistää muita tarkoituksiperiä kuin verolakien fiskaalista tavoitetta.

Aiemmin luottamusmiehistä koostuneiden verolautakuntien toimittamissa verotuksissa tarkoitussidonnaisuuden periaatteen loukkaamisesta ei välttämättä ole pidetty kaikilta osiltaan kiinni kovin pikkutarkasti. Verolautakuntien toiminnassa esiintyi eturyhmäajattelua<sup>169</sup> ja kunnallisen harkintaverotuksen aikana yli sata verolautakuntaa pitäytyi harkintaverotuksen toimittamisesta, vaikka verotuslaki sitä edellytti tiettyjen edellytysten täytyttyessä<sup>170</sup>. Harkintaverotuksen toimittamatta jättämisellä pyrittiin edistämään yritysten sijoittumista kyseiseen kuntaan ja tavalisten palkansaajien kunnassa pysymistä ja kuntaan muuttoa pyrittiin puolestaan edistämään verovelvollisyyden toteutuksella tulkinnoilla asunnon ja työpaikan välisten matkakulujen vähennysoikeudesta.<sup>171</sup> Käytännössä toimintaa toteutettiin verolautakuntien antamilla valmisteluohjeilla ja ratkaisukäytännössä omaksutuilla tulkinjalinoilla. Näiden tapausten osalta on todettava, että edellä kuvattu menettely loukkaa myös tarkoitussidonnaisuuden periaatteen ohella myös muita oikeusperiaatteita, ennen muuta lainalaisuusperiaatetta ja kansalaisten yhdenvertaisuusperiaatetta. Yleisesti ottaen voidaan todeta, että yhden oikeusperiaatteen vastainen menettely loukkaa myös hyvin usein jotain toista oikeusperiaatetta. Verolautakun-

---

<sup>167</sup> Mäenpää 2008:350

<sup>168</sup> Myrsky 2004B:125; Puronen 2004:87

<sup>169</sup> Lautala 1962:141

<sup>170</sup> Laaksonen 1976:54

<sup>171</sup> Aarrevuo 1979:230

tien suorittama menettely on myös osoitus siitä, kuinka toimivaltainen paikallishallinto voi tosiasiallisesti sivuuttaa keskushallinnon norminannon.

On todennäköistä, että nykyisen virkamiesverotuksen aikana tarkoitussidonnaisuuden periaatteen loukkaukset ei nouse esiin käytännön verotustyössä siinä määrin kuin aikaisemmin<sup>172</sup>. Näin yksin senkin vuoksi, koska suurentunut toimistokoko etäännyttää verovelvolliset verotuksen toimittajista eri tavoin kuin mikä oli tyypillistä pienemmille verotoimistoille, joissa tunnettiin verovelvolliset paremmin ja tästä johtuen oli nykyistä todennäköisemmin tarjolla vaara, että verotuskaisilla ajettiin muitakin tarkoituseriä kuin mitkä verolakien tehtäviksi on säädetty. Suurissa verotusyksiköissä toiminta on entistä formaalisempaa ja toimintaa toteutetaan mitä todennäköisemmin entistä enemmän Verohallinnon yleisen ohjauksen mukaisesti.

Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen vastaiselle toiminnalle on ominaista, että ratkaisun motiivi syntyy ennen argumentaation selvittämistä<sup>173</sup>. Päätöksen perusteluihin ikään kuin ”kätetään” päätöksen syntyyn vaikuttaneet todelliset syyt. Ongelmallista asiassa on se, että ulkopuolisen havainnoitsijan on vaikeata selvittää päätöksentekijän sieluntilaa asiakirjaprosessissa<sup>174</sup>. Selvitystehtävää vaikeuttaa lisäksi se, että tuskin kukaan kirjoittaa päätöksen perusteluja rehellisesti, jos ratkaisun tarkoituksena on ollut oikeusjärjestyksen vastainen<sup>175</sup>.

Verolainsäädäntö voi sitä vastoin sisältää sellaisia verolakeja, joilla edistetään muitakin tarkoituseriä kuin yksinomaan julkisten varojen kartuttamista. Tällöin kyseessä ei ole kuitenkaan tarkoitussidonnaisuuden periaatteen vastainen toiminta, koska lainsäätävä voi valita lakien tavoitteet suhteellisen vapaasti. Verolainkaan ei tarvitse yksinomaan kerätä verotuloja vaan verolaki voi myös ohjata yhteiskunnan toimintaa.

---

<sup>172</sup> Myrsky 2010b:802 arvioi, että tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkominen voi verotuksessa toteutua vain harvoin.

<sup>173</sup> Heuru 2003:312

<sup>174</sup> Mattila 1984:61

<sup>175</sup> Heuru 2003:312

2.3.7 *Luottamuksensuoja asianosaisten suojana*

Luottamusperiaate ”Treu und Glauben” on korostetusti esillä saksalaisessa hallinto-oikeudessa, jonka vaikutus Suomen hallinto-oikeuden teorian kehitykseen on ollut huomattava. Luottamuksensuojaperiaatteen käsitteen ulkomaiset vastineet kuvaavat sen sisältöä. Luottamuksensuojan käsitteen ranskankielinen vastine on *confiance legitime*, englanninkielinen *legitimate expectations* ja saksankielinen *Vertauensschutz*<sup>176</sup>. Suomessa voimassa oleva oikeus ei tunne termiä ”luottamuksensuoja”. Se on syntynyt 1960-luvulta alkaneen oikeuskäytännön kehityksen myötä<sup>177</sup>. Sana ”luottamuksensuoja” mainittiin ensimmäisen kerran korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 1997/2826 hakusanoissa<sup>178</sup>.

Suomenkielinen termi luottamuksensuoja ei paljon kerro käsitteen sisällöstä. Kauko Wikström on kiteyttänyt luottamuksensuojan käsitteen toteamukseen: ”Perimmältään luottamuksensuojassa on kysymys yksilön suojasta julkista valtaa vastaan”. Luottamuksensuoja ei kuitenkaan liity kaikkiin yksityisen henkilön ja julkisen vallan välisiin suhteisiin. Luottamuksensuoja voidaan määritellä ennen muuta kansalaisen oikeudeksi luottaa saamansa hallintopäätöksen oikeudellisuuteen ja päätöksestä ilmenevän ratkaisulinjan pysyvyyteen tulevaisuudessa. Tämän luottamuksen tulisi vallita myös muun hallinnon antaman ohjauksen suhteen. Verotuksen osalta luottamuksensuoja on liittynyt hyvin usein kysymykseen jälkiverotuksen<sup>179</sup> toimittamisen oikeutuksesta<sup>180</sup> eli nykyisin kysymykseen siitä, että

---

<sup>176</sup> Äimä 1998:508

<sup>177</sup> Anttila 1999:416; Suviranta 2004:1421; Wikström 2008:37 toteavat, että luottamuksensuojan periaate on kotiutunut suomalaiseen yleishallinto-oikeuteen vasta 1990-luvulta alkaen. Meille periaate tuli Saksasta ja Brysselistä eurooppalaisen hallinto-oikeuden kautta.

<sup>178</sup> Soikkeli 2004:61 on todennut, että luottamuksensuoja syntyi oikeudellisena tavallaan uudelleen vuonna 1997 kun KHO mainitsi päätöksen 1997/2826 hakusanoissa ensimmäisen kerran sanan ”luottamuksensuoja”. Tapaus koski lakiasianpalveluita tarjoavan yhtiön verotusta. Yhtiötä oli verotettu ilmoittamistaan tuloista vuosina 1986-1991 ja 1993. Vuosina 19992 ja 1994 yhtiön tulot oli verotettu yhtiön osakkaan ammattitoiminnasta saatuina tuloina. KHO katsoi, että kun otettiin huomioon yhtiön toiminnan laajuus kaikkina edellä mainittuina verovuosina, niin ei ollut olemassa edellytyksiä verottaa yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja osakas A:n tuloina verotuslain 56 §:n perusteella vuosina 1992 ja 1994. Katso ratkaisun kommentoinnista tarkemmin esim. Soikkeli 2003:262-265.

<sup>179</sup> Verotusmenettelylain muutoksella (22.12.2005/1079) jälkiverotus termi on poistunut käytöstä vuoden 2006 alusta lukien. Nykyisen terminologian mukaan kyseessä on verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Jälkiverotus-termi poistettiin arvonlisäverolaista verotilijärjestelmän voimaantulon myötä 1.1.2010 lukien (7.8.2009/605).

<sup>180</sup> Anttila 1999:416 ; Soikkelin 2004:27 näkemyksen mukaan luottamuksensuojaa sovellettiin ennen VML 26.2. §:n voimaantuloa erityisesti arvonlisäverotuksessa.



voidaanko jälkikäteen korjata veronoikaisulla verovelvollisen vahingoksi väärin toimitettua verotusta tilanteissa, joissa veroviranomainen on antanut ohjausta tai ollut vähintäänkin tietoinen verotusratkaisuihin vaikuttaneista seikoista.

Kauko Wikström<sup>181</sup> jakaa luottamuksensuojan käsitteen verotuksessa kahteen osaan: Verovelvollista suojataan suhteessa lainsäätäjään ja suhteessa viranomaisiin. Wikström pitää suhdetta viranomaisiin luottamuksensuojan kannalta merkittävämpänä kuin suhdetta lainsäätäjään. Suojalla lainsäätäjää vastaan on lähinnä periaatteellista merkitystä. Suomen liityttyä Euroopan Unioniin, lainsäädännöllä tarkoitetaan sekä kotimaista että Euroopan Unionin lainsäädäntöä.

Verovelvollisen suoja suhteessa lainsäätäjään tarkoittaa lähinnä sitä, että ei säädetä sellaista taannehtivaa verolainsäädäntöä, joka jälkikäteen saattaa verotuksen piiriin sellaisia tuloja, jotka eivät olleet aikaisemmin veronalaisia. Mähönen<sup>182</sup> jakaa taannehtivuuden aitoon ja epäaitoon taannehtivuuteen. Aidosta taannehtivuudesta on kyse silloin, kun laki koskee ennen muodollista voimaantuloaan syntyneitä oikeussuhteita tai sen voimaantulon aikana ratkaisematonta asiantilaa. Epäaidossa taannehtivuudessa on kyse silloin, kun tapaukset, joilla on alkuperänsä menneisyydessä, tulevat uuden lain muodollisesta voimaantuloajankohdasta säännellyiksi tulevaisuutta varten uudelleen. Tuloverotuksessa taannehtivaa lainsäädäntöä voi syntyä esimerkiksi silloin jos verojen asteikkoja muutetaan kesken vuoden siten, että aiemmin verovapaa erä tulee veronlaiseksi<sup>183</sup>. Vaikka taannehtivia verolakeja on Suomessa säädetty, niin taannehtivan verolainsäädännön määrä on jäänyt vähäiseksi koko verolainsäädännön määrään nähden. Tässä suhteessa suomalaisen verovelvollisen suoja lainsäätäjään nähden on ollut kohtuullisen hyvä.

Wikströmin<sup>184</sup> näkemyksen mukaan lainsäädäntökäytännössä on vakiintunut tulkintalinja, jonka mukaan taannehtivasta verolaista ei ole kysymys, jos säädettävän verolain vaikutukset alkavat siitä, kun tasavallan presidentti päättää antaa hallituksen esityksen eduskunnalle ja ulottuvat esityksen varhemmillaan esityksen antamisajankohtana kuluvan verokauden alkuun<sup>185</sup>. Suomalaisessa lainsäädäntö-

---

<sup>181</sup> Wikström 2008:39

<sup>182</sup> Mähönen 1993: 846-847

<sup>183</sup> Andersson 1992:8

<sup>184</sup> Wikström 2008:41

<sup>185</sup> Katso myös Mähönen 1993:854

käytännössä omaksuttu linja noudattaa kansainvälistä toimintatapaa. Kansainvälisesti ei ole tavatonta, että verolainsäädäntö tulee voimaan taannehtivasti siitä hetkestä, jolloin siitä tiedotettiin<sup>186</sup>.

Julkisen hallinnon toiminnalta on edellytetty jatkuvuutta ja ennustettavuutta, joten hallinnon yleisistä toimintaperiaatteista on aiemminkin ollut johdettavissa tietynasteista luottamuksensuojaa ja sitä on sovellettu Suomessa ennen VML 26.2 §:n säätämistä jo 1930-luvulta lukien<sup>187</sup>. Soikkelin käsityksen mukaan luottamuksensuojaperiaatetta on sovellettu ainakin 1960-luvulta lähtien eri verolajeissa. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys verotuksen eri osa-alueilla vaihtelee. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys on tuloverotuksessa kaikkein vähäisin, mutta arvonnäköverotuksessa ja ennakkoperinnässä sen merkitys on ollut olennaisesti suurempi kuin tuloverotuksessa<sup>188</sup>.

Verolautakuntapohjaisen verotusorganisaation<sup>189</sup> aikoihin verotoimistoja oli paljon ja aikakaudelle oli tyypillistä, että verovelvolliset asioivat verotoimistoissa henkilökohtaisesti ja keskustelut pyrittiin käymään suoraan verojohtajan kanssa taikka muun verotoimiston johtavan henkilöstöön kuuluvan virkamiehen kanssa. Tällä tavoin syntyi ”verotussopimuksia”, joiden perusteella verovelvolliset toimivat olettaen, että virkamiehen sana pitää. Nämä ovat olleet kauan käytössä olleita toteutuksia luottamusperiaatteesta ilman, että olisi tiedetty koko luottamuksensuojaperiaatteen käsitteen olemassaolosta.

Verotusmenettelylakia uudistettiin 1990-luvun loppupuolella<sup>190</sup> siten, että lakiin otettiin säännös luottamuksensuojasta. Tällä tavoin juridisoitiin hallinnon ja tuomioistuinten soveltama toiminta- ja oikeusperiaate. Säännöksen lakiin ottamiseen myötävaikutti tuohon aikaan esillä ollut pienten osakeyhtiöiden verotuksen epä-

---

<sup>186</sup> Haapaniemi 2006:78

<sup>187</sup> Äimä 1998: 508

<sup>188</sup> Soikkeli 2003:216

<sup>189</sup> Verolautakuntien toiminta päättyi vuoden 1993. Verotoimistojen määrä on tämän jälkeen supistunut.

<sup>190</sup> HE 53/1998:10-1; VML 26,2 § 477/1998. 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, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

vakaisuus. Yhtiöiden verotus saatettiin toimittaa jonain vuonna TVL:n ja jonain vuotena EVL:n mukaan<sup>191</sup>. Sovellettavan verolain muutos saattoi merkitä verorasituksen huomattavaa kohoamista. Verotusmenettelylakiin otetun säännöksen tarkoituksena oli antaa ensisijaisesti verovelvolliselle suojaa takautuvan tulkinnan kiristämistä vastaan. Jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaan, niin hänellä on mahdollisuus saada luottamuksensuojaa jos verotusratkaisu aiotaan tehdä tai tehdään annettujen ohjeiden vastaisesti. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen edellyttää, että asia on tulkinnanvarainen ja epäselvä. Jos verovelvollinen on ollut omalla toiminnallaan aiheuttamassa asian muodostumista epäselväksi, niin luottamuksensuojaa ei anneta<sup>192</sup>.

Verotusmenettelylain 26.2 §:ssä säädetään luottamuksensuojan saamisen edellytyksiksi, että asian on oltava tulkinnanvarainen<sup>193</sup> tai epäselvä<sup>194</sup>. Tämän lisäksi verovelvollisen on täytynyt toimia vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön ja ohjeiden mukaisesti. Soikkelin<sup>195</sup> näkemyksen mukaan asia on tulkinnanvarainen lainaukkotilanteessa ja tulkinnanvaraisen lainsäädännön kyseessä ollessa. Soikkelin mukaan näihin tilanteisiin rinnastuvat myös lakia alemmanasteisten oikeussäännösten, kuten valtiovarainministeriön päätösten aukkotilanteet sekä niihin liittyvät tulkinnanvaraiset tilanteet, koska delegoituun lainsäädäntöön liittyy pääpiirteittäin samanlainen oikeudellinen sitovuusvaikutus kuin tavalliseen lainsäädäntöön. Tyypillisimmillään uuden lain säännökset ovat usein aukollisia ja tulkinnanvaraisia<sup>196</sup>. Uuden lainsäädännön kyseessä ollessa

---

<sup>191</sup> Puronen 2009:476

<sup>192</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:57; Soikkeli 2003:4-9; Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä on Verohallituksen antama soveltamisohje (Dnro 569/38/2000, Dnro 23.3.2000).

<sup>193</sup> Verohallituksen antama soveltamisohje (Dnro 569/38/2000, 23.3.2000) luottamuksensuojasta verotusmenettelystä toteaa, että tulkinnanvaraisesta asiasta voi olla kysymys esimerkiksi silloin, kun joudutaan arvioimaan, onko saatu tulo luonteeltaan palkkaa vai liiketuloa, onko yhtiöstä saatua etuutta pidettävä peiteltyä osinkona, onko tiettyä yrityksen omaisuutta pidettävä vaihto- vai käyttöomaisuutena taikka onko yrityksen toimintaa ylipäänsä pidettävä elinkeinotoimintana. Asia voi olla tulkinnanvarainen myös muissa tilanteissa.

Asia ei ole tulkinnanvarainen, jos siihen objektiivisesti tarkastellen soveltuu säännös suoraan. Tulkinnanvaraisena ei voitane pitää myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa.

<sup>194</sup> Verohallituksen antaman soveltamisohjeen (Dnro 569/38/2000, 23.3.2000) mukaan epäselvänä on pidettävä tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa. Tällöin ei ole saatavilla yksiselitteistä näyttöä asian selvittämiseksi tai sitä ei ole olemassa. Esimerkiksi arvostuskysymykset voivat olla epäselviä asioita silloin, kun käytettävissä ei ole täsmällistä näyttöä omaisuuden arvosta.

<sup>195</sup> Soikkeli 2004:31

<sup>196</sup> Soikkeli 2004:33

Verohallinnon ohjauksen merkitys on suurimmillaan uutta lakia ensimmäisen kerran sovellettaessa. Tällöin verovelvolliset voivat joutua tiedustelemaan Verohallinnon kantaa lain soveltamiseen normaalia useammin.

Vilpittömässä mielessä on aina kysymys henkilön tietämättömyydestä<sup>197</sup>. Vilpittömän mielen suojan on usein nähty perustuvan viime kädessä moraalisiin näkökohtiin. Sen taustalla voidaan nähdä ajatus kunniallisuudesta ja rehellisyyden suojaamisesta vaihdannassa<sup>198</sup>. Ämmälä<sup>199</sup> on jakanut vilpittömän mielen lajit tavalliseen vilpittömään mieleen ja ns. perusteltuun vilpittömään mieleen. Tavallinen vilpittömän mielen tarkoittaa sitä, että ettei henkilö tiennyt jostakin oikeustoimen syntymisolosuhteisiin liittyvästä, oikeustoimen pätevyyden kannalta merkittävästä seikasta. Perustellun vilpittömän mielen edellytyksenä on, ettei henkilö tiennyt eikä hänen olisi pitänytkaan tietää oikeustoimen pätevyyden kannalta merkittävästä seikasta. Ratkaisevaa ei tällöin ole pelkästään se, mitä henkilö ei ole tiennyt.

Oikeustoimia tehtäessä osapuolilla on selonottovelvollisuus, jonka määrä on riippuvainen asian laadusta ja oikeustoimen tekijän asiantuntemuksesta. Ämmälä<sup>200</sup> toteaa, että lähtökohtaisesti selonottovelvollisuus riippuu siitä, miten tehokkaasti luottamusta (vilpittömä mieltä)<sup>201</sup> suojataan. Luottamuksensuojan vähetessä selonottovelvollisuus vastaavasti laajenee. Soikkeli<sup>202</sup> katsoo, että luottamuksensuojaperiaatteeseen vetoaminen edellyttää käytännössä, että verovelvollinen tuntee riittävän hyvin verosäännökset ja niitä täsmentävät ennakkopäätökset. Verohallinnon luottamuksensuojan soveltamista koskevassa ohjeessa<sup>203</sup> edellytetään, että luottamuksensuojaperiaatteeseen vetoaminen edellyttää käytännössä, että verovelvollisen on otettava riittävä selko verovelvollisen velvollisuuksia ohjaavista ja säännöksistä.

---

<sup>197</sup> Ämmälä 1993:102

<sup>198</sup> Tammi-Salminen 2001:160

<sup>199</sup> Ämmälä 1993:104

<sup>200</sup> Ämmälä 1993:105

<sup>201</sup> Saarnilehto 2002:20 on todennut, että jotta henkilö voisi vedota vilpittömään mieleensä, hänen on täytettävä selonottovelvollisuutensa.

<sup>202</sup> Soikkeli 2004:34

<sup>203</sup> Verohallinnon ohje luottamuksensuojasta verotusmenettelystä annetun lain (1558/95) mukaisessa verotusmenettelyssä Dnro 569/38/2000

Oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä selonottovelvollisuuden on katsottu olevan sitä laajempi, mitä asiantuntevammasta henkilöstä on kyse<sup>204</sup>. Soikkeli<sup>205</sup> katsoo, että verovelvollisen vilpittömyyttä mieltä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamis- edellytyksenä tulee tarkastella erikseen kussakin luottamuksensuojan soveltami- sen tyyppitilanteessa ja verovelvollisen yksilöllisestä näkökulmasta. Soikkeli to- teaa, että verotuksen ammattilaisen (verokonsultti, asianajaja, auktorisoitu tilin- tarkastaja tms.) vilpittömyys mieltä on aivan eri asia kuin riviverovelvollisen. Hän kat- soo myös, että konserniverokeskuksen asiakkaiden vilpittömyyttä mieltä on arvioitava ankarammin kuin muiden verovelvollisten vilpittömyyttä mieltä. On mahdotonta vetää tarkkaa rajaa sen suhteen, milloin vilpittömyyttä mieltä on arvioitava ankarammin ja milloin lievemmin. On kuitenkin tavanomaista, että laajamittaista ja jatkuvaa elinkeinotoimintaa harjoittavien verovelvollisten verotusasioiden tietotaito ja ko- kemus on yleensä niin paljon korkeammalla tasolla kuin riviverovelvollisten, jo- ten Soikkelin määrittämää rajaa konserniverokeskuksessa verotettavista verovel- vollisista voidaan perustellusti siirtää vilpittömän mielen arvioinnin osalta vähän laajemmalle siitä huolimatta, että menettely ei täytä tiukasti arvioiden yhdenver- taisuusvaatimusta.

Verotuksessa viranomaisen ohjeilla tarkoitetaan yleensä sellaisia ohjeita, jotka ovat myöhemmin todennettavissa eli lähinnä kirjallisia määräyksiä ja ohjeita sekä Verohallinnon julkaisemia täyttöoppaita ja erilaisia tiedotteita<sup>206</sup>. Kirjallisten oh- jeiden tuottaman luottamuksensuojan osalta kysymys luottamuksensuojan ole- massa- tai voimassaolosta on suhteellisen selkeä. Jos taasen verovelvollinen veto- aa luottamuksensuojan saamiseksi siihen, että hän on erehtynyt ohjeen sisällöstä, niin luottamuksensuojaa ei tulisi pääsääntöisesti myöntää. Ohjeen epäselvyyden laadulla on kuitenkin merkitystä ratkaisuun.

Luottamuksensuojan ja Verohallinnon kirjallisten yleisohjeiden<sup>207</sup> suhde on oike- uslähdeopillisesti mielenkiintoinen. Verohallituksen ohjeilla, toisin kuin määräyk- sillä, ei ole sitovuutta suhteessa verovelvollisiin nähden. Jos verovelvollinen me-

---

<sup>204</sup> Ämmälä 1997: 30; Kartio 2001:128 katsoo, että selonottovelvollisuuden aste vaihtelee olosuh- teista riippuen. Sopijapuolen ammatti on yksi tekijä, joka vaikuttaa selonottovelvollisuuden määrään.

<sup>205</sup> Soikkeli 2004:35

<sup>206</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:56-57

<sup>207</sup> Myrsky ja Linnakangas 2010:22 toteavat, että Verohallinnon ohjaus saa myös oikeudellista merkitystä esimerkiksi verotusmenettelylaissa ja hallintolaissa säädetyin luottamuksensuojan kautta.

nettelee ohjeiden mukaisesti ja myöhemmin todetaan, että ohje on ollut virheellinen, niin verovelvollinen voi vedota verotusmenettelylain 26.2 §:n ja vaatia luottamuksensuojaa. Jos luottamuksensuojaa annetaan, niin tällä tavoin ohjeilla on lopullista sitovuutta. Luottamuksensuojaperiaate merkitsee käytännössä tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa sitä, että vero-oikeudellinen kysymys ratkaistaan verovelvollisen eduksi, vaikka asian oikea ratkaisu olisi verovelvolliselle epäedullinen<sup>208</sup>.

Verovelvollisten vedotessa luottamuksensuojaan suullisten ohjeiden osalta, niin kiistanalaisissa tilanteissa on kiinnitettävä huomiota annetuksi väitetyn ohjeen sisältöön suhteessa kysymyksessä olevaan ongelmaan<sup>209</sup>. Luottamuksensuojasäännöksen tarkoituksena ei ole kuitenkaan johtaa suoranaisesti lainvastaisiin verotuspäätöksiin, vaikka periaatteen tarkoitus on turvata yksilön oikeutta suhteessa julkiseen valtaan<sup>210</sup>. Jos annetuksi väitetty ohje on suoranaisesti lain vastainen tai pitkään jatkuneen oikeus- ja verotuskäytännön vastainen, niin luottamuksensuojan saaminen on epätodennäköistä. Jälkikäteen on vaikeata ja usein mahdotontakin selvittää, onko kyseistä ohjetta annettu. Näyttövelvollisuus on verovelvollisella.

Verohallinnon antamasta ohjauksesta suuri osa on suullista ohjausta ja useimmiten verovelvollisten ja näitä edustavien asiamiesten kontaktit Verohallintoon ovat virkamiesten kanssa käytyjä keskusteluja joko kasvokkain tai puhelimitse. Verovelvollisten kannalta on ensiarvoisen tärkeätä, että annettu ohjaus verotusratkaisujen sisällöstä on voimassa olevan verotuskäytännön mukainen. Koska suuri osa verovelvollisista ei tunne tarvetta varmistaa saamiensa tietojen oikeellisuutta, niin verovelvollisen kannalta on ensiarvoisen tärkeätä, että verotus toimitetaan niin kuin on annettu ymmärtää. KHO:n päätöksessä KHO:2003:21 yhden viranhaltijan verovelvolliselle antama neuvo oli riittävä muodostamaan verovelvollisille luottamuksensuojaa, koska annettua neuvoa koskeva oikeuskysymys oli tulkinnanvarainen neuvon antamishetkellä.

---

<sup>208</sup> Lehtonen 2011:43

<sup>209</sup> Äimä 1998:510 toteaa, että tuloverotuksessa ei ole pidetty mahdollisena, että verovelvollinen vapautuisi verosta sen vuoksi, että hänellä on ollut väärä käsitys tulojensa veronalaisuudesta. Myöskään verotuksen toimittaneen verolautakunnan ei ole katsottu olleen sidottu Verohallinnon virkamiesten muussa yhteydessä esittämiin kannanottoihin, joiden sitovuudesta ja esittämismenettelystä ei ollut säännöksiä.

<sup>210</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:56; Soikkeli 2004:170

Tapausta kommentoinut Puronen<sup>211</sup> totesi, että KHO oli katsonut, että yhden virkamiehen antama neuvo sitoi koko Verohallintoa. Päätöstä tulkittaessa on hänen mukaansa otettava huomioon myös se, että viranomaisen ei voi käytännössä ohittaa kysymystä luottamuksensuojan antamisesta vain toteamalla, että yksilöityyn verotuksen substanssia koskevaan kysymykseen ei tule vastata, vaan kysyjä on osoitettava hakemaan ennakkollista kannanottoa siihen ennakkoratkaisuna tai – tietona. Totta tietysti on, että neuvoa kysyvää verovelvollista ei voida pakottaa käyttämään maksullisia tiedonsaantitapoja. Ennakollisia kannanottoja voidaan suositella mutta vaihtoehtojen suosittelu ei poista Verohallinnon maksutonta ohjauspakkoa. Kulla<sup>212</sup> puolestaan katsoo, että KHO:n päätöksestä 2003:21 käy ilmi verotuskäytännön yhtenäisyyden vaatimus saman verovelvollisen kohdalla. Sen lisäksi verovelvollisen täytyy voida luottaa viranomaisen antamiin ohjeisiin. Myrsky ja Linnakangas katsovat edellä mainitun KHO:n päätöksen merkitsevän sitä, että jos säännökset tarjoavat asiakkaalle erilaisia vaihtoehtoja, nämä vaihtoehdot tulisi selostaa, niin yksityiskohtaisesti, että asiakas voisi tehdä perusteltuja valintoja eri vaihtoehtojen välillä. He kuitenkin toteavat, että VML:n 26.2 §:n säännös ei aseta viranomaiselle velvollisuutta neuvoa, miten suotuisin asiaratkaisu saavutetaan tai velvollisuutta laatia asiakirjoja asiakkaan puolesta.

Luottamuksensuoja on sidoksissa oikeusvarmuuden periaatteeseen ja erityisesti oikeudellisen jatkuvuuden ja viranomaistoiminnan johdonmukaisuuden vaatimukseen<sup>213</sup>. Hallinnon asiakkaan kannalta on perusteltua odottaa, että hallinnon ratkaisutoiminta jatkuu samanlaisena asiakkaan osalta. Yleisesti ottaen voidaan hallinnon asiakkaiden näkökulmasta olettaa, että hallinnon toiminta on yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti kaikille samanlaista ja jatkuvaa. Jos yksittäisen kansalaisen luottamuksensuojan tarve perustuu muista poikkeavan menettelyn turvaamiseen, niin silloin yksilön intressi on ristiriidassa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa.

Hallintopäätös ja erityisesti verotuspäätös koskettaa yleensä rajattua henkilöpiiriä, tavallisimmin yhtä oikeushenkilöä tai luonnollista henkilöä. Tällöin luottamus kohdistuu nimenomaisesti tähän yhteen päätökseen. Jos hallintopäätöksen sisältö tai viranomaisen omaksuma käytäntö on saajalleen edullisempi kuin muiden vastaavassa asemassa olevien, niin onko hyväksyttävä toimintatapa, että muita edul-

---

<sup>211</sup> Puronen 2009:486

<sup>212</sup> Kulla 2003:80

<sup>213</sup> Kulla 2003:79

litemman päätöksen saanutta kohdellaan jatkossakin samalla tavoin muita edullisemmin. Hallintopäätösten ennakoitavuus- ja jatkuvuusperiaate puoltaisivat tätä menettelytapaa, mutta edellä kuvattu menettely on ristiriidassa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa.

Hallituksen esityksessä eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamiseksi<sup>214</sup> lähdetään luottamuksensuojan osalta liikkeelle ajatuksesta, että luottamuksen suojaaminen rajoitettaisiin koskemaan oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojaa voidaan verrata vilpittömän mielen suojaan. Tietämättömyys oikeusjärjestyksen sisällöstä ei perusta vilpittömän mielen suoja<sup>215</sup>, sillä vilpittömän mielen suoja edellyttää yleensä selonottovelvollisuutta, jonka määrä vaihtelee tapauksittain<sup>216</sup>. Oikeusjärjestyksessä on vallitsevana periaatteena, että kaikkien tulee tuntea oikeuden sisältö. Periaate ei ole kaikissa soveltamistilanteissa ehdoton ja periaatteen painoarvo saattaa vaihdella erilaisissa soveltamistilanteissa<sup>217</sup>. Eri oikeudenalojen osalta tulkintatilanne ei ole samanlainen. Rikoslain 4 luvun 2 §:n mukaan tekijä voi olla rangaistusvastuusta vapaa, kun hän erehtyy pitämään tekoaan sallittuna. Rikoslain<sup>218</sup> 4 luvun 2 §:n mukaan edellytyksenä on, että erehtymistä voidaan pitää ilmeisen anteeksi annettavana syystä, että 1) laki on julkistettu puutteellisesti tai virheellisesti,<sup>219</sup> 2) lain sisältö on erityisen vaikeaselkoinen, 3) viranomaisen on antanut virheellisen neuvon tai 4) kyse on muusta näihin rinnastettavasta seikasta. Erehtymisellä tarkoitetaan lähinnä sitä, että tekijällä on virheellinen tai puutteellinen käsitys teon luonteesta<sup>220</sup>.

---

<sup>214</sup> HE 72/2002:56

<sup>215</sup> Saarnilehto 2002:22

<sup>216</sup> Ämmälä 1993:105

<sup>217</sup> Mäkelä 2010:1

<sup>218</sup> Mäkelä 2010:178 mukaan rikoslain uudistuksen yhteydessä on todettu, että rikoslain tehokkuus ei kärsi sitä, että lainsäädännössä annetaan mahdollisuus välttää ilmeisen kohtuuttomia ratkaisuja tilanteessa, joissa henkilö on erehtynyt sääntelyn sisällöstä. Tämä merkitsee sen mahdollisuuden hyväksymistä, että muodollinen sääntö sivuutetaan sisällöllisesti oikeudenmukaisemman ratkaisun aikaansaamiseksi.

<sup>219</sup> Mäkelän 2010:209 havaintojen mukaan Suomen säädöskokoelmaan tehtyjä oikaisuja on kertynyt yli 100 sivua vuodesta 1995 vuoteen 2009. Hän arvioi, että yksittäisten oikaisujen määrä on ollut vähintään tuhat. Valtaosa virheellisyyksistä on vähäisiä kirjoitusvirheitä tai vääriä lakiviittauksia. Mäkelän arvion mukaan valtaosa virheellisyyksistä on niin vähäisiä, että ne eivät vaikuta lain tarkoitettun sisällön ymmärtämiseen.

<sup>220</sup> Tapani & Tolvanen 2008:337



Verotuksen osalta lakien ja koko tuloverotusta ohjaavan normijärjestelmän vaikeaselkoisuus on yleisesti tunnettu tosiseikka<sup>221</sup>. Verotuksesta puhuttaessa on kuitenkin syytä muistaa, että verovelvollisuus on lakisääteinen velvollisuus. Näin ollen on vaikeata ajatella, että verovelvollinen vapautuisi verovelvollisuudesta, vaikka hän kykenisi osoittamaan, että hän ei ole ollut tietoinen siitä, että hänen harjoittamansa toiminta on verovelvollista. Sen sijaan on mahdollista, että puuttuva tietoisuus voi vaikuttaa veronkorotuksen määräämiseen tai mahdollisen verorikosasian käsittelyyn.

Verotuksen tiukasta lakisidonnaisuudesta tulisi seurata, että viranomaisen ohje ei yleisesti arvioiden anna luottamuksensuojaa silloin, jos ohje on selvästi lainvastainen. On kuitenkin syytä muistaa, että erityisesti julkaistut ohjeet sitovat viranomaisia ja ainakin lain tulkintakysymysten osalta kirjoitetun ohjeen luottamuksensuoja on todennäköinen. Mahdollinen taloudellisen tappion vaara jää veronsaajien kannettavaksi, koska virheen on aiheuttanut viranomainen eikä verovelvollinen.

Oikeuskäytännön muutos voi murtaa luottamuksensuojan. Kuitenkin jos käytäntö on jatkunut pitkään, niin muutoksen toteuttaminen edellyttää jonkin asteisen siirtymäajan käyttöä. Yleisenä lähtökohtana voisi pitää sitä, että muutoksen olisi tultava yleiseen tietoon ja vasta en jälkeen alkaviin verovuosiin tai yleiseen tietoisuuteen tulopäivän jälkeen tehtyihin toimenpiteisiin tulisi soveltaa tiukennettua kantaa.

Verotuksen toimittaminen on lakiin perustuvaa pakkovaltaa. Verotuksen toimitamisen yhteydessä julkinen valta ilmentää siinä perimmäisen ja pakottavan ominaisuutensa selkeämmin ja ehdottomimmin kuin millään muulla hallinnon alueella<sup>222</sup>. Veron maksupakosta huolimatta Verohallinto on nykykäsityksen mukaan puolueeton viranomainen<sup>223</sup>, jonka tehtävänä on verotuksen lainmukainen ja puolueeton toimittaminen. Varsinaiset veronsaajat eivät osallistu verotuksen toimitamiseen. Veronsaajat ovat verovelvollisen tavoin asianosaisia verotuspäätöksissä. Soikkeli on katsonut, että luottamuksensuojan oikeusperiaateluonteen vuoksi

---

<sup>221</sup> Lehtonen 1986:17 toteaa, että verolainsäädännön vaikeaselkoisuus ja epäselvyys aiheuttavat helposti kielteistä suhtautumista verotusta kohtaan. Samat vaikeudet koskevat usein veroilmoituslomakkeita ja niiden täyttöohjeita.

<sup>222</sup> Heuru 2003:81

<sup>223</sup> Kuusikko 2000:355 on todennut, että veroviranomaisten puolueetonta asemaa on haluttu korostaa. Verotuksen kaksiasianosaisuussuhde valitsee veronsaajan ja verovelvollisen välillä.

myös veronsaajalla on kaksiasianosaissuhteen perusteella yleisesti ottaen oltava samanlainen oikeus luottaa Verohallinnon ohjeistuksen oikeellisuuteen ja Verohallinnon esittämien laintulkintakannanottojen pysyvyyteen kuin verovelvollisella on oikeus luottaa veroviranomaisen laintulkintakannanottojen pysyvyyteen<sup>224</sup>. Verotusmenettelylain 26.2 §:n sanamuoto ei kuitenkaan anna tukea luottamuksensuojaperiaatteen soveltamiseen veronsaajiin.

Veronsaajien oikeus luottamuksensuojaan perustuu siihen, että veronsaajilla (näin erityisesti kuntien, seurakuntien ja kansaneläkelaitoksen osalta) taikka näiden edustajilla ei ole mahdollisuutta ohjata Verohallinnon kannanottoja<sup>225</sup>. On kuitenkin muistettava, että Verohallinto on valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön alainen viranomainen, joten voidaan myös katsoa, että veronsaajilla on tätä kautta mahdollista vaikuttaa Verohallinnon toiminnan sääntelyyn. Verohallinnolla on myös itsenäistä toimivaltaa, joten valtion keskushallinto ei voi käytännössä säännellä yksityiskohtaisesti Verohallinnon ohjausta.

Veronsaajilla olisi oltava sama oikeus kuin veronmaksajillakin luottaa Verohallinnon laintulkintakannanottojen pysyvyyteen ja ennen muuta siihen, että Verohallinnon laintulkintakannanotot ovat lainmukaisia. Edellä esitettyä kantaa voi kritikoida sillä, että valtiolla on mahdollisuus kontrolloida lainsäädännöllä ja muulla ohjeistuksella Verohallinnon toimintaa. Näin asia tietysti onkin, mutta on muistettava, että lainsäädäntö- ja toimeenpanovalta ovat toisistaan irrallisia toimijoita ja lainsäätäjän ohjeistus ei koskaan ole niin tarkkaa, etteikö tarvittaisi tulkintaa. Myöskin käsite ”valtio” voidaan jakaa kolmeen alakäsitteeseen. On lainsäätävävaltio, Verohallinto ja veronsaajavaltio, jota verotuksessa edustaa Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö ja sen nimeämät veroasiamiehet. Veroasiamiehillä ei ole minkäänlaista mahdollisuutta kontrolloida verovirastojen toimintaa. Nimitysmahdollisuudesta johtuen tilanne on pikemminkin päinvastainen eli Verohallinnolla on mahdollisuus kontrolloida veronsaajien edustajien toimintaa.

Soikkeli<sup>226</sup> asettuu toiselle kannalle todetessaan, että verovelvollisen ja veronsaajan erilaisen kantokyvyn perusteella veronsaajan luottamuksensuojaa on pidettävä marginaalisena suhteessa verovelvollisen luottamuksensuojaan nähden. Kantokyvyn perustuvassa arvioinnissa on huomioitava se, että eri veronsaajien (valtio,

---

<sup>224</sup> Soikkeli 2003:7

<sup>225</sup> Anttila 2004:280

<sup>226</sup> Soikkeli 2003:7

eri kokoiset kunnat ja seurakunnat sekä Kansaneläkelaitos) taloudellinen kantokyky on erilainen. Valtiolla on lukuisia vero- ja muita tulolähteitä, kun muilla veronsaajilla voi olla tuloa käytännöllisesti katsoen vain yhdestä verosta. Pieni kunta ei ole taloudelliselta kantokyvyltään ylivertainen suhteessa samalla paikkakunnalla toimivaan suuryhtiöön nähden, joten pelkästään taloudellisen kantokyvyn perusteella ei voi asettaa kaikissa tilanteissa veronsaajia heikompaan asemaan luottamuksensuojan suhteen kuin veronmaksajiakaan.

Puronen<sup>227</sup> korostaa, että luottamuksensuojassa ei ole kyse asianosaisten välisestä relaatiosta, vaan verotuksen toimittajan ja verovelvollisen välisestä suhteesta. Tästä seuraa Purosen näkemyksen mukaan se, että veronsaajat eivät voi saada luottamuksensuojaa. Purosen näkemys on vastakkainen Soikkelin näkemyksen kanssa. Hän katsoo, että veronsaajakin voisi saada osakseen luottamuksensuojaa. Veronsaajien luottamuksensuoja suhteessa verotuksen toimittajaan merkitsee lähinnä sitä, että verotuksen toimittaja toimittaa verotuksen lainsäädännön ja Verohallinnon antamien ohjeiden mukaisesti. Veronsaajien tulisi voida luottaa siihen, että Verohallinto ei omalla ohjeistuksellaan vaikuta verokertymän määrään pienentävästi.

Veronsaaja ja verotuksen toimittaja voivat olla keskenään vuorovaikutus- ja asiakassuhteessa siten, että verotusta toimittavan organisaation antama ohjaus voi vaikuttaa veronsaajaorganisaation ratkaisuihin. Valtion laitos, kunta, seurakunta ja Kela voivat kysyä ohjausta työnantajina maksamiensa palkkojen ja palkkioiden ennakonpidätysten suorittamiseen. Tällöin veronsaajaorganisaatioon kuuluvalla työnantajaorganisaatiolla on oltava oikeus luottaa Verohallinnon antamien ohjeiden oikeellisuuteen samalla tavoin kuin minkä tahansa muun organisaation, koska työnantaja ei ole luokiteltu lainsäädännössä eriarvoiseen asemaan suhteessa Verohallintoon.

Verohallinnon verotusratkaisut voivat vaikuttaa veronsaajaorganisaation toimintaan aivan samalla tavoin kuin verotusratkaisut voivat vaikuttaa minkä tahansa taloudellista toimintaa harjoittavan organisaation ratkaisuihin. Luottamuksensuoja-asetelmaa voidaan tarkastella seuraavan esimerkin kautta. Huvilanomistajat ovat tiedustelleet kunnalta rakennuslupia vapaa-ajanasuntojensa muuttamiseksi talviasuttaviksi. Kunta tiedustelee Verohallinnolta, muuttuuko rakennusten kiin-

---

<sup>227</sup> Puronen 2010:95

teistöverotus, jos luvat myönnetään ja jos omistajat ryhtyvät käyttämään talviasuttavia vapaa-ajanasuntojaan vakituisina asuntoina. Oletetaan, että Verohallinto vastaa, ettei rakennusten kiinteistöverotus muutu. Niitä verotetaan edelleen muina asuinrakennuksina. Rakennusluvut annetaan, koska uskotaan Verohallinnon antamia neuvoja. Jatkossa käy niin, että osa kesäasukkaista ryhtyy käyttämään talviasuttavia vapaa-ajanasuntojaan vakituisina asuntoina. Verohallinto toimittaa kuitenkin kiinteistöverotuksen heidän osaltaan kiinteistöverolain 12 §:n vakituiseen asumiseen käytetyn kiinteistön kiinteistöveroprosentin mukaan, koska myöhemmin huomataan, että oikeuskäytännössä on katsottu, että kiinteistöverotus on toimitettava kiinteistön tosiasiallisen käytön mukaan eikä rakennusluvassa tai kaavassa mainitun käyttötarkoituksen mukaan<sup>228</sup>. Vakituiseen asumiseen käytetyn kiinteistön kiinteistöveroprosentti on alhaisempi kuin kiinteistöverolain 13 §:n muuhun asumiseen käytetyn kiinteistön kiinteistöveroprosentti.

Verohallinnon edellä kuvatusta menettelystä aiheutuu kunnan oman käsityksen mukaan kunnalle perusteettomia verotulojen menetyksiä. Kunta tekee kiinteistöverotuksesta oikaisuvaatimuksia, joissa se vaatii vakituiseen asumistarkoitukseen käytettyjen rakennuksia verotettavaksi muun asuinrakennuksen veroprosentin<sup>229</sup>

---

<sup>228</sup> KHO 9.8.2007 taltio 1943. A:n puoliset omistivat kiinteistön, joka sijaitsi asemakaavassa loma-asuntojen korttelialueeksi merkityllä alueella. Kiinteistölle oli vuonna 2002 rakennettu rakennusluvassa mukaisesti vapaa-ajan rakennukseksi tarkoitettu rakennus. Puolisot käyttivät rakennusta kuitenkin vakituiseen asuntonaan myytyään 29.7.2002 vakituiseen asuntonaan siihen saakka käyttämänsä omakotitalon. Koska rakennusta oli sen jälkeen tosiasiallisesti käytetty vakituiseen asuntona eikä se ollut ollut muussa käytössä, kiinteistövero verovuodelta 2003 määräytyi vakituiseen asumiseen käytettävien asuinrakennusten veroprosentin mukaisesti. Verovuosi 2003.

<sup>229</sup> Kiinteistöverolain 12 §:n mukaan kunnanvaltuusto määrää pääasiassa vakituiseen asumiseen käytettävien rakennusten veroprosentiksi vähintään 0,32 ja enintään 0,75. Rakennusta katsotaan käytettävän pääasiassa vakituiseen asumiseen, jos sen huoneistojen pinta-alasta vähintään puolta käytetään tähän tarkoitukseen. Huoneistoa katsotaan käytettävän pääasiassa vakituiseen asumiseen, jos se on pääosin tarkoitettu tähän käyttöön eikä se ole muussa käytössä. Kiinteistöverolain 13 §:n mukaan kunnanvaltuusto voi määrätä 11 §:ssä mainitun vaihteluvälillä erikseen veroprosentin rakennuksille, joiden huoneistojen pinta-alasta yli puolta käytetään pääasiassa muuhun asumiseen kuin 12 §:ssä tarkoitettuun vakituiseen asumiseen. Tämä veroprosentti voidaan määrätä enintään 0,60 prosenttiyksikköä korkeammaksi kuin pääasiassa vakituiseen asumiseen käytettävien rakennusten veroprosentti. Viherkenttä 1993:134 on todennut, että vakituiseen asumisen käsitettä ei ole kiinteistöverolaissa tarkemmin määritetty. Lain sanonnassa ”pääasiassa vakituiseen asumiseen käytettävien” käy Viherkentän näkemyksen mukaan selvästi ilmi, että kyseessä on rakennuksen tosiasiallinen käyttö. Marttila & Auranen & Kaari & Romppainen & Takala & Tikkanen 2003: katsovat, että rakennus tai huoneisto on vakituudessa asuinkäytössä, jos sitä käytetään rakennuksen tai huoneiston omistajan, hänen perheenjäsenensä tai työntekijöiden vakituiseen asumiseen

mukaan. Kysymys kuuluu, onko veronsaajakunnalla luottamuksensuojaa tässä tilanteessa? Kunnan oman näkemyksen mukaan se on ryhtynyt rakennuslupien myöntämiseen yksinomaan Verohallinnon neuvojen perusteella. Kunnan on voitu katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, koska se on täyttänyt selvitysvelvollisuutensa tiedustellessaan Verohallinnolta neuvoa. Vaikka kunta on viranomaisorganisaatio, jolla on kuntalain mukaan yleinen toimiala, niin kunnat eivät ole toimittaneet vuoden 1959 jälkeen verotusta, eikä niiden toimialaan kuulu verokonsultointi. Tätä taustaa vasten tarkasteltuna esimerkiksi pienen saaristokunnan, jolle kiinteistövero on merkittävä tulolähde puolesta toimineita virkamiehiä voidaan pitää veroasioissa maallikkoihin rinnastettavina toimijoina, mikä puoltaisi luottamuksensuojan myöntämistä samoin edellytyksin kuin verovelvollisille.

Soikkelin esittämän kantokykyajatuksen perusteella luottamuksensuojaa ei tulisi myöntää, koska kunnan taloudellinen kantokyky on suurempi kuin yksittäisen kansalaisen. Kantokyvyn suhteen tilanne voi muuttua toiseksi, jos pienen velkaisen kunnan vastapuolena on kansainvälinen suuryritys.

Veronsaajien luottamuksensuojan merkitystä arvioitaessa on syytä ottaa huomioon, että verotuksen kaksiasianosaisuussuhteesta johtuen, veronsaajaa ja verovelvollisia olisi perusteltua kohdella yhdenvertaisuuden näkökulmasta samojen periaatteiden mukaisesti. Verotus poikkeaa monista muista julkisen toiminnan lohkoista siten, että verotuksessa katsotaan ilmenevän kaksiasianosaisuuden, joka vallitsee veronsaajan ja verovelvollisen välillä. Kaksiasianosaissuhde korostaa Verohallinnon puolueetonta asemaa suhteessa veronsaajiin ja verovelvollisiin nähden<sup>230</sup>.

Vaikka luottamuksensuoja voidaan nähdä oikeusperiaatteena<sup>231</sup>, josta on johdettavissa se, että myös veronsaajilla on luottamuksensuojaa suhteessa verovelvollisiin ja Verohallintoon, niin on otettava huomioon, että luottamuksensuoja veronsaajien osalta ei konkretisoidu normitasolla. Verotusmenettelylain 26.2 §:ssä säädetään ainoastaan verovelvollisen luottamuksensuojasta. Normitason tilanne ei kuitenkaan luo perustetta vastakohtaispäätelmään, ettei veronsaajalla voisi olla kaksiasianosaissuhteessa oikeutta luottamuksensuojaan. Verovelvollisten luotta-

---

<sup>230</sup> Kuusikko 2000:355-356.

<sup>231</sup> Soikkeli 2003:7; Kulla 2003:79 puolestaan esittää yleisnäkemyksensä, että kaikki kirjoittajat eivät pidä luottamuksensuojaa oikeusperiaatteena.

muksensuoja syntyi oikeuskäytännössä ennen VML 26.2 §:n säätämistä. Veronsaajien luottamuksensuoja asianosaisena voidaan nähdä myös sääntelemättömyys-tilanteena.

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen yhtenä keskeisenä kriteerinä on pidetty ”viranomaisen noudattamaa käytäntöä”. Lakitekstistä tai lain esitöistä ei selviä, että mitä tällä ilmaisulla tarkoitetaan. Käytännön ratkaisuihin ”viranomaisen noudattaman käytännön” viitekehyksen on muodostanut todennäköisesti verotusta toimittavan organisaation käytäntö, koska tämä on ollut se käytäntö, joka viranomaisessa tunnetaan. Nykyisin voitaisiin ajatella, että ”viranomaisen noudattama käytäntö” olisi sama kuin Verohallinnon noudattama käytäntö. On syytä kuitenkin huomioida se, että luottamuksensuojaperiaatteella pyritään suojaamaan nimenomaan yksittäistä kansalaista hallinnon tekemiä uusia tulkintoja vastaan. Yksittäisen ihmisen näkökulmasta ”viranomaisen noudattama käytäntö” on nimenomaan se verotuskäytäntö, jota häneen on sovellettu. Tässä asetelmassa pelkistyy luottamuksensuojaperiaatteen ja yhdenvertaisuusperiaatteen välinen ristiriita. Yksittäinen kansalainen projisoi asiat omien kokemustensa varaan, koska suurin osa ihmisistä ei muuta verotuskäytäntöä tunne kuin omansa. Hallinnon näkökulma on huomattavasti laajempi mutta yksittäisen ihmisen verotuskäytäntöä muutettaessa vertailuperusteena on aina hänen oma verotushistoriansa. Edellä lausutun perusteella on johdonmukaista, että yksittäinen verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa häneen itseensä sovelletun verotuskäytännön perusteella, jos VML 26.2 §:n soveltamisedellytykset muutoin täyttyvät.

Voidaan myös pohtia sitä, että voiko verovelvollinen saada osakseen luottamuksensuojaa silloin, kun hänen verotustaan ei ole lainkaan tutkittu. Nykyisin verotus toimitetaan VML 26.6 §:n mukaisesti erilaisia valikointilausekkeita käyttäen. Tällöin on mahdollista, että lukuisten verovelvollisten verotus jää vuosiksi vaille seikkaperäisempää tutkimusta. Verovelvollisen kannalta katsoen verotus tulee toimitetuksi silloin, kun verotus päättyy. Verovelvollisen kannalta on yhden tekevää, onko Verohallinto tosiasiallisesti tutkinut verotuksen vai ei. Verovelvollisen on kyettävä luottamaan siihen, että Verohallinto on täyttänyt asianmukaisesti sille laissa säädetyn verotuksen toimittamistehtävän. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisessa ei voida tehdä eroa sen perusteella, onko verotus jätetty tosiasiallisesti toimittamatta verotuksessa käytettyjen valikointiperiaatteiden johdosta.

Luottamuksensuoja ei kuitenkaan estä veroviranomaisia tiukentamasta vakiintuneeksi muodostunutta käytäntöä. Näin tapahtuu erityisesti silloin, kun KHO antaa tulkintakäytäntöä tiukentavan ennakkopäätöksen<sup>232</sup>. Kun ottaa huomioon sen, että monien asioiden osalta hallinto-oikeus on käytännössä viimeinen muutoksenhakuaste, niin tämän perusteella voidaan otaksua, että HAO:n päätöskin voi olla riittävä peruste tulkintakannanoton tiukentamiseksi, niin yleisesti kuin erityisesti päätöksen kohteena olevan verovelvollisen osalta. Muutos oikeuskäytännössä ei jätä enää liiemmästi tilaa luottamuksensuojalle, koska oikeustilan selkiintyminen ei jätä epäselvyyttä verolain tulkinnasta.

Luottamuksensuoja ei voi olla yhtä kattavaa tulevaisuudessa toimitettavan verotuksen suhteen, sillä yksittäiseen verovelvolliseen yhtenä vuonna sovellettu vero-kohtelu ei voi luoda pysyvää oikeutta muita edullisempaan verotukseen<sup>233</sup>. Veronsaajien verolakiin perustuvien fiskaalisten etujen turvaaminen edellyttää, että verotusta on voitava oikaista oikeuskäytännön mukaiseksi riippumatta siitä, kokeeko verovelvollinen sen oman luottamuksen suojan loukkaamiseksi. Oikaisuapako on erityisen korostunut silloin, kun aiemmin verotuksessa omaksuttu kanta on suoranaisesti lain vastainen.

Verotuksen osalta luottamuksensuojan antamisessa on vastakkain kaksi erilaista näkökantaa. Ensinnäkin pyritään turvamaan verovelvollisen oikeuksia suhteessa veronsaajiin tilanteissa, joissa Verohallinnon virheellinen toiminta tai muu verovelvollisen toiminnasta riippumaton seikka voisi aiheuttaa haitallisia verotuskohdelun muutoksia. Raimo Anttila<sup>234</sup> on määritellyt osuvasti luottamuksen suojan antamisen perussisällön toteamalla, että luottamuksensuojan antaminen tarkoittaa pohjimmiltaan sitä, että tehdään tietoisesti väärä veroratkaisu. Väärän veroratkaisun tekeminen on vastoin hallintoa sitovaa lainalaisuuden periaatetta ja ristiriidassa kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun kanssa. Voidaan sanoa, että luottamuksensuojan myöntämisessä on eräiltä osin kyse erivapauden myöntämisestä verotusmenettelylain 26 §:n mahdollistamissa tilanteissa.

---

<sup>232</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:57

<sup>233</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:57

<sup>234</sup> Anttila 1999:419

Tilastotietoa siitä, kuinka laajasti luottamuksensuojaa on tosiasiallisesti sovellettu oikeuskäytännössä ja verotuskäytännössä ei ole olemassa<sup>235</sup>. Pertti Purosen käsityksen mukaan periaate on ollut taustalla useimmissa KHO:n ratkaisussa, mutta pykälää ei syystä tai toisesta ole haluttu kirjata näkyviin<sup>236</sup>. Verohallinnon osalta periaatteen soveltamislaajuus on voinut vaihdella maan eri osissa. Kokemusperäisen tiedon perusteella innostus periaatteen soveltamishalukkuuteen oli suurimmillaan heti verotusmenettelylain muutoksen jälkeen ja oikeuskäytännön lisääntymisen myötä soveltamiskäytäntö on mitä ilmeisimmin vakiintumaan päin. Puronen<sup>237</sup> kuitenkin katsoo, että luottamuksensuojan soveltamisala on vakiintumaton.

Luottamuksensuojaan perustuvalla verotusratkaisulla voi olla merkitystä verovelvollisen lisäksi myös Verohallinnolle. Luottamuksensuojan myöntäminen voi olla käyttökelpoinen väline Verohallinnolle estää mahdolliset vahingonkorvauskanteet silloin, kun Verohallinnon virheellisen neuvonannon voidaan perustellusti katsoa aiheuttaneen vahinkoa verovelvolliselle. Verohallinnon kannalta veronsaajien tappioksi koitua luottamuksensuojaan tukeutuva verotusratkaisu on lievempi vaihtoehto kuin mahdollinen vahingonkorvauskanne alioikeudessa, sillä oikeuskäsittely tuo mukanaan kielteistä julkisuutta ja tämän mukana kansalaisten luottamus Verohallinnon toimintakykyyn voi oleellisesti heiketä.

Verovelvollisen oman harkintaan jää se, että tekeekö hän luottamuksensuojaa koskevan väitteen. Ennen väitteen esittämistä rationaalisesti toimivan verovelvollisen on punnittava sitä, onko hänen luottamuksensuojavaatimuksen mukaisesti toimitettava verotus hänelle edullisempi kuin Verohallinnon toimittama verotus. Käytännön verotustyössä ongelma kiteytyy usein siihen, että onko sovellettava tuloverolain luovutusvoittosäännöksiä tai elinkeinoverolain säännöksiä elinkeinotulon verottamisesta. Verovelvolliset yleensä otaksuvat, että tuloverolain säännösten soveltaminen johtaa verotuksellisesti edullisempaan lopputulokseen. Aina ei kuitenkaan ole näin.

Tilanne muodostuu Verohallinnon kannalta erityisen ongelmalliseksi, jos verovelvollinen tekee sellaisen luottamuksensuojaa koskevan vaatimuksen, jonka toteuttaminen johtaisi verovelvollisen kannalta epäedullisempaan lopputulokseen

---

<sup>235</sup> Anttila 1999:419 toteaa, että luottamuksensuoja näyttää kuitenkin olevan vielä käsitteenä ja sisällöltään melko selkiintymätön ja siihen liitetään usein epärealistisia odotuksia.

<sup>236</sup> Puronen 2009:478-479

<sup>237</sup> Puronen 2010:94



kuin lain ja tavanomaisen verotuskäytännön mukaisesti toimitettu verotus. Verohallinnon on hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti kuultava verovelvollista asiasta ja kuulemisen yhteydessä on selvitettävä verovelvolliselle ratkaisuvaihtoehtojen taloudelliset vaikutukset. Vaikka luottamuksensuojan myöntämisen edellytykset olisivatkin olemassa, niin virallisperiaatteen mukaisesti verotus olisi toimitettava verovelvollisen vaatimuksen vastaisesti hänelle verotuksellisesti edullisemmalla tavalla. Ratkaisu ei kuitenkaan ole aina näin yksiselitteinen, sillä verovelvollisella on oikeus tiettyyn rajaan saakka disponoida omia asioitaan ja verotusmenettelylain 26.2 §:ssä säädetty luottamuksensuojan saamisen oikeus astunee virallisperiaatteen edelle verovelvollisen niin halutessa.

### 2.3.8 *Palveluperiaate ja hallinnon kansalaisille tarjoamat palvelut*

Julkisen vallan ja kansalaisen suhde on hyvin pitkään ollut julkisen vallan ja hallintoalamaisen välinen suhde. Viranomaisen hallintoalamaiseen kohdistama toimi oli lähinnä määräys. Hallitsija ei yleensä neuvonut alamaisiaan vaan määräsi ja niinpä hallitsijaa edustanut virkakunta toimi samalla tavoin. Entisaikojen julkinen valta ei palvellut hallintoalamaisia. Palvelussuhde oli toisensuuntainen. Yhteiskunta toimi siten, että hallintoalamaisen oli palveltava hallitsijaa, julkista valtaa ja viime kädessä Jumalaa<sup>238</sup>.

Modernissa hallintoajattelussa entinen hallintoalamainen on muuttunut hallinnon asiakkaaksi. Ajattelutavan muutos on osa kansainvälistä kehitystä. Kansalaista on ryhdytty tarkastelemaan asiakkaana. Kuusikon<sup>239</sup> näkemyksen mukaan asiakasnimitys on vaikeasti yhteen sovitettavissa perinteisten julkisen vallan olemuksen omaavien viranomaisten kuten Verohallinnon ja poliisihallinnon kanssa asioivasta henkilöstä. Verohallinnossa asiakas nimitys on otettu 2000-luvulla yleisesti käyttöön. Verovelvollisen muuttuminen asiakkaaksi aikaansai Verohallinnon sisällä alkuvuosina jonkin verran muutosvastarintaa. Kansalaisen ja Verohallinnon välillä vallitsee kaksi suhdetta. Asiakassuhde, joka tarkoittaa sitä, että kansalainen voi edellyttää Verohallinnolta asianmukaista palvelua omissa verotusasioissaan. Verovelvollisuus merkitsee sitä, että kansalainen on velvollinen noudattamaan säädettyjä lakeja ja Verohallinnon antamaa ohjausta verotuksen perusteena olevan

---

<sup>238</sup> Kuusikko 2000:22

<sup>239</sup> Kuusikko 2000:33

ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi. Kansalaisella on oikeuksien lisäksi velvollisuuksia<sup>240</sup> suhteessa Verohallinto-nimiseen viranomaiseen.

Verovaroilla rahoitettavan julkisen hallinnon on hoidettava tehtävänsä ja tarjottava kansalaisille hallinnon toimialaan kuuluvia palveluita. Vuoden 2004 alussa voimaan tulleen hallintolain 7§:ssä ilmaistaan palveluperiaate seuraavasti: ”Asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti”. Heikki Kulla on pohdiskellut sitä, onko palveluperiaate luonteeltaan oikeudellinen vai hallinnollinen periaate. Periaatteen hallinnollisuuteen viittaa viranomaiselle jäävä laaja harkintavalta toteuttamisvaiheessa. Palveluperiaatteen oikeudellista luonnetta korostaa Kullan<sup>241</sup> mukaan se, että periaate on säännelty hallintolaissa ja palveluperiaate kuuluu laajasti ymmärrettyyn hyvään hallintoon (PL 21 §). Kulla tulee siihen lopputulokseen, että palveluperiaatteeseen kuuluu sekä oikeudellisia että hallinnollisia aineosia pääpainon ollessa viimeksi mainituissa.

Palveluperiaatteen toteuttamisessa on olemassa tiettyjä rajoituksia. Tehokkuus ei ole hallintotoiminnassa itsetarkoitus, vaan huomiota on kiinnitettävä myös muun muassa riittävään vuorovaikutukseen viranomaisen ja asiakkaan välillä.<sup>242</sup> Palvelun nimissä viranomainen ei voi tehdä mitä tahansa. Palvelun nimissä ei voida poiketa toiminnan lainmukaisista toimintatavoista ja edellytyksistä. Yksittäinen virkamies tai viranomainen ei voi ylittää toimivaltaansa toteuttaakseen asiakkaan toivomaa palvelua<sup>243</sup>. Verohallinnon kaltaisessa lakisidonnaisessa hallintotoiminnassa hallintoa ei voi toteuttaa pelkästään yksittäisten ihmisten tai painostusryhmien toiveiden mukaisesti. Palvelujen tarjonta on suhteutettava hallinnon resursseihin ja lainsäädännön asettamiin vaatimuksiin. Verohallinnon samoin kuin kaikkien muidenkin valtionhallinnon haarojen toiminnalle asetetaan tulostavoitteita, jotka puolestaan vaikuttavat toiminnan sisältöön ja tavoitteisiin. Hallinnolla on kuitenkin mahdollisuuksia säännellä toimintansa sisältöä ja painopisteitä re-

---

<sup>240</sup> Kuusikko 2000:33-34 toteaa, että nyttemmin on viritelty keskustelua sitä, että tulisiko kansalaisen olla muutakin kuin asiakas ja millainen on kansalaisen vastuunkantokyky? On kysytty sitä, että onko kansalaisella uudessa valtioajattelussa muuta kuin asiakkaan vastuu. Hallinnon uudistamisessa on lähdetty siitä, että ihmisellä on tarve asiakkaan roolissa saada hyvää palvelua. Kansalaisen oman vastuun kantaminen on siirtynyt käydyssä keskustelussa taka-alalle.

<sup>241</sup> Kulla 2003:82-83

<sup>242</sup> Mäenpää 2003:269

<sup>243</sup> Kulla 2003:83

surssiensa puitteissa. Tällä tavoin hallinnonala voi omalta osaltaan säännellä palveluperiaatteen toteuttamista.

Verohallinnon osalta verotoimistojen lakkauttaminen ja Verohallinnon palvelupisteiden lopettaminen on heikentänyt kansalaisten mahdollisuuksia henkilökohtaisten verotoimistopalveluiden saatavuuteen. Tältä osin kehitystä on pidetty moitittavana. Verotoimistoja menettäneiden kuntien ohella kritiikkiä on esittänyt Veronmaksajien Keskusliitto, joka on kiinnittänyt huomiota myös siihen, että kansalaisille tulee olla tarjolla muitakin palveluita kuin pelkästään näyttöpäätteiden kautta tapahtuva asiointi. Todennäköistä kuitenkin on, että kehitys kulkee niin Verohallinnon kuin muunkin valtionhallinnon osalta samaan suuntaan kuin mihin kehitys on vienyt pankeissa ja vakuutusyhtiössä. Palveluiden sähköistäminen on merkinnyt osin sitä, että asiakas tekee virkailijoiden työt ja tällä tavoin saadaan säästöä alentuneiden henkilöstökustannusten muodossa.

Vanhempien väestöryhmien osalta kehitys on kulkemassa huonoon suuntaan, koska nettipalveluiden käyttötaito on vanhemmissa ikäryhmissä usein selvästi heikompi kuin kansalaisten keskuudessa keskimäärin. Netin välityksellä tapahtuvan asioinnin ohella tarvitaan muitakin asiointitapoja, jotka eivät välttämättä edellytä henkilökohtaista käyntiä verotoimistossa. Kela on kokeillut suullisten hakemusten käyttöä ja saatujen kokemusten perusteella suullisten hakemusten jättämiseen tuntuu olevan tarvetta. Suullisen takuueläkehakemuksen on voinut tehdä joko puhelimitse taikka suullisesti Kelan toimistossa<sup>244</sup>.

Vastaavasti voidaan otaksua, että nettipalveluiden käyttöön tottuneet nuoremmat ikäluokat voivat pitää kehitystä oikean suuntaisena. Sähköisten palveluiden kehitys Verohallinnon osalta on johtanut siihen, että nykyisin voi hoitaa kotoa asiat, joidenka vuoksi joutui aikaisemmin matkustamaan ja jonottamaan. Mahdollista on, että Verohallinnon ja muiden organisaatioiden organisaatiokuva suuren yleisen keskuudessa muotoutuu lähitulevaisuudessa pitkälti organisaation tarjoamien verkkopalveluiden perusteella. Nettisivusto voi olla tärkein imagotekijä tulevaisuudessa, mutta siirtymäaika on varmasti pitkä, koska kansalaiset jakaantuvat atk-

---

<sup>244</sup> Blomberg 2011:8 Eläkkeensaajien keskusliiton toiminnanjohtaja Timo Kokko piti suullista puhelin- palvelua erityisen hyvänä järjestelynä, koska joko kunnassa ei ole enää Kelan paikallistoimistoa. Kokko piti Kelan nettipalveluja hyvinä, mutta muistutti, että Suomessa on yli 700.000 yli 70-vuotiasta, eikä läheskään kaikilla ei ole tietokonetta. Kelan osastopäällikkö Anne Neimala piti suullisen hakemus menettelyn etuna sitä, että virkailijan ja asiakkaan välinen suora dialogi mahdollistaa oikeiden tietojen saamisen heti ensimmäisellä kerralla.

ja muilta asiointitaidoiltaan kovin erilaisiin ryhmiin. Tämän vuoksi olisi oltava tarjolla erilaisia asiointitapoja, jotka olisivat vaihtoehtoisia nettipalveluille.

Valtionhallinnon toimipaikkakeskustelun yhteydessä on yleensä esitetty sen suuntaisia ajatuksia, että hallinnon toimipaikan poistuminen paikkakunnalta olisi yksinomaan ei-toivottu kehityssuunta. Verotoimisto tai Verohallinnon toimipisteen poistuminen paikkakunnalta ei kuitenkaan näytä olevan kaikkien mielestä pelkästään negatiivinen seikka. Keskipohjanmaa-lehdessä julkaistun uutisartikkelin mukaan kaikki kansalaiset eivät paheksuneet Kannuksen ja Kaustisen verotoimistojen lakkauttamista. Osa artikkelia varten haastatelluista keskipohjalaisista katsoi, että verotoimiston siirto Kokkolaan on hyvä asia siinä mielessä, että verottaja ei tällöin seulo euroja yhtä tehokkaasti kuin jos toimisto olisi omalla paikkakunnalla. Osa jopa katsoi, että verottajan seula on tiheämpi pienellä kuin suurilla paikkakunnilla sen vuoksi, että ihmiset tunnetaan pienellä paikkakunnalla tarkkaan<sup>245</sup>

<sup>246</sup>

Kaiken kaikkiaan on todettava, että ydinvaltion palvelupisteiden vähentyminen ja keskusvallan paikallisedustajien poistuminen heikentää myös ennen pitkään keskusvallan otetta syrjäseuduilla. Tuskin sentään on pelättävissä, että laki otetaan noin yleisesti ottaen omiin käsiin, mutta mahdollista on, että jotkut toimeliaat kansalaiset venyttävät laillisuuden käsitettä omia tarkoitusperiä vastaaviksi. Palvelupisteverkon harventaminen erilaistaa kansalaisia niin palveluiden tarjonnan kuin kontrollinkin osalta, sillä palveluiden tarjonta on sidoksissa kontrollitehtävään, vaikka se ei yleensä nouse esille palvelutarjontaa koskevassa keskustelussa.. Verokontrollin heikentymisen osalta hyötyjinä ovat todennäköisesti syrjäseutujen huonon veromoraalin omaavat pikkuliikemiehet ja kertymättömien verotulojen maksumiehinä ovat rehelliset peruskansalaiset. Tässäkään suhteessa kansalaisten välinen yhdenvertaisuus ei toteudu.

---

<sup>245</sup> Nykyri 2006

<sup>246</sup> Keskipohjalaisten esittämä käsitys vastaa täysin erään laihialaismiehen esittämää käsitystä verotoimistopalvelun merkityksestä ja tarpeellisuudesta. Siinä yhteydessä kun Laihian verotoimisto lopetettiin laihialaismies kysyi laihialaiselta verovirkailijarouvalta: ”Onko todella totta, että te lopetatte toiminnan Laihiällä”. Verovirkailija vastasi: ”Valitettavasti asia on näin”. Mies ilahtui ja totesi: ”Sepä mukavaa, sittenhän täällä saa touhuta rauhassa mitä haluaa ja verottaja ei tiedä asiasta mitään”. Mies arvatenkin koki yrittämisen vapauden lisääntyneen ja ei ollut lainkaan huolissaan siitä, että verottajan ”palveluita” ei ollut paikkakunnalla saatavissa.

## 3 NORMIT JA ORGANISAATION OHJAUS

### 3.1 Normeista ja normiohjauksesta

#### 3.1.1 Normin käsitteestä

Yhteiskuntajärjestys pohjautuu siihen, että yhteiskunnan jäsenten toiminta on määrättyyn asteeseen asti edeltä käsin ennakoitavissa<sup>247</sup>. Yhteiskunnan jäsenten toiminnan ennakoitavuus perustuu siihen, että ihmiset asettavat normeja toisilleen ja myös edellyttävät ja valvovat normien noudattamista. Normista poikkeamisen odotetaan aiheuttavan muiden ihmisten aikaansaamia epämieluisia seurauksia sille, joka poikkeaa normin mukaisesta käyttäytymisestä. Rangaistuksen uhkaa voidaan pitää sosiaalisen normin olemassaolon tärkeimpänä ehtona. Normin noudattamista voidaan myös palkita, joskaan palkitseminen ei ole tavanomaista. Palkitsevien normien ns. ihannormien noudattamatta jättämiseen ei sisälly yleensä rangaistuksen uhkaa<sup>248</sup>. Normin käsitettä voidaan täsmentää määrittelemällä normi käsitteelliseksi säännöksi, jonka mukaan jokin tekojoukko voidaan jakaa käskettyihin, kiellettyihin, sallittuihin ja suositeltaviin tekoihin.

Ihmisyhteisöissä syntyy normeja monin tavoin, tosiasiallisen käyttäytymisen kautta, sopimusteitse ja nimenomaisen säädäntöaktin tuloksena<sup>249</sup>. Sosiologiassa normit on jaettu lainsäädännön ilmaisemiin virallisiin normeihin sekä epävirallisiin normeihin. Virallisten normien eli oikeusnormien tärkein tunnusmerkki on se, että niiden noudattamista valvoo tähän tehtävään valikoitunut ihmisjoukko – poliisi, tai muu hallintokoneiston osaorganisaatio, joka muodostaa moderneissa yhteiskunnissa valtiiovallan ytimen. Normien noudattamista valvovassa sosiaalisessa kontrollissa onkin kyse aina vallankäytöstä ja yhteiskuntaryhmien välisistä voimasuhteista<sup>250</sup>. Oikeusnormien on oltava voimassa, jotta ne ylipäätään ovat normeja. On kuitenkin mahdollista ja käytännössä tavallista, että oikeusnormit ovat

---

<sup>247</sup> Makkonen 1998:82

<sup>248</sup> Allardt & Littunen 1975:21-22

<sup>249</sup> Makkonen 1998:81

<sup>250</sup> Laitinen 2002:96-98

voimassa, vaikka niillä ei ole mitään sosiaalista pohjaa jollakin yhteiskunnan osa-alueella<sup>251</sup>.

Epäviralliset normit ovat informaalisia ja ne elävät sopimuksina ja tapoina ilman muodollista statusta. Silti ne saattavat vaikuttaa jopa tehokkaammin kuin viralliset normit. Ne ovat usein legitiimejä ja pakottavia niin kuin lainsäädännön normitkin – niiden noudattamista eivät valvo sellaiset viralliset organisaatiot kuin virallisten normien noudattamista. Moderneissakin yhteiskunnissa esiintyy virallisen oikeusjärjestyksen rinnalla kilpailevia ja hyvinkin sitovia järjestyksiä, kuten boikotit, mustat listat, romaanien kaltaisten vähemmistöjen ja uskonnollisten yhteisöjen oma oikeus<sup>252</sup>.

Viralliset ja epäviralliset normit ovat sidoksissa toisiinsa. Yleisesti voi todeta, että normatiivisen sääntelyn teho laskee, mikäli viralliset ja epäviralliset normit ovat keskenään ristiriidassa<sup>253</sup>. Suurena periaatteellisena ja käytännöllisenä ongelmana kuitenkin on, että kaikki säännöt ja normit eivät esimerkiksi suomalaisessa yhteiskunnassa ole yhtenäisen järjestelmän varassa<sup>254</sup>. Lainsäädännön todellisia vaikutuksia ei voida päätellä lainsäätäjän julkilausumista tavoitteista. Lainsäädännöllä on piilovaikutuksia, jotka saattavat kääntää säädetyn lain seuraukset toisiksi kuin oli ajateltu<sup>255</sup>. Lainsäädännön muutokset lähettävät impulsseja epäviralliseen normijärjestelmään ja uusi laki voi muovata epävirallista normijärjestelmää siten, että prosessin lopputulos voi olla enemmän haluttua muutosta vastustava kuin tukeva.

Normit ovat muodoltaan kirjoitettuja tai kirjoittamattomia. Ryhmän viralliset säännöt ovat tyypillisesti kirjoitettuja normeja. Niiden etuihin kuuluu se, että kirjoitettu tieto on helposti kaikkien saatavilla. Kirjoittamattomat normit ovat joko kaikkien ryhmän jäsenten tiedostamia tai ainoastaan osan tiedostamia. Tiedostetut ja sisäistetyt säännöt ovat kaikilla ryhmän jäsenillä tiedossa, ne ovat kirjoittamattomia ”lakeja” ja niitä noudatetaan itsestään selvyyksinä. Tiedostetut normit ovat muuttuneet osalle ryhmän jäseniä itsestään selvyyksiksi, jotka ohjaavat heidän toimintaansa. Ihmisten käyttäytymistä leimaa usein tietynlainen automaattisuus

---

<sup>251</sup> Wikström 1979:99-100

<sup>252</sup> Kyntäjä 2000:40-41

<sup>253</sup> Laitinen 2002:98

<sup>254</sup> Randell 1987:85

<sup>255</sup> Kyntäjä 2000:17

eikä aina ole täsmällisesti selvitettävissä, määrääkö käyttäytymistä jossain tilanteissa yleinen käsitys oikeusjärjestyksen sisällöstä vai tapa, joka on samansuuntainen oikeusjärjestyksen kanssa<sup>256</sup>. Normiston monikerroksisuus voi aiheuttaa ongelmia, koska ihmiset ovat sekä suurempien ryhmien että näiden alaryhmien jäseniä. Organisaatiolla voi olla vertikaalisessa suunnassa erilaista normistoa ja tämä voi johtaa siihen, että osa suuren perusryhmän jäsenistä ei välttämättä noudata kaikkia normeja, koska nämä noudattavat heille toiminnallisesti läheisemmän alaryhmän normeja. Tämä aiheuttaa konflikteja ryhmän jäsenten välille ja heikentää toiminnan ennustettavuutta ja ryhmän yhtenäisyyttä.

Kirjoittamattomat normit ovat syntyneet aikojen kuluessa. Vanhoissa muutoksia kokeneissa organisaatioissa normien alkuperän selvittäminen on vaikea ja usein ylivoimainen tehtävä. Käytännön elämässä ei normin syntyajankohdasta olla yleensä kiinnostuneita<sup>257</sup>. Sen syntyajankohta voi olla joidenkin organisaation nykyisten tai entisten jäsenten tiedossa, mutta koska normin syntyajankohdalla tai tavalla on harvoin vaikutusta sen noudattamiseen, niin syntytapa jää korkeintaan joidenkin harvojen organisaation jäsenten hallussa olevaksi harmaaksi tiedoksi. Normi on voinut syntyä kauan aikaa sitten ja sen syntymisen syy ja alkuperä ovat vuosien saatossa unohtunut<sup>258</sup>.

Normien keskeinen merkitys on siinä, että ne lisäävät käyttäytymisen ennustettavuutta. Virallisten normien asemaa heikentää entistä enemmän pienten alaryhmien (yritykset ja yhteisöt) oma norminanto<sup>259</sup>, johon liittyy sanktiouhka ja tämä osaltaan madaltanut rajaa virallisten ja epävirallisten normien välillä<sup>260</sup>. Nykyiset pitkälle kehittyneet yhteiskunnat ovat kaiken aikaa sosiaalisten muutosten alaisia eivätkä ne ole useinkaan normatiivisesti kovinkaan integroituneita. On mahdollista, että yhteiskunnassa alkaa esiintyä normeista epätietoisuutta ja sosiaalinen kontrolli ei kykene asettamaan rajoja yksilöiden ja muiden toimijoiden käyttäytymiselle<sup>261</sup>.

---

<sup>256</sup> Jyränki, Perttunen & Vilkkonen 1972:12

<sup>257</sup> Iivonen 2004: 202-205

<sup>258</sup> Lämsä & Hautala 2004:120-121

<sup>259</sup> Seppänen 2010:58 toteaa, että organisaatioilla on oma lainsäädäntönsä, jokaisella oma ja erilainen. Suuryrityksen säännöistä saisi helposti kokoon lakikirjan paksuisen pökalään.

<sup>260</sup> Laitinen 1996:65

<sup>261</sup> Kyntäjä 2000:42

Normien sisältö ja rajat ovat yhteiskunnassa jatkuvan keskustelun ja koettelu alaisina. Normit eivät ole kerralla valmiiksi luotuja, vaan niistä kiistellään ja niitä kehitetään jatkuvasti. Eduskunnan säätämät lait eivät takaa normien mukaista toimintaa, vaan sosiaalista kontrollia harjoittavilla toimijoilla on keskeinen sija normien konkretisoinnissa ja valvonnan rajojen määrittelyssä<sup>262</sup>.

Pelkkä lakien säätäminen ei takaa niiden noudattamista. Lainsäädännön määrän lisääntymiseen on vaikuttanut Suomen liittyminen Euroopan unioniin. Vuoden 1995 alusta lukien Suomessa voimassa olevien normien määrä lisääntyi yli 60.000:lla. Normien suuren määrän ohella lakitekstien moniselitteisyys ja tulkinanvaraisuus voivat aiheuttaa sen, että lainsäädäntöä ei noudateta yksin sen vuoksi, että lainsäädäntöä ei joko tunneta<sup>263</sup> tai normien sisältöä ei ymmärretä. Kansalaisten edellytetään tuntevan uudet säädökset heti niiden tultua voimaan. Lisäksi pidetään ilman muuta selvänä, että kansalaiset ovat jatkuvasti perillä siitä, mikä säädös milloinkin on muuttunut<sup>264</sup>. Oikeuskansleri Jaakko Jonkka on kiinnittänyt huomiota siihen, että uusien normien määrä asettaa koetukselle ammattilaistenkin omaksumiskyvyn, puhumattakaan tavallisista maallikoista, jotka eivät kykene päätoimisesti seuraamaan uuden lainsäädännön kehitystä<sup>265</sup>. EU-oikeuden muukaantulo suomalaisen normijärjestelmään on lisännyt uusien normien määrää ja tämä on entisestään vaikeuttanut lainsäädännön seuraamista.

Osa verovelvollisista harjoittaa verosuunnittelua, veron torjuntaa, veron minimointia ja veron kiertämistä, jolla pyritään siihen, että verovelvollisen verorasitus muodostuisi mahdollisimman pieneksi. Suoritetut toimenpiteet voivat olla hyväksyttäviä tai niistä voi aiheutua haitallisia seuraamuksia verovelvolliselle. Tällaisia haitallisia seuraamuksia voivat olla mm. verokorotus, arvioverotus tai rikosoikeudellinen seuraamus<sup>266</sup>. Verotuslainsäädännön normien noudattamisen kontrolloin-

---

<sup>262</sup> Kyntäjä 2000:43

<sup>263</sup> Niskanen, Ahonen & Laitinen 2000:20 selvittivät kyselytutkimuksella kansalaisten luottamusta tuomioistuimiin ja kansalaisten tuntemusta tuomioistuinten toiminnasta. Kansalaisten tuntemus osoittautui osin kovinkin puutteelliseksi. Vastaajien käsityksen mukaan 85 % oli sitä mieltä, että tuomari on oikeuden jäsen. Vastaavat luvut olivat syyttäjällä 66,2 %, asianajajalla 37,6 %, valamiehet 58,9 % ja lautamiehet 69,8 %. Hämmästyttävintä oli, että 15 %:a vastaajista ei joko tiennyt tai ei osannut sanoa, että onko tuomari tuomioistuimen jäsen. Tutkijoiden näkemyksen mukaan valamiesten lukeminen suomalaisen tuomioistuimen jäseniksi osoittaa amerikkalaisten viihdesarjojen vaikutusta ihmisten tietämykseen.

<sup>264</sup> Wiberg 2001:18

<sup>265</sup> Advokaatti 2002:17

<sup>266</sup> Lehtonen 2000; Myrsky & Linnakangas 2002:77-79



ti tapahtuu verovalmistelun ja verotarkastusten yhteydessä. Verotarkastukset koskevat lähinnä elinkeino- ja liiketoimintaa harjoittavia verovelvollisia ja heidänkin tarkastuksen kohteiksi joutuminen on satunnaista, joten kontrolli jää pitkälti verovalmistelun varaan. Verovalmistelussa on siirrytty valikoivaan verovalmisteluun, joka tarkoittaa sitä, että ainoastaan osa jollakin kriteerillä valikoitavista veroilmoituksista otetaan tarkemman tarkastelun alaisiksi<sup>267</sup>. Kontrollilla on aina vaikutusta normin noudattamiseen, sillä viranomaiskontrolli tai yrityksen tilintarkastus korvaa sosiaalisen yhteisön suorittaman sosiaalisen havainnoin puuttumista. Ihmisten normien noudattamisessa on eroja ja tästä johtuen Verohallintokin aikoo tulevaisuudessa muovata toimiaan siten, että resurssien allokoinnissa otetaan huomioon ihmisten erilainen suhtautuminen verotusnormeihin<sup>268</sup>.

Julkishallinnon toimintaperiaatteisiin kuuluu, että ylempi hallintoviranomainen ohjaa alemman viranomaisen toimintaa erilaisilla normeilla ja ohjeilla, joiden sitovuus ei ole hallintoon taikka kansalaisiin nähden oikeusnormin kaltaista. Kuitenkin hallinto noudattaa pääosin ylemmän viranomaisen ohjausta riippumatta siitä, onko kyse määräyksestä tai ohjeesta. Tämä on varsin luonnollista, kun ottaa huomioon sen, että ylemmän viranomaisen tehtäviin kuuluu alemman viranomaisen toiminnan ohjaaminen. Normin merkitys ja noudattaminen perustuu pitkälti norminantajan statukseen.

Hallinto ja muu inhimillinen toiminta luo omalla toiminnallaan omia menettelytapanormeja, joista pyritään pitämään kiinni. Syntyy ns. tapoja kuten hyvä kirjanpito<sup>269</sup>, hyvä tilintarkastustapa<sup>270</sup> hyvä uittotapa, maan tapa, hyvä kauppatapa<sup>271</sup>, hyvä asianajotapa<sup>272</sup> jne. Näiden lisäksi on olemassa vakiintuneita menettelytapoja, kuten vakiintunut hallintomenettely ja verotusmenettely Tapanormeilla ja niihin rinnastettavilla menettelynormeilla on oikeusnormien ohella keskeinen merkitys julkisen hallinnon ja muun inhimillisen toiminnan ohjaustoiminnassa.

---

<sup>267</sup> Verohallitus (a) 2002

<sup>268</sup> Räbinä 2009: 35-37

<sup>269</sup> Kirjanpitolain 1336/1997) mukaan kirjanpitovelvollisen on noudattava hyvää kirjanpitoa.

<sup>270</sup> Tilintarkastuslain (459/2007) 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

<sup>271</sup> Kauppalaain (355/1987) 3 §:n mukaan on noudatettava hyvää kauppatapaa.

<sup>272</sup> Oikeudenkäynnistä rikosasioista annetussa laissa (689/1997) edellytetään hyvän asianajotavan noudattamista.

Määtän<sup>273</sup> havaintojen mukaan joustavien hyvä tapa normien määrä on lisääntynyt kirjoitetussa lainsäädännössä.

### 3.1.2 *Oikeusnormin käsitteestä*

Oikeustieteen keskeisenä mielenkiinnon kohteena ovat aina olleet viralliset normit, jotka ovat lain tai muulla tavoin institutionaalisen vahvennetun aseman (esim. vakiintuneet oikeusperiaatteet, ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätökset) saaneita normeja<sup>274</sup>. Oikeusnormeilla on merkitystä niin kansalaisille kuin julkiselle hallinnollekin. Hallintoviranomaisille oikeusnormit osoittavat tietyn tehtävän ja perustavat sitä vastaavan toimivallan. Siitä miten tehtävä on täytettävä ja toimivaltaa on käytettävä, on säännelty vain yleisluontoisesti<sup>275</sup>.

Oikeusnormien suuresta määrästä johtuen ei ole aina täyttä selvyyttä siitä, että onko kyseessä oikeusnormi tai joku muu normi. Eräs tapa erottaa oikeusnormit muista normeista on käyttää kahta erottelukriteeriä<sup>276</sup>.

- 1) oikeusnormeihin liittyy erityinen sanktio
- 2) oikeusnormeilla on erityinen lähde eli asettaja

Siitä huolimatta, että oikeusnormit muodostavat oikeustieteen ja koko oikeusjärjestyksen ydinalueen, niin oikeusnormien laaja joukko ei ole yhtenäinen. Osaan oikeusnormeista<sup>277</sup> ei liity sanktiota, vaikka sanktion olemassaolo on oikeusnormin eräs keskeisin yleistuntomerkki. Oikeusnormi voi olla myös ohjeellinen ja normin vaikutusta voidaan tehostaa tiedotuksella ja viranomaisohjauksella.

---

<sup>273</sup> Määttä 2010a:59

<sup>274</sup> Husa & Pohjolainen 2008:4

<sup>275</sup> Tuori 2000:159

<sup>276</sup> Husa & Pohjolainen 2002:5-6

<sup>277</sup> Tieliikennelakiin on lisätty 90 § (15.11.2002/954), jonka mukaan: ”Polkupyöräilijän ja polkupyörän matkustajan on ajon aikana yleensä käytettävä asianmukaista suojakypärää”. Hallituksen esityksessä 103/2002 katsottiin, että säännöksen on oltava ohjeellinen ja siihen ei siten sisälly sanktiouhkaa. Sanktiouhan puutetta perusteltiin mm. sillä, että julkisessa keskustelussa on suhtauduttu kielteisesti polkupyöräkypärän käyttöpakkoon. Toiseksi arvioitiin, että polkupyöräkypärän käyttöpakko voisi vähentää pyöräilyä ja se puolestaan ei ole liikennepoliittisten tavoitteiden mukaista. Laakiuudistusta edeltäneessä julkisessa keskustelussa ihmeteltiin ajoitain sitä, että mitä järkeä on säätää sellaisia normeja, joiden noudattamista ei tehosteta sanktiolla.

Oikeusnormin asettajakin on helppo löytää positiivisen oikeuden kyseessä ollessa, mutta tavanomaiseen oikeuteen perustuvan normin osalta erityisen asettajan löytäminen on vaikeaa kuin myös sen selvittäminen, milloin tutkimuksen kohteena oleva tapa on muodostunut käytännön kautta oikeusnormiksi. Puhuttaessa tavanomaisen oikeuden normeista liikutaan aina suhteellisen epävarmalla pohjalla: niiden voimassaolo ja sisältö on epämääräisempi asia kuin säädännäisen oikeuden normien. Tavanomaisen oikeuden normin syntyprosessi voidaan määritellä seuraavasti: Tavanomaisen oikeuden normin katsotaan syntyneen silloin, kun tietynlainen käytäntö on jatkunut niin kauan, että sääntöä, jonka käytäntö sisältää, pidetään sitovana<sup>278</sup>. Tavanomaisen oikeuden vaiheittaisesta syntyprosessista johtuen on todennäköistä, että jotkut tahot ryhtyvät noudattamaan muodostumassa olevaa normia aikaisemmin, ennen kuin se tulee yleisesti käyttöön. Oikeuskäytännön osalta hallinto- tai hovioikeuden omaksuma vakiintunut ratkaisukäytäntö voidaan kokea tuomioistuinten tuomiopiirissä sitovaksi ennen kuin vastaavan sisältöinen ratkaisukäytäntö tulee sitovaksi koko maassa. Vaikka tavanomaisen oikeuden luonteeseen kuuluu oleellisena osana valtakunnallisuus, niin on kuitenkin syytä huomioda se, että oikeuskäytäntö on osin alueellista ainakin siihen saakka, kunnes saadaan KHO:n tai KKO:n prejudikaatti.

Oikeusnormien laajasta joukosta ja jonkinasteisesta erilaisuudesta huolimatta oikeusnormeilla on paljon yhtäläisyyksiä. Oikeusnormille luonteenomaista on abstraktisuus. Hyvin harvoin oikeusnormi koskee yksittäistapausta<sup>279</sup>. Oikeusnormi liittyy suoraan tai välillisesti viranomaisvallan käyttöön. Oikeusnormille on luonteenomaista yleisyys eli se koskee kaikkia, jotka ovat sen soveltamisalan piirissä. Oikeusnormin on oltava alueellisesti yleinen ja sen on yleensä katettava koko valtion alue. Oikeusnormilla on oltava tietty ajallinen kesto. Tämä on välttämätöntä, että normia voidaan soveltaa ja tietoisuus normin voimassaolosta lisää enustettavuutta.<sup>280</sup>

Oikeusnormin abstraktisuus aiheuttaa aina soveltamisongelman, sillä oikeusnormi on yleinen sääntö, jota on sovellettava käytännön elämässä esiintyviin yksittäistapauksiin<sup>281</sup>. Normia on tulkittava, jotta voidaan menetellä normin mukaisesti.

---

<sup>278</sup> Jyränki, Perttunen & Vilkkonen 1972:10

<sup>279</sup> Aarnio 1989:63 mainitsee esimerkkinä armahdulain, joka vapauttaa yksilöidyn joukon vankeja.

<sup>280</sup> Aarnio 1989:62-64

<sup>281</sup> Jyränki, Perttunen & Vilkkonen 1972:83

Epäselvän tai uuden normin tai normiston kyseessä ollessa tulkintaongelma on yleensä erityisen suuri. Joillakin oikeudenaloilla kuten verotuksessa, normin lopullinen sisältö tarkentuu verotus- ja oikeuskäytännössä usein vuosien kuluttua normin antamisesta. Tästä johtuen normin sisällöstä ei ole aina täyttä tietoisuutta ja ennustettavuus epäselvän normin osalta on heikko.

Oikeusnormin yleisyys edellyttäisi myös sitä, että normia tulkittaisiin ja valvottaisiin samalla tavoin. Alueellisesti eriytynyt viranomaistoiminta, kauppatapa tai oikeuskäytäntö voi muodostaa valtakunnan alueella yleiseksi tarkoitettusta normista useita alueellisesti yleisiä normeja, jotka eroavat toisistaan.

Oikeusnormin teho perustuu pakkoon eli perusluonteeltaan oikeusnormit ovat valtiollista pakkovaltaa<sup>282</sup>. Oikeusnormit ovat kansalaisille tarkoitettuja käyttäytymis- ja toimintamalleja, jotka yhdenmukaistavat ja samalla lisäävät käyttäytymisen ennustettavuutta. Oikeusnormeilla on sosiaalistava ja yhteiskuntaa koossapitävä vaikutus. Ilman oikeusnormeja ei olisi olemassa järjestäytyntä yhteiskuntaa.

Oikeusnormeja voidaan jaotella eri tavoin. Jos tarkastellaan normeja normin soveltajan kannalta, niin voidaan puhua ankarista (*ius strictum*) ja joustavista (*ius aequum*) oikeusnormeista. Ankarat oikeusnormit eivät periaatteessa anna soveltajalleen lainkaan harkinnanvapautta. Prosessioikeus on lähinnä sellainen oikeudenala, joka sisältää pääsääntöisesti ankaria oikeusnormeja. Joustavat oikeusnormit ottavat huomioon kunkin yksityistapauksen erikoislaadun ja suovat tarkoituksella soveltajalleen harkintavaltaa. Jossain säädöksissä asia saatetaan jättää tuomarin vapaasta harkinnasta riippuvaksi. Joustava oikeusnormit voidaan myös muotoilla siten, että merkityssisällöltään väljää yleissäännöstä täydennetään tyyppiluettelolla.<sup>283</sup>

Määttä<sup>284</sup> käyttää oikeusnormien jaotteluun käsiteparia tarkkarajainen ja joustava oikeusnormi. Tarkkarajainen oikeusnormi saa merkityssisällön *ex ante* eli ennen

---

<sup>282</sup> Makkonen 1998:82 toteaa, että oikeusnormeissa seuraamus on keskeisellä sijalla, sen on oltava pakottava. Oikeusnormit ilmaisevat valtiollista pakkovaltaa.

<sup>283</sup> Makkonen 1998:94 kuitenkin toteaa lisäksi, että ankarien ja joustavien oikeusnormien välinen ero ei kuitenkaan ole jyrkkä ja selväpiirteinen. Sellaisiakin säädöksiä, joilla ei tarkoiteta luovuttaa tuomarille harkintavaltaa, on tuskin mahdollista kirjoittaa siten, ettei säädösteksti sisältäisi tulkinnanvaraista terminologiaa. Nimenomaan tulkintavaiheessa joustavien ja ankarien oikeusnormien soveltamisessa ei aina voida havaita eroa

<sup>284</sup> Määttä 2010:26

kuin normin soveltajat ryhtyvät soveltamaan normia. Tämä merkitsee sitä, että tarkkarajaisten normien osalta lainsäädäntövalta on lainsäätäjällä. Joustavien oikeusnormien osalta oikeusnormi saa merkityssisällön *ex post* eli vasta sen jälkeen kun normia on alettu soveltamaan. Joustavien oikeusnormien<sup>285</sup> säätäminen merkitsee *de facto* sitä, että lainsäädäntövaltaa delegoidaan lakia soveltaville tuomioistuimille ja muille viranomaisille. Joustaville oikeusnormeille on tyypillistä, että viranomais- ja oikeuskäytännön<sup>286</sup> myötä joustava oikeusnormi täsmentyy ja joustava oikeusnormi lähestyy tarkkarajaista oikeusnormia.

Oikeusnormeja voidaan tarkastella oikeusongelman eri osapuolien näkökulmasta käsin. Tällöin oikeusnormit voidaan jakaa ehdottomiin eli pakottaviin ja tahdonvaltaisiin eli dispositiivisiin oikeusnormeihin. Ehdoton eli pakottava oikeusnormi on kyseessä silloin, kun asianosaiset eivät voi sopimuksella siitä poiketa. Tahdonvaltaisia eli dispositiivisia ovat ne oikeusnormit, joissa voidaan soveltaa vanhaa periaatetta siitä, että välipuhe rikkoo lain eli asianosaiset saavat sopia toisenlaisestakin järjestelystä kuin laki säättää.

Käyttäytymisnormit ovat oikeusnormeja tyypillisimmällään, sillä ne pyrkivät ohjaamaan yksilöiden ja muiden oikeussubjektien käyttäytymistä. Ohjausvoiman tehosteena on usein sanktio, joka on yleensä sakko- tai vankeusrangaistus. Käyttäytymisnormit voidaan jaotella kielto-, käsky- ja lupanormeihin<sup>287</sup>. Kieltonormi kieltää ei-toivotun käyttäytymisen. Käskynormi puolestaan käskää käyttäytymään tietyllä tavalla ja lupanormi sallii tietyn käyttäytymisen.

Toimivaltanormit ovat puolestaan julkisoikeuden keskeisiä normeja. Toimivaltanormit mahdollistavat viranomaisen perustamisen ja säätävät perustettavalle viranomaiselle oikeuden tai velvollisuuden suorittaa erilaisia virkatoimia. Toimivaltanormit ovat usein ehdottomia. Ne mahdollistavat viranomaiselle mahdollisuuden suorittaa sellaisia virkatoimia, joihin viranomaisella on toimivaltasäännösten mukaan oikeus.

---

<sup>285</sup> Kulla 2010:18 toteaa, että oikeusnormit ovat tuntomerkistöltään ja täsmällisyydeltään vaihtelevia. Kielellisesti väljäisäältäöisiä sääntöjä kutsutaan joustaviksi oikeusnormeiksi tai yleislausekkeiksi. Väljiä oikeudellisia käsitteitä ovat esimerkiksi julkinen etu, yleinen järjestys ja turvallisuus, vilpitiön mieli, ihmisarvo, lapsen etu, painavuus, tarpeellisuus, sopivuus ja kohtuullisuus.

<sup>286</sup> Määttä 2009:34 korostaa sitä, että joustavat oikeusnormit eivät tarkoita sitä, että tuomioistuimilla taikka muilla viranomaisilla olisi vapaat kädet normeja sovellettaessa. Lain soveltajaa kahlitsevat oikeuslähdeopilliset sitoumukset.

<sup>287</sup> Tässä esitetty jaottelu perustuu Husa & Pohjolaian 2008:8-9 esittämään jaotteluun..

Organisaationormeilla järjestetään hallinnon rakenteita. Organisaationormit ja toimivaltanormit liittyvät toisiinsa. Organisaationormit määrittelevät hallinnon rakenteet ja toimivaltanormit eri toimielimille kuuluvat tehtävät. Molemmille edellä mainituille normeille on yhteistä se, että normin vastainen menettely voidaan muutoksenhaulla oikaista. Toimivaltanormin vastainen toiminta voi puolestaan johtaa haitallisiin seuraamuksiin.

Tietoisuus oikeusnormin ajallisesta kestosta on välttämätöntä, jotta normia voidaan soveltaa. Oikeusnormin keston määrittäminen on useimmiten ongelmatonta säädännäisen oikeuden kyseessä ollessa, koska lain tai asetuksen säätämisen yhteydessä määrätään voimaantulopäivä. Normin kumoaminen vahvistetaan niin ikään Suomen säädöskokoelmassa julkistetulla päätöksellä.

Oikeusjärjestykseen sisältyy suuri joukko sellaisia normeja joita ei julkaista säädöskokoelmassa. Huomattavan suuri osa ohjeiksi kutsutuista viranomaisnormeista julkaistaan muulla tavoin. Normin tunnetuksi tulo niin viranomaisen kuin yleisönkin keskuudessa on riippuvainen viranomaisen harjoittaman tiedotustoiminnan tehokkuudesta. Tämän tyyppisten normien osalta on todettava, että normin voimaantulo ja päättyminen on helposti todettavissa, koska ohjeeksi kutsutun normin voimassaolosta ja päätymisestä on yleensä ohjeen yhteydessä määräys. Mahdollista on, että vanhan ja uuden ohjauksen välisenä siirtymäaikana esiintyy epä tietoisuutta sovellettavasta normista ja tämä voi johtaa rinnakkaismenettelyyn eli siihen, että molempia ohjeita sovelletaan lyhyenä siirtymäaikana.

Normin voimassaolon selvittämisen kannalta oikeuskäytännön ja tapaoikeuden synnyttämät normit ovat erityisen hankalia. Oikeuskäytäntö muodostuu usein vuosien kuluessa ja oikeuskäytännön synnyttämän normin syntyhetkeä voi olla vaikea määritellä. Korkeimpien oikeuksien prejudikaattien yhdellä julkaistulla päätöksellä voi syntyä normi, jota noudatetaan tosiasiallisesti sitovana. Oikeuskäytäntö ei ole koko maassa yhdenmukaista. Vero-oikeuden alalla eri hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännöissä on eroja<sup>288</sup> samoin kuin on laita hovioikeuksien ratkaisukäytännön osalta<sup>289</sup>. Hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntö heijastuu hallinto-oikeudessa käsitellyn päätöksen tehneen viranomaisen toimintaan ja hovioikeuden ratkaisut ohjaavat sen tuomiopiiriin kuuluvien alioikeuksien työtä.

---

<sup>288</sup> Rautajoki 1993:83-86; Tikka 1995:35-37; Ala-Karjanmaa 2001; Puronen 2001:235; Iivonen 2004 :179

<sup>289</sup> Fagerström 1992: 45-48; Saarnilehto 1992:33

Oikeuskäytäntöön perustuvien oikeusnormien soveltaminen alemmissa tuomioistuimissa siirtyy ylhäältä alaspäin ja samaa periaatetta noudattaa normin soveltaminen etenee muissa viranomaisissa. Näin ollen oikeuskäytäntöön perustuvan oikeusnormin voimassaolon määrittäminen on vaikeata ja eroja normin voimassaolosta esiintyy Suomen eri osa-alueiden välillä

### 3.1.3 Normi ja yksityinen ihminen

Jokaisen ihmisen elämäkokemukset, asenteet, arvostukset, tietämys, koulutus ja elinympäristö eroavat jossain määrin toisistaan. Kahta samanlaista ihmistä ei ole. Tästä huolimatta samassa yhteisössä elävät ihmiset käyttäytyvät suurin piirtein samalla tavoin. Eri kulttuureista lähtöisin olevien ihmisten käyttäytyminen vaihtelee ja sopeutuminen uuteen kotimaahan tai samassa maassa sijaitsevaan uuteen asuinpaikkaan voi kestää pitkään. Aina siihen ei riitä edes ihmisikä.

Normien noudattaminen edellyttää niiden tuntemusta<sup>290</sup>. Kirjoitettuja ja kirjoittamattomia sääntöjä on voimassa työpaikoissa, taloyhtiöissä, yhdistyksissä, kylissä, kaupunginosissa, eri paikkakunnilla ja valtiossa. Normien perusteiden opiskelu ja oppiminen kestää vuosia ja normien oppiminen on välttämätöntä, jotta ihminen kykenee sopeutumaan ympäristöönsä. Ihminen on sidoksissa koko elämänsä ajan muuttuvaan normistoon ja ympäristön normiston muutosten seuraaminen on elinikäinen oppimis- ja muutosprosessi.

On kuitenkin syytä muistaa, että ihminen ei ole pelkästään normien passiivinen soveltaja. Ihmisyhteisöjen normistot ovat inhimillisen toiminnan tulosta ja kyvykkäät ja määrätietoiset henkilöt ovat aina muokanneet normistoja haluamaansa suuntaan. Eliittiteorioiden johtoajatukseksi on yleisesti ollut se, että yhteiskunnallista valtaa käyttävät tosiasiallisesti erilaiset eliittiryhmät<sup>291</sup>. On jopa mahdollista, että lainsäädäntöelimet saattavat joutua ulkoisen painostuksen vuoksi säätämään lain,

---

<sup>290</sup> Jyränki, Perttunen & Vilkkonen 1972:12 toteavat, että oikeussääntöjen vaikutusta ihmisten käyttäytymiseen ei toisaalta ole syytä liioitella. Kaikesta tiedottamisesta huolimatta kansalaisilla näyttää olevansuhteellisen yleisluontoinen käsitys oikeusjärjestyksestä ja vain vähän yksityiskohtaista tietoa eri oikeussäännöistä. Eikä ole aina täsmällisesti selitettävissä, määrääkö käyttäytymistä jossain tilanteessa ylinen käsitys oikeusjärjestyksen sisällöstä vai tapa, joka on samansuuntainen oikeusjärjestyksen kanssa. Lisäksi yksilö ei suinkaan aina päätele, miten pitää tehdä, vaan hän saattaa vain yksinkertaisesti toimia tietyllä tavalla. Ihmisten käyttäytymistä leimaa siten usein tietynlainen ”automaattisuus”.

<sup>291</sup> Kyntäjä & Laitinen 1983:202.

joka ei ole kansanedustajien tahdon mukainen. Tällöin lainsäädäntöelimien ulkopuolella olevat voimakastahtoiset henkilöt ja joukot voivat itse asiassa johtaa jonkin lain säätämistä<sup>292</sup>. Ihmisyhteisöjen normistot ovat myös osa yhteisön valtajärjestelmää, joka sääntelee jäsenten käyttäytymistä ja valtasuhteita.

Usein käytetään kulttuurin käsitettä kuvaamaan jonkun yhteisön normikokonaisuutta. Kulttuuri on ryhmän omaisuutta. Kaikkialla, missä ryhmällä on tarpeeksi yhteisiä kokemuksia, kulttuuria alkaa muodostua. Kulttuuri on koko organisaation tasolla, jos yhteistä historiaa on riittävästi. Kulttuuria on jokaisella hierarkkisella tasolla. Laajimmillaan kulttuuria esiintyy alueiden, kansakuntien tasolla yhteisen kielen, etnisen taustan, uskonnon ja jaetun kokemuksen vuoksi. Kulttuuria voidaan kuvailla kolmella tasolla:

1. Artefaktit, eli näkyvät organisaation rakenteet ja prosessit,
2. Ilmaistut arvot eli strategiat, päämäärät ja filosofiat (ilmaistut perusteet toiminnalle),
3. Pohjimmaiset perusoletukset, joita ovat mm. uskomukset, käsitykset, ajatukset ja tunteet<sup>293</sup>.

Organisaatiokulttuuri kuvaa sitä, miten organisaation tradition, nykyisten tapojen, vanhojen jäsenten ja uuden tulokkaan välinen vuorovaikutus toimii. Monimutkainen organisaatiokulttuuri on kirjoitettujen ja kirjoittamattomien normien kokonaisuus, joka jäsenen on tunnettava menestyäkseen tai edes tullakseen toimeen organisaatiossa. Organisaation tehokas johtaminen ja organisaatiokulttuurin muuttaminen edellyttää puolestaan organisaatiokulttuurin syvällistä tuntemusta<sup>294</sup>.

Organisaatiokulttuuri edellyttää organisaation eri tasoilla olevilta jäseniltä erilaisista käyttäytymistä ja erilaista normien hallintaa. Uudelta tulokkaalta ja organisaation ala-asteilla toimivalta ihmiseltä ei odoteta samanlaista käyttäytymistä ja samanlaista normien hallintaa kuin pitkäaikaiselta jäseneltä tai organisaation ylätasolla olevalta henkilöltä. Vuosien kuluessa jäsenet (työntekijät) oppivat, että sääntöjen noudattaminen on tie menestykseen<sup>295</sup>.

---

<sup>292</sup> Lehtinen 1949:61-62; Wiberg 2001:33

<sup>293</sup> Schein 2009:28-30

<sup>294</sup> Schein 2009:41

<sup>295</sup> Schein 2009:43



Julkinen valta asettaa kansalaiset samaan asemaan oikeuksien ja velvollisuuksien suhteen. Perustuslain takaama kansalaisten yhdenvertaisuus merkitsee periaatteessa yhtäläisiä oikeuksia mutta vastaavasti velvollisuudetkin ovat lähes tulkoon samat. Yksittäiseltä ihmiseltä tämä edellyttää periaatteessa kaikkien virallisten normien tuntemusta. Yksin lainsäädäntö ei tähän riitä, vaan on tunnettava koko oikeusjärjestys eli kaikkia koskevaa virallisten normien joukko, joka ei kaikilta osiltaan ole kirjallisessa muodossa ja tämän lisäksi on huomattava se, että oikeusjärjestys on jatkuvasti muutoksen alainen.

Yksittäiseltä ihmiseltä vaaditaan yhteiskunnan normiston näkökulmasta tarkasteltuna paljon. Teoreettisesti voidaan ajatella, että jokaisen on oltava oikeustieteen ja monen sitä sivuavan tieteenalan huippuasiantuntija. Käytännössä asia ei tunnetusti ole näin vaan kansalaisten tietotaso oikeusjärjestyksen sisällöstä vaihtelee suuresti<sup>296</sup>. Vajaalla kansakoulupohjalla operoivan kansalaisen tietotaso yleensä eroaa korkeakoulussa kouluttautuneen tietotasosta. Hyvä koulutus ei ole kuitenkaan varma tae siitä, että normisto tunnettaisiin erityisen hyvin.

Yksittäisen kansalaisen näkökulmasta tarkasteltuna viranomaisen antama ohjaus koetaan häntä koskevaksi normiksi (ohjeeksi tai vaatimukseksi menetellä tietynlaisissa olosuhteissa tietyllä tavalla). Ohjaus voi olla joko kirjallista tai suullista, ohjaus voi kohdistua suureen kansalaisjoukkoon tai ohjaus voi erityisesti kohdistua yksittäiseen kansalaiseen. Yksittäinen kansalainen harvemmin pohdiskelee saatikka epäilee sitä, onko viranomaisen hänen asiaansa kohdistama ohjaus lainmukaista tai sen vastaista. Yleensä oletetaan viranomaisen toimivan lainmukaisesti ja valtuuksiensa puitteissa. Kansalaista on myös suojattu viranomaisen tulkintakannanottojen muutosten suhteen. Tältä pohjalta on kehittynyt luottamuksensuojaperiaate. Verotuksen osalta luottamuksensuojaperiaate on kirjattu verotusmenettelylain 26 §:ään.

Lainsäädännön laajuudesta ja elämän monimutkaisuudesta johtuen ei ole realistista otaksua, että kaikkia normeja hallittaisiin edes lainoppineiden ja hallinnon ammattilaisten keskuudessa. Käytännön elämässä normien tuntemuksen tarve vaihtelee. Normien tuntemus on otaksuttavasti parasta silloin, kun liikutaan omaa elämää ja kokemuspiiriä lähellä olevissa normistoissa (tieliikenne, työsuhde, työsuo-

---

<sup>296</sup> Jyränki, Perttunen & Vilkkonen 1972: 10 toteavat, että kaikesta tiedottamisesta huolimatta kansalaisilla näyttää olevan suhteellisen yleisluontoinen käsitys oikeusjärjestyksestä ja vain vähän yksityiskohtaista tietoa eri oikeussäännöistä.

jelu, vaaliasiat, vuokrasuhde, avioliitto, rikosasiat ja omaan työhön liittyvät normistot). Kaikkea ei tarvitse eikä voikaan osata, mutta kaikesta huolimatta on syytä muistaa, että normin tuntemattomuus ei yleensä vapauta normin vastaisesta käytäytymisestä mahdollisesti seuraavasta sanktiosta ja muista seuraamuksista.

Kaikilla oikeudenalioilla ei normia tuntemattoman kohtelu ole yksiselitteistä. Normin tuntemattomuus tai normin epäselvyys voi olla lieventävä seikka asian kokonaisarvioinnissa. Rikoslain 4 luvun 2 §:ssä (13.6.2003/515) säädetään kieltoerehdyksestä. Edellä mainitussa lainkohdassa säädetään seuraavasti: Jos tekijä erehtyy pitämään tekoaan sallittuna, hän on rangaistusvastuusta vapaa, jos erehtymistä on pidettävä ilmeisen anteeksiannettavana seuraavien seikkojen vuoksi: 1) lain puutteellinen tai virheellinen julkistaminen; 2) lain sisällön erityinen vaikeaselkoisuus; 3) viranomaisen virheellinen neuvo; tai 4) muu näihin rinnastettava seikka.

Elämä eletään erilaisissa yhteisöissä ja tästä johtuen yksittäiset ihmiset ovat jäseninä lukuisissa organisaatioissa ja heillä on jokaisessa organisaatiossa oma roolinsa. Ihmisen omasta aktiviteetista ja sosiaalisesta asemasta riippuen ryhmäjäsennyksien määrä ja laatu vaihtelevat. Eri organisaatioilla on erilaisia tavoitteita ja yksi ihminen voi olla jäsenenä sellaisissa organisaatioissa, joidenka tavoitteet ovat ristiriidassa toistensa kanssa. Ihmisillä on eri roolien välillä jonkinlainen hierarkkinen järjestys, joka helpottaa roolikonfliktien ratkaisua. Ristiriidan sattuesssa ylempään roolin vaatimukset ovat velvoittavampia kuin alemman roolin vaatimukset<sup>297</sup>.

Yhteisöillä on aina omat norminsa, jotka ovat ryhmän jäsenten tiedossa. Yksilö noudattaa yhteisön normeja sitä varmimmin mitä kiinteämpi hänen suhteensa on yhteisöön. Osalla yhteisöjä (rikollisorganisaatiot, uskonnolliset yhteisöt, etniset ryhmät...) on virallisen normistojen kanssa kilpailevia normistoja. Kilpailevia normistoja on yleensä noudatettava jos mielihii pysyä yhteisön jäsenenä. Yhteiskunnan normien noudattaminen (esimerkiksi rikollisen ilmiantaminen) ja alayhteisön normien rikkominen (yhteisön jäsenen ilmiantaminen eli ns.vasikointi) voi johtaa vakaviin seurauksiin, yhteisöstä karkottamiseen ja pahimmassa tapauksessa hengenmenoon.

---

<sup>297</sup> Eskola 1990:179

Normin noudattaminen on pitkälti riippuvainen ensinnäkin siitä, että normi tunnetaan. Virallisten normien osalta tämä on pitkälti tiedotuskysymys eritotenkin silloin, jos kyse on laajamittaisesta uudistuksesta. Normien noudattaminen tai noudattamatta jättäminen on myös sidoksissa siihen, missä määrin kansalainen hyväksyy lainsäätäjän tarkoituksen. Jos oikeusnormit eivät saa tukea kansalaisten oikeustajusta, niin normien noudattaminen mitä todennäköisemmin heikkenee.<sup>298</sup> Verotuksen osalta on todettava, että verorikosten vähäinen paheksuttavuus ja normien heikko sisäistäminen aiheuttavat puolestaan sen, että moraalisia pidäkkeitä norminvastaiselle toiminnalle on vähän<sup>299</sup>.

Normit yleensäkin ja oikeusnormit erityisesti perustavat yhteisön jäsenille oikeuksia ja velvollisuuksia. Oikeusnormilla on kaksisuuntainen merkitys yksilön ja julkisen vallan välisessä suhteessa. Oikeusnormilla voidaan säätää kansalaiselle velvollisuus maksaa veroa, mutta samanaikaisesti suojataan kansalaista suhteessa julkiseen valtaan siten, että lailla rajataan julkisen viranomaisen oikeutta puuttua verotuksella yksityisen kansalaisen taloudellisiin oloihin enempää kuin laki mahdollistaa.<sup>300</sup>

### 3.1.4 Normi ja viranomainen

Viranomaisen olemassaolo, tehtäväkenttä ja toiminta perustuu erilaisiin normistoihin. Tästä johtuen viranomaistoimintaa voi luonnehtia normisidonnaiseksi. Normien erilaisesta sitovuudesta johtuen viranomaisen liikkuma-ala ja omat toimintamahdollisuudet eroavat suhteessa eri normeihin. Toiset normit sitovat tiukasti viranomaisen toimintaa ja toiset normit antavat viranomaiselle harkintavalta osa normeista on luonteeltaan lähinnä ohjeellisia.

Hallinnon ja viranomaistoiminnan lakisääteisydestä ja hallinnon lainalaisuuden periaatteesta johtuen viranomaisen ja yksittäisen virkamiehen on tunnettava lainsäädäntö ja erityisesti viranomaisen toimintaa ohjaava normisto. Viranomaisen

---

<sup>298</sup> Laitinen 2002:143

<sup>299</sup> Lehtonen 1986:21

<sup>300</sup> Aer 2000:63-64 toteaa, että verolain edellytetään sisältävän säännökset verovelvollisuuden piiristä ja veron suuruuden perusteista siten, että niistä voidaan määrätä sidottua harkintaa käyttäen. Lisäksi verolaissa on säänneltävä verovelvollisen oikeusturvasta. Vero-oikeudessa oikeusvaltioperiaate saa merkityksen korostetun laillisuuden vaatimuksena, mikä suojaa kansalaisten taloudellista asemaa suhteessa julkista valtaa käyttäviin viranomaisiin.

tehtäväjaosto johtuen yksittäisen virkamiehen vastuu on riippuvainen asemasta organisaatiosta ja hänelle osoitetuista tehtävistä. Mitä korkeammalla virkahierarkiassa noustaan, niin sitä suurempi on vastualue, niin yksittäisen virkamiehen kuin viranomaisenkin osalta.

Viranomaistoiminnan luonteeseen kuuluu myös se, että viranomaisorganisaatiot ovat norminannon kohteena ja toisaalta ne itse antavat normeja joko alemmille viranomaisille tai kansalaisille. Viranomaisorganisaatio ohjaa omaa toimintaansa toimivaltuuksiansa puitteissa omalla norminannollaan. Piiri- ja paikallistason norminannossa ongelmaksi nousee norminannon yhdenmukaisuus valtakunnan eri osissa.

Viranomaisen oman toiminnan kannalta tarkasteltuna on pulmallista, jos viranomaisen itse suorittama ohjaus on ristiriidassa oikeusjärjestyksen taikka viranomaisen toimintaa ohjaavan norminannon kanssa. Perusteettomasti myönnettyä etuutta ei voida useinkaan peruuttaa ja ratkaisua tehtäessä kansalaiselle annettua ohjausta ei voida kovin kevein perustein sivuuttaa päätöksentekotilanteessa eritotenkaan silloin, kun ohjauksesta poikkeaminen aiheuttaisi suuria taloudellisia menetyksiä<sup>301</sup>.

Normien runsaus on niin viranomaistoiminnalle kuin yksittäiselle hallintoalamaiselle ongelmallinen asia. Määrän lisäksi normien tulkinta ja normien keskinäiset hierarkiasuhteet vaikeuttavat viranomaistoimintaa. Verotuksen alalla on todettu oikeuskäytännön olevan keskeisessä roolissa tuloverotusratkaisujen ohjauksessa ja osana koko tuloverotusjärjestelmän ohjausta.

Verotus ei ole ainoa hallinnon ala, jossa oikeuskäytännöllä on ollut suuri merkitys hallinnon toiminnan normittajana. Kunnallishallinnossa kuntien yleinen ja erityinen toimiala<sup>302</sup> ovat vuosien saatossa muotoutunut oikeuskäytännön, lainsäädännön ja kuntien omaehtoisen toiminnan kautta. Kunnallisen toimialan tietynlainen ”epävakaisuus” on johtanut siihen, että kuntasektorilla viranomaisorganisaatiot

---

<sup>301</sup> Puronen 2009:486 ja KHO 2003:21. Tapauksessa verotoimiston yksittäinen virkamies oli antanut suullisen neuvon aviopuolisolle heidän käydessään verotoimistossa kysymässä neuvon verotusasiassa. Myöhemmin neuvon antaminen verotoimiston taholta vahvistettiin. KHO katsoi sen perusteella, että yksittäisen virkamiehen antama ohjaus sitoi koko Verohallintoa. Tämän johdosta verovelvolliset saivat luottamuksensuojaa ja verotus toimitettiin puolisoille annetun neuvon mukaisesti.

<sup>302</sup> Hannus, Hallberg & Niemi 2009:52 ovat todenneet, että kunnan yleiseen ja erityiseen toimialaan kuuluvien asioiden piiri on ollut ja on tulevaisuudessakin jatkuvan muutoksen alaisena.

eivät ole aina etukäteen tienneet mikä tehtävä kuuluu kunnan yleiseen toimialaan ja mikä ei. Asian on usein selvinnyt valitusten johdosta annettujen hallintotuomioistuinten päätösten avulla. Tilanne muistuttaa verotuksen alalta tuttua lainaukkotilannetta. Ratkaisua tekevä viranomaisen soveltaa lain normia joko ensimmäistä kertaa uuden tyyppiseen ongelmaan taikka ratkaisun pohjaksi ei ole tarjolla soveltuuvaa oikeusnormia lainkaan.

Kaikesta normiohjauksesta huolimatta viranomaisen joutuu itse soveltamaan olemassa olevaa normistoa ja muodostamaan oman kantansa. Viranomaisen aluksi ottama kanta voi osoittautua ajan oloon virheelliseksi ja tämän johdosta viranomaisen on velvollinen muuttamaan kantaansa oikeusjärjestyksen mukaiseksi. Viranomaisen kannanmuutos perustuu usein myös lainsäädännön muuttumiseen.

Viranomaistoiminnan kannalta oikeuskäytännön kautta muodostuva norminanto on ajoittain ongelmallista. Yksittäistapauksen ratkaisun osalta ilmenee harvemmin epätietoisuutta siitä, mitä tuomioistuimen päätös merkitsee päätöksessä mainitun tai mainittujen asianosaisten osalta. Joskus voi ilmetä epäselvyyttä ja erimielisyyttä päätöksen soveltamisessa ja tämä voi johtaa jatkovalituksiin. Suurimmat ongelmat ilmenevät siinä, että miten päätöksen sisältämää normia voitaisiin soveltaa yleisesti ja kuinka oikeuden päätöksen sisältämän normin avulla kyettäisiin ohjaamaan hallinnon toimintaa ja norminantoa.

Viranomaisen yksittäistapaukseen kohdistuva norminanto tai yleinen ohjaus on ohjauksen kohteen näkökulmasta tarkasteltuna luonteeltaan jonkinasteista ”lainsäädäntöä”. Tästä johtuen olisi suotavaa, että kansalaisia kohdeltaisiin mahdollisimman yhdenmukaisesti ja että hallinnon toiminnallinen lopputulos olisi samanlainen samantyyppisissä asioissa koko maassa. Näin ei valitettavasti ole asianlaista. Julkisen hallinnon toiminnan lopputulos vaihtelee maan eri osissa samankaltaisissa asioissa. Tämä on osoitus siitä, että julkisen hallinnon norminanto ei ole yhdenmukaista koko maassa.

## 3.2 Normit ja organisaation ohjaus

### 3.2.1 *Organisaation käsitteestä*

Erialaisten tehtävien suorittamista varten on muodostettu organisaatioita, joidenka koko, tehtävät, rakenne ja ohjausjärjestelmä eroavat huomattavasti toisistaan. Organisaatioita voi ryhmitellä monella tavalla, yksi tapa on ryhmitellä ne organisaatioiden suorittamien tehtävien mukaan. Tällä tavoin organisaatiot voidaan ryhmitellä julkisia tehtäviä suorittaviin viranomaisorganisaatioihin ja ei-julkisia tehtäviä

suorittaviin organisaatioihin, joita ovat esimerkiksi yritykset, yhdistykset ja muut vapaat yhteenliittymät.

Organisaatioissa on jäseninä erilaisia ihmisiä ja yksittäiset ihmiset ovat useiden organisaatioiden jäseniä. Organisaatioiden toiminnalle on ominaista, että jäsenistö vaihtuu<sup>303</sup>. Organisaatio voi olla useita satoja vuosia vanha ja suhteessa ihmisen ikään organisaatio voi olla lähes ikuinen, koska organisaation toiminta ei ole sidoksissa tiettyihin ihmisiin, vaan organisaation jäsenet ovat korvattavissa.

Organisaation jäsenyys erottaa ihmiset organisaation ympäristöstä. Organisaatiot tuntuvat vetävän puoleensa arvo- ja ajatusmaailmaltaan samankaltaisia ihmisiä. Tämä on havaittavissa ensisijaisesti rekrytointilanteissa, joissa tietynkaltaisen arvomaailman edustajat ovat muita vahvemmassa asemassa. Samankaltaisen arvomaailman omaavien työntekijöiden rekrytointi vahvistaa organisaatioissa vallitsevaa valtakulttuuria<sup>304</sup>. Organisaatioiden henkilöstörakenne on perinteisesti ollut Suomessa homogeeninen ja yhtenäisen kulttuurillisen maailmankuvan omaavaa. Henkilöstön yhtenäinen koostumus tuo toimintaan ennustettavuutta ja vakautta – on yleensä helppoa tehdä yhteistyötä samalla tavalla ajattelevien ja toimivien ihmisten kanssa. Yhdenmukaisuuden kääntöpuoli on kuitenkin riski kapea-alaisesta ja yksipuolisesta maailmankuvasta ja suhteellisen heikko kyky sietää erilaisuutta.<sup>305</sup>

Pienessä organisaatiossa jäsenet tuntevat toisensa ja tästä johtuen yhteenkuuluvaisuuden tunne on yleensä voimakkaampi kuin suurten tai useilla paikkakunnilla toimivien organisaation jäsenillä. Toistensa kanssa välittömässä vuorovaikutuksessa olevien ihmisten johtaminen on erilaista kuin maantieteellisesti hajallaan olevan organisaation jäsenten johtaminen.

Monet organisaatiot (yritykset, yhdistykset ja hallintoviranomaiset) toimivat useilla paikkakunnilla. Tästä johtuen on perusteltua kysyä, muodostaako kokonaisuus yhden organisaation vai ovatko eri paikkakunnilla toimivat kokonaisuuden osat itse asiassa omia organisaatioitaan?

---

<sup>303</sup> Ahrne & Papakostas 2002:15-18

<sup>304</sup> Kauppi 2001:37

<sup>305</sup> Lämsä & Hautala 2004:30

Kysymykseen on saatavissa erityyppisiä vastauksia riippuen kulloisestakin tarkastelunäkökulmasta. Perinteisen organisaatio-opin keinoin kysymys voidaan ratkaista organisaatiokaavion avulla. Organisaatiokaaviosta ilmenee organisaation muodollinen rakenne eli sen perusteella on pääteltävissä, mitkä yksiköt ja henkilöt kuuluvat organisaatioon<sup>306</sup>. Näin ajatellen kysymykseen vastaaminen on varsin helppoa. Organisaatiokaavioon kuuluvat osat muodostavat yhden organisaation. Organisaatiokaavioon perehtyminen ei yksin riitä antamaan vastausta siihen, miten organisaatio todella toimii. Organisaatiokaavio antaa pikemminkin vastauksen siihen, miten organisaation otaksutaan toimivan tai kuinka sen pitäisi toimia. Käytännön tutustuminen organisaation tai organisaatioiden toimintaan syventää useimmiten tietämystä organisaatioiden toiminnasta. Organisaatiokaavioiden avulla on esimerkiksi vaikeata päätellä esimies ja alaissuhteiden luonnetta eri organisaatioissa.

Jos vastausta haetaan samaan kysymykseen organisaatiokulttuurin käsitteen kautta, niin edellä kuvatun vastausvaihtoehdon harmonia rikkoontuu. Organisaation alkuvaiheessa saattaa olla yksi yhtenäinen kulttuuri, mutta organisaation koon kasvaessa ja organisaation toimintojen hajaantuessa useisiin osastoihin ja toimipisteisiin syntyy työyhteisökohtaisia alakulttuureita. Kulttuureja on jokaisella hierarkkisella tasolla, organisaation osien ja toimipisteiden kulttuureista tulee sisäkkäisiä kulttuureja, joilla on yhteisiä ja erilaisia piirteitä. Osakulttuurit eroavat usein organisaation yläkulttuurista ja organisaation muista osakulttuureista.<sup>307</sup>

Laajentuvilla organisaatioilla on taipumus siirtää omaa toimintamalliaan ja kulttuuriaan uusiin osaorganisaatioihin. Kansainvälisesti toimivat yritykset pyrkivät yleensä mahdollisimman yhdenmukaiseen yrityskulttuuriin eri toimipisteissään, jolloin henkilökuntaa voidaan tarvittaessa siirtää paikasta toiseen ja eri valtioissa toimivien yksiköiden keskinäinen kommunikointi ja niiden johtaminen helpottuu. Muutosta toteutetaan usein valitsemalla englantia yhteiseksi kieleksi ja tämän lisäksi toimintatavat samankaltaistetaan mahdollisimman pitkälle<sup>308</sup>. Kansainvälisen organisaation valtakulttuuri voi erota huomattavasti paikallisista osakulttuureista. Esimerkiksi johtajilla on Yhdysvalloissa huomattavasti enemmän valtaa kuin Suomessa ja henkilöstön väliset suhteet toimivat toisin kuin Suomessa<sup>309</sup>.

---

<sup>306</sup> Sjöstrand 1987:148-150

<sup>307</sup> Virkkunen ym. 1986:105-106; Kauppi 2001:37-40; Schein 2001:28-41;

<sup>308</sup> Hoppu & Hoppu 2007:24

<sup>309</sup> Öster 2009:26-27

### 3.2.2 *Organisaation normiohjauksesta*

Organisaatiolla on aina toimintaympäristö, jonka kanssa se on vuorovaikutuksessa ja organisaatio on ympäristönsä osa, eräänlainen ympäristönsä alajärjestelmä. Organisaatio on riippuvainen ympäristöstään. Menestyäkseen organisaation on opittava sopeuttamaan sisäiset suhteensa mahdollisimman saumattomasti ympäristön kanssa<sup>310</sup>. Organisaatio tarvitsee myös tietoa ympäristötekijöistä, jotka voivat vaikuttaa yksikön toimintaan. Organisaatio on kiinnostunut ympäristönsä muutoksista, koska muutokset saattavat aiheuttaa tarvetta yksikön oman toiminnan muutokseen<sup>311</sup>. Organisaatioiden toimintaympäristö sisältää paineita, jotka synnyttävät uusia oppimistarpeita<sup>312</sup>. Organisaation muutokset saattavat synnyttää organisaation ulospäin suuntautuneiden jäsenten keskuudessa ”kapinallisen vastakulttuurin”, joka ryhtyy murentamaan ryhmäkulttuurin eheyttä<sup>313</sup>. Toisaalta organisaation kulttuuri ei ole puolustuskyvytön suhteessa ympäristöönsä nähden. Organisaation kulttuuri kehittyi sulauttamalla itseensä aineksia, jotka soveltuvat kulttuuriin ja toimivat kulttuurissa parhaiten<sup>314</sup>.

Verohallinnon eri paikkakunnilla toimivilla veroimistoilla ja näiden toimipisteillä on erilaisia toimintaympäristöjä ja erilaiset toimintaympäristöt vaikuttavat eri tavoin eri toimipisteiden toimintaan. Valtion hallintoon kuuluvan veroimiston on sovittava toimintansa siten, että toimisto toiminta sopeutuu ympäristöön niin hyvin, ettei laajamittaisia konflikteja synny. Toisaalta paikallistoimiston toimintatapa ja -kulttuuri ei saa liiaksi poiketa Verohallinnon kulttuurista. Pienet paikalliset joustot ovat hyväksyttäviä mutta liiallinen jousto ympäristön vaatimusten suuntaan johtaa konfliktiin Verohallinnon valtakulttuurin kanssa tai pahimmillaan jopa Suomessa voimassa olevan lainsäädännön kanssa.

Virallinen organisaatiokaavio antaa yleiskuvan organisaation eri yksiköistä ja ihmisten sijoittelusta eri organisaation yksiköihin. Organisaatiokaavio pyrkii antamaan yleiskuvan myös organisaatio ohjaussuhteista ja organisaation eri osien välisistä vuorovaikutussuhteista.<sup>315</sup> Virallinen organisaatiokaavio ei kerro kaikkea toimintayksikön pysyvistä ohjaussuhteista. Organisaatio koostuu yli organi-

---

<sup>310</sup> Abrahamsson & Andersen 2000:190-195

<sup>311</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:104-105

<sup>312</sup> Lämsä & Hautala 2004:191

<sup>313</sup> Schein 1991:279

<sup>314</sup> Schein 1991:283

<sup>315</sup> Sjöstrand 1987:148



saatioyksiköiden ulottuvista osasysteemeistä<sup>316</sup>. Organisaatiossa on ns. epävirallinen organisaatio, joka ohjaa organisaation toimintaa eri tavoin. Tällaisia ohjausmuotoja ovat esimerkiksi rinnakkaisten toimintayksiköiden jäsenten keskinäinen epävirallinen yhteydenpito erilaisia asioita käsiteltäessä, mikä useimmiten tapahtuu täysin riippumattomasti lainsäädännöstä tai siihen verrattavista ohjaussäännöistä. Organisaation menestykseäs johtaminen ei ole mahdollista kovin pitkään, jos tavoitteet, arvot ja menetelmät ovat ristiriidassa epävirallisen organisaation tavoitteiden ja arvojen kanssa.<sup>317</sup> Kunkin toimintayksikön sosiaalisen järjestelmän toimintaan liittyvä kirjoittamaton säännöstö ja tapakulttuuri muodostavat erään keskeisen epävirallisen ohjauksen muodon<sup>318</sup>. Organisaation kulttuurin olemuksen ymmärtäminen on välttämätöntä organisaation johtamiselle. Kulttuuriakin voidaan kehittää ja usein se on välttämätöntä aiottujen muutosten läpiviemiseksi.<sup>319</sup>

Organisaatioiden toimintaan liittyvät keskeisesti organisaatioiden arvot. Julkisissa organisaatioissa organisaatioarvot ovat historiallisen kehityksen tulosta ja organisaatioarvot ovat selitettävissä hallintokulttuurin muutoksen kautta. Julkisten organisaatioiden arvot eivät ole yhtenäinen kokonaisuus, vaan julkisten organisaatioiden arvot perustuvat organisaatiotyyppihin ja julkisten organisaatioiden suuri määrä Suomessa luo suhteellisen kirjavan eettisen perustan joskin yhtäläisyyksiäkin löytyy<sup>320</sup>. Eri organisaatiotyyppien arvojen ja organisaatiokulttuurien erilaisuus vaikeuttaa julkisen hallinnon valtakunnantasoista ohjausta ja organisaatioiden uudelleen muotoilussa olisi syytä ottaa huomioon eri organisaatioiden sisältämien arvojen ja organisaatiokulttuurien erilaisuus. Kuitenkin on syytä korostaa sitä, että samalla hallinnonalalla toimivien organisaatioiden arvot ovat yhtäläisempiä kuin eri hallinnonaloilla toimivien organisaatioiden arvot.

Virallisten organisaatiokaavioiden välittämästä käsityksestä huolimatta on merkille pantavaa, että organisaation ohjaus ei ole yksisuuntaista, vaan alemman tason toimintayksiköt voivat informaatiota välittämällä ohjata myös epävirallisesti ylemmän tason toimintayksiköitä. Vastaavalla tavalla alainen voi ohjata esimiestään.

---

<sup>316</sup> Routamaa 1976:37

<sup>317</sup> Ahrne & Hedström 1999:38-39

<sup>318</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:100

<sup>319</sup> Vrkkunen ym. 1986:105-106

<sup>320</sup> Salminen & Ikola-Norrbacka 2009:113-114

Organisaatiotasojen määrä ja organisaation muoto vaikuttavat organisaation eri osien välisiin suhteisiin, henkilöstön rakenteeseen, tehokkuuteen ja ohjausjärjestelmän rakenteeseen. Julkisen hallinnon organisaatioissa on pyritty vähentämään ristikkäisohjausta muodostamalla julkiset organisaatiot hierarkkiseksi sektoriorganisaatioiksi siten, että sektorien välinen yhteistyö oli jopa kiellettyä tai vähintään ei toivottavaa. Järjestelmän syntyyn on myös osin vaikuttanut se, että julkisessa hallinnossa ovat monet asiat salaisia muille kuin asianosaisille.<sup>321</sup> Asioiden salaisuus ja organisaation muoto vaikuttavat epävirallisen organisaation toimintaan. Sellaisia asioita, joita ei voi paljastaa edes läheisille työtovereille, ei yleensä paljasteta kenellekään muulle.

Organisaation ohjaussäännöt<sup>322</sup> voidaan jakaa pysyväisohjaussääntöihin ja kertaohjausimpulsseihin. Pysyväisohjaussäännöt ohjaavat organisaatiota jatkuvasti ja vaikuttavat sen käyttäytymiseen siihen saakka, kunnes ne poistetaan tai korvataan uusilla pysyväissäännöillä. Kertaohjausimpulsit ovat kertaluontoisia ja ne on tarkoitettu vaikuttamaan tietyn asiaryhmän käsittelyyn. Julkisen hallinnon piirissä toimivien organisaatioiden pysyväisohjausta sääntelevät normit voi jakaa lainsäädäntöön, virallisiin ohjaussääntöihin ja epävirallisiin ohjaussääntöihin. Lainsäädäntö on organisaation toiminnan ohjauksen kannalta pakottava ohjauslähde, sillä julkisessa hallinnossa on lähdettävä siitä, että organisaation toiminnan on tapahduttava lainsäädännön asettamien pysyväisohjaussääntöjen mukaisesti, mikäli tarvittava lainsäädäntö on olemassa<sup>323</sup>.

Pysyväisluonteisia virallisia ohjaussääntöjä voivat olla esimerkiksi organisaatiota koskevat asetukset, ministeriön päätökset, työjärjestykset, tulo- ja menoarvion laadinta- ja soveltamisohjeet. Ohjausmalliajattelua noudattaen julkisen hallinnon pysyväisluontoiset viralliset ohjaussäännöt voidaan jakaa kolmeen pääluokkaan: toimintapolitiikkaa koskeviin ohjaussääntöihin, toimintaperiaatteita koskeviin ohjaussääntöihin ja toiminnan resursseja koskeviin ohjaussääntöihin.<sup>324</sup>

Toimintapolitiikka koostuu organisaatioyksikön toiminnan suuntaamista koskevista pysyväissäännöistä. Toimintapolitiikassa on kyse erilaisten pitkän ja keski-

---

<sup>321</sup> Huttunen 1994:30-31

<sup>322</sup> Seppänen 2010:58 toteaa, että organisaatiolla on oma lainsäädäntönsä, jokaisella oma ja erillainen. Suuryritysten säännöistä saisi helposti kokoon lakikirjan paksuisen pökalään.

<sup>323</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:83; Kulla 2003:17-29; Mäenpää 2003:99-111

<sup>324</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:82; Kulla 2003:17-29; Mäenpää 2003:99-111

pitkän aikavälin suunnitelmista ja ohjelmista. Tärkein julkista hallintoa koskeva ohjelma on hallitusohjelma, jossa vahvistetaan kunkin hallituksen tärkeimmät kehittämiskohteet. Hallitusohjelma ohjaa kaikkia alemman tason toimintayksiköitä toiminnan suuntaamisessa. Hallinnonalan strategisen tason toimintayksiköiden tehtävänä on oman hallinnonalan lainsäädännön kehittäminen ja oman hallinnonalan toimintapolitiikan täsmentäminen. Toimintapolitiikan johdon tarkoituksena on ohjata yksiköiden johdon ratkaisuja toistuvissa tilanteissa<sup>325</sup>.

Toimintaperiaatteissa on kyse pysyväisluonteisista toimintasäännöistä, jotka ohjaavat menettelytapojen, tavoitteiden sekä osatavoitteiden asettamista ja valintaa. Toimintaperiaatteet ovat varsin pitkälle lainsäädäntöön perustuvien säännösten määrittämiä. Toimintaperiaatteita voidaan kussakin toimintayksikössä täsmentää nimenomaan toimintapolitiikan mukaisesti.<sup>326</sup>

Organisaatiosäännöt ovat eräs tärkeä osa organisaation toimintaresursseihin liittyvistä ohjausperiaatteista. Organisaatiosäännöt ohjaavat käyttäytymistä toimintayksiköissä sekä ilmoittavat kunkin yksikön tietynhetkiset tehtävät ja toimivallan. Organisaatiosäännöt ilmoittavat minkälaisissa rakenteissa ja minkälaisia rakennejärjestelyjä käyttäen toimintapolitiikka voidaan toteuttaa. Organisaatiosäännöt kuvaavat organisaation virallista rakennetta ja virallisia ohjaussuhteita.<sup>327</sup>

Organisaation ohjauksessa on informaatiovirtojen käsittelyllä keskeinen sija. Virallisen informaation lisäksi organisaatiossa liikkuu huomattava määrä epävirallista informaatiota, joka voi olla sisällöltään ja tavoitteeltaan virallisen organisaation tavoitteiden vastaista.<sup>328</sup> Toiminnan kohdentamisen ja organisaation toiminnan valvonnan kannalta on ensisijaisen tärkeätä, että organisaation valvontainformaatio on mahdollisimman totuudenmukaista<sup>329</sup>. Jos ohjauksen perusteena olevat tiedot ovat väärinä tai tietoisesti vääristettyjä, niin ohjausjärjestelmäkin toimii väärin perustein.

Organisaatioihin kehittyvät rutiineja, jotka ohjaavat jäsenten toimintaa. Ohjausvaikutus on ollut jopa niin tehokasta, että on alettu puhua organisaation muistista. Organisaation toiminta on sidoksissa omaan historiaansa ja rutiinien muuttaminen

---

<sup>325</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:83-84

<sup>326</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:85-86

<sup>327</sup> Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983:86-99

<sup>328</sup> Lämsä & Hautala 2004:122-123

<sup>329</sup> Salminen & Niskanen 1996:33-34

voi vaarantaa koko organisaation toiminnan.<sup>330</sup> On mahdollista, että organisaatio toimii saamastaan uudesta ohjeistuksesta huolimatta joko täysin tai osittain vanhojen rutiinien mukaisesti. Verotukseen sovellettuna tämä voisi merkitä esimerkiksi sitä, että verovalmistelussa toimitaan vanhojen rutiinien mukaisesti siitä huolimatta, että hallinto on saanut uutta ohjeistusta, joka on ristiriidassa vanhan ohjeistuksen kanssa.

### 3.2.3 *Viranomaisorganisaation ohjaukseen liittyviä erityispiirteitä*

Julkisia tehtäviä suorittavilla organisaatioilla ei ole suoranaista riippuvuutta markkinoista samalla tavoin kuin yritysorganisaatioilla. Yhtäläistä kaikille organisaatioille on se, että ne tarvitsevat varoja toimintansa käynnissä pitämiseen. Julkisen vallan rahoitusmahdollisuudet eivät ole rajattomat ja tästä johtuen julkisia tehtäviä suorittavat organisaatiot joutuvat toimimaan mahdollisimman tehokkaasti. Organisaatorakenteen muutokset ja siirtyminen tulosohjaukseen on nähty keinoina parantaa virastojen palvelukykyä ja tuottavuutta<sup>331</sup>. Suomessa 1900-luvun loppupuolella ja 2000-luvulla toteutetuissa organisaatiouudistuksissa julkisia tehtäviä suorittavien palvelupisteiden määrä on pienentynyt: Tätä suuntausta ovat toteuttaneet esimerkiksi Kela ja Verohallinto. Kuntapuolella kuntien yhdistyminen harventaa ajan oloon palvelupisteiden joukkoa. Julkisten organisaatioiden tuottavuus voi toteutettujen toimenpiteiden johdosta parantua, mutta palvelukyvyyn parantuminen ei ole itsestään selvyys ainakaan niiden henkilöiden mielestä, jotka joutuvat tekemään entistä pidempiä asiointimatkoja

Avoimuus on keskeinen kysymys organisaatiossa ja organisaation avoimuus perustuu organisaation ja ympäristön vuorovaikutukseen. Julkisen hallinnon avoimuus on läpinäkyvyyttä, julkisuutta ja tiedottamista. Avoin hallinto kuuntelee kuntalaisia ja julkinen päätöksenteko on vapaata arvostelulle<sup>332</sup>. Julkinen hallinto ei voi muokata toimintaansa yksinomaan kansalaispalautteen perusteella, sillä laissa säädetyt viranomaistehtävät on hallintokoneiston suoritettava riippumatta siitä, mitä ympäristö toiminnasta ajattelee. Yleisesti voidaan kuitenkin todeta, että ympäristön antama palaute on eräs keskeinen ohjausjärjestelmän osa, sillä hallin-

---

<sup>330</sup> Nygaard, Norus & Kristensen 2002: 56-62

<sup>331</sup> Kuusikko 2000:94

<sup>332</sup> Salminen & Ikola-Norrbacka 2009:62

tokoneiston päätöksistä tehdyt valitukset aikaansaavat tuomioistuinpäätöksiä, joiden avulla hallintokoneisto voi tarkastella toimintansa lainmukaisuutta<sup>333</sup>.

Kummallakin hallinto-oikeussuhteen osapuolella on periaatteessa vain ne oikeudet ja velvollisuudet, jotka perustuvat asiaa koskevaan lainsäädäntöön. Oikeussuhde voi olla epäsymmetrinen siten, että toisella osapuolella on enemmän oikeuksia tai velvoitteita kuin toisella. Erityisesti hallinnollista sääntelyä koskeva lainsäädäntö perustaa viranomaiselle usein toimivallan julkisen vallan käyttöön. Siihen sisältyy oikeus yksipuoliseen velvoitteiden ja rajoitusten asettamiseen sovellettavan lainsäädännön rajoissa. Toisaalta hyvinvointivaltion lainsäädäntö määrittelee kansalaisille enimmäkseen etuja tai oikeuksia ja viranomaiselle vastaavasti niiden toteuttamista koskevia velvoitteita.<sup>334</sup>

Työ- ja virkatehtävien hoidon kannalta ongelmalliseksi muodostu tilanne silloin, jos työntekijä tai viranhaltija kokee työnantajaorganisaation tavoitteet toissijaisiksi suhteessa jonkun muun organisaation tavoitteiden kanssa. Tällöin on tarjolla vaara, että työntekijä tai virkamies toimii vastoin työnantajaorganisaation tavoitteita. Yleensä näin ei ole asia sillä työorganisaatioille on tyypillistä, että organisaation jäsenet ovat lojaaleja organisaatiolle sekä sen tavoitteille ja arvostuksille. Organisaation jäsenen lojaliteetti organisaatiota kohtaan kehittyy ja vahvistuu ajan myötä.<sup>335</sup>

Virkamiesten oman hyödyn tavoittelu voi aiheuttaa kielteisiä seurauksia organisaatiossa. Omaa etuaan tavoitteleva alainen raportoii esimiehilleen onnistumisiansa ja peittelee epäonnistumisiansa mahdollisen rangaistuksen pelosta. Uraputkeen tähtäävät virkamiehet saattavat pyrkiä mielistelemään esimiehiään edistääkseen omaa virkauraansa. Tällainen informaation vääristäminen vähentää virkamieheen kohdistuvaa kontrollia ja luo epärealistisia odotuksia. Tämän johdosta byrokraattinen organisaatio muuttuu häiriöherkäksi ja kömpelöksi. Koska organisaation johdon käsitys organisaation todellisesta toiminnasta ja vaikeuksista hämärtyy, niin sen kyky sopeutua ympäristöstä aiheutuviin muutoksiin heikkenee.<sup>336</sup>

---

<sup>333</sup> Mäenpää 2003:1-2

<sup>334</sup> Mäenpää 2003:187

<sup>335</sup> Trollestad 2000:177-178

<sup>336</sup> Vasu, Stewart & Garson 1990:158-160; Salminen & Niskanen 1996:33

Menestyksenkäs organisaation johtaminen edellyttää sitä, että organisaation johdon on tiedettävä, miten organisaatio toimii ja mikä on organisaation ja ympäristön todellinen tila. Väärin valvontatietojen varaan ei voi rakentaa menestyksellistä organisaation ohjaus- ja johtamistoimintaa.

## 4 ERILLISET TULOVEROTUSJÄRJESTELMÄT

### 4.1 Kuntien oma verotusjärjestelmä

#### 4.1.1 Kunnallisverotuksen organisaation synty ja kehitys

Verotuksen toimittaminen on ollut osa paikallishallintoa, jolle on ollut ominaista jo 1100-luvulta lähtien, että paikalliset asukkaat ottivat osaa hallintotehtävien suorittamiseen. Keskiajalla kunnallisverotuksen toimitti kaupungeissa neuvosto käyttäen apunaan kaupunkilaisten edustajia. Myöhemmin järjestelmä kehittyi siten, että porvaristo valitsi maistraatin läsnä ollessa ja valvonnassa taksoituksen toimittamista varten kaupungin taksoitusmiehet. Valantehneiden taksoitusmiesten tuli oman harkintansa mukaan arvioida ja määrätä, mitä kukin oli velvollinen maksamaan veroa. Itse taksoitus oli toimitettava joko maaherran tai maistraatin valvonnan alaisena<sup>337</sup>.

Kunnallisverotuksen organisaatio kehitettiin 1900-luvulla Suomessa siten, että taksoituksen kunnassa toimitti taksoituslautakunta, joka oli lakisääteinen kunnallinen lautakunta. Kunnanvaltuusto valitsi vuosittain taksoituslautakunnan jäsenet ja varajäsenet. Maalaiskunnissa valtuustolla oli mahdollisuus päättää, että kunnanhallitus toimi taksoituslautakuntana. Tällöin oli valittava kunnanhallitukseen lisäjäseniä taksoitusta toimittamaan<sup>338</sup>.

Kaupungeissa ja kauppaloissa oli aina valittava erillinen taksoituslautakunta. Kaupungin- tai kauppalanvaltuusto valitsi taksoituslautakunnan jäsenet. Vaalikelpoisia taksoituslautakuntaan olivat kunnassa äänioikeutetut kuntalaiset. Taksoituslautakunnan jäseniä valittaessa oli otettava huomioon se, että taksoituslautakunnan jäsenten oli edustettava eri verovelvollispiirejä. Jäsenissä tuli olla edustettuina kiinteistön- ja maanomistajat, elinkeinonharjoittajia ja muut kunnan jäsenet<sup>339</sup>. Taksoituslautakunnan jäsenien valinnassa ei siten riittänyt tavanomainen

---

<sup>337</sup> Komiteamietintö 1984:5

<sup>338</sup> Rekola 1955:166-167

<sup>339</sup> Rekola 1955:167

poliittinen edustavuus. Tältä osin taksoituslautakunta poikkesi muista kunnallisista lautakunnista.

Taksoituslautakunta saattoi jakaantua osastoihin. Osasto oli maalaiskunnassa päätösvaltainen, kun saapuvilla oli vähintään viisi jäsentä. Kaupungeissa ja kauppalloissa vaadittiin päätösvaltaisuuden kolmen jäsenen läsnäolo. Osasto voi tehdä päätöksen verovelvollisen taksoituksesta ainoastaan silloin, kun jäsenet olivat yksimielisiä. Erimielisyyden vallitessa asia oli siirrettävä koko lautakunnan ratkaistavaksi. Tällä tavoin turvattiin yhdenmukaisuutta verotuksessa.

Taksoituslautakunnalla oli mahdollisuus valita keskuudestaan yhden tai useampia jaostoja suorittamaan taksoituksen valmistelua. Jaoston jäsenmäärään taksoituslautakunta saattoi vapaasti valita. Jaosto ei voinut tehdä lopullisia päätöksiä, vaan kaikki sen valmistelemaat asiat oli käsiteltävä koko lautakunnan kokouksissa<sup>340</sup>. Tällä tavoin luottamushenkilöt toimivat verovalmistelijoina ja lautakunnan kokouksessa päätöksentekijöinä itse valmistelemissaan asioissa.

Taksoitukseen sai hakea muutosta tutkijalautakunnalta seitsemän päivän kuluessa taksoituksen julkipanon päättymisestä lukien. Maalaiskunnassa valtuustolla oli mahdollisuus päättää, että se itse käsitteli taksoituksesta tehdyt muistutukset. Muussa tapauksessa valtuuston oli valittava tutkijalautakunta. Tutkijalautakunnan jäsenistä oli oltava ¼ taksoituslautakunnan jäseniä<sup>341</sup>.

Kaupungeissa ja kauppalloissa oli oltava aina erillinen tutkijalautakunta. Tutkijalautakunnassa puheenjohtajana oli kaupungeissa pormestari. Kaupungeissa oli ¼ jäsenistä maistraatin jäseniä ja kauppalloissa oli sama määrä järjestäsoikeuden jäseniä. Puolet tutkijalautakunnan jäsenistä oli valtuuston valitsemia ja ¼ oli taksoituslautakunnan jäseniä<sup>342</sup>.

Taksoituslautakunnan jäsenten mukana oloa tutkijalautakunnassa perusteltiin sillä, että näin haluttiin turvata tiedon välittyminen taksoituslautakunnan ratkaisukäytännöstä ja arvostusperusteista. Tällä tavoin minimoitiin sitä vaaraa, että tutkijalautakunnan ja taksoituslautakunnan ratkaisukäytännöt poikkeavat toisistaan puutteellisen tiedonkulun johdosta. Järjestelmä takasi myös sen, että tutkijalauta-

---

<sup>340</sup> Rekola 1955:168

<sup>341</sup> Rekola:1955:166-168

<sup>342</sup> Rekola 1955:166-168



kunta ei ollut pelkästään verovelvollisten esittämän informaation varassa, koska verotusta toimittaneen organisaation jäseniä oli paikalla kertomassa perusteita, miten verotusta oli taksoituslautakunnassa tapana toimittaa.

Kaupungeissa ja kauppaloissa lainoppineiden jäsenten mukanaolo toi tutkijalautakuntien toimintaan tuomioistuinmaisuuksia. Otaksuttavaa on, että virassa olevien tuomarien mukanaolo tutkijalautakunnassa kohotti lautakunnan arvovaltaa kunta-laisten silmissä. Jäsenistön tietotaitotason perusteella arvioiden kaupunkien ja kauppaloitten tutkijalautakunta muistutti selkeästi enemmän riippumatonta muutoksenhakuelintä verrattaessa sitä maalaiskuntien vastaavaan toimielimeen. Maalaiskuntien järjestelmän puolustukseksi on kuitenkin sanottava, että niiden tutkijalautakuntajärjestelmä edusti kansan itseverotusoikeuskäsityksen mukaista puhdasta luottamusmiesshallintoa. Maalaiskunnissa peruskuntalaiset verottivat toisiaan ilman koulutetun virkamiehistön tukea.

Tutkijalautakunnan päätöksiin tyytymätön sai maalaiskunnassa hakea muutosta 30 vuorokauden aikana päätöksen tekemisestä. Kaupungeissa ja kauppaloissa 30 vuorokauden valitusaika laskettiin siitä lähtien, kun tutkijalautakunnan päätös oli asetettu nähtäväksi. Valitus oli tehtävä kirjallisesti. Valituksen käsitteli lääninhallitus. Valituksen johdosta varattiin joko tutkijalautakunnalle tai kunnanhallitukselle tilaisuus vastineen antoon.

Verovelvollisella oli mahdollisuus tehdä perustevalitus, jos hän katsoi, että taksoitus oli toimitettu lainvastaisella perusteella. Perustevalitus oli tehtävä sen läänin lääninhallitukselle, jonka toimialueella lainvastainen taksoitus oli tapahtunut. Perustevalituksen tekemiselle ei oltu säädetty määräaika, joten rajoituksena oli vain maksetun veron takaisin vaatimista koskeva 10 vuoden vanhentumisaika. Rajanveto perustevalituksen ja säännönmukaisen valituksen välillä aiheutti ongelmia ja perustevalitusjärjestelmä korvasi osittain lyhyttä valitusaikaa, joka tutkijalautakunnan päätöksistä oli lääninhallitukseen<sup>343</sup>.

Lääninhallituksen päätökseen tyytymättömällä valittajalla oli oikeus hakea muutosta päätökseen valittamalla korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Valitus oli tehtävä 30 päivän kuluessa siitä, kun valittaja sai tiedon lääninhallituksen päätöksestä. Vuoteen 1968 saakka veroista sai valittaa rajoituksetta korkeimpaan hallinto-

---

<sup>343</sup> Rekola 1955:204-209

oikeuteen<sup>344</sup>, joten kuntalaisilla oli runsaasti mahdollisuuksia muutoksenhakuun. Alhainen koulutustaso ja asiantuntevien avustajien puute todennäköisesti rajoitti kunnallisverotusta koskevaa valitustulvaa.

Kunnallisverojärjestelmän erikoisuuksiin kuului se, että yksittäinen kunnassa verovelvollinen henkilö saattoi vaatia koko taksoitusta kumottavaksi. Lääninhallitus saattoi kumota koko taksoituksen, jos siihen katsottiin olevan perusteita taksoituksessa tapahtuneen oleellisen virheen vuoksi. Taksoituksen kumoamiseen oikeuttavaksi perusteeksi riitti vain sellainen kunnan taksoituksessa yleisesti sovellettu virheellinen menettely, josta on ollut seurauksena tiettyjen veronmaksajaryhmien äyrimäärän jääminen laillista pienemmäksi<sup>345</sup>.

Yleisin syy taksoituksen kumoamiseen oli siinä, että maataloudenharjoittajien oman ja perheenjäsenten työn arvot sekä heidän asuntoetunsa oli kunnassa määrätty liian alhaisiksi. Tällöin verorasitus muodostui liian alhaiseksi ja tämä lisäsi kunnallisveron jakoveroluonteesta johtuen muiden veronsaajaryhmien verorasitusta<sup>346</sup>.

Taksoitus kumottiin, kun maatalouden hyväksi tehdyn työn ja perheenjäsenten työn arvot oli arvostettu niin alhaisiksi, että verorasitus jakaantui epätasaisesti. KHO 1950 II 274, KHO 1951 II 371, KHO 1951 II 431, KHO 1954 II 306

Koska taksoituksessa oli jäänyt taksoittamatta niin paljon taksoituksenalaisia tuloja, mm. hevosajotuloja ja maatalouden hyväksi tehtyjä raha-arvoja, että se oli vaikuttanut veroäyriin suuruuteen, taksoitus kumottiin. KHO 1954 II

Taksoituksen kumoamisvaatimuksella<sup>347</sup> yksittäinen kuntalainen saattoi valvoa suurten kuntalaisryhmien etua. Tämä oli yksi keino estää sitä, että yksipuolisesti

---

<sup>344</sup> Suviranta 1985:295

<sup>345</sup> Rekola 1955:210

<sup>346</sup> Rekola 1955:210

<sup>347</sup> Verotuslaissa (12.12.1958) verotuksen kumoamistraditio jatkui. Verotuslain 100 §:n mukaan korkein hallinto-oikeus voi kumota verotuksen, jos verotus oli toimitettu jonkin kunnan kohdalta olennaisesti väärin. Vaatimuksen kumoamisesta voivat tehdä valtionasiamies, kunnan-asiamies, kunnanhallitus tai kunnassa verotettu. Kumoaaminen voitiin tehdä koskien koko toimitettua verotusta tai osaa toimitetusta verotuksesta. Vaatimus oli jätettävä kirjallisena kolmenkymmenen päivän kuluessa verotoimiston. Valitus oli käsiteltävä kiireellisenä.

Kun verolautakunta ei ollut ottanut maatalouden harjoittajien v. 1968 tulona huomioon joulukuussa 1967 meijereihin viedystä maidosta maksettua hintaa, mikä suoritus oli tapahtunut

suuntautunut taksoituslautakunta ei kyennyt suosimaan perusteettomasti yhtä veronmaksajaryhmää muiden kustannuksella. Kaiken kaikkiaan taksoituksen kumoamisvaatimus edellytti tekijältään melkoista kansalaisrohkeutta, sillä etuja hankkinut väestöryhmä ei varmastikaan suhtautunut valituksentekijään positiivisesti. Yhden puolueen ja elinkeinon hallitsemisissa kunnissa valituskynnys oli erityisen korkea.

Kunnalla itsellään ei ollut valitusoikeutta taksoitus- tai tutkijalautakunnan päätöksiin<sup>348</sup>. Tämä johtui siitä, että kunnallisverotus oli kunnan viranomaisen suorittama hallintotoimintaa, jolla vahvistettiin kunkin verovelvollisen maksettavan kunnallisveron suuruus sekä järjestettiin tämän veron perintä<sup>349</sup>. Näin ollen kunta ei voinut valittaa oman hallintotoimintansa tuloksista. Kunnalla oli sen sijaan valitusoikeus lääninhallituksen päätöksistä, jos lääninhallitus oli alentanut taksoitusta tai kumonnut kunnan koko taksoituksen.

Kunnallislainsäädäntöön nojaavaa kunnallisverotusjärjestelmää on luonnehdittu amatöörimäiseksi. Näin oli varmasti laita ainakin pienempien kuntien osalta, joissa kunnallisverotus perustui luottamushenkilöiden työpanokseen. Toisaalta järjestelmää pidettiin kunnille edullisena tapana toimittaa kunnallisverotus. Jos kunnallisverotus olisi toimitettu virkamiestyönä, niin kustannukset olisivat olleet korkeammat kuin toteutetussa järjestelmässä<sup>350</sup>. Mahdollista myös on, että joka kunnassa ei olisi ollut saatavissa tehtävään sopivaa henkilöstöä, vaikka sellaista olisi etsittykin.

Suurimmissa kunnissa oli taksoitusta toimittamassa palkattua henkilöstöä. Suurimpiin kuntiin perustettiin taksoitustoimistoja, joiden johdossa oli taksoitussihteeri<sup>351</sup>. Suuremmissa kunnissa virkaa hoidettiin päätoimisesti, mutta pienemmissä kunnissa taksoitussihteerin virkaa hoidettiin sivutoimisesti. Esimerkkikuntana voidaan käyttää tässä yhteydessä Vaasan kaupunkia. Sen taksoitustoimessa työs-

---

maidon tuottajille vasta 1968, verolautakunnan edellä kerrotun virheellisen menettelyn katsottiin vaikuttaneen verorasituksen oikeudenmukaiseen jakaantumiseen kunnassa ja kunnassa toimitettu verotus kumottiin kokonaisuudessaan maatalouden harjoittajien kohdalla. KHO 1970 II 585

<sup>348</sup> Haapaniemi 2001:194 katsoo, että kunnalliseen itseverotukseen liittyi olennaisena piirteenä, ettei kunta voinut hakea muutosta asettamiensa taksoitusviranomaisten päätöksiin.

<sup>349</sup> Rekola 1955:3

<sup>350</sup> Koivukoski 1967:156

<sup>351</sup> Haapaniemi 2001:192

kenteli 1950-luvun lopussa päätoimisen taksoitussihteerin lisäksi 8-9 muuta viranhaltijaa<sup>352</sup>. Näihin aikoihin Vaasassa oli noin 40.000 asukasta, joten 4.000-5.000 asukasta kohden oli yksi viranhaltija ja on todennäköistä, että kunnallisten taksoitustoimistojen henkilöstön koko noudatti yleensä samaa suhdetta suhteessa kunnan väkilukuun.

Kuntien itse toimittaman kunnallisverotuksen etuihin laskettiin taksoituksen nopeus suhteessa valtion toimittamaan verotukseen. Vaasassa kunnallinen taksoitus valmistui 1950-luvun loppupuolella yleensä toukokuussa. Taksoituksen nopea valmistuminen helpotti kaupungin talouden hoitoa kyseisen talousarviovuoden aikana, koska mahdollisimman aikaisessa vaiheessa kyettiin saamaan selville suhteellisen tarkasti kunnallisverotuksen tuotto. Valtion verotus valmistui lokakuun loppupuolella. Muualla maassa tilanne oli samansuuntainen<sup>353</sup>. Jälkikäteen on vaikeata ottaa kantaa siihen, merkitsikö nopeus myös sitä, että verotus toimitettiin suurpiirteisesti. Jos näin oli, nopeuden hintana oli verotulojen menetys.

#### 4.1.2 *Kunnallisverolainsäädännön kehitys*

Kaupungeissa asuneet ja siellä kauppaa harjoittaneet henkilöt ovat joutuneet maksamaan ns. kyläveroja jo 1200-luvulta lähtien. Verotus toimitettiin verovelvollisen omaisuuden vuotuisen takseerauksen mukaan<sup>354</sup>. Kaupungeissa kunnallisverotusta on ilmennyt lähes yhtä kauan kuin kaupunkia on ollut olemassa. Veronmaksun lisäksi kiinteistöjä omistavat kaupunkilaiset ovat joutuneet suorittamaan palovartiointia yms. tehtäviä, koska palkattua henkilökuntaa ei juuri ollut.

Kunnallisverotuksen toimittamista maaseudulla alettiin säädellä vuonna 1865 (1865/4). Tällöin annettiin asetus Kunnanhallituksesta maalla. Siihen sisältyi normeja, joissa säädettiin kunnallisverotuksen perusteista. Asetuksessa ei määrätty verotusperusteista, vaan veroäyrit oli määrättävä verovelvolliselle ”yhteiskunnallisen tilansa ja varainsa suhteen”. Tämä antoi huomattavan paljon harkintavalttaa ja käytännössä verotusperusteet jäivät verotuksen toimittajan tehtäväksi<sup>355</sup>.

---

<sup>352</sup> Jaakko Mattilan haastattelu 21.3.1995

<sup>353</sup> Koivukoski 1967:156; Jaakko Mattilan haastattelu 21.3.1995

<sup>354</sup> Komiteamietintö 1984/28:5

<sup>355</sup> Komiteamietintö 1984/28:5

Verotuksesta muodostui epäyhtenäistä ja verotusmuodot vaihtelivat eri kunnissa. Uskelan kunta ei verottanut vaimoja, mutta sitä vastoin Pohjan kunta pani vaimolekin veron, koska isännän muuten täytyy pitää vaimon sijasta piikoja. Suomusalmella kunnan tarvitsemat varat taksoitettiin harkinnan mukaan. Euran kunnassa pantiin veroäyrit kylvön mukaan ja Pihtiputaalla verotukseen vaikutti verovelvollisen omistamien lehmien ja hevosten lukumäärä<sup>356</sup>. Tämän tyyppisen verotuksen toimittamista ohjasi paikallinen käytäntö, joka perustui paikalliseen päätöksentekoon ja perimätietoon. Jos normisto ei ollut kaikkien tiedossa, niin tämä saattoi aiheuttaa ongelmia verotuksen toimittajien ja verovelvollisten välillä. Näin saattoi olla asian laita erityisesti pitäjien raja-alueilla, joissa oli todennäköisesti kuulopuheisiin perustuvaa tietoa naapurikunnan verotusperusteista. Tällöin saattoi ilmetä epäselvyyttä siitä, mitä tarjolla olevista verotusvaihtoehdoista oli syytä noudattaa.

Kaupunkien kunnallisverotusta säänneltiin ensimmäisen kerran vuonna 1873, jolloin annettiin asetus kunnanhallituksesta kaupungeissa (8.12.1873/40 Kkuna). Asetus antoi edelleenkin varsin vapaat kädet verotuksen toimittajalle ja tästä johtuen kaupunkien kunnallisverotus oli epäyhtenäistä<sup>357</sup>. Tilanne korjaantui vuonna 1883 annetulla lainmuutoksella. Maalaiskuntien osalta vastaava lainmuutos toteutettiin vuonna 1898 (asetus maalaiskuntien kunnallishallinnosta 15.6.1898 Mku-na). Kunnallisverotuksessa siirryttiin tällöin poliittisesta harkinnasta pääsääntöisesti sidottuun hallintoharkintaan<sup>358</sup>.

Kunnallisverotusta ja valtion tuloverotusta säätelevän lainsäädännön muodollisesta erillisyydestä huolimatta, niiden sisältämät vähennysjärjestelmät olivat kehittyneet samantyyppisiksi. Erojakin toki löytyi, sillä toiset vähennykset; kuten leskeysvähennys, opintovähennys, kalliinpaikan vähennys ja kotiapulaisvähennys olivat vähennyskelpoisia ainoastaan valtionverotuksessa. Eräät vähennykset olivat vähennyskelpoisia molemmissa tuloverotusmuodoissa. Vaikka vähennys (esim. veronmaksukyvyyn alentumisvähennys) myönnettiin sekä valtion- että kunnallis-

---

<sup>356</sup> Wikström 1985:49 toteaa, että verotusjärjestelmä perustui esisijaisesti maan (manttaalin) verottamiseen. Jos verotulo ei ollut riittävä, niin manttaalin lisäksi saatettiin joissakin kunnissa verottaa manttaalin lisäksi tuloja ja Länsi-Suomessa noin 30 kuntaa käytti manttaalin lisäksi henkilöiden lukumäärää verotuksen perusteena. Wikström 1991:243

<sup>357</sup> Wikström 1985:55 lausuu, että säännöstö oli kuitenkin niin ylimalkainen, ettei siihen sisällynyt selvää kantaa siitä, oliko kysymys brutto- vai nettotulon verottamisesta. Käytäntö muodostui kirjavaksi. Sekä brutto- että nettotulon verotus oli käytössä. Verotuskäytäntö saattoi vaihdella samassa kunnassa vuodesta toiseen.

<sup>358</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 5-6

verotuksessa, niin laissa vähennettäväksi säädetty enimmäismäärä saattoi poiketa toisistaan. Vähennysjärjestelmät olivat vuorovaikutuksessa keskenään. Tästä esi-merkkinä mainittakoon asunnon ja työpaikan väliset matkakulut, jotka tulivat kunnallisverotuksessa vähennyskelpoisiksi vuodesta 1959 ja valtionverotuksessa vuodesta 1962<sup>359</sup>.

Henkilöverotuksen osalta löytyi myös periaatteellisia eroja. Aviopuolisot verotettiin kunnallisverotuksessa vuodesta 1923 lähtien erillisinä verovelvollisina, mutta valtion verotuksessa aviopuolisot ja lapset yhteisverotettiin vuosina 1920-1934 ja 1943-1975, jonka jälkeen puoliset erillisverotettiin ansiotulojen osalta sekä valtion että kunnallisverotuksessa<sup>360</sup>.

Suomalaisen kunnallisverotuksessa oli käytössä vuoteen 1991 saakka harkintaverotus, jonka kaltaista verotustapaa ei tiettävästi ollut käytössä missään muualla maailmassa. Harkinta voitiin toimittaa liike- ja kiinteistötulosta, jos kunnallisverotuksessa ilmoitettu tulo ei ollut riittävässä suhteessa harjoitetun liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden. Harkintaverotuksen toimittaminen ei siten edellyttänyt minikäänlaista virhettä veroilmoituksessa, tulon vähäisyys oli riittävä ja ainoa syy harkintaverotuksen toimittamiselle.<sup>361</sup>

Kunnallisen harkintaverotuksen alkuperäisenä tarkoituksena oli turvata kuntien verotulot silloinkin, kun verotettavia liike- ja kiinteistöyreyjä ei muutoin kertynyt. Kuntien kannalta harkintaverotus turvasi suhteellisen tasaisen tulovirran myös taloudellisesti vaikeina aikoina. Veronmaksajat puolestaan kritikoivat voimakkaasti harkintaverotusta sen vuoksi, että harkintaverotuksen kautta yritykset joutuivat verotetuiksi sellaisesta tulosta, jota ne eivät olleet kirjanpito- ja verolainsäädäntöön nojaavan kirjanpitosuunnan mukaan saaneetkaan<sup>362</sup>. Kilven<sup>363</sup> käsityksen mukaan harkintaverotuksen mahdollistavassa säännöksessä olisi tarkoitettu harkintaverotusta käytettäväksi lähinnä sellaisissa tapauksissa, joissa yrityksen huono tulos johtui tilapäisistä yrityksen toimintaan vaikuttavista tekijöistä. Verotuskäytäntö muodostui toisenlaiseksi. Osin kunnallisveron jakoveroluonteesta johtuen

---

<sup>359</sup> Myrsky 1997:118-129

<sup>360</sup> Myrsky 1997:120-134

<sup>361</sup> Honkavaara 1959:196-2005 ; Laaksonen 1976:51-54 ; Andersson 1991:111-118

<sup>362</sup> Honkavaara 1959:196-205 ; Laaksonen 1976:51-54 ; Andersson 1991:111-118

<sup>363</sup> Kilpi 1955:35

harkintaverotusta sovellettiin silloin, jos harkintaverotuksen yleiset edellytykset täyttyivät, verotettavan tulon vähäisyyteen vaikuttavia syitä ei yleensä pohdiskeltu.

Harkintaverotuksen avulla saatettiin lähes kaikki yritykset kunnallisverotuksen piiriin. Harkinnalla maksuunpantuja äyriä voi luonnehtia eräänlaiseksi jäsenmaksuksi tai vastineeksi kunnan yritykselle tai yrittäjälle järjestämistä palveluista. Vuoteen 1959 saakka harkintaverotuksen toimeenpani taksoituslautakunta. Harkintaverotuksen toimittamista voitaneen luonnehtia puhtaimmillaan kunnallisen itsehallintoon oleellisesti kuuluvan itseverotusoikeuden käyttämiseksi. Laki ei säädellyt ylärajaa, mutta laissa kuitenkin velvoitettiin tarkoin harkitsemaan<sup>364</sup>. Tästä huolimatta harkinnan yläraja saattoi olla joidenkin kuntien osalta liiallinen. Tämä johti siihen, että pahimmillaan kuntien väliset erot harkinnassa olivat jopa kymmenkertaiset<sup>365 366</sup>. Laskentaprosenttien lisäksi vertailuperusteissa esiintyi eroavaisuuksia eri läänin- ja paikallisten verolautakuntien välillä<sup>367</sup>.

Kunnallisten tuloveroprosenttien erilaisuus ja harkintaverotuksen erilainen toimitamistapa vaikutti myös verovelvollisten toimintaan. Usealla paikkakunnalla toimivien yritysten keskuudessa toteutettiin verosuunnittelua ja toiminnan järjestelyä siten, että harkintaverotuksen yritystoiminnalle mahdollisesti tuomat haitat pyrittiin minimoimaan. Harkintaverotuksen yritystoiminnalle haittoja lievensi vuosien kuluessa toteutunut harkintaprosenttien yleinen laskukehitys, joka jatkui aina 1990-luvun alkuun saakka, jolloin harkintaverotusta koskevat säännökset kumottiin.

Kuntien taloussuunnittelua on 1990-luvulta lukien vaikeuttanut yhteisöveron tuottojen vaikea ennustettavuus. Valtion ja kuntien välinen jako-osuus on muuttunut ja yhteisöjen tulosten vaihtelu johtaa siihen, että verotulojen määrä vaihtelee voimakkaasti. Kunnallisen harkintaverotuksen kaltainen verotustapa tasapainottaisi kuntien, seurakuntien ja miksei myös valtionkin verotulojen kertymää. Tässä mie-

---

<sup>364</sup> Kilpi 1955:65 totesi asian johdosta, että suoranaiset mielivaltaisuudet lienee tosin pystytty harkintataksotuksen alalla torjumaan, muta varsin suuri kohtuuttomuus ja epämääräisyys on sen alalla jäänyt valitsemaan.

<sup>365</sup> Laaksonen 1976:51-54

<sup>366</sup> Hankintaverotustoimikunnan mietinnössä 1980 :35 selvitettiin harkintaverotuksen määrää eri kunnissa. Verovuonna 1978 harkintaverotuksen vaikutus ylitti kolmen kunnan osalta yli kaksi äyriä (nykykielellä 2 veroprosenttia), viidessä kunnassa vaikutus oli 1 ja 2 pennin välillä ja muissa kunnissa alle pennin. Harkintaäyrien suhteellinen osuus koko äyrimäärästä (kunnallisverotuksessa verotettavasta tulosta) vaihteli 0,1-13,6 välillä.

<sup>367</sup> Söderlund 2009:57

lessä harkintaverotus puolustaisi paikkaansa edelleenkin eri verotusmuotojen joukossa. On kuitenkin syytä huomata se, että huonosti kannattavien yritysten taloudellisten vaikeuksien lisääminen tulokseen perustumattomalla verotuksella ei ole pitkällä tähtäyksellä viisasta ja tästä johtuen harkintaverotus saanee pysytellä veromuseossa ainakin siihen saakka, kunnes verorasituksen jakoa ja oikeudenmukaista verotuskäytäntöä koskeva ajattelutapa radikaalisti muuttuu.

Kunnallisverotuksessa oli myös kunnanvaltuustoilla mahdollisuus osallistua verorasituksen määrittämiseen. Maalaiskunnissa oli kunnanvaltuuston MKunA 82 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan päätettävä vuosittain lapsivähennyksen määrästä. Lapsivähennykseen oli oikeutettu henkilö, joka oli verovuoden aikana elättänyt alle kuusitoistavuotiasta lasta. Lapsivähennyksen määrä oli vuodelta 1958 toimitetussa kunnallisverotuksessa vähintään 15.000 markkaa ja korkeintaan 30.000 markkaa. Kaupungeissa teki vastaavan päätöksen kaupunginvaltuusto, jonka oli KKunA 55 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan päätettävä vuosittain lapsivähennyksen määrästä. Lapsivähennyksen alin määrä oli vuodelta 1958 toimitetussa kunnallisverotuksessa 25.000 markkaa ja enimmäismäärä oli 40.000 markkaa.

Lapsivähennysten vähimmäis- ja enimmäismäärissä oli huomioitu kaupunkien ja maalaiskuntien väliset elinkustannuserot toisin kuin nykyisin. Toinen kunnallisen itsehallinnon kannalta merkittävä seikka oli se, että kunnat saattoivat itse päätöksillään tehdä kunnallista perhepolitiikkaa. Iso vähennys siirsi verorasitusta lapsettomille henkilöille ja vähälapsisille perheille. Vähennyslinjalla saattoi olla myös merkitystä kuntaan muuttavien ihmisten koostumukseen. Käytännön kunnalliselämässä vähennysten määrät jäivät pienituloisissa kunnissa yleensä pienimiksi kuin suurituloisissa kunnissa<sup>368</sup>. Tämä on eräs osoitus siitä, että taloudelliset realiteetit sanelevat kuntien ratkaisuja pitkälti asiassa kuin asiassa. Kunnallisella itsehallinnolla on oltava tukenaan taloudellisia resursseja, jotta kuntalaisille voidaan järjestää maksimaaliset edut.

Kunnilla oli myös mahdollisuus päättää pienituloisille myönnettävän perusvähennyksen määrästä. Maalaiskunnissa valtuuston oli päätettävä MKunA 82 §:n 1 momentin 10 kohdan perusteella vuosittain myönnettävän perusvähennyksen määrästä. Perusvähennyksen vähimmäismäärä oli vuodelta 1958 toimitetussa kunnallisverotuksessa 25.000 markkaa ja enimmillään 60.000 markkaa. Kaupun-

---

<sup>368</sup> Koivukoski 1967:154



geissa kaupunginvaltuuston oli päätettävä vuosittain KKunA 55 §:n 1 momentin 4 kohdan perusteella myönnettävän perusvähennyksen määrästä. Perusvähennyksen vähimmäismäärä oli vuodelta 1958 toimitetussa kunnallisverotuksessa 30.000 markkaa ja enimmäismäärä oli 80.000 markkaa.

Lainsäätäjä oli huomionnut tämänkin vähennyksen osalta kaupunki- ja maalaiskuntien välillä vallitsevat kustannuserot. Kunnallisen itsehallinnon kannalta oli merkittävää se, että kunnat kykenivät perusvähennyksen määrällä osittain säätelemään verorasituksen määrää. Korkea vähennys vapautti osan kuntalaisista kunnallisveron maksusta ja tätä kautta verorasitus siirtyi kunnallisveron jakoveroluonteen johdosta enemmän ansaitsevien kuntalaisten maksettavaksi. Tämäkin oli eräs keino kunnille harjoittaa sosiaali- ja tulonjakopolitiikkaa jäsentensä keskuudessa. Valitulla vähennyslinjalla saattoi olla myös vaikutuksia kunnan väestörakenteeseen.

Kunnallisvaltuustojen edellä kuvatut vaikutusmahdollisuudet kunnallisverotuksen sisältöön säilyivät aina vuoden 1974 loppuun saakka, jolloin kunnallisverotusta koskevat erilliset lainsäädökset kumottiin. Vuoden 1975 alusta lukien verotusta toimitettiin tulo- ja varallisuusverolain mukaan, johon oli yhdistetty sekä valtionettä kunnallisverotusta koskevat säännökset ja tämän jälkeen kuntien organisaatioilla ei ollut mahdollista vaikuttaa verotuksen toimittamiseen.

## 4.2 Valtion tuloverotusjärjestelmä

### 4.2.1 Valtionverotuksen kehitysvaiheita

Suomen verotusolojen varhaisvaiheessa maaveroilla oli keskeinen merkitys. Maaveroissa oli vero-objektina itse maatila ja vero määrättiin maatilán tuoton perusteella kiinnittämättä huomiota verovelvollisen muihin henkilökohtaisiin tuloihin. Keskiajalta periytynyt maavero muodosti valtion verojärjestelmán tärkeán osan vuoden 1924 loppuun saakka<sup>369</sup>.

---

<sup>369</sup> Tikka 1990:16 ; Wikström 1991:242 ; Myrsky 1997:112

Maaverojen rinnalla oli erilaisia elinkeinoveroja, leimaveroja ja tulleja. Tämän lisäksi oli käytössä 1600-luvulla käyttöön otettu henkivero, joka oli maksettava määräsuuruisuena joka hengeltä valtiolle. Poikkeuksia veroon saatettiin tehdä iän ja sukupuolen perusteella. Henkivero poistui käytöstä vuoden 1925 lopussa ja erityiset elinkeinoverot poistuivat yleisen tuloveron käyttöön oton myötä<sup>370</sup>. Yleinen tulovero turvasi valtion tulokertymää ja sen johdosta oli mahdollista yksinkertaistaa verojärjestelmää. Yleinen tulovero merkitsi myös siirtymistä pois objektiveroista kohti nykymuotoista tuloverojärjestelmää.

Valtion verotulojen kasvattamiseksi valtio alkoi kerätä ns. suostuntaveroa vuosina 1865-1885. Toimeentulominimi jätettiin verotuksen ulkopuolelle ja vero oli lievästi progressiivinen. Verotuksen kohteina olivat verovelvollisen kokonaistulot, joista sai vähentää luonnolliset vähennykset. Verokanta nousi 0,8 prosentista 1,2 prosenttiin. Alhaisesta verokannasta johtuen veron tuotto jäi vähäiseksi ja vuonna 1885 vero tuotti noin kolme prosenttia valtion verotuloista<sup>371</sup>.

Valtion tuloverojen ensikokeilun epäonnistumiseen oli useita syitä. Verotuksen toimittamisen kannalta suurin puute koski ilmoittamisvelvollisuutta. Verovelvollinen ei ollut velvollinen antamaan selvitystä tuloistaan eikä verotusta toimittavalla suostuntaverokomitealla ollut oikeutta vaatia selvitystä. Järjestelmän aukollisuus johti siihen, että vuonna 1881 vain joka kolmas kotitalous maksoi tuloveroa ja se kohdistui alle puoleen bruttokansantuotteesta. Tuloverotus kohdistui eri väestöpiireihin epätasaisesti, sillä tulovero rasitti selkeästi ankarammin kaupunkien väestöä<sup>372</sup>.

Tuloverotuskokeilun epäonnistuminen johtui myös Suomen talouden rakenteesta. Tuloverotus edellyttää onnistuakseen verraten pitkälle kehittyntä markkinataloutta, teollistumista ja rahataloutta. Muista pohjoismaista saatujen kokemusten perusteella ensimmäinen tulovero otettiin käyttöön Suomessa käyttöön liian aikaisin ja tämä oli keskeinen syy kokeilun epäonnistumiseen.

Ensimmäisen maailmansodan aikana vuonna 1916 pantiin hallinnollisesti voimaan ns suurten tulojen verotus, joka koski sekä yksityishenkilöitä ja osakeyhtiöitä. Progressiivisen tulo- ja omaisuusverotuksen katsotaan varsinaisesti alkaneen

---

<sup>370</sup> Tikka 1990:16; Myrsky 1997:109

<sup>371</sup> Wikström 1991:244-245

<sup>372</sup> Wikström 1991:244-245

pysyvästi vuonna 1920 säädetyllä tulo- ja omaisuusverolailla (207/1920), joka tuli voimaan vuoden 1922 alusta lukien. Verotus oli progressiivista niin osakeyhtiöiden kuin luonnollisten henkilöidenkin osalta. Progressiivisuus koski niin tulo- kuin omaisuusveroakin<sup>373</sup>. Ruotsissa progressiiviseen tuloverotukseen oli siirrytty 1900-luvun alkupuolella ja progressiivisuus merkitsi sitä, että veroprosentti kohosi tulojen kasvaessa.<sup>374</sup>

Vuonna 1943 säädettiin tulo- ja omaisuusverolaki (888/1943), joka jatkoi progressiivista verotusta. Se oli voimassa vuoden 1974 loppuun saakka. Lain keskeisenä tavoitteena oli jakaa verotusrasitusta tasaisemmin kansalaisten kesken. Tätä tehtävää suoritettaessa kiinnitettiin erityistä huomiota veronmaksukykyisyysperiaatteeseen ja väestöpoliittisilla periaatteilla oli merkitystä lain sisällössä, sillä perheettömien verotus oli ankarampaa kuin perheellisten verovelvollisten. Verovelvolliset jaettiin kolmeen veroluokkaan sen mukaan, olivatko nämä ali tai yli 24-vuotiaita, leskiä, eronneita, huoltovelvollisia, naimisissa olevia tai elatusvelvollisia. Eri veroluokissa oli erilainen progressio ja tämä johti siihen, että lapsia elättävän henkilön tai avioparin verotus oli lievempää kuin vastaavien lapsettomien tai yksinäisten verotus. Tästä johtuen puhuttiin vanhanpojan ja -piian verosta, koska progressio oli jyrkin yli 24-vuotiaalla yksinäisellä henkilöllä<sup>375</sup>.

Progressiivisella verotuksella valtio keräsi veroja enemmän suuria tuloja omaavilta henkilöiltä kuin pienituloisilta. Tällä tavoin tasoitettiin myös tulonjakoa. Veroluokkien avulla edistettiin myös perhepoliittisia tavoitteita, lasten hankinnasta tehtiin verotuksellisesti edullista. Tämä sopikin erityisen hyvin sodan jälkeiseen Suomeen, jossa sodasta aiheutuneiden väestötappioiden korvaaminen nähtiin tärkeäksi. Valtion tuloverotus oli osa suomalaista sosiaalipolitiikka ja tulonjakopolitiikkaa.

#### 4.2.2 Valtion tuloverotusorganisaation synty ja kehitys

Vuonna 1920 säädetyin tulo- ja omaisuusverolain (207/20) mukaan valtion tuloverotuksen toimitti jokaiseen kuntaan asetettu verotuslautakunta. Maaherra saattoi maistraattia tai kunnallislautakuntaa kuultuaan poikkeuksellisesti määrätä että

---

<sup>373</sup> Myrsky 1997:118-123

<sup>374</sup> Melin, Johansson & Hedenborg 2003:424

<sup>375</sup> Myrsky 1997:121-129

kuntaan asetetaan poikkeuksellisesti useampia verotuslautakuntia tai, että useampaa kuntaa varten oli asetettava yksi lautakunta. Vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain (888/43) tultua voimaan verotuslautakunnan nimi muutettiin verolautakunnaksi. Tällöin maa jaettiin veropiireihin, joihin kuului yksi tai useampia kuntia<sup>376</sup>.

Verotuslautakunnan ja verolautakunnan puheenjohtajan ja puolet jäsenistä määräsi maaherra. Yksi jäsenistä määrättiin maaherran asiamieheksi valtion oikeutta valvomaan (myöhemmin nimitys vaihtui valtiasiamieheksi). Maaherra valitsi jäsenet aluksi kolmeksi ja myöhemmin viideksi vuodeksi. Vuodesta 1943 lukien valinnan suoritti valtiovarainministeriö. Kunnanvaltuusto valitsi puolet lautakunnan jäsenistä vuodeksi kerrallaan. Kunnanvaltuuston tuli ottaa huomioon, että kiinteistönomistajat, elinkeinonharjoittajat, palkansaajat ja muut verovelvolliset olivat edustettuina lautakunnassa. Tältä osin vaatimus oli sama kuin taksoituslautakunnankin osalta. Verolautakunnan jäsenten oli oltava paikkakunnalla asuvia ja heidän tuli olla kunnassa vaalikelpoisia<sup>377</sup>.

Vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaan voitiin asetuksella säätää, että kirjanpitovelvollisten verotus toimitettiin lääninverolautakunnassa. Valtiovarainministeriö määräsi lautakunnan jäsenmäärän, puheenjohtajan, jäsenet, valtiasiamiehen ja heidän varamiehensä. Lääninverolautakunta toimitti kirjanpitovelvollisten verotuksen jollei verotarkastaja toisin määrännyt<sup>378</sup>.

Valtion tuloverotusorganisaatiossa sovitettiin yhteen kansalaisten itseverotusoikeutta ja valtion intressiä veronsaajana. Kirjanpitovelvollisten verotuksen eriyttäminen ohi paikallisten verolautakuntien palveli valtion veronsaajaintressiä, koska tällä tavoin eniten tuloa tuottavien verovelvollisten verotus saatiin ammattitaitoisesti ja keskitetysti hoidettua ilman puhdasta maallikkoedustusta. Kirjanpitovelvollistenkin osalta järjestelmä oli sikäli hyvä, että asioiden keskitetty hoito takasi suhteellisen samanlaiset ratkaisut ja harkintaverotuksen kaltaista laajaa ratkaisuskaalaa ei päässyt syntyämään. Kansalaisten itseverotusoikeutta järjestelmässä edusti se, että kunnanvaltuustot saivat valita maallikkojäseniä verolautakuntaan. Tämä on ymmärrettävää yksin senkin vuoksi, että verolautakunta toimitti kuntalaisten verotusta.

---

<sup>376</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 8

<sup>377</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 9

<sup>378</sup> Komiteamietintö 1984:28 : 9

Jokaiseen lääniin asetettiin tarkastuslautakunta tai useampia tarkastuslautakuntia. Niiden tehtävänä oli toimia ensimmäisenä muutoksenhakuasteena valtion tuloverotusta koskevassa muutoksenhaussa. Valtiovarainministeriö nimitti tarkastuslautakunnan jäsenet ja puheenjohtajan vuodesta 1943 lähtien. Tarkastuslautakunnassa oli valvomassa valtion etua tarkastusasiames, jolla oli oikeus valittaa tarkastuslautakunnan päätöksistä lääninoikeuteen.

Valtion tuloverotusjärjestelmä erosi kunnan tuloverotusjärjestelmästä mm. siinä, että valtion verotuslautakunta-tarkastuslautakuntajärjestelmässä oli valtion etua valvomassa asiamies (valtion- tai tarkastusasiames). Tältä osin vallitsi veronsaajan ja veronmaksajan välillä selkeä kaksiasianosaissuhde. Kunnan järjestelmässä kunnalla ei ollut omia asiamiehiä ja kunnalla itselläänkään ei ollut muutoksenhakuoikeutta, koska kunnallinen taksoitus oli kunnallista viranomaistoimintaa.

Tarkastuslautakunnan päätöksiin tyytymätön verovelvollinen ja tarkastusasiames saattoivat hakea muutosta lääninhallituksessa olevalta lääninoikeudelta. Lääninoikeuden päätöksiin tyytymätön saattoi puolestaan hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Muutoksenhakuoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen säilyi rajoittamattomana veroasioiden osalta aina vuoteen 1968 saakka<sup>379</sup>, jolloin valitusoikeutta alettiin supistaa. Syynä supistukseen oli valtaisa valitusruuhka, joka aiheutti sen, että valitusten käsittely kesti vuosia ja että periaatteellisesti tärkeisiin asioihin ei ehditty paneutua siinä määrin kuin olisi ollut tarpeellista.

Valtion tuloverotusorganisaatiossa pyrittiin yhteen sovittamaan niin valtion etu kuin verovelvollistenkin intressit. Valtion tuloverotusjärjestelmä erosi kunnallisesta tuloverotusjärjestelmästä siltä osin, että valtion järjestelmässä eri verovelvollisten (kirjanpitovelvolliset – verovelvolliset) käsittelyä oli eriytetty ja tämän perusteella voi ainakin otaksua, että kirjanpitovelvollisten verotusta toimitettiin tarkemmin tai ainakin ammattitaitoisemmin kuin palkan- ja eläkkeensaajien verotusta. Tätä olettaa tukee sekin, että valtion hallinnolle on tyypillistä se, että sen tehtävät hoidetaan palkatun henkilöstön avulla, kun taas kunnallishallinnossa yleisesti nojaututtiin vielä pitkälti sotien jälkeen luottamushenkilöiden työpanokseen. Maallikoiden koulutus ja resurssit ovat aina rajallisempia kuin ammattibyrokratian ja tämä on saattanut vaikuttaa myös valtion ja kuntien toimittamien tuloverotusten sisältöön.

---

<sup>379</sup> Suviranta 1985:295

## 4.3 Yhdistynyt tuloverotusorganisaatio

### 4.3.1 *Yhdistymisen alkuvaiheita*

Valtion ja kuntien erillinen tuloverotusjärjestelmä koettiin ongelmalliseksi jo 1920-luvulla. Tämän johdosta tehtiin vuoden 1928 valtiopäivillä lakialoite verotusjärjestelmien yhdistämiseksi, mutta lakialoite raukesi. Talouslaman jälkeen vuonna 1934 Ståhlbergin ja Saarnialhon muodostama lainvalmistelukunta teki esityksen valtion- ja kunnallisverotuksen organisaation yhdistämiseksi. Ehdotus jäi tälläkin kertaa toteuttamatta<sup>380</sup>.

Sotien jälkeen maan hallitus teki valtiopäiville esityksen valtion ja kunnallisverotuksen organisaation yhdistämisestä. Sitä ei ehditty käsitellä valtiopäivien aikana, joten esitys raukesi. Vuoden 1957 valtiopäivillä hyväksyttiin esitys valtio- ja kunnallisverotuksen organisaation yhdistämisestä. Laki oli säädettävä perustuslain säätämisyksityksessä ja tämän johdosta laki oli jätettävä lepäämään yli vaalien, koska lakia ei saatu julistettua kiireelliseksi 5/6 äänten enemmistöllä. Vuoden 1958 eduskuntavaalien jälkeisellä ensimmäisillä valtiopäivillä hyväksyttiin verotuslaki, joka johti valtion- ja kuntien tuloverotusorganisaatioiden yhdistämiseen<sup>381</sup>.

Verotuslain käsittely eduskunnassa oli eripuraista. Kuntia lähellä olevia kansanedustajia arvelutti se, että kunnallisverotuksesta tuli osa valtion organisaatiota. Ei vallinnut täyttä luottamusta siihen, että kuntien etu tulisi turvatuksi yhteisen verotusjärjestelmän yhteydessä. Suurimmat erimielisyyttä aiheuttaneet asiat olivat kuntien vaikutusvallan turvaaminen verolautakuntien jäsenten valinnassa, lääninverolautakunnan asema, kiinteän ostopaikan valinta ja kunnallisen harkintaverotuksen mahdollinen rajoittaminen<sup>382</sup>. Tämän lisäksi kuntapuolella pelättiin, että uusi järjestelmä aiheuttaisi kunnille huomattavia lisäkustannuksia. Toisena häiritseväksi pidettiin sitä, että kunnallisverotuksen toimittaminen hidastuisi ja tämä olisi omiaan vaikuttamassa haitallisesti kuntien talouteen ja taloussuunnitteluun. Muutaman vuoden kokemuksen jälkeen havaittiin, että kuntapuolen pelot olivat olleet tältä osin aiheettomia. Kustannukset toki kohosivat, mutta ammattimainen vero-

---

<sup>380</sup> Andersson 1991:9-11

<sup>381</sup> Andersson 1991:9-11

<sup>382</sup> Andersson 1967:2

tus- ja veronperintäorganisaatio toimitti tehokkaammin verotusta ja tällä tavoin lisääntyneet menot korvautuivat kunnille<sup>383</sup>.

Valtion- ja kunnallisverotuksen organisaation yhdistäminen merkitsi sitä, että verotuksen toimitti valtion viranomaisen<sup>384</sup>, jonka johto kuului yksin valtiolle. Kunnilla ei ollut sanavaltaa virkamiesten valinnassa. Poikkeuksen muodosti verojohtajan<sup>385</sup> valinta. Kunnat saivat antaa lausunnon hakijoista. Jos hakijoita oli useampia kuin yksi, niin kullakin veropiirin kunnalla oli mahdollisuus asettaa verojohtajan virkaa hakeneet haluamaansa järjestykseen. Kuntien ehdollepanojärjestys ei sitonut nimittävää viranomaista. Tietävästi ei ole olemassa virallisia selvityksiä siitä, missä määrin kuntien tahtoa noudatettiin. Todennäköistä on, että nimityksen suorittanut viranomaisen tarkasteli nimitysasiasiaa pääosin omista lähtökohdistaan ja kuntien lausunnoissa suosiman hakijan ja nimityksen välinen korrelaatio ei ollut täydellinen.

#### 4.3.2 Verotuksen ylin johto

Suomen hallitus oli antanut vuoden 1941 valtiopäiville esityksen<sup>386</sup> laiksi Verohallituksesta. Esityksessä uuden keskushallintoviranomaisen tarpeellisuutta perusteltiin mm. sillä, että ”sodan muuttamissa olosuhteissa verotuskoneiston hoitaminen ilman tällaista erityistä elintä on muodostunut yhä vaikeammaksi”. Huomiota kiinnitettiin myös muihin seikkoihin, kuten eri veroviranomaisten toiminnan valvomiseen ja ohjaamiseen, uusien verotusmuotojen käytännölliseen järjestämiseen ja yleisön opastamiseen verolakien tuntemuksessa. Lakiesitys hyväksyttiin eduskunnassa mutta jätettiin lepäämään yli vaalien. Eduskunta hylkäsi<sup>387</sup> lopullisesti Verohallituksen perustamista koskevan hallituksen esityksen vuoden 1945 valtio-

---

<sup>383</sup> Koivukoski 1967: 156

<sup>384</sup> Holopainen 1977:10 toteaa, että verotus oli siirretty tällä tavoin lopullisesti pois kunnallisen itsehallinnon piiristä erityisille veroviranomaisille, jotka muodostuivat päätoimisista valtion virkamiehistä ja osittain luottamusmiehistä.

<sup>385</sup> Haapaniemi 2001:194. Verotuslain myötä pääperiaatteeksi muodostui se, että verojohtajien ja verotoimiston virkailijoiden toimet voitiin järjestää vakinaisiksi viroiksi. Verojohtajalla oli pääsääntöisesti oltava tuomarin virkaan oikeuttava tutkinto tai muu virkaan sopiva yliopistos-  
sa tai korkeakoulussa suoritettu loppututkinto

<sup>386</sup> He n:o 109/1941 vp

<sup>387</sup> Silloinen kansanedustaja Urho Kekkonen teki hylkäysesityksen. Aikojen ja asenteiden muuttumista kuvaa se, että presidenttinä ollessaan hän oli allekirjoittamassa lakia Verohallituksen perustamisesta.

päivillä mutta lausui samalla toivomuksen: ”Hallitus, ottaen huomioon verolainsäädännön kehityksen ja jatkuvan kehittämisen, valmistuttaisi ja eduskunnalle antaisi uuden esityksen laiksi Verohallituksesta”. Tätä koskevaa esitystä ei kuitenkaan eduskunnalle annettu. Asiaa koskeva ehdotus sisältyi ajankohtaisia verolakeja valmistelemaan asetetun komitean 29.4.1954 päivättyyn mietintöön<sup>388</sup>

Verotuksen ylin johto kuului vuoteen 1969 asti valtiovarainministeriölle. Vuonna 1969 verotuksen ylin johto siirtyi samana vuonna perustetulle Verohallitukselle. Verohallituksen perustamista ja tehtävien eriyttämistä valtiovarainministeriön alaisuudesta uudelle viranomaiselle perusteltiin mm. sillä, että valtiovarainministeriön vero-osastolle kuuluvat verolainsäädännön valmistelutehtävät ja varsinaiset hallintotehtävät sopivat huonosti yhteen samassa virastossa hoidettavaksi. Verohallituksen perustaminen oli myös sopuosoitussa muiden tuon ajan valtion keskushallinnon kehittämistoimenpiteiden kanssa<sup>389</sup>. Hallituksen esityksessä ja komiteamietinnössä korostettiin myös sitä, että verotustoimen johto tehostuisi, oikeus- ja turva<sup>390</sup> parantuisi ja parantunut organisaatio mahdollistaisi verotarkastustoiminnan tehostamisen<sup>391</sup>. Verohallitus jäi organisatorisesti valtiovarainministeriön alaisuuteen mutta sen tehtäväkenttä muodostui varsin itsenäiseksi<sup>392</sup>. Verohallitus oli puhtaasti valtion viranomainen, jonka johtamiseen kunnat eivät voineet osallistua millään tavoin.

Verohallitukselle kuului verotuksen ylin johto ja ohjaus. Lainsäädännöllä voidaan verohallitukselle (nykyisin Verohallinnolle) delegoida oikeus antaa sitovia määräyksiä. Tällainen delegoitu lainsäädäntö on yhtä sitovaa kuin eduskunnan säätämä lainsäädäntö. Määräysten ohella Verohallitus antoi ohjeita, verotuksen toimitamisen yhtenäistämiseksi ja hallinnon toiminnan ohjaamiseksi.

Verotuksen yhtenäistämiseksi Verohallitus antoi yhtenäistämisohteja, joita käytettiin ja käytetään yhä edelleen tukena verovalmistelussa. Yhtenäistämisohteiden

---

<sup>388</sup> Komiteamietintö 1969 B 37

<sup>389</sup> Komiteamietintö 1969 B 37 : 9-11

<sup>390</sup> Komiteamietintö 1969 B 37 66-69 Verohallituksen perustamisen yhteydessä annettiin myös hallituksen esitys verokanslerin viran perustamisesta. Hänen toimenkuvansa olisi ollut verotuksensa piirissä samantyyppinen kuin oikeuskanslerin taikka eduskunnan oikeusasiamiehen. Verokansleri olisi voinut nostaa virkasyytteitä, hän olisi voinut olla läsnä veroviranomaisten ja veroasioita käsittelevien oikeuksien istunnoissa, tehdä aloitteita verolakien muuttamiseksi ja kumoamiseksi sekä käyttää ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja. Virka jäi perustamatta.

<sup>391</sup> Komiteamietintö 1969 B 37 11-14

<sup>392</sup> Andersson 1969:24-25



ongelmaksi koettiin se, että ne eivät olleet verolautakuntia ja verotoimistoja sitovia. Tämän johdosta verotuksen toimittamisen yhteydessä poikettiin runsaasti yhtenäistämisohteista. Verotuksen yhdenmukaisuuden ja verovelvollisten oikeusturvan kannalta olisi ollut suotavaa, että verohallituksella olisi ollut enemmän valtuuksia antaa sitovia määräyksiä verotuksen yhtenäistämisohteiden yhteydessä<sup>393</sup>.

Verotuksen ohjauksen kannalta verotusta toimittavan viranomaisen organisatorisen roolin selkeyttäminen loi perusedellytyksiä verotuksen ohjauksen ja hallinnon yhdenmukaistamiselle. Verohallitus ei ollut ainoa keskusvirasto, joka perustettiin tehostamaan ja selkeyttämään hallintoa. Silloisessa verotusorganisaatiossa itsenäisen keskusviraston perustaminen enteili Helsinki-keskeisen keskushallinnon otteen vahvistumista ja paikallisten verotuskulttuurien heikentymistä. Muutos ei ollut aluksi erityisen nopeata, mutta kehitys on vienyt vuosikymmenten aikana vääjäämättömästi kohti yhtenäistä ylhäältä ohjautuvaa hallintoa.

Hallintobyrokratian ja poliittisen koneiston välillä esiintyy kilpailua usein siitä, kumpi on renki ja kumpi on isäntä<sup>394</sup>. Verotuksen osalta tämä toteutui 1980-luvulla siten, että Verohallitusta alettiin kritikoida yhtenäistämisohteiden annosta. Eräät kriitikot katsoivat, että Verohallitus oli astunut toiminnassaan eduskunnan toimialueelle ja kaapannut yhtenäistämisohteiden avulla itselleen tosiasiallista lainsäädäntövaltaa. Kriitikoilta jäi havaitsematta se, että paikoin vajavainen lainsäädäntö on nimenomainen syy yhtenäistämisohteiden antoon<sup>395</sup>. Toimivaltuuksien osalta lainsäätäjän on viime kädessä se taho, joka ratkaisee hallinnon toimivaltuuksien rajan. Hallinnon toimintaperiaatteisiin kuuluu se, että toimielias ja tehtäväkenttensä tarkoin tunteva hallinto yrittää oma-aloitteisesti ohjata toimialansa tapahtumia. Hallinnon oma aktiivisuus voi aiheuttaa ongelmia hallinnon ja lainsäätäjän tehtävien välisessä rajankäynnissä.

Verohallituksen yhteydessä on toiminut vuodesta 1959 lähtien keskusverolautakunta. Sen tehtäviin kuului ennakkoratkaisujen (vuoteen 1995 saakka nimike oli ennakkotieto) antaminen hakemuksessa mainituissa verolainsäädännön soveltamisesta koskevassa yksittäistapauksessa. Ennakkoratkaisuun tyytymättömällä on ollut mahdollisuus hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

---

<sup>393</sup> Laaksonen 1976: 53

<sup>394</sup> Salminen 1995:40

<sup>395</sup> Honkavaara 1985:298-299

Muutoksenhakuoikeus oli verovelvollisella, valtiolla ja verovelvollisen kotikunnalla, jos ennakkoratkaisu koski kunnallisverotusta.

Keskusverolautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja jäsenet määräsi valtioneuvosto viideksi vuodeksi. Jäsenet edustivat kuntia, Verohallitusta ja valtiovarainministeriötä. Vuodesta 1975 lukien lautakuntaan ovat nimenneet edustajan myös MTK ja SAK. Heidän lisäksi kuuluu jäseniin tilintarkastuskunnan ja vero-oikeuden asiantuntijajäseniä<sup>396</sup>.

Keskusverolautakunnan ohjausvaikutus ja yleinen merkitys piilee siinä, että verovelvollinen voi hakemuksellaan saada sitovan ratkaisun etukäteen siitä, miten verotus tullaan toimittamaan hakemuksessa kuvattujen olosuhteiden vallitessa. Ennakkoratkaisulla voi siten etukäteen varmistaa, miten verotuksessa tulee käymään tarvitsematta vielä ryhtyä mihinkään. Tästä johtuen keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisuilla on prejudikaattiarvoa, jota voi verrata korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuihin päätöksiin. Verrattavuus ei ole aina täydellistä, sillä varsinkin vailla lainvoimaa olevien päätösten suhteen on syytä olla erityisen varovainen, koska on mahdollista, että valitus on vireillä ja se voi johtaa korkeimmassa hallinto-oikeudessa erilaiseen lopputulokseen kuin mihin keskusverolautakunnassa oli tultu. Mainittavaa on myös sekin, että koskaan ei voi olla varma miten lainvoimaisen KVL:n päätöksen olisi korkeimmassa hallinto-oikeudessa käynyt, jossa siitä olisi valitettu.

#### 4.3.3 *Lääninverovirasto ja lääninverolautakunta*

Verohallinto organisoitiin kolmiportaiseksi siten, että aluehallintoviranomaisena toimi lääninverovirasto (aikaisemmin lääninverotoimisto). Sen tehtäviin kuului ohjata ja valvoa läänin alueella toimivien verotoimistojen työtä. Lääninveroviraston yhteydessä toimi lääninverolautakunta, jonka puheenjohtajana toimi lääninverorojohtaja. Jäseninä oli luottamushenkilöitä läänin eri osista siten valittuna, että he edustivat tasapuolisesti läänin väestöä ja siellä edustettuna olevia elinkeinoja. Lääninverolautakunta työskenteli jaostoihin jakaantuneena. Jaoston puheenjohtajana toimi luottamushenkilö tai lääninverorojohtaja. Valtion ja kuntien etua läänin-

---

<sup>396</sup> Andersson 1991:81-85

verolautakunnassa valvoi verotusasiamies, jona toimi sivutoimisesti useimmiten tehtävään määrätty lääninveroviraston virkamies.

Lääninverolautakunnan tehtävänä oli sellaisten verovelvollisten verotuksen toimittaminen, joilla oli läänissä kotipaikka ja jotka harjoittivat elinkeinotoimintaa vähintään kolmella paikkakunnalla. Kunnallisverotuksen osalta lääninverolautakunta joutui jakamaan verovelvollisen kunnallisverotettavan tulon eri toimintapaikkakuntien kesken jonkun kriteerin mukaan. Yleisemmin käytetty jakoperuste oli liikevaihto mutta muitakin perusteita kuten esimerkiksi tuotannon jalostusarvoa käytettiin. Suurilla yhtiöillä (pankit, vakuutusyhtiöt, osuuskaupat ja pörssiyritykset) oli kymmeniä toimintapaikkakuntia ja pienemmilläkin yhtiöillä oli vähintään kolme toimintapaikkakuntaa, joten tämän vuoksi lääninverolautakunnan toimitamat verotukset olivat kunnallisverotuksen osalta valituserkkiä. Kunnat halusivat lisää verotuloja vaatimalla harkinnan tasoa nostettavaksi tai vaatimalla pääkonttorikunnalle jaettua pääkonttoriosuutta alennettavaksi. Yhtiöt puolestaan vaativat harkinnan määrää alennettavaksi tai koko harkintaverotusta poistettavaksi.

Lääninverolautakunnat toimittivat verotusta lain, oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeiden mukaisesti. Lääninverolautakunta antoi omia valmisteluohjeita, jotka eivät olleet kaikilta osiltaan samanlaisia kuin paikallisten verolautakuntien antamat valmisteluohjeet. Lääninverolautakunnat eivät olleet sidottuja paikallisten verolautakuntien valmisteluohjeisiin taikka verotuskäytäntöön. Tämä johtui yksin jo siitä, että yhden monessa kunnassa verotettavan verovelvollisen verotus ei voinut olla kunnallisverotuksen osalta monella tavalla toimitettu. Erilaisuuttakin toki löytyi, sillä veroprosenteissa oli eroja eri kuntien välillä aivan samalla tavoin kuin muussakin kunnallisverotuksessa.

Lääninverolautakunnan toimittamaan verotukseen ei ollut jonkun kunnan ja/tai verolautakunnan tekemällä päätöksenteolla merkitystä. Lääninverolautakunta toimitti harkintaverotuksen, jos sen lain mukaan tuli harkintaverotus toimittaa. Tästä johtuen moni kunta sai harkintaäyryjä<sup>397</sup>, vaikka kunnan verolautakunta ei paikallistasolla suorittanut harkintaverotusta. Tietävästi yksikään harkintaverotuksesta luopunut kunta ei palauttanut lääninverolautakuntien harkintaverotuksen tuloksena saamiaan verotuloja verovelvollisille.

---

<sup>397</sup> Tällaisissa pienissä kunnissa harkintaäyryt koostuivat pankkien, vakuutusyhtiöiden ja muiden vastaavanlaisten monessa kunnassa toimivan yrityksen tuloista. Isoissa kunnissa oli paikallisilla toimijoilla huomattavasti suurempi merkitys koko kertymään.

4.3.4 *Veropiiri ja verolautakunta*

Suomi oli jaettuna veropiireihin, joissa kussakin oli verotoimisto<sup>398</sup>. Verotoimisto oli valtion viranomainen, jonka johdossa oli verojohtaja. Verotoimisto oli päällikkövirasto, joka merkitsi sitä, että verotoimiston päällikkö saattoi ottaa verotoimistossa käsiteltävän asian ratkaistavakseen. Veropiiriin kuului yksi tai useampia kuntia. Osa suurista kaupungeista muodosti oman veropiirinsä, mutta suuri osa veropiireissä käsitti useampia kuntia. Joihinkin veropiireihin saattoi kuulua 8-10 pientä kuntaa<sup>399</sup>.

Jokaisessa kunnassa oli oltava verolautakunta, jonka jäsenistä valitsi puolet kunnanvaltuusto ja puolet valtiovarainministeriö (myöhemmin Verohallitus vuodesta 1970). Vuodesta 1976 lukien jäsenten valinnan suoritti kunnanvaltuusto. Verolautakunnan jäsenten oli edustettava eri veronmaksajaryhmiä kuten palkansaajia, eläkeläisiä, maanviljelijöitä, yrittäjiä jne. Verolautakunnan jäsenenä toimineiden luottamushenkilöiden avulla pyrittiin turvaamaan kansanvaltaisuutta ja eri veronmaksajaryhmien verotuskohtelun yhtenäisyyttä välittömässä verotuksessa<sup>400</sup>. Kunnallisille lautakunnille ominainen pelkkä poliittinen edustavuus ei ollut riittävä peruste verolautakunnan kokoonpanoksi. Oikeuskäytännössä<sup>401</sup> on katsottu, että verolautakunnan jäsenten liian yksipuolinen koostumus suhteessa kunnassa esiintyviin veronmaksaryhmiin on ollut kumoamisperuste verolautakunnan jäsenten vaalille. Verolautakuntien jäsenten vaalissa oli sovitettava yhteen sekä poliittinen edustavuus että ammatillinen edustavuus.

Kansalaisten keskuudessa ilmeni laajalti epäselvyyttä verolautakuntien ja verotoimistojen organisatorisesta asemasta. Verotoimistojen ja verolautakuntien paikkakuntiin viittaavat nimet Vaasan verotoimisto, Tampereen verolautakunta, Seinäjoen verotoimisto, Turun verolautakunta antoi aiheen olettaa, että kyseinen lautakunta tai verotoimisto oli osa kunnan organisaatiota. Näkemystä tukee se, että verotuslain 5§:n perusteella jokaisessa kunnassa oli oltava verolautakunta, jonka

---

<sup>398</sup> Andersson 1991:25 toteaa, että suurimmat verotoimistot oli nimitetty verovirastoiksi.

<sup>399</sup> Valtioneuvoston päätös veropiireistä 25.2.1960/122

<sup>400</sup> Alkula 1980:88

<sup>401</sup> Verolautakunnan jäsenten vaalia koskeva päätös kumottiin, koska kunnanvaltuusto ei pyrkinyt siihen, että verolautakuntaan tuli edustajia eri veronmaksajaryhmistä KHO II 300. Kunnanvaltuusto oli valinnut verolautakuntaan neljä palkansaajaa ja yhden viljelijäväestöön kuuluvan jäsenen, muttei yhtään ammatin- tai liikkeenharjoittajaa. Kunnanvaltuuston suorittama vaali kumottiin. KHO 1974 II 41

jäsenet kunnanvaltuusto nimesi kunnallislain (1976/953) 68 §:n perusteella. Verolautakunnan jäsenten kokouspalkkiot maksettiin Verohallinnon varoista, joskin on mainittava, että kokouspalkkiot luettiin mukaan verotuskustannuksiin ja kunnat joutuivat osallistumaan osaltaan verotuskustannuksiin<sup>402</sup>.

Verolautakunnan tehtävänä oli verotuksen toimittaminen<sup>403</sup>. Verolautakunta ei siten osallistunut muiden kunnallisten lautakuntien tavoin verotoimistojen johtamiseen taikka henkilöstön valintaan. Verotoimistojen henkilöstön valitsi verojohtaja ja verojohtajan valitsi lääninverovirasto<sup>404</sup>. Verotusorganisaatioiden yhdistymisvaiheessa 1960 isompien kaupunkien taksoituslautakuntien ja – toimistojen henkilökunta siirtyi pääosin verotoimistojen palvelukseen valtion virkamiehiksi. Tämän jälkeen kunnilla ei ollut verotusta toimittavaan henkilöstöön nähden min-käänlaista määräysvaltaa.

Verolautakuntien jäsenmäärä vaihteli, mutta useimmat verolautakunnat olivat kahdeksanjäsenisiä. Eniten jäseniä oli Helsingin verolautakunnassa, jossa oli 64 jäsentä. Yli 15 jäsentä oli 24 verolautakunnassa ja nelijäsenisiä verolautakuntia oli alle 10, jotka sijoittuivat pääosin Ahvenanmaalle<sup>405</sup>. Yleisesti ottaen voi todeta, että verolautakuntien jäsenten määrä suhteessa kunnan väkilukuun supistui kunnan väkiluvun noustessa eli tässä suhteessa verolautakuntien jäsenmäärä noudatti kunnallishallinnolle tyypillistä suhteellisuutta.

Verolautakuntien määrä oli sama kuin kuntien määrä. Verolautakunta voi toimia jaostoihin jakaantuneena, joiden määrän määräsi Verohallitus. Vuonna 1982 jaostoihin oli jakaantunut 215 verolautakuntaa, joissa oli yhteensä 531 jaostoa. Kaksi- jaostoisia jaostoihin jakaantuneista oli noin 80 %. Yhdeksässä lautakunnassa oli yli 5 jaostoa, näistä Helsingissä oli 12 jaostoa, Turussa ja Tampereella 10 jaostoa..

---

<sup>402</sup> Tälläkin hetkellä veronsaajat joutuvat osallistumaan verotuskustannuksiin. Laki Verohallinnosta (11.6.2010/503) 30 § säättää verotuskustannusten perimisestä seuraavasti :Verotuskustannusten suorittamisesta huolehtii valtio. Verotuskustannuksia ovat valtion varsinaisen talousarvion mukaiset ja edellisen vuoden tilinpäätöksen perusteella tarkistetut Verohallinnon toimintamenot. Kustannusten määrää laskettaessa otetaan huomioon myös edellä mainittuihin Verohallinnon menoihin liittyvät arvonnäköveromenot. Edellä 1 momentissa tarkoitetuista vuotuisista kustannuksista valtio perii kunnilta yhteensä 30,8 prosenttia, evankelis-luterilaisen kirkon seurakunnilta yhteensä 4,7 prosenttia ja Kansaneläkelaitokselta 5,9 prosenttia.

<sup>403</sup> Ahanen-Raitio 1990:46

<sup>404</sup> Andersson 1991: 25 toteaa, että kelpoisuusvaatimuksena verojohtajan virkaan oli tuomarin virkaan oikeuttava tutkinto tai muu sopiva korkeakoulussa suoritettu tutkinto

<sup>405</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 30-31.

Verolautakuntien käsittelemien asioiden vähentyessä 1980-luvun loppupuolella, jaostojenkin määrät pienentyivät ja esimerkiksi Vaasan verolautakunnassa oli 4 jaostoa kaudella 1986- 1989 ja vuosina 1990-1993 Vaasan verolautakunnassa oli kolme jaostoa neljän asemasta<sup>406</sup>.

Verolautakunta toimitti muodollisesti verotuksen aina vuoteen 1987. Verovelvollisten suuresta määrästä johtuen verolautakuntien tosiasialliset mahdollisuudet käsitellä jokaista veroilmoitusta erikseen olivat rajalliset. Verotuslakia muutettiin siten, että ainoastaan laissa mainituin edellytyksin verotusasiat oli tuotava verolautakunnan käsittelyyn. Tämänkin jälkeen verolautakunta saattoi ottaa käsiteltäväkseen haluamansa verovelvollisryhmät tai jotkut tietyt vähennysasiat. Verolautakuntien tehtävien supistuminen johti myös siihen, että verolautakuntien jäsenmäärä supistui.

Verolautakuntien työskentely erosi eri verolautakunnissa ja eri verovelvollisryhmien osalta toisistaan. Ennen vuoden 1987<sup>407</sup> lakimuutosta jotkut verolautakunnat saattoivat työskennellä siten, että lautakunnan kokouksessa käytiin läpi tietty määrä mappeja siten, että kukin lautakunnan tai sen jaoston jäsen luki joko yksin<sup>408</sup> tai yhdessä toisen jäsenen kanssa tietyn osan mappeja ja jos jotain mielenkiintoista löytyi, niin tämän jälkeen ryhdyttiin asiasta keskustelemaan ja tarvittaessa tehtiin verovalmistelusta poikkeava ratkaisu, joka merkittiin veroilmoitukseen ja kokouksen pöytäkirjaan ja verotus tuli toimittaa verolautakunnan tai sen jaoston päätöksen mukaisesti. Jos edellä kuvattu menettely koski yleensä pelkästään henkilöverotusta. Useissa verolautakunnissa suoritettiin esittely. Näin meneteltiin erityisesti jälkiverotustapauksissa ja ammatinharjoittajia ja liikeverotusta koskevissa asioissa.

Verolautakuntien työskentely erosi kunnallisten lautakuntien työskentelystä siinä suhteessa, että ennen verolautakunnan kokousta jäsenille ei lähetetty esityslistoja tai muuta kokoukseen liittyvää materiaalia. Vuoden 1987 verotuslain uudistuksen jälkeen verolautakunnissa suoritettiin kaikkien käsiteltävien asioiden osalta esittely. Esittely ei ollut esittelyä siinä mielessä kuin miksi esittely yleensä ymmärre-

---

<sup>406</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 30-32; Vaasan verolautakunnan pöytäkirjat 1986-1993.

<sup>407</sup> Verotuslaki 30.1.1987/14 ja Verotusasetus 30.1.1987/75

<sup>408</sup> Andersson 1991:28 toteaa, että erityisesti suuremmilla paikkakunnilla käsiteltiin jokaisessa verolautakunnan kokouksessa hyvin suuri joukko asioita, jotka verovalmistelija esitteli jokseenkin summaarisesti ja jotka yksi taikka useampi lautakunnan jäsen tarkasti.

tään valtion- ja kunnallishallinnossa. Verolautakunnan esittely tarkoitti sitä, että joko verovalmistelija tai verojohtaja alusti kulloinkin käsiteltävästä veroilmoituksesta ja erityisesti siinä ilmenevistä ongelmakohtista. Kokemusperäisen tiedon perusteella jäsenistö koki esittelyn siinä mielessä positiiviseksi asiaksi, että tällä tavoin asiat tulivat pelkistetyiksi ja esittelyn suorittaneelle virkamiehelle oli mahdollisuus tehdä samassa yhteydessä kysymyksiä kulloinkin käsiteltävästä asiasta.

Norminantönäkökulmasta tarkasteltuna tärkein verolautakunnan käyttämistä valankäytön muodoista oli valmisteluohjeiden antaminen. Verolautakunta antoi vuoden alussa pitämässään perustekokouksessa verotoimistolle valmisteluohjeet verovalmistelua varten. Perustekokouksessa oli pohjana verojohtajan tekemä esitys verovalmisteluohjeiksi. Verojohtajien esitykset pohjautuivat Verohallituksen sekä oman lääninveroviraston valmisteluohjeisiin, oikeuskäytäntöön ja aikaisempien verovuosien verolautakuntakäytäntöön. Jokainen verolautakunta antoi omat ohjeensa ja useampia kuntia ja verolautakuntia käsittävän veropiirin alueella oli mahdollista, että verotoimisto joutui toimittamaan verovalmistelua eri tavalla eri kuntien kesken.

Tässä yhteydessä on huomion arvoisaa se, että verolautakunta vahvisti valmisteluohjeet sekä valtion- että kunnallisverotusta varten. Kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta olisi ollut paremmin ymmärrettävissä, että kunnallisverotusta toimitettaisiin eri kunnissa eri tavoin, mutta valtionverotuksen osalta pitäjäkohtaiset eroavaisuudet ovat vaikeammin ymmärrettävissä. Tässä tapauksessa itsehallintoalueen asukkaiden edustajiensa välityksellä suorittama verotus mahdollisti valtakunnassa sovellettavan verotuskäytännön sivuuttamisen. Kariikoiden voi todeta, että tällä tavoin verolautakunnilla oli mahdollista luoda omaa verotuskäytäntöä ja norminantoa, joka tosiasiasiallisesti sivuutti lainsäädännön.

Verolautakunnan harkintavaltaa rajoitti kuitenkin se, että valmisteluohjeiden avulla ei saanut antaa lainvastaisia valmisteluohjeita verotoimistolle. Verotoimisto ei ollut velvollinen panemaan toimeen lainvastaisia valmisteluohjeita ja virkamiesoikeudellisesti lainvastaisten valmisteluohjeiden noudattaminen oli virkarikos. Käytännössä valmisteluohjeita noudatettiin, ja mahdollisten puutteiden korjaaminen jäi veronsaajien valitusten varaan. Verovelvollisten suuresta määrästä johtuen verotuksen oikaiseminen ja verotuksen toimittaminen valituksen kautta jäi harvinaisemmaksi ja laajassa mitassa sitä tuskin koskaan tapahtui yksin sen vuoksi, että tehtävään ei ollut käytettävissä tarpeellisia resursseja eikä muutoinkaan ole tarkoituksenmukaista toimittaa verotusta valittamalla.

Verolautakuntatyöstä tehtyjen havaintojen mukaan myös verolautakunnissa esiintyi eturyhmäajattelua ja jonkinasteista kotiinpäin vetoa<sup>409</sup>. Ennen verotusjärjestelmien yhdistämistä kunnallisverotusta toimittaneiden taksoituslautakuntien toiminnassa havaittiin aika ajoittain eturyhmäajattelua<sup>410</sup> ja tämä saattoi johtaa verolaitusten kautta koko toimitetun verotuksen kumoamiseen. Koska oikeuskäytännössä<sup>411</sup> kunnallisverotuksen kumoaminen koko kunnassa perustui yleensä maataloudenharjoittajien suosimiseen, niin on mahdollista ja jopa uskottavaa, että samantyyppinen suosimiskäytäntö jatkui myös verolautakunnissa. Yleisen elämäkokemuksen perusteella voidaan otaksua, että elinkeinorakenteeltaan ja muilta arvoiltaan homogeenisissä kunnissa on jatkunut alueellisten valtanäkemyksen suosiminen myös verolautakunnissa, sillä kunnalliseen itsehallintoon ja lautakunta-toimintaan kuuluu oleellisena osana eturyhmäajattelu, joka voi perustua poliittisiin, uskonnollisiin, ammatillisiin tekijöihin tai kylä- ja kaupunginosapolitiikkaan<sup>412</sup>.

Verolautakuntien antamat ohjeet poikkesivat Verohallituksen ohjeista lähinnä paikallisia olosuhteita koskevissa kysymyksissä<sup>413</sup>. Yksi tavallisimpia poikkeuksia tehtiin asunnon ja työpaikan välisistä matkakuluista. Kuluja hyväksyttiin enemmän vähennyskelpoisiksi kuin mikä olisi ollut Verohallituksen ohjeiden perusteella kohtuullista<sup>414</sup>. Suurilla matkakuluvähennyksillä haluttiin edistää mitä ilmeisimmin kuntalaisten kunnassa pysymistä ja mahdollista on, että avokäisellä vähennyskäytännöllä haluttiin edistää myös kuntaan muuttamista. Toisaalta on sanottava, että Verohallituksen suosittama vähennyslinja alitti usein todelliset kulut ja tämä oli omiaan lisäämään halukkuutta myöntää työmatkakulut todellisten tai lähes todellisten kustannusten mukaisesti.

---

<sup>409</sup> Lautala 1962:141; Riikonen 1962:137-138

<sup>410</sup> Pohjalainen 15.2.2011. Verotuksen toimittaminen on ollut entisinä aikoina huomattavasti toraisempaa toimintaa verrattaessa sitä verotuslain aikaiseen verolautakuntien toimintaan. Tähän lopputulokseen tulee, jos on uskomisen sanomalehti Pohjalaisessa julkaistuun Vaasalehdessä 100 vuotta sitten (15.2.1911) olleeseen uutisen ”Verolautakunta kokousti sikahumalassa”. Uutisen mukaan: ”Huonoa elämää pitivät jonkin aikaa sitten erään Etelä-Pohjanmaan pitäjän verolautakunnan jäsenet. Lähes kaikki jäsenet olivat kokouksessa sikahumalassa. Kokouksessa alettiin riidellä ja heitellä veitsiä. Sen takia kokous jouduttiin keskeyttämään. Myöhemmin tämä jälkeen oli eräs lautakunnan jäsen esiintynyt kirkossa viinapullon kanssa”.

<sup>411</sup> Aarrevuo 1979:230

<sup>412</sup> Lautala 1962:141-142

<sup>413</sup> Komiteamietintö 1984:28 s. 33

<sup>414</sup> Aarrevuo 1979:230



Verolautakuntien toiminta oli äänestystulosten valossa tarkasteltuna varsin yksimielistä. Verohallituksen vuonna 1979 teettämän selvityksen mukaan verolautakuntien työskentely oli varsin yksimielistä, sillä 71 % lautakunnista teki yksittäiset päätökset ilman äänestyksiä. Verolautakunnista 25 % äänesti 1-10 kertaa. Yleisestä sopuisuudesta huolimatta oli päinvastaisiakin tapauksia sillä kahdessa lautakunnassa äänestettiin yli 50 kertaa ja 10 verolautakunnassa äänestettiin 11-50 kertaa<sup>415</sup>.

Verolautakunnat eivät tyytyneet aina verotoimiston tekemiin verotusehdotuksiin, sillä muutoksia tehtiin 0-5 % kaikista verotusehdotuksista. Tavallisimmat kohteet, joissa verolautakunta tai sen jaosto muutti verotusehdotusta olivat:

- maatilatalouden vähennykset,
- tulonhankkimiskustannukset,
- matkakustannukset,
- veronmaksukyvyyn alentumisvähennykset,
- päivärahat,
- arvioverotukset,
- harkintaverotukset (koski yksinomaan kunnallisverotusta).

Verolautakunnan painoarvoa ja merkitystä verotustyöhön on vaikea arvioida yksistään sen perusteella, kuinka monta kertaa on äänestetty tai kuinka paljon muutoksia on tehty perustekokouksessa. Verolautakunnan ohjausvaikutusta ei voi yksinomaan arvioida pelkkien äänestyslukujen perusteella. Verolautakunnan ja sen jaostojen työskentelylle oli leimaa antavaa se, että päätöksenteko oli kollegiaalista eli eriäviä näkökantoja pyrittiin sovittamaan ennen päätöksentekoa. Tällä tavalla saatiin aikaan yksimielisiä päätöksiä ja koko verolautakunnan työskentelyilmapiiri pysyi parempana. Ilman äänestyksiä verotuksen toimittanut verolautakunta saattoi vaikuttaa verotusratkaisujen sisältöön huomattavasti enemmän kuin sellainen verolautakunta, joka äänesti useasti.

Verotoimisto ja verovalmistelijat puolestaan ottivat huomioon lautakunnassa esiintyvät käsitykset niin verolautakunnalle tehtävissä esityksissä ja tavanomaisessa verovalmistelutyössä, sillä verolautakunta oli suhteessa verotoimistoon päätöksentekoviranomainen ja hyvän hallinnon periaatteisiin kuuluu noudattaa ylemmän viranomaisen ohjeita. Verolautakuntatyöskentelyn osalta tuskin kukaan

---

<sup>415</sup> Komiteamietintö 1984:28 s.37

olisi kokenut hedelmälliseksi työskentelytavaksi sitä, että lautakunta olisi jatkuvasti äänestänyt verotoimiston esityksistä tai muuttanut niitä.

Verolautakuntien merkitystä pohdittaessa otaksuttiin yleisesti, että verolautakunta turvasi veronmaksajan etuja verotoimiston ankaraa verotushalua vastaan. Käytännössä asia ei ollut aina näin, sillä verolautakunnan jäsenten näkemys verotusratkaisun sisällöstä oli usein ankarampi kuin verotoimiston taikka verojohtajan näkemys<sup>416</sup>. Vaikeammin arvioitava on se, että olisivatko kansalaisten yleiset näkemykset verotusratkaisuista olleet ankarampia kuin viranhaltijoiden näkemykset. Jos oletamme edustuksellisen demokratian peruseräpäätösten mukaisesti, että luottamushenkilöt edustivat kansaa, niin voidaan ainakin otaksua, että kansalaisten käsitys verotusratkaisujen sisällöstä olisi ollut tiukempi kuin verotusta suorittavan virkamiehistön. Rohkeasti yleistäen voi otaksua, että kansalaisten suorittama verotus olisi voinut olla ankarampaa kuin virkamiesverotus.

Vuosikymmenten kuluessa oli verolautakunnan ja Verohallinnon virkamiesten välinen työnjako muuttunut. Vuoteen 1987 saakka verolautakunta toimitti muodollisesti koko verotuksen. Verolautakunnan rooli verotuksen toimittamisessa vaihteli. Eräissä verolautakunnissa käsiteltiin jokainen verotusehdotus erikseen, kun taas toiset verolautakunnat määräsivät etukäteen ne tapaukset, jotka haluttiin käsiteltäväksi yksityiskohtaisesti. Näin meneteltiin esimerkiksi Helsingin verovivastossa, jossa erikseen käsiteltäviä veroilmoituksia oli noin 1 % veroilmoitusten kokonaismäärästä<sup>417</sup>. Verotuslain yleisenä lähtökohtana oli se, että verolautakunnan oli suoritettava koko verotus verovalmisteluun tukeutuen. Käytännössä verolautakunnilla ei ollut mahdollisuuksia käydä läpi kaikkia veroilmoituksia. Näin oli asianlaita erityisesti suurimmilla paikkakunnilla<sup>418</sup>.

Verotuslain (30.1.1987/14) ja verotusasetuksen (30.1.1987/75) uudistuksilla verolautakunnan ja verotoimiston välistä työnjakoa muutettiin. Verotoimisto suoritti verotuksen kaikissa niissä tapauksissa, joita ei verotusmenettelylain 72 a §:n tai –asetuksen 39 a §:n mukaan tullut käsitellä verolautakunnassa. Käytännössä tämä johti siihen, että muutama prosentti veroilmoituksista käsiteltiin verolautakunnassa verovalmistelun pohjalta ja valtaosa veropäätöksistä tehtiin virkamiestyönä. Tässä yhteydessä on todettava, että verolautakunnissa käsitellyt veroilmoitukset

---

<sup>416</sup> Puronen 1992:335

<sup>417</sup> Komiteamietintö 1984:36-37

<sup>418</sup> Andersson 1991:86

yleensä käsiteltiin ainoastaan laissa säädetyn poikkeaman tai verolautakunnan päättämän perusteen<sup>419</sup> osalta.

Edellä mainittu verotuslain ja verotusasetuksen muutos legitimoit sen tosiasiallisen asiantilan joka oli vallinnut verolautakunnissa jo pitkään. Verolautakunnat ja verotoimistot olivat allokoineet resurssiaan parhaaksi katsomallaan tavallaan jo pitkään, ennen kuin lainsäätäjät tarttui asiaan. Oman toiminnan organisoiminen on tavanomaista viranomaistoimintaa ja on muistettava, että vastuu verotuksen toimittamisesta oli verolautakunnalla ja osin verotoimistolla riippumatta siitä, oliko veroilmoitukset käsitelty verolautakunnassa yksitellen tai ainoastaan osittain.

Verotuksen toimittaminen oli siirtynyt tosiasiallisesti virkamiesverotuksen suuntaan jo siinä vaiheessa, kun verotus alkoi toimittaa palkattu virkamiehistö. Pienissä kunnissa oli vielä 1950-luvulla osa sellaisia, joissa ei ollut sivutoimista taksoitussihteeriä lukuun ottamatta muuta virkamiehistöä kunnallisverotusta toimittamassa, joten niissä oli luottamushenkilöiden rooli keskeinen vielä tässä vaiheessa. Valtion- ja kunnallisverotuksen yhdistämisen myötä niissäkin painopiste siirtyi virkamiehistön suuntaan.

#### 4.3.5 *Muutoksenhakumenettely*

Verolautakunnan suorittamaan verotukseen haettiin muutosta joko tutkijalautakunnalta tai lääninoikeudelta. Jokaisessa kunnassa oli tutkijalautakunta, jonka jäsenistä ja varajäsenistä kunnanvaltuusto valitsi puolet ja valtiovarainministeriö (vuodesta 1970 Verohallitus) valitsi puolet. Vuodesta 1976 alkaen valinta siirtyi kunnanvaltuustojen suoritettavaksi.

Tutkijalautakuntien jäsenistä oli oltava verolautakunnan jäseniä kuitenkin siten, että heidän määränsä oli alle puolet tutkijalautakunnan jäsenten määrästä. Jäsenistön koostumuksessa oli huomioitava eri veronmaksajaryhmien edustus aivan samoin perustein kuin oli laita verolautakunnankin suhteen. Tärkein verotuslain (482/1958) mukanaan tuoma uudistus tutkijalautakunnan osalta oli se, että tutkijalautakunnan jäsenet valittiin kaikissa kunnissa samoin perustein. Enää ei ollut

---

<sup>419</sup> Vaasan verolautakunnan pöytäkirjat 1988-1993. Esimerkiksi Vaasan verolautakunta päätti toimikaudella 1989-1993, että kaikki ulkomaan matkoja ja tietokonehankintoja koskevat tulonhankkimisvaatimukset sekä veronmaksukyvyyn alentumisvähennyistä koskevat vaatimukset oli käsiteltävä verolautakunnassa.

eroja maalaiskuntien, kauppaloiden ja kaupunkien välillä. Jäsenet koostuivat nyt pelkästään maallikoista, lukuun ottamatta verojohtajaa, joka toimi verotuslain 23 §:n perusteella tutkijalautakunnan puheenjohtajana. Verotuslain voimaan tulon jälkeen järjestys- ja raastuvanoikeuksien jäsenet eivät enää tulleet viran puolesta valituiksi tutkijalautakunnan jäseniksi.

Verotukseensa tyytymätön henkilö sai tehdä verotuslain 92 §:n perusteella veromuistutuksen neljäntoista päivän kuluessa veroluetteloiden nähtäväksi panosta lukien tutkijalautakunnalle. Maalaiskunnissa veromuistutuksen sai tehdä suullisesti tai kirjallisesti. Kaupungeissa veromuistutus oli tehtävä kirjallisesti. Tutkijalautakunnan päätökseen tyytymättömällä verovelvollisella oli mahdollisuus hakea muutosta valittamalla lääninhallitukseen (lääninoikeuteen).

Tutkijalautakunnalle tehtävän veromuistutuksen lyhyt määräaika johti ajanoloon siihen, että lääninoikeuksiin tehtyjen verovalitusten määrä kasvoi niin suureksi, että lääninoikeuksiin alkoi kertyä vuosien pituinen valitusjono, joka kasvoi kasvamisestaan. Tilannetta helpotettiin 1980-luvun alussa verotuslain muutoksella (1982/399) siten, että verolautakuntien oli käsiteltävä veronokaisuasioina sellaiset verovalitukset, joita ei oltu käsitelty tutkijalautakunnassa verovalituksessa riitautetun asian osalta. Tämä johti siihen, että verolautakunta sai kaksoisroolin. Se toimi edelleen verotuksen toimittajana, mutta siitä tuli myös omien päätöstensä ensimmäinen muutoksenhakuaste. Verolautakunnan toiminta vastasi luonteeltaan hallinnon itseoikaisumenettelyä. Verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus oli siirrettävä hylätyiltä osiltaan hallinto-oikeudelle.

Kuntien osalle verotuslain voimaantulo merkitsi sitä, että kunta ei ollut enää verotusta toimittava viranomaisena. Kunta oli kunnallisveron saajana asianosainen tuloverotuksessa. Kuntien edunvalvonnasta huolehti vero- ja tutkijalautakunnassa kunnanasiainmies, jonka kunta nimitti. Suurin osa kunnanasiainmiehistä oli sivutoimisia kunnan virkamiehiä tai maallikoita. Suurissa kaupungeissa oli myös päätoimisia kunnanasiainmiehiä, joihin toimivat ainakin 1960-luvun alussa taksoitussih-teerien viroista kunnanasiainmiehen virkoihin siirrettyjä henkilöitä<sup>420</sup>.

Valtiolla oli ollut oma valtionasiainmiesjärjestelmänsä jo 1920-luvun alkupuolelta lukien. Verotuslain mukaisessa tuloverotusorganisaatiossa sama henkilö saattoi toimia sekä valtion- että kunnanasiainmiehenä ja käytännössä usein näin tapahtui-

---

<sup>420</sup> Koivusalo 1967:155; Jaakko Mattilan haastattelu 21.3.1995

kin. Oli kuitenkin paljon vero- ja tutkijalautakuntia, joissa oli sekä kunnalla että valtiolla oma sivutoiminen asiamiehensä.

Kunnalla tai valtiolla ei ollut oikeutta tehdä veromuistutusta tutkijalautakunnalle. Veronsaajien ensimmäinen muutoksenhakuaste oli lääninoikeus. Veronsaajilla tai heidän asiamiehillään oli oikeus hakea muutosta niin verolautakunnan kuin tutkijalautakunnankin päätöksistä. Muutoksenhaku oli määräaikaan sidottua.

Valtion- ja kunnansiamiehillä oli oikeus olla läsnä vero- ja tutkijalautakunnan kokouksissa ja käyttää siellä puheoikeutta. Sen sijaan asiamiehillä ei ollut esitys ja äänioikeutta kummassakaan lautakunnassa. Asiamiesjärjestelyn perusajatuksena oli kontradiktorisen periaatteen soveltaminen verotusmenettelyyn. Käytännössä menettely toteutui siten, että asiamies sai tilaisuuden kokouksessa lausua omat kannanottonsa ennen päätöksentekoa. Tällöin lautakunnan jäsenillä oli mahdollisuus perehtyä molempien osapuolten kantoihin ennen päätöksentekoa. Verotusmenettelyn massaluonteesta johtuen käsiteltäviä asioita oli paljon ja tämän johdosta kaikkiin tapauksiin ei kiinnitetty yhtä paljon huomiota. Kokemusperäisen tiedon mukaan joistakin asioista keskusteltiin pitkään ja syvällisesti ja käytyjen keskustelujen perusteella muotoutui yleisiä toimintalinjoja vastaavien tapausten varalle. Käsitteilyprosessin kannalta tämä merkitsi sitä, että verolautakunnan kokouksessa käsiteltiin valmistelukauden alussa vähän asioita hitaasti mutta perusteellisesti ja ratkaisulinjojen selkiinnyttyä käsiteltävien asioiden määrä lisääntyi.

Vero- ja tutkijalautakuntien päätöksiin oli verovelvollisilla, kunnilla ja valtiolla itsenäinen muutoksenhakuoikeus. Kuntien muutoksenhakuoikeutta käytti yleensä kunnansiamies ja joskus myös kunnanhallitus. Valtion puolesta muutosta haki valtiosiamies-niminen valtionvirkamies. Hallinto-oikeuksien päätöksistä haettiin muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

## 4.4 Luottamusmiesverotuksesta virkamiesverotukseen<sup>421</sup>

### 4.4.1 *Viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden tehtävät eriytyvät*

Vuosien kuluessa verolautakuntajärjestelmän tarpeellisuutta vastaan esitettiin kritiikkiä eri perustein. Esitettiin näkemyksiä, että lainsäädännön muutokset olivat tehneet verolautakunnat tarpeettomiksi<sup>422</sup>. Väitettiin myös, että verolautakunnalla ei ollut muuta merkitystä kuin verotuksen legitimointi kansalaisten silmissä<sup>423</sup>. Tämä ajatus perustui olettamukseen, että ihmisten mielissä verolautakunta oli este sille, että virkamiehistö ei pääse toteuttamaan liian tiukkaa verotusta. Tämän li-

---

<sup>421</sup> Puronen on todennut (2008b:391), että verotuksen sanottiin lautakuntalaitoksen lakkauttamisen myötä muuttuneen virkamiesverotukseksi. Verotuksen varsinaista muutoksenhakumenettelyä (valitus) edeltävä pakollinen oikaisuvaatimusmenettely toimii kuitenkin edelleen lautakuntapohjalta. Verotus siis ei ole aivan puhdasta virkamiesverotusta; onhan verotuksen oikaisulautakunnan toiminta osa hallintoa.

<sup>422</sup> Lainsäädännössä ei tapahtunut 1980- ja 1990-luvun vaihteessa niin oleellisia muutoksia, että ne olisivat tehneet verolautakunnat tarpeettomiksi. Osaltaan uusi lainsäädäntö (kiinteistöverolaki) oli sellaista, että se olisi erityisesti soveltunut paikallistuntemusta omaavien luottamushenkilöiden käsiteltäväksi.

<sup>423</sup> Verolautakuntakeskustelu muistutti perusteluiltaan maallikoiden osallistumisesta oikeudenkäyttöön käytyä keskustelua. Ervasti & de Godzinsky (1999: 944) toteavat, että maallikoiden osallistumista oikeudenkäyttöön on eri yhteyksissä perusteltu monenlaisilla syillä. Perustelut voidaan karkeasti jakaa kahteen ryhmään sen mukaan korostetaanko niissä lautamiesten vaikutusta ratkaisun sisältöön vai maallikko-osaamisen merkitystä tuomioistuinten asemaan yhteiskunnassa. Edellisissä perusteluissa tuodaan esiin argumentteja, joiden mukaan osallistuminen parantaa oikeudenkäytön laatua. Tällaisia ovat esimerkiksi lautamiesten paikallistuntemuksen korostaminen ja näkemys, että lautamiesten mukanaolo pakottaa tuomarin miettimään ja perustelemaan päätöksen paremmin. Jälkimmäisissä perusteluissa viitataan puolestaan siihen, että lautamiesten osallistuminen on tärkeää, jotta tuomioistuimet eivät etäänny muusta yhteiskunnasta tai kansalaisista. Tällaisia perusteluita ovat esimerkiksi tuomioistuinlaitoksen demokraattinen kontrolli, kansan luottamus oikeuslaitukseen, yleinen oikeustaju sekä oikeuskäytännön laajempi julkisuus. Lautamiesjärjestelmän puolesta esitetyt perustelut ovat jo pitkään pysyneet yllättävän samanlaisina. Maallikoiden osallistumisesta esitetyt perustelut eri länsimaissa ovat hyvin samanlaisia. Niskanen & Ahonen & Laitinen 2000: 111-112. Yli puolet tutkimukseen vastanneista katsoi, että luottamushenkilöiden mukanaolo käräjäoikeuksissa oli tarpeellista. Yli puolet vastaajista katsoi, että luottamushenkilöiden vaikutusmahdollisuudet tuomioistuinten päätösten sisältöön oli suuri tai kohtalainen. Neljäsosa vastaajista katsoi, että lakimieskoulutuksen puute on luottamushenkilöille eduksi ja yli neljäkymmentä prosenttia vastaajista katsoi, että lakimieskoulutuksen puutteessa oli haittaa paljon taikka jonkin ver-

säksi vero- ja tutkijalautakuntajärjestelmää pidettiin kalliina<sup>424</sup>. Suomessa käyty keskustelu verolautakuntien tarpeellisuudesta muistutti Ruotsissa käytyä keskustelua verolautakuntien (taxeringsnämnd TN) tarpeellisuudesta ja merkityksestä. Ruotsissa käydyssä keskustelussa todettiin, että maallikkoedustuksella oli ollut merkityä erityisesti paikallistuntemusta vaativien asioiden käsittelyssä. Yleisesti tunnustettiin, että maaseudulla toimitetuissa verotuksissa maallikkojäsenten merkitys verotuksen toimittamisessa oli suurempi kuin kaupungeissa. Vuosien kuluessa maallikkojäsenten merkitys oli kuitenkin vähentynyt ja maallikkojäsenten mukana ololla verotuksen toimittamisessa oli 1980-luvulla korkeintaan psykologista merkitystä. Ruotsissa verolautakunnat lakkautettiin vuoden 1991 jälkeen. Tällöin päättyi 1800-luvulta alkanut traditio maallikkojäsenten osallistumisesta verotuksen toimittamiseen<sup>425</sup>.

Vero- ja tutkijalautakuntien lakkauttaminen on nähtävä myös osana edustuksellinen demokratian ja luottamusmiesthallinnon uudistuskehitystä, joka oli vallitsevana Suomessa 1980-luvun loppupuolella ja 1990-luvun aikana. Kuntakokeilun myötä kunnallisten luottamushenkilöiden ja lautakuntien määrää vähennettiin ja tehtäviä delegoitiin virkamiehille entistä enemmän. Kehitys ei ollut kaikkien kuntien osalta samanlaista, koska kunnallislainsäädäntö antoi mahdollisuuden oman harkinnan käyttöön ja paikalliset arvostukset huomioon ottavaan päätöksentekoon. Kunnallisten lautakuntien ja luottamushenkilöiden vähentymiskehitys on jatkunut edelleenkin 2000-luvulla<sup>426</sup>. Kunnallisten luottamushenkilöiden määrän vähentämistä voidaan yleistää lausumalla, että edustuksellisen demokratian toteutuksessa ei enää luotettu yksin määrään. Verotuksen toimittamisen osalta edustuksellisen demokratian vaikutusmahdollisuudet loppuivat vuoden 1993 lopussa, kun verolautakuntien toiminta päättyi.

Verotuksen toimittamisorganisaation rakenne on sidoksissa verotuslainsäädäntöön ja verotuksen toimittamistapaan. Tätä taustaa vasten olisi ollut mahdollista ja osin mielekästäkin, että verolautakunnat olisivat jatkaneet toimintaansa 1990-

---

<sup>424</sup> HE 122/1993:4. Vuonna 1992 verolautakunnista aiheutuneet kustannukset olivat 11 miljoonaa markkaa.

<sup>425</sup> Lodin ym. 2009:708

<sup>426</sup> Hannus, Hallberg & Niemi 2009:2004. Vuonna 2004 kunnallisvaaleissa valittiin 11.966 valtuutettua ja 2008 toimitetussa kunnallisvaaleissa 10.412 valtuutettua. Vuonna 1993 Suomen kunnissa oli 3.105 lautakuntaa ja vuonna 2005 lautakuntien määrä oli pudonnut 2.174:n. Molempien määrien laskuun on osaltaan vaikuttanut kuntien yhdistäminen ja tältä osin kehitys jatkunee samansuuntaisena jatkossakin.

luvulla. Nyt ja tulevaisuudessa tilanne on oleellisesti toinen, sillä siirtyminen koneverotukseen, yhtenäiseen Verohallintoon ja sähköiseen ilmoitusmenettelyyn ei ainakaan lisää luottamushenkilöiden käyttötarvetta verotuksen toimittamisessa. Pikemminkin voi todeta, että verotusmenettelyssä tapahtuneet muutokset eivät jätä tilaa verolautakuntatyypistien toimielinten työskentelylle. Jos luottamushenkilöiden asiantuntemusta käytettäisiin verotuksen toimittamisessa, niin kiinteistöverotuksen ja perintö- ja lahjaverotuksen yhteydessä tapahtuvassa arvostuksessa hyvällä paikallistuntemuksella olisi edelleen käyttöä, koska verotoimistojen toimialueiden koon kasvu on aikaansaanut sen, että useinkaan henkilökunnalla ei ole selvää käsitystä kiinteistöjen sijainnista, kunnosta ja hintatasosta. Tämä on kenties ainoa verotuksen toimittamisen osa-alue, jossa luottamushenkilöiden käyttö voisi tuoda lisäarvoa verotustyöhön. Edellä kuvatun periaatteen toteuttaminen nykyisen kaltaisessa verohallinnossa olisi todennäköisesti mahdotonta. Tämän vuoksi verolautakuntien lakkauttaminen on ollut perusteltu toimenpide, vaikka se saattoi tapahtua muutamia vuosia liian aikaisin.

Verolautakuntien lakkauttaminen on nähtävä ennen mutta osana Verohallinnon organisaatiouudistusta. Pyrkimys suurempiin veropiireihin ja verotoimistojen vähentämiseen olisi johtanut automaattisesti siihen, että yhden toimiston virka-alue olisi käsittänyt entistä enemmän kuntia. Otollisen esimerkin keskittymisestä tarjoaa Länsi-Suomen verovirasto. Vuodesta 2001 lukien sen toimialueella kolme verotoimistoa toimittavat verotusta yli neljäkymmenen kunnan alueella. Jos verolautakunnat olisivat edelleen toiminnassa, niin verolautakuntien määrä olisi suurimmillaan yhden toimiston osalta yli kaksikymmentä. Hallinnollisesti tehtävä olisi ollut vähintäänkin haastava, jos tavoitteena olisi ollut yhdenmukainen verotus.

Verotoimistojen fuusioista johtunut verotoimistojen määrän vähentyminen on tehtyjen havaintojen perusteella johtanut verotuksen yhdenmukaistumiseen. Toisaalta verotoimistojen koolla ei sinänsä ole vaikutusta työn laatuun, sillä verotuksen oikeellisuus ja yhdenmukaisuus näyttää toteutuvan yhtä hyvin pienissä kuin suurissakin toimistoissa<sup>427</sup>. Kaiken kaikkiaan voitaneen todeta, että uudistuksen tavoitteena ollut suhteellisen itsenäisten toimijoiden (verotoimisto ja -lautakunnat) määrän vähentäminen on johtanut verotuksen yhdenmukaistumiseen.

---

<sup>427</sup> Ala-Karjanmaa (2001)



#### 4.4.2 Virkamiesverotus ja Verohallinnon nykyinen organisaatio

Verohallinnon organisaatio vastasi luonteeltaan vielä 1990-luvulla Suomen paikallishallinnon luonnetta ja kuntien määrän jakautumaa maan eri osissa. Maan harvaanasutuissa osissa oli paljon verotoimistoja suhteessa väkiluvun määrään, kun taas Etelä-Suomessa oli vähän ja isoja verotoimistoja. Tältä osin verotoimistojen määrän jakautuma maan eri osissa noudatti kuntien määrän jakautumaa. Veropiirien ja -toimistojen jakautumalle oli tyypillistä, että isot kunnat muodostivat oman veropiirinsä, joissa oli oma verotoimisto. Useampiin veropiireihin kuului monia pieniä kuntia ja veropiirin verotoimisto sijaitsi yleensä veropiirin suurimmassa kunnassa. Tyypillisimmillään veropiiriin/ verotoimiston toimialueeseen kuului 3-5 kuntaa, joskin oli myös sellaisia verotoimistoja, joidenka toimialueella oli 5-10 kuntaa<sup>428</sup>.

Suomessa siirryttiin kaksitasoisen verotusorganisaatioon 1990-luvun puolivälissä. Uudistus toteutettiin veropiirit lakkauttamalla. Verohallinnon johdossa oli Verohallitus ja verovirastot olivat verotusta toimittavia organisaatioita. Verovirastoissa oli edelleen verotoimisto nimisiä toimipisteitä. Verotoimistot eivät olleet itsenäisiä organisaatioita samassa mielessä kuin kolmeportaisen organisaation aikana, vaikka verotoimistojen nimet säilyivät entisellään. Verotoimistoilla ei ollut enää itsenäistä toimivaltaa, vaan ne olivat veroviraston osia ja tehtävien siirto veroviraston sisällä oli helpompaa kuin vanhan veropiiriajan aikana. Aikaisemmin itsenäisenä toimijana ja verotuksen toimittajana oli kotipaikan verotoimisto ja Verohallintolain voimaantulon jälkeen verotuksen toimitti verovelvollisen kotipaikan verovirasto. Verotuksen toimittaminen oli edelleenkin sidottu verovelvollisen kotipaikkaan lukuun ottamatta niitä verovelvollisia, joidenka verotus toimitettiin Konserniverokeskuksessa. Verovirastojen sisällä oli mahdollista keskittää työtehtäviä eri toimipisteisiin, jos ne vain olivat saman veroviraston virka-alueella. Keskittämistä tapahtui erityisesti yritysverotuksen alalla siinä vaiheessa, kun yritysverotoimistot perustettiin. Tällöin yritysverotustoimistoihin siirrettiin veroviraston yhtiöverotustehtäviä ja samalla myös verovelvollisen kotipaikan merkitys verotuksen toimittamispaikan määräytymisestä vähentyi entisestään.

Nykyinen verotuksen toimittamisorganisaatio muuttui vuoden 1994 alusta myös siten, että luottamushenkilöt (verolautakunta) eivät osallistuneet enää verotuksen

---

<sup>428</sup> Valtioneuvoston päätös veropiireistä 25.2.1960/122

toimittamiseen. Uudistusta perusteltiin hallituksen esityksessä<sup>429</sup> mm. sillä, että verolautakuntien merkitys säännönmukaisen verotuksen toimittajana on vähentynyt tarkemman lainsäädännön ja yksikertaistuneen verotusmenettelyn ansiosta. Vuoden 1994 alussa voimaan astuneen lainmuutoksen myötä saatettiin päätökseen 1980-luvulla alkanut siirtyminen virkamiesverotukseen. Uudistusta voidaan luonnehtia myös siten, että tällöin päättyi Verohallinnon eräänlainen kaksoisrooli osin valtiollisena ja kunnallisena viranomaisena, kun kunnalliselle viranomais-toiminnalle ominainen lautakunta lakkautettiin ja toimintaa jäi jatkamaan valtion viranomaisille tyypillinen puhdas virkamiesorganisaatio.

Verohallintolain myötä tapahtuneessa organisaatiouudistuksessa keskeisimpiä seikkoja ovat verotuksen aluehallinnon uudistaminen ja konserniverotuskeskuk-sen muodostaminen. Verovirastojen (entisten lääninverovirastojen) määrää vä-hennettiin yhdeksään<sup>430</sup>. Verovirastojen määrän vähentämisen ohella verotoimis-tojen ja Verohallinnon toimipisteiden määrää supistettiin. Verotoimistojen osalta oli toimistojen yhdistämisiä tapahtunut jo 1980-luvulta lukien, mutta viimeisen kymmenen vuoden aikana verotoimistojen yhdistämismuutos on kiihtynyt. Verotoimistojen määrä oli vielä 1990-luvun alkupuolella yli 200 ja tavoitteena oli määrän vähentäminen alle puoleen. Tämä ei ole kuitenkaan riittänyt, Verohallin-non verotoimistoluettelon mukaan Suomessa oli 1.1.2002 lukien 57 verotoimistoa ja vuoden 2006 lopussa verotoimistojen määrä oli 49 verotoimistoa. Vuoden 2008 lopussa Suomessa oli 23 verotoimistoa ja 7 yritysverotoimistoa sekä noin 100 toimi- ja palvelupistettä<sup>431</sup>.

Verotoimistojen määrän supistumisesta esimerkkinä voidaan käyttää Länsi-Suomen verovirastoa (entinen Vaasan lääninverovirasto)<sup>432</sup>. Sen toimialueella oli vuoden 1994 loppuun saakka 28 verotoimistoa ja vuoden 1995 alussa voimaan tulleen uudistuksen jälkeen toiminnassa oli 13 verotoimistoa. Organisaation uu-

---

<sup>429</sup> HE 122/1993:3

<sup>430</sup> Valtioneuvoston päätös verovirastoista 651/1997. Suomeen muodostettiin verotuksen aluehal-lintoviranomaisiksi seuraavat verovirastot: Uudenmaan verovirasto, Lounais-Suomen verovi-rasto, Kaakkois-Suomen verovirasto, Sisä-Suomen verovirasto, Savo-Karjalan verovirasto, Länsi-Suomen verovirasto, Oulun ja Kainuun verovirasto, Lapin verovirasto. Konsernivero-keskuksen toimialueena on koko maa ja sen tehtävänä on toimittaa suuryritysten verotusta

<sup>431</sup> Verohallinnon vuosikertomus 2008:8

<sup>432</sup> Länsi-Suomen veroviraston valinta esimerkiksi perustuu osin siihen, että viraston kehitysvai-heet ovat kirjoittajalle tuttuja. Tutkimusekonomisesti ei ole mielekäästä käydä tässä yhteydessä kaikkien virastojen kehitystä lävitse, koska kehitystrendi oli Konserniverokeskusta lukuun ot-tamatta saman suuntainen.

distusta on jatkettu siten, että vuoden 2002 alusta lukien entisen Vaasan läänin alueella on ainoastaan kolme maakuntapohjaista verotoimistoa. Alueella toimii Etelä-Pohjanmaan verotoimisto, Keski-Pohjanmaan verotoimisto ja Pohjanmaan verotoimisto. Verotoimistoilla on useita toimipisteitä toimialueellaan, mutta hallinnolliset keskuksat ja pääosa toiminnoista sijaitsee maakuntakeskuksissa (Kokkola, Seinäjoki ja Vaasa).

Verohallinnon uudistaminen on jatkunut 2000-luvulla ja uudistustyö jatkuu edelleen. Verohallintolain (237/2008) voimaan tulon myötä 1.5.2008 lukien Suomessa verotusta toimitaa Verohallinto niminen organisaatio. Verohallinnon toimialueena oli koko maa ja tämä merkitsi sitä, että Verohallinnon organisaatio oli yksiportainen. Organisaation nimellisestä yksiportaisuudesta huolimatta Verohallintoon jäi verovirastoja ja verotoimistoja, joten aluejako jäi tosiasiallisesti voimaan. Verohallintolain etuihin voidaan lukea se, että Verohallintolaki mahdollisti asioiden siirtämistä Verohallinnon sisällä. Tämä helpotti resurssien tehokasta allokointia. On kuitenkin todettava, että tehtäviä on siirretty Verohallinnon sisällä jo ennen Verohallintolain säätämistä. Vuoteen 2007 mennessä on pääkaupunkiseudulta siirretty tehtäviä 118 henkilötyövuoden verran muualle maahan<sup>433</sup>.

Verohallinnon uudistustyö ei ole pysähtynyt Verohallintolain vuonna 2008 toteutettuihin muutoksiin. Vuoden 2010 alusta lukien verovirastojen määrä väheni viiteen, kun Länsi-Suomen verovirasto ja Lounais-Suomen verovirasto yhdistyvät Länsi-Suomen verovirastoksi ja Kaakkois-Suomen verovirasto ja Savo-Karjalan verovirasto yhdistyvät Itä-Suomen verovirastoksi. Verohallinnon tehtäväkenttä uudistui siten, että 1.9.2010 alkaen muodostettiin Yritysverotus- ja Verotarkastusnimiset valtakunnalliset yksiköt. Yritysverotuksen alueorganisaation muodostavat alkuvaiheessa seitsemän yritysverotoimistoa, joiden päätoimipaikkoina ovat Helsinki, Turku, Tampere, Kouvola, Vaasa, Kuopio ja Rovaniemi<sup>434</sup>.

Tämä merkitsee sitä, että perinteisten verovirastojen toimiala supistuu entisestään, sillä verojen perintä, kanto ja tilitystehtävät ovat siirtyneet jo aiemmin verovirastoilta valtakunnalliselle Veronkanto-nimiselle yksikölle. Vuonna 2010 tapahtunut jako verovirastoon ja Yritysverotukseen sekä Verotarkastukseen ennakoii vuonna 2013 tapahtuvaa Henkilöverotus-nimisen valtakunnallisen yksikön perustamista. Tosiasiallisesti Verohallinnon uudelleen organisointi toteutettiin jo vuonna 2010,

---

<sup>433</sup> Laitinen 2008:5

<sup>434</sup> Rabinä 2009:22

vaikka lopullinen organisaatiomuutos on kaavailtu muodollisesti tapahtuvaksi vuoden 2013 alusta lukien<sup>435</sup>.

Verohallinnon organisaatio on pitkään perustunut verotustehtävien jakamiseen aluejaon perusteella. Koska suomalaisessa hallintotraditiossa asteellinen ja alueellinen toimivallan jako on ohjausnäkökulmasta tarkasteltuna jäykkä ja vaikeasti muunneltava, niin vuonna 2010 toteutettavassa uudistuksessa pyritään muodostamaan asiakaspohjaisia verotusyksiköitä<sup>436</sup>. Valtakunnallinen toimiala voi monesti olla kiistaton etu verrattuna vanhaan aluepohjaiseen organisaatioon nähden, mutta asiakaspohjainen jako ei välttämättä tuo mukanaan lisääntyvää fleksibilitteettiä verotuksen toimittamiseen, sillä ryhmittely voi olla vaikeata yksin sen vuoksi, että usealla verovelvollisella voi olla liittymäkohtia useaan asiakasryhmään. Tällöin jaon tekeminen ei ole yksiselitteistä ja yhdenmukaisuuden toteuttaminen verotuksessa voi muodostua ongelmaksi sellaisten verovelvollisten osalta, jotka omaavat useita asiakasryhmätuntemerkkejä. Verovelvollinen, joka voisi toimintansa puolesta kuulua esimerkiksi palkansaajien, maatalouden harjoittajien, sijoittajien ja rakennustoiminnan asiakasryhmiin, täytyy sijoittaa johonkin asiakasryhmään ja kaikki muutkin asiakkuudet tulee verottaa samalla tavoin kuin kyseinen ryhmä kussakin asiakasryhmässä verotetaan. Tämä asettaa yhteydenpito- ja tietojärjestelmälle erityisiä vaatimuksia.

Verohallinnon organisaatiouudistuksen tavoitteena on ollut toiminnan tehostaminen ja organisaation suorituskyvyn ja verotuksen yhdenmukaisuuden parantaminen. Organisaation muutoksen keskeisenä funktiona on siten tukea Verohallinnon strategian mukaista toimintaa ja sen kehittämistä<sup>437</sup>. Lähtökohtaisesti yksitasoisen viranomaisorganisaation etuna verrattuna vanhaan moniportaiseen viranomaisorganisaatioon on se, että yksitasoisen organisaation toimintaa ei rajoita moniportaiselle viranomaisorganisaatiolle ominainen eri hallinnon tasojen välinen toimivallan jäykkyys. Yksitasoisessa organisaatiossa on periaatteessa ainoastaan yksi ohjauspiste ja tämä mahdollistaa sisällöltään samansisältöisen ohjauksen. Rabinä<sup>438</sup> on selkeyttänyt tapahtunutta muutosta toteamalla, että 1990-luvun alkupuolella

---

<sup>435</sup> Laitinen 2009:4 Mirjami Laitinen totesi Verohallinnon Vuosikertomuksessa 2008, että joulukuussa 2008 tehtyjen linjausten mukaan Verohallintoon muodostetaan henkilö- ja yritysverotustoimialat.

<sup>436</sup> HE 288/2009:8-9; Rabinä 2009:22-23 ; Lindgren 2010:352-353

<sup>437</sup> Lindgren 2010:352

<sup>438</sup> Rabinä 2009:21

kolmiportaisessa organisaatiossa oli noin 250 itsenäistä viranomaista, mutta nykyisessä hallinnon organisaatorakenteessa on vain yksi viranomainen Verohallinto<sup>439</sup>.

Suomessa toteutettu Verohallinnon organisaatiouudistus on perusteiltaan ja periaatteiltaan samantyyppinen kuin Ruotsissa toteutettu uudistus. Vuoteen 2004 saakka Ruotsissa oli 10 itsenäistä veroviranomaista, jotka yhdistettiin yhdeksi valtakunnalliseksi viranomaiseksi (Skatteverket - SKV). Suomen tavoin Ruotsissakin pyrittiin parantamaan verotuksen yhdenmukaisuutta ja poistamaan itsenäisten viranomaisten aiheuttamaa jäykkyyttä viranomaissuhteissa. Yhden viranomaisen yhdenmukaista ohjausta on niin ikään pidetty huomattavana etuna vanhaan organisaation verrattuna. Ruotsissa tehdyssä uudistuksessa on pyritty hyödyntämään Norjassa ja Tanskassa tehtyjä sikäläisten Verohallintojen uudistuksissa saatuja kokemuksia<sup>440</sup>.

## 4.5 Tuloverotuksen muutoksenhakujärjestelmä

### 4.5.1 Oikaisuvaatimus- ja oikaisulautakuntajärjestelmän synty ja kehitys

Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietinnössä (1992:7) kiinnitettiin huomiota siihen, että ensiasteen muutoksenhakua tulo- ja varallisuusverotuksessa tulisi yhdenmukaistaa. Tähän olikin aihetta, koska verotukseen tyytymättömällä verovelvollisella oli käytössään muutoksenhakuprosessin alkuvaiheessa kaksi eri muutoksenhakuväylää. Veromuistutusten ja -valitusten runsaudesta johtuen rinnakkaisten muutoksenhakutapojen olemassaololle oli ollut olemassa aikaisemmin todellinen tarve. Veromuistutusten ja veronoikaisujen määrä kuitenkin vähentyi 1980-luvun loppupuolella ja 1990-luvun alkupuolella ja tämän vuoksi järjestelmän karsiminen oli perusteltua yksin sen vuoksi, että tutkijalautakunta- ja vero-

---

<sup>439</sup> Puronen 2010:13 kuitenkin toteaa, että konkreettiset tehtävät tapahtuvat paikallisesti kuten aikaisemminkin eikä ainakaan merkittäviä organisaatiomuutoksia tältä osin ole odotettavissa. Organisaatiouudistuksen taustalla on Purosen mukaan ns tuottavuusohjelma, jonka tavoitteena on valtionhallinnon toimintojen tehostaminen. Käytännössä ohjelma on merkinnyt sitä, että valtionhallintoa on täytynyt sopeuttaa niukkenevien resurssien mukaiseksi.

<sup>440</sup> Pählsson 2007:174-176; Lodin ym. 2009:708-709

lautakunta-asetelma aiheutti sekaannusta niin asiakkaiden kuin hallinnon sisälläkin<sup>441</sup>.

Verotuksen oikeussuojatoimikunnan (1992) ja verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamistyöryhmän (4/1993) mietinnöissä luonnosteltujen periaatteiden mukaisesti Verohallinnon uudistustyötä jatkettiin ja verotuksen toimittamisessa siirryttiin puhtaaseen virkamiesverotukseen. Puhtaaseen virkamiesverotukseen siirtymistä epäröitiin osin sen vuoksi, että luottamushenkilöiden pitkäaikaisen mukanaolon vuoksi heidän roolinsa nähtiin osin jonkinlaisena ”oikean ja oikeudenmukaisen verotuksen takuumiehenä”. Luottamushenkilöistä ei haluttu ja kenties ei uskallettukaan luopua kokonaan ja tämän vuoksi luottamushenkilöt jatkoivat toimintaansa ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimivassa verotuksen oikaisulautakunnassa<sup>442</sup>. Hallituksen esityksessä<sup>443</sup> lautakuntaa kutsuttiin vanhan tradition mukaisesti verolautakunnaksi, mutta valtiovarainvaliokunnassa katsottiin, että verotuksen oikaisulautakunta kuvasi paremmin muutoksenhakua hoitavan lautakunnan tehtäviä kuin verolautakunta, joka yhdistetään helposti verotusta toimittavaksi toimielimeksi<sup>444</sup>. Valtiovarainvaliokunnan esittämä nimi ”verotuksen oikaisulautakunta” tuli käyttöön verolainsäädännössä.

Verotuslain (19.11.1993/963) muutoksella perustettiin jokaiseen veropiiriin verotuksen oikaisulautakunta. Oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimi verojohtaja ja tämän estyneenä ollessa puheenjohtajana toimi lääninveroviraston määräämä verotoimiston virkamies. Verotuksen oikaisulautakuntaan kuului puheenjohtaja, varapuheenjohtaja sekä vähintään kolme jäsentä jokaisesta veropiiriin kuuluvasta kunnasta sen mukaisesti kuin lääninverovirasto asianomaisia kunnanhallituksia kuultuaan määräsi.

Jäsenten lisäksi lääninverovirasto määräsi verotuksen oikaisulautakuntaan valtionasiamiehen ja tämän varamiehen. Kunnanhallitus määräsi kunnanasiamiehen ja tämän varamiehen. Valtion- ja kunnanasiamiehenä saattoi toimia sama henkilö ja käytännössä näin olikin usein asianlaita. Verotuslain muutoksella (16.12.1994/

---

<sup>441</sup> HE 122/1993:2-4

<sup>442</sup> Suomessa käyty keskustelu noudatti samoja ratoja kuin Ruotsissa käyty keskustelu. Lopputulokseksi Ruotsin verotusorganisaation muutoksessa tuli se, että jokaiseen skattekonttoriin tuli lautakunta (skattenämd), joka käsittelee tuloverotusta koskevia muutoksenhakuasioita. Lautakuntaan kuului kuntien valitsemia maallikkojäseniä. Lodin ym. 2009:708-710.

<sup>443</sup> HE 122/1993

<sup>444</sup> Valtiovarainvaliokunnan mietintö 43/1993

1225) valtion- ja kunnanasiamiesten läsnäolo-oikeus verotuksen oikaisulautakunnassa poistettiin vuoden 1995 alusta lukien. Muutosta perusteltiin sillä, että valtionasiamies ja kunnanasiamies<sup>445</sup> olivat veronsaajan edustajina asianosaisia ja koska verovelvollisilla tai näiden edustajilla ei ollut yleistä läsnäolo-oikeutta verotuksen oikaisulautakunnan kokouksissa, niin ei tätä oikeutta pidä myöskään olla veronsaajien edustajilla. Asianosaisten läsnäolo tuli mahdolliseksi ainoastaan suullisten käsittelyjen yhteydessä.

Oikaisulautakuntaudistuksella pyrittiin luomaan riippumaton ja toimiva muutoksenhakuaste verotoimistojen ja hallinto-oikeuksien väliin. Tämä oli välttämätöntä yksin sen vuoksi, että ilman muutoksenhaun väliastetta verovalitukset olisivat tukahduttaneet hallinto-oikeudet ja seurauksena olisi ollut vuosia kestävät valitusjannot. Verotuksen oikaisulautakunta korvasi vanhan tutkijalautakunnan ja verolautakunnan siltä osin kuin verolautakunta käsitteli veron-oikaisuasioita. Jos verotuksen oikaisulautakuntaa ei olisi muodostettu, niin verotuksen kolmiportainen muutoksenhakuväylä olisi lyhentynyt kahteen muutoksenhakuasteeseen.

Veropirikohtaiset verotuksen oikaisulautakunnat aloittivat toimintansa vuoden 1994 huhtikuun alussa. Verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimi veropiirin verojohtaja ja tämän varamiehenä veroviraston määräämä virkamies. Oikaisulautakunnan muut jäsenet ja heidän varajäsenensä valitsi kunnanvaltuusto neljäksi vuodeksi kerrallaan noudattaen mitä kunnallislaissa (953/76) säädetään kunnan luottamushenkilöiden valitsemisesta. Oikaisulautakunnan oli mahdollista työskennellä jaostoihin jakaantuneena ja tämä mahdollisti työskentelyn kuntakohtaisesti jaostoihin jakaantuneena. Jaostossa oli oltava puheenjohtajan lisäksi vähintään kolme kunnan valitsemää jäsentä<sup>446</sup>. Eri veronmaksajaryhmien tuli olla, mikäli mahdollista, lautakunnassa edustettuina. Oikaisulautakunnan valintatavasta johtuen jäsenet valittiin poliittisin perustein samoin kuin muutkin kunnalliset luottamushenkilöt. Valintatapa ei ottanut aina huomioon jäsenten asiantuntemusta verotusasioissa. Kunnallisten luottamushenkilöiden valinnassa noudatetaan usein jatkuvuusperiaatetta ja pitkälti tämän vuoksi oikaisulautakuntien jäseniksi valikoi-

---

<sup>445</sup> Vuoden 1995 alusta lukien veronsaajien asiamiesten nimikkeeksi verolainsäädännössä otettiin veroasiamies. Oli sekä valtion määräämiä veroasiamiehiä että kunnan määräämiä veroasiamiehiä. Vuoden 1995 alusta lukien lääninverovirastoihin muodostettiin päätoimisia veroasiamiehen virkoja, joihin siirrettiin entisiä verojohtajia, jotka olivat verotoimistofuusioiden johdosta menettäneet verojohtajan virkansa. Heidän lisäksi oli useissa kaupungeissa ja parissa maalaiskunnassa päätoimisia kunnan palkkaamia veroasiamiehiä.

<sup>446</sup> Haapaniemi 2001:252

tui verolautakuntien vanhaa jäsenistöä, joilla oletettiin olevan tehtävän hoidon edellyttämää asiantuntemusta ja kiinnostusta.

Vaikka vuoden 1994 alussa toteutettua oikaisulautakuntauudistusta ei ole luonnehdittu suorastaan epäonnistuneeksi, niin uudistus jäi osin puolitiehen. Oikaisulautakuntien toimintaa kohtaan esitetystä kritiikistä kiinnitettiin huomiota oikaisulautakuntien maallikkojäsenten vähäiseen asiantuntemukseen verotusasioissa. Voidaan todeta, että oikaisulautakuntien merkitys asiantuntijaroolissa oli vähäinen<sup>447</sup>. Kun ottaa huomioon esitetyn kritiikin ja sen, että oikaisulautakunnissa istui pitkälti samoja jäseniä kuin mitä oli istunut vero- ja tutkijalautakunnissa, niin voidaan myös tehdä johtopäätös vero- ja tutkijalautakuntien keskimääräisestä asiantuntemuksesta.

Epäkohtana voidaan pitää myös sitä, että oikaisulautakunta oli liian läheisessä suhteessa verotoimistoon nähden, koska verojohtaja verotoimiston päällikkönä toimi viran puolesta myös oikaisulautakunnan puheenjohtajana. Asiallisesti ottaen verojohtaja oli toisessa elimessä (oikaisulautakunta) käsittelemässä asioita, joita hän joko itse oli ollut toisessa viranomaisessa (verotoimisto) käsittelemässä henkilökohtaisesti tai joita oli käsitelty hänen johtamassaan verotoimistossa. Hallinto-oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluu, että samaa asiaa alemmassa viranomaisessa aikaisemmin käsitellyt tai siinä lausunnon antanut henkilö käsittelee sitä uudestaan toisessa elimessä, hän saattaa olla esteellinen, koska hänellä voidaan ajatella olevan asiasta objektiiviseen harkintaa vaikuttava ennakkokäsitys<sup>448</sup>. Eri-tyisesti sellaisissa asioissa, joissa verojohtaja oli itse osallistunut aktiivisesti asian käsittelyyn, toimien asian tosiasiallisena ratkaisijana, oli tarjolla vaara objektiivisen harkinnan hämärtymisestä. Sama oli tilanne silloin, jos verotoimiston muiden virkamiesten ratkaisu perustui verojohtajan antamaan yleisen ohjeistukseen. Verojohtajan toimiminen verotusta toimittavan tai verotuksen muutoksenhakua käsittelevän lautakunnan puheenjohtajana oli vuosikymmeniä kestävä traditio. Verojohtajan toimiminen oikaisulautakunnan puheenjohtajana jatkoi Verohallinnon vanhaa traditiota ja oli sinällään lain mukainen ratkaisu.

Oikaisulautakunnan toiminta ymmärrettiin oikaisulautakuntatoiminnan ensi vaiheessa luonteeltaan enemmän Verohallinnon suorittamaksi itseoikaisuksi kuin riippumattomaksi muutoksenhauksi, vaikka oikaisulautakuntien perustamisen

---

<sup>447</sup> Puronen 1994:423

<sup>448</sup> Mäenpää 2003:285



tarkoituksena oli nimenomaan kehittää oikaisuvaatimusten ratkaisutoiminnan luonnetta riippumattoman muutoksenhaun suuntaan. Verojohtajan toimiminen oikaisulautakunnan puheenjohtajana soveltui erinomaisesti ajatukseen nähdä oikaisulautakunnan toiminta Verohallinnon suorittamana itseoikaisuna. Verohallinnon ympäristö puolestaan halusi nähdä oikaisulautakuntien roolin toisin ja tämä oli osaltaan vaikuttamassa siihen, että verojohtajien toiminta oikaisulautakunnan puheenjohtajana jäi suhteellisen lyhytaikaiseksi ilmiöksi.

Verojohtajien toiminen sekä verotoimiston johtajana että oikaisulautakunnan puheenjohtajana saattoi aiheuttaa muitakin ongelmia. Oikaisulautakunnissa käytettiin usein veroviraston virkamiehiä esittelijöinä ja esimies-alaisuudesta johtuen esittelijän tosiasiallinen riippumattomuus verotoimistosta saattoi joutua epäilyksenalaiseksi ulkopuolisten silmissä vaikka esittelijöiden objektiivisuudessa ei tietävästi ole ollut moitteen sijaa.

Oikaisulautakuntien ratkaisulinjaa luonnehdittiin liian varovaiseksi, koska oikaisulautakuntien hylkäämistä oikaisuvaatimuksista tehdyistä jatkovalituksista lähes puolet hyväksyttiin myöhemmin hallinto-oikeuksissa. Pääosa oikaisulautakuntien työstä oli verotoimiston hylkäämien päätösten vahvistamista<sup>449</sup>. Tämä on sinänsä ymmärrettävä, koska veropiirikohtaisten oikaisulautakuntien työ oli luonteeltaan Verohallinnon suorittamaa itseoikaisua, joka suoritettiin yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti siten kuin veropiirissä tapana oli. Näin asiaa tarkasteltaessa tullaan siihen johtopäätelmään, että ”vika” ei ollut sinänsä oikaisulautakunnan toiminnassa, vaan perimmäinen syy oli verotusta toimittavien yksikköjen erilaisessa verotuslinjassa, jotka eivät kaikilta osin vastanneet hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöjä. Verotuksen epäyhtenäisyys heijastui veropiirikohtaisten oikaisulautakuntien ratkaisuihin, jotka puolestaan noudattivat veropiirissä sovellettua verotuskäytäntöä. Otaksuttavaa on, että eri verotoimistot olivat hallinto-oikeuksien päätöskäytännön valossa tarkastellen eri asioissa keskimäärin samassa määrin oikeassa ja vastaavasti väärässä.

Oikaisulautakunnan toimintakyvyn ja arvovallan vahvistamiseksi oikaisulautakuntien kokoonpanoa ja rakennetta uudistettiin. Jäsenten asiantuntemusta ja ammattitaitoa lisäämällä uskottiin parannettavan verovelvollisen oikeusturvaa<sup>450</sup>. Toisaalta jäsenistön valintatavan muuttamisella ja vaatimustason korottamisella

---

<sup>449</sup> Puronen 1994:421-426 ; HE 15/1998:2 ; Aalto 1998:40 ; Haapaniemi 2001:312-313

<sup>450</sup> Aalto 1998:40 ; Haapaniemi 2001:313

pyrittiin etäännyttämään oikaisulautakuntaa verotuksen toimittajaorganisaatiosta. Oikaisulautakuntien toimialue uudistettiin verovirastokohtaiseksi ja sen jäsenistön ja puheenjohtajan valintatapaa uudistettiin. Oikaisulautakunnan puheenjohtajasta (puheenjohtajista) tuli päätoiminen neljän vuoden määräajaksi valittu virkamies, jolla ei ollut muita virkatehtäviä kuin puheenjohtajan tehtävä. Puheenjohtajaksi voidaan valita muukin henkilö kuin Verohallinnon virkamies, joskin tehtävän määräaikaaisuudesta johtuen valtaosa puheenjohtajista omaa verovirkamies/verojohdaja -taustan.

Verohallintolain muutoksella (10.7.1998/504) oikaisulautakunnan toimikautta pidennettiin 4 vuodesta 5 vuoteen. Verohallitus määrää veroviraston esityksestä yhden tai useamman henkilön toimimaan oikaisulautakunnan puheenjohtajina. Verotuksen oikaisulautakunnassa on puheenjohtajan lisäksi vähintään 4 ja korkeintaan 16 muuta jäsentä, jotka Verohallitus määrää veroviraston esityksestä. Oikaisulautakunnan jäsenistä tulee olla neljäjäsenin veroviraston, neljäjäsenin kuntien ja puolet eri veronmaksajia edustavien järjestöjen ehdottamia henkilöitä. Oikaisulautakunnan toiminnan alkuvaiheissa esitettiin epäilyjä, että jotkut jäsenet olivat valvomassa joidenkin tiettyjen eturyhmien etuja<sup>451</sup>. Lautakunnan jäsenten intressiyhteyksistä huolimatta he ovat pyrkineet tekemään ratkaisunsa yhtenevästi oikeuskäytännön ja ohjeiden mukaan<sup>452</sup>.

Uudistuneen oikaisulautakunnan toimintaa on pääosin luonnehdittu onnistuneeksi. Eräänä uudistuksen onnistumismittarina on käytetty sitä, että oikaisulautakunnan päätöksistä on valitettu hallinto-oikeuksiin vähän. Vuonna 2001 hallinto-oikeuksiin valitettiin 5,6 %:sta oikaisulautakuntien käsittelemistä oikaisuvaatimuksista<sup>453</sup>. Hallinto-oikeudet ovat muuttaneet oikaisulautakuntien päätöksiä suhteellisen vähän. Tähänastisten kokemusten perusteella voidaan olettaa, että oikaisulautakunnan päätös jää pysyväksi entistä useammassa muutoksenhakutapauksessa. Tämä vähentää hallinto-oikeuteen suuntautuvien valitusten määrää ja on omalta osaltaan luomassa hallinto-oikeuksille mahdollisuuksia entistä tarkempaan valitusten käsittelyyn.

Oikaisulautakunnan toimintaa ja sen tekemiä päätöksiä arvioitaessa on huomattava se, että kyse on hallintomenettelystä. Tämän vuoksi oikaisulautakunnan teke-

---

<sup>451</sup> Ala-Karjanmaa 2001 ; Puronen 2002:473

<sup>452</sup> Ala-karjanmaa 2001

<sup>453</sup> Puronen 2002:469

miä päätöksiä ei voi kutsua oikeuskäytännöksi vaan muutoksenhauksi. Oikaisulautakunta muodostaa muutoksenhakujärjestelmän kiinteän osan<sup>454</sup>. Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että oikaisulautakunnat käsittelevät vain pienen osan verovelvollisten tekemistä oikaisuvaatimuksista. Vuonna 2001 oikaisulautakunnat käsitelivät 21,5 % koko maassa tehdyistä 189 309:stä oikaisuvaatimuksesta. Loput oikaisuvaatimukset käsiteltiin VML 61 §:n delegointinormin nojalla verovirastoissa. Delegointi-mahdollisuus koski oikaisuvaatimuksia, joissa vaatimus voidaan kokonaisuudessaan hyväksyä<sup>455</sup>.

Oikaisulautakunnat ovat toimineet jaostoihin<sup>456</sup> jakaantuneena lukuun ottamatta Lapin veroviraston oikaisulautakuntaa. Jaoston normaali vahvuus on puheenjohtaja<sup>457</sup> ja neljä jäsentä, joista kahden on edustettava veronmaksajia. Oikaisulautakunnan ollessa jakaantuneena jaostoihin, voi jokaisella jaostolla olla oma puheenjohtaja niin kuin useimmiten onkin<sup>458</sup>. Tavallisimmin asiat ratkaistaan puheenjohtajan ja yhden veronmaksajia edustavan jäsenen muodostamassa kokoonpanossa.

**Taulukko 5.** Suomen verotuksen oikaisulautakuntien käsittelemät oikaisuvaatimukset vuosina 2000-2010

2000	34.708
2001	44.872
2002	53.110
2003	39.431
2004	40.242
2005	39.573
2006	36.766
2007	37.202
2008	35.882
2009	32.817
2010	27.241
yht.	421.844

<sup>454</sup> Puronen 1999a:14-15

<sup>455</sup> Puronen 2002:469

<sup>456</sup> Vuoden 2010 lopussa Verohallinnon oikaisulautakunnissa oli yhteensä 25 jaostoa.

<sup>457</sup> Vuoden 2010 lopussa Verohallinnon oikaisulautakunnissa oli 17 päätoimista ja 3 osa-aikaista puheenjohtajaa.

<sup>458</sup> Puronen 2004:30-31

**Taulukko 6.** Suomen verotuksen oikaisulautakuntien käsittelemien oikaisuvaatimusten jakautuminen lautakunnan kokoonpanon mukaan vuosina 2009-2010

	täysi jaosto (pj + 4 jäsentä)	pj+jäsen
2009	32 %	68 %
2010	31 %	69 %

Oikaisulautakuntien päätösten koordinoitua suorittavat viran puolesta puheenjohtajat ja esittelijät. Lisäksi on mainittava, että oikaisulautakuntien jäsenistökin valvoo omaksuttujen ratkaisulinjojen noudattamista, joten yhdenmukaisuuden pystytään säilyttämään toimialueella varsin hyvin. Yhdenmukaistamistehtävää hoidettaessa on kuitenkin huolehdittava siitä, että eri jaostojen päätökset noudattavat samaa ratkaisulinjaa<sup>459</sup>. Jaostoihin jakaantuminen voi muodostua erityisen ongelmalliseksi silloin, jos oikaisulautakunta ja verovirasto kuuluu kahden eri hallinto-oikeuden tuomiopiiriin. Näin on laita tällä hetkellä Sisä-Suomen veroviraston osalta. Hallinto-oikeuksien erilainen ratkaisukäytäntö johtaa tällaisessa tilanteessa väistämättä jaostojen erilaiseen ratkaisukäytäntöön<sup>460</sup>.

Oikaisuvaatimusten käsittelyn yhdenmukaisuuden toteuttamista vaikeuttaa se, että verotoimistojen suorittaman oikaisuvaatimusten valmistelun taso vaihtelee. Tätä puutetta tulisi oikaisulautakuntien puheenjohtajien ja esittelijöiden kontrolloida. Eri jaostojen päätösten sisällön välisten eroavaisuuksien ohella on syytä kiinnittää huomiota päätösten laatuun. Saman oikaisulautakunnan eri jaostojen päätösten laadussa on havaittu eroavaisuuksia<sup>461</sup>.

Oikaisuvaatimusten ratkaisukäytännön yhdenmukaisuuden kannalta ongelmallisempaa on se, että kuka todellisuudessa kontrolloi verovirastojen ratkaisujen yhdenmukaisuutta<sup>462</sup>. Puronen<sup>463</sup> tarjoaa kontrolliongelman ratkaisuksi sitä, että verovirastojen työjärjestyksiä muutettaisiin siten, että oikaisulautakunnan puheenjohtajan tulisi tarkastaa veroviraston hyväksyttäväksi katsomat vaatimukset ennen päätösten antamista. Jos tarkoituksena on se, että veroviraston oikaisupäätökset tehdään oikaisulautakunnan puheenjohtajan tahdon mukaisesti, niin asian ratkaisu

<sup>459</sup> Ala-Karjanmaa 2001

<sup>460</sup> Puronen 2002:472

<sup>461</sup> Puronen 2002:471-472

<sup>462</sup> Ala-Karjanmaa 2001 ; Puronen 2002:471

<sup>463</sup> Puronen 2002:474

ei onnistu pelkällä työjärjestyksen muutoksella, sillä veroviraston päätösvaltaa tai päätösten tarkastusvaltaa ei voida siirtää oikaisulautakunnan puheenjohtajalle ilman verotusmenettelylain muutosta. Nykyinen verotusmenettelylaki antaa verovirastoille oikeuden hyväksyä oikaisuvaatimukset ilman, että muut viranomaiset voivat alistaa ratkaisuja itselleen. Nykyisenkin lainsäädännön mukaan oikaisulautakunnan puheenjohtaja voi tutustua veroviraston käsittelemiin oikaisuvaatimuksiin ennen päätösten tekemistä ja lausua niistä mielipiteensä. Verovirasto ei ole kuitenkaan millään tavoin sidottu puheenjohtajan esittämiin kantoihin.

Purosen edellä esittämä menettelytapa parantaisi mitä todennäköisemmin ratkaisujen yhdenmukaisuutta, mutta samalla se loisi oikaisulautakunnan työskentelyyn uuden työskentelytavan – oikaisulautakunnan puheenjohtajan hyväksymät oikaisuvaatimukset. Ajatus ei ole täysin uusi, sillä Verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietinnössä<sup>464</sup> on esitetty yhden miehen lautakunnan periaate.

Oikaisumenettelyssä pyritään yhdenmukaisiin ratkaisuihin ja tämän vuoksi päätös- ja ohjausvallan keskittäminen oikaisumenettelyssä olisi tervetullut uudistus. Eräs keino olisi se, että verovirastojen oikaisuvaatimuksia valmistelevat ja päättävät virkamiehet liitettäisiin organisatorisesti oikaisulautakuntaan. Tällöin oikaisuvaatimukset valmisteltaisiin samojen ohjeiden mukaisesti ja päätösten kontrollointi olisi mahdollista yhdenmukaisin perustein.

Nykyisessä järjestelmässä verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisuvallasta on delegoitu verovirastojen eri virkamiehille sellaisissa tapauksissa, jotka virkamies/verovirasto on päättänyt hyväksyä. Tällä tavoin toteutuu Verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietinnössä (1984:liite 6/2) esitetty yhden miehen lautakunnan periaate. Erona alkuperäiseen malliin on kuitenkin se, että verovirastoissa on toisistaan erillään toimivia ”lautakuntia” (viranhaltijoita) lukuisia yhden toimijan asemasta.

Anderssonin<sup>465</sup> kokemusten mukaan ei ole mitään syytä tehdä virheen oikaisemisesta nykyistä hankalammaksi niissä tapauksissa, jotka oikaistaan nykyisin verovirastokäsittelyssä. Anderssonin käsityksen mukaan oikaisujärjestelmän perusrakenteet ovat kunnossa ja mahdollinen uudistys on luonteeltaan lähinnä hienosäätöä. Oikaisuvaatimusmenettelyn yhdenmukaisuus ja riippumattomuus ovat kui-

---

<sup>464</sup> Verohallinnon lautakuntatoiminnan mietintö1984:liite 6/2

<sup>465</sup> Andersson 2003:242

tenkin sellaisia arvoja joita ei sovi uhrata pelkästään sen vuoksi, että pelättävissä on uudistuksen alkuvaiheessa pieniä viiveitä asioiden käsittelyssä.

Oikaisuvaatimus on muutoksenhaun ensi aste ja oikaisuvaatimuksen käsittely ja ratkaisu on hallintomenettelyä. Suurin osa muutoksenhakijoista tyytyy<sup>466</sup> oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen, vaikka oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen on mahdollista hakea muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin verovelvollisen verotuskunta kuuluu. Koko muutoksenhakujärjestelmän kannalta katsottuna oikaisumenettelyn merkitys on ennen muuta siinä, että hallinto-oikeuksiin suuntautuvien valitusten määrä jää suhteellisen pieneksi ja tämän ansiosta hallinto-oikeuksille jää resursseja käytettäväksi muidenkin hallintoasioiden kuin pelkkien veroasioiden hoitoon.

Verotuksen oikaisulautakuntien asema on sidoksissa hallinto-oikeuksiin rooliin ja asemaan tuloverotuksen ohjauksjärjestelmässä. Hallinto-oikeuksien päätösten vähentyminen hidastuttaa kattavan oikeuskäytännön syntymistä ja toisaalta pidentää voimassa olevan oikeuskäytännön elinkaarta<sup>467</sup>. Tämän suuntainen kehitys lisää Verohallinnon ja oikaisulautakuntien toimintavapautta ja -vastuuta uuden lainsäädännön tulkintatilanteissa. Jos valitusten määrä entisestään vähentyy, niin oikaisulautakuntien ratkaisukäytännöstä muodostunee hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöön verrattava verotusratkaisujen ohjauselin.

Tuloverotusta koskeviin verotuspäätöksiin on mahdollista hakea muutosta verotusmenettelylaissa säädettyjen määräaikojan puitteissa. Verovelvollisen osalta muutoksenhaku-aika on viisi vuotta verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien. Veronsaajan osalta muutoksenhaku-aika on kahdeksan kuukautta verotuksen päättymisestä seuraavan vuoden alusta lukien kuitenkin siten, että verovuoden 2006 verotuksesta lukien veronsaajan muutoksenhaku-aika on pidentynyt vuoteen verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta lukien. Molempien asianosaisten muutoksenhaku-aika on joka tapauksessa 60 vuorokautta kuitenkin siten, että veronsaajan muutoksenhaku-aika lasketaan päätöksen tekemisestä ja verovelvollisen päätöksestä tiedonsaamisesta.

---

<sup>466</sup> Andersson 2003:242 toteaa, että tilastot osoittavat jo nyt, että hallinto-oikeuksiin vietyjen juttujen määrät ovat alentuneet ja mahdollisesti myös, että päätöksen muuttamiseen johtaneiden valitusten suhteellinen osuus on pienentynyt

<sup>467</sup> Puronen 1999:15

Verotusmenettelylain 62.2 §:n perusteella muutoksenhakuoikeuden omaavia veronsaajia ovat : Valtio, verovelvollisen kotikunta, kansaneläkelaitos ja kotipaikan seurakunta. Valtion osalta muutoksenhakuoikeutta ovat käyttäneet pääsääntöisesti vuodesta 1995 lukien päätoimiset veroasiamiehet. Tosin Verohallituksellakin oli oikeus muutoksenhakuun niin halutessaan ja tällöin veroasiamiehen puhevalta asiassa valtion osalta loppui. Verohallituksen ilmoitukseen siitä, että Verohallitus ryhtyy käyttämään muutoksenhakuoikeuttaan asiassa.

Osa kunnista oli ostanut veronsaajapalvelut valtiolta ja tällöin valtion palkkaama veroasiamies hoitaa veroasiamiespalvelut valtion sekä kunnan osalta. Osalla kunnista oli päätoiminen veroasiamies, joka hoitaa ostopalvelusopimuksen perusteella myös valtion veroasiamiestehtäviä. Lisäksi osalla kunnista oli omia sivutoimisia veroasiamiehiä (kunnan virkamiehiä, joilla oli joku muu päävirka tai kunnan organisaatioon kuulumattomia henkilöitä).

Vuonna 1995 aloitetun veroasiamiesjärjestelmän tarkoituksena oli veronsaajien oikeudenvalvonnan tehostaminen ja asiamiesten ammattitaidon parantaminen. Tällöin valtio luopui sivutoimisista veroasiamiehistä. Järjestelmän avulla luotiin kaksiasianosaisjärjestelmä eli verotuksessa olivat vastapuolina veronmaksaja ja veronsaaja tai useimmiten tuloverotuksen kyseessä ollessa monta eri veronsaajaa. Konstruktion avulla verohallinnosta tuli puolueeton verotusta toimittava hallinto, joka ei ollut kenenkään puolella. Tällä tavoin Verohallinto ainakin yritti karistaa verottajan roolia harteiltaan.

Veronsaajien tekemät oikaisuvaatimukset on käsiteltävä verotusmenettelylain (1995/1558) 61-62 §:n perusteella aina verotuksen oikaisulautakunnassa. Niitä ei voida ratkaista verovelvollisten tekemien oikaisuvaatimusten tavoin verovirastoissa virkamiestyönä vaikka ne olisivatkin veroviraston mielestä hyväksyttäviä.

#### 4.5.2 *Oikaisumenettelyn tulevaisuuden näkymiä*

Verohallinnon organisaation uudistustyöllä on tulevaisuudessa vaikutuksia myös verotuksen oikaisulautakuntien toimintaan. Verotuksen oikaisulautakuntajärjestelmän uudistustyö yhtenä perusajatuksena on sopeuttaa oikaisulautakunnan organisaatio Verohallinnon muuttuvaan organisaatioon. Nykyiset verovirastokohtaiset oikaisulautakunnat korvataan yhdellä verotuksen oikaisulautakunnalla, jonka toimialueena on koko maa. eli oikaisulautakunta organisoi Verohallinnon tavoin valtakunnalliseksi. Uusi oikaisulautakunta aloittaa toimintansa verovuoden 2013 alusta lukien.

Verohallinnon verotuksen oikaisulautakuntaan tulee johtavan puheenjohtajan ja puheenjohtajien virkoja. Nykyiset määräaikaiset puheenjohtajien virat muuttuvat vakinaisiksi viroiksi. Johtava puheenjohtaja vastaa oikaisulautakunnan toiminnan järjestämisestä ja kehittämisestä. Johtava puheenjohtaja vahvistaa lautakunnan työjärjestyksen. Puheenjohtajat toimivat jaostojen puheenjohtajina. Kelpoisuusvaatimuksena johtavan puheenjohtajan ja puheenjohtajan virkoihin on ylemmän korkeakoulututkinnon suorittamista. Koulutusvaatimuksen lisäksi edellytetään hyvää perehtyneisyyttä verotukseen. Vakinaiset puheenjohtajan virat vahvistavat puheenjohtajien asemaa ja virkojen vakinaistaminen lisää puheenjohtajien riippumattomuutta Verohallinnosta ja muista sidosryhmistä.

Verohallinnon pääjohtaja määrää Verohallinnon oikaisulautakunnan jäsenet ja heidän henkilökohtaiset varajäsenet nykyiseen tapaan viideksi vuodeksi. Verohallinnon verotuksen oikaisulautakunnassa on kuntien, eri veronmaksajaryhmien ja Verohallinnon ehdottamia jäseniä. Oikaisulautakunta toimii jaostoihin jakaantuneena ja oikaisulautakunnan jaostojen kokoonpano noudattaa nykyistä toimintamallia eli jaostossa on yksi puheenjohtaja ja neljä jäsentä. Jäsenistä yhden ehdottaisi Verohallinto, yhden kuntasektori ja kaksi jäsentä valittaisiin palkansaajajärjestöjen ehdottamista henkilöistä<sup>468</sup>. Oikaisulautakunnan jäsenen on oltava perehtynyt verotukseen. Verotuksen oikaisulautakunnan Ahvenanmaan jaoston jäsenellä tulee olla kotipaikka Ahvenanmaalla. Verohallinnon on varattava Ahvenanmaan maakunnan hallitukselle tilaisuus tulla kuulluksi ennen Ahvenanmaan jäsenten määräämistä.

Verohallintolain mukaan jaostojen lukumäärästä, pääasiallisista tehtävistä ja sijaintipaikoista määrätään Verohallinnon työjärjestyksessä. Verotuksen oikaisulautakunnan tehtäväpiiri voidaan edelleenkin määrittellä alueperusteisesti mutta muina jakoperusteina kysymykseen tulevat asiaperusteinen<sup>469</sup> jako tai kieleen perustuva jako<sup>470</sup>. On myös mahdollista, että kaikkia edellä mainittuja jakoperusteita

---

<sup>468</sup> Rabinä 2009:28-32

<sup>469</sup> Rautajoki 1990:632 selvitti artikkelissaan, että Uudenmaan lääninoikeudessa on käytetty veroasioita käsittelevien eri jaostojen tehtäväjaossa veropiireihin perustuvan jaon lisäksi verovelvollisen harjoittamaan toimintaan (ammatinharjoittaja, palkansaaja, maataloudenharjoittaja, liikkeenharjoittaja, osakeyhtiö) perustuvaa jakoa.

<sup>470</sup> Kieleen perustuva jako merkitsee toteutuessaan sitä, että ruotsinkieliset asiat keskitetään johonkin tai joihinkin jaostoihin. Tämä merkitsisi ruotsinkielisten palveluiden paranemista eritotenkin sellaisten verovelvollisten osalta, jotka asuvat puhtaasti suomenkielisellä alueella. Verohallinnon organisaation uudistuksen yhteydessä on käyty yleisemminkin keskustelua ruotsinkielisten verovelvollisten palveluiden keskittämisestä.



käytettäisiin oikaisulautakunnan toiminnassa<sup>471</sup>. Asiaperusteinen jako merkitsisi käytännössä sitä, että joku jaosto käsittelee tietyn alueen henkilöverotusasiat ja toinen jaosto saman alueen yritysverotusasiat. Jaostojen jäsenten ei myöskään tarvitse olla sidoksissa asuinpaikkansa suhteen jaoston käsittelemien verovelvollisten kotipaikkoihin. Verotuksen toimittamisessa verovelvollisen kotipaikan ja verotuksen toimittajan sijaintipaikan välinen yhteys on poistumassa. Tämän suuntainen kehitys verotuksen toimittamisessa ennakoi sitä, että oikaisulautakuntatyössä voidaan siirtyä saman tyyppiseen toimintamalliin.

Verohallinnon verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisutoiminnan olisi oltava mahdollisimman yhdenmukaista. Ratkaisun tekijöiden määrän vähentäminen yleensä yhdenmukaistaa ratkaisukäytäntöä<sup>472</sup>. Uudenmaan lääninoikeuden toiminnassa oli havaittu, että veropiirikohtaisesti suoritettu asioiden jako eri hallinto-oikeuden jaostoille sai aikaan epäyhdenmukaisuutta päätöksiin. Tilannetta yhdenmukaistettiin keskittämällä samantyyppisten verovelvollisten valitukset yhdelle hallinto-oikeuden jaostolle<sup>473</sup>. Yhden verovelvollisryhmän keskittäminen yhteen tai muutamaaan verotuksen jaostoon edesauttaisi mitä ilmeisemmin sitä, että ratkaisut olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia eri verovelvollisten osalta.

Oikaisuvaatimusten käsittelypaikkojen yhdenmukaistaminen ei kuitenkaan ole täysin ongelmaton. Oikeuskäytännön sisällöstä tehtyjen havaintojen<sup>474</sup> perusteella tiedetään, että hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännöt vaihtelevat, joskin paljon on myös samankaltaisuutta ratkaisujen sisällön suhteen. Hallinto-oikeuksien päätökset ovat ohjanneet verovirastojen oikaisulautakuntien ja verotoimistojen ratkaisulinjoja. Jos Verohallinnon verotuksen oikaisulautakunnassa suoritetaan verovelvollisryhmien keskittämistä yhdelle, niin se merkitsee sitä, että oikaisulautakunnan jaoston on päätöksillään yhdenmukaistettava erilaiseen hallinto-oikeus- ja verotuskäytäntöön perustuvat verotukset. Tällöin Verohallinnon verotuksen oikaisulautakunnan jaosto voi joutua muuttamaan verovelvollisen kotipaikan hallinto-oikeuden vakiintuneita ratkaisulinjoja valtakunnallisen yhdenmukaisuuden eristämiseksi. Syntyy oikeuslähdeopillisesti mielenkiintoinen tilanne, kun oikaisulautakunnan jaosto kumoo verovelvollisen kotipaikan hallinto-oikeuden ratkai-

---

<sup>471</sup> Rabinä 2009:29

<sup>472</sup> Iivonen 2004:194 Siirryttäessä veropiirikohtaisista oikaisulautakunnasta verovirastokohtaiseen oikaisulautakuntaan ratkaisukäytäntö yhdenmukaistui.

<sup>473</sup> Rautajoki 1990:628

<sup>474</sup> Myrsky 1989:170-171; Rautajoki 1993:83-86; Puronen 2001:23;

sukäytäntöön perustuvan verotuksen ja luo päätöksellään koko Suomea koskettavaa valtakunnallista yhdenmukaista ratkaisukäytäntöä. Oikaisulautakunnan jaostojen päätösten on heijastuttava verotuskäytäntöön ja Verohallinnon ohjaukseen. Ilman heijastusvaikutusta lopputuloksena on yhdenmukainen oikaisulautakuntakäytäntö ja epäyhdenmukainen verotuskäytäntö.

Suomalaisessa verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä verovelvollisella ja veronsaajilla on mahdollisuus hakea muutosta valittamalla. Verotuksen oikaisulautakunnan päätöksissä valitetaan siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin verovelvollisen kotikunta kuuluu. Eri hallinto-oikeuksissa voi olla erilaisia kantoja ja tämä voi johtaa siihen, että päätöksetkin ovat erilaisia. Verotuksen oikaisulautakunnan yhdenmukaistamistyön merkitys jää vähäiseksi, jos osa hallinto-oikeuksista omaa verotuksen oikaisulautakunnasta poikkeavan kannan.

Tällaisessa tilanteessa verotusta toimittavien yksiköiden yhdenmukainen ohjaus on vaikeata ennen kuin saadaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu asiasta. Verohallinnon ohjauksessa on ennen korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä valittava kahden vaihtoehdon väliltä. On joko annettava valtakunnallinen ohjaus, joka edellyttää yhdenmukaista menettelyä kaikkien verovelvollisten osalta tai verotus on toimitettava kotipaikan hallinto-oikeuden mukaisesti. Jälkimmäinen vaihtoehto ei sovellu erityisen hyvin valtakunnallista yhdenmukaisuutta tavoittelevan Verohallinnon imagoon eikä se sovellu erityisen hyvin tulevaisuuden työjonoverotukseen. Yhdenmukainen ohjaustoiminta on sinänsä linjakasta hallinto-toimintaa, mutta sen kiistattomana heikkoutena on se, että korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen odotteluvaiheessa hallinto-oikeuksiin suuntautuvat verovalitukset voivat lisääntyä.

Verovelvollisryhmien verotuksen keskittäminen verotuksen oikaisulautakunnan eri jaostoihin tarvitsisi tuekseen samanlaista asioiden keskittämistä hallinto-oikeuksissa. Mitä vähemmän samoja asiaryhmiä käsitteleviä verotuksen oikaisulautakunnan jaostoja ja hallinto-oikeuksia on, niin sitä todennäköisempää on, että ratkaisut ovat yhdenmukaisia niin oikaisulautakunta- kuin hallinto-oikeusvaiheessakin.

Verotuksen oikaisulautakunnan riippumatonta asemaa Verohallinnosta on tarkoitus korostaa säätämällä, että verotuksen oikaisulautakunta on tehtävässään riip-

pumaton. Tämä merkitsee Rabinän<sup>475</sup> mukaan sitä, että Verohallinnon yksikölleen antamat työmenetelmiä koskevat yhtenäistämismääräykset eivät sido ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimivaa oikaisulautakuntaa ja että aineellista verotusta koskevien ohjeiden vaikutus on sama kuin lautakuntaa ylemmissä muutoksenhakuasteissa. Nykyisten oikaisulautakuntien työskentelytapoja ei ole seikkaperäisesti selvitetty, mutta voidaan otaksua, että nykyiset verovirastokohtaiset oikaisulautakunnat eivät ole noudattaneet Verohallinnon ohjeita sitovina. Tätä käsitystä tukee oikaisulautakuntien jäsenten riippumattomuus Verohallinnosta ja ennen muuta se, että Verohallinnon ohjeet eivät ole muodollisesti sitovia vaikka verotusta toimittava organisaatio niitä sitovina yleensä noudattaakin.

## 4.6 Tuloverotuksen muutoksenhaku

### 4.6.1 Valittaminen hallinto-oikeuteen

Verovelvollinen tai muu muutoksenhakuun oikeutettu saa hakea oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen valittamalla muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunta 5 §:n mukaan on. Jos henkilöillä, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu henkilöistä vanhemman kotikunta. Jos henkilöt ovat samanikäisiä, toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyy sen mukaan, kumman henkilötunnuksen yksilönumero on pienempi.

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

---

<sup>475</sup> Rabinä 2009:28

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

Muutoksenhaku verovirastojen tekemiin veronoikaispäätöksiin ja verotuksen oikaisulautakuntien tekemiin päätöksiin on ollut suhteellisen vähäistä verrattaessa sitä aikaisempina vuosikymmeninä toteutuneeseen muutoksenhakuun. veroasioissa. Verotuksen oikaisulautakuntien toiminnan onnistuneisuutta kuvastaa se, hallinto-oikeuksiin suuntautuvien valitusten määrä on vähentynyt vuosien 2004-2008 aikana noin 40 prosentilla. Oikaisulautakuntien tekemistä päätöksistä noin kahdeksasta prosentista valitettiin hallinto-oikeuksiin<sup>476</sup>.

**Taulukko 7.** Hallinto-oikeuksiin saapuneet veroasiat vuosina 1998-2008

vuosi	kpl
1998	6.415
1999	5.461
2000	4.778
2001	4.495
2002	4.591
2003	4.007
2004	3.498
2005	3.124
2006	2.956
2007	2.526
2008	2.379

Lähde: Verohallinnon vuosikertomukset 2003 ja 2008

Hallinto-oikeuksiin suuntautuneiden valitusten määrä on laskenut vuodesta 1998 alkaen kuitenkin sillä poikkeuksella, että vuodesta 2001 vuoteen 2002 oli valitusten määrässä pientä nousua.

---

<sup>476</sup> HE 288/2009:7

#### 4.6.2 Valittaminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Hallinto-oikeuden ratkaisu jää suurimmissa osissa valituksista lainvoimaiseksi ratkaisuksi. Hallinto-oikeuden ratkaisuun tyytymättömillä on mahdollisuus hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Vuonna 1994 säädetyllä lailla (693/1994) verotuslakia muutettiin korkeimpaan hallinto-oikeuteen osoitetujen verovalitusten valitusperusteita siten, että valittaminen tuli luvanvaraiseksi. Valituslupasäännökset kirjattiin verotuslain 96 § ja 96 a §:ään. Nykyisin edellä mainitut verotuslain pykälät on siirretty verotuslain kumoamisen jälkeen verotusprosessia säätelevään verotusmenettelylain (18.12.1995/1558) 70 ja 71 §:ään. Verotusmenettelylain 70 §:n mukaan hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan joko koko hallinto-oikeuden päätökseen taikka osaan siitä.

Verotusmenettelylain 70,1§:n mukaan valitusluvan voi saada ns. prejudikaatti-perusteella. Luvan myöntämisperusteena voi olla se, että lain tulkinnassa on olemassa ongelmia, joita ei ole vielä KHO:n oikeuskäytännössä ratkaistu. Tämän lisäksi oikeus- ja verotuskäytännön epäyhtenäisyys voi olla peruste valitusluvan myöntämiselle. Tähän perusteeseen vetoaminen edellyttää oikeus- ja verotuskäytännön tuntemusta. Tavallisen veronmaksajan osalta valituksen perustelevinen on tällä perusteella on erityisen vaikeata sen vuoksi, että verotusratkaisut ja hallinto-oikeuksien päätökset ovat salaisia. Hallinto-oikeudet ovat julkaisseet kotisivuillaan entistä enemmän omia päätöksiään ja tämä on ollut omiaan lisäämään verovelvollisten mahdollisuuksia oikeuskäytännön yhtenäisyyden tutkimiseen.

Verotusmenettelylain 70,2 §:n perusteella lupa voidaan myöntää, jos asiassa on tapahtunut ilmeinen virhe. Säännöksessä tarkoitettu virhe voi olla menettelyvirhe tai muu oikeudellinen virhe. Asian käsittelyssä tapahtuneen virheen on täytynyt vaikuttaa lopputulokseen, jotta valituslupa myönnetään tällä perusteella. Lupa myönnettäneen tämän perusteen nojalla selvien menettelytapavirheiden ollessa kyseessä ainakin silloin, kun päätös voitaisiin purkaa. Vaikka purkuun oikeuttavat perusteet muodostavat luvan myöntämiseen oikeuttavan perusteen, kaikki luvan myöntämisen perusteet eivät muodosta purkuperustetta. Verotusmenettelylain 70,2 § toimii osittaisena vaihtoehtona ylimääräiselle muutoksenhauille, joskaan

muutoslupahakemus ei poista oikeutta hakea muutosta ylimääräisin muutoksenhakukeinoin<sup>477</sup>.

Verotusmenettelylain 70,3 §:n mukaan luvan voi saada jos valitusluvan myöntämiselle on olemassa painava taloudellinen tai muu syy. Asiaa on tarkasteltava valittajan kannalta tapauskohtaisesti, minkä johdosta tämä peruste on kaikkein joustavin valitusperuste, jota sovellettaessa on sovellettava suhteellisuusperiaatetta. Itse kunkin valittajan painava taloudellinen tai muu syy voi vaihdella melkoisesti. Yksityiselle vähävaraiselle kansalaiselle painava taloudellinen syy ei todennäköisesti ole erityisen painava syy pörssiyhtiön osalta.

Veronsaajien kannalta VML 70,1 § on todennäköisin peruste valitusluvan saamiseksi. Prejudikaatin puuttuminen tai oikeus- ja verotuskäytännön epäyhtenäisyys on mahdollinen valitusperuste veronsaajille, joilla on veroasiamiesjärjestelmän kautta hyvät mahdollisuudet tutustua oikeus- ja verotuskäytäntöön. Syvälinen asiantuntemus edesauttaa valituslupa-anomusten perustelemisessa, koska käytössä ovat kaikki julkaistut oikeuksien päätökset ja hyvä tietämys verotuskäytännöstä. Veronsaajienkin osalta valitusluvan saaminen muillakin perusteilla on toki mahdollista, mutta erityisesti painavan taloudellisen syyn soveltaminen yksinomaan valitusperusteena veronsaajien osalta tuntuu peräti epätodennäköiseltä.

**Taulukko 8.** Korkeimman hallinto-oikeuden tuloverotusta koskevat ratkaisut verovalitukseen vuosina 2005-2009

A = ratkaistut verovalitukset. B = valitus hylätty. C = valitus hyväksytty kokonaan tai osittain. D = asia palautettu. E = jätetty tutkimatta. F = asia rauennut. G = asia poistettiin diarista. H = verovalitusten keskimääräinen käsittelyaika / kuukautta.

	A	B	C	D	E	F	G	H
2009	497	438	29	2	10	2	3	11,1
2008	520	442	53	11	13	1	7	10,4
2007	501	442	40	16	19	4	4	12,0
2006	440	379	41	8	11	1	4	13,6
2005	524	443	54	9	14	3	1	10,6

Lähde: Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikertomukset 2005-2009

---

<sup>477</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:161

Muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen on ollut suhteellisen vähäistä. Asiaan on vaikuttanut mitä ilmeisimmin varsin yleinen tietoisuus siitä, että valitusluvan saanti ei ole itsestään selvyys. Valituskynnystä on todennäköisesti korottanut tietoisuus siitä, että valittaja joutuu maksamaan valituksestaan säädetyt maksut. Ainoastaan silloin kun valittaja saa valitusluvan ja voittaa juttunsa, valittaminen on maksutonta. Veronsaajapuolella taas on kokemuksen kautta opittu, että valitusluvan saamisen kynnys on korkea, sillä valitusluvan saa käytännössä ainoastaan prejudikaattiperusteella. Tämä on omiaan rajaamaan muutoksenhakua.

#### 4.6.3 *Pohdintoja ohivalituksen eduista ja haitoista*

Suomalaisessa verokeskustelussa on yleisesti tunnustettu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön merkitys verotuskäytännön ohjaustyössä<sup>478</sup>. Vuosien kuluessa KHO:n ratkaisukäytännön merkitys verotuskäytännön ohjaustyössä on entisestäänkin korostunut. Yleistäen voidaan sanoa, että korkeimpien oikeuksien merkitys on suomalaisessa oikeusjärjestelmässä hyvin keskeinen.

Verotuksen osalta on ongelmaksi koettu se, että KHO:n ratkaisujen saanti kestää kauan. Tilanne on parantunut valitusten vähentymisen myötä. Valitusten määrällinen supistuminen on lyhentänyt verovalitusten käsittelyaikoja, mutta edelleenkin prejudikaattien saaminen KHO:sta kestää yli vuoden ja KHO:ta edeltävien muutoksenhakuasteiden käsittely kestää yleensä 1-3 vuotta. KHO:n prejudikaatin saamisen tarve on erityisen suuri silloin, kun on kyse sellaisesta uudesta lainsäädännöstä, jonka sisällön muovautuminen on jätetty lain säätämisvaiheessa enemmän tai vähemmän tietoisesti verotus- ja oikeuskäytännön ratkaisujen varaan. Nykyisessä verotus- ja muutoksenhakujärjestelmässä ei voida tapausten priorisoinnilla sanottavasti nopeuttaa KHO:n prejudikaattien saantia, koska kaikkia muutoksenhakijoita on periaatteessa kohdeltava yhdenvertaisesti. Suomessa ainoa nopeutettu tapa KHO:n ratkaisun saamiseksi on KVL:n ennakkoratkaisun hankkiminen ja saadun ennakkoratkaisun perusteella valittaminen KHO:n.

---

<sup>478</sup> Tikka 1972:95-96; Rautajoki 1995:502; Myrsky 2002:2; Linnakangas 2010: 245 on todennut, että oikeuskäytännön korostettuun asemaan Suomen verotuksessa vaikuttaa osaltaan asetustason välttäminen aineellisissa kysymyksissä.

Rikos- ja siviiliprosesseissa valitusväylää korkeimpaan oikeuteen on lyhennetty ennakkopäätösvalitusmahdollisuudella<sup>479</sup>. Hallituksen esityksessä<sup>480</sup> eduskunnalle ”muutoksenhakua käräjäoikeudesta koskevaksi lainsäädännöksi” esitettiin luotavaksi järjestelmä, joka mahdollistaisi valittamisen käräjäoikeuden päätöksestä suoraan korkeimmalle oikeudelle ilman hovioikeusmenettelyä. Oikeudenkäymiskaaren muutoksella (24.6.2010/650) mahdollistettiin ennakkopäätösvalitus käräjäoikeuden päätöksestä suoraan korkeimpaan oikeuteen. Ennakkopäätösvalitus on sallittu, jos muutoksenhakijan vastapuoli antaa siihen suostumustaan joko kirjallisesti tai suullisesti käräjäoikeudessa. Ennakkopäätösvalitus korkeimpaan oikeuteen on mahdollinen, jos korkein oikeus myöntää valitusluvan. Korkein oikeus voi myöntää luvan ennakkopäätösvalitukseen vain, jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman oikeuden ratkaistavaksi. Jos valituslupaa ei myönnetä, käräjäoikeuden ratkaisu jää pysyväksi. Käräjäoikeuden ratkaisusta ei siten voi valittaa enää normaalin valitusmenettelyn mukaisesti hovioikeuteen.

Valitusluvan saaminen korkeimpaan oikeuteen edellyttää hallituksen esityksen<sup>481</sup> mukaan yleensä sitä, että kyseessä olisi joko uuden lain soveltaminen tai että samasta ongelmasta olisi vireillä samanaikaisesti paljon valituksia eri käräjäoikeuksissa. Jos vastaavanlainen ohivalitusjärjestelmä luotaisiin verotukseen, niin otaksuttavaa olisi, että valitusluvan korkeimpaan hallinto-oikeuteen saisi parhaiten uuden lain soveltamistilanteeseen taikka asiaan, joka koskettaa lukuisia verovelvollisia. Toki taloudellisesti merkittävälläkin asialla voisi olla erityistapauksessa menestymisen mahdollisuuksia mahdollisen valitusluvan haussa.

Verotuksen osalta ohivalitusjärjestelmän luominen ei ole täysin ongelmaton asia. Tällä hetkellä verovelvollisella on mahdollista päästä KHO:n suhteellisen nopeasti tekemällä ensin ennakkoratkaisuhakemuksen keskusverolautakunnalle ja valittamalla tämän jälkeen itselleen epäedullisesta ennakkoratkaisusta KHO:n. Verovelvollisen kannalta tämän nopeampaa reittiä on vaikeata luoda. Kansalaisten yhdenvertaisuuden kannalta järjestelmän heikkoutena on KVL:n ennakkoratkaisun maksullisuus, joskin hinta on monasti yritysverotusta koskevien ongelmien

---

<sup>479</sup> Gedik 2009:24 Tilisanomien haastattelussa veroyliasiamies Timo Räbinä piti mahdollisena, että vastaavanlainen järjestelmä voisi soveltua myös veroprosessiin.

<sup>480</sup> HE 105/2009:71-74

<sup>481</sup> HE 105/2009:72



osalta nimellinen, jos mittapuuna pidetään ennakkoratkaisun hintaa suhteessa ratkaisun sisältämiin taloudellisiin intresseihin.

Tuloverotukseen kytkeytyvä ohivalitusajattelu perustuu ennen muuta KHO:n lainvoimaisen ratkaisun saamisen nopeuttamiseen. Toinen kysymys on se, miten asia voidaan käytännössä toteuttaa. Veroasioiden osalta mahdollinen muutos voitaisiin toteuttaa siten, että verotuspäätöksen jälkeen verovelvollisella olisi mahdollisuus anoa valituslupaa KHO:lta. Tällä tavoin saataisiin aikasäästöä nyt käytössä olevaan muutoksenhakutiehen (oikaisulautakunta - hallinto-oikeus - KHO) verrattuna. Ohivalitusjärjestelmällä mahdollisesti saatavaa aikasäästöä arvioitaessa on huomioitava, että KHO tulee joissakin tapauksissa pyytämään EU-oikeuden soveltamisongelmien osalta ennakkoratkaisua käsiteltävään valitusasiaan EU-tuomioistuimelta. Tällöin lainvoimaisen päätöksen saaminen viivästyy vähintäänkin noin vuodella.

Oikeudenkäyntikaaren muutoksessa (24.6.2010/650) toteutettu ratkaisuvaihtoehto edellyttää sitä, että ennakkopäätösvalituksen pohjana on käräjäoikeuden päätös. Verotuksen osalta tämä merkitsee sitä, että ennakkopäätösvalituksen (ohivalituksen) pohjana tulisi olla toimitettu verotus. Jos KHO ryhtyisi antaman päätöksiä pelkästään verovelvollisten suunnitelmiin perustuvien anomusten tai Verohallintoon jätettyjen veroilmoitusten perusteella, niin silloin KHO:n rooli muuttuisi tuomioistuimesta ennakkokannanottoja antavaksi viranomaiseksi tai verotuksen toimittajaksi. Edellä kuvattu ajatustapa on niin vahvasti ristiriidassa KHO:n perinteisen tehtävän kanssa, että on vaikeata uskoa tämän tyyppisen ajatusmallin toteutumiseen.

Ohivalitusjärjestelmän luomiseksi on olemassa vaihtoehtoja, mutta nykyiseen keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun perusteella aukeavaan valitusmahdollisuuteen verrattuna on vaikeata löytää nopeampaa ja varmempaa järjestelmää. Toisena vaihtoehtona on kehittää (ohi)valitusjärjestelmää Verohallinnon ennakkotietojärjestelmän kautta. Valitusjärjestelmää voisi toimia siten, että sekä verovelvollisella että Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä olisi valitusoikeus veroviraston antamaan ennakkotietoon<sup>482</sup>. Verohallinnon OHI-työryhmän esiselvitykses-

---

<sup>482</sup> Verohallinto 14.4.2011 Työryhmän asettamiskirje A19/00 01 02/ 2011. Työryhmän yhtenä tehtävänä on esittää sääntömuutos ennakkotietomenettelyn korvaamiseksi ennakkoratkaisumenettelyllä. Toteutuessaan tämä merkitsisi sitä, että verovelvollinen ja veronsaaja voisivat valittaa ennakkoratkaisusta.

sä<sup>483</sup> ehdotetaan, että tuloverotuksessa luovuttaisiin ennakkotietomenettelystä ja tilalle otettaisiin ennakkoratkaisut, joista sekä verovelvollinen että veronsaaja voisivat valittaa. Tässä yhteydessä järjestelmää voitaisiin kehittää oikeudenkäyntikaaren muutoksessa (24.6.2010/650) toteutettuun suuntaan. Tällöin kyseeseen voisi tulla hallinto-oikeuden sivuuttaminen ja valituksen siirtäminen suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen ainakin sellaisissa tapauksissa, joilla on erityistä pre-judikaattimerkitystä.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle olisi saatava valitusoikeuden lisäksi oikeus hakea ennakkotietoja (ennakkoratkaisuja) konkreettisiin verotustapauksiin Verohallinnolta yksin jo sen vuoksi, että se pystyisi kehittämään muutoksenhaku-toiminnallaan oikeuskäytäntöä<sup>484</sup>. On syytä huomioda, että hallinto-oikeuksista päätöksiä saa nopeammin ja hallinto-oikeuksien suuresta määrästä johtuen on todennäköisempää, että päätöksiä on saatavissa monitasoisimpiin ongelmiin kuin korkeimmasta hallinto-oikeudesta.

Olipa tulevaisuudessa mahdollisesti toteutettava ohivalitusjärjestelmä minkälainen tahansa, niin on syytä muistaa, että KHO tulee myöntämään ohivalitusoikeuden harkintansa mukaan. Vuosittain myönnettävien valituslupien määrä tulee olemaan vähäinen jo yksin sen vuoksi, että korkeimman hallinto-oikeuden resurssit ovat rajalliset. Järjestelmästä olisi kuitenkin suurta hyötyä hankalissa lainsoveltamistilanteissa ja Verohallinnon ohjaus- ja norminantoprosessin kannalta ohivalitusjärjestelmässä olisi se etu, että palaute tulisi huomattavasti nopeammin kuin nykyisessä järjestelmässä. Virheellinen norminanto saataisiin korjatuksi nopeammin<sup>485</sup> ja tällä tavoin Verohallinnon norminannon yleinen uskottavuus parani kansalaisten silmissä. Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että korkein hallinto-oikeus voi tarvittaessa pyytää käsiteltävään asiaan ennakkoratkaisua Yhteisöjen tuomioistuimelta ja tämä puolestaan lisää huomattavasti päätöksen saantiaikaa.

---

<sup>483</sup> Verohallinto (2010). Ennakkopäätösluontoisten veroasioiden nopeutettu käsittely (OHI-työryhmä 7.12.2010)

<sup>484</sup> Gedik 2009:24 Tilisanomien haastattelussa veroyliasiamies Timo Rabinä totesi, että Ruotsissa on käytössä menettely, jossa veronsaaja voi saattaa tulkinnallisen kysymyksen eräänlaiseen ennakkoratkaisumenettelyyn. Almgren & Leidhammar 2004:25 Ruotsissa paikallinen veroasiamies (allmänna ombudet hos Skatteverket) voi hakea ennakkotietoa ennakkotietoja myöntävältä viranomaiselta (Skatterättsnämnden).

<sup>485</sup> Linnakangas 2010:245 on todennut, että ennakkopäätösten tarpeellisuuteen heijastaa myös se, miten onnistunutta on verotuksesta huolehtivan hallinnon antama ohjaus veroviranomaisille ja verovelvollisille.

Ohivalitusmenettelystä käydyssä keskustelussa on lähes yksinomaan tarkasteltu ongelmaa siten, että oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus olisi sivuutettava ja asiasta olisi saatava korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Esko Linnakangas<sup>486</sup> on esittänyt, että ohivalitusmenettelyä voitaisiin kehittää myös siten, että lakia voitaisiin muuttaa myös siten, että tietyissä tilanteissa oikaisulautakunta voitaisiin sivuuttaa ja joissakin ennakkopäätöstilanteissa haettaisiin muutosta suoraan hallinto-oikeudesta<sup>487</sup>. Linnakangas perustaa ajatustaan siihen, että hallinto-oikeuksien yleinen status tuomioistuimina on kohonnut. Hän on perustellut näkemystään mm. sillä, että hallinto-oikeuksien päätösten perustelut ovat parantuneet ja sillä, että hallinto-oikeudet ovat lisänneet päätöstensä julkaisemista.

Oikaisulautakunnan sivuuttaminen nopeuttaisi hallinto-oikeuden päätöksen saamista, mutta järjestelmän toiminnan kannalta voisi muodostua ongelmaksi se, että suuri osa muutoksenhakijoista voi haluta asiansa suoraan hallinto-oikeuden käsittelyyn. Tapausten seulominen sitoisi hallinto-oikeuksien resursseja. Lopputuloksena olisi mitä ilmeisemmin se, että ennakkopäätösluontoisten valitusten käsittely nopeutuisi ja perusvalitusten käsittely hidastuisi jonkin verran nykyisestä. Kenenkään oikeusturva ei todennäköisesti vaarantuisi muutoksenhakujärjestelmän uudistamisen vuoksi.

---

<sup>486</sup> Linnakangas 2011:132

<sup>487</sup> Verohallinto 14.4.2011 Työryhmän asettamiskirje A 19/00 01 02/2011. Työryhmän yhtenä tehtävänä on sellaisen lainsäädäntömuutoksen esittäminen, joka mahdollistaisi yhden muutoksenhakuasteen ohittavan menettelyn niissä verolajeissa, joissa valitusvaihetta edeltää nykyisin itsenäinen oikaisuvaatimusmenettely. Työryhmän tehtäviin kuuluu myös Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tehtävien täsmentäminen niin, että ensiasteessa muutoksenhaku aika alkaa veropäätöksen tekemisestä (ei siis päätöksen tiedoksisaannista). Toteutuessaan tämä merkittäisi sitä, että VOVA voisi hakea muutosta ennen verotuksen valmistumista. Uuden lain kyseessä ollessa hallinto-oikeuden tai kenties jopa KHO:n ratkaisu voisi tulla ennen verotuksen valmistumista. Tämä taas parantaisi Verohallinnon mahdollisuuksia oikea-aikaisen verotuksen toimittamiseen. Ideaalitapauksessa verotus voitaisiin heti ensimmäisellä soveltamiskerralla toimittaa KHO:n kannan mukaisesti.

## 5 VEROHALLINNON SUORITTAMA OHJAUS JA VEROTUSMENETTELY

### 5.1 Verohallinnon ohjauksen luonteesta

#### 5.1.1 *Lainsäädäntövallan desentralisaatiopyrkimyksiä*

Edustuksellisessa demokratiassa lainsäädäntöelimillä on viime kädessä kompetenssi päättää, miten lainsäädäntövaltaa käytetään. Lainsäädäntövaltaa voidaan luonnehtia vaaleilla valitun lainsäädäntöelimen monopoliksi. Lainsäädäntövallan sentralisaatioperiaatteesta esiintyy poikkeuksiakin. Tällöin on kyse siitä, että lainsäädäntöorganisaatio on delegoinut lainsäädäntöteitse lainsäädäntövaltaa sitä alemmanasteisille valtio-organille taikka siitä, että lainsäädäntövalta on tosiasiallisesti delegoitunut ilman lainsäädännön tukea hallintoviranomaisille vakiintuneiden ja yleisesti hyväksytyjen menettelytapojen kautta.

Kirjoitetussa valtiosäännössä ei Suomessa ole ollut ennen nykyisen perustuslain voimaantuloa säännöksiä, joidenka mukaan lainsäädäntövaltaa voisivat käyttää valtioneuvostoa alemmat viranomaiset. Hallitusmuodossa ei ollut delegointia ja sen rajoja koskevia nimenomaisia säännöksiä, mutta pitkäaikaisen käytännön myötä oli kuitenkin syntynyt perustuslain tasoinen tavanomaisoikeudellinen normi, joka oikeutti delegoimaan lainsäädäntövaltaa presidentille, valtioneuvostolle ja ministeriölle tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä hyväksytyllä eduskuntalaila<sup>488</sup>.

Voimassa olevan perustuslain 80 § on periaatteellisesti hyvin merkittävä säännös. Ennen vuotta 2000 ei perustuslaissa ollut lainkaan suoria säännöksiä lainsäädäntövallan siirtämisestä. Perustuslain 80 § on toisaalta sanonnaltaan hyvin yleisluontoinen, mutta lainsäädäntövaltuutuksen voi pääsääntöisesti saada tasavallan presidentti, valtioneuvosto tai ministeriö. Lähtökohtana on, että ministeriötä alemmalla viranomaiselle lainsäädäntövaltaa ei yleensä tule lailla osoittaa, vaan se voidaan tehdä vain poikkeuksellisesti. Tarkoituksena näyttää joka tapauksessa olevan, että

---

<sup>488</sup> Laakso 1990:82-85 ; Tuori 2000:57

siirrettäessä lainsäädäntövaltaa ministeriötä alemmalle tasolle, annetaan valtuutuksen saajalle paljon vähemmän itsenäistä harkintavaltaa kuin asetuksenantovaltan saajalle ja valtuutukselta vaaditaan merkittävästi enemmän täsmällisyyttä<sup>489</sup>.

Lainsäädäntövallan ja sitovan norminantovallan delegoimisessa on valtiosääntöoikeudellisen näkökulman lisäksi kyse myös lainsäädäntötoiminnan rationalisoinnista. Lainsäätäjän on harkittava, mitä kaikkea kannattaa kierrättää vaaleilla valitun eduskunnan kautta ja mikä taas on tarkoituksenmukaista ratkaista muualla valtion organisaatiossa. Äärimmilleen vietynä kansanedustuslaitoksen roolin korostaminen johtaisi siihen, että lähes kaikki päätöksenteko tulisi keskittää eduskuntaan. Tämän suuntaisen toiminnan lopputuloksena olisi se, että eduskunnan hallinto-organisaatio paisuisi nykyisestään ja eduskunnan jäsenet saattaisivat turhautua käsiteltävien asioiden laadun ja määrän johdosta. Toisaalta päätöksenteon delegointi ei saa olla liiallistakaan. Sitä rajoittaa perustuslain dynamiikka suhteessa eduskunta *contra* valtion muu organisaatio. Edellä kuvattu sentralisaation ja desentralisaation välinen ristiriita on valtioiden hallinnossa ikuinen ongelma, johon kullakin aikakaudella on oma ratkaisunsa.

Delegoidun lainsäädäntövallan käyttämisen ohella valtion keskushallintoviranomaiset voivat eräissä tapauksissa antaa normipäätöksiä ilman siihen valtuuttavaa säännöstä yksinomaan viranomaisen organisatorisen aseman perusteella. Tällöin kyseessä on alempien viranomaisten toimintaa koskeva normiohjaus<sup>490</sup>. Ylemmällä viranomaisella on aina toimivalta ja velvollisuus valvoa alaisensa toimintaa. Johdon ja valvonnan muodostamaa kokonaisuutta kutsutaan viranomaisen harjoittamaksi ohjaukseksi<sup>491</sup>. Ylempiä viranomaisten ohjaus on tosiasiallisesti merkittävää ohjaustoimintaa, koska ohjauksen tuloksena syntyvät viranomaisorganisaation alempien tasojen toimintatavat, jotka puolestaan vaikuttavat kansalaisten elämään ja heidän tekemiinsä ratkaisuihin. Ohjauksen vaikuttavuus toki vaihtelee, mutta yleisesti voidaan todeta, että kansalainen noudattaa viranomaiselta saamaansa ohjausta, jos sellaista kerran on tarjolla. Kansalaisen näkökulmasta viranomaisen antama ohjaus on osa sitä ohjauskokonaisuutta ja pakkovaltaa, joka kohdistuu valtiosta kansalaisiin päin.

---

<sup>489</sup> Jyränki 2000:176-178

<sup>490</sup> Laakso 1990:88

<sup>491</sup> Puronen 1993:270

Viranomaisen harjoittama ohjaustoiminta voidaan jakaa oikeus- ja hallintonormien antoon sekä yleisten ohjeiden antoon. Viranomaisen voi antaa oikeusnormeja vain, jos sille on laissa nimenomaisesti määritelty tällaista norminantovaltaa. Hallintonormit kohdistuvat pelkästään hallinnonsisäiseen ohjaukseen ja niillä tulisi sen vuoksi olla ainoastaan hallinnonsisäisiä vaikutuksia.<sup>492</sup>

Varsinaisten normien lisäksi ylempien hallintoviranomaisten harjoittama ohjaus koostuu lukuisista ohjeista, jotka koskevat sekä hallintoviranomaisen sisäistä hallintotoimintaa että viranomaisen ja kansalaisten välisen toiminnan ohjausta. Vaikka ohjeet eivät ole normeja, niin hallinto toimii ylempiltä viranomaisilta saamiensa ohjeiden mukaisesti ja tämän vuoksi hallinto toimii ja ratkaisee toimialaansa kuuluvia ongelmia ylempien viranomaisten antamien ohjeiden mukaisesti<sup>493</sup>. Kansalainen voi hakea muutosta ylempien viranomaisten ohjeiden perusteella tehtyihin päätöksiin ja tätä kautta ohjeet taikka hallinnon tosiasiallinen toiminta voi muuttua. Pitkään jatkuneen hallinnon toimintatavan tuloksena syntyy erilaisia hallinnollisia käytäntöjä, joita noudatetaan sitovina. Verotuksen osalta Verohallinnon ohjeisiin perustuva verotuskäytäntö voi olla voimassa useita vuosia jopa vuosikymmeniä. Tällöin voidaan perustellusti kysyä, että eikö tällaisessa tilanteessa ole tosiasiallisesti kyse jonkinasteisesta delegoidusta oikeusnorminanto-oikeudesta, joka toteutetaan ohjauksen nimellä. Tarkasteltaessa edellä esitettyä väittämää lopputuloksesta käsin, voidaan todeta, että eräissä tapauksissa väittämä pitää paikkansa. Edellä kuvattu ”delegoitu oikeusnorminanto-oikeus” on kuitenkin ehdollinen prosessi, jonka lopputulos riippuu ennen muuta muutoksenhakuaSTEIDEN kannanotoista eli tuleeko ohjauksella muodostettu ”oikeusnormi” vahvistetuksi tosiasialliseksi verotuskäytännöksi ja oikeusnormiksi.

---

<sup>492</sup> Mäenpää 2003:135

<sup>493</sup> Kuopus 1988:309 toteaa, että oikeudellisesti sitomattomia, mutta käytännön verotustyössä varsin merkityksellisiä ratkaisuohteita Verohallitus on antanut eri muodoissa, kuten yhtenäistämisohteina, yleiskirjeinä, käsikirjoina tai suosituksina. Vaikka kaikilla tällaisilla sitomattomilla ratkaisu- ja toimintaohjeilla ei olekaan laissa yksilöityä valtuutusta, pitävät alemmat viranomaiset näitä Verohallituksen yleistöimivaltansa nojalla antamia ohjeita usein käytännössä sitovina. On myös huomattava, että atk-ohjeet sisältävät aineellisia ohjeita, joita verotusta toimitettaessa on käytännön syistä noudatettava.

### 5.1.2 Normiohjauksen rajallisuudesta

Usko lainsäädännön ja muun oikeudellisen sääntelyn tehokkuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen on ollut Suomessa vankka. Usko oikeussääntelyn tehokkuuteen eri tahojen tärkeinä ja myönteisinä pitämien tavoitteiden toteuttajana on ollut ajoittain liiallista<sup>494</sup>. Suomen asetus- ja säädöskokoelmassa julkaistujen säädösten määrä on kohonnut vuosien 1920-2004 välisenä aikana 338:sta 1.413:n<sup>495</sup>. Edellä mainitun tarkastelujakson jälkeen säädösten määrä lisääntyi 2000-luvulla aina vuoteen 2008 saakka, jolloin säädösten määrässä tapahtui selvä lasku vuonna. Vuonna 2007 julkaistiin 1510 säädöstä ja vuonna 2008 määrä oli pienentynyt 1005:n. Nähtäväksi jää, onko kehityssuunta pysyvä vai onko kyseessä satunnaispoikkeama.

Normiohjauksen onnistuminen ei ole pelkästään sidoksissa normiohjauksen määrään, vaan normiston on oltava sisällöltään yleisesti hyväksyttyä. Millään yhteisöllä ei ole riittävästi resursseja niin laajan lainkäyttö- ja valvontakoneiston ylläpitämiseen, joka tarvitaan normien noudattamisen valvontaan, jos säädetyt normit törmäävät laajaan, vahvaan ja pysyvään ihmisten vastarintaan<sup>496</sup>. Suomen kaltaisen parlamentaarisen järjestelmän toimintaperiaatteisiin kuuluu olennaisesti myös kansanedustajien kansalaisilta ja erilaisilta eturyhmiltä saama palaute. Tämä estänee omalta osaltaan sen, että voimakkaasti yleisen mielipiteen vastaisia lakeja ei säädetä ja jos säädetäänkin, niin lakien voimassaolo ei ole kovin pitkäaikaista. Ohjaussuunta voi usein olla kaksisuuntainen eli normi ohjaa kansalaisia ja kansalaiset lainsäätäjää. Lopputulos voi vaihdella tapauskohtaisesti.

Kansainvälisesti vertaillen Suomi osoittautuu yhdeksi normituotannon kärkimaaksi. Pohjoismaissa ainoastaan Ruotsissa julkaistiin 1980-luvulla enemmän säännöksiä kuin Suomessa<sup>497</sup>. Normien määrän lisääntyminen ei ole pelkästään Pohjanlahden rantavaltioihin kohdistuva ilmiö vaan normien määrällistä lisääntymistä esiintyy koko maailmassa. Normien määrän lisääntymiseen on lukuisia syitä, kuten mm. kansainvälisen kaupan kasvu, yhteiskunnan ja teknologian kehitys. Voimakkaasti kehittyvissä yhteiskunnissa sääntelyn tarvetta on enemmän

---

<sup>494</sup> Sipponen 2000:83 on arvioinut, että säännöstehtailun huippuaikoina tuli joka toinen tunti virastojen jokaisena työpäivänä voimaan jokin uusi säädöskokoelmassa julkaistu säädös.

<sup>495</sup> Tala 2005:89 ja 215

<sup>496</sup> Tala 2001:307

<sup>497</sup> Wiberg 2001:15-19

kuin vakiintuneissa yhteiskunnissa, joissa laillinen ja hallinnollinen infrastruktuuri on yleensä suhteellisen vakiintunut<sup>498</sup>.

Normiohjauksen määrää arvioitaessa kiinnostaa erityisesti se, mikä on eri maiden välinen suhde normien määrässä. On kuitenkin syytä muistaa, että kansainvälisten vertailujen tekemistä hankaloittaa se, että eri valtioissa eri asteisten säädösten, lakien, asetusten, alemmanasteisen säätelyn osuus on kovin vaihteleva. Liittovaltioiden osalta vertailuja hankaloittaa liittovaltioille ominainen kaksitasoinen sääntelyjärjestelmä. Tästä johtuen on vaikeata ja kenties mahdotontakin löytää vastausta kysymykseen, missä maassa säädetään eniten normeja. Yleisesti voidaan kuitenkin lausua, että sääntelyn määrä on kasvussa<sup>499</sup>.

Normien määrästä käytävässä keskustelussa välittyy helposti virheellinen kuva sitä, että kaikki säädettävät normit olisivat uusia ja ennen kokemattomia. Lainsäädännön määrää arvioitaessa on syytä kiinnittää huomiota siihen, että suuri osa säädetyistä laeista on ns. muutoslakeja tai vastaavia alemman asteisia säädöksiä. Niillä muutetaan ja tarkistetaan, suppeammin ja laajemmin aiempaa sääntelyä. Kokonaan uutta, ennen sääntelemätöntä asiaa koskevien lakiehdotusten osuus on ollut arviolta viisi prosenttia vuotuisista lakiehdotuksista<sup>500</sup>. Uuden lainsäädännön ja muun virallisen normiston määrän lisäys ei yksin riitä vastamaan kysymykseen, kuinka paljon sääntely lisääntyy? Siihen tarvitaan syvällisempää analyysiä kulloistenkin uudistusten laajuudesta, merkityksestä ja vaikuttavuudesta.

Teoreettisesti voidaan ajatella, että kaikki säädökset koskevat kaikkia. Kuitenkin ihmisten erilaisista elämänpiireistä johtuen säädösten kohdentuminen vaihtelee. Vuosina 1980 ja 1994 annetut hallituksen lakiesitykset voidaan karkeasti jakaa kolmeen ryhmään<sup>501</sup>:

1. Kansalaisia yleisesti koskeviin lakiesityksiin noin 20 %
2. Johonkin kansalaisten erityisryhmään kohdistuvat lakiesitykset (tähän ryhmään sisältyy elinkeino- ja yritystoiminta) yli 40 %
3. Julkisyhteisöjen viranomaisiin kohdistuvat lakiesitykset - vajaa 40 %

---

<sup>498</sup> Tala 1999:20-26

<sup>499</sup> Tala 1999:7-24

<sup>500</sup> Tala 1999:4 ; Wiberg 2001:15-19

<sup>501</sup> Tala 1999:5



Usein on väitetty, että suuri osa oikeudellisesta normistosta palvelee hallinnon toimintaa ja tältä osin normisto on syntynyt hallinnon omasta aloitteesta<sup>502</sup>. Totta onkin, että yhteiskunnan monimutkaistuessa hallinnon tehtävät lisääntyvät ja monimutkaistuvat ja näistä selviytyäkseen hallinto on tarvinnut lisääntyvässä määrin omiksi työkaluikseen uusia normeja. Oikeudellisten normien määrän ja byrokratian välillä vallitsee riippuvuussuhde, joka vaihtelee eri aikakausina ja eri kulttuuripiireissä. Hallinnon ja julkisen vallan ja koon kasvu yhteiskunnassa merkitsee automaattisesti sitä, että hallinto tarvitsee uusia normeja toimintaansa. Jos normeja ei säädetä, niin ne syntyvät käytännön hallintotoiminnan tuloksena, koska hallintotoiminnalle on ominaista pyrkimys yhdenmukaisuuteen ja ratkaisutoiminnan ennustettavuuteen.

Valtionhallintoa koskevaa normiohjausta on ollut runsaasti ja 1980-luvulta lähtien on käyty keskustelua lainsäädännön ja sitä alemmanasteisen normiston valtavasta lisääntymisestä<sup>503</sup>. Vuonna 1987 tehdyn selvityksen mukaan hallintonormien määrä oli yhteensä 8.355. Vuoteen 1996 mennessä rekisteröityjen normien määrä oli alentunut 5.500, joista määräyksiä oli 3.600 ja ohjeita 1.900. Verohallinnossa normien määrä on ollut suurempi kuin muilla hallinnonaloilla<sup>504</sup>.

Normien runsaus aiheutti sen, että alettiin puhua normitulvasta. Suomessa käyty normien vähentämiskeskustelu oli osittain heijastumaa teollisuusmaissa käydyistä normien vähentämiskeskustelusta. Suomessa normitulvan syntyä edesauttoi valtion keskushallinnon laajentuminen ja erityisesti ministeriöiden ja keskusvirastojen antamien ohjeiden lukumäärän kasvu. Norminannon rajoittamiseksi säädettiin ns. leikkurilaki eli laki viranomaisten määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä (573/89). Laki oli aluksi määräaikainen ja se tuli voimaan 1.1.1990. Hallinnollista ohjausta säätelevä normilaki kumottiin 29.2.2000 ja korvattiin lailla ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista (189/2000).

Normien vähentämiskeskustelussa unohtui se tosiseikka, että monimutkaistuvan ja kehittyvän maailman ohjaukseen tarvitaan normeja todennäköisesti entistä enemmän. Kansalaiskeskustelussa esiintyy usein kaksi toisistaan poikkeavaa ja käytännössä toisensa pois sulkevaa näkökantaa. Halutaan kaiken olevan helppoa ja selvää ilman turhaa ja häiritsevää byrokratiaa ja toisaalta kaikkea toimintaa

---

<sup>502</sup> Tala 1999:7-24; Wiberg 2001:15-19; Tala 2005:94

<sup>503</sup> Mäenpää 1997:61

<sup>504</sup> Lehtonen 1999b:1288-1289

turvaamassa pitäisi olla tarkat säännöt, eritotenkin silloin, jos vahingonvaara voi osua omalle kontolle. Näin syntyy eräänlainen paradoksi: asiat eivät voi olla samanaikaisesti väljästi ja tarkkaan säänneltyjä.

Normiston vähentämiskeskustelussa unohtui, että normiohjaus ei koostu pelkästään virallisista normeista. Tämän lisäksi on olemassa epävirallisia normeja, menettelytapoja ja käytäntöjä, jotka ohjaavat hallinnon ja koko yhteiskunnan toimintaa. Normiohjauksen logiikka toimii siten, että kirjoitettujen normien poistuessa astuu tilalle muu ohjaus. Purosen<sup>505</sup> sanoin: ”Virallisen ohjauksen laskiessa epävirallinen ohjaus lisääntyy”. Yhteiskunnassa on aina eriasteista normistoa ja voi olla mahdollista, että normien määrä on yhteiskunnan kehitystason huomioon ottaen eräänlainen vakio. Normien suhteellinen määrä ja laatu voi vaihdella akselilla virallinen-epävirallinen.

Ulkomailla saadut kokemukset normien vähentämistoiminnasta eivät ole olleet erityisen rohkaisevia. Hyvistä pyrkimyksistä huolimatta normiohjauksen määrä ei oleellisesti vähentynyt. Lainsäädännön vähentyminen saattoi johtaa alemmanasteisen norminannon lisääntymiseen, joka puolestaan merkitsi sitä, että normien kokonaismäärä ei laskenut<sup>506</sup>. Osaltaan saadut tulokset osoittavat, että yhteiskunnan ohjausjärjestelmää ei voida kovin radikaalisti uudistaa ilman yhteiskunnan arvojen ja toimintatapojen totaalista muutosta.

Suoranaisen norminannon säätelyn ohella käytettiin myös organisaation rakenteellisia keinoja. Yhtenä käyttökelpoisena keinona norminannon vähentämiseksi pidettiin hallinnon hajauttamista. Tämän keinon käyttö kyllä edellyttää voimassa olevan ohjausjärjestelmän uudelleen arviointia<sup>507</sup>. Verohallinnon osalta hallinnon hajauttamiseen ryhdyttiin 1990-luvun jälkipuoliskolla ja sen yhteydessä muutettiin myös organisaation rakennetta ja ohjausjärjestelmää siten, että valtaa siirrettiin organisaatiossa ylhäältä alas<sup>508</sup>. Tässä yhteydessä vallan siirrolla tavoiteltiin mitä ilmeisimmin sitä, että organisaatioportaiden vähentyminen johtaisi norminannon vähentymiseen sen ansiosta, että yksi organisaatioporras jää pois. Vuoden 2008 aikana on siirrytty yksitasoiseen Verohallintoon. Vähäisten toimintakokemusten perusteella on vaikeata tässä vaiheessa sanoa, että tuleeko yksitasoinen

---

<sup>505</sup> Puronen 2004:40

<sup>506</sup> Tala 1999:49

<sup>507</sup> Laakso 1990:92; Puronen 1993:271

<sup>508</sup> Verohallintolaki 27.6.1997/637

Verohallinto lisäämään vai vähentämään Verohallinnon antamien sitovien taikka ei-sitovien normien määrää.

Vaikka ohjaustoiminnan muodoista normiohjauksen (hallinnollinen norminanto) merkitys onkin ollut suurin, myös muilla nykyaikaisilla ohjaustoiminnan muodoilla on merkityksensä. Tällaisista mainittakoon esimerkiksi koko valtionhallintoon ulotettu tulosohjausjärjestelmä, jossa päätösvallan siirtämisellä suoritusportaaseen ja määrärahojen käytön ohjailulla pyritään kehittämään hallinnon toiminta taloudellisemmaksi ja tehokkaammaksi. Sen vaikutukset eivät kuitenkaan rajoitu vain yksikön tulokseen, vaan käytännössä yleensä myös hallinnolle kuuluvien tehtävien suorittamistapaan, viime kädessä myös tuotettavien suoritteiden laatuun<sup>509</sup>. Taloudellisten seikkojen ohella hallinnolliseen ohjaukseen kuuluu henkilöstöhallinnon ohjaus<sup>510</sup>.

Hallinnollisen normiohjauksen ydinajatuksena on saada ohjattavat yksiköt toimimaan ohjaavan yksikön tahdon mukaisesti. Ohjauksen määrä on pääosin riippuvainen kahdesta seikasta: ohjattavan yksikön toimialasta ja ennen muuta siitä, kuinka tarkkaa ohjausta pyritään suorittamaan. Valtionhallinnon eri toimialoilla hallinnollisen normiohjauksen määrä vaihtelee erilaisen lainsäädännön ja toimintaympäristön vuoksi. Poliisi-, vero- ja tiehallinnon hallinnollisen ohjauksen tarve on erilainen johtuen jo pelkästään tehtävien erilaisuudesta. Ohjauksen tarkkuus taas kytkeytyy kysymykseen, kuinka paljon liikkumavapautta ohjattavalle yksikölle halutaan antaa. Tiukka ohjaus onnistuu parhaiten silloin, jos käsiteltävät asiat voidaan ratkaista automatisoidusti. Inhimillisen tekijä astuessa kuvaan mukaan, ohjattavan yksikön toimintaan voi tulla piirteitä, joita ohjauksen antaja ei ollut tavoitellut.

## 5.2 Yleisiä näkökohtia Verohallinnon kirjallisesta norminannosta

Hallintotoiminta edellyttää aina tuekseen lainsäädäntöä ja hallintotoiminta on aina toissijaista lainsäädäntöön nähden. Vero-oikeudessa painottuvat verotuksen ai-neelliseen sisältöön liittyvät kysymykset, mutta verotuksen käytännön toteuttami-

---

<sup>509</sup> Puronen 1993:270-271

<sup>510</sup> Kontkanen 2002:211

nen on osa julkisen vallan toimeenpanoa ja hallintoa<sup>511</sup>. Hallintotoiminnalle on ominaista, että se koskettaa suuria ihmismääriä ja tästä johtuen asioiden käsitteilyltä edellytetään nopeutta ja täsmällisyyttä. Hallintotoiminnassa nopeuden ja täsmällisyyden toteutuminen edellyttää etukäteen tarkasti sovittuja pelisääntöjä. Tämän johdosta hallinnon toimintaa on ohjattava etukäteen mahdollisimman tarkasti.

Hallinnolliset normit ovat hallinnollisen ohjauksen tärkeä väline. Normien määrä ja norminantajien määrä vaihtelee hallinnon alalta toiselle. Verohallinto on pitkään työskennellyt kolmella organisaatiotasolla (Verohallitus-lääninverovirasto/verovirasto-verotoimisto/veropiiri) ja tästä johtuen ohjaustasojakin on ollut kolme. Tämä on puolestaan merkinnyt sitä, että Verohallinnon verotustyötä on ohjeistettu kolmelta eri organisaatiotasolta. Verohallitus on antanut valtakunnan kattavaa normiohjausta, lääninverovirasto/verovirasto on antanut virka-alueensa kattavaa normiohjausta ja verotoimisto/-lautakunta on antanut oma normiohjaustaan.

Viranomainen ei voi antaa normeja vapaasti, vaan normien antamiskompetenssin tulee aina perustua voimassa olevaan valtuusnormiin. Normilaki koski kaikkia viranomaisen toimivaltansa puitteissa antamia normeja. Normin sitovuusvaikutukset voivat kuitenkin vaihdella kohderyhmän mukaan. Yksi ja sama normi voi siten olla osittain sitova, so. sitova hallinnon sisällä, mutta ohjeellinen sen ulkopuolella<sup>512</sup>.

Normit voitiin jakaa sitoviin, osaksi sitoviin ja ei-sitoviin. Vuoden 1984 loppupuolella valtiovarainministeriön vero-osasto oli antanut 28 normia, jotka perustuivat kaikki laissa olevaan erityiseen valtuutussäännökseen. Ne olivat sitovia. Verohallitus oli antanut vastaavana ajankohtana 474 normia ja niistä oli sitovia 140, osaksi sitovia oli 61 ja ei-sitovia oli 265 normia. Annetuilla normeilla on erilaisia nimityksiä. Osaa kutsuttiin määräyksiksi ja osaa ohjeiksi<sup>513</sup>.

Norminanto oli sääntelemättä 1980-luvun loppuun saakka, jolloin säädettiin ns. normilaki (laki viranomaisten määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä 16.6.1989/573). Koska annettuja normeja ei aiemmin rekisteröity, niin viranomai-

---

<sup>511</sup> Kontkanen 2002:193

<sup>512</sup> Puronen 1993:273

<sup>513</sup> Komiteamietintö 1986:10:168

silla ei ollut aina selkeää kuvaa antamistaan normeista. Tämän lisäksi norminantoa on luonnehdittu epäyhtenäiseksi ja sekavaksi<sup>514</sup>. Verohallinnon yleisten toimintatapojen perusteella on todennäköistä, että Verohallituksella ja verovirastoilla (aiemmin lääninverovirastoilla) oli selkeä kuva itse antamistaan ohjeista (sitovat ja ei-sitovat normit). Ongelmia saattoi esiintyä sen suhteen, että oliko Verohallitus aina tietoinen verovirastojen norminannosta. Todennäköistä on, että koska verotuksen toimittamisessa on yleisesti havaittu eroavaisuuksia maan eri osien välillä, niin myös verovirastojen norminannossakin on ollut eroja, koska erilainen lopputulostulos perustuu mitä ilmeisimmin osittain erilaiseen ohjaukseen.

Verohallinnon osalta norminantajien suuri joukko aikaansai sen, että normien määrä paisui suureksi. Verohallinnon osalta normitilannetta kartoitti 1990-luvun alussa valtiovarainministeriön 10.5.1991 asettama työryhmä. Edellä mainitun työryhmän työn tuloksena julkaistiin valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1992:10, joka on nimeltään Verohallinnon norminanto. Muistion mukaan norminantotilanne oli 02.01.1992 Verohallinnon osalta seuraavanlainen:

**Taulukko 9.** Verohallinnon norminanto 02.01.1992

VM/vero-osasto	48
Verohallitus	554
Lääninverovirastot	78
Verolautakunnat	869
Yhteensä	1.549 normia

Taulukkoa tarkasteltaessa kiintyy huomio siihen, että vuoden 1992 norminannosta yli puolet on paikallisten verolautakuntien antamia. Nämä ovat mitä todennäköisemmin verovalmisteluohjeita. Mahdollista on, että tosiasiallinen määrä on ollut vielä tätäkin suurempi, koska valmisteluohjeet vaikuttivat muutosverotuksessa viisi vuotta verotuksen toimittamisvuoden jälkeen. Vuoden 1994 alusta lukien verolautakunnat lakkautettiin ja tästä johtuen verolautakuntien antamat normitkin poistuivat vähitellen. Määrällisesti arvioiden lääninverovirastojen norminanto on vähäistä verrattuna Verohallituksen ja verolautakuntien norminantoon. Lääninverovirastoa kohden laskettuna normeja kertyy muutama kappale virastoa kohden. Tosin määrä ei yksin kerro normien vaikutuksesta, sillä on syytä muistaa, että

---

<sup>514</sup> Puronen 1993:273

lääninverovirastojen julkaisemat verotuksen yhtenäistämishjeet olivat keskeisessä asemassa verotoimistojen toimittaessa tuloverotusta.

Suomen ja Ruotsin hallintojärjestelmät muistuttavat monelta osin toisiaan. Tämä johtuu pitkälti siitä, että 200 vuotta sitten emämaasta irroitettu Suomi on noudattanut emämaan hallintotraditiota. Verotuksen osalla samankaltaisuutta esiintyy niin lainsäädännön kuin Verohallinnon järjestelmänkin osalta. Hallinnon alalla tapahtuu usein niin, että Ruotsin kehitysvaiheet toistuvat pienellä aikaviiveellä Suomessa. Alla olevasta taulukosta ilmenee, että Ruotsin verohallinnon kirjallinen norminanto on ainakin määrällisesti vähäisempää kuin Suomen vastaava norminanto.

**Taulukko 10.** Ruotsin Verohallinnon kirjallinen sääntely

Verotuksen laji	kpl	%
Välitön verotus	312	48
Veronkanto	138	21
Arvonlisävero	146	23
Pistevero (punktskatt)	34	5
Tieliikenneverot	18	3

Lähde: Pahlsson 1995:36

Välittömän verotuksen ohjaus muodostaa lähes puolet Ruotsin Verohallinnon sääntelystä. Arvonlisäveroon verrattuna välittömän verotuksen kirjallinen sääntely on yli kaksinkertaista. Tämä antaa aiheen otaksua, että Ruotsissakin tuloverotuksen sääntely ei ole onnistunut yksin lainsäädännön avulla.

Nykyisen lainsäädännön mukaan viranomaisen voi antaa sitovia määräyksiä, jos määräyksen antaminen perustuu laissa olevaan valtuutusnormiin. Ministeriön ja muun keskushallintoviranomaisen antamat määräykset on toimitettava oikeusministeriölle, joka pitää asetuksia ja määräyksiä maksutta tietoverkossa yleisön saatavilla. Valtion alue- ja paikallishallintoviranomaisen antamat määräykset rekisteröidään viranomaisen määräämällä tavalla, jollei rekisteröinti ole tarpeetonta sen vuoksi, että määräykset ovat tietoverkossa yleisön saatavilla. Määräyksiä ei kuitenkaan rekisteröidä oikeusministeriön ylläpitämään yleiseen rekisteriin (Laki ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista 25.2.2000: 4,6, ja 9 §; Valtioneuvoston asetus ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista 1.3.2000/259 1-2 §).

Viranomaisen antamilla ohjeilla puolestaan tarkoitetaan viranomaisen päättämiä yleisiä sääntöjä, jotka eivät ole velvoittavia. Ministeriö tai muun viranomaisen voi julkaista harkintansa mukaan antamansa ohjeen. Oikeusministeriön on julkaistava sille julkaistavaksi annetut ohjeet tietoverkossa. Valtion keskushallinto-  
viranomaisen voi julkaista määräyksensä ja ohjeensa lisäksi muullakin tavalla kuin oikeusministeriön kautta. Valtion alue- ja paikallisviranomaisen voi julkistaa ohjeensa parhaaksi katsomallaan tavalla (Laki ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista 25.2.2000: 4,6, ja 9 § ; Valtioneuvoston asetus ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista 1.3.2000/250 1-2 §).

Viranomaisen päättämä määräys voi sisältää oikeussääntöjä tai sen vaikutukset voivat rajoittua vain hallinnon sisälle. Viranomaisen voi antaa oikeusnormeja, jos sille on laissa nimenomaisesti määritelty tällainen norminantovalta. Viranomaisten muut normin muodossa olevat päätökset ovat vain hallinnollisia vaikutuksiltaan. Tällaiset hallintonormit liittyvät hallinnon sisäiseen ohjaukseen ja niillä on vain hallinnon sisäisiä vaikutuksia. Erottelu oikeus- ja hallintonormin välillä voi kuitenkin käytännössä olla vaikeaa. Aikaisemmin on ollut melko yleistä, että viranomaisen on sisällyttänyt samaan normipäätökseen molemmantyyppisiä normeja<sup>515</sup>.

Viranomaisen voi siirtää sille uskotun lainsäädäntövallan edelleen toiselle viranomaiselle (ns. subdelegointi), jos laissa on siihen nimenomainen toimivalta-säännös<sup>516</sup>. Ruotsissa subdelegointi ei sitä vastoin ole mahdollista<sup>517</sup>. Lainvalmistelussa on pyrittävä huolehtimaan siitä, ettei (vero)lakiin sisälly liian pitkälle menevää norminantivaltuutusta, jolloin kysymys olisi ns. kielletystä delegoinnista<sup>518</sup>. Käytännön hallintotoiminnassa subdelegoinnin ja hallinnollisen norminantovallan erottelu voi kuitenkin olla vaikeaa<sup>519</sup>. Suomessa delegointimahdollisuudet ovat laajemmat kuin Ruotsissa, jossa vuoden 1974 hallitusmuoto supisti delegointimahdollisuuksia ja verotuksen osalta verotuksen delegointimahdollisuus poistui. Verohallinnolla on kuitenkin mahdollisuus antaa muuta ohjausta<sup>520</sup>.

---

<sup>515</sup> Mäenpää 2003:135-136

<sup>516</sup> Saraviita 2000:386

<sup>517</sup> Pählsson 1995:80

<sup>518</sup> Tikka 1999:983

<sup>519</sup> Mäenpää 2003:136

<sup>520</sup> Bergström 1995:418

Ruotsalaisessa verotusjärjestelmässä lainsäädäntöä täydennetään paikallisen Verohallinnon ohjeilla, jotka julkaistaan ”Skatteverkets författningssamling”- nimisenä sarjana. Författningssamlingenin tarkoituksena on luoda yhdenmukaisia normeja verolainsäädännön tulkinnan avuksi. Skatteverkets författningförsamling sisältää kolmen tasoisia normeja: säädöksiä (föreskfter), yleisiä neuvoja (almänna råd aikaisemmin rekommendationer) ja tiedonantoja (meddelanden). Säädökset sitovat niin verovelvollisia kuin Verohallintoakin. Niiden antamisoikeus perustuu verohallinnolle annettuun valtuutusnormiin antaa sitovia määräyksiä. Tältä osin Ruotsin järjestelmä vastaa Suomen järjestelmää, jossa Verohallinto voi delegointinormin perusteella antaa sitovia määräyksiä<sup>521</sup>.

Skatteverketin yleiset ohjeet ilmaisevat Verohallinnon kannan verolainsäädännön tulkintaongelmiin. Skatteverketin yleiset ohjeet eivät ole sitovia, mutta niitä noudatetaan yleisesti varsin hyvin. On toki olemassa joitakin tapauksia, joissa tuomioistuin ei ole noudattanut Skatteverketin yleisiä neuvoja. Tällöin on katsottu, että yleinen ohje on ollut joko lain vastainen taikka että ohje on ristiriidassa yleisten laintulkintaperiaatteiden kanssa<sup>522</sup>.

Uuden perustuslain myötä problematiikka Verohallinnon yhtenäistämisohjeiden sitovuudesta on selkiintynyt. Uuden perustuslain mukaan alemmanasteiset viranomaiset voivat antaa määräyksiä vain silloin, kun laissa on nimenomainen valtuutussäännös. Tällainen määräys (Verohallinnon päätös) on sitovaa lainsäädäntöä<sup>523</sup>, koska päätöksissä käytetään delegeoitua lainsäädäntövaltaa. Delegoinnin mahdollistavaan säännökseen perustuvaa määräystä on viranomaisten ja muutoksenhaakuelinten noudatettava sitovana, jos määräys on lainmukainen.

Delegoinnin mahdollistavan normin perusteella annettu määräys ei saa olla voimassa olevan lainsäädännön vastainen. Asian tekee ongelmalliseksi se, että eduskuntalain ohella säädännäiseen oikeuteen kuuluvat asianmukaisen delegointisäännöksen perusteella annetut asetukset, sekä Verohallituksen päätökset ja oh-

---

<sup>521</sup> Rabe & Melbi 2008:57

<sup>522</sup> Rabe & Melbi 2008:57

<sup>523</sup> Suomen perustuslain 80.2 §:n perusteella myös muu viranomainen (kuin Tasavallan presidentti, valtioneuvosto ja ministeriö) voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.



jeet<sup>524/525</sup>. Jos tapahtuu niin, että delegointisäännöksen perusteella annettu määräys on ristiriidassa aikaisemmin annetun eduskuntalain kanssa, niin määräyksen soveltajan on silloin Lex superior derogat legi inferiori- periaatteen mukaisesti eduskuntalain hierarkkisen etusijan johdosta noudatettava ensisijaisesti eduskuntalakeja<sup>526</sup>.

Lex posterior säännön perusteella voitaisiin ajatella, että delegointisäännöksen perusteella annettu määräys voisi syrjäyttää aikaisemmin annetun eduskuntalain. Tätä ajatuskehitelmaa vastaan puhuu se, että nykyisen valtiosääntöoikeudellisen käsityksen mukaan eduskunta on keskeinen toimija lainsäädäntöprosessissa<sup>527</sup>. Näin ollen ei voida ajatella, että eduskunta voisi luovuttaa delegointinormin perusteella muulle viranomaisorganisaatiolle valtuuden tosiasiallisesti kumota eduskuntalakeja. Tämän tapaisen järjestelyn toteuttaminen edellyttäisi perustuslainsäätämisenjärjestyksen käyttämistä .

Eduskunnan delegointisäännöksen perusteella antaman valtuutuksen pitää olla soveltamisrajoiltaan täsmällisesti rajattu<sup>528</sup>. Legalistisen hallintotoiminnan periaatteisiin kuuluu pyrkimys välttää toimivallan ylityksiä. Tämän vuoksi määräyksiä antavat viranomaiset pyrkivät sopeuttamaan antamansa määräykset delegointinormissa säädettyihin puitteisiin. On kuitenkin mahdollista, että joissain erityistapauksissa delegointinormin perusteella annettu määräys tai annetut määräykset ylittävät alaltaan sen liikkuma-alan, jonka voidaan kohtuudella katsoa kuuluvan delegointinormissa säädettyyn määräyksenantovaltuuteen.

Tuloverolain 73 §:ssä säädetään verovapaiden korvausten perusteista ja määrästä. Edellä mainitussa lain kohdassa delegoidaan Verohallinnolle oikeus ja velvollisuus antaa määräyksiä verovapaiden korvausten perusteista ja määristä:

**”Verohallinto antaa vuosittain etukäteen tarkemmat määräykset verovapaiden matkakustannusten korvausten perusteista ja määristä varat-**

---

<sup>524</sup> Myrsky & Ossa 2008:24 . Tässä huomio kiintyy siihen, että kirjoittajat ovat lukeneet myös Verohallituksen ohjeet säädännäiseen oikeuteen. Kyseessä on mitä ilmeisemmin epätasällisyys, sillä kirjoittajat toteavat samassa teoksessa, että Verohallituksen ohjeet eivät ole sitovaa oikeutta.

<sup>525</sup> Wikström 2008:25 puolestaan toteaa, että tällaisessa järjestyksessä annetut määräykset täyttävät vero-oikeudellisen legalismin vaatimukset.

<sup>526</sup> Ojanen 2001:18 ;

<sup>527</sup> Saraviita 2000:382 toteaa, että lainsäädäntövalta kuuluu yksinomaan eduskunnalle.

<sup>528</sup> Wikström 2008:24

**tuaan kulukorvausasiain neuvottelukunnalle tilaisuuden tulla kuulluksi asiassa. Tarkemmat säännökset neuvottelukunnasta annetaan asetuksella”.**

Verohallinto ei lähtökohtaisesti saa antaa sellaista määräystä, jonka perusteella verovapaat matkakustannukset olisivat liian pieniä tai suuria. Tällä tavoin vahvistetut määrät eivät saa olla lain vastaisia (verovelvollisen on saatava käypä korvaus hänelle aiheutuneista kustannuksista) . Jos verovapaa korvaus on liian suuri taikka liian pieni, niin tällöin voidaan ajatella, että tällä tavoin joko edistetään (kustannusten ylikompensaatio) tai hillitään (kustannusten alikompensaatio) verovelvollisten liikkumista jollakin tietyllä liikkumisvälineellä asunnon ja työpaikan / työnteke-  
tekemispaiden välillä. Verovapaiden matkakustannusten määrien riittävydestä esiintyy ristiriitaisia näkemyksiä ja oikeuskäytännössä asiaa on tarkasteltu vuosien aikana suhteellisen paljon. Toistaiseksi Verohallinnon määräyksistä ei ole oikeuskäytännössä poikettu. Tästä huolimatta on mahdollista ja jopa todennäköistä, että eräille verovelvollisille verovapaat matkakustannusten korvaukset aiheuttavat ali- tai ylikompensaatiota suhteessa todellisiin kustannuksiin.

Verohallintolain 2 §:n 2 momentin mukaan Verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Tätä tehtävää Verohallinto toteuttaa antamalla määräyksiä ja ohjeita. Verohallinnon ohjeiden tarkoituksena on tukea ns. sidottua tarkintaa<sup>529</sup>. Tuloverotusta koskevista Verohallinnon ohjeista yhtenäistämisoheilla on keskeinen merkitys tuloverotuksen ohjaustyössä. Ohjeiden käyttökelpoisuutta lisää se, että yhtenäistämisoheita korjataan yhtenäistämisoheista poikkeavan oikeuskäytännön perusteella. Verohallinnon ohjaukseen vaikuttaa ensisijaisesti korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan ohjeistuksesta poikkeavat päätökset. Aikaisemmin myös hallinto-oikeuksien päätöksillä oli vaikutusta verovirastotaseeseen ohjaukseen<sup>530</sup>.

Luottamusmiesverotuksesta virkamiesverotukseen siirtymisen voidaan ainakin pitkällä aikavälillä katsoa edistävän verotuksen alueellista yhdenmukaisuutta<sup>531</sup>.

---

<sup>529</sup> Verohallituksen yhtenäistämisohejeet 18.01.2002

<sup>530</sup> Verohallinnon yhtenäistämisohejeissa verovuodelta 2008 toimitettavaa verotusta varten (Verohallinnon ohje 31.12.2008 diarinumero 2042/32/2008) todetaan, että vaikka yhtenäistämisoheje sitoo hallintoa ennakkoon yhdenmukaiseen tulkintaan. Yhtenäistämisoheje ei sido oikeuskäytäntöä, jolloin lain sisältö määräytyy lopullisesti vasta oikeuskäytännön kautta. Tarvittaessa ohjetta muutetaan oikeuskäytäntöä vastaavaksi.

<sup>531</sup> Tikka 1995:36

Nykyisen virkamiesverotuksen vallitessa yhtenäistämishojjeiden tarve voi olla aikaisempaa vähäisempi, koska luottamushenkilöt eivät enää osallistu verotuksen toimittamiseen ja tämän johdosta on olemassa paremmat edellytykset keskitetym-  
pään viranomaisohjaukseen. Toinen huomionarvoinen tekijä on se, että verotusta toimittavien yksiköiden määrä on viime vuosina laskenut. Pienempi yksikkömää-  
rä helpottaa yleensä asioiden yhdenmukaistamista<sup>532</sup>.

## 5.3 Verohallinnon normit ja ohjeet

### 5.3.1 Verohallituksen määräykset ja ohjeet

Verohallinnon (aikaisemmin Verohallituksen) on edistettävä oikeaa ja yhdenmu-  
kaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä (Laki Verohallin-  
nosta, myöhemmin Verohallintolaki 2010/562). Verohallinto toteuttaa ohjausteh-  
täväänsä monin tavoin. Kirjallisen ohjauksen osalta tärkeimpiä ohjauksen muoto-  
ja ovat Verohallinnon määräykset, verotuksen yhtenäistämishojjeet, ohjeet ja jul-  
kaisut. Verohallinnon ohjeilla, tiedotteilla ja muulla monipuolisella tietotuotan-  
nolla on verotuksessa suuri tosiasiallinen merkitys<sup>533</sup>.

Verohallinnon määräykset ovat luonteeltaan oikeusnormeja, jotka sitovat sekä  
Verohallintoa itseään että verovelvollisia kuin myös tuomioistuimiakin<sup>534</sup>. Veroh-  
hallinnon määräykset on julkaistu Verohallituksen päätösten nimellä ja tulovero-  
tuksen kannalta tärkeimpiä määräyksiä ovat luontoisetupäätökset ja verovapaiden  
kustannusten korvauspäätökset. Määräykset ovat luonteeltaan delegeoitua lainsää-  
däntöä. Sitovien määräysten anto-oikeus perustuu laissa olevaan nimenomaiseen  
delegointinormiin.

Tutustumalla määräysten sisältöön voi tehdä sen johtopäätöksen, että määräysten  
perusrakenne on suhteellisen muuttumaton. Suuri osa Verohallinnon määräyksistä  
on sellaisia, jotka voitaisiin säätää suoraan eduskuntalailla ilman norminannon  
delegointia verohallitukselle.. Perustuslain tarkoituksena on ollut vahvistaa lain-  
säätäjän ja eduskuntalain asemaa verotuksessa suhteessa muihin verotuksen oike-

---

<sup>532</sup> Ala-Karjanmaa 2001

<sup>533</sup> Myrsky & Linnakangas 2010:22

<sup>534</sup> Myrsky & Ossa 2008:24; Wikström 2008:24

uslähteitä synnyttäviin tahoihin (Verohallinto, oikeustiede ja oikeuskäytäntö) nähden. Tähän ajatusmalliin ei Verohallinnolle luovutettu määräystenanto-oikeus sovellu erityisen hyvin. Toinen Verohallinnolle luovutettava määräyksenantovaltuutusta vastaan puhuva näkökohta on perustuslain säätämisen yhteydessä julkituotu ajatus, että määräystenanto-oikeutta ei tulisi luovuttaa ministeriötasoa alemmalle tasolle kuin ainoastaan poikkeustapauksessa<sup>535</sup>.

Tuloverotusta koskeville määräyksille on tunnusomaista, että vuosittain arvostusperusteisiin tehdään yleisen kustannuskehityksen edellyttämiä muutoksia. Voidaan ajatella, että delegoidun lainsäädännön annon siirtäminen Verohallinnon tehtäväksi on ollut perusteltu ratkaisu yksin senkin vuoksi, että vuosittain toistuva detaljisääntely ei välttämättä lisäisi eduskunnan nauttimaan arvovaltaa kansalaisten keskuudessa. On myös mahdollista, että nykyinen järjestelmä on taloudellisesti edullisempi verrattuna eduskunnan kautta vuosittain säädettävään lainsäädäntövaihtoehtoon.

Verohallituksen (verovuodesta 2008 lähtien Verohallinnon yhtenäistämishje Dnro 2042/32/2008) yhtenäistämishjeiden keskeisin tehtävä on ollut verovalmistelun yhdenmukaistaminen ja verotuksen yhdenmukaistamiseen on ollut jatkuva tarvetta<sup>536</sup>. Asia ei ole kuitenkaan täysin ongelmaton, sillä yhtenäistämishjeet sijoittuvat lainsäätäjän ja Verohallituksen välisen tehtäväjaon välimaastoon. Verohallituksen yhtenäistämishjeiden tarkoitusta ja sisältöä ei ole aina haluttu ymmärtää oikein. Verohallituksen yhtenäistämishjeita 1980-luvun alkupuolella kritikoitiin mm. sillä perusteella, että ne ovat olleet osaltaan myötävaikuttamassa siihen, että Verohallituksen ja eduskunnan välinen tehtäväjako olisi hämärtynyt. Väitettiin jopa, että Verohallitus olisi ”anastanut” itselleen tehtäviä, jotka perustuslain mukaan kuuluvat lainsäätäjälle, eduskunnalle<sup>537</sup>. Vaikka kritiikille on voinut olla jossain määrin perusteitakin, niin on syytä pitää mielessä suomalaisessa hallintojärjestelmässä vallitseva lainsäätäjän ja päätöksiä toimeenpanevan hallinnon työnjakotraditio. Keskusvirastojen on ohjattava toimialansa toimintaa antamallaan ohjeilla. Jos lainsäätäjä puolestaan katsoo, että hallinto on astunut lainsäätäjän ”tontille”, niin lainsäädäntöteitse on aina mahdollista supistaa keskushallin-

---

<sup>535</sup> Saraviita 2000:382-385

<sup>536</sup> Laaksonen 1977:69-74 ; Aarrevuo 1979:232 ; Tikka 1995:35-43 ; Verohallinto 1998:15; Penttilä & Ronkainen 2002:74

<sup>537</sup> Honkavaara 1985:298-299

non toimintavapautta. Tällainen lainsäädäntö puolestaan johtaa siihen, että eduskunnan ohjausote vahvistuu suhteessa hallintoon.

Verotuksen yhtenäistämisohjeiden avulla Verohallitus on pyrkinyt poistamaan verotuksen epäyhtenäisyyttä. Verotuksen epäyhtenäisyys on usein koettu verotuksen keskeisimmäksi epäkohdaksi<sup>538</sup>. Verohallituksen yhtenäistämisohjeet eivät ole olleet sitovia, mikä on vähentänyt niiden merkitystä<sup>539</sup>. Verohallituksen yhtenäistämisohjeiden heikkoutena on pidetty sitä, että valtakunnalliset ohjeet eivät huomioi paikallisia olosuhteita<sup>540</sup>. Toisaalta voidaan kysyä, kuinka hyvin paikallisolosuhteet huomioon ottava ohjeistus soveltuu valtakunnantason verotuksen yhdenmukaistamisohjaukseen. Yleisesti on tunnettua, että valtakunnallisen tai alueellisen yhtenäisyyden ja paikallisuuden välillä vallitsee jännitteitä. Yhtenäisyyden tavoittelun välitön seuraus on se, että paikallissovellutuksista on luovuttava tai niiden määrä on rajoitettava minimiin. Vuoden 1993 lopussa tapahtuneeseen verolautakuntien lakkauttamiseen saakka paikallisia painotuksia oli mahdollista toteuttaa verolautakuntien valmisteluohjeissa. Nykyisin paikallisuus toteutuu lähinnä verotustradition kautta.

Verohallituksen yhtenäistämisohjeiden merkitys ja ohjausvaikutus perustuu antajan korkean statuksen ohella niiden yleiseen tunnettavuuteen. Yleisen tunnettavuuden eräs ehto on se, että verotuksen yhtenäistämisohjeet ovat julkisia asiakirjoja. Aikaisempina vuosina ohjeiden julkistaminen ei ollut aina erityisen tehokasta, mutta nykyisin ohjeet ovat kaikkien saatavilla Verohallinnon verkkosivuilla ja tämän lisäksi niistä tiedotetaan sidosryhmille. Ilmeisenä tarkoituksena on, että kirjanpito-, konsultointi- ja tilintarkastustoimistot käyttäisivät ohjeita omassa toimissaan ja tällä tavoin saataisiin verotusta yhdenmukaiseksi. Näin mitä todennäköisimmin tapahtuukin, sillä kansalaisilla ja tilialan ammattilaisilla on yleensä pyrkimys toimia oikein eli ohjeen mukaisesti. Ohjeen mukainen toiminta luo myös olettaman, että verotus toimitetaan ohjeen mukaisella tavalla.

Verohallituksen yhtenäistämisohjeilla ja muilla ohjeilla sekä julkaisuilla on myös kiistaton merkitys ja tehtävä veroviranomaisten ja Verohallinnon valmistelijoiden

---

<sup>538</sup> Aarrevuo 1979:232

<sup>539</sup> Alkula 1980:90 ; Honkavaara 1985:298

<sup>540</sup> Aarrevuo 1979:230

ohjaustoiminnassa<sup>541</sup>. Tampereen veroviraston verovalmistelijoiden keskuudessa tehdyn kyselyn mukaan verotuksen ongelmatilanteissa tukeuduttiin suurimmaksi osaksi Verohallituksen julkaisuihin<sup>542</sup>. Verohallinnon ohjeiden merkitystä ei kuitenkaan pidä liioitella, sillä Verohallituksen yhtenäistämisohteja ei kaikilta osin ole noudatettu verotustyössä, vaan yhtenäistämisohteiden asemasta on käytetty toisia oikeuslähteitä. Vuoden 1998 verotusta koskevan henkilöverotuksen yhdenmukaisuustutkimuksen mukaan verotoimistot käyttivät yhtenäistämisohjetta alempia veronkorotuksia, koska hallinto-oikeudet käyttivät niitä. Tämän ansiosta hallinto-oikeudet eivät vuonna 2000 antamissaan päätöksissä juurikaan muuttaneet tutkittujen toimistojen tekemiä veronkorotuspäätöksiä. Tämä on eräs esimerkki siitä, että oikeuskäytäntö on sivuuttanut Verohallituksen ohjeet ja verotoimistot ovat alkaneet noudattaa oikeuskäytännön mukaista ohjeistusta de facto, vaikka ohjeet ovat pysyneet erilaisesta oikeuskäytännöstä huolimatta muuttumattomina. Yhtenäistämisohteja ei aina pidetä verotoimistoissa sitovana asiakirjana ja niistä tehdään lukuisia poikkeuksia valmistelutyön yhteydessä. Poikkeamisesta huolimatta paikallistasolla toivotaan, että valmisteluohjeissa ja vastaavanlaisissa ohjeissa annettaisiin sitovampaa ohjeistusta kuin tähän saakka<sup>543</sup>. Verohallituksen ohjeita moitittiin tutkimuksissa mukana olleissa verotoimistoissa hitaasta reagoituvuudesta ympäristön muutoksiin sekä ajoittaisesta epäselvyydestä<sup>544</sup>.

Suomen Verohallinnon yhtenäistämisohteet eivät ole pohjoismaissa yksittäinen ilmiö. Ruotsissa Skatteförvaltningenin ( aikaisemmin Riksskatteverketin RSV) yhtenäistämisohteiden tehtävänä on niin ikään yhdenmukaistaa verotusta maan alueella. Ohjeilla ei ole sitovuutta hallintoon nähden, mutta verotusmenettelyn luonteesta johtuen ohjeilla on suuri merkitys verotuksen yhdenmukaistamisessa. RSV antaa myös läänikohtaisia yhtenäistämisohteja, joissa voi olla mukana paikallisia painotuksia<sup>545</sup>. Muissa pohjoismaissa tilanne on ohjeiden sitovuuden osalta toisin, sillä Norjassa ja Tanskassa veroviranomaiset ovat sidotumpia ylempien viranomaisten ohjeisiin kuin Suomen ja Ruotsin viranomaiset<sup>546</sup>.

---

<sup>541</sup> Myrsky 2010b:798 toteaa, että ohjeistuksen tarkoituksena on hallinnon omien toimenpiteiden ohjaus ja yhtenäistäminen.

<sup>542</sup> Puronen 1993:282

<sup>543</sup> Sänkiaho 2001:59

<sup>544</sup> Sänkiaho 2001:59-71

<sup>545</sup> Lodin ym. 1987:15

<sup>546</sup> Pahlsson 1995:114

### 5.3.2 Verovirastojen ohjeet

Verohallinnon verovirastot (vuoteen 1995 saakka lääninverovirastot) ovat antaneet omia verovalmistelun yhtenäistämisohteita toimialueensa verotoimistoille, jotta verovalmistelu ja verotus yhdenmukaistuisi viraston toimialueella. Verovirastojen yhtenäistämisohteet ovat olleet sisällöltään erilaisia ja tämä on osaltaan erilaistamassa verotuksen lopputulosta<sup>547</sup>. On kuitenkin syytä huomioida, että verovirastojen yhtenäistämisohteiden sisältö on pitkällisen kehitysprosessin tulos. Yhtenäistämisohteiden erilaisuus johtuu useasta seikasta. Paikallisten verolautakuntien traditio on osaltaan vaikuttanut asiaan ja hallinto-oikeuksien erilaisilla päätöksillä on ollut erilaistava vaikutus verotuksen sisältöön ja yhtenäistämisohteisiin<sup>548</sup>.

Verovirastojen yhtenäistämisohteissa on ollut yleisenä lähtökohtana se, että ne eivät saa olla ristiriidassa Verohallituksen yhtenäistämisohteiden kanssa. Tämä on luonnollista, kun ottaa huomioon sen, että Verohallitus on päällikkövirasto suhteessa verovirastoihin. Vuonna 2000 useimmat Verovirastot antoivat omia yhtenäistämisohteita. Ne oli toteutettu siten, että verovirastojen omat ohjeet täydensivät Verohallituksen ohjeita. Muita virastoja enemmän yritysverotukseen liittyviä ohjeita antoivat Länsi-Suomen, Oulun ja Kainuun sekä Lapin verovirastot<sup>549</sup>.

Vaikka verovirastojen yhtenäistämisohteiden erilaisuus on ollut valtakunnallisen yhdenmukaisuuden näkökulmasta tarkasteltuna negatiivinen seikka, niin yhtenäistämisohteista lienee kuitenkin ollut enemmän hyötyä kuin haittaa. Varsinkin kunnallisen harkintaverotuksen osalta 1970-luvulla ja kenties sen jälkeenkin. Yhtenäistämisohteilla on ollut yhtenäistävä vaikutusta. Todennäköistä myös on, että aikaisemmin Verohallituksen ja verovirastojen yhtenäistämisohteet ovat hillinneet lukuisten verolautakuntien toimittamien verotusten liiallista erilaistumista<sup>550</sup>.

Verovirastojen yhtenäistämisohteiden merkitys verovalmistelun kannalta on ollut ennen muuta siinä, että ne tarjoavat verotuksen toimittajien tueksi valmiita ratkaisumalleja. Tämä on nopeuttanut ja yhdenmukaistanut verotusta. Ilman yhtenäistämisohteita verotuksen toimittaminen lain säätämässä määräajassa olisi hyvin

---

<sup>547</sup> Verohallinto 1998:41

<sup>548</sup> Iivonen 2004:178-188 ja 184-200.

<sup>549</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:78

<sup>550</sup> Laaksonen 1976:51-54

vaikeata, koska yhtenäistämishjeet rationalisoivat päätöksentekoa ja ohjaavat myös verovelvollisia ja kirjanpitoimistoja tekemään omat ratkaisunsa ohjeen mukaisesti.

Verovirastojen yhtenäistämishjeita valmisteltiin virastojen sisäisissä työryhmissä ja tällä tavoin varmistettiin se, että viraston eri toimistoissa ilmenneet verotusongelmat tulivat mahdollisimman tarkoin huomioiduiksi veroviraston yhtenäistämishjeissa. Toinen etu oli se, että paikallisen hallinto-oikeuden päätökset oli mahdollista huomioida suhteellisen hyvin kyseisen veroviraston yhtenäistämishjeissa. Tämä on ollut luomaan yhdenmukaisuutta verotukseen. Tilanne on saattanut olla ongelmallisempi sellaisissa verovirastoissa, joidenka toiminta-alueella toimii kaksi erilaista kannanottoja omaavaa hallinto-oikeutta. Tällöin virasto joutuu tasapainoilemaan kahden eri kannan välillä ja yhdenmukaistaminen on erittäin vaikeata.

Vappuna 2008 voimaan tulleen Verohallintolain mukaan Verohallinnon virka-alueena on koko maa. Tämä merkitsee sitä, että on siirrytty yksitasoiseen Verohallintoon. Verovirastot ovat edelleenkin olemassa mutta tulevaisuudessa verovirastot tulevat poistumaan ja Suomen Verohallintoon muodostetaan Henkilöverotus- ja Yritysverotus-toimialat vuoden 2013 alusta lukien<sup>551</sup>. Uudistusten myötä verovirastot ja verovirastojen yhtenäistämishjeet ovat poistuneet vuosien 2004-2007 välillä. Muutamilla virastoilla on vähäistä tuloverotusta koskevaa ohjaustoimintaa, joka koskettaa matkalippujen hintojen kaltaista ohjaustoimintaa. Verotuksen sisällöllisen yhdenvertaisuusvaatimuksen perusteella on otaksuttavissa keskitetyn valtakunnallisen ohjauksen rooli tulee entisestään korostumaan.

### 5.3.3 *Paikallistason ohjeet*

Vuoden 1993 loppuun saakka maa oli jaettu veropiireihin ja jokaisessa veropiirisä oli verotoimisto, joka toimitti verotuksen. Veropiiriin kuului yksi tai useampi kunta, joten saman verotoimiston virka-alueella oli useimmiten kaksi tai useampia verolautakuntia. Verolautakunnat pitivät vuoden alussa ns. perustekokouksen, jossa ne vahvistivat verolautakuntakohtaiset valmisteluohjeet verotoimistolle<sup>552</sup>. Vaikka verolautakunnat pystyivät oman päätösvaltansa nojalla poikkeamaan Ve-

---

<sup>551</sup> Rabinä 2009:22-23

<sup>552</sup> Ahanen-Raitio 1990:55-56



rohallituksen yhtenäistämisoheista, niin yhtenäistämisoheita noudatettiin varsin hyvin ja ohjeilla saavutettiin tarkoitettu tulos. Tosin poikkeamiakin löytyi ja poikkeama oli pääsääntöisesti verovelvollisystävällinen. Ylivoimaisesti eniten poikettiin ohjeesta, joka koski asunnon ja työpaikan välisiä matkakustannuksia<sup>553</sup>.

Verolautakuntien ohjeilla oli hyvin usein, ellei peräti aina, tosiasiallista sitovuutta, vaikka ohjeet eivät olleet muodollisesti sitovia. Varallisuusverotuksessa oli Verohallituksen ja paikallisten verolautakuntien välillä tehtäväjako. Verohallitus vahvisti sellaisten yhtiöiden osakkeiden verotusarvot, joidenka osakepääoma oli verovuotta edeltäneen kalenterivuoden päättyessä vähintään 1.500.000 markkaa ja verolautakunnat vahvisti tätä pienemmän osakepääoman omaavien yhtiöiden verotusarvot. Verohallituksen vahvistamat osakkeiden verotusarvot olivat varallisuusverotuksessa veroviranomaisia sitovia. Sen sijaan verolautakuntien vahvistamilta arvoilta tällainen sitovuus puuttui. Käytännössä sellaiset tilanteet, joissa verotuksessa poikettiin jonkin verolautakunnan vahvistamasta osakkeen verotusarvosta, olivat hyvin harvinaisia.<sup>554</sup> Tämäkin pieni detalji osoittaa omalta osaltaan, että verolautakuntien päätöksillä oli tosiasiallisesti sitovaa ohjausvaikutusta, vaikka muodollinen sitovuus puuttuikin.

Verolautakuntien lakkauttamisen myötä toimistokohtainen ohjaus jäi verojohtajien antamien valmisteluohjeiden varaan. Verotoimistot ovat antaneet ohjausta verovalmistelun toimittamista varten silloinkin, kun verolautakunnat olivat verotuksen toimittajia<sup>555</sup>. Todennäköistä on, että toimistokohtainen ohjaus on noudattanut verolautakuntien lakkauttamisen jälkeenkin samoja periaatteita kuin verolautakuntien aikaisemmin suorittama ohjaus. Verotoimiston kaltaisessa päällikkövirastossa valmisteluohjeet voidaan henkilöstön keskuudessa kokea verotoimiston virkamiehiä sitoviksi, mutta asia ei ole näin yksiselitteinen. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla ja veron perusteiden on ilmentävä laista. Delegoituun lainsäädäntöön perustuvia sitovia määräyksiä voi viranomainen antaa ainoastaan silloin, jos laissa on siihen valtuutus. Tämän vuoksi verotoimiston päällikkö taikka muukaan virkamies ei saa antaa lain kanssa ristiriidassa olevia sitovia määräyksiä. Jos tällaisia annetaan, niin Verohallinnon virkamiehet eivät ole velvollisia niitä noudattamaan. Tällaiset määräykset eivät myöskään sido ulkopuolisia ja

---

<sup>553</sup> Aarrevuo 1979:230

<sup>554</sup> Penttilä 1991:133-135

<sup>555</sup> Puronen 1993:279

määräysten mukaan toimitettu verotus voidaan muutoksenhaun johdosta kumota, jos verotus katsotaan lainvastaiseksi.

Verotoimiston päällikkö voi antaa verovalmistelun tueksi ja yhdenmukaistamiseksi ohjeita. Niiden tulee olla lainmukaisia ja sopusoinnussa Verohallinnon määräysten ja vallitsevan oikeuskäytännön kanssa. Ohjeilla ei ole sitovuutta asianosaisiin nähden, vaan muutoksenhakuasteet voivat ratkaista muutoksenhakuvuuden lainmukaiseksi katsomallaan tavalla. Pitkäaikainen ohjeistus, jonka oikeuskäytäntö on vahvistanut lainmukaiseksi, voi luoda verotuskäytäntöä, jolla on tavanomaista ohjausta suurempi sitovuus.

Suomalaisen hallintotoiminnan ohjausjärjestelmän kuuluvat virkakäskyt olennaisena osana. Eri viranomaisten väliset asialliset, alueelliset, asteelliset toimivaltasuhteet ilmenevät viranomaisten organisaatio säätelevistä säädöksistä. Virkamiesten välisiä suhteita koskevia määräyksiä sisältyy Valtion virkamieslakiin (19.8.1994/750).. Tämän lain 14 §:n 1 momentin mukaan: ”Virkamiehen on suoritettava tehtävänsä asianmukaisesti ja viivytyksettä. Hänen on noudatettava työnjohto- ja valvontamääräyksiä”. Laissa ei määritellä mitä työnjohto ja valvontamääräyksillä tarkoitetaan. Tällaisia määräyksiä voivat olla esimerkiksi: voimassa oleva lainsäädäntö, määräys, työjärjestys, viraston sisäinen pysyväismääräys, ohje- tai johtosääntö. Virkamiehille voidaan antaa myös menettelytapasuosituksia ja toimintaohjeita<sup>556</sup>.

Toimivalta virastojen toimintaa koskevien määräysten antamiseksi on ohjattu ylemmille virkamiehille. Käytännön virkatyössä virkamiesten ohjaus- ja määräysvalta kuuluu esimiehille, jotka asemansa vuoksi joutuvat johtamaan organisaatioiden toimintaa. Suomen peruslain (11.6.1999/73) 118§:ssä säädetään virkamiehen lainkuuliaisuuden vaatimuksesta: ”Virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenisen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimielimen jäsenenä kannattanut”. Peruslaissa säädetty lainmukaisuuden periaate asettaa virkakäskyn tai ohjauksen antajalle ehdottoman vaatimuksen, että annettu virkakäsky ei saa olla voimassa olevan lain vastainen. Virkakäskyn antajaan alistussuhteessa olevalle virkamiehelle edellä mainittu perustuslain säännös asettaa kiellon olla tottelematta ja soveltamatta lainvastaista virkakäskyä tai ohjausta. Tätä taustaa vasten tarkasteltuna on selvää, että Verohal-

---

<sup>556</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:144-146; Koskinen & Kulla 2009:159-165

linnon virkamies ei ole velvollinen noudattamaan perustuslain tai lainvastaista virkakäskyä. Tästä seuraa välittömästi se, että verojohtaja tai muu verotusta toimittavan yksikön päällikkö tai veroasiantuntija eivät voi pakottaa virkamiestä tekemään lainvastaista ratkaisua sen koommin virkakäskyllä kuin kirjallisella ohjeellakaan. Virkamiehen kannalta lainvastainen virkakäsky on erityisen ongelmallinen, koska käskyn noudattamatta jättäminen voi johtaa kurinpitomenettelyyn taikka rikosoikeudellisiin toimenpiteisiin ja käskyn noudattaminen puolestaan voi pahimmillaan johtaa rikosoikeudellisiin ja vahingonkorvausoikeudellisiin prosesseihin<sup>557</sup>.

Käytännön ongelmatilanteissa keskeinen kysymys on se, milloin virkakäsky on lainvastainen. Yleensä on lähdetty siitä, ettei velvollisuus noudattaa virkakäskyä syrjäydy pelkästään tulkinnanvaraisissa tai muuten epäselvissä tilanteissa, vaan edellytyksenä on määräyksen ilmeinen lainvastaisuus. Jos virkamies siis vain olettaa määräyksen olevan lainvastainen, hän on velvollinen noudattamaan sitä<sup>558</sup>. Verotuksen osalta ilmeinen lainvastaisuus merkitsee sitä, että virkakäskyn on oltava lainsäädännön vastainen. Aikaisempina vuosikymmeninä kirjoitetun lain säännökset eivät kahlinneet kaikkia verolautakuntia näiden ratkaisutoiminnassa tai verovalmisteluohjeiden annossa, joskus saattoi käydä niin, että verovelvollisille myönnettiin vähennyksiä yli lain salliman maksimin ja verotoimistot panivat määräyksiä täytäntöön verotustyössä<sup>559</sup>. Virkamiesverotuksessa tuskin yhtä räikeitä lain ylitystilanteita esiintyy.

Mikäli virkamies on sillä kannalla, että virkakäsky taikka muu viranomaisorganisaation ohjaus on lainvastainen, niin hänen on ilmoitettava siitä esimiehelleen. Tällaisen menettelyn on katsottu voivan vapauttaa virkakäskyä noudattaneen virkamiehen mahdollisesta virkavastuusta, jos virkakäsky sittemmin todetaan lainvastaiseksi. Muodollisesti virkavastuun ala ei voimassa olevan oikeuden mukaan ole tällä tavoin rajoitettu<sup>560</sup>.

Voidaan perustellusti kysyä, että onko yksittäisen virkamiehen asema ja vastuu verotustyössä yhtä yksiselitteinen niin kuin äsken on kuvattu. Ensinnäkin on syytä huomioida se, että kaikilla viranhaltijoilla tuskin on tarkkaa tietoa siitä, mikä on

---

<sup>557</sup> Kukkonen 1996:248

<sup>558</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:147 ja Koskinen & Kulla 2009:159-165

<sup>559</sup> Sauli Könnömäen läksiäispuhe 2007

<sup>560</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:147-148

esimiehen taikka veroasiantuntijan käskyvaltuuksien raja. Esimiesten ja organisaation antamat ohjeet voidaan kokea verotoimiston kaltaisessa päällikkövirastossa pakottaviksi ja viranhaltijoita sitoviksi määräyksiksi. Toisekseen käytännön verotustyössä esimiesten käskyjen ja Verohallinnon antamien ohjeiden kyseenalaistamista esiintyy harvoin yksin senkin vuoksi, että suuria massoja koskevassa verotuksen toimittamisessa on totuttu hyväksymään ylhäältä alas suuntautuva ohjaus oleellisena osana Verohallinnon organisaatiokulttuuria ja hallintotapaa. Tämän lisäksi on mainittava, että yleisellä tasolla virkamiehen on voitava luottaa siihen, että ylempi virkamies ja koko hallinnon ohjausjärjestelmä toimii lainmukaisesti. Verosihteeri- ja verovalmistelijatasolla ei yleisesti asennoiduta verotustyöhön siten, että henkilöstö tuntisi tehtäväkseen hallinnon toiminnan lainmukaisuuden valvonnan. Sen tehtävän katsotaan mitä todennäköisimmin kuuluvan muille viranomaisille.

Jos yksittäinen viranhaltija ei toimi ohjeiden mukaan, niin verotusta toimittavan yksikön päällikkö tai johtava veroasiantuntija voi ottaa verotusasian ratkaistavakseen. Tämä on keino, jolla voidaan turvata se, että verotusratkaisut ovat yhdenmukaisia. Päätösvallan pidätysmenettelyn merkitys jää teoreettiseksi, jos ohjeiden vastaisesti toimivien virkamiesten ja ohjeiden vastaisesti tehtyjen päätösten määrä on suuri. Verotusta ei voida toimittaa laajamittaisesti päätösvallan pidätysmenettelyä käyttämällä tai veronsaajien muutoksenhakuoikeutta käyttämällä, koska suurten verovelvollisjoukkojen käsittely edellyttää henkilöstöresursseja, joita käytännössä ei ole.

Virkamiesoikeudellisessa kirjallisuudessa on vallitsevana kantana ollut se, että virkakäskyllä ei voida määrätä virkamiestä ratkaisemaan jotakin asiaa tietyllä tavalla. Erityisen selkeä kanta on silloin, kun on kyse esittelystä<sup>561</sup>. Pohdinnan arvoista on se, kuinka hyvin oikeuskirjallisuuden kanta soveltuu verotuksen toimittamiseen. Verotustyölle on tyypillistä, että ongelmatilanteissa kysytään kollegoilta tai esimiehiltä ratkaisuehdotuksia ongelmaan. Yleensä annettu neuvo on muotoa ”näin on aikaisemmin tavattu tehdä”. Silloin tällöin käy niinkin, että aikaisempaa verotustapaa ei ole käytössä ja esimiesohjauksella ja kollegoiden kanssa käydyllä keskustelulla synnytetään uutta verotuskäytäntöä. Verotusorganisaatioiden työskentelykulttuuri perustuu pitkälti siihen ajatukseen, että verotusratkaisut on tehtävä yhdenmukaisesti. Tämän lisäksi verotoimistokulttuurille on ollut tyy-

---

<sup>561</sup> Bruun, Mäenpää & Tuori 1995:147-148

pillistä, että verojohtaja ja osasto- ja toimistopäälliköt ovat olleet hankalien asioiden ratkaisijoita, joten todennäköistä on, että suuri osa viranhaltijoista ei koe edes saaneensa erillistä virkakäskyä, kun esimies tai verotuksen asiantuntija sanoo viranhaltijalle, että ”toimita verotus tällä tavalla”. Vaikka käskyhän siinä itse asiassa on kyseessä.

Verohallinnon toimintakulttuuri ja –traditio huomioon ottaen esimiehen kannanotto, joka voidaan perustellusti katsoa virkakäskyksi, on merkittävä ohjauksen muoto aivan samoin kuin on Verohallinnon muukin ohjaus. Ilman tutkimuksellista näyttöä on uskalliasta lausua varmuudelle, kuinka yleistä asiantuntija- tai esimiesohjauksen noudattamatta jättäminen on. Kokemusperäisen tiedon mukaan otaksuisin, että on perin harvinaista, että Verohallinnon ohjaus tai esimiesohjaus sivuutettaisiin päätöksenteossa. On mahdollista, että suuri osa esimiehistä ei koe antavansa virkakäskyjä esittäessään ratkaisukannanottoja alaistensa esittämiin verotusongelmiin, vaikka tosiasiallisesti siitä on kysymys.

Verotoimistokohtaisen ohjauksen määrä on pitkälti riippuvainen ylempien hallinto-viranomaisten ohjeistuksen määrästä. Verohallituksen liian vähäinen ohjaus voi johtaa siihen, että verotoimistojen oma valmistelun ohjaus lisääntyy olennaisesti. Henkilöstön keskuudessa on havaittavissa tarvetta entistä laajempaan verotoimistojen sisäiseen yhtenäistämishojeistukseen. Toimistokohtainen ohjaus on kaikilta osiltaan tosiasiasa täysin kontrolloimatonta<sup>562</sup>. Verotoimiston valmisteluohjeet eivät ole kaikilta osiltaan verovirkamiehiä sitovia<sup>563</sup> vaikka valmisteluohjeita tosiasiallisesti noudatetaan hyvinkin kirjaimellisesti, koska päätöksentekijä mieluummin tukeutuu muuhunkin kuin pelkkään omaan mielipiteeseensä.

Verohallituksen yhtenäistämishojaus ei ole kyennyt täysin yhdenmukaistamaan verotusta. Yhtenäistämishojauksesta huolimatta Verohallinnon yksiköt ovat eri linjoilla eräissä tulkinnoissa<sup>564</sup>. Verohallinnon eri yksiköiden erilaisiin kannanottoihin vaikuttaa merkittävästi myös hallinto-oikeuksien erilaiset ratkaisukäytännöt, jotka muovaavat verotuskäytäntöä, koska eräät yksiköt saattavat seurata oman hallinto-oikeutensa ratkaisukäytäntöä yhtenäistämishojuiden asemasta.

---

<sup>562</sup> Puronen 1993:285

<sup>563</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:75-76

<sup>564</sup> Verohallinto 1998:15

Verohallinnon ohjausjärjestelmä on perustuslain säätämisen johdosta selkiintynyt sitten 1990-luvun alkuvuosien. Verotuksen lakisidonnaisuus on korostunut, määräysten ja ohjeiden välinen ero on selkiintynyt Verohallinnon sisällä<sup>565</sup>. Käytännön tasolla voi kaikesta huolimatta esiintyä verotusta toimittavien yksiköiden sisällä kontrolloimatonta ohjausta<sup>566</sup>. Koska verotoimistojen välisessä verotuskäytännössä on havaittu eroavaisuuksia<sup>567</sup>, niin tämän vuoksi on perusteltua otaksua, että ohjauksessakin on eroavaisuuksia.

Verohallinnon organisaatiouudistuksen myötä on verotoimistojen määrä pienentynyt ja yksikkökoko on vastaavasti kasvanut. Eräissä toimistoissa tullaan toimimaan usealla paikkakunnalla ja tämä on omiaan luomaan tarvetta verotoimistojen verotusratkaisujen yhdenmukaistamiseen. Yleisenä peruslähtökohtana voitaneen pitää sitä, että verotusratkaisut ovat yhdenmukaisia edes yhden toimiston toimialueella, muutoin viranomaisen uskottavuus kansalaisten silmissä kärsii. Suurien verotusta toimittavien yksiköiden yhdenmukaisuutta vaarantaa se, että organisaation eri osiin muodostuu sisäistä kirjoittamatonta ohjausta, jota ei ole dokumentoitu mihinkään. Osaorganisaatioiden kirjoittamaton ohjaus voi olla osin erilaista kuin verotoimiston ja Verohallinnon virallinen ohjaus. Tällainen kehitys voi vaarantaa koko verotusta toimittavan organisaation uskottavuuden.

## 5.4 Verohallinnon työmenetelmät

### 5.4.1 Viranomaisen harkinta ja työmenetelmät

Suomen perustuslain (731/1999) 2 §:ssä säädetään hallintotoiminnalle lainalaisuuden vaatimus<sup>568</sup>. Tämä merkitsee sitä, että hallinnollisessa ratkaisutoiminnassa on tukeuduttava lainsäädäntöön ja sen perusteella annettuun normiohjaukseen, joskin hallintoiminta on kehittynyt siihen suuntaan, että normiohjaus on keventy-

---

<sup>565</sup> Verohallituksen yhtenäistämisohje 18.1.2002

<sup>566</sup> Puronen 1993:285

<sup>567</sup> Ala-Karjanmaa 2001; Sänkiaho 2001:6-47 ; Penttilä & Ronkainen 2002:136-146

<sup>568</sup> Merikoski 1976:29-30: Merikoski on aiemmin esittänyt, että hallinnon lainalaisuuden periaate on erottamattomassa yhteydessä oikeusvaltioajatuksen kanssa. Periaatteella tarkoitetaan sitä, että hallintoviranomaisten toiminnan tulee aina ja kaikissa olosuhteissa nojautua lakiin, eli että viranomaisten toimintavaltuuksien tulee aina olla laista johdettavissa.

nyt<sup>569</sup>. Puhtaimmillaan lainalaisuuden periaatteen toteuttamin merkitsi sitä, että laki tai muu velvoittava ohje riittäisi osoittamaan, miten kussakin esiin tulevassa tapauksessa tulisi menetellä. Näin järjestettyä toimintaa Merikoski<sup>570</sup> kutsuu sidotuksi hallintotoiminnaksi.

Hallintotoiminnan luonne ja laajuus ovat osaltaan vaikuttaneet siihen, että hallintoa ei voida yksinomaan järjestää sidotuksi hallintotoiminnaksi. Oikeusvaltiossa hallintoviranomaiset voivat oikeusjärjestyksen asettamissa puitteissa käyttää ns. vapaata harkintaa. Hallintoviranomaisille luovutettu harkintavalta ei kuitenkaan merkitse sitä, että viranomaiset saisivat harjoittaa mielivaltaa<sup>571</sup>. Kansalaisten joutumista mielivallan uhriksi estävät varsin laajat muutoksenhakumahdollisuudet ja hallinnon sisäiset kontrollikeinot.

Vapaa ja sidotun harkinnan välinen rajanveto on usein vaikeata koska molempiin sisältyy aina itsenäistä harkintaa<sup>572</sup>. Merikosken<sup>573</sup> käsityksen mukaan tuomioistuimen tai hallintoviranomaisen suorittamassa sidotussa harkinnassa voidaan periaatteessa vain yhtä ainoata ratkaisua pitää oikeana. Vapaaharkintaisessa hallintotoiminnassa valinta voidaan tehdä oikeudellisesti samanarvoisten ratkaisuvaihtoehtojen välillä. Suomalaisessa oikeus- ja hallintokäytännössä hyväksytään Merikosken esittämästä yhden oikean ratkaisun opista huolimatta useita ratkaisutapoja, vaikka Merikosken esittämä ajatus yhdestä oikeasta ratkaisusta ei ole täysin perusteeton. Lainsäätäjän tarkoituksena tuskin on se, että täysin samanlaisten olosuhteiden vallitessa, eri tapaukset ratkaistaan eri tavalla. Tämä ei ole myöskään hyväksyttävää kansalaisten oikeusturvaodotusten ja kansalaisten yhdenmukaisen kohtelun näkökulmasta tarkasteltuna.

---

<sup>569</sup> Husa & Pohjolainen 2008:1. Kirjoittajat toteavat, että yleisesti hallinnon kehittämisessä on alettu pyrkiä joustavuuteen ja tehokkuuteen, jolloin hallinnon yksityiskohtainen normiohjaus on samalla myös keventynyt. Kirjoittajat kuitenkin katsovat, että ”hallinnossa joudutaan kuitenkin edelleen toimimaan oikeusjärjestelmän osoittamissa puitteissa, joten julkishallinnon toiminnan ymmärtäminen edellyttää tietoja oikeudellisesta sääntelyjärjestelmästä ja sen asettamista vaatimuksista hallintojärjestelmälle.

<sup>570</sup> Merikoski 1976:31

<sup>571</sup> Merikoski 1976:31-33. Merikoski tarkoittaa mielivallalla sitä, että ratkaisut eivät saa olla riippuvaisia virkamiesten henkilökohtaisista pyrkimyksistä, tai tilapäisistä mielijohteista. Ratkaisut eivät saa olla myöskään sattumasta riippuvaisia

<sup>572</sup> Aer 2001:157-159. Aer toteaa, että harkintavallan laajentuminen on eräs ilmiö oikeuden materialisoitumiskehityksestä. Hallinto pyrkii erilasiin konkreettisiin tavoitteisiin, jotka ovat poliittisia, eettisiä, utilitaarisia tms. Hallinnon päätöksen aineellisen sisällön harkinta voi muodostaa sellaisen osan ratkaisua, jota eivät ohjaa mitkään oikeudelliset normit tai säännöt.

<sup>573</sup> Merikoski 1976.34-35

Yhden oikean ratkaisun ajatus nojaa oletukseen, että sellainen ratkaisu on todella olemassa. Yleisenä ongelmana asiassa on se, että miten ongelman kanssa työskentelevä ihminen löytää oikean ratkaisun. Yrityksen ja erehdyksen menetelmää soveltamalla löytyy useita ratkaisuja ja tällöin vaikeutena erottaa eri vaihtoehdoista se yksi ainoa oikea ratkaisu. Jos yhden oikean ratkaisun oppia ryhdytään yleisesti soveltamaan, niin monelle ongelman ratkaisijalle voi tulla uskon puute sen suhteen, että onko hänen oma ratkaisunsa todella se ”oikea ratkaisu”. Verotuksen osalta oikea ratkaisu tiedetään yleisesti löydetyn silloin, kun korkein hallinto-oikeus julkaisee verotusongelmaa koskevan ratkaisun. Tämäkään ei kuitenkaan merkitse sitä, että kaikki verotusongelmien kanssa painiskelevat yleisesti ryhtyisivät toteuttamaan KHO:n päätöksessään luonnostelemissa ratkaisulinjoja. Voidaan hieman karrikoiden todeta, että edes KHO:n ratkaisu ei ole yleisesti kaikkien ainoa oikea ratkaisu. Yksittäistapauksessa KHO:n ratkaisu on yleensä lopullinen ratkaisu, lukuun ottamatta niitä tapauksia, jotka päätyvät EU-tuomioistuimen käsitelyyn.

Harkintatilanteissa on aina oltava olemassa jokin kriteeri, jolla ratkaisuun pyritään. Oikeudellisesti sidotussa harkinnassa oikeuslähteet määrittävät sen, mikä tuon kriteerin tulee olla kun taas vapaassa harkinnassa oikeusjärjestys määrittää ainoastaan, mitkä kriteerit eivät ole hyväksyttäviä<sup>574</sup>. Harkinnan suorittajina toimivat ihmiset ja tämä inhimillinen tekijä vaikuttaa aina siten, että hallinnolle ominainen pyrkimys objektiiviseen ratkaisuun toteutetaan aina subjektiivisen harkinnan kautta ja tämä on omiaan tuomaan lopputulokseen tekijänsä inhimillistä ”ratkaisijan jälkeä”<sup>575</sup>. Ratkaisija voi painottaa eri oikeuslähteitä eri tavoin ja eri ihmisten tulkinta eri kysymyksistä vaihtelee, joskus jopa niin, että valtakunnan eri osiin muodostuu omat toisistaan poikkeavat ratkaisumallinsa.

Hallintoviranomaisten suorittamassa sidotussa ja vapaassa harkinnassa pyritään aina yhdenmukaisiin ratkaisuihin. Asiasisällöltään samanlaiset asiat pyritään ratkaisemaan samalla tavoin. Tätä edellyttää kansalaisten yhdenmukainen kohtelu ja hallinnon kannalta yhdenmukaisuus on suhteessa kansalaisiin nähden myönteistä organisaatiokuvaa luova seikka. Kääntäen saman asian voi sanoa toteamalla, että

---

<sup>574</sup> Aer 2001:161

<sup>575</sup> Penttilä & Ronkainen 2003:35 toteavat verotuksen epäjohtamukaisuudesta, että verotuksen luonne ja tehokkuusnäkökohdat huomioon ottaen jonkinasteinen epäyhdenmukaisuus on vääjäämätöntä. Eri asia siten on, missä vaiheessa siedettävänä pidettävän epäyhdenmukaisuuden raja ylitetään.



epäjohdonmukaisuus ja -yhtenäisyys hallinnon päätöksenteossa johtaa uskottavuusongelmaan ja tämä puolestaan voi saada aikaan tarpeettomia konflikteja hallinnon ja kansalaisen välillä.

Hallinnollisessa ratkaisutoiminnassa on valittavana erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja. Kuta enemmän itsenäisiä toimijoita on, niin sitä todennäköisempää on, että ratkaisuvaihtoehtojenkin määrä kasvaa. Julkisen hallinnon suorittamassa ratkaisutoiminnassa on mukana aina tietoinen pyrkimys mahdollisimman suuren yhdenmukaisuuteen. Pitkälti tästä johtuen hallinnon ratkaisutoimintaa on pyritty kautta aikojen ohjaamaan eri tavoin.

Julkinen hallinto on ympäristönsä osa ja toimintaympäristö asettaa hallinnolle erilaisia tavoitteita ja vaatimuksia. Nykyisin toiminnan taloudellisuus, palvelukyky ja ratkaisutoiminnan yhdenvertaisuus ovat kenties keskeisimpiä vaatimuksia, jotka hallinnon toiminnalle asetetaan. Suuria kansalaisjoukkoja käsittelevät hallinnonalat kuten verotus joutuvat tekemään suhteellisen lyhyessä ajassa paljon ratkaisuja. Tämän vuoksi Verohallinnon toimintaa on ohjattu ja tullaan jatkossa ohjaamaan muiden ohjauskeinojen lisäksi entistä enemmän erilaisilla työmenetelmillä<sup>576</sup>.

Työmenetelmiksi voi periaatteessa kutsua kaikkia sellaisia ohjeita, joilla ohjataan hallinnon ratkaisutoimintaa. Tässä yhteydessä työmenetelmillä tarkoitetaan Verohallinnon verovalmistelun tueksi antamia julkisia ja salaisia työmenetelmiä<sup>577</sup>. Salaiset työmenetelmät ovat sellaisia verotuksen toimittamista koskevia ohjeita, joita ei näytetä verovelvollisille eikä muillekaan ulkopuolisille tahoille. Nykyisin niitä nimitetäänkin Verohallinnon sisällä työmenetelmäohjeiksi. Työmenetelmien yhtenä ja kenties keskeisimpänä tarkoituksena on verovalmistelun jouduttaminen ja sitä kautta saatavat säästöt henkilöstökuluissa. Verotuksen yhtenäistämisenäkökulmalla on myös tärkeä asema työmenetelmien merkitystä ja tarkoitusta arvioitaessa.

---

<sup>576</sup> Rabinä 2003:270-271 korostaa, että eri maiden verohallintojen tuloksellisuuden vertailu tulee olemaan jatkossa eräs tekijä, kun arvioidaan kansallisen verotusjärjestelmän toimivuutta. Rabinä totesi myös, että yrityserotuksen yhdenmukaisuutta lisätään työmenetelmiä ja ohjeistusta kehittämällä.

<sup>577</sup> Käytännön toiminnassa salaisen ja julkisen (yhtenäistämisen yms. ohjet) työmenetelmäohjauksen välinen rajanveto on häilyvää. Verotuksen toimittaja tuskin havaitsee tätä eroa käytännön työssään.

Hallintotoiminnan taloudellisuusvaatimus on asettanut kaikille hallinnon aloille vaatimuksen toteuttaa niille annettu tehtävä mahdollisimman pienin taloudellisin panoksin. Tämä johtaa useimmiten tehtävien priorisointeihin, joka merkitsee sitä, että osa tehtävistä voi jäädä vähäiselle hoidolle taikka kokonaan hoitamatta. Verotuksen osalta priorisointien tekoa helpottaa se, että verovelvolliset ja heidän verotukselliset ongelmansa ovat kovin eri tasoisia. Osalla verovelvollisista ei ole sannaottavia verotuksellisia ongelmia ja osalla niitä on riittämiin. Samaten verovelvollisten fiskaalinen merkitys on kovin erilainen.

Yhtenäisillä työmenetelmillä nopeutetaan verotuksen toimittamista sekä yhdenmukaistetaan verotuksen sisältöä. Vaikka verotuksen yhdenmukaistuminen on sinänsä positiivinen asia, niin ilmiön varjopuoleksi on laskettava se, että työmenetelmillä supistetaan virkamiesten harkintaa tavalla, joka tosiasiallisesti muistuttaa virkakäskyä. Työmenetelmillä tavoitellaan yhtä ainoata hallinnon määräämää oikeaa ratkaisua.

#### 5.4.2 *Työmenetelmät ja verotuksen toimittaminen*

Työmenetelmiksi kutsuttavaa Verohallinnon ohjausta on esiintynyt jossain muodossa verotuksen toimittamisen yhteydessä hyvin pitkään. Verolautakuntien verovalmisteluohjeet toimivat verotoimistotasolla yhtenä työmenetelmänä. Verovalmisteluohje oli julkinen asiakirja vaikkakaan sitä ei kaikissa verotoimistoissa näytetty verovelvollisille, joten monin paikoin kyseessä oli tosiasiallisesti salainen työmenetelmä. Vuosien kuluessa verovalmisteluohje miellettiin entistä enemmän julkiseksi asiakirjaksi ja tämä edesauttoi sitä, että osa verovelvollisistakin alkoi toimia ohjeiden mukaan. Tällöin verovalmisteluohje ohjasi ja helpotti verovalmistelua ennen kuin veroilmoitukset saapuivat verotoimistoihin.

Verotoimistotasolla oli tavallista, että verojohtaja antoi verovalmisteluohjeiden lisäksi ohjeita<sup>578</sup> siitä, miten verotus toimitetaan. Yhdessä verotoimistossa saatettiin määrätä, että verovelvollisen esittämät sairauskulut<sup>579</sup> jätetään laskematta ja

---

<sup>578</sup> Verojohtajien tai toimistopäälliköiden ohjeita ei kutsuttu työmenetelmiksi vaikka ne tosiasiallisesti sitä olivat.

<sup>579</sup> Tuloverotuksessa verovelvollinen saattoi tehdä sairauskulujensa perusteella vähennykseen verovuoteen 1993 saakka. Vähennyksen määrä koostui yleensä apteekkikuiteista, lääkärin-palkkioista ja silmälasien hankintakustannuksista. Tarkimmat verovalmistelijat tutkivat ap-

että vähennys myönnetään verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti. Toisessa verotoimistossa saatettiin menetellä lain kirjaimen mukaisesti ja kaikki sairauskulut laskettiin ja niiden vähennyskelpoisuus tutkittiin. Toisen ohjaustyyppin muodostivat ohjeet siitä, mitä lakia verotuksessa sovelletaan. Tällainen ohjaustilanne koski esimerkiksi sitä, että kuinka laajaa toiminnan oli oltava, että osakeyhtiö verotettiin elinkeinoverolain mukaan. Toinen aikanaan hyvin kiinnostava kysymys oli se, milloinka kommandiittiyhtiö oli erillinen tai puolitettava yhtiö<sup>580</sup>. Ohjeet yhdenmukaistivat verotusta, mutta varsinkin jälkimmäisessä ohjaustyyppissä annettiin tosiasiallisesti virkakäsky siitä, miten lakia tuli soveltaa yksittäisiin tapauksiin. Yleensä ”lainsovellusrajat” kerrottiin kirjanpitäjille ja muille verovelvollisille pyydyttäessä, joten tältä osin ei ollut kyse salaisista työmenetelmistä. Ohjauksen selkeydessä on varmasti ollut monin paikoin toivomisen varaa, koska tämänkaltaiset verotusongelmat on hyvin vaikeata normittaa.

Toisen salaisen työmenetelmäajin muodostivat ja muodostavat edelleen erilaiset puuttumattomuuskynnykset. Tämä tarkoittaa sitä, että jotain ennalta määrättyä rahamäärää pienempiä tuloutuksia verotettavaan tuloon verovalmistelijat eivät saa tehdä. Käytännössä tämän tyyppinen ohjaus kosketti erityisesti elinkeinoverotusta. Tämä voi esimerkiksi merkitä sitä, että verovelvollisen ilmeisen perusteeton kuluvaatimus saatetaan jättää tulouttamatta, jos sen määrä alitti puuttumisrajan<sup>581</sup>. Jossain toisessa verotoimistossa saatettiin taas puuttua edellä mainitun kaltaisiin tapauksiin. Tämä tietysti osaltaan erilaisti ja mahdollisesti erilaistaa jatkossakin

---

teekkikuiteista myös sen, oliko kyseessä lääke tai muu apteekkitavara. Jos apteekkitavaroita löytyi, ne vähennettiin sairauskulujen määrästä.

<sup>580</sup> Ratkaisuilla oli merkitystä yhtiömiesten progressioon ja sitä kautta maksettavan veron määrään.

<sup>581</sup> Tällaisia kuluvaatimuksia voivat olla esimerkiksi kotiin tilatun Aku Ankka lehden tilausmaksu tai itselle ostettu kauluspaita. Asiaan liittyvää problematiikkaa voidaan myös valottaa käytännön elämään kuuluvan esimerkin avulla. Vuosia siteen eräs veroasiamies oli tarkastanut mappeja ja hän oli havainnut, että aivan tavallisen palkansaajan tulonhankkimiskuluksi oli hyväksytty etelän matkan kustannukset ja tämän lisäksi jonkin verran yksityiselämän piiriin kuuluvia kuluja. Veroasiamies oli kysynyt verovalmistelijalta sitä, että millä tavoin etelän matka kuului verovalmistelijan mielestä verovelvollisen tulonhankkimistoimintaan. Verovalmistelija oli vastannut, että hänen mielestään ei millään tavoin. Veroasiamies oli jatkokysymyksenä kysynyt syytä hyväksymiseen jos verovalmistelijakin oli sitä mieltä, että kuluja ei pitäisi hyväksyä. Verovalmistelija oli sanonut syyksi sen, että koska matkakulut eivät ylittäneet toimistossa käytettävää puuttumattomuusrajaa eli rajaa jota pienempiä tuloutuksia ei saa tehdä. Sanottakoon tässä yhteydessä kuitenkin se, että Verohallinnon (aikaisemmin Verohallituksen) julkisissa ohjeissa kehoitetaan ottamaan huomioon yksilölliset olosuhteet. Toimistojen suullisissa ohjeissa ei näin ole välttämättä aina tehty kuten edellä oleva esimerkki kertoo.

verotusta ja erityisesti elinkeinoverotusta<sup>582</sup>. Toisaalta tällä tavoin muodostui niin sanottua verottajan kädenjälkeä eli verovalmistelun avulla hankittiin lisää verotuloja. Kokemusperäisen tiedon perusteella voidaan sanoa, että mitä kauemmaksi ajassa mennään taaksepäin, sitä pikkutarkempaa verotus oli.

Aikaisemmasta verotoimistojen suuresta määrästä johtuen saattoi olla mahdollista eräiden verotoimistojen osalta verotuksen toimittaminen oli hyvin suurpiirteistä nykyisenkin mittapuun mukaan tarkasteltuna. Jonkinlaisena tunnistussääntönä voidaan pitää alueen väkimäärää eli mitä enemmän verovelvollisia oli, niin sitä todennäköisempää oli, että verotuksen toimittajien pikkutarkkuus väheni. Hallinnon kannalta oli kyse myös eräänlaisesta hallinnollisesta rationalisoinnista.

Nykyisin tuloverotuksessa käytössä olevien työmenetelmien kehittäminen ja käyttöönotto pohjautuu koneverotusajatteluun. Tavoitteena on, että mahdollisimman suuri osa verotuksesta toimitettaisiin automaattisesti ilman verovalmistelua. Verotus toimitettaisiin verovelvollisten ja etuuksien maksajien lähettämän sähköisen informaation perusteella. Yritysten osalta kehitys on jo kulkenut sähköisen ilmoitusmenettelyn suuntaan.

Verohallinnossa siirrytään tulevaisuudessa mahdollisimman suurella määrällä sähköiseen ilmoittamiseen ja kehitys tulee kulkemaan tähän suuntaan ainakin yhtiöiden ja elinkeinonharjoittajien osalta. Palkansaaajien ja eläkeläisten osalta kehitys kohti pelkästään sähköistä ilmoitusmenettelyä<sup>583</sup> on poliittisesti ilmeisesti hyvin vaikeasti toteutettava asia, sillä kansalaisilta ei voida edellyttää atk-laitteiden omistusta ja käyttötaitoja pelkästään sen vuoksi, että he voivat hoitaa verotusasioitaan.

Nykyisin palkansaaajien verotus toimitetaan pääosin etuuksien maksajien antamien tulotietojen perusteella. Esitäytetyissä veroilmoituksissa ei ole pääosin mukana verovelvollisten kuluvaatimuksia eikä kaikkia pääomatuloja, joten verovelvollisten omaakin aktiviteettiä tarvitaan verotuksen toimittamista varten. Tämä on lähinnä se verotusprosessin vaihe, jonka sähköistäminen kokonaisuudessaan voi olla hyvin vaikeata. Yritysverotuksen osalta sähköistämisingelmat ovat huomattavat.

---

<sup>582</sup> Penttilä & Ronkainen 2003: 39-42

<sup>583</sup> Rabinä 2003:267 lausui, että tavoitteena on, että tulevaisuudessa esimerkiksi henkilöasiakkaiden verotuksista noin 70-80 % käsiteltäisiin yksinomaan automatisoidussa menettelyssä sivul-liselta saatuja tietoja hyväksikäyttäen.

tavasti pienemmät, koska Verohallintoon siirrettävät tiedot ovat yleensä yrityksen omissa tiedostoissa sähköisessä muodossa.

Nykyisessä tuloverotuksen toimittamisjärjestelmässä verovelvolliset voidaan jakaa verotuksen toimittamisen suhteen kahteen ryhmään. Niihin joiden verotus toimitetaan mahdollisimman laajasti koneellisesti<sup>584</sup> ja niihin joiden verotus joutuu tapauskohtaiseen käsittelyyn. Hallinnon säästötavoitteiden kannalta pyrkimyksenä on, että tapauskohtaisesti käsiteltävien tapausten määrä olisi mahdollisimman pieni. Tällä tavoin syntyy mahdollisimman paljon säästöjä Verohallinnon henkilöstökustannuksiin. Verovalmistelun toteuttaminen kahdella eri tavalla johtaa vääjäämättömästi siihen, verovelvollisia kohdellaan epäyhdenmukaisesti<sup>585</sup>. Verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta oleellinen kysymys on se, johtaako jompaankumpaan ryhmään kuulumisen taloudellisesti erilaiseen lopputulokseen. Mitä suurempi ero on, sitä suuremmasta aukosta kansalaisten oikeusturvassa on kyse.

Verovelvollisten tapauskohtainen käsittely tapahtuu erilaisten valikointiehtojen<sup>586</sup> avulla. Tavanomaisia konkreettisia valikointiehtoja ovat tulon ja vähennysvaatimuksen määrä. Valikointiehtoja ovat myös vaihtelevat painopistealueet, kuten yritysjärjestelyt tai yhtiö ja sen osakkaan väliset oikeustoimet. Osa valikointiehtoista voi pysyä samoina ja osa vaihtua vuosittain<sup>587</sup>.

Valikointiehtojen valinnassa voidaan käyttää erilaisia kriteerejä. Asiakohtaisuus on yleisimmin käytetty valikointiehto<sup>588</sup>. Asiakohtaisuus tarkoittaa sitä, että verovelvollisen verotus tutkitaan ainoastaan valikointiehtona toimineen verotusasian

---

<sup>584</sup> HE 91/2005:15-16 Tarkoitus on, että kaikkien verovelvollisten verotustiedot tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla koneellisesti ja sen lisäksi veroviranomaiset tutkisivat valikoinnin perustella osan, esimerkiksi 30 prosenttia aineisosta tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä.

<sup>585</sup> Puronen 1992:334: Toteaa, että verovalmistelussa on ollut epäyhdenmukaisuutta aiemminkin eri verotoimistojen välillä ja yhdenkin verotoimiston sisällä eroja verovalmistelun tarkkuudessa löytyi eritotenkin niiden tapausten välillä, jotka olivat verolautakuntakäsittelyssä verrattuna niihin veroilmoituksiin, jotka eivät olleet verolautakuntakäsittelyssä.

<sup>586</sup> Linnakangas 2005:7 toteaa, että valikointi on mahdollisimman laajasti koneellista ja siten koko maassa yhdenmukaista. Hän katsoo, että valikointi voi olla myös manuaalista, jolloin verotusta toimittava henkilö hakee verotusasiakirjoista tai verotustiedoista tarkemmin tutkittavat asiat. Uudistuksen tavoitteiden perusteella voidaan otaksua, että yleisenä pyrkimyksenä on se, että manuaalinen osuus jäisi minimiin tai että sitä ei lainkaan olisi. Myrsky & Linnakangas 2007:116 pitävät mahdollisena, että valikointiehtoihin voitaisiin tehdä alueellisia valikointirajoja.

<sup>587</sup> Merisalo & Pykönen 2006:23

<sup>588</sup> Merisalo & Pykönen 2006:23

osalta. Valikointiehtoon voidaan liittää puuttumattomuusraja, joka tarkoittaa sitä, että rajan alittavia korjauksia ei tehdä. Asiakohtaisella valikoinnilla tavoitetaan suuria verovelvollismääriä ja saatujen tietojen perusteella voidaan arvioida myös sitä, kuinka paljon verotuloja menetetään, kun kaikkia verovelvollisia ei tutkita.

On myös mahdollista, että valikointi on verovelvolliskohtaista. Tällöin voidaan käydä lävitse verovelvollisen verotustiedot joko kokonaisuudessaan tai tietyin osin. Tällöin on mahdollista, että verotus toimitetaan vanhanaikaisen tarkasti tai että käytetään ennalta määrättyä puuttumisrajaa, jota pienempiä muutoksia verotukseen ei tehdä. Verovelvollisen koko verotuksen tutkiminen on huomattavasti harvinaisempaa kuin asiakasmainen tutkiminen.

Verohallinnon valikointimenetelmät esitetään ja nähdään ensisijaisesti verotuksen toimittamisen välineinä. Verotuksen toimittamisnäkökulman taakse jää helposti piiloon se tosiseikka, että valikointimenetelmät ovat viime kädessä kontrolloikeinoja. Monilla teollisuuden aloilla ei tarkasteta kaikkia ulos lähteviä kappaleita tai tarkastus on vain osittainen. Erilaisten otantojen perusteella saadun tuloksen perusteella yritetään arvioida, paljonko takuukorjaukset tulevat maksamaan. Jos tehostetulla laadunvalvonnalla säästetään enemmän kuin ne kustannukset, mitä takuukorjauksista aiheutuu, niin rationaalisesti toimiva yritys ainakin harkitsee vakavasti tehostettuun laadunvalvontaan siirtymistä. Verohallinnon osalta on syytä arvioida, kuinka paljon verotulojen menetyksiä aiheutuu nykyisellä verotuksen toimittamistavalla verrattaessa sitä johonkin toiseen enemmän henkilöstöresurssija vaativaan verotustapaan. Jos verotulojen menetykset ovat suuremmat kuin säästetyt henkilöstökulut, on veronsaajien edun vuoksi syytä miettiä, voidaanko Verohallinnon määrärahoja lisätä verotulojen hankkimiseksi.

#### 5.4.3 *Työmenetelmät ja hallinnon lainalaisuusperiaate*

Hallinto-organisaatioille on määrätty lainsäädännössä tehtäväkenttä, mutta virka-tehtävien suoritus- ja organisointitapaan ne voivat itse vaikuttaa omilla toimenpiteillään. Verohallinnon osalta verotuksen toimittamistapaa oli aiemmin säännelty nyttemmin kumotusta verotuslaissa. Verotuslain traditiota jatkaa nykyisin verotusmenettelylaki (1995/1558). Lain toimintatavoille asettamat vaatimukset ja verotusorganisaation todellinen toiminta eivät ole aina vastanneet toisiaan. Verotusorganisaatio on toiminut tavallaan ja eduskunta on siunannut toimintatavan ajallaan.

Verotuslain (12.12.1958/482 63§) alkuperäisenä lähtökohtana oli se, että verolautakunta päätti veron määrän eli sen oli tosiasiallisesti toimitettava verotus kunnan alueella. Lain sanamuoto olisi edellyttänyt sitä, että verolautakunnan olisi tullut

toimittaa tapauksittain jokaisen verovelvollisen verotus. Näin ei kuitenkaan tapahdunut ja mitä suuremmasta kunnasta oli kyse, sitä todennäköisempää oli, että verolautakunta ei osallistunut aika- ja resurssipulan vuoksi verotuksen toimittamiseen. Käytännön toiminta muotoutui siten, että luottamushenkilöistä kokoonpannut verolautakunnan keskittyivät tärkeiksi katsomiinsa tapauksiin<sup>589</sup> ja verotoimisto toimitti suurimman osan verovelvollisten verotuksista. Asiantila oli tuolloin voimassa olleen verotuslain vastainen ja tämä oli yleisesti tiedossa, mutta vasta vuonna 1987 saatiin verotuslakia muutetuksi siten, että laissa säädettiin verotoimiston ja verolautakunnan välisestä tehtäväjaosta. Tällä tavoin eduskunta laillisti pitkään jatkuneen toimintakulttuurin, jossa erilaisilla työmenetelmillä oli ohjattu verotusorganisaation kuuluvien verotoimistojen toimintaa muotoon, joka ei vastannut lainmukaisuuden vaatimuksia.

Inhimilliseen toimintaan kuuluu oleellisena osana se, että harjoitettua toimintaa organisoidaan vuosien kuluessa siten, että harjoitettu toiminta tulisi mahdollisimman rationaalisesti suoritetuksi. Verotuksen kaltaisessa lähes koko kansaa koskevassa hallintotoiminnassa asiakkaat työllistävät Verohallintoa eri tavoin. Kansalaisten yhdenvertaisuudesta huolimatta eri verovelvollisten fisikaalinen merkitys voi vaihdella suuresti. Verohallinnon toiminnassa resurssien allokointiin vaikuttaa verovelvollisten erilaisuus. Toisten verotuksen suorittaminen vaatii enemmän työtä kuin toisten ja tehtävistä suoriutuminen on edellyttänyt erilaisten työmenetelmien ja toimintatapojen kehittämistä.

Verotusmenettelylain 26 §:n muutoksella (2005/1079 ) saatettiin lainsäädäntö sellaiseen muotoon, joka laillisti Verohallinnon jo pitkään käyttämän toimintatavan. Säädöstasolla vahvistettiin, että eri velvollisten verotuksen toimittamista voidaan priorisoida eri tavalla ja osan verotuksesta voi toimittaa verovelvollisen itsensä ja sivullisten antamien tietojen perusteella ilman, että Verohallinnon viranhaltijat tutkivat verovelvollisen tietojen oikeellisuutta ja osaa verovelvollisten veroilmoitustiedoista tutkitaan tarkemmin. Hallituksen esityksestä<sup>590</sup> välittyy käsitys, että siirtyminen sähköiseen menettelyyn on nimenomaan aiheuttanut tarpeen priorisoinnin hyväksymiseen verotusmenettelyssä. Vaikka ei ole mitään syytä väheksyä sähköistyvän ilmoitusmenettelyn vaikutusta verotusmenettelylain muutokseen, niin on muistettava, että verotusta toimitettaessa on resursseja hyvin

---

<sup>589</sup> Suurissa kaupungeissa verolautakunnat käsittelevät noin 1-3 % veroilmoituksista.

<sup>590</sup> HE 91/2005:15

pitkään allokoitu eri tavalla eri verovelvollisten verotuksen toimittamiseen. Mahdollista myöskin on, että osa käsin tehdyistä veroilmoituksista on tallennettu ilman tutkimista, joten sinänsä hyvinkin vanha toimintatapa siunattiin jälkikäteen lakimuutoksella.

Verohallinto määrittelee valikointiehdot, joilla verovelvollisten valikointi suoritetaan. Tällöin ongelmalliseksi muodostuu se, että ovatko valikointiehdot julkisia kaikkien saatavilla olevia tietoja, osittain julkisia tai salaisia tietoja, jotka ovat yksinomaan tarkoitettu Verohallinnon oman henkilöstön käyttöön. Hallituksen esityksessä<sup>591</sup> todetaan asiasta seuraavasti:

**”Tiedot valikointiehdoista ovat luonteeltaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n 15 kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisten tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta. Tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua. Tämän vuoksi valikointiehdot olisivat salassa pidettäviä mainitun lain edellyttämässä laajuudessa”.**

Valikointiehtojen salaisuus ei ole kaikilta osiltaan täysin yksiselitteinen asia. Lakiuutosta edeltäneellä lausuntokierroksella KHO:n lausunnossa ei otettu kantaa siihen, ovatko valikointiehdot julkisia, mutta siinä katsottiin, että asiasta olisi otettava lakiin nimenomainen säännös<sup>592</sup>. Vaikka KHO:n kannanottoon on vaikuttanut myös se, että tuomioistuin ei ole etukäteen jo ennen lain säätämistä halunnut ottaa kantaa siihen, miten lakia on sovellettava, niin ajatus siitä, että asiasta olisi selvyuden vuoksi säädettävä lailla viittaa siihen, että valikointiehtojen salaisuus voi eräissä tapauksissa olla vähintäänkin epäselvä.

Kaikenlaisen valvonnan lähtökohtana on yleensä se, että kuka tahansa valvonnan piiriin kuuluvalla alueella oleskeleva ja toimiva henkilö voi joutua tehostetun valvonnan kohteeksi. Valvonnan kohteeksi joutuneella on kuitenkin edelleen kaikki ne oikeudet, jotka kansalaisilla yleensäkin on, joten valvonnan suorittaja ei voi asettaa valvonnan kohteeksi erityisiä rasitteita oma-aloitteisesti. Valvontatoiminnan harjoittajan oikeudet ja velvollisuudet ovat sidoksissa lainsäädäntöön.

---

<sup>591</sup> HE 91/2005:17

<sup>592</sup> Linnakangas 2005:8



Valikointiehtojen käyttö on voinut herättää epäilyksiä sen suhteen, että verovelvollisia ei kohdella verotuksessa yhdenvertaisesti. Yhteen tietyn tyyppiseen tuloon tai vähennyskelpoiseen menoon kohdistuva poiminta kohtelee kaikkia sen piiriin kuuluvia yhdenmukaisesti, joten tästä näkökulmasta tarkasteltuna ei synny ongelmia yhdenvertaisuuden vuoksi. Alati voidaan tietysti tehdä kysymys, miksi poiminta kohdistui juuri minuun. Jos salaisuusvaatimuksesta pidetään kiinni pikku tarkasti, niin Verohallinnon virkamies ei voi tähän vastata toteamalla, että ”se johtui siitä, koska kuulutte valikointiehdon piiriin” . Kun otetaan huomioon se, että valikointi on jo kohdistunut sellaisiin verovelvollisiin joidenka verotusta toimitetaan valikoinnin perusteella, niin tiedon antaminen siitä, että kyseessä on joko alueellinen tai valtakunnallinen valikointi, ei enää vaaranna verotulojen määrää. Tämän vuoksi Verohallinnon virkamiehen olisi saatava ilmaista verovelvolliselle peruste siitä, miksi tämä on valikoitunut. Todennäköistä on, että jälkikäteen poimintaperuste tulee verovelvollisten toimesta yleiseen tietoisuuteen, joten jälkikäteisestä julkistamisesta ei aiheudu sanottavaa haittaa Verohallinnon toiminnalle.

Verovelvollisen koko verotukseen kohdistuva asiakaskohtainen valikointi on yhdenvertaisuusnäkökulmasta huomattavasti ongelmallisempi kuin yhteen ominaisuuteen keskittyvä valikointi. Tällöin verovelvollinen voi perustellusti kysyä sen vanhan hyväksi koetun kysymyksen: ”Mitä pahaa olen tehnyt, että olen joutunut Verohallinnon erityisen silmälläpidon alaiseksi”? Tilanteeseen ei sisälly mitään ennen kuulumatonta, sillä itse asiassa samanlainen tilanne on ollut voimassa verotarkastuksen osalta yritysverotuksessa jo vuosikymmeniä. Osa elinkeinotoimintaa harjoittavista verovelvollisista on tarkastettu ja osaa ei. Verovelvolliselle voidaan ilmaista, että hän on joutunut valikoinnin kohteeksi, mutta mahdollista satunnaismenetelmän laskukaava ei saa verovelvolliselle paljastaa koska, se saattaa haitata järjestelmän toimintaa tulevina vuosina. Mahdollisille kantaleluviranomaisille on kaikki tiedot paljastettava jos katsotaan, että tiedoista on hyötyä kantelun käsittelyyn.

Verohallinto ratkaisee työmenetelmien kautta osittain sen, minkälaiseksi ihmisten verorasitus muodostuu. Rabinän<sup>593</sup> näkemyksen mukaan työmenetelmäohjeet ovat luonteeltaan lähinnä työnjohdollisia määräyksiä, minkä vuoksi ne sitovat Verohallinnon yksiköitä ja virkamiehiä. Työmenetelmäohjeita voitaisiin itse asiassa luonnehtia työmenetelmä määräyksiksi, eikä ohjeiksi. Rabinä korostaa myös sitä,

---

<sup>593</sup> Rabinä 2009:33

että työmenetelmäohjeiden mukainen menettely yhtenäistää verotuksen lopputulosta, koska kaikki tapaukset käsitellään samojen menettelytapojen mukaisesti.

Valikoiduksi tuleminen merkitsee yleensä sitä, että valikoidun ominaisuuden osalta verotus tulee lainmukaisesti toimitetuksi. Moni voi ajatella, että tämä merkitsee sitä, että valikoinnin kohteeksi joutunut tulee ankarammin verotetuksi. Tilanne voi olla myös päin vastainen eli verotuksen tarkkaan toimittaminen johtaa siihen, että verovelvollisen virheet oikaistaan ja tuloksena on pienempi verorasitus. Tilanne muistuttaa verotarkastuksia, joissa lopputuloksena on verotuksen oikaiseminen verovelvollisen hyväksi.

Viranomaisvalvonnassa voidaan käyttää eri menetelmiä. Poliisi saattaa ilmoittaa, että joku tietty alue on tehostetun nopeusvalvonnan kohteena tai että jollakin alueella vallitsee ns. nollatoleranssi, joka merkitsee sitä, että kaikkiin mahdollisiin lainrikkomuksiin puututaan<sup>594</sup>. Kokonaan poissuljettua ei ole sekään, etteikö Verohallinto voisi etukäteen ilmoittaa, että valikoinnin kohteena on jokin tietty asia. Otaksuttavaa on, että verovelvollisten taholla näihin seikkoihin kiinnitettäisiin erityistä huomiota. Koska valikointiehtojen etukäteen julkistamisen tarkoituksena olisi edellä mainitun kaltaisessa tilanteessa verovalvonnan tehostaminen, niin salaisten valikointitietojen julkistamista ei voida pitää lain vastaisena.

Verotusmenettelylain 26 §:ssä säädetään, että veronsaajien edut on otettava huomioon tasapuolisesti verotusta toimitettaessa. Tämä seikka olisi otettava huomioon valikointiehtoja määriteltäessä. Jos valikointiehdot kohdistuvat pääosin tai yksin pääomatuloihin tai muihin tuloeriin tai verovähennyksiin, joissa valtio on joko yksin tai voittopuolisesti veronsaajana, niin veronsaajien välinen yhdenvertaisuus ei toteudu. Tällöin ei voida katsoa, että veronsaajien edut olisi tullut huomioon otetuiksi tasapuolisesti verotuksen toimittamisessa. Vaikeammin arvioitavaa on se, että ovatko veronsaajat oikeutettuja halutessaan saamaan tietoa valikointiehtoista ja valikoinnin suorittamisesta. Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain muuttamisesta<sup>595</sup> § 14 a sääti kunnalle, seurakunnalle ja Kansaneläkelaitokselle<sup>596</sup> oikeuden pyynnöstä saada ne verotusta koskevat tie-

---

<sup>594</sup> Liikenteessä tämä voi merkitä sitä, rikesakko tulee heti nopeusrajoituksen ylittämisestä eikä vasta nopeusrajoitus + jonkin harkinta-/mittausvirherajan ylityksestä. Taajamissa tämä voi merkitä esim. sitä tarkkaiillaan, sitä että ajavatko polkupyörät lainmukaisesti.

<sup>595</sup> (18.4.2008/259)

<sup>596</sup> Merkille pantavaa on, että valtio puuttuu tästä luettelosta.

dot, jotka ovat välttämättömiä näiden hoitaessa laissa säädettyä veronsaajan oikeudenvallontaan liittyvää tehtävää. Vaikka valikoinnilla on suoranaista vaikutusta veronsaajien oikeuksiin verotulojen saajina, niin on syytä huomioida, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkökään ei voi hakea muutosta kuin yksittäisten verovelvollisten toimitettuun verotukseen. Se ei voi hakea muutosta verotuksen toimittamisen yleisiin perusteisiin, koska voimassa oleva lainsäädäntö ei tätä mahdollista. Tämän vuoksi edellä mainituilla veronsaajillakaan ei ole oikeutta hakea menestyksekkäästi muutosta verotuksen yleisiin perusteisiin. Valikointiehtojen osalta tilanne on mitä ilmeisemmin, että kuntien, seurakuntien ja Kansaneläkelaitoksen on tyytyminen Verohallinnon valikointien kriteereihin.

Kenties mielenkiintoisin kysymys valikointiongelmassa on se, voiko Verohallinto tai hallinto yleensäkin omilla ohjeillaan jättää tietoisesti keräämättä tuloja. Verohallinnon osalta on verotusmenettelylain 26 §:ssä säädetty oikeus valikointiin ja tarkoituksenmukaisten työmenetelmien käyttöön. Mikä on tilanne silloin jos valikointia ohjeistetaan lisäksi siten, että valikoiduista asioista ei suoriteta X euroa pienempiä tuloutuksia. Edellä kuvattua menettelyä voi perustella vaikka siten, että tuloutukset vievät työaikaa ja tästä johtuen aiheutuu kustannuksia. Toisaalta lainsäädännön yksiselitteisenä peruslähtökohtana on se, että veronalaiset tulot verotetaan ja vähennyskelvottomia vähennyksiä ei saa tehdä. Erikoisen hankalaksi tilanne voi muodostua sellaisissa tilanteissa, joissa X euroa pienempi tulo tai kulu on katsottu lainvoimaisella päätöksellä veronlaiseksi tai vähennyskelvottomaksi. Jos tällainen asia katsottaisiin sisäisellä salaisella työmenetelmäohjauksella sellaiseksi asiaksi, johon ei puututa koska se jää X euron alle, niin tällöin Verohallinnon oma salainen norminanto nousee merkittävään oikeuslähteopilliseen asemaan. Asioista perillä oleva verovelvollinenkin voisi ihmetellä, kuinka Verohallinto on oma-aloitteisesti kumonnut oikeuden päätöksen ja mikä parasta, verovelvollisen hyväksi.

Verovelvollisen vahingonvaaran näkökulmasta voidaan perustellusti kritikoida koko valikointijärjestelmää. Voidaan asettaa perusteltu kysymys – onko oikein, että ainoa tae sille, että verovelvollinen ei maksa liikaa veroa on se, että hän sattuu valikoitumaan? Pelkästään tästä näkökulmasta tarkasteltuna Verohallinnon tarjoama turva verovelvolliselle ei ole erityisen kattava, joskin on sanottava, että huomattavan suuri osa verovelvollisista on sellaisia, joidenka verotus toimitetaan ulkopuolisten antamien tulo- ja vähennystietojen perusteella. Tämä puolestaan merkitsee sitä, että oma taitamattomuus ei voi aiheuttaa minkäänlaisia menetyksiä. Verovelvollisten joukossa on kuitenkin runsaasti sellaisia henkilöitä, joidenka verotukseen sisältyy runsaasti muitakin tietoja kuin pelkkiä suorasiirtotietoja. On hyvä muistaa, että verovelvollisen ja verottajan lisäksi virheitä voivat tehdä

muutkin tahot. Tämän vuoksi on huomioitava se mahdollisuus, että ulkopuolisten antamissa tiedoissa voi olla virheitä.

Tietoisuus Verohallinnon käyttämisestä työmenetelmistä, valikoinneista ja mahdollisten puuttumattomuuskynnyksen tasosta leviää ennen pitkään kansalaisten tietoisuuteen. Ensimmäisinä asian havainnevat ammattimaiset kirjanpitäjät, jotka tarkastavat asiakkaidensa verotuksia. Tämän lisäksi tavallisetkin kansalaisetkin voivat havaita, minkä suuruiset kuluvaatimukset menevät lävitse riippumatta siitä, ovatko ne perusteellisia vai ei. On syytä muistaa, että Verohallinto on ympäristönsä kanssa jatkuvassa vuorovaikutuksessa oleva organisaatio, joka vaihtaa informaatiota ympäristönsä kanssa. Näin ollen on perin inhimillistä otaksua, että Verohallinnon henkilöstö saattaa jo asiakaspalvelunkin nimissä antaa verovelvollisille ja heidän asiamiehilleen sellaista suullista ohjausta, jonka perusteella asian-tunteva kuulija voi suhteellisen tarkkaan määritellä puuttumisraajat.

Perustuslain mukaan verotuksen on perustuttava lakiin. Oikeuskäytännöllä ja viranomaisohjeilla ja -määräyksillä ei saa luoda uusia verotusperusteita. Verohallinnon työmenetelmäohjauksessa liikutaan tosiasiallisen lainsäädännön luomisen rajoilla. Jos Verohallinnon työmenetelmäohjeissa todetaan, että X euroa pienempiin seikkoihin ei puututa, niin käytännössä verotettavasta tulosta voidaan vähentää sellaisia kulueriä, jotka eivät ole vähennyskelpoisia, mutta puuttumattomuusrajan alitus mahdollistaa perusteettomat kuluvaatimukset. Menettelyä voi toki puolustella sillä, että menettely on yhtäläistä kaikille ja siten voidaan katsoa kyseessä olevan kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun. Mutta asiapa ei ole näin, koska osa kansalaisista tekee ainoastaan lakiin perustuvat kuluvaatimuksensa ja ilmoittaa tulonsa tarkkaan. Heihin verrattuna puuttumattomuusrajaa hyödyntävät verovelvolliset on paremmassa asemassa. Hallinnollisella menettelyllä toisten verorasitus voi muodostua laissa säädettyä edullisemmaksi.

Työmenetelmäohjaus on sidoksissa ajatukseen, että kaikkien verotusta ei toimiteta yhtä tarkkaan. Työmenetelmien avulla saatava työajansäästö on tarkoitus kohdentaa valikoitaviin erityistapauksiin, joidenka verotus toimitetaan tarkemmin. Tällöin verovelvollisen suojana ei ole yleisesti käytettyä puuttumattomuuskynnystä, vaan valmistelu toimitetaan ”vanhanaikaisen pikkutarkasti”. Tämä tietysti johtaa siihen, että kansalaisia kohdellaan hallinnossa eri tavoin ja tuloksena voi olla seulontaryhmästä riippuen täysin samanlaisissa tapauksissa verotuksellisesti erilainen lopputulos. Toisaalta verotuksen tai minkään muunkaan hallinnon toiminnan lopputulos tuskin täyttää millimetriyhdenmukaisuuden vaatimuksia, joten tällä perusteella menettelyä tuskin voidaan julistaa kelvottomaksi.

Työmenetelmäohjausta voidaan perustella sillä, että ylemmän viranomaisen (tässä Verohallituksen) on ohjattava alempien viranomaisten toimintaa ja yleisellä tasolla asia tietysti näin onkin. Työmenetelmäohjauksen ongelmana on se, että rajankäynti lainsäädännön ja Verohallinnon norminannon välillä vaikeutuu. Verohallinto voi siirtää tahtomattaan tai tieteen tahtoen rajaa lainsäätäjän puolelle. Tässä suhteessa tilanne muistuttaa 1970 ja 1980-lukua, jolloin käytiin debattia Verohallituksen yhtenäistämisohjelmien yhteydessä siitä, tunkeutuuko Verohallitus ohjeiden antamisen kautta lainsäätäjän reviirille<sup>597</sup>.

Vaikeammin arvioitavaa on se, mitä vaikutuksia erilaisten valikointimenetelmien käytöllä on Verohallinnon imagolle ja kansalaisten lainkunnioitukselle. Toiminnan kohdistaminen osaan verovelvollisista voi parantaa yleistä imagoa, mutta ajan oloon vaarana on, että tietoisuuden kasvu verotuksen ”osittaisesta” toimittamisesta voi synnyttää epäilyksiä puolueellisuudesta. Kansalaisten yleinen lainkunnioitus voi kärsiä pienen kolahduksen, jos järjestelmä koetaan pientä vilppiä suosivaksi. Tieliikenteen puolella asiaa voi verrata nopeusrajoitusten ylittämiseen. Laissa edellytetään noudatettavan nopeusrajoituksia, mutta käytännössä ne saa useimmiten jonkin verran ylittää. Kysymys kuuluu kuinka paljon? Verotuksen osalta edellä kuvatun kaltaiseen kysymykseen voi joskus löytää salaisista työmenetelmistä.

#### 5.4.4 Verotuskäytännön ohjausvaikutus

Hallinnolliselle toiminnalle on tunnusomaista toiminnan jatkuvuus. Käytännön työn tuloksena syntyy toimintatraditioita ja toiminnan ennustettavuus edellyttää, että toiminta on johdonmukaista. Kaikkea hallintoa leimaa myös pyrkimys ratkaisutoiminnan samankaltaisuuteen eli kansalaisten yhdenvertaiseen kohteluun. Hallintoalueiden erilaisuudesta johtuen saman hallinnonalan piirissä esiintyy erilaisia ratkaisukäytäntöjä siitä huolimatta, että vakaa pyrkimys on yhdenmukaisuuteen samankaltaisissa asioissa. Tässä suhteessa Verohallinto ei ole poikkeus muusta hallintotoiminnasta.

---

<sup>597</sup> Honkavaara 1985:298-299

Hallinnon jatkuvuusperiaate merkitsee sitä, että hallinnon toiminta ja ratkaisut pyritään tekemään vanhan käytännön mukaisesti, ellei hallinnon ohjausjärjestelmää ole tietoisesti muutettu siten, että vanhaa käytäntöä on lopetettu. Toimintatavan muutoksen läpivieminen organisaatiossa vaatii toteutuakseen aikaa.

Verotuksen toimittamisessa siirryttiin vuoden 1994 alusta lukien puhtaaseen virkamiesverotukseen, joka merkitsi sitä, että verotuksen ohjaus ja verotuksen toimittaminen suoritettiin virkamiestyönä. Tällöin verohallinnolle syntyi tietyn tyyppinen ”epäjatkuvuuskohta”, koska vanhaa järjestelmää ei ollut ja uusi järjestelmä ei ollut vielä alkanut toimia. Kuten hallinnon jatkuvuusperiaatteen perusteella saattoi ennakoida, niin virkamiesverotukseen siirryttäessä verotuskäytäntö perustui aluksi vanhaan verotuskäytäntöön, jonka muovautumiseen olivat vero- ja tutkijalautakunnat vaikuttaneet vuosien kuluessa merkittäväällä tavalla. Vuosien kuluessa tilanne on muuttunut ja verotuksen perusteetkin ovat uusiutuneet.

Koska hallintotoiminnalle on ominaista traditionaalisuus, niin tiedustelin lisenssi-aattityöni<sup>598</sup> yhteydessä vastaajina toimineilta verojohtajilta sitä, miten vero- ja tutkijalautakuntien päätöstraditio vaikutti verotukseen 2000-luvun alussa. Asian silloista tilaa tiedusteltiin kysymyksessä 9, jossa esitettiin vastattavaksi seuraava väite:

**Taulukko 11.** ”Verotuskäytäntö eräissä asioissa perustuu edelleenkin vanhoihin vero- ja tutkijalautakunnan päätöksiin ja niiden perusteella syntyneeseen verotustapaan”<sup>599</sup>.

A	B	C	D
	3	4	3

Oikeuskirjallisuudessa<sup>600</sup> esitettyjen näkemysten mukaan oikeuskäytännön vakiintuminen vaatii aikaa ja toisin päin käännettynä vanhan käytännön poistuminen vaatii niin ikään aikaa. Vaikka vero- ja tutkijalautakunnat eivät olleet tuomioistuimia, niin on syytä otaksua, että verotuskäytännön synty ja vakiintuminen noudattaa samoja periaatteita kuin oikeuskäytännön synty.

---

<sup>598</sup> Iivonen 2004:201

<sup>599</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>600</sup> Kilpi 1992:219 ; Komiteamietintö 1992:48 ; Myrsky 2002:99

Vastaukset osoittavat sen, että verotuskäytäntö on selkeästi uusiutunut, koska 70 % vastaajista oli sillä kannalla, että verotuskäytäntö ei enää perustu juuri nimekseen vanhoihin vero- ja tutkijalautakunnan päätöksiin ja ratkaisukäytäntöihin.. Kun ottaa huomioon sen, että verolautakuntien toiminnan päättymisestä oli kulu- nut vastaushetkellä kahdeksan vuotta, niin vastausjakautuman perusteella tuntuu todennäköiseltä, että kaikki niiden toiminnan aikana muodostuneet käytännöt ja ratkaisutavat eivät ole poistuneet verotuskäytännöstä. Asian arviointia vaikeutta se, että on hankalaa erottaa vero- ja tutkijalautakuntien omaa panosta ja niiden ratkaisukäytännön kautta välittyntä oikeus- ja verotuskäytännön vaikutusta.

Virallisten ja kirjallisesti dokumentoitujen ohjeiden lisäksi organisaatioissa on dokumentoimattomia ohjaussääntöjä, tapoja toimia ja tehdä erilaisia asioita. Organisaatioiden pitkäaikaiset jäsenet tuntevat nämä säännöt ja niitä yleensä noudatetaan eräänlaisena maan tapana. Lisensiaattityöni<sup>601</sup> kysymyksessä 22. tiedusteltiin sitä, että onko verotoimistoissa ns. kirjoittamattomia sääntöjä. Esitetty väite kuului seuraavasti:

**Taulukko 12.** ”Kirjallisten ohjeiden lisäksi verotoimistoissa on kirjoittamattomia valmistelusääntöjä tai -tapoja, joita noudatetaan ”sitovina”<sup>602</sup>.

A	B	C	D
2	5	3	

Enemmistö vastaajista oli väitteen kanssa samaa mieltä ja kukaan vastaajista ei ollut täysin eri mieltä. Vastausten perusteella on pääteltävissä, että verotoimistojen toiminta ei ole kaikilta osiltaan formaalista. Kuten väitteestäkin on suoraan havaittavissa, niin kirjoittamattomat ohjaussäännöt ovat ”sitovia”<sup>603</sup>. Organisaatioiden toiminnalle on ominaista, että kullakin organisaatiolla on omat sääntönsä. Ei ole olemassa mitään syytä otaksua, etteikö verotoimistojen toiminta noudattaisi muiden organisaatioiden toimintatapoja. Sänkiaho<sup>604</sup> havaitsi tekemässään tutkimuksessa, että Verohallinnossa ei aina noudateta Verohallituksen (nykyisin Verohallinnon) yhtenäistämishjeita eikä toimistojenkaan omia ohjeita, vaan ne kor-

<sup>601</sup> Iivonen 2004:202-203

<sup>602</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>603</sup> Lämsä&Hautala 2004:120-121

<sup>604</sup> Sänkiaho 2001:77

vataan joko henkilökohtaisilla tai toimistokohtaisilla ohjeilla. Sänkiaho selittää ilmiötä siten, että kyseessä on yksilön tai yksikön käsitys oikeellisuudesta. Tämä on eräs joskaan ei ainut tapa perustella kirjoittamattomien sääntöjen olemassaoloa.

Organisaatioille on tyypillistä, että niissä on erilaisia kirjoittamattomia tapoja ja sääntöjä, joita organisaatioissa noudatetaan sitovina. Usein tapojen alkulähdettä ei tunneta, usein ne ovat syntyneet voimakkaiden persoonallisuuksien työn tuloksena tai tavat ovat seurausta epävirallisen organisaation toiminnasta. Organisaatio-opissa selitetään virallisen organisaation ja epävirallisen organisaation välistä suhdetta toteamalla, että virallinen organisaatio ei voi toimia menestyksekkäästi ilman, että se ottaa huomioon epävirallista organisaatiota toiminnassaan. Verotoimistojen kirjoittamattomat valmistelusäännöt ja valmistelutavat ovat saattaneet olla eräs tapa, jolla epävirallinen verottajaorganisaatio pyrkii toimimaan vastoin virallisen organisaation ohjeita. Todennäköistä on, että kirjoittamattomista valmistelusäännöistä ja -tavoista osa on ollut Verohallinnon virallisen ohjauksen mukaisia ja osa voi olla jonkinasteisessa ristiriidassa virallisen valmistelulinjan kanssa.

Verovalmistelussa ja verotuksen toimittamisessa pyritään johdonmukaisuuteen ja verotusta toimitetaan vuodesta toiseen samojen periaatteiden mukaisesti. Tällöin on vaarana se, että ratkaisujen perusteet unohtuvat vuosien kuluessa ja vuosien kuluttua kukaan ei kykene perehtymään niin syihin, miksi verotusta on toimitettu juuri niin kuin sitä toimitetaan. Lisensiaattityössäni<sup>605</sup> asiaa selviteltiin seuraavan väittämän avulla:

**Taulukko 13.** ”Verotoimistoissa usein noudatettavan ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaatteen synty/alkulähde/ tekemisen peruste on useimmiten tuntematon”<sup>606</sup>.

A	B	C	D
3	4	3	

---

<sup>605</sup> Iivonen 2004:203

<sup>606</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä



Pitkän jatkuvien kirjoittamattomien työtapojen välitön seuraus on väistämättä se, että kukaan ei tiedä tai muista, mistä tapa on saanut alkunsa<sup>607</sup>. Verotuksen osalta ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaate on voinut saada alkunsa valmistelijan, verojohtajan, vero-, tutkija- tai oikaisulautakunnan päätöksestä, hallinto-oikeuden päätöksestä tai jopa verovelvollisen ja virkamiehen välisestä keskinäisestä sopimuksesta.

”Näin on tehty aikaisempina vuosina” -periaatteen voimassa olo on myös eräs osoitus, että verotustyön ohjaus ei yksin perustu voimassa olevaan viralliseen ohjaukseen. Organisaatioilla on oma vanhoihin työmenetelmiin perustuva muistinsa<sup>608</sup> ja saadun tuloksen perusteella kirjallisuudessa esitetty näkemys pitäne paikkansa myös verohallinnossa. Verotusratkaisujen syntyprosessi ja ohjausjärjestelmä voi olla luultua monitasoisempi ja mutkikkaampi järjestelmä. Virallisten ja epävirallisten ohjaussääntöjen yhteensopivuus ei kaikilta osiltaan ole aina täydellistä. Tämä voi olla yksi tekijä monien muiden joukossa, joka vaikuttaa epäyhtenäisen verotuksen syntyyn.

## 5.5 Verohallinnon julkaisu-, tiedotus- ja koulutustoiminta

### 5.5.1 *Julkaisu- ja tiedotustoiminnan yleisistä tavoitteista*

Verohallinnon ohjaus- ja tiedotustoiminnan yleisenä lähtökohtana on pidettävä tiedon tuottamista verovelvollisia ja verotuksen kanssa tekemisessä olevia henkilöitä varten. Verohallinto ei ole julkisen hallinnon organisaatioista ainoa, joka suorittaa tiedotustoimintaa verotusasioista. Lakien julkaiseminen suoritetaan Suomen Säädöskokoelmassa ja Finlex-tietopankissa, joten ilman Verohallinnon harjoittamaa tiedotustoimintaakin voi tulla toimeen. Verohallinnon oma tiedotustoiminta perustuu kuitenkin ajatukseen, että useimmille kansalaisille ei muu valtion toimesta annettava tiedotustoiminta ei ole riittävää ja tätä kautta Verohallinnon tiedotustoiminta on osa valtion harjoittamaa tiedotustoimintaa.

---

<sup>607</sup> Lämsä & Hautala 2004:120-121

<sup>608</sup> Nygaard ym. 2002:56-62

Verohallinnon julkaisu- ja tiedotustoiminnan tavoitteet voidaan karkeasti jaotella tiedon välittämiseen sekä verovelvollisten että Verohallinnon oman henkilöstön ohjaamiseen. Jaon teoreettisuutta kuvastaa se, että käytännön tasolla voi olla ohjekohtaisesti vaikeata ratkaista, onko kysymys pelkästä tiedottamisesta vai ohjaamisesta. Ohjaamiseksi olisi kutsuttava sellaisia ohjekirjasia tai ohjeita, joista annetaan selkeitä soveltamisohjeita siitä, miten lainmukaisesti tulisi menetellä jossain lainsoveltamistilanteessa.

Viranomaisen tehtäviin kuuluu mm. oman toimialansa tiedotustoiminnan hoitaminen ja kansalaisten ohjaaminen viranomaisen toimialan piiriin kuuluvissa kysymyksissä. Verohallinto onkin vuosikymmenien ajan tätä tehtävää suorittanut erilaisten julkaisujen avulla ja tiedotteiden avulla.

Viranomaisen harjoittaman julkaisutoiminnan yleisenä lähtökohtana on kansalaisten toiminnan ohjaaminen siten, että näiden toiminta olisi kulloinkin voimassa olevien normien mukaista. Verotuksen osalta tilanne poikkeaa monista muista hallinnonhaaroista sikäli, että verotuksen monimutkaisuus asettaa erityisiä haasteita tiedotustoiminnalle.

Verotuksen toimittamisen kannalta merkittävin asiakirja on veroilmoitus, koska koko verotuksen toimittaminen perustuu siihen. Tämän vuoksi kenties kaikkien tärkein ohjaustehtävä on verotusehdotus- ja veroilmoitusmenettelyn ohjaaminen. Tämän tehtävän suorittamista varten toimitetaan jokaiselle verovelvolliselle veroilmoituksen täyttöopas. Täyttööppaita on erilaisia, niiden sisältö vaihtelee verovelvollisen oikeudellisen muodon mukaan. Täyttööppaat ovat sidoksissa kunkin verovelvollisryhmän käyttämiin veroilmoituslomakkeisiin. Niiden tehtävänä on ohjata verovelvollista siten, että periaatteessa kuka tahansa vilpittömässä mielessä oleva verovelvollinen saa veroilmoituksensa niiden avulla lainmukaisesti täytettyä. Asiantuntevammallekin käyttäjälle täyttööppaat tarjoavat hyvän tiivistelmän täyttööppaassa mainitun verovelvollisryhmän verotuksesta.

Verotus on kuitenkin sisällöltään muutakin kuin pelkästään verotusehdotuksen tai veroilmoituksen täyttämistä. Tämän johdosta Verohallinto on julkaissut ja julkaisee jatkuvasti lukemattoman määrän erilaisia ohjeita ja oppaita, joiden tarkoituksena on tiedottaa uusista lainmuutoksista ja ohjata muutoinkin verovelvollisen toimintaa. Tämä on välttämätöntä sen vuoksi, että verovelvollisten harjoittama verosuunnittelu ja käytännön toimintaa koskevat ratkaisut suoritetaan ennen veroilmoitusten täyttöö.

Verovelvollisen näkökulmasta ohjauksen tarve on suurinta silloin, kun lainsäätö tai siihen verrattavat Verohallituksen määräykset muuttuvat. Tätä tehtävää varten julkaistaan verotiedotteita ja annetaan muuta ohjausta. Verohallinnon ohella mo-

net järjestöt (kauppakamarit, elinkeinoelämän järjestöt, ammattiliitot, työnantaja-liitot, kesäyliopistot, Veronmaksajien keskusliitto jne...) järjestävät koulutusta samoista aiheista. Tällöin koulutusta antavat järjestöt välittävät Verohallinnon järjestöille suuntaaman tiedotuksen ja koulutuksen sisältöä jäsenilleen. Jatkokoulutus painottaa usein koulutusta antavan järjestön omia kantoja ja mahdollista on, että järjestökoulutus ja Verohallinnon koulutus- ja tiedotustoiminta ei ole mittatarkasti samanlaista. Koska monien järjestöjen varsinaisena tehtävänä on jäsenistönsä toiminnan ohjaaminen ja edunvalvonta, niin todennäköistä on, että samalla annetaan omia sovellusohjeita koulutukseen osallistujille. Tällaisissa tilanteissa tulkintariskit siirtyvät kuulijoille ja koulutuksen järjestäjille.

### 5.5.2 *Verohallinnon julkaisu-, koulutus- ja tiedotustoiminnan yleisestä merkityksestä*

Lainsäätäjän yleisenä lähtökohtana on se, että kaikkien on tunnettava lainsäädäntö ja oikeudellinen normista. Käytännön tasolla asia ei ole näin yksiselitteinen, sillä kohtuudella ei voida vaatia eikä edes olettaa, että kaikki tuntisivat tai kykenisivät selvittämään kulloinkin vallitsevan oikeustilan ja mitoittamaan toimintansa sen mukaisesti. Sitä ei edellytetä kansalaisilta eikä myöskään suurelta osalta virkamiehistöä. Tämän vuoksi lainsäätäjä on säätänyt keskushallintoviranomaisille velvollisuuden johtaa ja ohjata hallinnonalansa toimintaa valtakunnan alueella. Ylemmän viranomaisen suorittamalla julkaisu-, koulutus- ja ohjaustoiminnalla on ennen muuta merkitystä sen vuoksi, että tällä tavoin saadaan yhdistettyä ja typistettyä runsaat ja monitahoiset normistot mahdollisimman helppokäyttöisiksi.

Hallinnon toiminta ja normiohjaus on periaatteessa kaiken kattavaa, mutta käytännön toiminnassa selkeiden ja yksiselitteisten ohjeiden antaminen ja toisaalta myös löytäminen on työlästä ja usein mahdotontakin. Kaikesta huolimatta hallinnonalan keskushallinnon ohjeistuksella, julkaisu-, koulutus- ja tiedotustoiminnalla on suuri merkitys niin hallintoratkaisujen tekijöille kuin kansalaisillekin. Verotuksen kaltaisen usein vaikeaselkoiseksi koetun hallintotoiminnan osalta tiedotus- ja koulutustarve on mitä ilmeisin, koska normisto on nopeakiertoista<sup>609</sup> ja koska oikeuskäytännöllä on suuri merkitys ratkaisunormien syntyyn.

---

<sup>609</sup> Wikström 2000: 17 kuitenkin korostaa, että koko vero-oikeus ei muutu samalla vauhdilla kuin mitä lainsäädäntö ja verotuskäytäntö muuttuu. Vero-oikeuden yleiset opit säilyvät oleellisesti kauemmin kuin lainsäädäntö ja verotuskäytäntö.

Verohallinnon suorittamassa julkaisu- ja tiedotustoiminnassa yhdistyy tiedon välittäminen ja koulutustoiminta. Eräitä oppaita, kuten esimerkiksi ”Arvonlisäverotuksen opasta”, käytetään oppikirjana oppilaitoksissa. Tämän ohella ”Verohallinnon käsikirjoilla” on vakiintunut asema verotusalan ammattilaisten ja oppilaitosten oppikirjakäytössä.

Osa Verohallinnon ohjeista, julkaisuista ja koulutuksesta on tarkoitettu vain sisäiseen käyttöön. Asiakaskontaktien ja käytännön ratkaisutoiminnan tulosten kautta sisäiseen käyttöön tarkoitetut ohjeet tulevat usein yleiseen tietoisuuteen. Sisäinen tiedotus- ja koulutustoiminnan kautta henkilöstöä ohjataan erilaisilla muistioilla, luennoilla ja asiantuntijakannanotoilla.

Purosen<sup>610</sup> ilmaisua lainaten ”hallinnon asiana on tulkita lainsäätäjän tuotoksia” ja koko Verohallinnon julkaisu-, koulutus- ja tiedotustoiminta tähtää tämän tehtävän suorittamiseen. Kun huomioi sen, että lainsäädännössä käytetään avoimia ilmaisuja, niin tämä automaattisesti johtaa siihen, että lakia on tulkittava. Uuden lainsäädännön tulkinnanvaraisuus vaihtelee ja tulkinnan tarve on suurimmillaan silloin, kun on kyse uudesta säännöksestä, joka tietoisesti jätetään eduskuntakäsittelyn yhteydessä avoimeksi. Tällöin luodaan laille sisältö ensimmäisen kerran Verohallinnon koulutustoiminnan yhteydessä. Tämän jälkeen on sisällöstä tiedottamisen vuoro. Jos oikeuskäytäntö asettuu Verohallinnon ohjauksen kanssa eri kannalle, niin Verohallinnon koulutuksen ja ohjauksen sisältöä muutetaan ja tällä tavoin toiminta yhdenmukaistuu.

Verohallinnon julkaisu- koulutus- ja ohjaustoiminta on jatkuvassa vuorovaikutussuhteessa ympäristönsä kanssa samalla tavoin kuin muukin ohjeistus. Kuitenkin on syytä muistaa, että Verohallinnon edellä mainituilla menettelyillä luodaan massamenettelyä, joka luo verovelvollisille luottamuksensuojaa mitä ilmeisemmin silloinkin, kun sisältö on väärää<sup>611</sup>. Toisekseen suuren tapausjoukon muuttaminen muutoksenhakuteitse on usein käytännössä mahdotonta.

---

<sup>610</sup> Puronen 2004:37

<sup>611</sup> Soikkeli 2004:53

## 5.6 Verovelvollisen henkilökohtainen ohjaus

### 5.6.1 Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisut

Verotusratkaisujen ennakoitavuus on koettu ongelmaksi hyvin pitkään. Verotuksessa oikeusturvaan kuuluu veroratkaisujen ennakoitavuus. Monista eri syistä johtuen epävarmuus on verotuksessa usein suurempi kuin muilla oikeudenaloilla<sup>612</sup>. Ruotsissa oli sotien jälkeen ryhdytty kehittämään järjestelmää, joka mahdollistaisi verotusongelmien käsittelyn ja ohjauksenannon ennen lopullisten päätösten tekemistä. Ruotsin Verohallintoon perustettiin toimielin, joka vastasi meidän keskusvero-lautakuntaamme. Ruotsissa oli vuoden 1952 alusta lukien mahdollista saada ennakkotieto useimmista tuloverotuksen piiriin kuuluvista asioista<sup>613</sup>. Verovelvollisilla oli mahdollisuus saada laissa säädetyin edellytyksin sitovia ennakkokannanottoja siitä, miten verotus tullaan toimittamaan hakemuksessa mainittujen olosuhteiden vallitessa. Ruotsista saadut myönteiset kokemukset olivat omiaan synnyttämään pyrkimyksiä vastaavanlaisen toimielimen saamiseksi Suomeen. Keskusverolautakunnan perustamista koskeva kysymys nousi esillä 1950-luvun alussa ja hankkeen eteenpäin viemiseksi verolakiesitys annettiinkin vuoden 1952 valtiopäiville, mutta se raukesi eduskunnan hajottamisen takia<sup>614</sup>. Asia ei kuitenkaan unohtunut, mutta ratkaisun teko pitkittyi aina vuosikymmenen loppupuolelle saakka. Keskusverolautakunnan ennakkotietomenettelyä koskevat säännökset otettiin vuonna 1960 voimaan tulleeseen verotuslakiin (482/58) sisällöltään suunnilleen samanlaisina kuin vastaavat Ruotsissa vuonna 1951 annetut säännökset. Tanskassa vastaavanlainen ennakkotietomenettely otettiin käyttöön vasta vuonna 1983<sup>615</sup>.

Ennakkoratkaisumenettelyn pääasiallisena tarkoituksena oli mahdollistaa se, että verovelvollinen voi saada etukäteen varmuuden suunnittelemansa oikeustoimen verokohtelusta. Menettelyä pidettiin lisäksi tarpeellisena myös yleiseltä kannalta, koska se helpottaisi verotuksen toimittamista, lisäisi verotuksen yhdenmukaisuut-

---

<sup>612</sup> Rynänen 2004:433

<sup>613</sup> Bergström 1990:15

<sup>614</sup> Koivukoski 1990:117

<sup>615</sup> Bergström 1990:15 totesi, että Ruotsissa suoritettu uudistus herätti kansainvälistä huomiota mutta Suomea ja Tanskaa lukuun ottamatta sitova ennakkotietomenettely ei ole yleistynyt. Manner 1992:256 ;

ta ja vähentäisi valitusten määrää<sup>616</sup>. Ennakkotiedon antamisen edellytyksenä mainittiin säännöksen alkuperäisen sanamuodon mukaan vain, että ennakkotieto katsottiin verovelvolliselle tai ennakon pidättämiseen velvolliselle erityisen tärkeäksi<sup>617</sup>.

Keskusverolautakunnan kokoonpanossa pyrittiin huomioimaan sekä eri veronmaksaja- että veronsaajaryhmien edustus. Keskusverolautakunnan jäsenistön asiantuntemuksen turvaamiseksi oli vähintään puolella oltava tuomarinvirkaan oikeuttava tutkinto ja kaikkien jäsenten oli oltava veroasioihin perehtyneitä. Suotavana pidettiin lisäksi sitä, että jäsenistöllä olisi mahdollisimman laaja tuntemus talouselämän eri aloilta<sup>618</sup>. Kokoonpanoa voidaan luonnehtia yhteiskunnallisen toimijoiden ja verotusalan asiantuntemuksen yhteensulautumaksi. Kaikki yhteiskunnalliset toimijat huomioiva rakenne soveltui varmasti hyvin 1950-luvun suomalaiseen yhteiskuntaan, jossa konsensusajattelu oli valtaamassa alaa vuoden 1956 suurlakon jälkeen.

Ruotsissa havaittiin noin kymmenen vuoden toiminnan jälkeen, että ennakkokannanottojärjestelmää olisi syytä kehittää siten, että ennakkokannanotto voidaan antaa myös silloin, jos siihen katsotaan olevan perusteet oikeus- ja verotuskäytännön yhdenmukaisuuden vuoksi. Ruotsissa säädettiin lakiin vuonna 1960 asiaa koskevat muutokset<sup>619</sup>. Suomessa vastaava uudistus toteutettiin vuonna 1975, jolloin keskusverolautakuntaa koskeviin säännöksiin lisättiin maininta, että ennakkotieto voidaan antaa myös, jos ennakkotiedon saaminen on tärkeää verotuskäytännön ja/tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Toteutettu uudistus vahvisti keskusverolautakunnan asemaa tuloverotuksen ohjausjärjestelmässä, sillä verotus- ja oikeuskäytännön yhtenäisyyden vaaliminen kohotti keskusverolauta-

---

<sup>616</sup> Manner 1992:257

<sup>617</sup> Manner 1992:258

<sup>618</sup> Honkavaara 1978:185

<sup>619</sup> Manner 1992:257; Almgren & Leidhammar 2004:24. Nykyisin Ruotsissa ennakkotiedon (förhandsbesked) saa Skatterättsnämnden-nimiseltä toimielimeltä. Lautakunta on jakaantunut kahteen jaostoon, joista toinen käsittelee välittömiä veroja ja toinen välillisiä veroja. Lautakunnan jäsenten on edustettava eri yhteiskuntaelämän alueita ja jäseniltä vaaditaan korkeatasoista veroasioiden tuntemusta. Maan hallitus nimittää jäsenet. Verovelvollisten lisäksi veronsaajien edustaja (allmänna ombudet hos Skatteverket) voi hakea ennakkotietoa. Annettuun ennakkotietoon tyytymätön asianosainen voi hakea muutosta Regeringsrätteniltä (vastaa Ruotsin järjestelmässä meidän korkeinta hallinto-oikeutta) kolmen viikon kuluessa ennakkotiedosta tiedon saatuaan. Valituksen käsittely ei edellytä valituslupaa. Vaadittaessa lainvoiman saanut ennakkotieto on sitova suhteessa Verovirastoon (Skatteverket) ja tuomioistuimiin.

kunnan statusta suhteessa aikaisempaan toimintatapaan. Toisaalta uudistus myös laajensi keskusverolautakunnan toimintatapaa. Enää ei ratkaistu pelkästään yhtä tapausta, vaan ratkaisuisissa oli otettava huomioon yleinen ohjausnäkökulma.

Keskusverolautakunnassa on puheenjohtaja ja kahdeksan muuta jäsentä, jotka varamieherineen valtioneuvosto määrää viisivuotiskausittain. Puheenjohtajalta vaaditaan oikeustieteen kandidaatin tutkinto. Keskusverolautakunnan kaikkien jäsenten tulee olla veroasioihin hyvin perehtyneitä ja heidän tulee edustaa verotuksen monipuolista tuntemusta. Kaikki nykyisen keskusverolautakunnan jäsenet ovat vähintään oikeustieteellisen perustutkinnon suorittaneita<sup>620</sup>. Lautakunnassa tulee olla Verohallinnon, veronsaajien ja verovelvollisten edustus<sup>621</sup>.

Vuoden 1997 alusta lukien<sup>622</sup> tuloverotuksen ennakkokannanottojärjestelmää kehitettiin siten, että ennakkotieto-nimike tuli käyttöön verovirastojen ennakkotiedoissa. Uudistuksen myötä keskusverolautakunnan antama ennakkotieto muuttui ennakkoratkaisuksi. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun voi saada hakemuksesta, jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi taikka jos siihen on muu erityisen painava syy. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on ratkaistu Verohallinnon päätöksellä tai sitä koskeva hakemus on vireillä Verohallinnossa. Ennakkoratkaisun antamisperusteet voidaan jakaa ennakkopäätös- eli prejudikaattiperus- ja intressiperusteeseen<sup>623</sup>.

Useimmissa tapauksissa hakijalle annetaan ennakkoratkaisu. Keskusverolautakunnan antamattajättämispäätökset ovat vähentyneet 1990 luvun aikana noin 20 prosentista noin 7 prosenttiin tapauksista<sup>624</sup>. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua ei voida antaa yleisessä ja yleispätevässä muodossa, koska yleinen ennak-

---

<sup>620</sup> Valtiokalenteri 2009:276 ; Puronen 2010:61 on todennut, että varsinkin viime vuosina jäsenet ovat olleet verotuksen ammattilaisia.

<sup>621</sup> Toimikaudella 2010-2014 keskusverolautakunnan puheenjohtajana toimii johtava veroasiantuntija Sirpa-Liisa Venesjärvi Konserniverokeskuksesta. Jäseninä ovat lainsäädäntöneuvokset Tarja Jääskeläinen ja Tommi Parkkola valtiovarainministeriöstä, johtaja Marjaana Haarala Konserniverokeskuksesta, lakimies Pasi Pönkä Suomen Kuntaliitosta, varatoimitusjohtaja Pauli K. Mattila Keskuskauppakamarista, johtaja Timo Sipilä Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitosta, oikeuspalveluiden päällikkö Markku Kuoppamäki Palvelualojen Ammattiliitosta ja johtava veroasiantuntija Tero Honkavaara Elinkeinoelämän Keskusliitosta. Marjaana Haarala määrättiin toimimaan lautakunnan varapuheenjohtajana.

<sup>622</sup> laki keskusverolautakunnasta 26.7.1996/535

<sup>623</sup> Myrsky & Linnakangas 2002:20

<sup>624</sup> Manner 1992:257; Pekkanen 1998:148

kotieto olisi itse asiassa lainselitys, jonka suorittamiseen vain lainsäätäjällä on oikeus. Ennakkoratkaisu voidaan antaa tietyn verovelvollisen veroa koskevassa kysymyksessä. Keskusverolautakunta on yleensä jättänyt ennakkoratkaisun antamatta, jos hakemus koskee oikeustointa, joka on jo tehty<sup>625</sup>. Tämä onkin ollut luontevaa, sillä tapahtuneiden tosiasioiden arviointi kuuluu verohallinnolle ja tuomioistuimille eikä keskusverolautakunnalle, jonka tehtäviin kuuluu tulevaisuudessa ilmenevien ongelmien ratkaiseminen.

Ennakkoratkaisua keskusverolautakunnalta voi verotusmenettelylain 84 §:n mukaan hakea ainoastaan verovelvollinen. Veronsaaja ei voi ennakkoratkaisua saada<sup>626</sup>. Periaatteellisella tasolla tämä on ongelmallista, koska veronsaajilla ja verovelvollisilla tulisi olla kaksiasianosaissuhteen perusteella yhtäläiset oikeudet ennakkotiedon hakuun. Veronsaajien oikeudenvälontayksikön (VOVA) muuttunut rooli verotuksen oikeudellisuuden valvojasta oikeuskäytännön hakijaksi puhuisi voimallisesti sen puolesta, että VOVA:lla ja itsenäisesti toimivilla veronsaajilla olisi oltava oikeus hakea keskusverolautakunnasta ennakkoratkaisua vähintäänkin prejudikaattiperustein. On yleisesti tunnettua, että keskusverolautakunnan päätökset ohjaavat verotuskäytäntöä ja tämän vuoksi olisi luontevaa, että VOVA voisi hakea ennakkoratkaisuja. Kun ennakkoratkaisun hakuoikeutta puoltavien perusteluiden vaakakuppiin lisätään se, että ennakkoratkaisut toimivat tosiasiallisesti ohivalitusväylänä korkeimpaan hallinto-oikeuteen, niin VOVA:n nykyinen muuttunut rooli oikeuskäytännön hakijana ja kehittäjänä edellyttäisi tehtävien menestyksekkään hoidonkin kannalta tarkasteltuna oikeutta hakea ennakkoratkaisua

Hakemus ennakkoratkaisusta on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa veroilmoitus on määrätty annettavaksi. Hakemuksen sisällöstä säädetään Verohallintolain 15 §:ssä. Samansisältöinen säännös sisältyy VML 85 §:n 3 momenttiin, joka koskee verovirastolta haettavaa ennakkotietoa. Käytännössä hakemus on tehtävä hyvissä ajoin ennen veroilmoituksen antamista sillä ennakkoratkaisulla ei ole enää verovelvollisen päätöksentekoa ohjaavaa vaikutusta, jos ennakkoratkaisukysymyksestä on tehty veroilmoitus. Jos näin käy, niin silloin keskusverolautakunta ei ohjaa ennakkoratkaisullaan enää verotuksen toimittajia. Tällaisessa tilanteessa on todennäköistä, että keskusverolautakunta jättää ennako-

---

<sup>625</sup> Honkavaara 1978:187

<sup>626</sup> Verohallinnon pääjohtajan asettama työryhmä ”Ennakkopäätösluontoisten veroasioiden nopeutetusta käsittelystä” esittää esiselvityksessään, että Verohallinnolle olisi varattava tilaisuus ennakkoratkaisun tekemiseen keskusverolautakunnalle s. 30.



ratkaisun antamatta, koska ennakkoratkaisun funktio ennakkokannanoton antajana ei enää toteutuisi.

Keskusverolautakunnan käsittelemien asioiden määrä on vaihdellut vuosittain melkoisesti. Keskusverolautakunta käsitteli 30 ensimmäisen toimintavuoden aikana yli 16.000 asiaa ja vuotuiseksi keskiarvoksi tuli noin 530 päätöstä. Ensimmäisenä toimintavuonna 1960 annettujen ennakkotietojen määrä oli alhaisimmillaan. Tällöin annettiin 90 ennakkoratkaisua. Suurimmillaan ennakkoratkaisujen määrä oli vuonna 1981, jolloin annettiin 965 ennakkoratkaisua<sup>627</sup>.

Vuoden 1997 alussa voimaan tulleessa uudistuksessa keskusverolautakunnasta tuli aikaisempaa enemmän prejudikaattityyppinen elin, koska se ratkaisee ensisijaisesti vain lain soveltamisen kannalta tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tärkeitä asioita. Ainoastaan poikkeuksellisesti erityisen painavasta syystä ennakkoratkaisun voi enää saada muulla perusteella<sup>628</sup>. Valtiovarainvaliokunta korosti antamassaan mietinnössä, että harkittaessa, onko olemassa laissa tarkoitettu muu erityisen painava syy, on otettava huomioon, mitä taloudellisia vaikutuksia ratkaisulla voi olla hakijan subjektiiviset olosuhteet huomioon ottaen<sup>629</sup>. Valtiovarainvaliokunnan kannanotto merkitsee erityisesti sitä, että verovelvollisten osalta on harkittava asian kokonaismerkitystä verovelvollisen taloudelle. Tämä merkitsee sitä, että ratkaisuja ei voida tehdä pelkästään euromäärien perusteella.

Ennakkotietohakemusten<sup>630</sup> määrä on pienentynyt 1990-luvun aikana. Ennakkotietohakemuksia saapui 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa 600-700 vuosittain, hakemuksia saapui tavallista vähemmän vuonna 1991, jolloin saapui 489 hakemusta. Hakemusten määrä vähentyi 1990-luvun kuluessa ja vuonna 1997 käsittelyyn saapui ainoastaan 202 hakemusta. Määrän selvään vähentymiseen on vaikuttanut uusi ennakkotietomenettely sekä muut toimivaltarajoitukset<sup>631</sup>.

---

<sup>627</sup> Koivukoski 1990:118-119

<sup>628</sup> Puronen 1996:354

<sup>629</sup> Tikka 1996:467

<sup>630</sup> Vuodesta 1997 alkaen keskusverolautakunnan ratkaisut ovat olleet ennakkoratkaisuja

<sup>631</sup> Manner 1992:275 ; Pekkanen 1998:151

**Taulukko 14.** Keskusverolautakunnan antamat ennakkoratkaisut ja tehdyt hakemukset vuosina 2000-2010

Vuosi	TVL	EVL	AVL	Annetut yhteensä	ei ratkaisua	tutkimatta jättäminen peruutettu	päätökset yhteensä	julkaistut tuloverotus/ALV
2000	28	55	26	109	24	8	141	32 / 16
2001	15	42	24	81	27	10	118	16 / 16
2002	17	34	17	68	27	6	101	16 / 16
2003	16	24	20	60	26	8	94	15 / 15
2004	14	34	12	60	30	4	94	11 / 11
2005	19	37	13	69	29	3	101	24 / 24
2006	12	28	15	55	21	9	85	17 / 17
2007	7	27	10	44	17	-	61	17 / 17
2008	14	34	5	53	22	2	77	24 / 24
2009	7	38	12	57	20	6	83	20 / 20
2010	9	23	20	52	16	1	69	18 / 18

Ennakkoratkaisuun haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valitusaika on päätöksen tiedoksisaannista kolmekymmentä päivää. Vuoden 1997 alusta lukien valtion valitusoikeus keskitettiin Uudenmaan veroviraston veroasiamiehelle. Valtion valitusoikeuden keskittämiselle oli tarkoitus yhdenmukaistaa valitusoikeuden käyttöä ja edesauttaa sitä, että KVL:n päätöksistä ei valiteta asiattomin perustein. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön perustamisen yhteydessä veronsaajien valitusoikeus siirtyi Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle 1.5.2008 lukien. Veronsaajien valitusoikeutta täydensi kunnalliseen itsehallintoon ja kunnalliseen verotusoikeuteen tukeutuva kunnallinen valitusoikeus. Kuntien osalta valitusoikeus on sillä kunnalla, jolla olisi oikeus valittaa siitä verotuksesta, jota ennakkoratkaisu koskee.

**Taulukko 15.** Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemät valitukset, jotka koskivat keskusverolautakunnan päätöksiä verovuosina 2005-2009

A = käsitellyt valitukset	B = hylätyt	C = KVL:n päätöstä muutettu
D = jätetty tutkimatta	E = rauennut	F = keskim. käsittelyaika/kk

	A	B	C	D	E	F
2009	20	17	1	1	1	9,9
2008	16	12	4	0	0	8,4
2007	23	17	3	3	0	10,3
2006	12	9	2	1	0	7,6
2005	26	21	4	0	1	6,9

Lähde: Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikertomukset 2005-2009

Korkeimman hallinto-oikeuden keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista tehtyjen valitusten käsittelyaika on ollut hieman lyhyempi kuin korkeimman hallinto-oikeuden vastaavana aikana käsittelemien verovalitusten käsittelyaika. Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemien verovalitusten keskimääräinen käsittelyaika on vaihdellut vuosina 2005-2009 10,3 kuukaudesta 13,6 kuukauteen. Käsittelyaikojen erosta huolimatta on todettava, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja koskevien valitusten käsittelyaika on kuitenkin niin pitkä, että uuden lainsäädännön soveltamistilanteiden yleistä ohjausta ajatellen käsittely on usein liian pitkä. Yksittäisen ennakkoratkaisun hakijan kannalta käsittelyajan olisi oltava niin nopea, että hakija ehtii kohtuudella ryhtyä suunnittelemiinsa toimenpiteisiin päätöksen saatuaan.

Keskusverolautakunnan päätösten merkitystä verotuskäytännön ohjauksessa lisää se, että korkein hallinto-oikeus on suhteellisen harvoin muuttanut keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja. Vaikka asia ei mitä todennäköisimmin ole tavallisten verovelvollisten tiedossa, niin verotuksen ammattilaisten joukossa asia tiedetään yleisesti. Asialla voi olla merkitystä myös muutoksenhakuhalukkuuteen. Tietoisuus alhaisesta muutosprosentista ei ole omiaan houkuttelemaan muutoksenhaakuun vaikka samanaikaisesti on muistettava, että jokainen tapaus on yksilöllinen ja päätösten sisältö vaihtelee tapauksittain.

Ennakkoratkaisuun haetaan Verohallinnosta annetun lain (11.6.2010/503) 16 §:n perusteella muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Ennakkoratkaisusta on oikeus valittaa:

- 1) hakijalla;
- 2) Veronsaajien oikeudenvaltvontayksiköllä;
- 3) sillä kunnalla, jolla olisi oikeus valittaa siitä verotuksesta, jota ennakkoratkaisu koskee.

Vuoden 2008 toukokuun alusta voiman lukien Veronsaajien oikeudenvaltvontayksiköllä on muutoksenhakuoikeus kaikkien veronsaajien puolesta ilman, että Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikön on millään tavoin kuultava ennakkoratkaisussa mainitun kunnan mielipidettä muutoksenhakua koskevaan asiaan. Halutesaan kunta voi käyttää muutoksenhakuoikeuttaan. Kunnallinen muutoksenhakuoikeus on erilainen eri verovelvollisryhmissä. Luonnollisen henkilön kotikunnalla on valitusoikeus KVL:n ennakkoratkaisuista. Jos puolisoilla on eri kotikunta, molempien puolisoitten kotikunnalla on oikeus kunnan puolesta hakea muutosta puolisoitten verotukseen. Yhteisön tai yhteisetuuden verotukseen on VML 62.3 §:n mukaan oikeus hakea muutosta sillä kunnalla, jossa yhteisön tai yhteisetuuden kotikunta on. Näin ollen yhteisön kotikunnalla on valitusoikeus KVL: ennakkoratkaisuista.

Kuntien ja valtion erilainen valitusoikeuden käyttö saattaa aiheuttaa ongelmia verotuksen toimittamisen yhteydessä silloin, jos KVL:n ennakkoratkaisu muuttuu KHO:ssa kunnan tekemän valituksen johdosta veronsaajamyönteisemmäksi. Verotusta toimitettaessa on asetettava kysymys, sovelletaanko verovelvollisen niin vaatiessa KHO:n päätöstä kaikkiin veronsaajiin tai sovelletaanko valtioon KVL:n päätöstä ja kuntiin KHO:n päätöstä? Veronsaajien yhdenmukainen kohtelu puoltaisi sitä, että verotus tulisi toimittaa samalla tavoin kaikkien veronsaajien hyväksi, jos valituksenalainen tulo tai vähennys koskee kaikkia veronsaajia. Prosessioikeudellisten oppien mukaan ratkaisu saa lainvoiman toiseen asianosaiseen nähden, jos vain yksi asianosainen hakee muutosta vastapuoleen tyytyessä annettuun ratkaisuun. Tämä merkitsee sitä, että ratkaisu saa vain osittaisen lainvoiman<sup>632</sup>.

---

<sup>632</sup> Lappalainen 2001:408, tilannetta kutsutaan yksipuoliseksi eli relatiiviseksi lainvoimaksi, mikä ei synnytä relatiivista oikeusvoimavaikutusta.

Kunnan hakiessa yksin muutosta luonnollista henkilöä koskevaan ennakkoratkaisuun, niin lainvoimaisella korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä vahvistettu veronsaajamyönteinen kanta koituu muutoksenhakijakunnan<sup>633</sup> eduksi, jos verovelvollinen vaatii ennakkoratkaisun noudattamista ja toteuttaa sen mukaisen oikeustoimen. Eri kotikuntaisten puolisoiden osalta etua voi koitua myös toisen puolison verotuskunnalle.

Yhteisöjen osalta kunnallinen valitusoikeus on kotikunnalla. Tämä merkitsee sitä, että yhteisön muut toimipaikkakunnat eivät saa hakea muutosta keskusverolautakunnan päätökseen. Kunnalliseen itsehallintoon kuuluvaa muutoksenhakua verotukseen on tältä osin rajoitettu. Toisaalta yhteisön kotikunnan<sup>634</sup> muutoksenhausta mahdollisesti koitua hyötykin koituu myös muiden toimintapaikkakuntien hyödyksi, jos ennakkoratkaisu tulee noudatettavaksi.

Oikeusvoimaopin periaatteiden mukaisesti voidaan katsoa, että korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä saatavan verohyödyn olisi koiduttava yksinomaan valittajan hyväksi. Kotikunnan tekemän yhteisöä koskevan valituksen osalta mahdollisesti kertyvän verohyödyn saaja on kotikunta ja muut mahdolliset yhteisön toimipaikkakunnat. Tätä kantaa voidaan perustella myös sillä, että kunnallisen valitusoikeuden tarkoituksena on turvata nimenomaisesti kuntien itsenäistä oikeutta. Jos kunta voisi hoitaa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tavoin kaikkien veronsaajien edunvalvontaa, niin kunnallisen valitusoikeuden tarkoituksena olisi tehdä samaa edunvalvontatyötä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kanssa. Tästä tuskin on kyse, sillä normitasolla valtio ei ole siirtänyt edunvalvontaansa kunnille, kun taas kaikkien veronsaajien edunvalvontatehtävää varten on perustettu nimenomaisesti Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö, mistä säädetään erikseen Verohallintolaissa.

Yhteisöveron rakenne ja elinkeinotulon laskentatapa heittää oman haasteensa valittajan etua suosivalle ajatustavalle. Elinkeinotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön veroprosentti sisältää kaikkien veronsaajien jako-osuudet yhteisöverosta. Eräs

---

<sup>633</sup> Myrsky 1991a:358 on todennut, että oikeusvoiman negatiivinen vaikutus tarkoittaa sitä, ettei samaa lainvoimaisesti ratkaistu asiaa voi enää saattaa uuden päätöksenteon kohteeksi.

<sup>634</sup> Teoreettisesti tarkastellen on myös mahdollista, että verontilityslain (10.7.1998/532) 13 §:n mukaisessa yhtiöveron jaossa kotikunta ei saa mitään ja koko saatu hyöty koituu muille toimintapaikkakunnille. Käytännössä yhteisön vero lisätään joko kotipaikan tai sen ohella muiden toimintapaikkakuntien laskentaeriin yhteisön toimintapaikkakunnilla työskentelevien työntekijöiden mukaisessa suhteessa.

tulkintavaihtoehto on se, että elinkeinotoiminnan tuloksen lisäys johtaa veron määrän lisääntymiseen kulloinkin voimassa olevan veroprosentin mukaisesti. Näin ajatellen yhteisön kotipaikkakunnan menestyksekkäs muutoksenhaku koituisi muidenkin veronsaajien eduksi.

Kuntien yhteisöverotukseen kohdistuvassa muutoksenhaussa pätevät samat yleiset periaatteet, jotka koskevat päätösten lainvoimaa ja oikeusvoimaa<sup>635</sup>. Jos veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ei hae muutosta keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuun ja yhteisön kotikunta hakee menestyksellisesti muutosta ennakkoratkaisuun, niin se merkitsee sitä, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu on saanut valtion osalta lainvoiman ja verotettavan tulon lisäys tuleen yhteisön toimintapaikkakuntien eduksi<sup>636</sup>. Tämä kanta merkitsee sitä, että valtion ja kuntien verotettava tulo on eri suuri. Siltä osin kun yhteisön kunnallisverotuksessa verotettava tulo ylittää valituksen johdosta valtionverotuksessa verotettavan tulon määrän, erotus verotetaan veroprosentilla, jonka määrä on yhteisöveroprosentti – verontilityslain 12 §:ssä säädetty valtion jako-osuus yhteisöverosta. Käytännössä tällaisia verotustilanteita ei tule juurikaan vastaan, koska kuntien palveluksessa ei ole enää päätoimisia veroasiamiehiä, jotka huolehtisivat valitustoiminnasta.

Suomessa eikä myöskään Ruotsissa ole mahdollista tehdä ns. ohivalitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Ohivalituksessa sivuutetaan muut muutoksenhakuasteet ja valitus saatetaan heti korkeimman oikeusasteen tutkittavaksi. Tällöinkin edellytyksenä on se, että tuomioistuin ottaa asian tutkittavakseen. Ohivalitusmahdollisuudesta on Suomessa keskusteltu korkeimman hallinto-oikeuden toiminnan kehittämisen yhteydessä. Konkreettisiin uudistuksiin ei ole kuitenkaan ryhdytty, osaksi sen vuoksi, että verovelvollinen voi saada ennakkoratkaisun keskusvero-

---

<sup>635</sup> Mäenpää 2007:583 toteaa, että hallintolainkäyttöpäätöksen oikeusvoima kohdistuu hallintoprosessiin osapuoliin (oikeusvoiman subjektiivinen ulottuvuus). Oikeusvoima koskee siten sekä hallintoprosessin asianosaisia, että prosessin kohteena olevan päätöksen tehnyttä viranomaisista. Myös sellaiset valittajat, jotka eivät ole tehneet valitusta asianosaisena (kunnan jäsen, viranomainen), kuuluvat oikeusvoimavaikutuksen piiriin. Hepola 2005:342 on havainnut, että verotuksen luonteesta johtuen oikeusvoimavaikutuksella ei ole yhtä suurta merkitystä kuin siviili- ja rikosprosessioikeudessa. Vero-oikeudessa sovellettavaan oikeusvoimaoppiin vaikuttaa ennen kaikkea se, että verolainsäädäntö mahdollistaa toimitetun verotuksen muuttamisen suhteellisen laajasti.

<sup>636</sup> Mäenpään 2007:579 mukaan lainkäyttöpäätöksen sitovuus eli positiivinen oikeusvoima merkitsee, että päätös on otettava sitovana huomioon tulevassa päätöksenteossa sekä hallintoviranomaisissa että hallintolainkäytöselimissä. Päätöksen sitovuus ei siis rajoitu ainoastaan tulevaan hallintoprosessiin, vaan se ulottuu myös samaa asiaa koskevaan hallinnolliseen päätöksentekoon vastaisuudessa.

lautakunnalta ja siitä voi valittaa edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tällä tavoin verovelvollinen voi saada asiansa normaalia nopeammassa järjestyksessä korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi<sup>637</sup>.

Suomalaisessa ennakkokannanottojärjestelmässä on verovelvollisella mahdollista saada asiansa korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi keskusverolautakunnan kautta suhteellisen nopeasti. Edellytyksenä on kuitenkin se, että asia on luonteeltaan prejudikatiivinen tai että sen ratkaisulla on verovelvolliselle suuri merkitys. Tätä vaatimusta eivät täytä läheskään kaikki verotusongelmat. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ja Verohallinnon ennakkotiedot laajentavat suomalaista ennakkokannanottojärjestelmää siinä määrin, että ohivalitusjärjestelmän tarpeellisuus voi olla kyseenalainen.

Ruotsissa Riksskatteverketin ennakkotiedon saamista on pidetty nopeimpana tapana saada uusi ennakkotieto uuden lain soveltamisesta. Ennakkotiedon yleinen merkitys riippuu siitä, onko ennakkotiedosta annettu ylimmän tuomioistuimen (Regeringsrätt) ratkaisu vai ei. Jos ennakkotiedosta ei ole tällaista päätöstä, niin ennakkotieto ei velvoita Verohallintoa muissa vastaavanlaisissa tapauksissa<sup>638</sup>. Tältä osin menettely muistuttaa suomalaista menettelyä. Pyrkimys ratkaisujen yhdenmukaisuuteen voi kuitenkin aikaansaada sen, että molemmissa maissa pyritään noudattamaan annettuja ennakkoratkaisuja, vaikka nämä eivät olisi yleisellä tasolla muodollisesti sitovia.

Pohdittaessa keskusverolautakunnan merkitystä käytännön verotustyön ohjauksessa, niin ensisijaisesti on korostettava sitä, että keskusverolautakunta on jo pitkään tarjonnut verosuunnittelijoille mahdollisuuden saada ennakkoon sitova kannanotto ilman, että hän joutuu ryhtymään kaavailtuun hankkeeseen saamatta tietoa lopullisesta verotusratkaisusta. Tämä on ollut merkittävä hallintokoneiston tuottama palvelu verovelvollisille. Yleisellä tasolla keskusverolautakunnan merkitys on perustunut pitkälti siihen, että keskusverolautakunta on julkaissut päätöksiään ja julkaisemattomat päätökset ovat olleet suhteellisen hyvin verotusalan ammattilaisten tiedossa niin Verohallinnossa kuin Verohallinnon ulkopuolellakin.

Keskusverolautakunnan päätöksiin viitataan erilaisissa teksteissä hyvin usein. Niiden status suhteessa KHO:n ja hallinto-oikeuksien päätöksiin on ollut epäsel-

---

<sup>637</sup> Verotuksen oikeussuojatoimikunta 1992:94-96

<sup>638</sup> Lodin 1987:18

vä. Yritin liseniaattityössäni selvittää, mikä on käytännön verotustyötä johtaneiden verojohtajien käsitys KVL:n päätösten statuksesta suhteessa KHO:n päätöksiin. Liseniaattityöni<sup>639</sup> kysymyksessä 52. kysyttiin vastaajien kantaa seuraavaan väittämään:

**Taulukko 16.** ”KVL:n ennakkoratkaisut ovat nykyisin KHO:n päätöksiin verrattavia prejudikaatteja”<sup>640</sup>.

A	B	C	D
2	5	3	1

Vastaajista 70 % asettui tukemaan ajatusta, että KVL:n ennakkoratkaisut ovat KHO:n päätöksiin verrattavia prejudikaatteja. Tulos on monessa mielessä mielenkiintoinen. Koska KVL ei ole tuomioistuin, niin tulos osoittaa, että muukin viranomaislainen kuin tuomioistuin voi antaa verotustoimintaa ohjaavia prejudikaatin tasoisia ratkaisuja. Ruotsista saatujen kokemusten mukaan Verohallinnon julkaisemilla ennakkotiedoilla (förhandsbesked) on prejudikaatiivista merkitystä. Tähän on vaikuttanut osin se, että julkaistujen päätösten määrä on ollut suhteellisen vähäinen<sup>641</sup>.

Tulos osoittaa, että käytännön verotustyössä KVL:n ratkaisujen painoarvo on merkittävä. Eräs selitys KVL:n päätösten arvostukselle voi olla yksinkertaisesti se, että päätöksissä esiintyvät verotusongelmat ovat usein luonteeltaan sellaisia, että niistä ei ole olemassa lainkaan oikeuskäytäntöä tai jos oikeuskäytäntöä esiintyy, niin käytettävissä oleva oikeuskäytäntö on selkiintymätöntä. KVL:n ratkaisu selkeyttää tilannetta ja sen etuihin kuuluu mm. se, että KVL:n ratkaisut on saatavissa nopeasti verrattaessa niitä tuomioistuimien ratkaisujen saamisen kestoajoihin. Julkaistujen päätösten vähäisen määrän saattaa vaikuttaa siihen, että KVL:n yleinen ohjausrooli tuloverotuksessa on kaventumassa. Vastausten perusteella ohjausroolia kuitenkin on olemassa, joskin 30 % vastaajista oli asiasta toista mieltä.

Keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisujen suhdetta ja ohjausstatusta pohdittaessa voidaan keskusverolautakunnan ennako-

---

<sup>639</sup> Iivonen 2004: 159

<sup>640</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>641</sup> Bergström 1990:145



ratkaisut jakaa kahteen ryhmään: Ennakkoratkaisuihin, joista on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja ennakkoratkaisuihin, joista ei ole valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Ne KVL:n ratkaisut, joista on valitettu KHO:een, muuttuvat KHO:n päätöksiksi ja näin ollen niiden status suhteessa KHO:een on alisteinen. Jos molemmissa on päädytty samaan lopputuloksen, niin tämä korottaa KVL:n päätöksen arvoa ja ohjausvoimaa. Yleistäen voidaan sanoa, että mitä useammin korkein hallinto-oikeus päätyy samalle kannalle keskusverolautakunnan kanssa, sitä korkeammaksi nousee KVL:n ratkaisujen status verotusalan toimijoiden silmissä.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisujen statusvertailussa ongelmallisimpia ovat sellaiset ennakkoratkaisut, joista ei ole valitettu. Lainvoiman saanut ennakkoratkaisu on asianosaisia sitova, jos verovelvollinen vaatii sen noudattamista. Tässä suhteessa ennakkoratkaisun status on selkeä. Jos ennakkoratkaisun aihepiiristä ei löydy KHO:n oikeuskäytäntöä, joutuu verotusongelmaansa tukea hakeva ratkaisija arvioimaan, mikä on ennakkoratkaisun status Verohallinnossa ja tämän jälkeen muutoksenhakuasteissa. Kuten edellä olevat lisensiaattityöstäni lainatut verojohtajien kannanotot osoittavat, niin ainakin verohallinnossa KVL:n ennakkoratkaisuja pidetään statukseltaan KHO:n päätöksiin verrattavina. Tämän perusteella verosuunnittelija voi hyvin pitkälti luottaa siihen, että KVL:n ennakkoratkaisussa omaksuttuja ratkaisulinjoja noudatetaan yleisemminkin verohallinnossa. Aina on kuitenkin otettava huomioon lainsäädännön ja oikeuskäytännön muuttumisriski eli on tarkkaan tutkittava, mitä KVL:n ennakkoratkaisun jälkeen on tapahtunut.

Hallinto-oikeus on velvollinen noudattamaan KVL:n ennakkoratkaisua siinä yksittäistapauksessa, jota ratkaisu koskee. Tilanne voi muuttua, jos järjestelyn on ryhdytty ennakkotietohakemuksessa mainittujen seikkojen vastaisesti tai, jos lainsäätö on muuttunut ennakkoratkaisun antamisen jälkeen siten, että sillä on vaikutusta tapaukseen. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisujen yleinen ohjausvaikutus hallinto-oikeuksien päätöksiin vaihtelee.

Keskusverolautakunnan (KVL) roolia pohdittaessa on muistettava se, että kysymyksessä ei ole menneisyyden kanssa operoiva toimielin (kuten tuomioistuimet) vaan tulevan toiminnan ohjaukseen erikoistunut viranomainen. KVL:n ennako-

ratkaisu tarjoaa verovelvollisille nopean mahdollisuuden sitovan ratkaisun saamista jo ennen kuin toimenpiteeseen ryhdytään. Keskusverolautakunta korvaa osin meiltä puuttuvan ohivalitusjärjestelmän<sup>642</sup>.

Olisi kuitenkin syytä vakavasti pohtia sitä, olisiko olemassa riittävän painavia perusteita sille, että Suomessa uudistettaisiin lainsäädäntöä siten, että ohivalitusjärjestelmä suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen toteutettaisiin. Yksittäistapaukseen kohdistuvan verosuunnittelun kannalta verotuksen toimittamisen jälkeisellä ohivalituksella ei ole suurtakaan merkitystä, mutta oikeuskäytännön saannin kannalta verotuksen toimittamisen jälkeen avautuvalla mahdollisuudella anoa heti valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta, olisi suuri merkitys. Jos ohivalitusjärjestelmään joskus siirrytään, olisi lakiuudistuksessa aiheellista turvata molemmille asianosaisille mahdollisuus hakea valituslupaa KHO:lta ohivalitukselle. Näin olisi perusteltua menetellä yksin sen vuoksi, että tämä tarjoaisi VOVA:lle mahdollisuuden hakea nopeasti oikeuskäytäntöä uuden tyyppisestä asiasta. Saatu ratkaisu puolestaan auttaisi hallinto-oikeuksia ja Verohallintoa linjaamaan ratkaisunsa KHO:n kannan mukaisiksi.

### 5.6.2 *Verohallinnon ennakkotiedot*

Tuloverotuksessa on voimassa olevan oikeustilan selvittäminen eräiden kysymysten osalta vaikeata. Tämä johtuu osin lainkirjoitustavasta ja oikeuskäytännön luonteesta. Verovelvollisen kannalta tilanne muuttuu entistä hankalammaksi, jos pyrkimyksenä on suunnitella ja arvioida tulevaisuuden veroratkaisuja. Verotuksellisen epävarmuuden minimoimiseksi on perustettu keskusverolautakunta, jolta on ollut mahdollista saada maksusta ennakkoratkaisuja<sup>643</sup> siitä, kuinka verotus tullaan hakemuksessa mainituissa olosuhteissa toimittamaan. Keskusverolautakunta ei ole antanut ennakkoratkaisuja kaikkiin verotusongelmiin. Esimerkiksi arvostusongelmat ovat olleet sellainen verotuksellisesti merkittävä asiaryhmä, joihin ennakkoratkaisua ei yleensä ole saanut.

Verohallinnon kehittämistavoitteisiin on kuulunut palveluiden parantaminen siten, että oikean veron määrä kyettäisiin selvittämään mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Tätä toimintamallia toteutettiin 1990-luvulla mm. siirtämällä toiminta-

---

<sup>642</sup> Komiteamietintö 1992:94-96

<sup>643</sup> HE 46/96 käyttää nimitystä ”ennakollinen kannanotto”

valtuuksia ylhäältä alaspäin organisaatiossa. Keskusverolautakunnalla oli tuloverotuksen osalta yksinoikeus sitovien kannanottojen antamiseen. Osin hallintoajattelun uudistamispyrkimyksistä ja osin toiminnallisista tarpeista johtuen tuloverotuksen ennakkokannanottojärjestelmää kehitettiin siten, että verovirastoille ja konserniverotuskeskukselle annettiin oikeus antaa hakemuksesta ennakkotietoja. Hallituksen esityksessä<sup>644</sup> uudistuksen tavoitteiksi mainittiin mm. verotusratkaisujen ennakoitavuuden ja oikeusturvan parantaminen sekä ennakkollisten kannanottojen saantimahdollisuuksien lisääminen. Asioiden käsittely paikallistasolla katsoittiin myös edellytykseksi verotuksen arvostusongelmien ottamiseksi ennakkotietomenettelyn piiriin. Tämän seurauksena ennakkotietomenettely laajennettiin paikallistasolle. Tälle uudistuksen osalle olikin tarvetta, sillä keskusverolautakunta ei yleensä ottanut kantaa arvostuskysymyksiin.

Uudistus oli periaatteellisella tasolla tuloverotuksen osalta merkittävä, koska uudistuksen myötä Verohallinto ryhtyi antamaan anomuksesta kirjallisia ennakkokannanottoja myös tuloverotuksen osalta siitä, miten verotus tullaan toimittamaan anomuksessa mainituissa olosuhteissa. Ennakkotieto annetaan normaalisti päätöksen antohetkellä noudatettavan tulkinnan mukaisesti<sup>645</sup>. Paikallisten hallinto-oikeuksien erilainen ratkaisukäytäntö saattaa vaikuttaa erilaistavasti Verohallinnon eri yksiköiden antamiin ennakkotietoihin sellaisten verotusongelmien osalta, joista ei ole saatavissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä.

Ennakkoperinnän, arvonlisäverotuksen ja perintö- ja lahjaverotuksen osalta ennakkotietojärjestelmään verrattava Verohallinnon ennakkokannanotto on ollut mahdollista aikaisemmin. Verohallinnon antamia ennakkokannanottoja nimitetään muilla verotuksen aloilla ennakkoratkaisuiksi. Uudistus lisäsi merkittävästi Verohallinnon mahdollisuuksia kontrolloida verotuskäytännön sisältöä, ilman että verotusorganisaation ulkopuoliset tahot pääsivät vaikuttamaan päätöksiin. Vuosien kuluessa on myös ilmennyt, että keskusverolautakunnan tekemien ennakkoratkaisujen määrä on huomattavasti pienentynyt sen jälkeen, kun verovirastot ovat ryhtyneet antamaan ennakkotietoja. Tämä on omiaan osoittamaan, että uudistus on merkittävästi lisännyt Verohallinnon ohjausroolia verotuskäytännön syntyprosessissa ja tätä kautta Verohallinnon merkitys tuloverotusta ohjaavassa norminannossa on lisääntynyt. Uudistus on myös lisännyt ennakkokannanottojen määrää,

---

<sup>644</sup> HE 46/96:6-7

<sup>645</sup> Ranta-aho 2007:154

sillä verovirastojen antamien ennakkotietojen ja keskusverolautakunnan antamien ennakkoratkaisujen yhteismäärä on ylittänyt keskusverolautakunnan aikaisemmin yksinään antamien ennakkoratkaisujen määrän<sup>646</sup>.

Verotuksen ja Verohallinnon kehittämistoimenpiteiden usein julkilausuttuna tavoitteena on verotuksen yhdenmukaistaminen. Keskusverolautakunnan ennakkokannanottomonopolin murtaminen ja vastaavien tehtävien siirto Verohallinnon yksiköille on todennäköisesti sekä erilaistanut että yhdenmukaistanut tuloverotusta. Organisaatiopissa on yleisesti tunnettu tosiasia, että toimivallan desentralisatio erilaistaa ratkaisuja aina jossain määrin. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että verovirastojen itsenäisesti antamissa ennakkotiedoissa esiintyy suurella todennäköisyydellä enemmän sisällöllistä vaihtelua kuin jos keskusverolautakunta olisi antanut yksin vastaavan määrän ennakkoratkaisuja. Verohallinnon antamat ennakkotiedot ovat puolestaan mitä todennäköisemmin yhdenmukaistaneet ennakkotietoja, koska Verohallinnon yksiköissä on ollut käytössä ratkaisujen yhdenmukaisuutta valvovia kontrollijärjestelmiä. Ennen uudistuksen voimaantuloa esittämässään arvioinnissa Kari S Tikka<sup>647</sup> korosti sitä, että Verohallituksen tulisi valvoa ennakkotietojen laatua ja yhdenmukaisuutta. Hän katsoi, että ennakkotiedoista on tuskin aihetta rakentaa prejudikaattimerkitystä omaavaa rekisteriä. Vaikuttaa siltä, että Tikka näki ennakkotiedot luonteeltaan ja keskeiseltä merkitykseltään pikemminkin itsenäisiksi tapauksiksi in casu eikä prejudikatiivisia ohjauselementtejä sisältäviksi ratkaisuiksi. Verotuksen yhtenäisyyden kannalta on sinänsä perusteltua, että ennakkotietojen prejudikatiivista merkitystä ei korosteta liikaa eritotenkin kun aina on tarjolla vaara, että virastojen kannanotot eroavat toisistaan. Käytännön verotustyössä tehdyt ratkaisut leviävät yleiseen tietoisuuteen ilman virallista rekisteröintiäkin joskin virallinen status edistää tiedon leviämistä ja virastossa omaksuttujen ratkaisuperiaatteiden noudattamista.

Verovelvollisten suuntaan uudistus näkyy yhdenmukaisuutta lisäävänä toimenpiteenä. Arvio perustuu pitkälti siihen, että verovelvollinen tai paikallinen verotusalan palveluita tarjoava elinkeinonharjoittaja tekee havaintoja pääosin lähialueilta ja virastorajat ylittävä tarkastelu on harvinaista. Ilman tutkimuksellista näyttöä on mahdotonta sanoa sitä, onko uudistus lisännyt tai vähentänyt ennakkokannanottojen yhdenmukaisuutta.

---

<sup>646</sup> Vuoden 1996 loppuun saakka keskusverolautakunta antoi ennakkotieto nimisiä ratkaisuja.

<sup>647</sup> Tikka 1996:464-465

Vuodesta 1997 alkaen verovirastot ovat voineet antaa verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta tuloveroa ja varallisuusveroa koskevan ennakkotiedon siitä, millä tavalla verovirasto tulee hakemuksessa tarkoitettussa asiassa verotusta toimittaessa menettelemään. Vaikka verovelvollinen ei vaadikaan hänelle epäedullisen päätöksen noudattamista, käytännössä verotus toimitetaan kuitenkin yleensä ennakkotiedossa mainitulla tavalla, jos verovelvollinen toteuttaa hakemuksessaan tarkoitettun oikeustoimen<sup>648</sup>. Ennakkotiedon antoi aluksi verotuksen toimittava verovirasto ja nykyisin Verohallinto. Ennakkotieto annetaan määräajaksi. Se annetaan kuitenkin enintään verovuodelle, joka päättyy viimeistään ennakkotiedon antamista seuraavan kalenterivuoden aikana. Hakemus on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa veroilmoitus on määrätty annettavaksi.

Verotusmenettelylain 85 §:ään sisältyy kieltonormi, jonka mukaan Verohallinto ei saa antaa ennakkotietoa, jos sitä koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa tai jos keskusverolautakunta on ratkaissut asian. Tällä tavoin on haluttu välttää päällekkäisratkaisut. Muutoin olisi mahdollista, että verosuunnittelukysymyksessä sitovaa ennakkokannanottoa tarvitseva verovelvollinen, ollessaan tyytymätön joko Verohallinnon tai keskusverolautakunnan ratkaisuun, tarjoaisi samaa asiaa toisen viranomaisen ratkaistavaksi saadakseen itselleen mieluisemman ratkaisun. Erilaisten kannanottojen myötä kansalaisten luottamus ennakkokannanottojärjestelmään hupenisi nopeasti ja järjestelmälle asetetut tavoitteet jäisivät saavuttamatta.

Syntyy teoreettisesti mielenkiintoinen tilanne, jos joku verovelvollinen onnistuu saamaan samasta asiasta sekä keskusverolautakunnasta että Verohallinnolta eri suuntaiset lainvoimaiset päätökset. Kumpaa olisi noudatettava? Organisaatio- ja oikeuslähdeopillisesti asiaa tarkasteltaessa syntyy helposti ajatus, että keskusverolautakunta Verohallintoon nähden korkeammalla tasolla ja tämän vuoksi on noudatettava ensisijaisesti keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua. Asia ei kuitenkaan ole näin yksiselitteinen, sillä on muistettava, että sekä keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu että Verohallinnon ennakkotieto varaavat verovelvolliselle mahdollisuuden esittää vaatimuksen, että ennakkoratkaisua tai -tietoa on sitovana noudatettava verotuksessa. Tältä pohjalta asiaa pohdittaessa tullaan siihen lopputulokseen, että verovelvollinen on se taho, joka viime kädessä päättää

---

<sup>648</sup> Ranta-aho 2007:154

kumpaa ennakkokannanottoa lopulta noudatetaan verotuksessa sitovana. Tämän lisäksi on syytä mainita, että verovelvollisen suosimisen periaate ja luottamuksen suoja-ajattelu viittaa selkeästi siihen suuntaan, että olisi noudatettava verovelvolliselle edullisempaa tai tämän valitsemaa päätöstä.

Vaikka ennakkotiedolla on sitovaa vaikutusta ainoastaan sitä hakeneeseen verovelvolliseen, niin viranomaisen antamalla ennakkotiedolla voi olla merkitystä yleisemminkin. Viranomaisen pyrkii yleensä soveltamaan asiassa ottamaansa kantaa myös muihin samanlaisiin tapauksiin ja Verohallinnon antamat ennakkotiedot vaikuttavat todennäköisesti muihinkin samankaltaisiin verotusratkaisuihin. Ennakkotietojen julkistaminen joko Verohallinnon intranetissä tai jollakin muulla tavoin lisää ennakkotietojen tunnettavuutta ja todennäköisesti se edistäisi tuloverotuksen yhdenmukaisuutta. Puronen<sup>649</sup> puolestaan uskoi ennen ennakkotietojärjestelmän käynnistymistä, että ainoastaan keskusverolautakunnan antamalla ennakkoratkaisuilla olisi Verohallinnon toimintaa ohjaavaa vaikutusta. Erääksi perusteluksi hän näkee sen, että keskusverolautakunnan päätösten julkaiseminen on suhteellisen yleistä ja verovirastojen ennakkotietoja ei yleensä julkaista. Ennakkotietojen verovelvollisiin kohdistuva ohjausvaikutus jää vähäiseksi, ellei Verohallinnon ennakkotietopäätöksistä ryhdytä tiedottamaan niin, että ulkopuolisetkin voivat saada tiedon ennakkotiedoissa omaksutuista ratkaisuperiaatteista.

Verohallinnon antamasta ennakkotiedosta<sup>650</sup> ei voi verotusmenettelylain 85 §:n mukaan valittaa. Tältä osin menettely poikkeaa muista Verohallinnon ennakkokannanotoista (ennakkoratkaisut). Hallituksen esityksestä<sup>651</sup> todetaan, että valittuun toimintalinjaan on päädytty mm. sen vuoksi, että ennen kuin ennakkotieto annetaan hakijalle tiedoksi, veroviraston on hankittava veroasiamieheltä (nykyisin VOVA:lta) ilmoituksen siitä, käyttääkö hän oikeuttaan hakea muutosta verotukseen, joka on toimitettu ennakkotiedossa tarkoitettulla tavalla. Tällä tavoin esitetään keskitetysti veronsaajalle kaikki ennakkotiedot ja Veronsaajien oikeudenvallonta ei jää tämän ansiosta satunnaisen valitustoiminnan varaan. Hallituksen esityksestä poiketen on syytä korostaa sitä, että tiedoksisaanti ja muutoksenhaku

---

<sup>649</sup> Puronen 1996:354-356

<sup>650</sup> Puronen 2010:55 toteaa, että käytännössä ennakkotiedon antaa (valmistelee) yleensä se veroviraston verotoimisto, jonka alueella varsinainen verotuskin tullaan toimittamaan. Tähän asti ennakkotiedon antajana on ollut verovelvollisen kotipaikan verotoimisto

<sup>651</sup> HE 46/96:13-14

ovat eri asioita. Tiedoksisaannin voi järjestää tehokkaasti, vaikka veroviraston ennakkotietoihin olisikin olemassa muutoksenhakuoikeus.

Verotusmenettelylain 85 §:n muuttamista koskeneessa hallituksen esityksessä<sup>652</sup> todettiin, että veroasiamiehen (nytemmin Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, josta käytetään lyhennystä VOVA) ilmoituksen tulisi sitoa kaikkia veronsaajia. Kannanotolle on perusteita siinä mielessä, että tällä tavoin olisi mahdollista helpottaa eri veronsaajien kuulemismenettelyä. Asian ongelmallisuus piilee siinä, että verotusmenettelylain 61-62 §:ssä taataan veronsaajille itsenäinen muutoksenhakuoikeus, joka ei ole riippuvainen VOVA:n tai minkään muunkaan ulkopuolisen tahon kannanotoista. Voimassa oleva verotusmenettelylain 85 §:n sanamuoto ei tue lakiesityksen perusteluissa esitettyä kantaa VOVA:n kannanoton yleissitovuudesta kaikkiin veronsaajiin nähden. Kokemusperäisen tiedon mukaan ennen VOVA:n perustamista ainakin eräissä verovirastoissa kuultiin myös sellaisia kuntien määräämiä veroasiamiehiä, jotka eivät olleet valtion tai kunnan palkkaamia päätoimisia veroasiamiehiä. Nykyisin kuulemisia ei tiettävästi tapahdu. Verotusmenettelylain 62 §:ssä säädetty muutoksenhakuoikeus kuitenkin säilyy, vaikka kuulumista ei suoritettaisikaan. Käytännön tasolla kuntien tai muiden veronsaajien itsenäistä muutoksenhakua ei tiettävästi ole viime vuosina tapahtunut, joten kysymyksen asettelu on tältä osin akateeminen. Toisaalta kunnallisverotuksen lainsäädäntö voi muuttua ja tällöin voi ilmetä tarvetta aktiivisempaan muutoksenhakuun.

Ennakkotietojärjestelmän perusajatuksena on se, että verotusongelmaan ratkaisua hakeva verovelvollinen saa mahdollisimman nopeasti lainvoimaisen ennakkotietopäätöksen verotusongelmaansa. Lyhyesti sanottuna on tarkoitus helpottaa verovelvollisten ratkaisuntekoa verosuunnitteluongelmissa. Veroasiassa ovat aina verovelvollisen lisäksi asianosaisina veronsaajat. Heilläkin on intressi asiassa. Veronsaajilla ei valitettavasti ole mahdollisuutta tehdä ennakkotietopyyntöjä Verohallinnolle. Tällainen mahdollisuus yhdenvertaistaisi veronsaajien asemaa suhteessa verovelvollisiin. Tämän lisäksi menettelytapa parantaisi VOVA:n mahdollisuuksia vaikuttaa sitovalla tavalla verovirastojen verotuslinjaratkaisuihin jo verotuksen toimittamisvaiheessa.

---

<sup>652</sup> HE 46/96

Koko ennakkotietouudistuksen ja –järjestelmän toimivuus on riippuvainen siitä, kuinka veroasiamiehet käyttävät muutoksenhakuvarauksoikeuttaan. Hallituksen esityksestä saa sen vaikutelman, että tavoitteena olisi se, että valitusvaraukia jätettäisiin mahdollisimman vähän. Veroasiamiesten keskuudessa asia on tiedostettu alusta lähtien ja ennakkotietoihin on jätetty valitusvarauksia hyvin säästeliäästi<sup>653</sup>. Saatujen kokemusten mukaan asiameiesten valitusvarausten määrä on jäänyt vähäiseksi. Verovirastot antoivat vuoden 1997 aikana 562 ennakkotietopäätöstä, joihin veroasiamiehet jättivät 28 valitusvarauksia. Määrä vastaa hieman alle viittä prosenttia tapausjoukosta<sup>654</sup>. Konserniverokeskuksessa eivät veroasiamiehet olleet jättäneet lainkaan valitusvarauksia vuosina 1997 ja 1998 annettuihin tuloverotuksen ennakkotietoihin<sup>655</sup>. Vuonna 1999 konserniverokeskuksen tuloverotusta annettiin ennakkotietoihin veroasiamiehet jättivät kolme valitusvarauksia. Vuonna 2000 konserniverotuskeskus antoi tuloverotuksesta 65 ennakkotietoa, joihin veroasiamiehet jättivät 6 valitusvarauksia. Valitusvarausten lisääntyminen kuvastaa osaltaan sitä, että ennakkotietomenettelyssä käsiteltävät kysymykset ovat yhä vaikeampia ja tulkinnallisimpia<sup>656</sup>.

**Taulukko 17.** Verovirastojen ennakkotiedot ja jätetyt valitusvaraukset 2005-2008

	Käsitellyt ennakkotiedot	Jätetyt valitusvaraukset
2005	999	24
2006	1.220	24
2007	1.292	30
2008	1.156	36

Lähde: Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön toimintakertomus 2008/  
19.4.2009

Taulukosta 17 ilmenevien lukujen perusteella voidaan otaksua, että veronsaajien edustajien keskuudessa on mielletty ennakkotietojärjestelmä siten, että ennakkotietojärjestelmän toimivuus ja verovelvollisen oikeusvarmuusintressin kannalta on

<sup>653</sup> Tikka 1995:464-466 ; HE 46/96:14-15

<sup>654</sup> Pekkanen 1998:147

<sup>655</sup> Venesjärvi 1999:49

<sup>656</sup> Venesjärvi 2001:83



tärkeää, että muutoksenhakuvarauaman käyttäminen ei muodostu yleisemmäksi kuin veronsaajien edun asianmukainen valvonta edellyttää.

Verotusratkaisujen tulkinnanvaraisuus riippuu ennen kaikkea käsiteltävistä asioista ja tämän vuoksi myös Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusvaraumien määrä on riippuvainen ennakkotietohakemusten laadusta. Mitä enemmän hakemukset sisältävät avoimia ratkaisutilanteita tai oikeustilaltaan epävarmoja asioita, niin sitä todennäköisempää on, että valitusvaraumien määrää lisääntyy samassa suhteessa. Jos lähdetään liikkeelle siitä lähtökohdasta, että joko tosiasiapohjaltaan tai oikeustilaltaan epäselvä asia hallinnossa yleensä ratkaistaan verovelvollisen eduksi, niin onko myös ajateltava, että VOVA:n olisi toimittava samalla tavoin. Hallituksen esitys<sup>657</sup> antaa viitteitä tämän tyyppiseen ajatuskulun mahdollisuuteen. Jos kuitenkin otamme huomioon sen, että ennakkoratkaisuja haetaan tavanomaista vaikeampiin ja epäselvempiin verotusasioihin, niin valitusvarauksien määrän on oltava riittävän matala. Ilman valitusvarauksia ei seuraa muutoksenhakua ja se on VOVA:n nykyinen pätehtävä.

VOVA:n veroyliasiainmies Timo Räbinä on esittänyt näkemyksen, jonka mukaan ennakkotietojärjestelmää tulisi kehittää siten, että myös veronsaajilla olisi mahdollista saattaa verotuskysymyksiä ennakkotietoina verovirastojen käsiteltäväksi. Tämän jälkeen olisi oltava mahdollisuus valittaa heti ennakkotiedosta hallinto-oikeuteen<sup>658</sup>. Myöskin Oli Ryyänen on pitänyt ongelmallisena sitä, että tuloverotuksen ennakkotiedoista ei saa valittaa hallinto-oikeuteen. Suotavaa olisi, että ennakkotiedot olisivat valituskelpoisia verovirastojen antamien ennakkoratkaisujen tavoin<sup>659</sup>. Ennakkotietojen valituskelpoisuus parantaisi verotusratkaisujen ennakkoitavuutta eritotenkin sellaisissa tapauksissa, joissa veronsaajat ovat jättäneet valitusvarauksen. Valitusoikeuden olemassa ollessa näistä tapauksista valitettaisiin suoraan hallinto-oikeuteen ja tällä tavoin olisi mahdollista saada lainvoimainen ratkaisu ennen kuin kaavailtuihin toimenpiteisiin ryhdyttäisiin. Tämä tietysti edellyttäisi sitä, että valitukset käsiteltäisiin kiireellisinä. Kiireellisyydestä huolimatta uusi järjestely merkitsisi sitä, että seuraavaa verovuotta koskevat ennakkotiedot on haettava alkuvuodesta, jotta asia ehdittäisiin mahdollisessa valitustilanteessa käsitellä ennen veroilmoituksen jättämistä tai tilinpäätöksen vahvistamista.

---

<sup>657</sup> HE 46/96:15

<sup>658</sup> Gedik 2009:25-26

<sup>659</sup> Ryyänen 2004:434

Ennakkotiedoista ei saa hakea muutosta, mutta ennakkotietojen mukaan toimitetuista verotuksista saa hakea muutosta säännönmukaisen verotuksen valmistuttua. Jos verovelvollinen ei ole tyytyväinen saamaansa ennakkotietoon, niin hän voi toteuttaa ennakkotietohakemuksessa luonnostelemansa oikeustoimet ja, jos verotus toimitetaan edelleen hänelle kielteisen ennakkotiedon mukaan, verovelvollinen voi verotuksen valmistumisen jälkeen hakea muutosta toimitettuun verotukseen. Tällä tavoin saadaan asiaan muutoksenhakuasteiden ratkaisut ja Verohallinnon ennakkotieto tulee tosiasiallisesti muutoksenhakuasteiden käsittelyyn.

Nykyinen ennakkotietojärjestelmä on vahvistanut Verohallinnon merkitystä verotusongelmien ratkaisijana ja verotuskäytäntöä synnyttävän norminannon antajana. Jokaisesta järjestelmästä voi kysyä, onko tämä ainut mahdollinen tapa hoitaa asioita vai onko tälle järjestelmälle olemassa vaihtoehtoja. Nykyiseen järjestelmään ovat melko varmasti tyytyväisiä ne ennakkotiedon hakijat, jotka saavat itselleen myönteisen ennakkotiedon ilman valitusvaraumaa. Tylysti järjestelmä kohtelee niitä ennakkotiedon hakijoita, jotka saavat joko itselleen kielteisen ennakkotiedon taikka saavat itselleen mieluisen ennakkotiedon valitusvaraumalla. Heidän kohdallaan järjestelmä jättää verovelvolliset vähintään noin vuodeksi epätietoisuuden valtaan.

Olisi syytä pohtia sitä, onko voimassa olevan ennakkotietojärjestelmän palvelukyky suhteessa verovelvollisiin ja veronsaajiin paras mahdollinen. Ennakkotieto on hakijalle lähes aina nopeampi väylä kuin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu, mutta valitusoikeuden puute muodostaa oman riskinsä, jota ei ole syytä vähätellä. Veronsaajien kannalta valitusoikeus on korvattu valitusvaraumalla ja tämä ongelmallinen asia siinä mielessä, että verovelvollinen ei tiedä, onko ennakkotieto oikea, koska siitä tullaan mahdollisesti valittamaan, ja kuinka asiassa mahdollisen valitusprosessin jälkeen tulee käymään. Kun ennakkotietojärjestelmän eräänä tavoitteena on ollut nopeuttaa ja laajentaa sitovien ennakkokannanottojen saantia, niin ennakkotietoja koskeva valituskielto jähmettää koko järjestelmän epäselvissä tapauksissa.

Ennakkotietoja koskevan valituskiellon ainoa funktio on se, että tällä tavoin estetään ohivalitusjärjestelmän synty. Ennakkotiedosta valittamalla asian saisi hallinto-oikeuden käsiteltäväksi nopeutetussa järjestyksessä ja hallinto-oikeuden päätökseen tyytymätön voisi anoa korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituslupaa. Verohallinnon palveluperiaatteen kannalta olisi oivallinen tilanne, että sekä verovelvollinen että veronsaaja saisivat ennakkotiedon, josta voisi joko tehdä oikeisuvaatimuksen oikeuslautakunnalle taikka valittaa ennakkotiedosta suoraan hallinto-oikeudelle ja saada prosessin lopputuloksena lainvoimaisen päätöksen.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista ja Verohallinnon ennakkotiedoista on epätietoiselle verovelvolliselle kiistatonta hyötyä. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun ja hyvän hallintotavan kannalta voidaan kyseenalaistaa edellä mainittujen ennakkokannanottojen maksullisuus<sup>660</sup>. Onko tämän kysymyksen periaatteellista ja ehkä perustuslaillista puolta pohdittu tarpeeksi<sup>661</sup>? Joka tapauksessa kansalaisten yhdenvertaisuuden kannalta on vähintäänkin ongelmallista, että oikeusvarmuuden voi ostaa<sup>662</sup>. Sanomattakin on selvää, että maksullisuus aikaansaa sen, että järjestelmä kohtelee verovelvollisia eri tavoin. Pienituloiselle ihmiselle Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista perimät maksut ja Verohallinnon ennakkotiedoista ja ennakkoratkaisuista perimät maksut ovat korkeita ja maksut ovat omiaan hillitsemään hakemusten määrää ja voivat muodostaa tosiasiallisen taloudellisen esteen ennakkollisen oikeussuojan hakemiselle. Toisaalta Verohallinnon perimät maksut ovat liiketoimintaa harjoittavien suurten yhtiöiden asianajo- ja konsulttipalkkioihin nähden niin vähäisiä eriä, että maksut tuskin hillitsevät sanottavissa määrin suurten yhtiöiden ennakkotietojen ja -ratkaisujen hakua.

Maksulliset ennakkokannanotot kytkeytyvä keskusteluun oikeuden saatavuudessa (Access to Justice) Kysymys on siitä, minkälaisia mahdollisuuksia yksittäisellä kansalaisella tai väestöryhmällä on tosiasiasa suojata oikeuksiaan ja mitkä seikat muodostavat esteitä tai rajoituksia oikeuksien toteuttamiselle<sup>663</sup>. Vähävaraiselle henkilölle Verohallinnon ennakkotietoihin ja -ratkaisuihin kohdistuvat maksut voivat olla esteenä henkilökohtaisten oikeuksiensa tehokkaalle valvomiselle ja ennakkollisen oikeussuojan saamiselle.

Verohallinnon ennakkotiedoilla on ohjusvaikutusta verotuksen toimittamiseen haluttiinpa sitä tai ei. Verohallinnossa on olemassa erilaisia tiedon välitysjärjestelmiä, joiden kautta ennakkotiedot ja niissä toteutetut ratkaisulinjat leviävät Ve-

---

<sup>660</sup> Valtiovarainministeriön asetuksessa 1092/2009 määrätään Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta vuosina 2010-2012. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista, Verohallinnon ennakkotiedoista ja ennakkoratkaisuista perittävät maksut. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisusta perittävä maksu vaihtelee 700-3.000 euroon, Verohallinnon ennakkotiedosta perittävä maksu vaihtelee 300 eurosta 1.800 euroon ja Verohallinnon ennakkoratkaisuista perittävä maksu vaihtelee 100 eurosta 300 euroon. Jos Keskusverolautakunta tai Verohallinto päättää olla antamatta ennakkotietoa tai ennakkoratkaisua tai jos asia jää silleen tai hakemus peruutetaan, perittävä määrä on 80 euroa.

<sup>661</sup> Myrsky 2007:42

<sup>662</sup> Puronen 2004:62

<sup>663</sup> Lehtonen 2002:6

rohallinnon piirissä. Tällä tavoin syntyy tosiasiallista verotusnormistoa. Ennakkotietohakemusten laatijoina on usein vero- ja tilialan ammattilaisia. Tällä tavoin Verohallinnon omaksumat ratkaisulinjat välittyvät Verohallinnon ulkopuolelle. Hallinnon toiminnalta odotetaan johdonmukaisuutta ja tämän vuoksi voidaan otaksua, että Verohallinnon ulkopuoliset tahot pyrkivät noudattamaan ennakkotiedoissa omaksuttuja ratkaisulinjoja myös muiden asiakkaidensa veroasioissa. On vaikea arvioida, kuinka laajaa edellä kuvatunlainen norminmuodostus on.

### 5.6.3 *Verohallinnon virkamiesten suorittama henkilökohtainen ohjaus*

Kansalaiset ovat tottuneet menneiden vuosikymmenten aikana asioimaan vero-toimistoissa saamassa selvitystä verotusongelmiinsa. Vielä 1980-luvun loppupuolelle saakka Suomessa oli yli 200 verotoimistoa, joten asiointi oli helppoa omassa tutussa verotoimistossa. Pienissä toimistoissa verovelvollinen usein tunnettiin niin verotuksen kuin kenties muunkin toiminnan osalta, joten ongelmiin paneutuminen oli helpompaa kuin suurissa yksiköissä, joissa ei tunneta verovelvollisia ja heidän elämäolosuhteitaan yhtä hyvin kuin maalaiskunnissa ja pikkukaupungeissa.

Pienten toimistojen etuihin kuului myös se, että verojohtaja oli suhteellisen helposti tavoitettavissa ja yleistä olikin, että verovelvolliset hakeutuivat keskustelemaan verojohtajan kanssa verotusongelmistaan. Saattoipa olla, että verojohtajan kanssa hakeuduttiin keskustelemaan sellaisistakin asioista (veroprocentin laskenta, lomakkeiden täyttö...), joiden hoito olisi onnistunut kenties paremmin muualla verotoimistossa.

Verojohtajien kanssa keskusteltiin ennen muuta verosuunnittelutilanteissa. Tämä onkin luonnollista, koska verojohtaja verotoimiston päällikkönä pystyi pitkälti päättämään, miten asia ratkaistaan ja verotetaan verotoimistossa. Pääosin sivutoimisesti hoidettu veroasiamiesjärjestelmä mahdollisti käytännössä 1990-luvun puoliväliin saakka sen, että verotoimiston suorittamaan verotukseen ei haettu usein muutosta ja verojohtajan ennakkokannanotto oli usein käytännössä sama kuin lainvoimainen päätös tai näin asian todennäköisesti koki sellainen verovelvollinen, joka sai verojohtajalta mieleisensä vastauksen ja ryhtyi saamansa tiedon perusteella konkreettisiin toimenpiteisiin.

Osa verovelvollisista oli tietoisia verojohtajien kannanottojen rajatuista oikeusvaikutuksista. Saadakseen lainvoimaisen päätöksen oli mahdollista turvautua keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuihin. Todennäköistä on, että osa verojohtajista on halunnut pelata varman päälle ja tämän vuoksi he ohjasivat verovelvollisia hakemaan keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua. Näin on otaksuttavasti me-

netelty erityisesti silloin, kun ohjeen antamistilanne oli sillä hetkellä voimassa olleen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan epäselvä.

Verujohtaja ei toki ollut pienissä verotoimistoissa ainoa viranhaltija, johon verovelvolliset olivat yhteydessä. Käytännön verotustyössä toimistopäälliköt, verosihteerit ja verovalmistelijat antoivat paljon ohjausta verovelvollisille. Vuosien kuluessa muodostui pitkiä asiakassuhteita ja monella verovelvollisella tai kirjanpitäjällä oli ”oma verottaja” tai ”luottoverottaja”, jolta kysyttiin ohjausta. Verotoimistojen päällikköluonteesta johtuen epävarmoissa tilanteissa henkilökunta usein kysyi neuvoa verojohtajalta tai ohjasi verovelvollisen verojohtajan puheille.

Pienten toimistojen verojohtajakeskeisyydestä oli se hyvä puoli, että verovelvollisille annettu ohjaus oli keskitettyä ja todennäköisesti luonteeltaan samansisältöistä. Heikkoutena oli se, että yhdelle henkilölle käytännössä keskittynyt verotusvalta saattoi johtaa paikallisiin painotuksiin ja ”paikallisen lainsäädännön syntyyn”. Alueellinen yhdenmukaisuus saattoi johtaa verovirastokohtaiseen ja valtakunnalliseen epäyhtenäisyyteen.

Verotoimistojen määrän karsiminen on johtanut verotoimistojen yksikkökoon kasvuun. Yksiköiden koon kasvu on johtanut siihen, että verotusjohto on eriytynyt varsinaisista verotusongelmista ja siirtynyt yleishallintotehtäviin. Tämä on puolestaan vaikuttanut siihen, että verotoimistojen antaman ohjauksen johtajakeskeisyys on poistunut. Verovelvollisten ohjaus on siirtynyt johtaville veroasiantuntijoille, veroasiantuntijoille ja muulle henkilökunnalle. Yksikkökoon kasvu ja organisaatioajattelun ja organisaation muutos on johtanut itsenäisten ohjaajien määrän kasvuun ja on tarjolla vaara, että ohjauksen sisältökin monipuolistuu. Pahinta mitä suurelle organisaatiolle voi tapahtua, on se, että kukaan ei varmuudella tiedä, mikä on verotoimiston lopullinen yleinen kanta kysyttävyn asiaan. Lopputuloksena voi olla se, että on olemassa lukuisia erilaisia kantoja asiaan.

Verovelvollisen kannalta katsottuna verotoimistosta saatu neuvo koetaan lakiin perustuvaksi normiksi, jolla on sitovuutta niin verovelvolliseen kuin Verohallintoonkin nähden. Moni kokenee asian siten, että muulla tavoin ei ole lupa menetellä. Tässä konkretisoituu VML 26 §:ssä säännelty luottamuksensuoja. Jos verotuksessa menetellään saadun neuvon vastaisesti, moni tuntee itsensä petetyksi, puhumattakaan siitä, minkälaisen tunteen neuvon mukaisesta menettelystä mahdollisesti aiheutunut tappio aikaansaa.

Verohallinnon virkamiesten suorittamasta ohjauksesta on suurin osa verotuksessa yleisesti käytettyjen ja tunnettujen asioiden tiedottamista ja verovelvollisten henkilökohtaista neuvontaa. Tältä osin ohjaustilanne on yleensä suhteellisen ongelmaton erityisesti silloin, kun vastapuolena on verotusasioita tunteva henkilö. Ih-

misten välisessä viestinnässä on väärinkäsityksen mahdollisuus aina tarjolla ja verotusasioiden osalta ei väärinkäsityksen mahdollisuus liene keskinkertaista vähäisempi pikemminkin päinvastoin.

Suullisen ohjauksen osalta tilanne voi muodostua ongelmallisemmaksi, jos samasta asiasta annetaan erilaista ohjausta. Tällöin vilpillisessä mielessä oleva ohjauksen hakija voi järjestelmällisesti hakea itselleen mieleistä vastausta ja yrittää hankkia luottamuksensuojaa tälle yhdelle oikealle lausunnolle. Tällaisten tilanteiden ennakointi ja poissulkeminen edellyttäisi hallinnolta ohjausoikeuden kanavoimista ennalta määrätyille henkilöille. Tällöin yhdenmukaisuus varmasti lisääntyisi mutta samalla asiakkaan kannalta tilanne hivenen monimutkaistuisi.

Sähköinen asiointi on viime vuosikymmen aikana lisääntynyt ja sähköpostitse tulevat ohjauspyynnöt ovat lisääntyneet myös Verohallinnon osalta. On todennäköistä, että tulevaisuudessa sähköisen viestinnän osuus verovelvollisten ja Verohallinnon välillä tulee lisääntymään samoin kuin se kehittyy muunkin yhteiskunnan osa-alueilla. Sähköisen viestinnän etuihin kuuluu se, että jälkikäteen on helposti todennettavissa, mitä on mistäkin asiasta lausuttu puolin ja toisin. Tästä johtuen hallinnon on syytä paneutua asiakkaille lähetettyjen viestien sisältöön, koska sähköinen viesti on verrattavissa kirjalliseen ohjaukseen ja sen perusteella syntyy varsin helposti luottamuksensuojaa.

Ongelmalliseksi sähköisen viestinnän osalta voi muodostua rajanveto maksuttoman ohjauksen ja veroviraston antaman maksullisen ennakkotiedon välille. Maksuttomuus voi houkutella kysymään sähköisesti sellaista mitä olisi kysyttävä ennakkotietohakemuksella. Kysyjän kannalta ohjaus kuin ohjaus voi ainakin periaatteessa antaa luottamuksensuojaa, ei käsittääkseni kuitenkaan pidemmäksi ajaksi kuin mitä ennakkotiedossa on tapana antaa. Lain tai oikeuskäytännön muutos voi tällaisen suojan murtaa muiden kuin ennakkotietojen osalta.

Verohallinnon on itse ratkaistava kysymys siitä, milloinka neuvon kysyjä on ohjattava hakemaan ennakkotietoa tai KVL:n ennakkoratkaisua. Jossain tilanteissa tällainen rajanveto on voitava tehdä, koska Verohallinnon tehtäviin ei ole perinteisesti katsottu kuuluvan yksityiskohtaisen verosuunnittelun antamisen.

## 6 OIKEUSLÄHDEOPPI VEROTUSMENETTELYN KANNALTA

### 6.1 Oikeuslähteet

#### 6.1.1 Oikeuslähteen käsitteestä

Inhimillinen ongelmanratkaisu ja päätös tukeutuu aina johonkin tai joihinkin perusteisiin, vaikka niitä ei julkilaisuttaisi riippumatta siitä, syntykö ratkaisu pitkällisen pohdinnan tuloksena tai hetimiten ongelman ilmaannuttua. Usein toistuvat, toisiaan muistuttavat ratkaisut voivat muuttua niin rutiinomaisiksi, että ratkaisija ei itse enää tiedosta sitä, mihin ratkaisu perustuu. Ratkaisijan menettely perustuu opittuun ”näin on tehty aina” traditioon ja tradition mukaisesti toimiva ihminen ei aina tunne toimintatavan syntyhistorian tai syytä siihen, miksi toimitaan niin kuin toimitaan. Useimmille riittää toiminnan perusteeksi se, että näin on tapana tehdä.

Hallintoiminnassa ja lainkäytössä päätöksen perusteita on rajattu tiukemmin kuin siviilielämässä. Oikeudellisessa ja hallinnollisessa ratkaisutoiminnassa apuna käytettyjä lähteitä nimitetään oikeuslähteiksi. Ne antavat tietoa voimassa olevan oikeusjärjestyksen sisällöstä. Viranomaisen ratkaisun tulee perustua hyväksyttäviin oikeuslähteisiin. Oikeudellisen ja hallinnollisen ratkaisutoiminnan varsinaisena perusteena on tapaukseen sopiva ja voimassa oleva normi tai normijoukko. Oikeuslähteet on usein määritelty aineistoksi, josta voimassa oleva normi etsitään<sup>664</sup>.

Jos oikeuslähde määritellään laveasti, oikeuslähde voi olla lähes mikä tahansa peruste, johon ratkaisussa nojataan tai jolla ratkaisua perustellaan. Tämän tyyppisen määrittelyn etuihin kuuluu se, että tällä tavoin määritelty oikeuslähde kuvaisi ainakin sitä, millä perusteella ratkaisu on tosiasiallisesti tehty. Määrittelytavan

---

<sup>664</sup> Laakson 1990:63 näkemyksen mukaan, oikeuslähde on näin ollen yhteisnimitys kaikille niille oikeussäännöille, oikeusperiaatteille, prejudikaateille, säädösten esitöille ja muulle normatiivista relevanssia omaavalle informaatiolle, jota ratkaisutilanteessa käytetään sen osoittamisessa, mikä on voimassa olevan oikeuden ratkaisut esillä olevassa asiassa. Toisin ilmaistuna oikeuslähteet muodostavat sen aineiston, jonka perusteella ovat konstruoitavissa. Kartio 2001:18

heikkoutena on se, että päätöksentekijän käyttämien lähteiden piiri voi olla joisain ratkaisutilanteissa tavattoman laaja ja moninainen. Laajan oikeuslähdekäsitteen käyttömahdollisuutta viranomaistoiminnassa rajoittaa merkittävästi se, että viranomaistoiminnan perusluonteeseen kuuluu lakisidonnaisuus eli toimintaa on toteutettava virallisenormien sääntelemällä tavalla. Sallittujen ja ei-sallittujen normien ja perusteiden erottaminen on keskeinen tekijä viranomaistoiminnan ratkaisujen tekemisessä ja perustelemisessa.

Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa apuna käytetyt oikeuslähteet ovat vaihdelleet eri maissa ja eri aikakausina suuresti<sup>665</sup>. Eri oikeuspiireissä esiintyy vaihtelua oikeuslähteiden painotuksen välillä<sup>666</sup> ja oikeuslähteet eivät ole mikään staattinen tila tai kerrostuma, vaan jatkuvasti kehittyvä, normien ja oikeussystemaattisten ajatusten ja sovellutusten hitaasti etenevä prosessi. Oikeus elää aina suhteessa menneisyyteen ja omiin traditioihinsa, vaikka oikeus huomattavilta osiltaan suuntautuu tulevaisuuteen. Oikeuden ajallisuus merkitsee samalla oikeuslähteiden rakentumista aiemmille oikeuslähteille.<sup>667</sup>

Yhteisössä voimassa olevien oikeuslähteiden<sup>668</sup> keskeinen merkitys on siinä, että ne antavat informaatiota voimassa olevan oikeuden sisällöstä. Eri oikeuslähteiden keskinäinen merkitys ja painoarvo vaihtelevat. Oikeusrealismin ja sosiologisen oikeustieteen mukaan vain ne oikeussäännöt, jotka tuomioistuimet ja muut viranomaiset panevat tehokkaalla tavalla täytäntöön tai, vaihtoehtoisesti, joita kansalaiset tehokkaalla tavalla noudattavat, ovat voimassa olevaa oikeutta<sup>669</sup>. Voimassa olevan oikeuden ala on kuitenkin laajempi kuin oikeusrealismin ja sosiologisen oikeustieteen käsitys asiasta ja tästä johtuen kelpoisten oikeuslähteiden määräkin voi olla hyvin laaja. Kaikkia oikeuslähteitä ei välttämättä käytetä lainkaan tuomioistuinten ja viranomaisten päätöksenteossa ja siitä huolimatta käyttämättömiä oikeuslähteiden luonne ei muutu.

Oikeuslähteiden käyttö ja merkitys voi vaihdella eri oikeuskulttuureissa, eri oikeuden ja hallinnon aloilla. Jos kaikki oikeuslähteet eivät ole hyväksyttäviä voimassa olevan oikeuden lähteitä, niin ongelmanratkaisijalla olisi oltava käytössään

---

<sup>665</sup> Aarnio 1998:51

<sup>666</sup> Strömholm 1992:302

<sup>667</sup> Tolonen 2003:8-10

<sup>668</sup> Kulla 2010:16 toteaa, että oikeuslähde tarkoittaa oikeuspositivistisessä mielessä oikeuden tunnistamisperustetta ja oikeuslähteiden keskinäinen järjestys oletetaan hierarkkisesti

<sup>669</sup> Siltala 2001:28



joku menetelmä, jonka avulla käyttökelpoiset ja ei-käyttökelpoiset oikeuslähteet voitaisiin erotella keskenään. H.L.A.Hart esitti, että tunnistamissäännön avulla voimassa olevan oikeuden säännöt erotetaan voimassa olemattomista oikeuden säännöistä. Tunnistaminen tapahtuu helpoiten empirian avulla. Parhaiten tämä käy päinsä selvittämällä miten tuomioistuimet ja muut viranomaiset tunnistavat ja panevat voimassa olevat oikeuden säännöt täytäntöön<sup>670</sup>. Tällä tavoin ajatellen ainoastaan tuomioistuinten soveltamat oikeuslähteet ovat voimassa olevia oikeuslähteitä. Tuomioistuinten toiminnasta riippuen voimassa olevien oikeussääntöjen ja oikeuslähteiden määrä voi laajentua tai supistua. Eri oikeudenaloilla ja eri tuomioistuimilla voi myös olla erilaisia oikeuslähteitä ja oikeuslähteiden välinen painoarvo voi vaihdella.

Hartin tunnistamissääntöä voidaan kritikoida toteamalla, että eikö sellainen lainsäädäntö, josta ei ole olemassa tuomioistuinikäytäntöä, ole lainkaan olemassa olevaa oikeutta. Uuden lainsäädännön kyseessä ollessa voi kestää vuosia, kenties jopa vuosikymmeniä ennen kuin syntyy vakiintunutta tuomioistuinikäytäntöä lain soveltamisongelmista. Voidaan kysyä, vallitseeko uuden lain voimaan tulon ja korkeimman oikeusasteen päätöksen välisenä aikana oikeudeton tila? Positivismin mukaan ei vallitse oikeudeton tila, koska on olemassa lainsäädäntöä, joka on tietoisesti asetettua oikeutta mutta Hartin tunnistamissäännön mukaan kyseessä ei ole voimassa oleva oikeus, koska lain säännöksiä ei ole oikeudessa sovellettu. Kumpi näkökanta sitten on hyväksyttävämpi?

Saattaa tuntua parlamentaariselta totuudelta, jos vastaukseksi kysymykseen annetaan, että molemmat kannat ovat osin oikeassa. Ensinnäkin voimassa oleva lainsäädäntö on oikeuslähde, joka yleisesti mielletään ja tunnustetaan voimassa olevaksi oikeudeksi. Uudelle lainsäädännölle on ominaista, että lain sisältö voi tarkentua oikeuskäytännön myötä ja joskus lainsäädäntö jätetään lain säätämisvaiheessa avoimeksi ja lainsäätäjä tietoisesti valitsee näkemyksen, laki saa oikeuskäytännön kautta sisältönsä. Tällöin voimassa oleva oikeus saa sisältönsä oikeuskäytännön kautta.

Oikeuslähteen käsite voidaan määritellä monin tavoin. Toisinaan oikeuslähteen käsite määritellään ahtaammin. Tällöin oikeuslähteiksi kelpuutetaan ainoastaan virallislähteet: laki, maantapa, lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisut ja

---

<sup>670</sup> Siltala 2001:44

näin määritellen voidaan puhua oikeuslähteistä suppeassa merkityksessä (*sensu stricto*). Oikeuslähteistä laajassa mielessä (*sensu largo*) käsittää ns. juridiset perustelut (laki, systemaattiset näkökohdat, maan tapa, lainsäätäjän tarkoitus ja lain ratio, tuomioistuinratkaisut, oikeusvertailevat argumentit, oikeushistorialliset argumentit ja oikeustiede) sekä niiden lisäksi arvot, arvostukset ja teleologiset argumentit. Laajimmassa mielessä (*sensu largissimo*) oikeuslähteistä tarkoittaa kaikkia edellä mainittuja tulkintaperusteita<sup>671</sup>.

Oikeuslähteiden juttelu on luonteeltaan ohjeellista eli tarkoituksena on sopia ja osoittaa ne oikeuslähteet, joita on soveliasta käyttää. Asian voi myös ymmärtää siten, että tarkoituksena on osoittaa ne oikeuslähteet, joita saa käyttää. Amerikkalaiseksi realismiksi<sup>672</sup> kutsuttu suuntaus kiinnitti huomiota viranomaisten ja tuomioistuinten ratkaisuihin käyttämiin oikeussääntöihin, jotka olivat tutkimussuunnan edustajien käsityksen mukaan varsinaista oikeutta. Äärimuodossa ratkaisu saatettiin mieltää tuomarin puhtaasti intuitiivisena reaktiona tapauksen tosiseikastoon tai suorastaan lantinkeittoon rinnastettavana valintana kahden eri vaihtoehdon välillä. Koska ratkaisua ei voi edellä mainitulla tavalla perustella, niin tehdylle ratkaisulle on haettava päteviä perusteluita lakikirjasta tai oikeustapauskokoelmasta vasta jälkeenpäin. Oikeudellisen harkinnan autenttisen rekonstruktion sijaan oli siis kyse vain fasadiperusteluista, joiden avulla tuomarin henkilökohtaisten ratkaisumotiivien merkitys pyrittiin kätkemään<sup>673</sup>.

### 6.1.2 *Erilaisia oikeuslähtekäsitteitä*

Oikeuspositivismilla on formaalinen oikeuskäsitys, jonka mukaan oikeus on asetettua eli säädännäistä oikeutta (*ius positivum*)<sup>674</sup>. Äärimmillen vietyä oikeus-

---

<sup>671</sup> Aarnio 1989:218-219

<sup>672</sup> Siltala 2001:69-71 Siltala 2004:190-194. Amerikkalaisena oikeusrealismina tunnettu suuntaus syntyi varsinaisesti 1920- ja 1930-luvuilla. Ennen mainittua aikakautta esiintyi kuitenkin kirjoittajia, jotka käsitelivät samanhenkisesti oikeusongelmia kuten Amerikkalainen realismi. Amerikkalaisten oikeusrealistien ja myöhemmän Critical Legal Studies-suuntauksen väite, jonka mukaan tuomarin henkilökohtaiset mielipiteet, yhteiskuntaideologiset preferenssit ja alitajuiset torjunnat sekä jopa täysin perusteettomat ennakkoluulot saattavat merkittävästi vaikuttaa tämän oikeudelliseen ratkaisuharkintaan, kuuluu oikeudellisen ratkaisuheuristiikan alaan. Pääpaino on tosin sanoen sillä, miten ratkaisuun tosiasiallisesti päädyttiin. Ratkaisuheuristiikassa tuomarin henkilökohtaiset ominaisuudet ja ratkaisumotiivit nousevat tärkeään asemaan.

<sup>673</sup> Siltala 2001:70-71

<sup>674</sup> Suojanen 2008:125

positivistinen ajattelu lähtee siitä, että oikeuden tavoite on toimia puhtaan oikeudellisesti, puolueettomasti ja arvovapaasti<sup>675</sup>. Tämän vuoksi oikeudella ei ole arvoa, moraalialta tai ideologiaa. Oikeus on erotettava muista yhteiskunnallisen ja poliittisen ajattelun järjestelmistä<sup>676</sup>. Aulis Aarnio<sup>677</sup> on jakanut positivismiin käsitteen laki- ja oikeuspositivismiin. Hänen mukaan lakipositivismi on formaalinen suuntaus, joka sulkee oikeuden tutkimuksesta kaikki ei-juridiset seikat pois. Oikeuspositivismilla on puolestaan likeinen yhteys filosofisen positivismin kanssa. Tälle suuntaukselle oikeus on jotain reaalista. Oikeus palautuu tavalla tai toisella yhteiskunnallisiin tosiasioihin. Aarniokin myöntää, että jaottelu ei ole kaikkien laki- ja oikeuspositivistien osalta erityisen toimiva, koska monet lakipositivistit (Hans Kelsen) ovat luoneet teoriansa filosofisen positivismiin varjossa.

Oikeuspositivistisen ajattelun mukaan on olemassa vain yksi suvereeni eli yksi oikeuden lähde. Länsimaisessa demokratiassa suvereeni tarkoittaa lähinnä parlamentaarista lainsäätäjää, jona meillä toimi eduskunta. Vuodesta 1995 lukien on osa lainsäädäntövallasta delegoitu Euroopan yhteisön toimielimille ja tältä osin suvereeni valta on siirtynyt Euroopan unionille<sup>678</sup>. Euroopan unionin oikeuden suhteesta ja varsinkin etusijasta ei ole säädetty Suomen oikeudessa. EU:n oikeuden etusija kansalliseen oikeuteen nähden tunnustetaan jokseenkin varauksitta, koska sen katsotaan olevan Euroopan unioniin sisältyvä jäsenyyssvelvoite, jonka noudattamiseen Suomi sitoutui liittymissopimuksessa<sup>679</sup>.

Formaalisen oikeuslähdekäsitteen syntyyn ovat vaikuttaneet historialliset tekijät. Keskiajalta aina 1700-luvulle saakka oli käytössä eri oikeuslähteiden muodostamia rinnakkaisia järjestyksiä, joidenka suhde oli epämääräinen. Tähän aikaan luonnonoikeus ja tapaoikeus muodostivat jokaiselle hallitsijalle ja viranomaiselle sitovaa oikeutta. Tämän vuoksi lakia säätävät ja soveltavat viranomaiset eivät olleet vapaita menettelemään haluamallaan tavalla. Tilannetta vaikeutti kirkollisen ja maallisen oikeuden epäselvä suhde ja feodaalisen tuomiovallan käyttö<sup>680</sup>. Ajatus

---

<sup>675</sup> Puronen 2004:54 on todennut, että päättäjä ei voi tehdä päätöstä itsensä ulkopuolella. On kuviteltu, että ratkaisijan henkilö ja muut ”häiriötekijät” voidaan rajata päätöksentekoprosessin ulkopuolelle. Tällä ajattelutavalla on luotu pohjaa oikeustieteessä edelleen vaikuttavalle analyttisyydelle ja oikeuspositivismille.

<sup>676</sup> Tolonen 2003:30

<sup>677</sup> Aarnio 2006:127-131

<sup>678</sup> Siltala 2001:33

<sup>679</sup> Ojanen 2001:22

<sup>680</sup> Tolonen 2003:31

keskitetystä lainsäädäntövallasta palveli myös itsevaltiuden syntyä ja auttoi sitä kautta voimakkaan keskusvallan syntyä ja kehitystä.

Formaalisen oikeuslähdekäsitteen kehittäjänä esiintyi brittiläinen traditio. Thomas Hobbes loi teoksessaan *Leviathan* (1650) perustaa suvereenin vallan käsitteille. Jeremy Bentham kehitteli teoksissaan 1800-luvulla poliittisen suvereenin vallan käsitettä. Suvereeni valta nähtiin valtana, jonka on poliittisesti mahdollista tehdä parhaaksi katsomallaan tavalla. Kaikkein merkittävin hahmo kehitysketjussa on John Austin, joka teoksessaan *The Province of Jurisprudence Determined* (1832) kehitteli oikeudellisen suvereenin käsitettä ja formaalisen oikeuslähdekäsitteen<sup>681</sup>.

John Austin esitti, että jokainen oikeusnormi oli käsky (a command). Mitkään moraaliset tai poliittiset seikat eivät voi vaikuttaa käskyn sisältöön. Jokaisessa oikeusyhteisössä tuli olla käskyn antajana jokin suvereeni, joka voi olla yksi henkilö tai henkilöryhmä. Suvereeni valta on kaiken oikeuden lähde ja suvereenia valtaa ei voi oikeudellisesti rajoittaa. Oikeuslähdeopillisesti tämä merkitsi sitä, että oli vain yksi hyväksyttävä oikeuslähde<sup>682</sup>. Austinin esittämä käsitys oli jyrkässä ristiriidassa luonnonoikeusopin kanssa, jonka mukaan ainakaan räikeästi epäoikeudenmukaiset lait eivät olleet oikeutta lainkaan<sup>683</sup>. Tältä osin luonnonoikeusperusteiset yleiset ihmisoikeudet ovat viime vuosikymmeninä saaneet yliotteen kansallisesta lainsäädännöstä. Valtiollisen suvereenin vallan säätämät lait ovat joutuneet väistymään yleisten ihmisoikeuksien tieltä ja kansallinen lainsäätäjä on joutunut huomiomaan yleiset ihmisoikeudet..

Tolonen<sup>684</sup> luonnehtii Austinin englantilaisen klassisen oikeuspositivismin tärkeimmäksi hahmoksi. Austinin ajan Englannissa maantapa (customary law) ja tuomioistuinten ratkaisut (precedents) olivat tärkeitä oikeuslähteitä, jopa niin, että Austinin ajan Englannissa 1850-luvulla valitsi voimakas sidonnaisuus ennakkotappauksiin. Äkkiä ajateltuna edellä mainitut oikeuslähteet eivät sovi suvereeniajatteluun ja ovat itse asiassa suvereeniajattelun vastaisia. Austin selitti asiaa sillä, että oikeuslähteet konstruoidaan siten, että niillä voi olla vain yksi oikeudellinen perusta. Austinin selitys tuo esiin muillekin formaalisille oikeuslähteille ominaisen konstruktiivisen piirteen.

---

<sup>681</sup> Tolonen 2003:32

<sup>682</sup> Tolonen 2003:32-33

<sup>683</sup> Siltala 2001:33

<sup>684</sup> Tolonen 2003:34

Formaalisen oikeuslähdekäsityksen mukaan normi on oikeuslähteiden perusta. Normit ovat normintaan kelpoisten viranomaisten tietoisien toiminnan tulosta. Formaalin oikeuslähdekäsitys on oikeuskäsityksen runko ja se muodostaa oikeuslähdeopin perustan. Formaalin oikeuslähdekäsitys määrittelee oikeudellisesti, kuka säätää lain ja ketkä sitä soveltavat<sup>685</sup>

Sisällöllinen eli materiaalin oikeuslähdekäsitys näkee oikeuden lähteet eri näkökulmasta kuin formaalin oikeuslähdekäsitys. Tärkeintä on oikeuden (oikea) sisältö. Oikeuden auktoriteetit ovat vasta toisella sijalla tarkastelussa. Materiaalin oikeuslähdekäsityksen mukaan oikeus on oikeusajatuksia ja periaatteita, joihin sisältyy harkintaa. Ero formaalin ja sisällöllisen (materiaalin) tarkastelun välille on ollut tuttu brittiläiselle maailmalle<sup>686</sup>.

Oikeusperiaatteet ovat materiaalin tarkastelutavan näkökulmasta katsottuna peruskategoria. Oikeusperiaatteille on ominaista tietty väljyys. Niihin sisältyy harkinnan mahdollisuus tai itse asiassa väljien periaatteiden soveltaminen yksittäistapaukseen edellyttää aina harkintaa. Kun otamme lisäksi huomioon sen, että oikeusnormit antavat periaatteessa lähes aina soveltajalleen harkintamahdollisuuden, niin oikeusjärjestystä ei voida ajatella ilman harkintaa<sup>687</sup>. Vapaan harkinnan vastavoimana on ollut näkemys siitä, että ihmisten toiminta voitaisiin täysin lainsäädännöllä normeerata. Tämän tyyppisen suljetun systeemin<sup>688</sup> luominen on ollut tunnusomaista mannereurooppalaiselle oikeuskehitykselle. Tämän ajatussuunnan äärimmäisenä suuntauksena on pidetty eksegeettistä koulukuntaa, joka katsoi tuomarin toiminnan yksiselitteiseksi ja loogiseksi operaatioksi, jossa tuomarilla ei ollut lainkaan harkintaa<sup>689</sup>. Suljetun systeemin ideaan kuului siten myös suljetun ratkaisun idea. Järjestelmä pyrki tiukkaan lain tarkoituksen selvittämiseen ja ratkaisut nojattiin loogisiin päättelysääntöihin.<sup>690</sup>

---

<sup>685</sup> Tolonen 2003:35-36

<sup>686</sup> Tolonen 2003:35

<sup>687</sup> Tolonen 2003:36-37

<sup>688</sup> Makkonen 1998:18 Alkuperäisessä muodossaan suljetun systeemin idea uskoi aukottomaan lakienlaadinnan mahdollisuuteen ja pyrki tekemään **tuomarista eräänlaisen mekaanisen päättelykoneen**. Ilmeisesti Napoleonkin tavoitteli kodifikaatioillaan niin täydellisen lain aikaansaamista, etteivät minkäänlaiset selitysteokset olisi tarpeen. Kun ensimmäinen sellainen sitten ilmestyi, kerrotaan hänen lausuneen: *Mon code est perdu, lakini on mennyttä*

<sup>689</sup> Makkonen 1998:14-15; Tolonen 2003:36-37

<sup>690</sup> Makkonen 1998:18

Voidaan perustellusti kysyä, mitä oikeudellinen harkinta on? Lähtökohtaisesti voisi ajatella, että ensi vaiheessa lainkäyttäjän olisi ratkaistava se, että onko käsillä olevaan ongelmaan olemassa yksi tai useampia oikeudellisia ratkaisuja. Vaikka materiaalsen oikeuslähdekäsityksen yhtenä lähtökohtana on oikeuden sisältö ja nimenomaan oikeuden oikea sisältö, niin oikeusperiaatteiden harkinnanvaraisuudesta johtuen ratkaisutoiminnassa ei välttämättä aina tavoitella yhtä oikeaa ratkaisua.

Oikeusperiaatteiden kehitykselle on ominaista suhteellinen hitaus. Niiden synty on kussakin yhteisössä käydyn arvokeskustelun tulosta. Useat oikeusperiaatteet ovat ylikansallisia, vähintäänkin samaan oikeuspiiriin kuuluvia. Kansainvälistymiskehitys on edistänyt oikeusperiaatteiden leviämistä. Oikeusperiaatteelle ei ole yleensä löydettävissä yksiselitteistä syntyhetkeä. Tolonen<sup>691</sup> toteaa, että oikeusperiaatteille on löydettävissä tukea erilaisista oikeuslähteistä, tuomioistuinten ennakkoratkaisuissa, lakien esitöissä, tapaoikeudessa ja oikeuskirjallisuudessa. Oikeusperiaatteilla tulee siten olla tukea oikeusjärjestyksessä ja sen osatoiminnoissa.

Teoreettisesti ajateltuna normeerausajattelu äärimmilleen vietyinä merkitsisi sitä, että tuomareita tai muitakaan lakia soveltavia virkamiehiä ei tarvittaisi nykyisessä mielessä, koska virkamiesten tehtävät supistuisivat päätöksentekoautomaattityypiseksi työskentelyksi. Nykyisessä tietotekniikkamaailmassa eksegeettinen ajattelumalli saattaa houkutella valtiontaloudesta vastaavia tahoja kehittämään tuomioistuinlaitosta ja hallintokoneistoa nopeaan ja kustannustehokkaaseen suuntaan. Valitettavasti perusongelma on nykyisin sama kuin suurten lakikodifikaatioiden aikaan 1800-luvun alkupuolella, eli miten kirjoittaa lakitekstiä siten, että tulkintaa ei synny. Tosin tulkintaakin ohjataan oikeuskäytännöllä ja erilaisilla ohjeilla ja määräyksillä. Asian voinee kiteyttää siten, että formalismilla ja materialismilla on ikuinen ristiriita. Aikakaudesta, oikeuskulttuurista ja oikeudenalasta riippuen formalistisen ja materialistisen oikeuslähdeopillisen tarkastelutavan etusija suhteessa toiseen vaihtelee, Lopullista etusijajärjestystä tuskin koskaan löytyy.

Oikeus ja oikeudellinen ongelmaratkaisu ovat osa yhteiskuntaa. Yhteiskunta voidaan nähdä avoimena järjestelmänä, joka on vuorovaikutuksessa ympäristönsä (muun maailman) kanssa. Oikeus ja oikeudellinen ratkaisutoiminta on eräs yhteiskunnan alajärjestelmä, joka on vuorovaikutuksessa muun yhteiskunnan kans-

---

<sup>691</sup> Tolonen 2003:45

sa. Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ja oikeuden sekä muun yhteiskunnan välillä vallitsee riippuvuussuhde, molemmat järjestelmät ovat riippuvaisia toisen järjestelmän toiminnasta. Hans Kelsen näki tilanteen toisin. Hänen käsityksensä mukaan oikeus (oikeustiede) oli autonominen, omalakinen järjestelmä, joka eroaa muista yhteiskunnallisista järjestyksistä. Oikeusnormien synnyssä eivät yhteiskunnalliset tarpeet tai poliittiset intressit olleet ratkaisevia vaan normeilla oli oma erityinen oikeudellinen syntytahtumansa<sup>692</sup>.

Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa ilmenee kahdensuuntaisia elementtejä. Yksittäisessä ratkaisutapahtumassa on tarkoitus ratkaista yksi reaalinen tapaus annettujen tai olemassa olevien normien mukaisesti. Ratkaisija on sidottu sekä reaaliseseen tapaukseen että sovellettaviin normeihin. Toiset tapaukset ovat selkeitä, niin tapauksen sisältämien ongelmien kuin sovellettavan norminkin suhteen. Toisissa tapauksissa ratkaisun löytäminen voi olla vaikeaa niin tapauksen sisältämien ongelmien kuin tapaukseen sopivan norminkin suhteen. Tämän tyyppiseen ongelmakokonaisuuteen ratkaisuvaihtoehdoksi skandinaavinen realismi tarjosi näkemystä, jonka mukaan tuomarın on nähtävä oikeustapaus laajemmassa yhteydessä eli hänen on lähestyttävä asiaa koko yhteiskunnan kannalta. Yritys perustaa laintulkinta tai lainoppi yksinomaan lakiin ja sen loogiseen soveltamiseen oli skandinaavisen realismin mukaan pelkkä fiktio<sup>693</sup>.

Jos oikeuden sisällön selvittäminen edellyttää tietoa ympäröivän yhteiskunnan ja oikeuslähteiden välisistä suhteista, niin herää kysymys, mitkä ovat sitten oikeita/reaalisia oikeuslähteitä. Tolonen<sup>694</sup> toteaa, että reaalisesti painottuneita oikeuslähteitä ovat maan tapa ja lain esityöt. Tapaoikeus ja lain esityöt eroavat toisistaan lähinnä syntytapansa puolesta. Tapaoikeus on syntynyt käytännön toiminnan tuloksena. Inhimillisessä elämässä syntyy ongelmanratkaisun tuloksena käytänteitä, jotka vakiintuvat yleiseen käyttöön. Tapaoikeus edesauttaa ennakoimaan ja välttämään tulkintaongelmia. Tapaoikeus on eri elämän aloilla erilaista ja maantieteellisesti esiintyy erovaisuuksien todennäköisesti samassa määrin kuin muunkin yhteisöjen toimintaa säätelevien normistojen alalla.

Lain esityöt ovat osa lainsäädäntöprosessia. Lain esityöt sisältävät laajasti määritellen kaiken sen materiaalin joka lainsäädäntöprosessin yhteydessä on kertynyt.

---

<sup>692</sup> Kelsen 1967:196-282; Tolonen 2003:51

<sup>693</sup> Makkonen 1998:44

<sup>694</sup> Tolonen 2003:66

Lain esitöitä voitaneen nimittää prosessikuvaukseksi siitä, miten ja mitä varten uuden lain säätämiseen on päädytty. Esitöiden avulla voidaan selvittää lain tarkoitusta ja syitä, minkä vuoksi laki on säädetty. Lain esitöiden laajuudesta ja laadusta riippuu pitkälti se, kuinka käyttökelpoisia apuvälineitä esityöt ovat käytännön ongelmanratkaisussa.

## 6.2 Oikeuslähdeoppi ja käytännön ratkaisutoiminta

### 6.2.1 *Oikeuslähdeoppi ja oikeuslähteiden välinen hierarkia*

Oikeudellisen ongelmanratkaisijan käytössä olevat oikeuslähteet vaihtelevat eri oikeuskulttuureissa ja samankin oikeuskulttuurin sisällä vaihtelua on ollut eri aikakausina ja eri oikeudenalojen välillä. Kirjoitettu laki oli 1800-luvulla positivismin loiston päivinä ainoa hyväksytty oikeuslähde<sup>695</sup>. Euroopan mantereella julkaistiin lukuisia lakikodifikaatioita, joiden yhtenä tuloksena oli lainsäädännön yhdenmukaistuminen ja ylipäättänsä maan omalla kielellä kirjoitetun lainsäädännön esiinmarssi. Kansankielellä kirjoitettu lainsäädäntö edisti myös laintuntemuksen leviämistä, sillä lukutaito lisääntyi Euroopassa voimakkaasti 1800-luvulla.

Euroopassa 1800-luvulta käydyssä keskustelussa lainsäätäjät miellettiin suvereeniksi vallaksi, joka oli kaiken yläpuolella. Kirjoitetusta lainsäädännöstä huolimatta oli olemassa eri asteisia muitakin normeja ja tuomioistuinten päätöksiä. Heräsi tietysti kysymys, miten näihin on suhtauduttava. Oikeusteoreetikko John Austin selitti, että nämä normit ja päätökset ovat syntyneet suvereenin vallan (ylimmän oikeudellisen vallan) suostumukselle ja ovat siten lähtöisin suvereenista vallasta<sup>696</sup>.

---

<sup>695</sup> Siltala 2001:31-32 Erityisesti Ranskassa ja Belgiassa vaikuttanut eksegeettinen koulu korosti voimakkaasti säädännäisen oikeuden merkitystä oikeuslähteenä. Code Civil eli Code Napoleon oli tullut käyttöön vuonna 1804. Siihen oli koottu Ranskan siviilioikeuden keskeiset oikeussäännöt. Eksegeettien mukaan lakikodifikaatio oli modernin oikeuden keskeisin oikeuslähde perinteisen tavanomaisen oikeuden eli maantavan tai tuomioistuinten luomien ennakkoratkaisujen sijasta. Aarnio 2006:288-289 lisää positivistien kelpoisten oikeuslähteiden joukkoon lain lisäksi myös lainsäätäjän tarkoituksen.

<sup>696</sup> Tolonen 2003:71



Kirjoitettuun lakiin ja tapaoikeuteen perustuvien normien runsaus ja eri oikeusasteiden päätösten suuri määrä on aiheuttanut lainkäyttäjälle aina tulkintaongelmia. Itävaltalainen Hans Kelsen<sup>697</sup> kiinnitti teoksessaan ”Puhdas oikeusoppi (Reine Rechtslehre)” huomiota normirakenteeseen, jota hän kutsui normien hierarkiaksi. Kelsenin mukaan oli olemassa perusnormi (Grundnorm)<sup>698</sup>, jonka perustella voidaan antaa alemman asteisia normeja. Ajatuksen voi kiteyttää siten, että jokaisen normin on perustuttava ylemmän asteiseen normiin ja näin syntyy normihierarkia. Normipyramidin huipulla on suvereeni valta. Heikki Kanninen<sup>699</sup> toteaa, että säädöshierarkian lähtökohtana on vallankäytön jaon huomioon ottaminen. Hierarkiasta ilmenee, kuka voi antaa säädöksen ja mitä menettelyä noudattaen. Alemman asteinen normi saa oikeusperustansa ylemmän asteisestä eikä alemman asteinen normi saa olla ristiriidassa ylemmän asteisen normin kanssa.

Normihierarkia-ajattelun etuihin kuuluu se, että tällä tavalla saadaan erotelluksi eri asteiset oikeuslähteet (normit) toisistaan. Normihierarkian perusteella on johdettavissa suoraan se, että oikeuslähteiden välillä on eroja. Näiden ongelmien selvittelyn tuloksena on syntynyt oikeuslähteitä koskeva oppirakennelma, jota kutsutaan oikeuslähdeopiksi. Se tyypittelee oikeuslähteitä sekä analysoi niiden keskinäisiä suhteita ja etusijajärjestystä.<sup>700</sup> Oikeuslähdeoppi sisältää oikeuslähteiden luettelon lisäksi oikeuslähteiden käytösäännöt, ts. sen, millä tavalla ja missä järjestyksessä oikeuslähteitä pitäisi käyttää<sup>701</sup>. Normihierarkiaan perustuva oikeuslähdeoppi on luonteeltaan normatiivinen. Se ohjaa ja samalla velvoittaa ongelmanratkaisijaa, mutta samanaikaisesti se voi kahlita ongelmanratkaisijan luovaa ajattelua.

Oikeusyhteisöille on ominaista se, että menettelytapojen on oltava yleisesti hyväksytyjä, jotta ne tulisivat yleiseen käyttöön. Oikeuslähdeoppikin on viime kädessä sopimuksenvarainen asia ja sen kehitys on riippuvainen siitä, minkälaiseksi oikeustieteilijät ja lainkäyttäjät haluavat sitä muovata. Oikeuslähdeoppiin on pe-

---

<sup>697</sup> Kelsen 1967: 3-59

<sup>698</sup> Peczenik, Aarnio & Bergholtz 1990:37-38 toteavat, että Kelsen ei ole perusnormi käsitteen avulla onnistunut ratkaisemaan oikeuden olemassaolon äärimmäistä perustetta. Perusnormiajattelullaan Kelsen on itse asiassa rajannut oikeuden olemassaolon perusteiden pohdinnan oikeusteorian ulkopuolelle. Kelsen on myös rajannut ”normirakennuksensa” etiikasta, filosofiasta ja muusta yhteiskunnasta erilliseksi toiminnakseen, jolla on oma käsityksensä hyvästä ja pahasta. Oikeus luo itse omat toimintatapansa.

<sup>699</sup> Kanninen 2009:177

<sup>700</sup> Husa & Pohjolainen 2008:13

<sup>701</sup> Myrsky 2002:13

rinteisesti tiivistynyt lakimieskunnan ja oikeusyhteisön näkemys hyvästä perustelutavasta.<sup>702</sup>

Vaikka oikeuslähdeoppi antaa ongelman ratkaisijalle tietoa sallituista oikeuslähteistä ja oikeuslähteiden välisestä hierarkiasta, niin lainsoveltajan kannalta oikeuslähdeoppi ei ole aukoton järjestelmä. Uusien oikeuslähteiden tulo perinteisten oikeuslähteiden rinnalle on muuttanut perinteistä oikeuslähteiden hierarkiaa ja se on aikaansaanut epävarmuutta oikeuslähteiden hierarkiasta. Tilanne voi johtaa siihen, että etukäteen ei voi voida olla varmoja siitä, tullaanko parlamentin pätevästi säätämää lakia yksittäisessä ratkaisussa soveltamaan, vai sovelletaanko tämän sijasta jotain ”supernormia” kuten perus- ja ihmisoikeuksia<sup>703</sup>. Edellä kuvattu ongelma ei koske yksin lainsoveltajaa, vaan kyse on ensisijaisesti lainsäätäjän ratkaistavasta ongelmasta. Jos ratkaisua ei kyetä löytämään, niin ongelman ratkaisu siirtyy lainsoveltajille.

### 6.2.2 *Oikeuslähdeoppi ja ratkaisutoiminta*

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa esitetyt oikeuslähdeopit ja näkemykset voidaan jakaa lahteen pääryhmään; deskriptiivisiin ja normatiivisiin. Deskriptiiviset näkemykset ja opit pitäytyvät pelkästään lähteiden kuvailemisessa ja luettelemisessa. Normatiiviset oikeuslähdeopit puolestaan sisältävät väitteitä siitä, millainen teho tai velvoittavuus niiden oikeuslähteillä on tai pitää olla<sup>704</sup>.

Oikeuslähdeopin ensi sijaisena tehtäväksi voidaan katsoa oikeudellisen ongelman-ratkaisijan työn helpottaminen. Oikeuslähdeopin merkitys korostuu nimenomaan lainsoveltamisessa eli tuomioistuimien ja hallintoviranomaisten toiminnassa. On tunnettu tosiasia, että lainsäädäntö ei yksin pysty vastaamaan kaikkiin modernin yhteiskunnan oikeudellisiin tulkintaongelmiin. Tämän vuoksi oikeuteen ja oikeudelliseen ratkaisutoimintaan kohdistuvien vaatimusten täyttämisen edellyttää oikeussysteemin sisäistä työnjakoa<sup>705</sup>. Oikeuslähteiden määrä asettaa oikeuslähdeopille tiettyjä ongelmia. Useiden oikeuslähteiden olemassaolo herättää kysymyksen oikeuslähteiden käyttökelpoisuudesta ja oikeuslähteiden keskinäisestä

---

<sup>702</sup> Strömholm 1992:294; Karhu 2003:789

<sup>703</sup> Syrjänen 2004:122

<sup>704</sup> Tähti 1995:308; Klami 1986:49

<sup>705</sup> Syrjänen 2008:150

prioriteetista. Tämän ongelman ratkaisu on koko oikeuslähdeopin keskeinen tehtävä.

Pohjoismaissa sovellettu perczenikiläis-aarniolainen normatiivinen oikeuslähdeoppi painottaa lainsäätäjän asemaa<sup>706</sup>. Englantilaisessa Common law -järjestelmässä tuomioistuimien ratkaisuilla on merkittävä myöhempää oikeuskäytäntöä ohjaava vaikutus. Säädännäisen oikeuden merkitys on kuitenkin jatkuvasti kasvamassa Common law -oikeuden piirissä<sup>707</sup>. Englannissa tilanne vaihtelee eri oikeudenalojen välillä siten, että toisille oikeudenaloilla ennakkopäätökset ovat keskeinen oikeuslähde ja toisilla oikeudenaloilla kirjoitettu lainsäädäntö on merkittävin oikeuslähde. Yhdysvaltojen tilanne poikkeaa muista Common law maista siten, että oikeusjärjestys sisältää suuren määrän säädännäistä ja kodifioitua oikeutta. Järjestelmä muistuttaa tietyssä määrin roomanis-germaanista oikeutta<sup>708</sup>. Oikeuslähdeoppi ja laintulkintaperiaatteet voivat hienokseltaan muuttua ilman, että asiaan heti kiinnitetään huomiota. Common law-oikeuden ja kontinentaalisen oikeuden tietynlainen lähentyminen voi vaikuttaa meilläkin siihen, miten esimerkiksi lain asemaan oikeuslähteenä tai oikeuskäytännön sitovuuteen suhtaudutaan<sup>709</sup>.

Normihierarkia ajattelun mukaisesti kiintyy huomio ensin lainsäädännön merkitykseen oikeuslähteiden kentässä. Positivismin loiston päivien jälkeen lainsäädännön merkitys ainoana kelpoisena oikeuslähteenä on mentyä, mutta tälläkin hetkellä lainsäädännön asemaa painotetaan pohjoismaissa ja monissa muissa moderneissa valtioissa. Lainsäädäntö ei ole nykyisin ainoa hyväksyttävä oikeuslähde. Muiden oikeuslähteiden merkitys kasvanut.<sup>710</sup> Nopeasti kehittyvillä toimialoilla lainsäädännöllä voi olla ajoittain vaikeuksia vastata nopean kehityksen mukanaan tuomaan sääntelytarpeeseen. Tämän vuoksi oikeusohjeet ja oikeuslähteet syntyvät ainakin aluksi ilman lainsäätäjän myötävaikutusta.

Oikeuslähteet voidaan luokitella eri perustein, mutta Suomessa kenties eniten käytetty tapa on luokitella oikeuslähteet velvoittavuuden<sup>711</sup> mukaan. Tällöin oike-

---

<sup>706</sup> Peczenik, Aarnio & Bergholtz 1990: 141-180 ; Mähönen 2002:258

<sup>707</sup> Timonen 1987:53-56

<sup>708</sup> Luhtasela 2007:42-44

<sup>709</sup> Nuotio 2002:6

<sup>710</sup> Strömholm 1992:302

<sup>711</sup> Klami 1998:997 toteaa, että oikeuslähteiden velvoittavuus on pitkälti psykologinen kysymys. Kysymys on paljolti siitä, että ihminen kokee velvoittavuuden eri tavoin eri asteisena . Asiaan

uslähteet voidaan jakaa vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin ja sallittuihin oikeuslähteisiin.<sup>712</sup> Oikeuslähteiden yleisesti hyväksytty ja käytetty luokittelu helpottaa ratkaisijan valintaongelmaa, mutta tulkintaongelmaa luokittelu ei täysin poista, sillä velvoittavuusluokkien sisälläkin esiintyy tulkinta- ja valintaongelmia eri oikeuslähteiden välillä.

Aulis Aarnio on hahmotellut oikeuslähteiden velvoittavuutta seuraavaan tapaan<sup>713</sup>.

### 1. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet

#### Kansallisen oikeuden ulkopuoliset normistot

- Eurooppaoikeuden sitovat osat
- Euroopan ihmisoikeussopimuksen normit
- EU-tuomioistuimen tietyt prejudikaatit
- Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tietyt prejudikaatit

#### Kansallisen oikeuden normistot

- Suomen perustuslain perusoikeudet
- Lait ja lakien nojalla annetut alemmanasteiset normit<sup>714</sup>
- Kansallisen oikeuden osaksi saatetut kansainväliset sopimukset
- Systemiperusteet

#### Maantapa

### 2. Heikosti velvoittavat oikeuslähteet

- Lainsäätäjän tarkoitus

liittyy myös päätösteoreettinen kysymys siitä, minkä asteista argumenttitukea vaaditaan erilaisten oikeuslähteiden syrjäyttämiseen.

<sup>712</sup> Aarnio 1998:47-49

<sup>713</sup> Aarnio 2006:292-293

<sup>714</sup> Peczenik 1980:49 toteaa Aarnion tavoin, että lainsäädäntö on vahvasti velvoittava oikeuslähde, jota erityisesti tuomioistuimen on noudatettava. Lain sivuuttaminen voi johtaa virkavirhesyytteesen. Peczenik on tässä yhteydessä laajentanut tuomioistuinta koskevan velvoittavan oikeuden käsitettä toteamalla, että Työtuomioistuimen on otettava huomioon voimassa oleva työehtosopimus. Vaikka työehtosopimus ei ole lainsäädäntöä, niin Työtuomioistuimen on perustettava päätöksensä useasti voimassa oleviin työehtosopimuksiin. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna, työehtosopimus voi olla työtuomioistuinta velvoittava oikeuslähde. Sama ajatusmalli soveltunee muihinkin erityistuomioistuihin niiden pohtiessa toimialaansa kuuluvien sopimusongelmien ratkaisuja.

- Ennakkoratkaisut

### 3. Sallitut oikeuslähteet

- Käytännölliset argumentit ( taloudelliset, historialliset ja yhteiskunnalliset)
- Eettiset ja moraaliset perusteet
- Yleiset oikeusperiaatteet
- Oikeustiede (vallitseva mielipide)
- Vertailevat argumentit
- Muut

### 4. Kielletyt oikeuslähteet

- Lain ja hyvän tavan vastaiset argumentit

Aarre Tähti<sup>715</sup> on luonnehtinut Aulis Aarnion kehittelemää oikeuslähdeoppia latentisti normatiiviseksi. Aarnion oikeuslähdeopissa on kaksi ulottuvuutta. Siinä kuvaillaan oikeuslähteitä, mutta normatiivisuus on mukana kuvailun osatekijänä. Oikeuslähteiden jako vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin luo mielikuvan velvoittavuudesta. Mielikuvan syntyä tehostaa virkavirhesanktion uhka, jolla tehostetaan vahvasti velvoittavien noudattamisvelvollisuutta. Wikströmin<sup>716</sup> näkemyksen mukaan Aarnion oikeuslähdeoppi on normatiivista. Jopa siinä määrin, että voidaan väittää, että hänen oppinsa ydin pohjautuu normatiivisuuden analyysiin.

Ennen Euroopan unioniin liittymistä lainsäädäntö ja käytössä olleet oikeuslähteet olivat pääosin kotimaisia. Euroopan unioniin liittymisellä on ollut vaikutusta Suomessa sovellettaviin oikeuslähteisiin ja oikeuslähteiden väliseen hierarkiaan. Perussopimuksen ohella myös sekundäärioikeus (johdannainen oikeus) ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tulee ottaa huomioon<sup>717</sup> Tämän lisäksi on syntynyt uusia ”supernormistoja”. Tällaisia ”supernormistoja” ovat perusoikeudet perustuslaissa, EU-oikeudessa yhteismarkkinoiden toiminnalle tärkeät tavaroiden, palvelujen, pääomien ja ihmisten vapaa liikkuvuus, Euroopan unionin omat perustamissopimukset ja kansainvälisistä velvoitteista ihmisoikeudet<sup>718</sup>. Euroopan unioniin liittymisen myötä EU-oikeudesta on tullut velvoittava oikeus-

---

<sup>715</sup> Tähti 1995:309

<sup>716</sup> Wikström 2005:284-285

<sup>717</sup> Rabinä & Nykänen 2009:442

<sup>718</sup> Karhu 2003:796

lähde, jopa niin, että EU-oikeuden säännös syrjäyttää sen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen lainsäädännön normin<sup>719</sup>. Hankalaksi kotimaisen normiston soveltajan kannalta asian tekee se, että EU-oikeus syntyy pitkälti unionin tuomioistannon ratkaisujen kautta ja tästä johtuen normiston kehitys on vaikeasti ennakoitavaa.

Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki<sup>720</sup> ja maantapa. Aarnio<sup>721</sup> on kuitenkin todennut, että normi on vahvasti velvoittava ainoastaan silloin kun se ylipäättään soveltuu käsiteltävään ratkaisutilanteeseen. Jos kirjoitettua lakia ei ole, niin oikeudenkäymiskaaren 1:11:n mukaan maan tapa olkoon ohjeena tuomitsemisessä, kuitenkin sillä edellytyksellä, että maantapa ei ole kohtuuton. Verotuskäytäntöä ei pidä verrata maantapaan, mutta pitkään jatkunut verotuskäytäntö voi ennakoida ja käytännössä myös muuntua lainsäädännöksi<sup>722</sup>

Laki on pakollinen oikeuslähde ja laista poikkeamiselle on oltava painavat perusteet.<sup>723</sup> On kuitenkin syytä muistaa, että lainsäädäntö jakaantuu kahdenlaisiin normeihin; ehdottomiin eli pakottaviin ja tahdonvaltaisiin eli dispositiivisiin normeihin<sup>724</sup>. Lainsäädäntö mahdollistaa siten tietyissä tapauksissa poikkeamisen lain säännöksestä, joskin lain säännöksen mukainenkin toiminta on sallittua. Dispositiiviset lain säännökset mahdollistavat normidualismin, käytössä voi olla eduskunnan säätämä normi ja dispositiivisen normin valtuuttamien tahojen käyttöön ottama normi. Lainmukaisesti käyttöön otettu dispositiivinen normi (esimerkiksi yhtiöjärjestyksen määräys) on pakottava normi, joten normin säädäntätapa ei tuo normin sitovuuteen mitään oleellista uutta .

---

<sup>719</sup> Mäenpää 2003:159

<sup>720</sup> Jyräki 2003:286 mukaan vanhemmassa lainopissa tehtiin ero aineellisen ja muodollisen lakikäsitteen välillä. Aineellisella lailla ymmärrettiin abstraktia yleistä sääntöä, joka kohdistuu kansalaisten oikeusasemaan (oikeussääntö aineellisessa merkityksessä). Yksinomaan valtiokoneiston sisäpuolella vaikuttamaan tarkoitettuja säännöksiä, perustuslain säännöksiä lukuun ottamatta, ei pidetty tässä mielessä oikeussääntöinä. Jyräki toteaa, että aika on ajanut lain kaksinaiskäsitteen ohi. Tärkein syy tapahtuneeseen kehitykseen lienee se, että edellä kuvattu konstruktio kaventaa oikeussäännön käsitettä.

<sup>721</sup> Aarnio 2006:295

<sup>722</sup> Rabinä & Nykänen 2009:183 toteavat alaviitteessä 5, että verotuskäytännössä sijoitusrahasto-osuuksien luovutusjärjestys määriteltiin kuitenkin TVL 47.4 §:n periaatteiden mukaan jo ennen säännöksen soveltamisalan ulottamista niihin vuonna 2004

<sup>723</sup> Aarnio 1998:48

<sup>724</sup> Hoppu & Hoppu 2007:20

Kirjoitettu laki saattaa menettää sitovuutensa sen johdosta, että se on jäänyt käyttämättömäksi (*desuetudo*)<sup>725</sup>. Käytännössä esiintyy harvoin sellaisia tapauksia, joissa lainsäädännös tällaisen käyttämättömyyden johdosta menettää sitovuutensa<sup>726</sup>. Tavallisesti kyse on siitä, että vanha lain säännös on jäänyt kumoamatta. Tässä yhteydessä esimerkkinä on usein käytetty sapattityön kieltoa, jota koskeva säännös oli jäänyt voimaan, vaikka sunnuntaityötä oli tehty vuosikymmeniä lain säännöksestä huolimatta. Lain käyttämättä jäämisen mahdollisuus (*desuetudo*) on kuitenkin osoitus siitä, että yhteiskunnallinen kehitys voi kulkea omia latujaan siten, että kehitystä ohjaavat ja säätelevät muut tekijät kuin lainsäädäntö. Kokonaan toinen kysymys on se, mitä merkitystä sellaisella lainsäädännöllä on, joka ei saa yhteiskunnassa niin laajaa hyväksyntää, että sitä noudatettaisiin yleisesti.

Kotimaisista oikeuslähteistä perustuslailla on etusija muihin oikeuslähteisiin nähden. Vuonna 2000 voimaan tullut perustuslaki (731/1999) on vahvistanut perusoikeuksien vakavasti ottamisen ajatusta muun muassa sisältämällä ajatuksen perustuslain etusijasta (PL 106 §), joka velvoittaa tuomioistuimen antamaan yksittäisen oikeusjutun yhteydessä etusijan perustuslailla, jos lain säännöksen soveltaminen siinä yksittäistapauksessa johtaisi ilmeiseen ristiriitaan perustuslain kanssa<sup>727</sup>.

Aikaisemmin vallinneen käsityksen mukaan tuomioistuimilla ei ollut oikeutta lakien perustuslainmukaisuuden valvontaan<sup>728</sup>. Perustuslain 106 §:n säännös merkitsee sitä, että perustuslaki on myös oikeudellisen ratkaisutoiminnan tasolla *lex superior* muihin lakeihin nähden eikä ainoastaan lakien säätämisvaiheessa, kuten aikaisemmin<sup>729</sup>. Tuomioistuimella ei ole oikeutta yleisellä tasolla arvioida ilman yhteyttä muutoin käsiteltävänä olevan asiaan sitä, onko laki ristiriidassa perustuslain kanssa. Tuomioistuin ei voi julistaa lakia perustuslainvastaiseksi, vaan se voi ainoastaan jättää lain säännöksen soveltamatta yksittäistapauksessa tai antaa ratkaisunsa sen sisältöisenä, että ristiriita ratkeaa perustuslain hyväksi<sup>730</sup>. Perustuslakivaliokunnan arvion mukaan jäävät lain ja perustuslain välillä tuomioistuimissa

---

<sup>725</sup> Tolonen 2003:145 mainitsee esimerkkinä rikoslaissa säädetyn sapattityön (sunnuntaityön) kiellon. Laki kumottiin vuonna 1970. Lakia ei tosiasiallisesti noudatettu sodan jälkeen laisinkaan.

<sup>726</sup> Alanen 1965:51; Makkonen 1998:98

<sup>727</sup> Viljanen 2002:29

<sup>728</sup> Tikka 1999:984

<sup>729</sup> Karapuu 1999:872-877

<sup>730</sup> Tikka 1999:989-990

todetut ristiriitatilanteet oletettavasti hyvin harvinaisiksi<sup>731</sup>. Lain voimassaoloaikana saatujen kokemusten valossa vaikuttaa siltä, että perustuslakivaliokunnan esittämä arvio on osunut oikeaan. Korkein oikeus sovelsi keväällä 2004 ensimmäisen kerran vuoden 2000 perustuslakiin otettua uutta 106 §:ää, joka mahdollisti sen, että tuomioistuin saattoi syrjäyttää yksittäistapauksessa lainsäädännön, jos tuomioistuin havaitsee lain säännöksen ja perustuslain välillä normikonfliktin. Kevään 2004 jälkeen on tuomioistuimissa sovellettu muutamia kertoja perustuslain 106 §:ää. Tähän mennessä saatujen kokemusten perusteella voidaan todeta, että lakien perustuslainmukaisuuden valvonnassa päävastuu on edelleen eduskunnan perustuslakivaliokunnalla, mutta tuomioistuimet ovat ottaneet eräänlaisen jälki-valvojan roolin<sup>732</sup>.

Perustuslain 106 § antaa ainoastaan tuomioistuimille mahdollisuuden tutkia tavallisen eduskuntalain säännöksen perustuslainmukaisuutta<sup>733</sup>. Tuorin esittämän näkemyksen mukaan hallintoviranomaisilla ei ole oikeutta eikä myöskään velvollisuutta tutkia lain perustuslainmukaisuutta<sup>734</sup>. Koska tutkimusvelvollisuutta tai –oikeutta ei ole yksittäistapauksessa, niin hallintoviranomaisella ei myöskään ole oikeutta esittää sitovaa kannanottoa kansallisen normin abstraktiin pätevyYTEEN<sup>735</sup>. Verohallinnon toiminnan osalta perustuslain 106 § merkitsisi Tuorin esittämän kannan mukaan sitä, että myöskään verotuksen oikaisulautakunta ei voi sivuuttaa verolain säännöstä sillä perusteella, että katsoo säännöksen olevan perustuslain vastainen. Näin siksi, että verotuksen oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin vaan organisatorisesti Verohallintoon kuuluva muutoksenhakuviranomainen.

Ratkaisu tuntuu selvältä, jos kysymystä tarkastelee pelkästään verotuksen oikaisulautakunnan organisatorisen aseman perusteella, mutta asiaa voidaan lähestyä myös oikaisulautakunnan toiminnan sisällöstä käsin. Oikaisulautakunnan ainoana tehtävänä on tulo-, elinkeino-, kiinteistö- ja perintöverotusta koskevien oikaisuvaatimusten ratkaiseminen. Oikaisulautakunta on Verohallinnosta riippuma-

---

<sup>731</sup> PeVM 10/1998 s.30

<sup>732</sup> Husa 2007:279

<sup>733</sup> Hallberg 2001:21 toteaa, että korkeimmat oikeudet ovat lukuisia kertoja vuosien kuluessa jättäneet asetuksia ja sitä alempia säädöksiä lainvastaisena soveltamatta. Hallbergin 2001:23 näkemyksen mukaan etusijan antaminen perustuslain säännöksille ja niihin nähden ilmeisessä ristiriidassa olevan lainkohdan soveltamatta jättäminen ei tarkoita lain julistamista perustuslain vastaiseksi, vaan korostaa perustuslain asemaa.

<sup>734</sup> Tuori 1999:536-537

<sup>735</sup> Mäenpää 2003:159



ton muutoksenhakuelin, joten oikaisulautakunnan hallintoviranomaisluonne on kiistanalainen. Hallintoviranomaisroolin puolesta puhuu se, että oikaisuvaatimuksia voidaan pitää viranomaisen suorittamana itseoikaisuna<sup>736</sup>. Toisaalta verotuksen oikaisumenettelystä on säädetty verotusmenettelylaissa ja 1990-luvun loppupuolella suoritetussa verotuksen oikaisulautakuntien uudelleen järjestelyssä korostettiin verotuksen oikaisulautakuntien kehittämistä itsenäisempään suuntaan. Verohallinto voi verotusmenettelylain 61 §:n perusteella ratkaista hyväksyvät oikaisuvaatimukset ja suurin osa verovelvollisten tekemistä oikaisuvaatimuksista ratkaistaan Verohallinnon tekemillä oikaisupäätöksillä. Näitä päätöksiä voidaan pitää Verohallinnon suorittamina itseoikaisupäätöksinä. Verotuksen oikaisulautakunnan jäsenistö koostuu puheenjohtajia lukuun ottamatta Verohallintoon sidoksissa olemattomista kirjanpidon, verotuksen ja käytännön elinkeino- ja työelämän asiantuntijoista<sup>737</sup>. Tätä taustaa vasten tarkasteltuna verotuksen oikaisulautakuntien roolia on vaikea mieltää hallinnon toimittamaksi itseoikaisuksi. Sen puolesta puhuu ainoastaan verotuksen oikaisulautakuntien organisatorinen sijoittelu.

Verotuksen oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin, mutta sen päätöksenteko kohdistuu samoihin verotuksellisiin riita-asioihin kuin hallinto-oikeuksienkin päätöksenteko. Tosin sillä erotuksella, että suurin osa verotuksen oikaisulautakuntien käsittelemistä oikaisuvaatimuksista ei jatka valituksen kautta matkaansa asianomaisiin hallinto-oikeuksiin. Tältä osin oikaisulautakunnille asetettu tehtävä toimimisesta aitona muutoksenhakuasteena Verohallinnon päätösten jälkeisessä muutoksenhaussa on toteutunut. Nyt voidaan perustellusti kysyä, että eikö tällainen toimintansa sisällön puolesta tosiasiallisesti tuomioistuimeen verrattava muutoksenhakuelin saisi tutkia lain säännösten ja lakia alemmanasteisten normien

---

<sup>736</sup> Tarukannel & Jukarainen 2001:65-66 katsovat, että itseoikaisuksi voidaan kutsua monia eri menettelyjä, joissa viranomainen korjaa päätöstään. Hallinto-oikeudellisessa kirjallisuudessa on tavallisesti erotettu kolme itseoikaisutyyppeä: 1. teknisluontoinen itseoikaisu (kirjoitus- ja laskuvirheen korjaaminen). 2. varsinainen itseoikaisu (asiavirheen korjaaminen suppeasti ymmärrettynä). 3. sääntelemätön itseoikaisua (kirjoitettuun lakiin perustumaton itseoikaisu). Näiden oikaisulajien lisäksi on mainittava oikaisuvaatimusmenettely (lakisääteinen itseoikaisu), joka on varsinaisen muutoksenhaun eli valituksen pakollinen esivaihe ja edellytys. Oikaisuvaatimusmenettely perustuu aina erityissäännöksiin (verotuksessa verotusmenettelylakiin).

<sup>737</sup> Andersson 2003:236 toteaa mielipiteenään, että yleisesti ottaen oikaisulautakuntauudistus on ollut onnistunut. Jäseniksi on saatu entistä asiantuntevampia henkilöitä, päätösten perustelujen taso on parantunut, päätökset saadaan entistä nopeammin, oikaisulautakuntien päätöksistä tehtyjen valitusten määrä on laskenut ja oikaisulautakuntien päätösten pysyvyys on parantunut. Tältä osin uudistuksen tavoitteet ovat toteutuneet.

perustuslainmukaisuutta. Todennäköistä on, että oikaisulautakuntien päätöksissä ei liiemmin viittailla ratkaisujen perustuslain vastaisuuteen. Kokonaan toinen asia on se, että missä määrin perustuslain säännökset ovat tosiasiallisesti vaikuttaneet verotuksen oikaisulautakuntien päätöksiin vaikka päätösteksteissä ei asiasta suoranaisesti mainittaisikaan<sup>738</sup>.

Hallintoprosessin luonteeseen kuuluu olennaisesti se, että hallintoviranomaiset joutuvat ottamaan kantaa lakiin ennen tuomioistuimia. Tämän vuoksi voidaan perustellusti kysyä, että ovatko hallintoviranomaiset oikeutettuja tutkimaan lain perustuslainmukaisuutta. Tuorin esittämän näkemyksen mukaan hallintoviranomaisilla ei ole oikeutta eikä myöskään velvollisuutta tutkia lain perustuslainmukaisuutta. Hallintotuomioistuimilla tällainen soveltamismahdollisuus on sen sijaan olemassa<sup>739</sup>. Tuorin esittämässä näkemyksessä huomio kiintyy ennen muuta siihen, että hän erottaa hallinnon ja tuomioistuinten kelpoisuuden lain perustuslainmukaisuuden arvioinnissa. Käsitys ei käy yksiin sen yleisesti tunnetun ja hyväksytyin ajatuksen kanssa, että hallinnon toiminnan on oltava lainmukaista ja siten myös perustuslain mukaista.

Oikeusnormien hierarkkisuudesta johtuen olisi pikemminkin katsottava, että perustuslain etusija suhteessa tavalliseen eduskuntalakiin puhuisi sen näkemyksen puolesta, että hallinnonkin on tehtävä perustuslainmukaisesti. Mäenpää<sup>740</sup> on niin ikään katsonut, että viranomaisen on lakia soveltaessaan noudatettava perusoikeusmyönteistä tulkintaa. Oikeusnormien hierarkia edellyttää yleensä sen arvioimista, minkä sisältöiset lainsovellutukset ovat mahdollisia perustuslain säännökset huomioon ottaen. Mäenpään näkemyksen mukaan oikeusnormien hierarkiaan nojautuva tulkintavaikutus konkretisoituu hallintolainkäytössä etenkin väljien ja harkintavaltaa sallivien lainsäätöjen yhteydessä. Viranomaisen ei kuitenkaan voi esittää sitovaa kannanottoa kansallisen normin abstraktiin pätevyteen, samoin kuin ei voi tuomioistuinkaan tehdä<sup>741</sup>.

---

<sup>738</sup> Jääskinen 2008:50. vertasi EU-oikeutta jäävuoreen, jonka huippu tulee näkyviin eri oikeusasteiden päätöksissä, mutta pinnan alaista vaikutusta ei voi arvioida, vaikka sitä on tosiasiallisesti olemassa. Mahdollista on, että perustuslaki on samanlainen jäävuori, jonka pinnanalainen vaikutus toimii oikaisulautakunnissa ja Verohallinnossa, vaikka siitä ei päätösteksteissä nimenomaisesti mainittaisikaan.

<sup>739</sup> Tuori 1999:536-537

<sup>740</sup> Mäenpää 2003:154-156

<sup>741</sup> Mäenpää 2003:159

Hallinnontoiminnan ja perustuslain mukaisen tulkinnan noudattamisen ja oikeuslähdeopin välillä on selkeä kytkös. Jos hyväksytään Tuorin esittämä kanta siitä, että hallintoviranomaisilla ei ole oikeutta eikä velvollisuutta tutkia lainsäädännön perustuslainmukaisuutta, niin tämän kannanoton välittömänä seurauksena on se, että tuomarin ja hallintovirkamiehen oikeuslähdeoppi on erilainen<sup>742</sup>. Yleisesti voidaan sanoa, että rajoitukset viranomaisen tutkintaoikeudessa ja -velvollisuudessa johtaa siihen, että rajoitusten kohteeksi joutuneiden viranomaisten oikeuslähdeoppi eroaa yleisti käytetystä ja hyväksytystä oikeuslähdeopista.

Lainsäädäntövallan siirtämisestä voidaan säätää lailla. Lainsäädäntövallan siirtämiselle ja siirretyn lainsäädäntövallan käyttämiselle on perustuslain 80 §:ssä asetettu melko ahtaat rajat ja muodolliset edellytykset<sup>743</sup>. Delegointinormin puitteissa siihen oikeutettu viranomainen voi antaa määräyksiä. Määräykset ovat oikeudellisesti sitovia<sup>744</sup>. Eduskuntalain ohella säädännäiseen oikeuteen kuuluvat myös asianmukaisen delegointisäädännön perusteella annetut asetukset<sup>745</sup>.

Oikeudenkäymiskaaren 1 luvun 11 §:n mukaan :”Maan tapa, jos se ei ole kohtuuton, olkoon hänellä (tuomarilla) myös ohjeena tuomitessaan, kun säädettyä lakia ei ole”. Maan tapa voi olla pakollinen oikeuslähde vain sellaisissa tapauksissa, joissa tiedetään, että tapaukseen soveltuvaa lainkohtaa ei ole<sup>746</sup>. Maan tapa on lain ohella toinen legalisoiduista oikeuslähteistä<sup>747</sup>. Hallintotoiminnassa ei ole sanottavasti merkitystä maantavalla, joka yleisissä tuomioistuimissa rinnastetaan oikeuslähteenä lakiin (OK 1:11). Toisaalta vakiintunut hallintokäytäntö ennakoii selkeästi sitä, miten hallintoviranomainen tulee menettelemään kulloisessakin asiassa ja tällä tavoin yksittäinen kansalainen voi ennakoida hallinnon tulevat ratkaisut. Hallintoviranomaisen noudattama vakiintunut käytäntö voi muodostua kiista-tilanteissa luottamuksensuojan kautta viranomaista sitovaksi menettelyksi, joten hallintokäytännön merkitystä ei pidä kaikilta osilta vähätellä.

Hallintotoiminnassa ja lainkäytössä tavanomainen oikeus on maan tapaa. Laakson<sup>748</sup> käsityksen mukaan tavanomaista oikeutta voi syntyä kaikilla oikeuden

---

<sup>742</sup> Ojanen 2001:18

<sup>743</sup> Mäenpää 2003:133

<sup>744</sup> Lehtonen 1999b:1288

<sup>745</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:14-15

<sup>746</sup> Tapani 2001:50

<sup>747</sup> Laakso 1990:65

<sup>748</sup> Laakso 1990:96

aloilla ja normihierarkian kaikilla tasoilla. Koska tavanomainen oikeus on sitovaa, siitä poikkeaminen edellyttää vaatii lainsäädäntötoimenpidettä samalla säädöshierarkian tasolla, jolle tavanomainen oikeus asiassa sijoittuu. Laakson näkemys on kritiikille altis, koska on syytä muistaa, että inhimilliselle elämälle on tunnusomaista muutos. Muuttuva maailmanmeno voi johtaa uusien käytäntöjen ja tapojen syntyyn ilman että lainsäätäjän on käynnistettävä muutosprosessia.

Heuru<sup>749</sup> jakaa tapaoikeuden kolmeen eri ryhmään: 1) tapa *contra legem* on kysymyksessä silloin, kun tapa syrjäyttää säädetyn lain, jolloin syntyy oikeustieteen kielellä sanottuna *desuetudo*; 2) tapa *praeter legem* syntyy lakia täydentäväksi eli normiksi tilanteeseen, joka ratkaisemiseksi ei ole säädetty normia lainkaan, sekä 3) tapa *intra legem* eli tapa tulkita jotakin oikeusnormia.

Perustuslain 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tuulee perustua lakiin. Näin ollen tapa *contra legem* on poissuljettu mahdollisuus vallan käytön osalta<sup>750</sup>. Lainsäädännön tarkoituksena käsin asiaa tarkasteltaessa edellä mainittu kanta vaikuttaa täysin selvältä ja hyväksyttävältä. Käytännön hallintotoiminnassa toteutus ei kuitenkaan aina toimi perustuslain kirjaimen mukaisesti. Verotuksen osalta on takavuosina havaittu, että jotkut verolautakunnat systemaattisesti sovelsivat laissa säädetyn veronmaksukyvyyn enimmäismäärän ylittävää vähennystä<sup>751</sup>. Nykyisin tunnetuin *contra legem* tilanne esiintyy liikenteen nopeusvalvonnassa, kun tietoisesti hyväksytään nopeusrajoitusmerkin ylittävät nopeudet tiettyyn rajaan saakka ilman, että niistä seuraa huomattava tai rikesakkoa<sup>752</sup>. Verotuksen toimitamisen osalta erilaiset ”puuttumiskynnykset” ovat luonteeltaan verrattavissa poliisihallinnon nopeusvalvonnassa noudattamiin ”puuttumattomuusrajoihin”.

Hallinto- ja tuomioistuintoiminnassa saattaa esiintyä oikeuslähteiden runsaudesta huolimatta *praeter legem* tilanteita. Tällaisessa aukkotapauksessa lain ensimmäinen soveltaja joutuu muodostamaan ratkaisunormin. Veroasioiden osalta Verohallinto joutuu ensimmäisenä viranomaistahona muodostamaan ratkaisunormin. Oikeudenkäytössä tuomarin tulee lähteä harkinnassaan koko oikeusjärjestyksen pohjalta<sup>753</sup>. Aukkotapauksissa tuomioistuimet muodostavat ratkaisunsa pohjaksi pan-

---

<sup>749</sup> Heuru 2003:171

<sup>750</sup> Laakso 1990:303; Heuru 2003:171

<sup>751</sup> Sauli Könnömäen läksiäispuhe syyskuu 2007

<sup>752</sup> WWW.Poliisi.fi

<sup>753</sup> Brusin 1938:113

tavan normin<sup>754</sup>. Hallinto- ja tuomioistuintoiminnan hierarkkisuuudesta johtuen ensiasteessa syntynyt ratkaisunormi saattaa kumoutua tai muotoutua eri muutoksenhakuasteissa ja tästä johtuen hallinnon itse muodostama normi korvautuu oikeuskäytännössä muodostetulla normilla. Praeter legem tavalla syntyneet normit voivat muuntua eduskunnan säätämällä lailla myöhemmin lainsäädännöksi.

Verotusta toimitettaessa tulkitaan jatkuvasti lainsäädäntöä. Toiminnan tuloksena syntyy vakiintuneita tulkintatapoja, joista muodostuu verotuskäytäntöä. Nykyisessä valtion- ja verohallinnossa on tuskin mahdollista, että vakiintunut ratkaisukäytäntö (intra legem) johtaa lainvastaiseen (contra legem) tulkintaan. Praeter legem normin synty ja vakiintuminen kestää vuosia mutta intra legem saattaa syntyä yhden korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteella.

Termi heikosti velvoittava oikeuslähde tarkoittaa sitä, että oikeuslähteen syrjäyttämiseen ei ole liitetty virkavirhesanktiota, jos se tapahtuu uusilla paremmilla perusteilla. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lain esityöt (lain tarkoitus) ja tuomioistuinratkaisut<sup>755</sup>. Jaottelu ei ole tältä osin täysin yksiselitteinen, sillä poliittisesti hankalissa tapauksissa lain lopullinen sisältö ja tarkoitus saatetaan jättää parlamenttikäsittelyssä myöhemmän oikeuskäytännön varaan ja tällöin tuomioistuinten ratkaisuihin muodostuu itse asiassa lainsäädäntöä tai vähintäänkin lainsäädännön jatketta. Tällöin lainsäädäntöä selventävän oikeuskäytännön sivuuttaminen on verrattavissa lainsäädännön sivuuttamiseen.

Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeusvertailevat ja oikeushistorialliset argumentit, oikeustiede (lainoppi), arvot ja arvoarvostelmat (moraali) sekä teleologiset argumentit (reaaliset argumentit)<sup>756</sup>. Sallittujen oikeuslähteiden määrän rajaaminen on vaikeata jo yksin sen vuoksi, että suuri osa salituista oikeuslähteistä on jatkuvan kehityksen alaisena (moraali, oikeustiede ja erilainen argumentointi) ja tästä johtuen tämän päivän lähteistö voi erota huomattavastikin vuosien takaisista lähteistä.

Soft law:sta on muodostunut väljä kattokäsite täsmentämättömille ja muuttuvalle joukolle muodollisesti ei-velvoittaville lähteille, joiden oikeudellinen luonne on epäselvä. Soft law:n oikeusvaikutukset määräytyvät tilannekohtaisesti. ”Normin-

---

<sup>754</sup> Brusin 1938:172

<sup>755</sup> Aarnio 1998:48 ; Tapani 2001:16-28 ; Myrsky 2002:16

<sup>756</sup> Aarnio 1998:49 ; Tapani 2001:28

nälkä” on on havainnollinen käsite sille mekanismille, jonka kautta soft law saa oikeudellisen merkityksensä. Kyse on empiiris-realistisin perustein syntyvästä oikeudellisesta velvoittavuudesta; viranomaisten tai tuomioistuinten soveltamasta käytännöstä, kun jollekin aineistolle annetaan merkitystä siten, että myös tulevis- sa ratkaisuisa päätöksentekijän on turvauduttava samaan aineistoon<sup>757</sup>

Samantasoisten oikeusnormien soveltamiseksi on olemassa yleisesti hyväksytyjä tulkintasääntöjä. Yleislakia (*lex generalis*) sovelletaan, ellei muussa laissa ole erikseen toisin säädetty. Erityissäännös (*lex specialis*) syrjäyttää oikeushierarkki- sestä samantasoisien yleissäännöksen. *Lex specialis derogat legi generali* (erityis- sääntö syrjäyttää yleissäännöksen) on ongelmallinen sääntö, sillä säännön käyttö- kelpoisuus on riippuvainen siitä, että soveltaja kykenee erottamaan toisistaan yleissäännöksen ja poikkeussäännöksen<sup>758</sup>. Uudempaa säännöstä (*lex posterior*) sovelletaan ristiriitatilanteissa aiemman säännöksen sijasta. Tavallisesti uutta la- kia säädettäessä pyritään samalla kumoamaan sen kanssa ristiriitaiset aikaisemmat säännökset, joten tulkinnanvaraiset tilanteet eivät ole yleisiä. *Lex posterior-* tulkinta ei kuitenkaan sovellu EU-oikeutta toteuttavan kansallisen lainsäädännön soveltamiseen. Uudella lainsäädännöllä ei voida poiketa EU-oikeuteen sisältyvistä velvoitteista ja viranomaisen on lain soveltamistilanteissa joka tapauksessa annet- tava etusija jälkimmäisen vaatimuksille<sup>759</sup>.

Oikeuslähteiden jaottelu virkavirhesanktiouhkan perusteella tarjoaa hyvän yleis- lähtökohdan oikeuslähteiden jaotteluun. Eri oikeudenaloilla virkavirhe- sanktiouhan realisoituminen voi vaihdella eri oikeuslähteiden välisistä painoerois- ta johtuen. Virkavirhesanktio voi realisoitua ainoastaan viranomaisen osalta, joten yksityiselle kansalaiselle virkavirheen uhalla ei sinänsä ole mitään merkitystä. Sanktiouhan voi nähdä myös tehosteena, joka korostaa oikeuslähteiden välistä aste-eroa.

Toinen tapa lähestyä oikeuslähteitä, on ratkaisijan näkökulma. Oikeuslähteiden käyttö voi vaihdella ja todennäköisesti vaihtelee eri ratkaisu- ja päätöksente- koasteissa. Reaalimaailmassa käytettyjen oikeuslähteiden etusijajärjestys voi poi- keta huomattavastikin Aulis Aarnion kehittämästä virkavirheajatteluun perustu- vasta jaottelusta. Muodollisten perustelujen osalta tilanne voi olla huomattavan

---

<sup>757</sup> Määttä 2010:69-70

<sup>758</sup> Keravuori 1996:19

<sup>759</sup> Mäenpää 2003:161

paljon yhtenäisempi eli ratkaisut voidaan perustella oikeuslähdeopillisesti paljon moitteettomammin kuin miten ratkaisut itse asiassa tehdään.

Oikeuslähdeoppiajattelun pohjana on tuomarin toiminta. Kuitenkin on syytä muistaa, että monen muutkin viranomaiset joutuvat askartelemaan virkatyössään samankaltaisten ongelmien parissa kuin virkatuomarit. Monissa tehtävissä on ratkaistavien tapausten suuri määrä johtanut siihen, että ratkaisut perustetaan aiempaan käytäntöön ja kussakin viranomaisessa sovellettavaan ohjeistukseen. Ratkaisujen ennakoitavuus ja yhdenmukaisuus ovat useimmille viranomaisille niitä tosiasiallisesti pakottavia oikeuslähteitä, joidenka sivuuttamisesta saattaa seurata sanktioita.

Lakipositivismin ominaisuuksiin on kuulunut vaatimus inhimillisen tekijän ja muun muassa arvojen merkityksen kieltämisestä tai ainakin vähättelemisestä. Lain soveltaja on kuitenkin aina ihminen ja ihmisen toiminta on aina jossain määrin subjektiivista<sup>760</sup>. Päätöksentekijän subjektiivisuus tuo aina oman lisämomenttinsa ratkaisutoimintaan. Päätöksen perusteluissa tämä subjektiivinen elementti ei useinkaan näy vaikka se voi olla usein keskeinen peruste ratkaisuun päättymisessä. Amerikkalaiseksi realismiksi kutsuttu suuntaus korosti niin ikään subjektiivisen tekijän merkitystä päätöksenteossa. Ratkaisu voi olla osin tai täysin intuitiivinen mutta perustelujen kautta haetaan päätökselle hyväksyttävä muoto<sup>761</sup>. Äärimmillen vietyä inhimillisen tekijän kieltäminen toteutuisi verotuksen osalta puhtaassa koneverotuksessa<sup>762</sup> tai muussa päätöksenteossa jonkinlaisen ratkaisuautomaatin avulla. Täydellinen inhimillisen näkökulman poissulkeminen ei näinkään onnistu sillä tällöinkin on vaarana se, että toimintaa ohjaavien tietokoneohjelmien laatijan subjektiiviset näkemykset voivat vaikuttaa lopputulokseen

Oikeuden globalisointumiskehitys on vaikuttanut myös suomalaisen oikeuslähdeoppiin, johon on ilmestynyt käsite ”yleiset oikeusperiaatteet” (legal principles). Näiden lisäksi ihmisoikeudet, joita koskevat sekä YK:n ihmisoikeuskonventiot että Euroopan ihmisoikeussopimus ovat tulossa ja ovat osittain jo tulleet yleispäteviksi oikeuslähteiksi kaikkialla<sup>763</sup>, sillä Euroopan ihmisoikeussopimus on lähes kaikissa sopimusvaltioissa paitsi valtiota sitova kansainvälisoikeudellinen sopi-

---

<sup>760</sup> Puronen 2004:54-55

<sup>761</sup> Siltala 2004:190

<sup>762</sup> Puronen 2004:41 Nimeää tiukan sääntelyn ääripääksi tietokoneverotuksen.

<sup>763</sup> Tolonen 2000:220

mus myös osa sisäistä oikeusjärjestystä<sup>764</sup>. Korkein oikeus sovelsi ensi kerran Euroopan ihmisoikeussopimusta neuvostoliittolaisten lentokonekaappareiden luovuttamista koskevissa 1990 ja 1991 antamissaan lausunnoissa<sup>765</sup>. Ihmisoikeussopimukset ja poliittisen arkkitehtuurin muutokset ovat vahvistaneet selvästi ihmisoikeuksien roolia niin poliittisen päätöksenteon kuin oikeudenkäytönkin (kansallisen tai ylikansallisen) areenoilla. Ihmisoikeusperiaatteiden toteutumista valvotaan entistä tarkemmin niin tuomioistuimissa kuin myös ennakkollisesti kansallisen lainvalmistelun yhteydessä.<sup>766</sup>

Voimakkaiden keskitettyjen valtioiden synty johti siihen, että normin anto keskityi entistä enemmän keskusvallalle ja kilpailevien normistojen merkitys pienentyi. Ranskassa ja Belgiassa vaikuttanut eksegeettinen koulu oli tunnetuin oikeuspositiivisista pyrkimyksistä. Koulukunta katsoi, että laki oli ainoa sovelias oikeuslähde, jota viranomaisten tuli noudattaa päätöksenteossaan. Oikeus oli yhtä kuin suvereenin lainsäätäjän tahdonilmaus. Siltala<sup>767</sup> kutsuu eksegeettistä koulukuntaa tunnetuimmaksi oikeuspositiiviseksi pyrkimykseksi oikeudellisen lähdeaineiston rajaamiseen tai sulkemiseen. Keskusvalta ja parlamentit ovat eksegeettien päivien jälkeenkin pyrkineet pitämään hallussaan lainsäädäntö- ja norminantomonopolia mahdollisimman laajassa määrin. Toki on kuitenkin niin, että eri valtioiden välillä on vallinnut suuriakin eroja sen suhteen, mikä on parlamentin rooli yhteiskunnan normiohjauksessa

## 6.3 Verotuksen toimittaminen ja oikeuslähteet

### 6.3.1 Verotuksen oikeuslähteistä

Vero-oikeutta on luonnehdittu rikosoikeuden ohella kaikkein lakisidonnaisimmaksi oikeuden alaksi. Yksilön näkökulmasta tarkasteltuna on perusteltua, että henkilökohtaiseen vapauteen ja varallisuuteen ei voida puuttua ilman laissa säädettyä perustetta. Perustuslain 81 §:ssä säädetään, että lailla on säädettävä verotuksen perusteista. Perustuslain näkökulmasta verotus ei voi perustua muihin oi-

---

<sup>764</sup> Pellonpää 2000:43

<sup>765</sup> Pellonpää 2000:60

<sup>766</sup> Kekkonen 2002:145

<sup>767</sup> Siltala 2004:167



keuslähteisiin kuin ainoastaan lakiin. Koska verotusratkaisuja tehtäessä käytetään myös muita oikeuslähteitä kuin lainsäädäntöä, niiden sisältö ei saa olla ristiriidassa eduskunnan säätämän lainsäädännön kanssa. On myös katsottu, että nykyisen voimassa olevan perustuslain säätäminen vahvisti lainsäädännön entisestäänkin vahvaa asemaa suhteessa muihin vero-oikeuden oikeuslähteisiin<sup>768</sup>.

Ennen perustuslain säätämistä suomalaisessa vero-oikeuden normihierarkiassa tapahtui periaatteellisesti merkittävä muutos vuoden 1995 alusta lukien kun Suomi liittyi Euroopan Unionin jäseneksi. Tällöin Eurooppavero-oikeus tuli olennaiseksi osaksi verotuksen oikeuslähteitä ja se on myös ottanut verotuksen oikeuslähteiden piirissä hierarkkisen etusijan. Vaikka tuloverotuksen yhdenmukaistaminen ei ole EU:n tavoitteena, niin siitä huolimatta myös tuloverotuksessa tulevat eurooppaoikeuden vaikutukset esiin.<sup>769</sup> Kansallisen lain soveltamatta jättäminen EU-oikeuden etusijan vuoksi ei kuitenkaan voi sisältää hallintoviranomaisen kannottoa kansallisen lain pätevyyyteen<sup>770</sup>.

Hallinnon lainalaisuusperiaatteesta seuraa, että verotusta toimitettaessa ja vero-oikeudellisia ratkaisuja tehtäessä lainsäädäntöä on noudatettava sitovana oikeuslähteenä. Suomen lainsäädäntökäytännössä on aikaisemmin ollut tapana, ettei käsitteitä määritellä ei edes avainkäsitteitä<sup>771</sup>. Lainsäädännön käyttökelpoisuutta ainoana oikeuslähteenä rajoittaa lisäksi se, että lainsäädännössä käytetään avoimia käsitteitä. Tämä puolestaan johtaa siihen, että käytännön ratkaisutilanteissa ongelmaksi muodostuu verolainsäädännön tulkinnanvaraisuus<sup>772</sup>. Tulkinnanvaraisuus johtaa tietysti tulkintaan ja lukuisten tulkitsijoiden osallistuessa ratkaisutoimintaan on tarjolla vaara, että tulkintakäytäntö on epäyhtenäistä. Tästä johtuen lainsäädännön soveltamisen yhteydessä syntyy erilaisia ratkaisukäytäntöjä, jotka muuttuvat ja tarkentuvat vuosien kuluessa ja useimmiten erilaiset ratkaisukäytännöt sulautuvat yhdeksi valtakunnalliseksi ratkaisukäytännöksi viimeistään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeen.

Yksittäisiä verotusongelmia ratkottaessa on Suomessa vuosien kuluessa tehty veroasioissa suuri määrä oikeuden päätöksiä ja tällä tavoin on syntynyt laaja oi-

---

<sup>768</sup> Wikström 1999:

<sup>769</sup> Tikka 2002:7

<sup>770</sup> Mäenpää 2003:160

<sup>771</sup> Wikström 2007:280

<sup>772</sup> Myrsky 2004:52

keuskäytäntö, jolla on ollut suuri merkitys verolakiin tulkinna<sup>773</sup>. Tuomioistuimien hierarkkisesta järjestelmästä johtuen korkeimmalla hallinto-oikeudella on johtava rooli vero-oikeudellisia riitoja ratkaisevien tuomioistuimien joukossa ja tästä johtuen KHO:n julkaisemilla prejudikaateilla on verotuksen oikeuslähteiden joukossa korostettu merkitys. Prejudikaattien rooli suhteessa muihin oikeuslähteisiin on korostunut ja verotuksessa saatetaan puhua jopa oikeustapausoikeudesta säädännäisen oikeuden rinnalla ei sen sijasta.<sup>774</sup>

Keskusteltaessa oikeuskäytännön merkityksestä verotuksen ohjaustyössä on päähuomio kiinnitetty lähes yksinomaan KHO:n päätöksen ohjausvaikutukseen.<sup>775</sup> Prejudikaateilla on korostunut merkitys verotuksen oikeuslähteiden joukossa. On kuitenkin syytä huomioda, että syksystä 1968 lukien on lainsäädännöllä pyritty rajaamaan valitusoikeutta korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja nykyisin valittamiseen tarvitaan valituslupa. Tästä johtuen suurin osa vero-oikeuden kiistanalaisista aiheista (esimerkiksi tulonhankkimiskulut) ovat sellaisia, joista on hyvin vähän jos laisinkaan KHO:n päätöksiä ja oikeuskäytäntö on tästä johtuen pitkälti hallinto-oikeuksien ratkaisujen varassa.

Jos korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien merkitystä arvioidaan pelkästään ratkaistujen verotusongelmien määrällä, niin ns. tavallisen kansalaisen ja pienyrittäjän verotusongelmien ratkaisussa hallinto-oikeuksien lukuisat päätökset ovat huomattavasti merkittävämpi oikeuslähde kuin korkeimman hallinto-oikeuden päätökset, joita ei löydy kaikkiin asioihin lainkaan. Jos KHO:n päätös sattuu hyvällä onnella löytymään, niin se on mitä todennäköisimmin useita vuosikymmeniä vanha. Tällöin herää kysymys päätöksen sisältämän oikeusohjeen voimassaolosta. Tämän vuoksi oikeuskäytännön ohjausvaikutusta ei voida perustaa yksinomaan korkeimman hallinto-oikeuden päätösten varaan. Verotusratkaisujen ohjauksessa on käytettävä muita ohjauskeinoja kuin yksinomaan KHO:n ratkaisuja.

Oikeuskäytännön merkitys oikeuslähteenä on korostunut ja on mahdollista, että verolainsäädännön johtoasema suhteessa muihin oikeuslähteisiin on kaventunut. Oikeuskäytännön ohjausroolia tarkasteltaessa on huomioitava, että ennakkopää-

---

<sup>773</sup> Andersson 2001:13

<sup>774</sup> Myrsky 2004:54

<sup>775</sup> Myrsky 2004:48

tösten ja yleensä koko oikeuskäytännön merkitys on erilainen eri verolajeissa<sup>776</sup>. Oikeuskäytännön merkityksen kasvua päätöksenteossa kuvastaa se, että oikaisu-lautakuntienkin päätöksenteossa pyritään löytämään päätöksenteon tueksi joku KHO:n päätös, joka edes joltakin osin sivuaa ratkaistavaa verotusongelmaa<sup>777</sup>. Ongelmaksi tilanne muodostuu jos Verohallinnon toimintakulttuuri kehittyy siihen suuntaan että kaikki päätökset on perusteltava oikeustapauksella, sopi se asiaan tai sitten ei.

Verotuksen oikeuslähteet muodostavat kokonaisuuden, jonka osat ovat keskenään vuorovaikutussuhteessa. Laintulkitsijat korostavat eri oikeuslähteitä. Verotuksen lakisidonnaisuudesta johtuen muut oikeuslähteet eivät saisi irtaantua liiaksi lain sisällöstä ja tarkoituksesta. Vero-oikeuden oikeuslähdeopin minivaatimuksena tulisi olla se, että jokainen ratkaistavaan tapaukseen sovellettu oikeuslähde olisi sisällöltään lain mukainen.

Vero-oikeuden piirissä toimivilla lainsoveltajilla (tuomioistuinten jäsenet, verokonsultit, verovirkailijat ja veronmaksajat) on käytössään erilaisia oikeuslähteitä ja oikeuslähteiden käyttö on sidoksissa ongelman vaikeusasteeseen, ongelmanratkaisijan työskentelyorganisaation toimintatapoihin ja ongelmanratkaisijan asemaan organisaatiossa.

Verotuksen ongelmatilanteissa oikeuslähteitä käytetään rinnakkain ja vero-oikeudellisen ratkaisutoiminnan piirissä työskentelevät henkilöt käyttävät erilaisia oikeuslähteitä. Niskakangas<sup>778</sup> toteaa, että käytännössä verotuksen ammattilainen käyttää ensisijaisena tietolähteenä Verolait-teosta ja wsoypro.fi-palvelua. Hän toki korostaa myös muiden oikeuslähteiden käytön ja tuntemuksen tarpeellisuutta ongelmanratkaisussa. Voidaan otaksua, että rationaalisesti toimiva verotusongelmien ratkaisija aloittaa tapaukseen sopivien oikeuslähteiden etsinnän Niskakan-kaan lausuman mukaisesti verolaista ja etenee läpi oikeuslähteiden kerroksen aina siihen saakka kunnes ongelma ratkeaa.

---

<sup>776</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:16

<sup>777</sup> Puronen 2002:472

<sup>778</sup> Niskakangas 2005:18-21

### 6.3.2 Verotuksen toimittaminen ja oikeuslähteiden käyttö

Verotusorganisaation tehtävänä on toimittaa verotus säädetyssä ajassa kulloinkin voimassa olevan lain ja oikeusjärjestyksen mukaisesti. Tältä osin Verohallinnon suoritettavaksi annetut tehtävät eivät poikkea minkään muunkaan valtionhallinnon haaran tehtäville asetetuista vaatimuksista. Hallintoahan on kauttaaltaan lakisidonnaista niin valtionhallinnon haaran toimialan kuin ratkaisujenkin suhteen. Verotuksen toimittaminen on hallintotoimintaa, jota on luonnehdittu sidotuksi harkinnaksi.

Kansalaisten yhdenvertainen kohtelu on eräs hallintotoiminnan tärkeimmistä tavoitteista. Yhdenvertaisuuden toteutuminen on eräs niistä mittareista, joilla voidaan mitata hallintotoiminnan onnistumista. Muita hallintotoiminnan onnistumisen mittareita voisivat olla toiminnan tuloksellisuus, palveluiden saatavuus ja nopeus jne. Verotuksen kaltaisen kansalaisen varallisuuteen kohdistuvan toiminnan olisi oltava mahdollisimman yhdenmukaista maan eri osissa, jotta kansalaisten verorasitus olisi yhdenmukainen<sup>779</sup>. Vaikka verotuksen yhdenmukaistaminen on ollut vuosikymmeniä julkilausuttuna tavoitteena, niin yhdenmukaistamisessa ei ole täysin onnistuttu<sup>780</sup> ja todennäköistä on, että koskaan ei päästäkään millimetriyhdenmukaisuuteen ainakaan jos ratkaisuntekoon sisältyy edes pienessä määrin inhimillistä harkintaa<sup>781</sup>. Verotuksen yhdenmukaisuus on siten riippuvainen verotuksen toimittajan harkinnasta ja harkintavaltuuksista. Verohallinnon ohjaus on verotuksen toimittajien harkintaa ja toimintaa ohjaava ja rajoittava oikeuslähte. Mikäli Verohallinnon ohjeistus kehittyy siihen suuntaan, että Verohallinnon ohjeet muuttuvat määräyksiksi taikka jos Verohallinnon ohjeiden tosiasiallinen status muuttuu määräysten kaltaiseksi, niin verotuksen yhdenvertaisuus todennäköisesti lisääntyy.

Tuloverotuksen toimittaminen perustuu veroilmoitukseen taikka verotusehdotukseen. Veroilmoituksen tai verotusehdotuksen perusteella suoritetaan tarvittaessa verovalmistelu, jonka pohjalta tehdään verotuspäätös. Verotuksen toimittamisessa on jokainen verovelvollinen oma yksilönsä, mutta verovelvollisten suuresta mää-

---

<sup>779</sup> Kunnallis- ja kirkollisverotuksen erilaiset veroprosentit eivät johdu verotuksen toimittamisesta vaan ne perustuvat kunnalliseen ja kirkolliseen verotusoikeuteen ja itsehallintoon ja tästä johtuen erilaisilla veroprosenteilla ei ole varsinaisen verotuksen toimittamisen kanssa mitään tekemistä

<sup>780</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:186

<sup>781</sup> Puronen 2004:84

rästä ja verotuksen toimittamiselle annetusta suhteellisen tiukasta määräajasta johtuen kovin syvälliseen ja perusteelliseen käsittelyyn jokaisen kohdalla ei ole mahdollisuutta. Verovelvollisten toiminnan laajuudesta ja erilaisuudesta johtuen myös verovelvollisten verotuksen käsittelyajoissa on eroja.

Verovelvollisten suuri määrä on antanut aihetta käyttää verotuksen toimittamisesta käsitettä massamenettely<sup>782</sup>. Verovelvollisten suureta määrästä huolimatta jokainen verovelvollinen on oma yksilönsä, jonka verotus toimitetaan itse kunkin verotuksellisten olosuhteiden mukaan. Toisaalta verotuksen koneellistuminen on vähentänyt ja tulee entisestäänkin vähentämään ihmistyön osuutta verotuksen toimittamisessa ja tämä puolestaan merkitsee sitä, että verovelvollisia tullaan käsittelemään entistä enemmän ”massana”, jonka verotus perustuu eri tahojen ilmoittamiin verotusta koskeviin sähköisiin suorasiirtotietoihin.

Verotuksen toimittamisessa on yleisenä ja sitovana lähtökohtana lainsäädäntö ja koko oikeusjärjestys. Tästä johtuen verotuksen toimittajien oikeuslähteet ovat samat riippumatta missä he toimivat tai missä virka-asemassa nämä ovat. Käytännön verotustyössä eri tehtävissä toimivilla virkamiehillä on ratkaistavanaan eri tyyppisiä ongelmia ja tästä johtuen on syytä otaksua, että oikeuslähteiden käytössä on eroja.

Verotuksen toimittamisen ohjaustyössä on Verohallituksen ja muun Verohallinnon antamilla ohjeilla ja kirjallisilla julkaisuilla keskeinen sija. Verovalmistelun kannalta ovat Verohallinnon määräykset ja ohjeet, yhtenäistämisohteet, työmenetelmäohjeet ja Verohallinnon käsikirja keskeisellä sijalla. Edellä mainittujen lisäksi Verolait-kirjalla, oikeustieteellisellä kirjallisuudella, oikeuskäytännöllä ja oikeudellisilla tietopankeilla on tärkeä merkityksensä verotuspäätösten teossa. Siirryttäessä palkkaverotuksesta elinkeino- ja yhtiöverotukseen, verotustyössä käytettävien oikeuslähteiden määrä lisääntyy tai vähintäänkin oikeuslähteiden käytön painopiste muuttuu ongelmakentän laajentuessa kohti kirjanpito- ja yhtiölainsäädäntöä.

Vaikka yleisellä tasolla hyväksyttäisiin oikeuslähteopillisessa ajattelussa esitetty otaksoma, että kaikkien oikeuslähteoppi on samanlainen, niin on kuitenkin syytä pitää mahdollisena ja kenties jopa todennäköisenä, että vero-oikeudellisia ongel-

---

<sup>782</sup> Puronen 2004:112 toteaa, että automatisoidulle verotukselle on luonteenomaista massamenettely.

mia ratkoviehen henkilöiden joukossa esiintyy erilaisia käsityksiä oikeuslähteiden käytännön priorisoinnista ja normihierarkkisesta asemasta. Jälkimäistä ajatusta tukee se yleisesti tiedetty tosiasia, että inhimillisille yhteisöille on ominaista pyrkimys itsenäiseen ja omaehtoiseen toimintaan, joka johtaa osittain erilaisiin lopputuloksiin ja tämän perusteella voidaan otaksua, että verotuksen toimittamisorganisaatioissakin on erilaisia osaorganisaatioita, joiden työskentelytavassa priorisoidaan eri oikeuslähteitä eri tavalla. Tämä johtuu pitkälti myös siitä, että eri ta-soisten ongelmien ratkaisuun käytettävissä oleva aika voi vaihdella melkoisesti

Verovalmistelun lähtökohtana on se, että verovalmistelija toimii virastossa ja koko hallinnossa sovellettavan ohjauksen puitteissa. Yksittäistapauksessa voi poiketa yleisestä ohjauksesta jos asian olosuhteet antavat siihen perustellun aiheen. Tätä mahdollisuutta korostetaan myös Verohallinnon yhtenäistämisoheissa<sup>783</sup>. Jos annettu ohjaus ei tunnu oikealta tai jos se tuntuu peräti lainvastaiselta, niin siitä on oikeus poiketa ja lainvastaista ratkaisuja ei saa virkamies suorittaa.. Yleisempi poikkeaminen ei ole käytännössä mahdollista koska ohjeiden ja työmenetelmien noudattaminen koetaan yleensä virastokulttuurissa virantoimitukseen kuuluvaksi velvollisuudeksi ja käskyn rikkomiseksi. Verovalmistelijoiden työtehtävät ovat sen tyyppisiä, että laajamittainen verovalmisteluohjeiden tai työmenetelmien kyseenalaistaminen ja niistä poikkeaminen ei ole käytännössä mahdollista koska silloin verotuksen toimittaminen ei ole mahdollista nykyiset resurssit verotuksen toimittamistavan huomioon ottaen.

Tavallisen viranhaltijan kannalta asiaa tarkasteltaessa on syytä ensinnäkin mainita, että lähtökohtaisesti virkamiehen täytyy voida luottaa siihen, että viranomaisen toimii oikeusjärjestyksen mukaan ja näin ollen on voitava olettaa, että annettava ohjaus ja käskytyt ovat lainmukaisia. Tämän tyyppistä ajattelumallia edellyttää weberiläinen virkamieskuva, joka perustuu hierarkiaan ja ylemmän viranomaisen ja esimiehen käskyn tottelemiseen. Toisaalta ohjauksen ja käskyjen tehokas kyseenalaistaminen edellyttää tietyn tyyppistä koulutusta ja kokemusta, joten kaikilla ei ole siihen edellytyksiä. Taidon lisäksi ohjauksen kyseenalaistajalta vaaditaan myös henkilökohtaista rohkeutta ja päättäväisyyttä asettua koko hallinnon ohjausjärjestelmää vastaan. Käytännön elämässä lienee huomattavasti yleisempää, että yksilön tahto joutuu väistymään yhteisön tahdon tieltä.

---

<sup>783</sup> Verohallinnon yhtenäistämisoheissa vuodelta 2010 toimitettavaa verotusta varten, asia ilmaistaan toteamalla, että yksittäistapauksessa verovelvollisen esittämä selvitys on kuitenkin ensisijainen verotuksen peruste.

Oikeuslähdeopillisen ajattelun kulmakiviin kuuluu perusolettama siitä, että oikeuslähteet ovat kaikille samat. Pekka Timonen<sup>784</sup> on kuitenkin yleisestä ajattelutavasta poiketen esittänyt, että tutkijan oikeuslähdeoppi poikkeaa tuomarin oikeuslähdeopista siten, että tutkijalla ei ole tuomarin tavoin yksittäistapaukseen kohdistuvaa ratkaisupakkoa. Tutkijan oikeuslähdeoppi on enemmän sidoksissa tiedeyhteisössä vallitseviin käsityksiin tutkimuksen tehtävistä ja tavoitteista. Timosen esittämästä ajatuksesta ilmenee selkeästi Aulis Aarnion esittämä näkemys, että oikeuslähdeoppi on erityisesti viranomaisten toimintaa sitova järjestelmä. Oikeuslähdeopin tuomarikeskeisyys ilmentää nimenomaan sitä, että ongelmatapauksessa tuomioistuin tulee ratkaisemaan ongelman oikeuslähdeopin mukaisesti. Tätä kautta oikeuslähdeoppi voidaan nähdä koko viranomaistoiminnan ja oikeusjärjestyksen selkärankana. Yleisesti tunnettu ja tunnustettu oikeuslähdeoppi ohjaa ongelman ratkaisijaa samoin kuin se luo oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta oikeusyhteisöön.

On olemassa eriasteisia ja erilaisia verotusongelmia, joidenka ratkaisutavat vaihtelevat. Suurin osa ratkaistavista asioista on tuttuja, aiemmin jo moneen kertaan esiin tulleita verotusongelmia, joihin on olemassa selkeä ohjeistus ja joidenka ratkaisemiseksi on muodostunut ratkaisukäytäntöä. Elinkeino- ja yhtiöverotus sisältää muutosverotuksen ohella usein sellaisia ongelmia, jotka eivät kertaannu tapauksesta tapaukseen vaan ajoittain tulee eteen verotusongelmia, joita ei ole pohdittu verotoimistossa tai verovirastossa aikaisemmin. Tällöin on ongelmien ratkaisuun käytettävä entistä laajempaa oikeuslähteiden kenttää ja käyttöön tulevat oikeuskäytäntö, oikeuskirjallisuus, lain esityöt, asiantuntijoiden konsultointi .

E erityisen hanakalaksi ja mielenkiintoiseksi muodostuu tilanne silloin, jos ratkaistava verotusongelma, joka perustuu lakiin, jonka eduskunta on poliittisten tai muiden ongelmien johdosta jättänyt avoimeksi. Tällöin eduskunnan ajatuksena on ollut, että lain sisältö tarkentuu myöhemmän soveltamis- ja oikeuskäytännön kautta. Tällaisissa tapauksissa lain ensimmäisen soveltamisyhteyden tekee verovelvollinen tai tämän palkkaamat asiantuntijat. Tämän jälkeen asiaa arvioivat verovalmistelijat ja muut veroviranomaiset. Näissä tilanteissa verovirkamiehistö joutuu toimimaan ensimmäisen kerran ”tuomarina” asiassa. Uusien lakien tulkin-

---

<sup>784</sup> Timonen 1989: 668-669

nan osalta asiat etenevät ennen pitkää eri muutoksenhakasteisiin ja ennen pitkää saadaan asiasta KHO:n ratkaisu, jonka perusteella on pääteltävissä, onko lainlaadinnan ”jatkotyössä” onnistuttu vai ei.

Muutosverotuksessa ja erityisongelmien ratkaisussa Verohallinnon kirjallisen ohjauksen merkitys on usein vähäisempi kuin perusvalmistelussa. Muiden oikeuslähteiden kuten oikeuskirjallisuuden ja erityisesti oikeuskäytännön rooli korostuu suhteessa Verohallinnon kirjalliseen ohjaukseen. Uusi oikeuskäytäntö voi<sup>785</sup> sivuuttaa Verohallinnon ohjauksen ja yleensä uuden oikeuskäytännön (erityisesti KHO:n ratkaisujen) mukaisesti Verohallinnon yhtenäistämisohteja päivitetään<sup>786</sup>. Päivitys tapahtuu kuitenkin jälkikäteen, joten oikeuskäytännön perusteella voidaan sivuuttaa Verohallinnon kirjalliset ohjeet yksittäisessä tapauksessa riippumatta siitä, päivitetäänkö yhtenäistämisohteja vai ei. Rabinä<sup>787</sup> korostaa Verohallinnon ohjeistuksen sitovuuden merkitystä toteamalla, että työmenetelmäohjeet ovat luonteeltaan lähinnä työnjohdollisia määräyksiä, minkä vuoksi ne sitovat Verohallinnon yksiköitä ja virkamiehiä. Hän korostaa, että työmenetelmäohjeita voitaisiin itse asiassa luonnehtia työmenetelmä määräyksiä. Tämän tyyppisen ajattelun vakiintuminen merkitsisi sitä, että Verohallinnon ohjeet muuttuisivat tosiasiallisesti tulevaisuudessa henkilöstöä sitovaksi, minkä vuoksi Verohallinnon virkamiehillä ei olisi enää pääsääntöisesti mahdollista sivuuttaa Verohallinnon ohjausta vaikka oikeuskäytäntö olisikin asettunut asiasta toiselle kannalle.

Veron oikeuden piirissä oikeuslähteiden muutospaineita aiheuttaa Euroopan unioniin liittyminen ja oikeuskäytännön parantunut saatavuus oikeudellisten tietopankkien avulla. Myrsky<sup>788</sup> näkee prejudikaattien merkityksen kasvun osana verotuksen sääntelyjärjestelmää. Atk-laitteistojen lisääntyminen ja oikeudellisten tietopankkien päätösten tarjonnan lisääntyminen ja päätösten sisällön parantuminen ovat luoneet edellytyksiä prejudikaattien lisääntyneelle käytölle<sup>789</sup>. Kehityksen suunta on myös riippuvainen verolainsäädännön kehityksestä ja muutosnopeudesta. Selkeä ja hitaasti muuttuva lainsäädäntö vähentää prejudikaattien tarvetta.

---

<sup>785</sup> Sänkiaho 2001: 59

<sup>786</sup> Verohallituksen yhtenäistämisohteja 2007; Iivonen 2004:196

<sup>787</sup> Rabinä 2009:33

<sup>788</sup> Myrsky 2004:54

<sup>789</sup> Iivonen 2004:209



Nykyisen verkkoyhteiskunnan aikana verotuksen oikeuslähdeoppikin voi olla osin tiedotuskysymys. Korkeimman hallinto-oikeuksien päätösten tunnetuksi tulemistä on oikeudellisten tietopankkien ohella edistänyt sanomalehdistö ”viikon verovinkki”-tyyppisten uutisten avulla. Informaatiolähteiden lisääntynyt tarjonta on vaikuttanut myös siihen, että nykyisen oikeuslähdeopin on havaittu olevan muutostilassa<sup>790</sup>. Erityisesti oikeuskäytännön merkitys on entisestään korostunut, koska julkaistujen päätösten saatavuus on erinomaisen hyvä.

Verohallinto voi omalta osaltaan vaikuttaa vero-oikeuden oikeuslähdeopin sisältöön ja kehityssuuntaan julkaisemillaan selkeillä määräyksillä, ohjeilla ja tiedotteilla. Verovirastojen julkaisemat verotuksen yhtenäistämisohteet eivät saa olla ristiriidassa Verohallinnon yhtenäistämisohteiden kanssa, mutta verovirastojen ohjeissa on esiintynyt paikallisia painotuksia, jotka voivat pohjautua vanhoihin verotustapoihin tai hallinto-oikeuden päätöksiin<sup>791</sup>. Tällä tavoin Verohallintokin on osaltaan myötävaikuttamassa sisällöllisten erojen syntyyn maan eri osissa. Vapusta 2008 lukien Verohallinto on muodostanut yksitasoisen organisaation, jonka toimialueena on koko maa. Verotusorganisaation yksitasoisuus enteilee sitä, että Verohallinnon ohjaus muuttuu yksitasoiseksi. Organisaatiotasojen määrän vähentymisen myötä verotuksen ohjauspisteiden määrä vähenee ja nykyiset verovirastojen omat yhtenäistämisohteet jäävät tulevaisuudessa pois.

Verohallinnon ohjauksella on havaittu olevan yleistä sitovuutta. Erityisesti verovalmisteluohjeilla on havaittu olevan vaikutusta verovelvollisten ja tilitoimistojen käyttäytymiseen<sup>792</sup>. Ruotsissa on tehty samansuuntaisia havaintoja eli sielläkin Verohallinnon eri tasojen antamat ohjeet koetaan sitoviksi, vaikka niillä ei ole muodollista sitovuutta sen enempää Verohallinnon viranhaltijoiden kuin verovelvollistenkaan suhteen<sup>793</sup>. On myös havaintoja siitä, että Ruotsin verohallinnossa sovelletaan verotuskäytäntöä oikeuslähteenä verolain tulkinnassa, joskin epäselvää on se, kuinka laajasti verotuskäytäntöä sovelletaan oikeuslähteenä ja mikä sen todellinen merkitys on<sup>794</sup>.

---

<sup>790</sup> Myrsky 2004:55

<sup>791</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:77-79

<sup>792</sup> Hakapää 2008:186

<sup>793</sup> Pahlsson 1995b:575-576

<sup>794</sup> Alhager 1998:474

Saman suuntaisia tuloksia on saatu myös Suomessa. Tampereen verotoimiston verovalmistelijoiden keskuudessa silloisen verojohtaja Pertti Purosen<sup>795</sup> tekemässä kyselyssä. Vastausten mukaan verotuksen ongelmatilanteissa tukeuduttiin pääasiassa Verohallituksen julkaisuihin ja ohjeita ilmeisestikin noudatettiin sitovina, vaikka Verohallituksen ohjeilla ei ole sitovuutta. Todennäköistä on, että Verohallituksen ohjaus koetaan myöskin verovelvollisten keskuudessa sitovaksi ohjaukseksi samoin kuin verovalmistelijoiden keskuudessa. Ajatus perustuu pitkälti siihen, että virkamiehet välittävät itse omaamansa käsityksen verovelvollisille.

Olkoonpa kyse mistä tahansa oikeudenalasta, niin viime kädessä lainsoveltajan tehtävänä on selvittää yksittäisen asian kannalta relevantti normisto. Tapaukseen soveltuvan normin soveltamisen esteenä voi olla se, että normin antamiseen ei ole ollut toimivaltaa taikka, että normi on annettu virheellisessä järjestyksessä. On myös mahdollista, että sovellettava normi voi olla ristiriidassa sitä ylemmänasteisen normin kanssa ja tämän vuoksi normi on jätettävä soveltamatta<sup>796</sup>. Verotuksen osalta relevantin normin etsintää vaikeuttaa se, että oikeuskäytännöllä on suuri tosiasiallinen merkitys verotusratkaisujen ohjaustyössä. Oikeustapauksen soveltuvuus käsiteltävään ongelmaan niin sisällön kuin voimassaolon osalta voi olla ajoittain hyvinkin kiistanalainen asia.

Verohallinnon ohjeiden tarkoituksena on auttaa lainsoveltajaa tulkintatehtävässään, olipa lainsoveltaja sitten verovelvollinen tai Verohallinnon virkamies. Verohallinnon ohjeisiin on koottu tai niihin on pyritty kokoamaan kaikki se informaatio, joka ohjeen antohetkellä on saatavissa olemassa olevista oikeuslähteistä. Verohallinnon ohjeissa eri oikeuslähteiden sisältämä informaatio suodattuu Verohallinnon kannaksi. Verohallinnon kanta voi olla muiden oikeuslähteiden mukainen, mutta on myös mahdollista, että Verohallinto muodostaa oman näkemyksensä asiasta. Tämä puolestaan merkitsee sitä, että Verohallinnon muista oikeuslähteistä poikkeava kanta heittää ikään kuin haasteen muulle oikeusyhteisölle. Vuosien kuluessa selviää, kuinka haasteen käy eli muuttuuko Verohallinnon kanta muiden oikeuslähteiden mukaiseksi vai päinvastoin.

---

<sup>795</sup> Puronen 1993:282

<sup>796</sup> Kanninen 2009:178

## 6.4 Oikeuslähdeopin polysentriasta

### 6.4.1 Oikeuslähteiden lisääntyminen ja oikeuslähdeoppi

Oikeuslähdeoppi on eräs muoto inhimilliselle elämälle tyypillisestä tavasta hallita ja luokitella elämän ilmiöitä. Jussi Suojasen<sup>797</sup> mukaan oikeuslähdeoppia tarvitaan selvitetessä eri oikeuslähteiden keskinäisiä painoarvoja ja painoarvojen vahvenemis- ja heikkenemiskehitykseen vaikuttavia seikkoja. Tämä onkin oikeuslähdeopin keskeisin tehtävä. Kuitenkin on niin, että viime kädessä oikeudellisen ongelman ratkaisija itse lopulta päättää, miten hän ratkaisunsa tekee<sup>798</sup>. Inhimilliselle elämälle on kuitenkin ominaista, että ratkaisut pyritään tekemään yhteisössä vallitsevan käytännön mukaisesti ja tähän ajatukseen kytkeytyy pitkälti koko oikeuslähdeoppiajattelun olemassaolo. Oikeuslähdeoppi ohjaa oikeudellista päätöksentekoa ja oikeuslähdeopista poikkeava päätöksentekotapa puolestaan muovaa oikeuslähdeoppia silloin jos poikkeamasta muodostuu pysyvä toimintatapa..

Perinteisesti on korostettu lainsäädännön ensisijaisuutta muihin oikeuslähteisiin nähden ja tähän koko Suomessa sovellettu oikeuslähdeoppi perustuu. Lainsäädäntö ei kuitenkaan aina riitä antamaan lainsoveltajalle tarpeeksi vastauksia ongelman ratkaisemiseksi. Väljä lainsäädäntö vaatii usein päätöksenteon tueksi muita oikeuslähteitä ja tällöin kasvaa mahdollisuus polysentriaan kun joudutaan siirtymään sallittujen oikeuslähteiden alueille<sup>799</sup>. Sallittujen oikeuslähteiden alueella ongelmia aiheuttaa mm. se, että sallittujen oikeuslähteiden käyttöjärjestys on epäselvä tai sitä ei ole yleensä normatiivisissa oikeuslähdeopeissa pyritty normeeramaan. Viime kädessä sallittujen oikeuslähteiden painoarvo on riippuvainen kulloinkin käytettävän oikeuslähteen auktoriteettiasemasta. On muistettava, että suoritettaessa valikointia eri oikeuslähteiden välillä, kyseessä on oikeuslähteiden vertailu. Eri hallinnon ja oikeuden aloilla on erilaisia käytäntöjä ja ongelman ratkaisijan omatkin mieltymykset voivat vaikuttaa lopputulokseen.

---

<sup>797</sup> Suojanen 2008:215

<sup>798</sup> Suojanen 2008:215 toteaa, että oikeuslähdeoppi ei pysty kuitenkaan antamaan vastausta siihen, miten valinnat viime kädessä tehdään. Jos mikä tahansa oikeuslähde voidaan syrjäyttää painavin perustein, niin millaisin käsitevälinein ja ajatusmallein voidaan ratkaista se, tuleeko joku oikeuslähde käytettäväksi vai syrjäytykö se.

<sup>799</sup> Hautamäki 2004: 55

Yhteiskuntien kehittyessä on säänneltävien asioidenkin piiri laajentunut ja lainsäädäntöjärjestelmän kyky kaiken kattavaan normintaan on joutunut koetukselle. Kaikkea ei voi kontrolloida pelkästään lainsäädännön avulla. Tanskalaisessa vero-oikeudellisessa keskustelussa on Henrik Zahle tuonut esiin oikeuslähdepolycentrian (rättskällepolycentri) käsitteen. Hän on päätenyt siihen tulokseen, että oikeutta luovat useat toimijat (eduskunta, hallitus, erilaiset hallintoviranomaiset ja asiantuntijat). Eduskunta ja tuomioistuimet eivät luo kaikkia sääntöjä. Verohallinto voi luoda sekä verotussääntöjä että –käytäntöjä ja tilintarkastajat määrittelevä hyvän kirjanpitotavan sisällön ilman eduskunnan ja tuomioistuinten myötävaikutusta.<sup>800</sup>

Polysentria viittaa oikeuslähteiden moninaistumiseen ja perinteisen hierarkkisen oikeuslähteopin problematisoitumiseen<sup>801</sup>. Suomalaisessa oikeusjärjestelmässä on lähtökohtaisesti ollut yksi ainoa valtakeskus – eduskunta – jolla on ollut lainsäädäntömonopoli. Eduskunta voi myös päättää miten se lainsäädäntömonopoliin käyttää<sup>802</sup>. Eduskuntakeskeinen tapa hoitaa lainsäädäntötyötä edellyttäisi tiukkoja lain säännöksiä, jotka eivät juurikaan anna lainsoveltajalle liikkuma-alaa. Toisen suunnan äärimmäinen toimintavaihtoehto on laatia mahdollisimman väljiä lain säännöksiä ja antaa tällä tavoin lainsoveltajille mahdollisimman paljon liikkumavapautta.

Polysentrian käsite viittaa sananmukaisesti usean normeja säätävän keskuksen malliin. Norminannon polysentralisointi ei ole pelkästään tämän päivän ilmiö vaan eri toimialojen itsesääntelyn kautta on vuosien kuluessa syntynyt eri toimialoille sitovaa norminantoa. Tuori<sup>803</sup> mainitsee esimerkkeinä: Suomen Pankkiyhdistyksen, joka on määritelty hyvää pankkitapaa, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto on puolestaan määritelty hyvää vakuutustapaa, kirjanpitolauslautakunta on määritelty hyvää kirjanpitotapaa, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslauta-

---

<sup>800</sup> Pählsson 1995b : 574

<sup>801</sup> Tuori 2007:286

<sup>802</sup> Aarnio 2002:8 on todennut, että on selvää, että tuomareille on lainsäätäjän (eduskunnan) toimenpitein siirretty valtaa tavalla, joka oli tuntematon vielä muutama vuosikymmen sitten. Tämä kehitys liittyy normirakenteissa tapahtuneisiin muutoksiin. Ilmiö on kansainvälinen. Lainsäädännössä on otettu lisääntyvässä määrin käyttöön joustavia ja avoimia tunnusmerkistöjä. Tyypillisiä esimerkkejä ovat erilaiset sovittelu- ja kohtuullistamissäännökset. Joustavat ja avoimet tunnusmerkistöt lisäävät päätösmarginaalia. Joustava ja avoimet tunnusmerkistöt rinnastuvat periaatteisiin, ja niiden käytäntöön soveltaminen edellyttää toisentyypistä harkintaa. Sitä on osuvasti nimitetty punninnaksi (weighing and balancing)

<sup>803</sup> Tuori 2007:287

kunta on määritellyt hyvää tilintarkastustapaa, pörssin säännöt on määritellyt pörssin toimintaa pyörittävä osakeyhtiö, Suomen Asianajajaliitto sääntelee hyvää asianajotapaa ja voi määrätä jäsenilleen kurinpitomenettelyllisiä toimia, Suomen Journalistiliitto antaa ohjeita hyvästä journalistitavasta ja urheilujärjestöt ovat antaneet doping-säännöksiä, joita jäsenten on noudatettava. Edellä esitetty luettelo ei ole tyhjentävä vaan edellä lueteltujen lisäksi monet muutkin organisaatiot harjoittavat itsesääntelyn luonteista norminantoa, joka johtaa erilaisten tapojen syntyyn.

Suomi liittyi Euroopan ihmisoikeussopimukseen 1990 ja sopimus saatettiin valtionsisäisesti voimaan. Ihmisoikeussopimuksen määräykset ovat väljiä ja niiden sisältö täsmentyy soveltamiskäytännössä ja tärkein soveltamiskäytännön määrittäjä on Strasbourgin tuomioistuin<sup>804</sup>. Toisen merkittävän muutoksen on aiheuttanut liittyminen Euroopan unioniin. Eurooppaoikeudessa on Euroopan unionin tuomioistuimella keskeinen asema unionisopimuksen tulkinnassa ja eurooppaoikeuden sisältö on ihmisoikeuskysymysten tavoin riippuvainen tuomioistuinten päätöksistä ja tämä on johtanut ennakkopäätösten aseman korostumiseen<sup>805</sup>. Kuitenkaan EU-tuomioistuimen merkitystä ei tule liiaksi ylikorostaa. Jääskisen<sup>806</sup> arvion mukaan EU-tuomioistuimen ennakkopäätökset ovat olleet samalla tavalla poikkeusilmiöitä käytännön oikeuselämän kannalta kuin valtiosäännön tasolle kuuluvat kysymykset kansallisissa oikeusjärjestyksissä. Olkoonpa päätösten frekvenssi sitten mikä tahansa, periaatteellisella tasolla on merkittävää ennen kaikkea se, että Suomessa säädettyjen lakien kelpoisuus ja lainmukaisuus ovat viime kädessä riippuvaisia maamme rajojen ulkopuolella sijaitsevien tuomioistuinten ratkaisuksista. Tästä näkökulmasta tarkastellen suomalainen lainsäädäntö on muiden jäsenvaltioiden lainsäädännön tavoin ehdollista. Normin yleinen sitovuus voi kumoutua edellä mainittujen ylikansallisten tuomioistuinten päätösten johdosta.

Oikeuslähdeopin polysentriasta keskusteltaessa kiintyy huomio väistämättä siihen, että eurooppaoikeuden ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukanaan tuomat epävarmuustekijät nähdään pääsyyllisiksi siihen, että perinteinen oikeuslähdeoppi on joutunut kriisiin. Eurooppaoikeuden sisällön ja siitä viime kädessä päättävien tuomioistuinten päätösten ennakointi on vaikeampaa kuin kotiomaisen lainsäädännön ja tuomioistuinkäytännön ennakointi. Vuosien kuluessa kokemuk-

---

<sup>804</sup> Tuori 2007:255

<sup>805</sup> Ojanen 2001:20

<sup>806</sup> Jääskinen 2008:45

set karttuvat ja eurooppaoikeuden soveltamis- ja toimintajärjestelmä tulee entistä tutummaksi<sup>807</sup>. Jos pyritään luomaan yhtenäistä oikeuslähdeoppia pelkästään suomalaisesta näkökulmasta, niin ”uudessa oikeuslähdeopissa” olisi oltava kaksi eri osa: Eurooppaoikeuden oikeuslähdeoppi ja kotimainen oikeuslähdeoppi. Molempiin oikeuslähdeopin osiin liittyy omat toimintaperiaatteensa ja epävarmuustekijänsä, jotka ovat olemassa olevia tosiseikkoja. Kotoperäinen oikeus on luonteeltaan erilaista kuin eurooppaoikeus ja tästä johtuen lainsäädäntövallan keskuk- sia on sekä Suomessa että muualla Euroopassa.

Suomalaisen oikeuslähdeoppiajattelun uranuurtaja Aulis Aarnio<sup>808</sup> on todennut, että ei ole olemassa yhtä ainoata ”oikeata” oikeuslähdeoppia. Oikeuslähdeopit ovat hajaantuneet eri oikeudenaloilla eri sisältöisiksi. Tästä johtuen on yhtenäisen oikeuslähdeopin sijasta perusteltua puhua ongelma-, oikeusala- tai jopa tilannekohtaisesta oikeuslähdeopista. Aarnio<sup>809</sup> näkee oikeuslähdeoppiajattelun hajaantumisen keskeisenä syynä Suomen liittymiseen Euroopan unioniin ja integraatiokehityksen tuomat muutokset yleensäkin. Kansainvälinen yhteistyö siirtää uusia ajatuksia ja toimintatapoja maasta toiseen ja kansainvälisen yhteistyön kautta leviää myös uusia ajatuksia oikeuslähdeajatteluun. Euroopan unionin osalta on merkille pantavaa erityisesti se, että parlamentin lainsäädäntömerkitys ei ole niin keskeinen kuin Suomessa. Unionin tuomioistuimen keskeinen rooli perussopi- musten tulkinnassa korostaa oikeuskäytännön roolia ja tälläkin asialla voi olla heijastusvaikutuksia tulevaisuuden oikeuslähdeoppiin.

Euroopan unioniin liittyminen on ainakin lähtökohtaisesti tarkoitettu pysyväksi olotilaksi ja tämän merkitsee sitä, että suomalainen oikeus- ja hallintojärjestelmä on altis Euroopan unionin vaikutteille. Eri oikeudenaloilla yhteisön ja kansallisen oikeus- ja hallintojärjestelmän vuorovaikutuksen intensiteetti voi vaihdella. Oikeuslähdeopin tasolla edellä kuvattu asiantila merkitsee peruuttamattomasti sitä, että perinteisen kansallisen lainsäädäntöjärjestelmän ja ”puhtaan” kotimaisen oikeuslähdeopin aika on peruuttamattomasti ohitse. Suomalaisesta näkökulmasta asiaa tarkasteltaessa on todettava, että yhteisön oikeus on oleellinen osa suomalaista

---

<sup>807</sup> Tarukannel 2002:70 on todennut, että nykyään oikeuslähdeoppi vaikuttaa ainakin hallinto- lainkäytön toimintaan sovitettuna liian kaavamaiselta, melkein norminomaiselta, vaikka oikeuslähdeopin tulisi olla teoreettisluontoista. Nimenomaan ihmis- ja perusoikeuspohjaisessa tuomitsemistoinnassa joudutaan käyttämään luovasti näiden oikeuksien sisältöä täsmen- täviä lähteitä, joita ei kaikin osin ole helppo sijoittaa vakiintuneeseen oikeuslähdeoppiin.

<sup>808</sup> Aarnio 2006:289

<sup>809</sup> Aarnio 2006:291

oikeuslähdeoppia ja toisin päin katsottuna suomalainen oikeuslähdeoppi on kaikkien muiden kansallisten oikeuslähdeoppien tavoin osa yhteisön oikeuslähdeoppia. On kuitenkin muistettava, että yhteisön oikeuden painoarvo on erilainen kuin kansallisen oikeuden painoarvo ja tästä johtuen yhteisön oikeus on soveltuvien osin pakottavaa oikeutta<sup>810</sup> ja tästä johtuen yhteisön oikeus on kansallisen oikeuslähdeopin hierarkiassa korkeimmalla sijalla. Euroopan unionin oikeuslähdeopissa kansallisten oikeuslähdeoppien merkitys ei ole yhtä keskeinen kuin yhteisön oikeuden merkitys kansallisissa oikeuslähdeopeissa. Kuitenkin unionin oikeuden soveltamisessa kansallisella oikeuslähdeopilla on merkitystä.

Kansallisella oikeudella ja yhteisön oikeudella on oma toisistaan poikkeava loogiikkansa. Tämä tuo mukanaan ongelmia lakien soveltamistilanteissa. Suviranta<sup>811</sup> on jakanut Suomen valtiosisäisen oikeusjärjestyksen kahteen itse itseään määrittävään osasysteemiin, kansallisen ja yhteisön oikeuden muodostamaan osasysteemiin. Molemmilla osasysteemeillä on oma oikeuslähdeoppinsa, jota on noudatettava kyseisen oikeusjärjestyksen piirissä toimittaessa. Yleisesti on tunnettua, että vallan keskuksen vaikutus reuna-alueisiin ja organisaation alajärjestelmiin on suurempi kuin näiden vaikutus vallan keskukseen. Kehityssuunnan ei tarvitse olla pelkästään yhdensuuntainen, sillä vuorovaikutus voi toimia toisinkin päin<sup>812</sup>.

Euroopan unionin näkökulmasta oikeuslähdeopin polysentria näyttää erilaiselta ilmiöltä kuin kansallisen oikeuslähdeopin näkökulmasta. Unionin oikeuden näkökulmasta kansalliset oikeusjärjestelmät ovat unionin oikeuden kannalta ongelmallisia useassakin suhteessa. Unionin oikeuden toteutuminen ylipäättävänsäkin ja toteutumisen laajuus on riippuvaista kansallisten oikeus- ja hallintojärjestelmien toiminnasta. Kansallisten järjestelmien toiminnan kontrolli on pitkälti riippuvaista kansalaisten omasta aktiivisuudesta ja äärimmilleen vietyä oikaisu koskee ainoastaan yhtä tapausta ja kansallinen sovellus unionin oikeudesta voi jatkaa toimintaansa vanhaan malliin.

---

<sup>810</sup> Klami 1998:1000 on todennut, että harmonisoiduilla alueilla sovellettava metanormisto on eurooppaoikeudellinen. Niiden ulkopuolellakin eurooppaoikeudella on tulkintavaikutus: harmonisaation ulkopuolisia kansallisia normeja on sovellettava siten, että harmonisaation tarkoituksiperät eivät vaarannu.

<sup>811</sup> Suviranta 1996:43

<sup>812</sup> Klami 1998:1001 on todennut, että ei ole syytä tuijottaa ylöspäin Luxemburgista tulevaan viisauteen. Meidän on itse oltava rakentamassa eurooppaoikeuden oikeuslähdeoppia sellaiseksi, että kansalliset erityisolosuhteet otetaan riittävässä määrin huomioon.

Kansainvälisessä toiminnassa on valtioiden lisäksi toimijoina lukuisa joukko erilaisia kansainvälisiä järjestöjä. Osa järjestöistä on valtioiden välisiä ja kansallisten järjestöjen yhteenliittymiä. Järjestöt antavat suosituksia ja ohjeita toimialaansa kuuluvista seikoista. Kansainvälisesti tunnustettujen järjestöjen kuten Yhdistyneet kansakunnat ja sen alajärjestöt, Punainen Risti, Olympiakomitea sekä erilaisten tieteellisten ja ammatillisten järjestöjen kannanotoilla voi olla suuri merkitys kansainvälisten yhteistoimintamuotojen kehityksessä. Tällä tavoin voi syntyä eri toimialojen piiriin itsesääntelyä, joka ohjaa toimialan toimintaa. Tässä suhteessa unionin oikeus on samanlaisessa ongelma- ja kilpailutilanteessa kuin kansallinen oikeus on suhteessa valtion sisäisen eri järjestöjen harjoittaman itsesääntelyn suhteen.

#### 6.4.2 *Verotuksen oikeuslähdeoppi ja polysentria*

Aulis Aarnio<sup>813</sup> esittänyt näkemyksen perinteisen oikeuslähdeopin hajaantumisesta useisiin eri oikeudenalojen sisäisiin oikeuslähdeoppeihin. Pääsyyksi kehitykseen hän mainitsee Suomen liittymisen Euroopan unioniin ja joutumisen eurooppaoikeuden piiriin. Kiistämättä integraatiokehityksellä on ollut vaikutuksia perinteiseen oikeuslähdeoppiin, jos ei muuten niin ainakin oikeuslähteiden välinen etusijajärjestys on muuttunut siten että unionioikeudella on etusija kotimaisiin oikeuslähteisiin nähden.

Vero-oikeudessa on korostettu lainsäädännön merkitystä ensisijaisena oikeuslähteenä<sup>814</sup>. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että vero tai veroluontoista maksua ei saa määrätä ilman lain tukea eikä määrättävän veron määrä ei saa ylittää lain sallimaa maksimia. Tässä suhteessa verotuksen oikeuslähdeoppi on noudattanut rakenteeltaan perinteistä Suomessa sovellettua oikeuslähdeoppia esimerkillisellä tavalla. Käytännön ratkaisutoiminnassa lain pelkkä sanamuoto riittää harvoin yksin verotusongelmien ratkaisun perusteeksi. Jos verotuksen oikeuslähdeoppi edellyttäisi tiukan formalistista<sup>815</sup> tulkintaa, niin silloin verotuksen oikeuslähdeoppi keskittyisi ja kenties rajoittuisi täysin pelkästään pakottavaan oikeuslähteeseen eli

---

<sup>813</sup> Aarnio 2006:289-291

<sup>814</sup> Wikström 2008:23 toteaa, että veronormien asetannassa korostetun laillisuuden periaatteen sisältönä on vaatimus, jonka mukaan *verosta on säädettävä lailla*.

<sup>815</sup> Tikka 1972:127-128



lainsäädäntöön. Realistinen<sup>816</sup> tulkinta puolestaan painottaa lain joustavaa tulkintaa, joka huomioi tulkintaongelmaan liittyvät taloudelliset seikat sekä ympäristössä tapahtuneet muutokset.

Lain sanamuoto antaa tietoa siitä, mikä on kulloisessakin asiassa ollut lainsäätäjän tarkoitus. Suomessa noudatettu verolakien kirjoitustapa on osin myötävaikuttanut siihen, että lainsäädännön ohella on tarvittu muita oikeuslähteitä verotusongelmien ratkaisemiseen. Useilla oikeudenaloilla vero-oikeus mukaan lukien, ei ole käytännössä mahdollista yksityiskohtaisesti säädellä kaikkia oikeusnormin piiriin kuuluvia tilanteita. On myös huomioitava se, että abstraktilla lainsäädännöllä varaudutaan yhteiskunnan muutoksiin. Tämä tarkoittaa sitä, että lakia laadittaessa suuntaudutaan tulevaisuuteen. Lakeja tulkitaan muuttuvassa ympäristössä. Tämä on eräs syy siihen miksi lainsäädäntö ei ole esineellistä tai kasuistista. Tämän tyyppisen lainsäätämistavan varjopuolena voi olla se, uuden lainsäädännön säätämistarpeen havaitseminen voi viivästyä<sup>817</sup>. Abstraktilla lainsäädännöllä jota voi myös kutsua avoimeksi lainkirjoittamistavaksi, minimoidaan lainsäädäntötarvetta<sup>818</sup>, mutta samalla siirretään lain tulkinta eli tosiasiallisen lain sisällön määrittely tapahtuvaksi eduskunnan ulkopuolelle.

Lainsäätäjän tietoisten valintojen seurauksena on se, että valittu lainkirjoittamistapa on vero-oikeuden alalla johtanut osin siihen, että normin sisältö muotoutuu vuosien kuluessa oikeuskäytännössä ja usein viime kädessä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen kautta. Kontkanen<sup>819</sup> on kuvannut vero-oikeuden polysentriaa toteamalla, että saman normiston eri käyttäjäryhmille (verovelvollinen, veroviranomainen ja tuomioistuin) voi muodostua omista tuon ryhmän sisällä noudatettavia tulkintasääntöjä. Oikeuslähdeopillinen tilanne voi viranomaispuolella muuttua ylemmän viranomaisen ohjauksen vuoksi sellaiseksi, että ylemmän viran-

---

<sup>816</sup> Tikka 1972:127-128

<sup>817</sup> Saarenpää 2002:118 on pitänyt lainvalmisteluriskiä yhtenä merkittävänä yhteiskunnallisena riskinä..

<sup>818</sup> Wikström 2008:32 toteaa, että vero-oikeudelle on tyypillistä se, että lähdemateriaali on nopeakiertoista. Aineisto vanhenee nopeasti. Lainsäädäntö muuttuu, käytäntö muuttuu ja molemmat lisäksi kiihtyvällä vauhdilla. Tästä ei seuraa, että koko vero-oikeus muuttuisi samalla vauhdilla. Vero-oikeuden lähteistä ammennettava materiaali liittyy pääosin yksityiskohtiin. Ne muuttuvat nopeasti. Lisäksi vero-oikeuteen sisältyy suhteellisesti pysyvää ainesta, teorioita, peruskäsitteitä, keskeisiä instituutioita ja ylisummaan ns. yleisiä oppeja. Ne säilyvät oleellisesti kauemmin. Yleisten oppien muutosvauhdin osalta vero-oikeus ei välttämättä poikkea muista oikeudenaloista.

<sup>819</sup> Kontkanen 2002:4-5

omaisen antamaa ohjetta noudatetaan sitovana. Tällöin lain asema tulkinnan lähtökohtana saattaa muuttua siten, että viranomaisen antama ohjaus onkin tulkinnan lähtökohtana lain asemasta. Kontkasen esittämää näkemystä voidaan täydentää toteamalla, että verovelvollisten erilaisten järjestöjen antamat ohjeet voivat puolestaan toimia samalla tavoin verovelvollisten päätöksenteon lähtökohtana kirjoitetun lain asemasta.

Vero-oikeutta vuosia seuranneet henkilöt ovat tietoisia siitä, että oikeuskäytännöllä on suuri merkitys verolainsäädännön tulkinnassa ja oikeuskäytännön kautta tapahtuu lain sisällön lopullinen muotoutuminen, joka voi kestää vuosia, joskus jopa vuosikymmeniä. Tässä prosessissa on korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä keskeinen merkitys. Oikeuskäytännön merkityksen korostuminen on johtanut siihen, että KHO:n asema on korostunut lainsäädännön sisällön muotoutumisprosessissa. Tuskin on liioiteltua todeta, että vero-oikeudessa on kaksi valtalähdettä, lainsäädäntö ja korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö, joidenka merkitys on keskeinen koko tulkintaprosessille. Tälläkin ajatusmallilla vero-oikeudessa vallitsee vähintäänkin dualismi.

Korkeimman hallinto-oikeuden ohella verovalitusasioita ratkaisevat hallinto-oikeudet. Määrällisesti<sup>820</sup> arvioiden suuri osa verovalitusprosesseista päättyy hallinto-oikeuksien päätökseen ja hallinto-oikeuden julkaistut ja julkaisemattomat päätökset ovat ohjaamassa niin verovelvollisten kuin veronsaajien toimintaa. Vaikka hallinto-oikeuksien päätösten ohjausvaikutusta ei aina haluta tunnustaa, niin on kuitenkin syytä huomioida se, että suuri osa valitusaiheista, joita korkein hallinto-oikeus ei koskaan käsittele ja jos käsittelee, niin käsittelyyn julkaisemiseen voi kulua vuosia ellei peräti vuosikymmeniä. Tästä johtuen ainakin Verohallinnon verovirastot ja verotoimistot sekä muut verotusalan ammattilaiset tukeutuvat paikallisen hallinto-oikeuden päätöksiin. Hallinto-oikeuksien päätösten ajoittaisesta erilaisuudesta johtuen päätösten yleisvaltakunnalliset käyttömahdollisuudet ovat rajalliset. On mahdollista, että tietyn veroviraston toimialueella taikka hallinto-oikeuden tuomiopiirissä käytetty päätös ei päde, vaikka päätöksen sisältämä normilause olisikin voimassa koko muussa Suomessa. Hallinto-oikeuksien päätösten käyttökelpoisuus vero-oikeudessa tulee yleisesti uudelleen arvioitavaksi, jos verotuksen toimittamisessa siirrytään työjonoihin. Tämä tarkoittaa sitä, että

---

<sup>820</sup> Tarukannel 2002:90-91 toteaa, että hallinto-oikeus (HAO) on ylivoimaisesti merkittävin hallintotuomioistuimilla tahansa mittarilla mitaten. Oikeussuojan painopiste hallinnossa on siellä.

verovalmistelija saa valmisteltavat asiakkaat valtakunnallisesta työjonosta. Tämä merkitsee sitä, että asiakas voi olla periaatteessa mistä tahansa päin Suomea. Jos verotusongelmien ratkaisussa tukeudutaan Verohallinnon ohjeiden lisäksi hallinto-oikeuksien päätöksiin, niin syntyy heti ongelma, käytetäänkö verovalmistelijan sijaintipaikan hallinto-oikeuden päätöksistä ilmeneviä linjauksia vai asiakkaan asuinpaikan hallinto-oikeuden päätöksistä ilmeneviä linjauksia. Jos edellä mainittujen hallinto-oikeuksien kannat ovat erilaisia, niin Verotuksen johdonmukaisuus ja ennakoitavuus edellyttäisi tukeutumista verovelvollisen kotipaikan hallinto-oikeuden päätöksiin ja niistä johdettaviin verotusperiaatteisiin. Ongelmaa pahentaa se, että verovalmistelijat eivät ole tietoisia kaikista eri hallinto-oikeuksien erilaisista ratkaisulinjoista. Valtakunnallinen yhdenmukaisuus taas edellyttäisi sitä, että kaikkien työjonossa olevien verotus toimitettaisiin samalla tavalla. Tämä on mahdollista ainoastaan siten, että Verohallinnon virkamiehet noudattavat ainoastaan Verohallinnon kirjallista norminantoa ja asiantuntijaorganisaation antamaa ohjausta. Tämä merkitsee sitä, että Verohallinnon norminannolla sivuutetaan hallinto-oikeuksien ottamia kantoja, jos se on tarpeen verotuksen yhdenmukaisuuden toteuttamiseksi. Vaikka ongelma on periaatteellisesti merkittävä, niin asiaa ei pidä ylidramatisoida, koska hallinto-oikeuksien kannat ovat hyvin usein samanlaiset, joskin erojakin tunnetusti löytyy.

Verotustyössä käytettävä vero-oikeuden oikeuskäytäntö koostuu sekä korkeimman hallinto-oikeuden ja useiden hallinto-oikeuksien päätöksistä. Oikeuskäytäntö järjestelmänä toimii vero-oikeudessa siten, että korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä ilmeneviä ratkaisuperiaatteita noudatetaan Verohallinnossa pääosin sitovina. Hallinto-oikeudet puolestaan korjaavat omia ratkaisukäytäntöjään korkeimman hallinto-oikeuden kannan mukaisiksi. Aina ei kuitenkaan näin käy ja silloin hallinto-oikeus jatkaa omaa ratkaisukäytäntöään korkeimman hallinto-oikeuden kannasta riippumatta. Jos ei ole olemassa korkeimman hallinto-oikeuden kantaa, oikeuskäytännön ohjaus saa sisältönsä hallinto-oikeuksien päätöksistä. Tällöin verolain väljä sanamuoto voi konkretisoitua eri hallinto-oikeuksissa eri tavoin. Tämä merkitsee sitä, että koko valtakunnan alueella samansisältöiseksi tarkoitettu lakinormi saa paikallisväritteisen sisällön. Asia voi hieman karrikoiden luonnehtia alueellisen oikeustapausoikeuden muodostumiseksi vero-oikeudessa.

Lainsäädännön ja oikeuskäytännön lisäksi vero-oikeuden ja verotuksen toimittamisen oikeuslähdeoppiin kuuluu muitakin oikeuslähteitä. Verohallinnon ohjaus ja oikeustieteelliset kannanotot ovat tärkeä osa vero-oikeuden kotoperäistä oikeuslähdeoppia Ulkomaisista oikeuslähteistä yhteisön oikeus on tärkein vero-oikeuden oikeuslähde verosopimusten ohella.

Verohallinnon ohjeistuksen ja määräystenannon polysentriaa lisäävä merkitys on lähinnä siinä, että ohjauspisteitä on paljon ja annetut ohjeet ja tulkintasuositukset ovat sitovuudeltaan vaihtelevia. Verohallinnon sisällä ohjeita antavat keskushallinto (Verohallitus), verovirastot ja erilaiset asiantuntijat koulutuksen ja ongelmanratkaisujen yhteydessä. Aikaisemmin tilanne oli vielä kaoottisempi, kun paikalliset verolautakunnatkin osallistuivat valmisteluohjeineen verotusprosessin ohjaukseen. Verohallinnon organisaation muuttuminen on omalta osaltaan vähentänyt polysentriaa ja tätä yksitasoisen organisaation menestyksekkästä ohjauksesta edellyttää.

Euroopan unionin oikeus on vaikuttanut eri verolajeihin eri tavalla. Arvonlisäverotuksessa sen merkitys on ollut suurin ja todennäköisesti kiinteistöverotuksessa kaikkein vähäisin. Tuloverotuksessa EU-oikeuden vaikutukset ovat heijastuneet lähinnä tuloverolainsäädännön muutoksina. Tämä tosin osoittaa, että tuloverotuksenkin osalta todellinen päätösvalta on ainakin osin liukumassa maamme rajojen ulkopuolelle. Tältä osin polysentria on selvästi lisääntynyt. Tilannetta vaikeuttaa se, että EU-oikeuden tulevan kehityksen ennakointi on vaikeaa ja ennen kaikkea yhteisön tuomioistuimen korostunut rooli voi aiheuttaa jatkossa pieniä ongelmia.

Verotuksen oikeuslähdeopille on ollut ominaista se, että lainsäädännön lisäksi on tarvittu ja myöskin käytetty muita oikeuslähteitä. Verolain kirjoitetusta sisällöstä ja iästä johtuen oikeuslähdeoppi on vaihdellut. Tyystin uudenlaisen lain kyseessä ollessa oikeuslähteinä on käytetty lakitekstin ja esitöiden lisäksi lähes mitä tahansa saatavilla olevaa informaatiolähteitä. Verotus- ja oikeuskäytännön syntymisen myötä oikeuskäytännön ja oikeuskäytäntöön tukeutuvan Verohallinnon ohjauksen määrä lisääntyy. Tässä vaiheessa oikeustieteenkin kannanotot alkavat muovautua oikeuskäytännön pohjalta. Kun uusi lain säännös on saanut tarkentuneen sisältönsä korkeimmassa hallinto-oikeudessa, niin oikeuslähdeoppi on asettunut kohdilleen. Lainsovellusta pohtiva ongelmanratkaisija tarttuu lakitekstin ohella korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen ja päätöstä mahdollisesti kommentoivaan oikeuskirjallisuuteen.

Vero-oikeuden polysentria on myös oikeuslähteiden painoarvon vaihtelua suhteessa muihin oikeuslähteisiin nähden. Oikeuslähteiden painoarvon vaihtelu on riippuvaista oikeusnormin laadusta, vaikeusasteesta ja oikeusnormin iästä. Verotusnormin elinkaaren aikana kyseisen normin sisältämän oikeusohjeen määrittely tapahtuu eri oikeuslähteiden kautta. Jos laki ei esitöineen riitä normin sisällön ja tarkoituksen selvittämiseksi, niin silloin ratkaisu jää korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen varaan. Jos lain sisältöä ja tarkoitusta ei käsitellä koskaan korkeimmassa hallinto-oikeudessa, niin silloin sisällön määrittelee hallinto-oikeus tai useat hallinto-oikeudet erikseen. Tällöin on mahdollista, että oikeusnormi si-

sältönsäkin puolesta erilaistuu. Tällöin polysentria toteutuu kenties puhtaimmillaan. Useita norminasettajia ja sisältökin on erilainen.

## 7 VEROHALLINNON OHJAUKSEN, NORMINANNON JA TULOVEROTUKSEN OIKEUSLÄHTEIDEN VÄLINEN SUHDE

### 7.1 EU-oikeus ja Verohallinnon norminanto

#### 7.1.1 *EU-oikeuden sisällöstä*

Ajatus Euroopan yhdentymisestä ei ole aivan uusi. sillä tämän suuntaisia ajatuksia esitettiin jo 1700-luvulla. Konkreettisiin toimenpiteisiin ei tällöin ryhdytty osin kenties senkin vuoksi, että Euroopan valtiorakenne oli 1700- ja 1800- luvuilla hajanaisempi verrattaessa sitä nykyiseen Euroopan valtiorakenteeseen. Pan-Eurooppa liike sai vastakaikua uudelleen ensimmäisen maailmansodan päättymisen jälkeen. Tällöin yhdentymisajatuksia siivittivät suursodan aiheuttamat tuhot ja Venäjän vallankumouksen synnyttämä bolshevismien uhka. Suurimmaksi esteeksi yhdentymisen edelleen kehittämiseksi muodostuivat Saksaan kohdistuneet kostoajatukset ja toisaalta Saksan taholla Versailles`n rauha koettiin häpeärauhaksi, joten lähtökohdat yhteistyölle eivät olleet erityisen suotuisat<sup>821</sup>.

Toisen maailmansodan päättymisen jälkeen oli käynnistettävä Euroopan jälleenrakennustyö. Yhdysvalloista saatu ns. Marshall-apu oli suureksi avuksi Euroopan jälleenrakennustyössä. Maailmansodasta aiheutuneiden valtaviin taloudellisten vahinkojen vuoksi uuden sodan uhan välttäminen Euroopassa nähtiin ensiarvoisen tärkeäksi asiaksi. Integraatiosuunnitelmien yhtenä tarkoituksena oli luoda Ranskan ja Saksan välille niin kiinteät suhteet, että tuhoisat sodat Euroopassa eivät olisi enää mahdollisia. Muitakin tarkoituksia oli. Länsi-Eurooppa halusi yhdistää voimiaan itäblokin uhkaa vasten ja toisaalta esiintyi myös ajatuksia torjua liittoutumisen avulla vastakkaisen suunnan eli Yhdysvaltojen vaikutusvallan liiallista kasvua Länsi-Euroopassa. Toisen maailmansodan jälkeen Länsi-Euroopassa vallitsi asian suhteen kaksi kilpailevaa suuntausta. Iso-Britanian ajama atlantismiksi kutsuttu ajatussuunta kannatti Yhdysvaltojen ja Länsi-Euroopan välistä

---

<sup>821</sup> Erola, Mylly & Saarinen 2003:1; Jääskinen 2007:48-49

yhteistyötä. Ranska puolestaan asettui kannattamaan Länsi-Euroopan maiden välistä yhteistyötä, josta sittemmin tuli vallitseva suuntaus<sup>822</sup>.

Keskeisellä sijalla yhdentymisen alkuun pääsyssä oli ranskalainen poliitikko Jean Monnet, joka sai silloisen Ranskan ulkoministeri Robert Schumanin vakuuttuneeksi suunnitelmastaan poistaa Euroopan rauhaa ja turvallisuutta vaarantanut Ranskan ja Saksan ikaikainen vihanpito ja kilpailu saattamalla niiden hiili- ja terästeollisuudet ylikansalliseen kontrolliin. Ajatuksena oli, että strategisen perusteollisuuden hallinta tekisi osapuolten sodan käytännössä mahdottomaksi. Ranskan ulkoministeri Robert Schuman esitti 9.5.1950 Ranskan hallituksen nimissä ajatuksen Länsi-Euroopan maiden hiili- ja terästeollisuuden yhteistyön kehittämisestä. Tarkoituksena oli taloudellisen toiminnan kautta liittää Saksa kiinteäksi osaksi Eurooppaa, jotta maailmansotien kaltaisia suurkatastrofeja ei pääsisi enää syntymään<sup>823</sup>.

Länsi-Eurooppa ja Yhdysvallat organisoituivat sotilaallisesti NATO:on ja tämän oli osaltaan myötävaikuttamassa siihen, että Robert Schumanin aloittamassa Euroopan taloudellisessa integraatiokehityksessä sotilaalliset tarkoitukset saivat väistyä taloudellisten tavoitteiden tieltä. Maaliskuun 25. päivä 1957 allekirjoitettiin Roomassa sopimus, jolla perustettiin Euroopan talousyhteisö (European Economic Community – EEC). Sopimuksen allekirjoittajamaina olivat Ranska, Italia, Länsi-Saksa, Alankomaat, Luxemburg ja Belgia. Sopimus tuli voimaan vuoden 1958 alusta lukien.

Länsi-Euroopan taloudellinen yhdentymiskehitys oli aluksi kaksijakoista, sillä vuonna 1960 allekirjoittivat Yhdistynyt kuningaskunta, Ruotsi, Sveitsi, Itävalta, Norja, Tanska ja Portugali sopimuksen Euroopan vapaakauppaliitosta EFTA:sta. Suomi teki EFTA:n kanssa assosiaatiosopimuksen (ns. Finnefta-sopimus) vuonna 1961. Molempien sopimusten tarkoituksena oli tullien ja kaupan esteiden poistaminen jäsenmaiden väliltä sekä taloudellisen toiminnan edistäminen sopimusalueella<sup>824</sup>.

Useimpien EFTA:n jäsenmaiden Euroopan yhteisöön liittymisen myötä unionista muodostui keskeinen organisaatio Euroopan yhdentymiskehityksessä. Unioniso-

---

<sup>822</sup> Eerola, Mylly & Saarinen 2003:1-2 ; Jääskinen 2007:48-49

<sup>823</sup> Moussis 1995:17-18 Eerola, Mylly & Saarinen 2003:1-3; Jääskinen 2007:52

<sup>824</sup> Mousis 1995:20 ; Eerola, Mylly & Saarinen 2003:2-3

pimus korostaa EU:n demokraattista perustaa. Euroopan unioni rakentuu vapauden, demokratian, ihmisoikeuksien kunnioituksen ja oikeusperiaatteiden varaan. EU-maiden välillä on tullivapaus ja maat soveltavat yhtenäisiä tulleja yhteisön ulkopuolisia maita kohtaan. EU:n sisämarkkinoiden tarkoituksena on turvata ihmisten, tavaroiden, palveluiden, pääoman vapaa liikkuvuus unionin sisällä<sup>825</sup>. Yhteisön luonne on muuttunut siten, että tulliliittoajattelusta painopiste on siirtynyt eurooppalaisen kotimarkkina-alueen luomiseen<sup>826</sup>.

Euroopan unionilla on oma oikeusjärjestyksensä, joka eroaa kansallisesta ja kansainvälisestä oikeudesta. EU:n oikeusjärjestyksessä on ajallisesti erilaisia kerrostumia ja sisällöllisesti erilaisia osia. Kerrostumissa tulee näkyviin yhteisön historiallinen kehitys ja toisissa oikeuden kerrostumissa näkyy unionin laajentuminen<sup>827</sup>. Euroopan unionin oikeutta tulee soveltaa kaikissa jäsenvaltioissa. Unioni toimii vain silloin, kun se on tarkoituksenmukaista. Muutoin päätökset tehdään jäsenvaltioissa (sijaisuusperiaate – principle of subsidiarity).<sup>828</sup> Nykyinen Euroopan unionin oikeus on luonteeltaan melko teknistä ja sääntelee vain tiettyjä oikeudellisia aloja ja kysymyksiä. Unionin piirissä on alettu syvällisemmin keskustella mahdollisuuksista lähentää eurooppalaisia oikeusjärjestyksiä toisiinsa tarkoituksena saada aikaan oikeuden nykyistä laajempaa sisällöllistä yhtenäisyyttä.<sup>829</sup>

Euroopan unionin oikeusjärjestyksestä voidaan erottaa oikeuslähteiden mukaan ryhmiteltynä primäärioikeus ja johdettu oikeus, jotka muodostavat ns. kirjoitetun oikeuden ryhmän. Primäärioikeuteen kuuluvat perustamissopimukset, jotka voidaan luokitella neljään ryhmään:

#### 1. Yhteisöjen perustamissopimukset

- Euroopan hiili- ja teräsyhteisön (EHTY) perustamissopimus 1951,
- Euroopan talousyhteisön (ETY) perustamissopimus 1957 nykyisen Euroopan yhteisön EY perustamissopimus ja
- Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus 1957.

---

<sup>825</sup> Mousis 1995:53-75 ; Bernitz & Kjellgren 2002:29-33

<sup>826</sup> Wikström 2008:48

<sup>827</sup> Wikström 2008:44-45

<sup>828</sup> Mousis 1995:24-26

<sup>829</sup> Letto-Vanamo 1998:143-144



## 2. Liittymissopimukset

- liittymissopimukset 1972 (Irlanti, Tanska ja Yhdistynyt Kuningaskunta) ja Grönlannin erosopimus 1984,
- liittymissopimus 1979 (Kreikka),
- liittymissopimus 1985 (Espanja ja Portugali) ja
- liittymissopimus 1994 (Itävalta, Ruotsi ja Suomi).
- liittymissopimus 2003 (Tsekin tasavalta, Viro, Kypros, Latvia, Liettua, Unkari, Malta, Puola, Slovenia ja Slovakia)
- liittymissopimus (Bulgaria ja Romania)

## 3. Tärkeimmät perustamissopimuksia muuttavat sopimukset

- Yhteistä neuvostoa ja komissiota koskeva sulautumissopimus sekä siihen liittyvä pöytäkirja Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista 1965
- Euroopan yhtenäisasiakirja 1986,
- sopimus Euroopan unionista 1992,
- Amsterdamin tarkistamissopimus 1997 ja
- Nizzan sopimus 2001
- Lissabonin sopimus 2009

## 4. Muut ensisijaiseen yhteisön oikeuteen kuuluvat edellä mainittuja sopimuksia muuttavat tai täydentävät sopimukset

- yleissopimus tietyistä Euroopan yhteisöille yhteisistä toimielimistä 1957,
- toimielinten sulautumissopimus 1965,
- talousarviosopimus 1970,
- varainhoitosopimus 1975,
- sopimus Euroopan investointipankin perussäännön muuttamisesta 1975 ja
- parlamentin valitseminen yleisillä, välittömillä vaaleilla annettu neuvoston päätös 1976.<sup>830</sup>

Euroopan unionin johdettu oikeus eli neuvoston ja komission antama sitova normisto määritellään EU:n perustamissopimuksen 249 artiklassa. Sen mukaan sitovaa johdettua oikeutta ovat asetukset, direktiivit ja päätökset. Primäärioikeuden ja

---

<sup>830</sup> Eerola, Mylly & Saarinen 2003:76; Jääskinen 2007: 330-331

johdetun oikeuden lisäksi yhteisön oikeuteen kuuluvat tapaoikeus, oikeusperiaatteet sekä yhteisön tuomioistuimen ratkaisut<sup>831</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuilla<sup>832</sup> on ollut keskeinen rooli yhteisön oikeusjärjestelmän kehityksessä<sup>833</sup>. Tämä johtuu mm. siitä, että EU:n perustamissopimus on väljä puitesopimus, jossa neljän vapauden ja talouspolitiikan keskeiset kysymykset on vain pääpiirteissään säännelty<sup>834</sup>. EU:n perustamissopimuksen normeilla pyritään varmistamaan esteiden poistaminen yhtenäisten sisämarkkinoiden tieltä<sup>835</sup>. Euroopan unionin tuomioistuimen tehtävänä on perustamissopimuksen 220 artiklan mukaan varmistaa, että lakia noudatetaan yhteisön perustamissopimuksen tulkinnassa ja soveltamisessa. Tuomioistuin on ottanut tehtäväkseen EU-oikeuden aukkojen täyttämisen ja toimivan oikeusjärjestelmän luomisen. Yhteisön tuomioistuin ratkaisee viime kädessä suvereenisesti, kuinka eurooppaoikeutta on tulkittava<sup>836</sup>. EU-tuomioistuin on ottanut tosiasiallisesti itselleen lainsoveltamistyönsä ohessa lainsäädännöllisiä tehtäviä, vaikka sillä ei ole ollut siihen valtuutusta. Kun ottaa huomioon tuomioistuimen tehtävän ja merkityksen yhdenytymisprosessin ohjauksessa, niin käytetty menettely on ollut hyväksyttävissä<sup>837</sup>.

EU:n tuomioistuin ei toisin sanoen anna ennakkoratkaisua abstrakteihin oikeusongelmiin, joilla ei ole yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan oikeudellisen ongelman ratkaisuun<sup>838</sup>. Kansallinen tuomioistuin voi pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua perustamissopimuksen ja EU-lainsäädännön tulkinnasta<sup>839</sup>. Ylimmillä tuomioistuimilla on velvollisuus pyytää Luxemburgista EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua tulkintakysymyksissä. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa niitä on tehty kymmenen vuoden aikana toistakymmentä.

---

<sup>831</sup> Eerola, Mylly & Saarinen 2003:75-78

<sup>832</sup> Rintalan 2010 esittämän näkemyksen mukaan ETA:an ja Euroopan unionin eurooppaoikeuden periaatteista ja ylikansallisten tuomioistuinten ennakkoratkaisuista tuli Suomea sitovaa oikeutta. Tuomioistuinten ja tuomareiden riippumattomuus sai uusia painotuksia ja ulottuvuuksia. Tuomiovallan yhteiskunnallinen merkitys muuttui ja kasvoi.

<sup>833</sup> Wikström 2008:46 toteaa, että Eu-tuomioistuin on tavallaan super-KHO. Myrsky ja Linnakangas 2010:506 toteavat, että yhtenä vaihtoehtona on pidetty sitä, että EU-tuomioistuin luo päätöksillään yhtenäistä normistoa Eurooppaan.

<sup>834</sup> Moussis 1995:36-37 ; Eerola, Mylly & Saarinen 2003:116

<sup>835</sup> Vapaavuori 2003:3

<sup>836</sup> Kekkonen 1999:151 ; Bernitz & Kjellgren 2002:69

<sup>837</sup> Ståhl & Österman 2000:46

<sup>838</sup> Ojanen 1996:40

<sup>839</sup> Keravuori 1996:70; Ojanen 1996:112; Kanninen 2000:236-237; Vapaavuori 2003:93

Samaan aikaan on ratkaistu vajaa kymmenen tuhatta EU-oikeuden soveltamisongelmaa<sup>840</sup>.

Kansallinen tuomioistuin on itsenäinen yhteisön oikeutta soveltaessaan suhteessa muihin kansallisiin tuomioistuimiin. Kansallisen tuomioistuimen<sup>841</sup> harkintavaltaa ennakkoratkaisun pyytämisessä ei voi rajoittaa esimerkiksi jäsenvaltiossa noudatettava sääntö, jonka mukaan alemmat oikeusasteet ovat sidottuja ylimpien oikeusasteiden päätöksiin<sup>842</sup>.

EU-tuomioistuimen antama ennakkoratkaisu sitoo tuomioistuinta, joka on pyytänyt ennakkoratkaisua. Sitä vastoin EU:n tuomioistuin ei ole sidottu aikaisempaan ennakkoratkaisuun. Toinen asia on, ovatko kansalliset tuomioistuimet myöhemmissä samankaltaisissa tapauksissa sidottuja Euroopan unionin tuomioistuimen antamiin ratkaisuihin, sillä Euroopan unionin tuomioistuimella ei ole Common Law-maiden kaltaista precedent - auktoriteettia<sup>843</sup>. Käytännössä tuomioistuimet ovat omaksuneet menettelytavan, jonka mukaan ennakkoratkaisuilla on yleistä ohjausvaikutusta. Tämä on ollut omiaan synnyttämään Euroopan unionin tuomioistuimelle auktoriteettiaseman, joka puolestaan on entistä enemmän varmistanut sitä, että tuomioistuimet ovat entistä tarkemmin noudattaneet Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä.

Euroopan unionin jäsenyys merkitsee toimivallan luovuttamista unionin toimielimille. Rintala<sup>844</sup> toteaa, että Suomen poliittinen enemmistö ei 1990-luvulla vielä halunnut avoimesti tunnustaa, että EU:n jäsenyys rajoittaa suvereniteettiä. Sipponen<sup>845</sup> on nähnyt suvereniteetin muutoksen siten, että jäsenyys EU:ssa merkitsee sitä, että kansankunnan itsenäinen valta vaihtuu vaikutusvaltaan, kun jäsenvaltio (Suomi) voi osallistua EU:n päätöksentekoon yhtenä jäsenvaltiona asioi-

---

<sup>840</sup> Suvanto 2003:14

<sup>841</sup> Warnling-Nerep 2008-63-64 ja 87-93 toteaa, että ”kansallinen tuomioistuin” on voinut olla EU-tuomioistuimen käytännön mukaan muukin toimielin kuin tavanomainen tuomioistuin. Lautakuntatyypinen organisaatio on voinut saada ennakkoratkaisun. Tämä on kuitenkin edellyttänyt, että lautakunnan työskentely on katsottu sisällöltään tuomioistuinmaiseksi. Ruotsin verotuksen oikaisulautakuntaa (skatterättsnämnden) ei ole katsottu tuomioistuimeksi tapauksessa Victoria Film. Överklagandenämnden för högskolan sitä vastoin katsottiin tuomioistuimeksi tapauksessa Abrahamsson/Andersson vastaan Fogelqvist.

<sup>842</sup> Ojanen 1996:81

<sup>843</sup> Ojanen 1996:11; Vapaavuori 2003:94

<sup>844</sup> Rintala 2010 A 2

<sup>845</sup> Sipponen 2000:62-63

den valmisteluun, päätöksentekoon ja EU-säädösten antamiseen<sup>846</sup>. Osanotto-oikeus EU:n päätöksentekoon on Sipposen näkemyksen mukaan vahvistanut Suomen itsenäisyyttä sen vuoksi, että emme joudu passiivisesti ottamaan vastaan muiden tekemiä päätöksiä. Kansakuntien koosta johtuen niiden painoarvo on erilainen. Kansakunnan omalla aktiivisuudella, taidolla ja kyvyllä on merkitystä siihen, miten kukin kansakunta kykenee etuaan ajamaan.

Liittyessään EU:n jäsenvaltiot ovat luopuneet osasta lainsäädäntövallastaan ja siirtäneet sen EU:lle. Koska jäsenvaltiot ovat luopuneet lainsäädäntövallastaan kyseisellä osalla vain EU voi käyttää lainsäädäntövaltaa tältä osalta. Tästä seuraa, että jäsenvaltioissa ei periaatteessa voi olla voimassa EU:n lainsäädännön kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä<sup>847</sup>. EU:n tuomioistuin on perustamissopimusta koskevassa oikeuskäytännössään katsonut, että vaikka välitön verotus harmonisoimattomalta osaltaan kuuluu jäsenvaltioiden suvereeniin määräysvaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä oikeuttaan niin, ettei se muodosta estettä perustamissopimuksen määräysten toteutumiselle<sup>848</sup>.

EU-oikeus syrjäyttää periaatteessa kaiken kansallisen lainsäädännön ja myös EU:n solmimat kansainväliset sopimukset kolmansien valtioiden kanssa voivat olla suoraan sovellettavaa kansallista oikeutta jäsenvaltioissa ja täten saada välittömiä oikeusvaikutuksia<sup>849</sup>. EU-oikeus on osa kunkin jäsenmaan oikeusjärjestystä ilman, että erityiset muuntamistoimenpiteet ovat tarpeen. EU-oikeus edellyttää, että jäsenvaltioilla on kansallista lainsäädäntöä, joka täydentää ja panee täytäntöön EU-säädöksiä. Sen lisäksi EU-oikeus edellyttää, että jäsenvaltioilla on toimiva kansallinen oikeusjärjestys, joka sisältää sellaisia osajärjestelmiä kuin siviilioikeus, kauppaoikeus, hallinto-oikeus, prosessioikeus<sup>850</sup>.

Suomen liittyminen Euroopan unioniin merkitsi mm. sitä, että Suomessa sovellettava oikeus muodostuu kansallisesta oikeudesta ja EU-oikeudesta<sup>851</sup>. Pekka Hallbergin esittämän arvion mukaan EU-oikeuden vaatimukset pitää ottaa huomioon noin joka kolmannessa KHO:n ratkaisemassa asiassa<sup>852</sup>. Suoran vaikutuksen li-

---

<sup>846</sup> Niemivuo 1998:11-12

<sup>847</sup> Sevón 1992:11; Ståhl & Österman 2000:19

<sup>848</sup> Vapaavuori 2003:134

<sup>849</sup> Rosas 1993:21

<sup>850</sup> Jääskinen 2008:47

<sup>851</sup> Penttilä 1996:236-240

<sup>852</sup> Arolainen 2003:A6

säksi<sup>853</sup> EU-normistolla voi olla epäsuoraa tulkintavaikutusta, joka ilmenee siten, että kotimainen hallintoviranomainen tulkitsee kotimaista normistoa EU-oikeuden valossa ja sen osoittamien suuntaviivojen mukaisesti<sup>854</sup>. Unionioikeuden yleiset periaatteet ovat luonteeltaan olennaisesti julkisoikeudellisia. Niissä jäsenvaltioissa, joissa on kaksilinjainen tuomioistuinjärjestelmä, unionioikeuden soveltamisen pääpaino on hallintotuomioistuimissa. Tämä koskee myös Suomea, joskin unionioikeudella on myös vaikutuksia siviili- ja rikosprosessiin<sup>855</sup>. EU-normiston olemus ja vaikutukset voivat vaihdella tarkastelunäkökulmasta riippuen. Matti Niemivuon havaintojen mukaan EU-normisto toi suomalaiseen oikeuskulttuuriin hyvin yksityiskohtaista sääntelyä. Tässä suhteessa se erosi kansallisesta sääntelystä, joka puolestaan kehittyi toiseen suuntaan. Monilla keskeisillä oikeudenaloilla (koululait ja kunnallishallintoa koskevaa sääntelyä) luovuttiin yksityiskohtaisesta sääntelystä<sup>856</sup>.

EU-vero-oikeuden normien taustalla on pyrkimys verotuksellisen esteiden poistamiseen sisämarkkinoilta. Marjaana Helmisen<sup>857</sup> näkemyksen mukaan EU-oikeuden etusija merkitsee välittömän verotuksen osalta yleensä sitä, että EU-oikeus syrjäyttää kansallisen lainsäädännön normin tai verosopimusnormin silloin, kun EU-normi johtaa verovelvollisen kannalta lievempään verotukselliseen lopputulokseen. Asian voi nähdä toisinkin, sillä EU-oikeuden pakottavuus ja etusija antaa tukea näkemykselle, että EU-normia olisi noudatettava. Helmisen edellä esittämä näkemys antaa EU-oikeuden pakottavuudelle melkoisesti joustoa. Kyseessä on itse asiassa verovelvollisen suosimisen periaatteen kaltaisen ajatustavan soveltaminen kansallisen lainsäädännön ja unionioikeuden väliseen ristiriitatilanteisiin yksilötasolla. Unionioikeuden pakottavuuden perusteella asian voi nähdä toisinkin. Yksilön etu voi joutua väistymään koko unionin edun tieltä ja tällöin verovelvollisen kannalta lievemmän normin soveltamiselle ei ole olemassa edellytyksiä.

---

<sup>853</sup> Hallberg 2001:20 arvioi tutkimuksiin nojautuen, että lainsäädäntö on yksityiskohtaisinta niillä alueilla, joilla on EU-kytkentä.

<sup>854</sup> Husa&Pohjolainen 2008:18: Äimän 2010:4 näkemyksen mukaan EU:n jäsenvaltion lojaalisuusvelvollisuuteen sisältyy erityisesti velvollisuus tulkita kansallista oikeutta EU-oikeuden valossa. Veroviranomaisen olisi SEUT-sopimuksen 4 artiklan mukaisen lojaalisuusvelvollisuuden nojalla velvollisuus olla soveltamatta kansallista verolakia, joka on EU-oikeuden vastainen.

<sup>855</sup> Jääskinen 2007:377

<sup>856</sup> Niemivuo 2002:22

<sup>857</sup> Helminen 2008:28

Jäsenyys merkitsee kuitenkin muutakin kuin pelkkiä lainmuutoksia<sup>858</sup>. Jäsenyys rajoittaa lainsäätäjän veropoliittista liikkuma-alaa mm. veronhuojennusten käyttämisessä<sup>859</sup>. Eurooppaoikeuden hierarkkinen etusija oikeuslähteiden joukossa pakottaa ottamaan lainvalmistelussa huomioon sen, että lainvalmistelussa harkittavana olevat vaihtoehdot sopivat eurooppaoikeudelliseen kehikkoon<sup>860</sup>. Euroopan unionin jäsenyyden merkitystä suomalaisessa lainsäädäntötyössä kuvaa se, että jäsenyyden aikana säädetyistä laeista keskimäärin 12 prosenttia sisältää nimenomaisen viittauksen EU-sääntelyyn. Trendi ei ole selvä, sillä toisina vuosina viittauksia sisältävien lakien osuus kasvaa ja toisina vuosina niiden osuus puolestaan vähenee<sup>861</sup>.

Suomen liittyminen Euroopan unionin jäseneksi näkyi maamme verolainsäädännössä mittavina arvonlisäverolain ja valmisteverotusta koskevien lakien muutoksina<sup>862</sup>. Tuloverotuksen osalta jäsenyydestä aiheutuneet verolakien muutokset olivat arvonlisäverotukseen verrattuna vähäisempiä<sup>863</sup>. Tällä hetkellä Suomessa on voimassa ainoastaan neljä nimenomaan välitöntä verotusta koskevaa direktiiviä: yritysjärjestelydirektiivi (90/434/ETY), emo-tytäryhtiödirektiivi (90/435/ETY), säästädirektiivi (2003/48/EY) ja korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY). Lisäksi veroviranomaisten tietojenvaihtoyhteistyötä koskeva virka-apudirektiivi

---

<sup>858</sup> Suomi joutui muiden jäsenmaiden tavoin maksamaan jäsenmaksua Euroopan unionille. Myrskyn 2010:38 mukaan Suomen suhteellinen maksuosuus EU:n budjettiin oli 1,64 % ja Suomeen palautuneen EU:n rahoituksen osuus oli 1,26 %. Suomen nettomaksu oli vuonna 2008 318,5 miljoonaa euroa eli 60 euroa asukasta kohden. Vuonna 2007 Suomen nettomaksu oli 172 miljoonaa euroa eli 32 euroa asukasta kohden. Suhteessa bruttokansantuloon Suomen nettomaksuasema (-017 % bruttokansantulosta) on nettomaksajien keskimääräistä tasoa. Suurimmat maksajat vuonna 2008 olivat Alankomaat (-0,45 %), Ruotsi (-0,44) ja Saksa (-035 %).

<sup>859</sup> Penttilä 1996:235 ; Wikström 2008:46; Alkio 2010:70 katsovat, että valtioneuvoston sääntely rajaa tosiasiallisesti jäsenvaltioiden veropoliittikan itsenäisyyttä, Valtiontukilainsäädäntö on noussut viime aikoina Suomessa useasti esille erilaisten verojärjestelmän kehittämistilanteiden yhteydessä. Näin oli esimerkiksi kesällä 2008 hyväksytyin metsäverotuksen muuttamista koskevan esityksen yhteydessä. Väliaikainen metsäveron alentaminen katsottiin lopulta mahdolliseksi de minimis-perustein.

<sup>860</sup> Tikka 2002:7; Määttä 2007:12

<sup>861</sup> Wiberg 2004:202; Eurooppaoikeuden merkitys voi vaihdella eri oikeuden aloilla. Ossa 2002a:4 havaintojen mukaan Euroopan unioniin liittyminen ei ole toistaiseksi metsätalouden osalta merkittävästi vaikuttanut lainsäädäntöömme eikä metsänhoitomenetelmiimme. Luonnonsuojelulain säännökset Natura 2000-verkostossa ovat kuitenkin yksi esimerkki siitä, että aikaa myöten Euroopan yhteiset luonnonsuojeluintressit sääntelevät maamme puuntuotantoa.

<sup>862</sup> Juanto 1998:337-372; Arvela 2000: 475-476

<sup>863</sup> Arvela 2000:475-476

kattaa myös välitöntä verotusta koskevan yhteistyön<sup>864</sup>. Tullien osalta Suomi on luopunut kokonaan verotusoikeudesta<sup>865</sup>.

Välitön tuloverotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, kunnes vä-litöntä verotusta on harmonisoitu yhteisön tasolla<sup>866</sup>. Euroopan unionissa ei ole juuri edistytty verolainsäädäntöjen lähentämisessä, koska verotuksen harmoni-sointi edellyttää perustamissopimuksen 94 artiklan mukaisesti jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Vuonna 1957 perustetun EU:n historia tuntee lukuisia välittömän vero-oikeuden lähentämistä tai harmonisointia koskevia ehdotuksia, jotka eivät ole johtaneet mihinkään jäsenvaltioiden erimielisyyden vuoksi. Yhteisössä pyritiin aluksi luomaan kaikille jäsenvaltioille yhteinen tulo- ja yhtiöverojärjestelmä. Tuloverojärjestelmien täydellisestä harmonisoinnista on kuitenkin myöhemmin luovuttu ja nykyään verolainsäädäntöjen lähentämisellä pyritään poistamaan ole-massa olevien verojärjestelmien syrjiviä ominaisuuksia<sup>867</sup>. Euroopan unionin ko-missaari Olli Rehnin näkemyksen mukaan olisi kyettävä harmonisoimaan vero-tuksen minimitasoja. Se estäisi sosiaalisen ja verotuksellisen polkumyynnin<sup>868</sup>.

Valtiot voivat tietoisesti pyrkiä verolainsäädäntöjensä lähentämiseen omaksumal-la verolainsäädäntönsä pohjaksi ulkomaisia lainsäädäntöratkaisuja<sup>869</sup>. Kansainvä- linen verokilpailun muodossa valtioita kohtaava paine pakottaa suvereenitkin val-tiot muotoilemaan kansainvälisen kilpailukykyä säilyttääkseen verojärjestel-mänsä<sup>870</sup>. Valtiit joutuvat arvioimaan, millä tasolla yritysverotus, pääomaverotus ja työn verotus ovat suhteessa kilpailijamaihin, koska verojärjestelmällä otaksu-taan olevan vaikutusta maan kansainväliseen kilpailukykyyn. Euroopan unionin piirissä verokilpailua ei ole nähty yksinomaan myönteisenä asiana, koska viime aikoina on omistettu kasvavaa huomiota haitallisen verokilpailun poistamiseksi<sup>871</sup>.

---

<sup>864</sup> Valtiovarainministeriö 2002:21

<sup>865</sup> Tikka 2003:1184

<sup>866</sup> Äimä 1999:77

<sup>867</sup> Immonen 1991: 387-389; Äimä 1999:85; Ståhl & Österman 2000:276; Ossan 2002:29 näke-myksen mukaan EU:n yritysverotuksen keskeinen kysymys on se, että tulisiko yritysverotuk- sessa luopua siitä, että Eu muodostuu kunkin jäsenvaltion itsenäisestä verojärjestelmästä ja korvata erilaiset järjestelmät yhtenäisellä eurooppaverojärjestelmällä.

<sup>868</sup> Hella 2009: 14-15

<sup>869</sup> Penttilä 1996:46-241

<sup>870</sup> Terra & Wattel 2001:148-52; Vapaavuori 2003:354

<sup>871</sup> Tikka 1998:1156-1157 ; Andersson, Ikkala ja Penttilä 2009:4 toteavat, että Suomessa vuoden 2005 alusta lukien toteutettujen yhteisöveroprosentin laskun (29 prosentista 26 prosenttiin) ja

Euroopan unionin laajentuminen keväällä 2004 on luonut lisää verokilpailua<sup>872</sup> jäsenmaiden välille. Verokilpailun tärkeimpänä kohteena ovat yritykset. Erityisesti kansainväliset konsernit ovat merkittävässä asemassa tehdessään päätöksiä investoinneista sekä pääkonttorien, tytä- tai holdingyhtiöidensä sijoittumispaikoista<sup>873</sup>. Yhteisön laajentuminen itään saattaa muuttaa yhteisön jäsenmaiden verotuskäytäntöjä. Laajentumisen eräs seuraus voi olla se, että yhteisön sisään syntyy jäsenvaltioiden ryhmiä, jotka pyrkivät samankaltaistamaan verotusjärjestelmiään<sup>874</sup>.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen yhdistymispyrkimyksistä ei ole täysin luovuttu, vaikka jäsenmaiden yksimielisyysvaatimus on osoittautunut erääksi keskeisimmäksi esteeksi yhteismarkkinoiden toimivuuden kannalta tarpeellisen lainsäädännön luomisessa. Varsinaisen veto-oikeuden käyttämisen lisäksi yksimielisyysvaatimus on vaikuttanut siihen, että ei ole ollut mielekästä valmistella tai ehdottaa lainsäädäntöä, jonka suhteen on ollut jo etukäteen tiedossa jonkun tai joidenkin jäsenvaltioiden vastustus. Unionin piirissä on nyttemmin virinnyt entistä voimakkaampana keskustelu määräenemmistöpäätösten lisäämisestä. Veroasioiden osalta tämä voisi merkitä sitä, että yksimielisyys säilyisi yleisenä periaatteena ja erikseen lueteltaisiin ne veroasiat, joissa päätös voitaisiin tehdä määräenemmistöllä. Käytännön tasolla uudistushankkeet eivät ole kuitenkaan johtaneet mihinkään konkreettiseen ja yksimielisyysvaatimus on säilynyt EU:n verolainsäädäntöprosessin johtavana periaatteena<sup>875</sup>. Mahdollista on, että yhteisön laajentuminen tulee lisäämään tarvetta verotusjärjestelmien harmonisointiin myös enemmistöpäätösten avulla. Tällä tavoin voitaisiin estää jäsenmaiden välistä epä-tervettä verokilpailua. Yhteisön kokonaisuuden kannalta ei ole eduksi se, että jokin jäsenmaa hankkii alhaisella verotuksella maahansa investointeja ja sitä kautta lisää työpaikkoja ja samanaikaisesti rahoittaa taloutensa toimintaa muiden jäsenmaiden maksamilla tuilla ja avustuksilla.

---

pääomatuloprosentin laskun (29 prosentista 28 prosenttiin) oli seurausta jatkuvasti kasvaneesta kansainvälisestä verokilpailusta.

<sup>872</sup> Louekoski 2004:2 katsoo, että kokonaisuuden kanalta on ongelmallista, että alhaisen verokannan maat saavat suhteellisesti ottaen eniten tukea EU:n budjetista.

<sup>873</sup> Mattila 2003:18; Myrsky & Linnakangas 2010:498-499; Myrsky 2010a:649 kuvaa verokilpailun sisältöä toteamalla, että verokilpailua syntyy esimerkiksi silloin, kun jokin valtio alkaa houkutella tuotannollista pääoma maahansa laskemalla yritystensä veroastetta ja toiset maat reagoivat tähän omassa veropolitiikassaan samalla tavoin. Muualla tapahtuva kehitys on näin jo verokilpailulähtökohtien vuoksi otettava huomioon veropolitiikan suunnittelussa.

<sup>874</sup> Terra & Wattel 2001:152

<sup>875</sup> Juusela 2001:69



Komissio on julkaissut 23.10.2001 tiedonannon, jossa käsitellään unionin yhtiöverotusta koskevaa strategiaa. Tiedonannon mukaan yritysten verotuksen uudistamisella on keskeinen rooli Euroopan unionin tavoitteiden saavuttamisessa. Verotuksen tulisi tukea EU:ssa sijaitsevien yritysten kilpailukykyä ja osaltaan vaikuttettava siihen, että verotus ohjaa taloudellista päätöksentekoa mahdollisimman vähän<sup>876</sup>. Komission tiedonanto antaa aiheen otaksua, että erityisesti yritysverotuksen alalla jäsenmaiden lainsäädännössä tulee yhdenmukaistumaan. Yhtenä tavoitteena voi olla se, että monessa jäsenmaassa toimiva yritys voisi tulevaisuudessa toimia kaikissa jäsenmaissa samanlaisen lainsäädännön puitteissa. Käytännön tasolle vietyä verotuksen yhdenmukaistaminen ei ole saanut kaikilta suunnilta vastakaikua. Suomessakin on virinnyt keväällä 2010 sen suuntaisia pyrkiä, että yhteisöveron veroprosenttia tulisi laskea 26 prosentista 22 prosenttiin. Vaikka Suomi tekee ratkaisunsa periaatteessa itse, niin ratkaisutilanne ei ole täysin ongelmaton. Verotyöryhmän varapuheenjohtaja Heikki Niskakankaan pitää mahdollisena, että yhteisöveron lasku 22 prosenttiin voidaan tulkita aggressiiviseksi verokilpailutoimeksi, sillä vertailukelpoisissa Länsi-Euroopan maissa vain Irlannissa yhteisövero on alle 25 prosenttia<sup>877</sup>.

Vaikka integraation vaikutusta ei pidä vähätellä, on muistettava, että niin laaja kuin EU:n oikeuslähdeaineisto onkin, EU- ja ETA-maissa ja niiden tuomioistuimissa esiintyvistä jutuista vain murto-osa on sellaisia, joissa vain osaksikaan olisi kysymys EU:n oikeudesta. Valtaosa jutuista tulkitaan noudattaen kansallista oikeutta perinteiseen tapaan<sup>878</sup>. Eri oikeuden aloilla tilanne vaihtelee. Korkeimman hallinto-oikeuden presidentti Pekka Hallbergin mukaan EU-oikeus on luonteeltaan julkisoikeutta, jonka vaikutukset näkyvät lähinnä hallintoviranomaisissa ja hallintotuomioistuimissa. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistavista asioista noin kolmannes – yli tuhat asiaa vuodessa – koskee EU-oikeutta<sup>879</sup>.

Vaikka suomalaiset hallintotuomioistuimet ovat soveltaneet runsaasti yhteisön oikeutta, niin tämä ei päde välittömään verotukseen, jota koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö on vasta kehittymässä. Suomalaisista tuomioistui-

---

<sup>876</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:25

<sup>877</sup> Elonen 2010: A 5; Myrsky 2010a:655 toteaa, että monet näkökohdat puoltavat yhteisöverokannan alentamista 22 prosenttiin. Verokannan alentaminen vahvistaisi Suomen asemaa suorien investointien kohdemaana. Toimenpide parantaisi myös kotimaisten konsernien halukkuutta säilyttää pääkonttoritoiminnot Suomessa.

<sup>878</sup> Klami 1992b:847

<sup>879</sup> Arolainen 2003:6

mista eniten yhteisön oikeutta on soveltanut korkein hallinto-oikeus<sup>880</sup>. Hallinnon toiminnan kannalta integraation olennaisin merkitys on siinä, että aikaisempaa useampi hallintopäätös tehdään EU-oikeudellisia normeja soveltaen tai ainakin ne huomioon ottaen<sup>881</sup>.

Euroopan yhteisön oikeusjärjestelmää kritisoidaan sen hajanaisuudesta ja epäsystemaattisuudesta. Kansallisen lainsoveltajan näkökulmasta EU-oikeus on epätäydellinen, laajeneva, monimutkainen ja vaikeasti hahmoteltava oikeus. On myös huomioitava, että EU-oikeus ei ole materiaaliselta sisällöltään kaiken kattava, kuten jäsenvaltioiden kansallinen oikeus. Lainaukkotilanteissa ei voida suoraan tukeutua kansalliseen oikeuteen vaan EU-oikeutta on täydennettävä käytännön avulla<sup>882</sup>.

Yhteisön verojärjestelmä on uusi järjestelmä, jota kehitetään oikeuden pintatasolla yksittäisillä säädöksillä ja tuomioilla. Yhteisöllä ei ole omaa oikeuskulttuuria, oikeuden syvärakennetta tai kansallista verojärjestelmää systematisoivaa osaa. Tämä pätee erityisesti yhteisön tulovero-oikeuteen, joka muodostuu lähinnä yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen syrjintäkieltoa ja vapaata liikkumisoikeutta tulkitsevasta oikeuskäytännöstä. Koska tuomioistuimen tulkintakäytännöllä ei ole selkeitä rajoja, yhteisön verojärjestelmän ulottuvuutta on vaikea ennakoida<sup>883</sup>. EU:n tuomioistuin on soveltanut perustamissopimuksen määräyksiä myös välittömän verotuksen alalla siitä huolimatta, ettei sopimuksessa ole juuri kohtia, jotka nimenomaisesti näyttäisivät koskevan välitöntä verotusta<sup>884</sup>. Voitaan sanoa, ettei ainakaan välittömän verotuksen alalla ole toistaiseksi muodostunut juuri kattavaa tulkintakäytäntöäkään<sup>885</sup>.

Eurooppavero-oikeudellisiin päätelmiin liittyy usein koko joukko tulkinnanvaraisuutta ja oikeudelliselta epävarmuudelta tulkinnoissa ei voida välttyä. Verotuksen oikeuslähteissä voidaan nähdä polysentrian olemassaolo. Asiaa mutkistaa se, että oikeudellinen epävarmuus ei ole enää pelkästään verovelvollisten ja Verohallinnon harmina, vaan ilmiö kuuluu myös suomalaisen lainsäätäjän kokemuspiiriin<sup>886</sup>.

---

<sup>880</sup> Äimä 2003:10

<sup>881</sup> Mäenpää 1997:990

<sup>882</sup> Kanninen 2000:235

<sup>883</sup> Äimä 2003:8

<sup>884</sup> Vapaavuori 2003:2

<sup>885</sup> Vapaavuori 2003:348

<sup>886</sup> Tikka 2002:13

Tuloverotuksen ohjauksen kannalta eurooppaver-oikeus on monessa suhteessa ongelmallista. Tällä hetkellä säädännäistä EU-oikeutta on vähän ja tämä johtaa siihen, että varsinkin tuloverotuksen alalla EU-oikeus on huomattavan oikeustausvetoista oikeutta<sup>887</sup>. Lainkäyttäjän kannalta tilannetta pahentaa se, että yhteisön lainsäädäntö on avoimempaa tulkinnalle kuin kansallinen lainsäädäntö. Lainsäädännön tulkintaeroihin johtaa helposti yksin se, että lainsäädäntö on laadittu yli kymmenelle kielelle, joissa on vivahde-eroja. Ratkaisujen ennustettavuutta heikentää lisäksi se, että yhteisöjen tuomioistuin saattaa poiketa säännöksen sanamuodosta yhteisön oikeuden tehokkuuden takaamiseksi<sup>888</sup>.

Nykyinen eurooppaver-oikeus perustuu ainakin tuloverotuksen osalta pitkälti yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuihin, koska jäsenmaiden tuloverotuslainsäädännön yhdenmukaistamistyössä ei ole 50 vuoden aikana sanottavasti edistytty. Oikeuskäytännön kautta lähenevä tuloverotus heikentää hyvän tuloverotusjärjestelmän keskeisiä ominaisuuksia. Oikeuskäytäntöön nojaavan verojärjestelmän aiheuttama vakavin ongelma on sen synnyttämä demokraattinen vaje. Kaikkien jäsenmaiden valtiosäätöön on implementoitu jossain muodossa vuoden 1215 Magna Chartan mukainen ”ei verotusta ilman edustusta” - periaate<sup>889</sup>. EU:n päätöksenteosta puuttuu se parlamenttarismista seuraava rationaliteetti, joka kansallisvaltiossa yleensä luo jonkinlaisen poliittisen linjan ohjaamaan lainsäädäntöhankeita valmistelusta lopulliseen päätöksentekoon<sup>890</sup>.

Eurooppaver-oikeuden vaikutus suomalaiseen vero-oikeuteen on pitkälti sidoksissa EU:n integraation asteeseen ja jäsenmaiden mahdollisen verokilpailun vaikutuksiin. Jos yksimielisyysvaatimuksesta ja jäsenvaltioiden suostumuksesta pidetään nykyisen mallin mukaisesti kiinni, niin yhteisön vero-oikeuden vaikutus suomalaiseen tuloverolainsäädäntöön voi jäädä vähäiseksi, koska on epätodennäköistä, että pitkälti menevää yksimielisyyttä jäsenmaiden välillä tuloverotuksen osalta saavutetaan. Päinvastaiseen tilanteeseen päädytään, jos yhteisön perussopimusta muutetaan ja tuloverotusta koskevia päätöksiä voidaan tehdä joko määrääemmistöillä tai yksinkertaisella enemmistöillä.

---

<sup>887</sup> Penttilä 2006:329

<sup>888</sup> Äimä 2003:9-10

<sup>889</sup> Äimä 2003:218-221

<sup>890</sup> Jääskinen 2008:46

Vallitsevana käsityksenä niin meillä kuin muuallakin Euroopassa on, että kehitys kulkee ainakin pitkällä aikavälillä kohti tiiviimpää yhdentymistä<sup>891</sup>. Mahdollista on, että lainsäädäntöväylän tukkeutuessa Euroopan unionin tuomioistuin ryhtyy toteuttamaan tuloverotuksen yhdenmukaistamista unionin integraatiota edistäväillä kannanotoilla. Koska tuomioistuimen tulkintakäytännöllä ei ole selkeitä rajoja, yhteisön verojärjestelmän ulottuvuutta on vaikea ennakoida<sup>892</sup>. Koska tuomioistuinta on aiemminkin arvosteltu yhdentymistä tavoittelevasta ratkaisutoiminnasta<sup>893</sup>, niin ei ole täysin pois suljettua, että tuloverotuksen harmonisointia ryhdyttäisiin toteuttamaan joskus tulevaisuudessa myös osin tuomioistuimen päätöksillä.

Tuloverotuksen ja erityisesti yritysverotuksen harmonisointi on käytännössä ainoa mahdollinen vaihtoehto, jolla verokilpailua voidaan rajoittaa. Komission asettama Rudingin komitea esitti vuonna 2001, että direktiivillä asetettaisiin 30 prosentin minimiverokanta osakeyhtiöille kaikissa jäsenvaltioissa<sup>894</sup>. Näin ei ole kuitenkaan ole käynyt ja veroprosentit ovat olleet alle 30 prosentin, niin Suomessa kuin muualla muussa jäsenvaltiossa.

Tikka<sup>895</sup> katsoi, että Suomen pitkän aikavälin veropoliittista etua saattaisi palvella yksimielisyysvaatimuksesta luopuminen. Selvää on, että yksimielisyysvaatimuksesta luopuminen loisi edellytyksiä yritys- ja tuloverotuksen yhdenmukaistamiselle. Otaksuttavaa on, että suurten jäsenmaiden veropoliittinen etu on samansuuntainen Suomen kanssa, ja näin ollen on ajateltavissa, että yhtiöveron alarajan määrittely on kaikkien vanhojen jäsenmaiden intressissä.

Toinen kysymys on se, että pitäisikö luonnollisten henkilöiden tuloverotusta yhdenmukaistaa? Nykyisen käsityksen mukaan siihen ei ole erityistä tarvetta eikä todellisia mahdollisuuksia. Mahdollista kuitenkin on, että valtioiden raja-alueilla tulee ilmenemään samanlaista edullisen verotuspaikan valintaan perustuvaa muutoliikettä kuin Suomessa on tapahtunut eri kuntien välillä. Toinen yhdenmukaistamista puoltava näkökulma liittyy suuryritysten pääkonttorien sijoittumiseen. Alhainen tuloverokanta voi olla eräs vetovoimatekijä pääkonttorien etsiessä sijaintipaikkaa. Vanhojen hyvinvointivaltioiden intressissä ei ole julkisen sektorin

---

<sup>891</sup> Puroinen 1996b:266

<sup>892</sup> Äimä 2003:8

<sup>893</sup> Äimä 2003:9

<sup>894</sup> Tikka 2003:1187

<sup>895</sup> Tikka 2003:1187

rahoituspohjan murentaminen palkkaverotukseen kohdistuvan verokilpailun vuoksi, joten yhdenmukaistaminen voi olla Suomen edun mukaista tältäkin osin, vaikka palkkaverotuksen yhdenmukaistamiseen suhtaudutaan Suomessa hyvin penseästi.

Eurooppaoikeus ja eurooppavero-oikeus keskustelun yhteydessä on voittopuolisesti kiinnitetty huomiota verolainsäädännön verokantojen yhdentymiskehitykseen. Yhdentymiskehityksen vaikutukset verotuksen toimittamiseen ovat jääneet vähemmälle huomiolle. Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen ja Verohallinto kussakin jäsenmaassa toteuttaa integraatiota siinä laajuudessa kuin kulloinkin voimassa olevan lainsäädännön mukaan on tarpeellista. Käytännön verotustyössä tämä tarkoittaa sitä, että kansallista verolainsäädäntöä on tulkittava EU-oikeuden mukaisesti käyttämällä samaa oikeuslähdeoppia ja tulkintatapaa.

### 7.1.2 *EU-oikeuden velvoittavuus ja Verohallinnon norminanto*

EU-oikeuden etusija suhteessa kotimaiseen lainsäädäntöön ja sitä alemmanasteiseen norminantoon nähden merkitsee sitä, että Verohallinnon norminanto ja normiohjaus ei saa olla EU-oikeuden<sup>896</sup> vastaista. Lähtökohtaisesti norminannossa on huomioitava samoin kuin lainsäädännössäkin EU-oikeuden asettamat rajoitukset. Tässä mielessä hallintoviranomaisen liikkuma-ala omassa norminannossa on supistunut verrattuna Euroopan unioniin liittymistä edeltäneeseen aikaan. Vaikka kotimainen lainsäädäntö sallisikin tietynlaisen normiohjauksen, niin on mahdollista, että se ei ole EU-oikeuden mukaista. Käytännön ristiriitatilanteissa tukeudutaan ainakin tuloverotuksen osalta todennäköisesti enemmän kotimaiseen lainsäädäntöön, koska Verohallinto on ensisijaisesti osa suomalaista hallintokoneistoa. Otaksunaa tukee myös se, että tuloverotus on ainakin lähtökohtaisesti harmonisoimatonta kansallisen lainsäädännön alaista toimintaa.

EU-oikeuden velvoittavuus Verohallinnon norminannossa on ilmennyt pääsääntöisesti siten, että Verohallinnon norminantoa on korjattu EU-oikeudessa tapahtuneiden muutosten mukaisesti. Tässä mielessä Verohallinnon roolia voidaan luon-

---

<sup>896</sup> Mäenpää 2011:148 katsoo, että EU-oikeuden normien tai EU:n toimien pätevyyttä ei voida arvioida kansallisen oikeuden perusteella vaan ainoastaan EU-oikeuden omista lähtökohdista käsin. Tulkinnallisena lähtökohtana tämän vuoksi on, että viranomaisen soveltaman EU-oikeuden oletetaan olevan pätevää, kunnes se on asianmukaisessa järjestyksessä EU-tuomioistuimessa todettu pätemättömäksi.

nehtia passiiviseksi tilanteen seuraamiseksi. Verohallinnon rooli tuskin poikkeaa oleellisesti tässä suhteessa minkään muun hallinnonalan roolista Suomessa, sillä EU-oikeuden suhteellinen uutuus ja osin vaikeaselkoisuus ei kannusta hallintoviranomaisia erityiseen aktiivisuuteen ohjauksessa. Kuitenkin on muistettava, että EU-oikeudessa omaksutut ratkaisuperiaatteet kuuluvat valtionhallinnon ohjauspiiriin kuuluviin asioihin.

Hallintotuomioistuimissa EU-oikeuden sisältö joudutaan ottamaan huomioon ratkaisuja tehtäessä vaikka päätöksen perusteluissa ei siitä erityisesti mainitakaan. Voidaan otaksua, että hallintotoiminnassakin EU-oikeuden vaikutus huomioidaan päätöksenteossa, joskaan tuskin samassa määrin kuin mitä hallintotuomioistuimet huomioivat omassa päätöksenteossaan<sup>897</sup>. EU-oikeuden vaikutus hallintoon ja hallinnon norminantoon välittyy ennen muuta tuomioistuinratkaisujen kautta. Oikeuskäytännön vaikutusmekanismi noudattaa EU-oikeudenkin osalta samoja periaatteita kuin muunkin oikeuskäytännön vaikutus Verohallintoon nähden. Tässä yhteydessä on kuitenkin syytä muistaa erityisesti se, että EU-oikeudella on etusija muihin oikeuslähteisiin nähden ja tämä on taannut sen, että Yhteisön tuomioistuimen päätökset ovat vaikuttaneet Verohallinnon normiohjaukseen ainakin niiltä osin kuin mitä päätökset ovat koskettaneet verotusta..

EU-oikeuden vaikutus Verohallinnon norminantoon on riippuvainen tuloverotuksen harmonisointikehityksestä. Jos harmonisointikehitys tuloverotuksen alueella lisääntyy, niin tämä merkitsee sitä, että yhteisön tuomioistuimen rooli korostuu tuloverotuksen oikeuslähteiden joukossa<sup>898</sup>. Edellä kuvatun kehitystrendin välitön seuraus on se, että Verohallinnon oman norminannon merkitys tulee suhteellisesti ottaen vähentymään ja harmonisoitujen osa-alueiden osalta todennäköisesti kokonaan häviämään ellei samanaikaisesti toteuteta lainsäädännön uudistuksia, joka mahdollistaisi Verohallinnon oman norminannon.

---

<sup>897</sup> Jääskinen 2008:50 näkee lainkäytön eurooppalaistumisen eräänlaisena jäävuorena. Jäävuoren merenpinnan ylle yltävänä huippuna on Finlex-tietokannassa julkaistava, lähinnä ylimpien tuomioistuinten oikeuskäytäntö, jossa on nimenomaisesti sovellettu EU-oikeutta. Erityisen näkyvässä asemassa tässä järjestelmässä ovat ennakkoratkaisupyynnöt. Veden pinnan alle jäävä osuus ovat ne eri tuomioistuinten julkistamatta jäävät ratkaisut, joissa EU-oikeus on ollut esillä. Jäävuoren pinnanalainen osa jää näkymättömäksi.

<sup>898</sup> Myrsky 2007:733 toteaa, että EU-ympäristö saattaa myös tuottaa yhä uusia yllätyksiä. Kansainväliset verotuskysymykset aiheuttavat usein ongelmia.

EU-oikeuden<sup>899</sup> tulkinta tuottaa kansalaisille niin kuin asiantuntijoillekin todennäköisesti enemmän vaikeuksia kuin kotimaisen oikeuskäytännön ja lainsäädännön tulkinta. Tästä johtuen Verohallinnon ohjauksella voi EU-oikeutta koskevissa osissa olla tavanomaista suurempi merkitys verrattuna muuhun tuloverotuksen ohjaukseen. Outojen asioiden konkretisointi helpottaa EU-oikeuden sisällön suhteuttamista kotimaiseen tuloverotusjärjestelmään. Tämä on Verohallinnonkin osalta haastavaa, koska eurooppavero-oikeuden ja kansallisen vero-oikeuden yhteensovittaminen on vaikeata ongelma-alueen uutuuden ja oikeusjärjestelmien erilaisuuden vuoksi.

## 7.2 Lainsäädäntö ja Verohallinnon norminanto

### 7.2.1 Lainsäädäntö verotuksen perusteena

Verotukseen liittyy korostettu lakisidonnaisuuden vaatimus. Vanhoissa tuomari-ohjeissakin varotettiin laittomasta verottamisesta ja kansan itseverotusoikeuden periaate oli vakiintunut vanhoissa maanlaeissa<sup>900</sup>. Vero-oikeudellisen legalismin juuret ulottuvat kansan itseverotusoikeuteen, joka on muodostanut erään pohjoismaisten yhteiskuntien kulmakivistä. Lyhyesti määriteltynä itseverotusoikeuden sisältönä on se, että veroista päättäminen kuuluu kansanedustuslaitokselle. Itseverotusoikeus<sup>901</sup> on peräisin Ruotsin vallan ajalta ja itseverotusoikeuden periaatteellisenä vahvistuksena on ollut tapana pitää vuoden 1772 hallitusmuodon 45 §:ää, jonka mukaan uutta veroa ei voitu määrätä maksettavaksi ilman säätyjen suostumusta<sup>902</sup>. Verotuksen laillisuusperiaatetta voidaan luonnehtia toteamalla, että oikeusvaltiossa kohdistetaan vero-oikeusjärjestelmään vaatimus, jonka mukaan ve-

---

<sup>899</sup> Mäenpää 2011:73 toteaa, että eurooppalaisen hallinto-oikeuden yhtenä keskeisenä ominaispiirteenä voidaan pitää sen vahvaa ja kiinteää sidonnaisuutta eurooppalaiseen oikeuskäytäntöön, jonka sisältöä määrittelevät Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ja EU-tuomioistuin. Pääasiallisesti tämä oikeuskäytäntö on toistaiseksi muokannut eurooppalaisen hallinto-oikeuden yleisiä perusteita ja periaatteita.

<sup>900</sup> Hallberg 2000:469

<sup>901</sup> Myrsky 2010:84 on määritellyt itseverotusoikeuden seuraavasti : ” Itseverotusoikeudella tarkoitetaan sitä, ettei kansan maksettavaksi saa panna muita veroja kuin ne, joihin se tai sen valitsemat edustajat ovat antaneet suostumuksensa”.

<sup>902</sup> Wikström 1999:16

rotuksen muodossa tapahtuvan puuttumisen hallintoalamaisten oikeuspiiriin tulee perustua lakiin<sup>903</sup>.

Perustuslain 80 §:n mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista. Verotuksen toimivallan perusteen voi muodostaa yksinomaan eduskuntalaki<sup>904</sup>. Verotuksen vaikuttava legaliteettiperiaate perustuu kolmeen lähteeseen. Verolain on täytettävä 1) Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan lakikäsitteen vaatimukset sekä 2) oman perustuslakimme 2 §:n 3 momentin yleinen oikeusperiaate ja 3) vielä perustuslain 81 §:n 1 momentin nimenomaan verolakia koskeva säännös<sup>905</sup>.

Suomen entisen emämaan Ruotsin verolainsäädännössä legaliteettiperiaate (*legalitetsprincipen i skatterätten*) tarkoittaa sitä, että veron määräämisen ja perinnän on perustuttava lainsäädäntöön. Kaikilta osin tässä ei ole aina onnistuttu, koska Regeringsrättenin päätöksenteko on joskus poikennut lakisidonnaisen tuloverotuksen periaatteesta, joskin tuomioistuin on pääosin pitäytynyt noudattamaan legaliteettiperiaatetta<sup>906</sup>. Legaliteettiperiaate on keskeisellä sijalla myös Norjan verolainsäädännössä ja legaliteettiperiaate rajoittaa perustuslainmukaisesti Verohallinnon toimintaa ja tuomioistuintenkin toiminnassa lainsäädäntöön viitataan yleisesti ratkaisujen perusteluissa. Vuoden 1992 verouudistuksen monimutkaiset säännökset ovat kuitenkin lisänneet lain esitöiden merkitystä lain tulkinnasta ja tämä saattaa johtaa siihen, että legaliteettiperiaatteen merkitys on vähentymässä<sup>907</sup>.

Tuloverotusta ohjaava lainsäädäntö ei ole rajoittunut pelkästään eduskunnan säätämiin lakeihin, sillä verolakeihin on sisältynyt delegointinormeja, joilla lainsäädäntövaltaa on siirretty valtioneuvostolle, valtiovarainministeriölle ja verohallitukselle<sup>908</sup>. Lainsäädäntövallan delegointia koskevat säännöt ja ohjeet muodostivat ennen voimassa olevan perustuslain säätämistä vaikeaselkoisen oikeussääntökokonaisuuden, jota konkretisoitiin noin sadalla perustuslakivaliokunnan kannanotolla<sup>909</sup>.

---

<sup>903</sup> Tikka 1972:90-91

<sup>904</sup> Saraviita 2000:381; Pikkujämsä 2001:46

<sup>905</sup> Pikkujämsä 2001:44

<sup>906</sup> Hultqvist 1995:74-82

<sup>907</sup> Gjems-Onstad 1998:5-6

<sup>908</sup> Myrsky 2002:25

<sup>909</sup> Saraviita 2000:381



Perustuslain 80,1 §:n mukaan delegointi asetustasolla ei ole sallittua, jos asia perustuslain mukaan kuuluu lain alaan<sup>910</sup>. Uudessa perustuslaissa lähdetään siitä, että lainsäädäntövaltaa ei tulisi osoittaa ministeriötä alemmalle viranomaistasolle eikä yleensäkään muille kuin viranomaisille. Perustuslaissa omaksuttu linja on johtanut virhesuuntaukseen suomalaisessa lainsäädännössä. Perustuslain tiukentunut suhde alemmanasteisen sääntelyn käyttöön on johtanut säädösten yksityiskohtaisuuden lisääntymiseen ja samalla se on heikentänyt tulevien normien yleispätevyyttä. Vähäisten yksityiskohtien sääntely ei kansainvälisesti vertaillen kuulu yleensä kansanedustuslaitoksen tehtäväpiiriin<sup>911</sup>. Perustuslain tiukentuneesta kannasta huolimatta on käytännöllisten syiden vuoksi joskus tarkoituksenmukaista, että jotkut viranomaiset (esim. Verohallitus tai tullihallitus) antavat oikeussääntöjä joistakin sääntelykokonaisuuden kannalta vähäisistä yksityiskohdista. Tällaiset normipäätökset eivät ole asetuksia, vaan niitä kutsutaan kyseisen viranomaisen määräyksiksi. Kyseessä on siis normipäätös eikä hallintopäätös. Uudessa perustuslaissa mahdollistetaan erityisedellytyksin alemmanasteinen norminanto. Valtuutuksen alemmaan norminantoon tulee perustua kuitenkin lakiin<sup>912</sup>.

Lainsäädäntö lisää verotusratkaisujen ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta. Lakien tulkinnassa olisi myös päästävä yhdenmukaisuuteen, jotta nykyaikaisen taloudellisen toiminnan vaatima veroseuraamusten ennustettavuus saavutetaan. Hyvältä verojärjestelmältä edellytetään lisäksi, että verolainsäädännön ja tulkinnan tietynasteinen muuttumattomuus<sup>913</sup> turvaavat suunniteltavien toimenpiteiden ennustettavuuden pitkälläkin ajanjaksolla<sup>914</sup>. Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden toteuttamista edesauttaa myös se, että lainsäädäntö on laadittu mahdollisimman selkeäksi ja yksinkertaiseksi<sup>915</sup>. On syytä muistaa, että verotuspäätökset ovat suurimmaksi osaksi standardisoituja rutiiniratkaisuja, jotka perustuvat mahdollisimman selkeäksi säädettyyn kirjalliseen lakitekstiin<sup>916</sup>.

---

<sup>910</sup> Saraviita 2000:381

<sup>911</sup> Korpela & Mäkitalo 2008:98

<sup>912</sup> Niemivuo 1998:32

<sup>913</sup> Hallberg 2001:20 arvioi, että sosiaali- ja terveydenhuollon, eläkkeiden ja verotuksen säännöt ovat jatkuvasti muuttuvia ja tämän vuoksi kokonaisuus on vaikeasti hallittavissa.

<sup>914</sup> Tikka 1972:83

<sup>915</sup> Valtiovarainministeriö 2002:20

<sup>916</sup> Pulkkinen 2003:56

### 7.2.2 *Verolakien tavoitteista ja tulkinnasta*

Veropolitiikalla ja verolainsäädännöllä on fiskaalisia ja ei-fiskaalisia tavoitteita. Ei-fiskaalisella verotuksella pyritään ohjaamaan yhteiskunnan toimintaa lainsäätäjän haluamalla tavalla<sup>917</sup>. Verolainsäädännöllä voidaan pyrkiä edistämään mm. tulopoliittisia, sosiaalipoliittisia sekä elinkeino- ja talouspoliittisia tavoitteita<sup>918</sup>. Halutun toiminnan edistäminen tapahtuu usein veronhuojennuksen avulla<sup>919</sup>, joskin EU-oikeuden vuoksi veronhuojennusten käyttömahdollisuudet ovat entistä rajallisempia.

Jos verolaeilla (verotuksella) pyritään pelkästään fiskaalisiin tavoitteisiin, julkisen rahoitustarpeen hoitamiseen, verotus (verolaki) voidaan määritellä neutraaliksi. Jos veron (verolain) säätämällä pyritään muihin, ei-fiskaalisiin tavoitteisiin, on kysymyksessä ohjaava verotus<sup>920</sup>. Tosin rajanveto ohjaavan ja fiskaalisen veron välillä ei ole selkeä. Ohjaavilla veroillakin voidaan saada huomattavia tuottoja, vaikka verotulojen kerryttäminen onkin ohjaavien verojen toissijainen tehtävä. Ohjaavat verot voidaan nähdä erääksi vaihtoehdoksi hallinnolliselle ohjaukselle, verot ohjaavat toimintaa kieltojen ja rajoitusten asemasta. Ohjaavien verojen fiskaalinen paradoksi piilee siinä, että ohjaavat verot kannustavat veronalaisen toiminnan vähentämiseen taikka lopettamiseen (esimerkiksi tupakointi, alkoholin käyttö ja saastuttaminen)<sup>921</sup>. Verotus vaikuttaa aina hintoihin, sillä hintoihin vaikuttamatonta, kirjaimellisesti ja absoluuttisesti neutraalia verotusta ei ole olemassakaan<sup>922</sup>.

OECD-maissa on 1980-luvun alkupuolelta lähtien ollut yleisenä veropoliittisena suuntauksena pyrkimys neutraaliin verojärjestelmään. OECD-maissa vallinneen yleisen kehitystrendin mukaisesti on myös Suomessa 1980-luvun loppupuolelta

---

<sup>917</sup> Lehtonen 2011:44 toteaa, että joillakin verolaeilla tai niiden sisältämällä säännöksillä on sosiaali-, työllisyys-, alue-, tai suhdannepoliittisia tavoitteita.

<sup>918</sup> Wikström 1985:262 toteaa, että talouspoliittisin perustein myönnetyt veronhuojennukset alkoivat 1931, jolloin annettiin laki eräiden obligaatioiden verovapaudesta. Veronhuojennusjärjestelmän läpimurto ajoittuu 1940-luvulle, jolloin sodan päättymisen jälkeen käynnistyi Suomen jälleen rakentaminen.

<sup>919</sup> Tikka 1990:21-46; Wikström 1999:67-68

<sup>920</sup> Tikka 1990:21-46; Gunnarsson 1995:24; Wikström 1995:58; Soikkeli 2003:41

<sup>921</sup> Määttä 2007:117

<sup>922</sup> Wikström 1999:58; Soikkeli 2003:41; Nykänen 2004: 117-118

lähtien pyrittä uudistamaan verojärjestelmää neutraalimpaan suuntaan<sup>923</sup>. Verojärjestelmän kehitystrendi on jatkunut siten, että verotuksen ensisijainen fiskaalinen tavoite on korostunut 1990-luvun tuloverolainsäädännössä<sup>924</sup>. Verolakien ohjausvaikutusta on tehostettu verosanktioilla, kun on haluttu estää tai jarruttaa jotain yhteiskunnallista kehitystä (esim. jarruttaa talouden tai sen osan ylikuumentumista). Verosanktio voi myös edistää kilpailevien tuotteiden (esim. ympäristöystävälliset tuotteet) menekkiä<sup>925</sup>. Verosanktioiden vastakohtana ovat eriaisteiset veronhuojennukset, joilla joko pyritään kohtuullistamaan verotusta tai niiden avulla voidaan pyrkiä edesauttamaan tietyn tyyppisen toiminnan syntyä (esimerkiksi yritysten sijoittumista kehitysalueille). Veronhuojennuksen ovat ongelmallisia ennen muuta verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta<sup>926</sup>. Eurooppaoikeuden näkökulmasta tarkasteltuna veronhuojennukset rikkovat vapaan kilpailun periaatetta vastaan.

Lakitekstien merkitys tulkintarajojen määräytymisessä riippuu olennaisesti lainsäädäntötekniikasta. Yksi tapa on rakentaa säännösaineisto laajojen yleiskäsitteiden varaan. Tällä tekniikalla laadituille säännöksille on ominaista veronalaisuutta ja vähennyskelpoisuutta koskevat yleissäännökset, jotka sisältävät merkitykseltään jokseenkin avoimia ilmaisuja ja joiden soveltamisalaa havainnollistetaan esimerkkiluetteloin. Toinen lainsäätämistekniikka on yksityiskohtaisen sääntelyn tekniikka, joka merkitsee tuloverotukseen sovellettuna sitä, että detaljisesti luetaan tulon lähteet ja veronalaisiksi katsottavat saantien tyypit. Tunnusmaista on myös se, ettei lainsäätäjät jätä laissa olevien käsitteiden merkityssisältöä määräytymään yleisten juridisten kielenkäyttösääntöjen mukaan, vaan sisällyttää lakiin runsaasti legaalidefinitiota. Meillä on tulo- ja omaisuusverotuksessa menetelty ensiksi mainitulla tavalla ja tämä on tietenkin omiaan väljentämään tulkintarajoja<sup>927</sup>. Suomessa säädetyssä tuloverolainsäädännössä on piirteitä molemmista lainsäätämistavoista, joskin pääpaino on edelleenkin yleiskäsitteiden varaan rakentuvassa lainsäädännössä.

---

<sup>923</sup> Tuloverotuksen kehittämisryhmän muistio 12/2002:18: Frände 2009:716 katsoo, että Ronald Reganin Tax Reform Act 1986 oli ensimmäinen askel kohti neutraalia verojärjestelmää. Reformille oli tunnusomaista, että veropohjaa laajennettiin ja verokantoja alennettiin.

<sup>924</sup> Myllymäki 2000:92

<sup>925</sup> Wikström 1999:65

<sup>926</sup> Söderlund 2009:61

<sup>927</sup> Tikka 1972:91

Verolainsäädäntöön sisältyy myös useita sellaisia säännöksiä, jotka avoimesti antavat verotuksen toimittajalle harkintavaltaa<sup>928</sup>. Harkintasäännösten sijoittaminen verolakeihin on nähtävä osaksi yleistä oikeuskäsitystä, sillä vastaavanlaisten säännösten lukumäärä näyttää kasvavan muillakin oikeudenaloilla<sup>929</sup>. Joustavalla oikeusnormilla annetaan tietoisesti tai tiedostamatta lainsoveltajalle valtakirja harkita, mitkä ratkaisut toteuttavat oikeudenalan tai koko oikeusjärjestyksen yleisiä tavoitteita. Säännösten väljentämisessä on kyse myös parlamentaarisen vallan siirrosta lain soveltajalle ja hallinnolliselle viranomaiselle<sup>930</sup>. Verolain tulkintaa ei kuitenkaan tule laventaa niin pitkälle, että tulkinnan avulla korjataan lainsäätäjän virheitä lainsäätäjän oletettua käsitystä vastaavaksi<sup>931</sup>.

Tulkintaoppiin sovellettuna vero-oikeudellinen legalismi merkitsee sitä, että verolakien tulkinnassa lakiteksti on keskeisessä asemassa. Ilman erityisiä syitä lakitekstin piirtämiä rajoja ei ole lupa ylittää. Voidaan puhua sanamuodon mukaisesta tulkinnasta sillä varauksella, että sanamuoto ei ole ainoa tulkinta-argumentti vaikkakin tärkeä. Vaikka lähtökohta on sinänsä selvä, niin verolain soveltamisessa syntyy jännitettä perustelujen ja lakitekstin välillä. Lähtökohtaisesti tulkinnan pitäisi laueta tekstin hyväksi. Aina ei ole näin käynyt ja tulkinta on lauennut perustelujen hyväksi. Kehitys on vienyt kuitenkin siihen suuntaan, että lakitekstin asema suhteessa perusteluihin on korostunut ja osin tämä johtuneet parantuneesta ja täsmentyneestä lainsäädännöstä<sup>932</sup>.

Suomalaisessa tuloverotusjärjestelmässä lailla on kiistaton etusija oikeuslähteiden joukossa. Vieläpä niin, että on katsottu lain sanamuodon vahvistuneen lain tulkinnassa<sup>933</sup>. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla ja verotuksen toimivallan perusteen voi muodostaa yksinomaan eduskuntalaki<sup>934</sup>.

Lainsäädäntöä on pidetty ohjauksen muotona, jonka avulla kansalaiset saavat tietoa voimassa olevasta oikeudesta ilman, että heidän tulisi käyttää ulkopuolisia

---

<sup>928</sup> Nykänen 2004:120 toteaa, että verotuksen ohjaava vaikutus ei saisi ohjaavan verotuksen tehokkuusvaatimuksen johdosta syntyä vahingossa ilman lainsäätäjän nimenomaista tarkoitusta. Verotuksen ensisijaisena tehtävänä on kuitenkin nähtävä sen fiskaalinen tehokkuus, eli sen on kerättävä kohtuullisin kustannuksin julkisen vallan tarvitsemat varat.

<sup>929</sup> Tikka 1972:95; Heinonen 1991:233

<sup>930</sup> Kekkonen 1999:150-151

<sup>931</sup> Pikkujämsä 2001:50

<sup>932</sup> Wikström 1999:16-20

<sup>933</sup> Wikström 1999:16-20

<sup>934</sup> Saraviita 2000:381; Pikkujämsä 2001:46

apulaisia. Oikeuskäytännön avulla tapahtuva ohjaus on puolestaan nähty elitistisenä<sup>935</sup>, koska oikeustapausanalyysi edellyttää asiantuntemusta ja asiantuntijoiden käyttö on maksullista. Verolainsäädännön käyttökelpoisuus ongelmanratkaisussa on riippuu pitkälti lukijan koulutuksesta ja verotuksen tuntemuksesta. Tekemäni liseniaattitutkimuksen<sup>936</sup> annettujen vastausten perusteella kirjoitettu verolainsäädäntö on asiantuntijoillekin<sup>937</sup> vaikeasti aukeavaa, joten on luultava, että tavalliselle kadun miehelle verolainsäädännön normien sisältö ei useammassa tapauksessa avaudu lainkaan. Tutkimukseen annettujen vastausten perusteella kirjoitetun lain tulkinnassa esiintyvät ongelmat viittaavat samanlaiseen elitistisyyteen kuin on laita prejudikaattiohjauksen osalta.

Lakiin ja yleisesti ottaen kaikkiin normeihin liittyy tulkintaongelma. Tulkintaa helpottaa normin selkeys ja yksiselitteisyys. Yksittäiset normit ovat sidoksissa laajempaan normikokonaisuuteen ja normin tulkinta edellyttää normikokonaisuuden ja sen sisäisten vuorovaikutussuhteiden hallintaa. Verolainsäädännön alalla tulkintaan vaikuttaa lainkirjoitustapa joka antaa sijaa tulkinnalle.

Suomalaisessa verolainsäädännössä lähtökohtaletuksena on ollut se, verolainsäädäntöä ei voida laatia sellaiseksi, että yksinomaan lainsäädännön avulla kyettäisiin ratkomaan kaikki verotukselliset ongelmat. On kuitenkin tavoiteltava sitä että lainsäädännön selkeydellä ja johdonmukaisuudella on keskeinen asema lainkäytön yhtenäisyyden turvaamisessa<sup>938</sup>. On myös katsottu, että sääntelyjärjestelmän tulisi perustua pääosin lainsäädäntöön eikä prejudikaatteihin<sup>939</sup>. Lainsäädännön ja tulkintakäytännön välinen vuorovaikutussuhde on leimallista koko tuloverotuksen ohjausjärjestelmälle.

Lainsäädäntötyössä on tiedostettu se tosiasia, että laeilla ei voi yksin toteuttaa tuloverotuksen ohjausta<sup>940</sup>. Verolait samoin kuin lait yleensäkin ovat aina epätäydellisiä<sup>941</sup>. Joskus voi olla pelkkä lain säätäminen olla poliittisten erimielisyyksien

---

<sup>935</sup> Myrsky 2002:154

<sup>936</sup> Iivonen 2004:146-153 Tutkimuksessa kysyttiin kymmeneltä Vaasan läänissä verojohtajana toimineelta henkilöltä heidän käsityksiään mm. verolainsäädännön selkeyteen ja ohjauskykyyn. Tulos oli se, että lainsäädäntö ei hyvin usein kyennyt yksin antamaan vastauksia verotusongelmiin. Tarvittiin muutakin ohjausta, ja norminantoa.

<sup>937</sup> Kysymykseen vastanneet olivat kaikki toimineet verojohtajina

<sup>938</sup> Komiteamietintö 1992:47

<sup>939</sup> Myrsky 2002:154

<sup>940</sup> Komiteamietintö 1992:47; Anderson 2001:13; Myrsky 2002: 5-38

<sup>941</sup> Määttä 2007:11

vuoksi niin vaikeaa, että lain teksti jätetään kiistakysymysten osalta tarkoituksellisesti avoimeksi<sup>942</sup>. Tällöin tarkoituksena on, että myöhempi oikeuskäytäntö ratkaisee avoimeksi jääneet ongelmat. Tällä tavoin tosiasiallisesti delegoidaan tilapäistä ratkaisuvallta Verohallinnolle, oikaisulautakunnille, hallinto-oikeuksille ja viime kädessä lopullista lainsäädäntövaltaa avoimissa tulkintatilanteissa käyttää korkein hallinto-oikeus<sup>943</sup>. Lain lopullisen sisällön muotoutuminen kestää tällä tavoin useita vuosia.

Uuden verolain voimaan tullessa sitä soveltavat ensimmäisen kerran käytäntöön verovelvolliset ja näiden kirjanpitäjät sekä muut taloudelliset ja juridiset neuvonantajat. Verovelvollisten tukena on yleensä lehdistä saatava tieto, elinkeinoelämänjärjestöjen järjestämä koulutus ja veroasiantuntijoiden neuvot ja uudistuksesta mahdollisesti kirjoitetut kommentaariateokset. Tämän lisäksi Verohallinto antaa kirjallista ja suullista neuvontaa.

Seuraavassa vaiheessa uutta normia ryhtyy tulkitsemaan Verohallinto soveltaessaan normia ensimmäisen kerran verotuksen toimittamiseen. Verovirkailijoiden tukena on yllensä Verohallinnon julkinen tai ei-julkinen norminanto sekä virkakäskynä annettu ohjaus, joka koetaan yleensä virkamiesten keskuudessa normiohjaukseksi. Tässä vaiheessa Verohallinnon eri toimipisteet ottavat kantaa ensimmäisen kerran normin soveltamiseen. Tällöin on puhtaimmillaan kyse avoimesta tulkintatilanteesta<sup>944</sup>, joka syntyy uuden lainsäädännön yhteydessä. Ongelman ratkaisun vaikeus on riippuvainen uudistuksen laajuudesta. Täysin uuden verotustavan synnyttävä lainsäädäntö (esimerkiksi yritystulon jakaminen ansio- ja pääomatuloon verovuodesta 1993 lukien) on soveltajilleen huomattavasti hankalampi kuin pitkään voimassa olleen vähennyksen indeksitarkastuksen huomioiminen verotuksessa.

Verohallinnon ylimpien tasojen (Verohallitus ja verovirastot) norminannon laadusta ja laajuudesta on riippunut pitkälti se, kuinka avoin uuden lain tulkintatilanne on verotuksen toimittajatasolla. Jos kyseessä on laki, joka on tietoisesti jätetty poliittisten paineiden ja/tai muiden lainsäädäntöön liittyvien vaikeuksien takia säädöstekstiltään niin avoimeksi, että normin sisältö ja sen tarkentuminen on jä-

---

<sup>942</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:16

<sup>943</sup> Honkavaara 1985:298

<sup>944</sup> Wikström 1979:212

tetty oikeuskäytännön varaan, joutuu Verohallinto ensi asteen lainsoveltajana ensimmäiseksi ”lainsäätäjän” rooliin<sup>945</sup>.

Otto Brusin on väitöskirjassaan käsitellyt tapaukseen soveltamiseen sopivan normin puuttumisen ongelmaa. Hän katsoi, että hallinto- ja tuomioistuintoiminnassa saattaa esiintyä oikeuslähteiden runsaudesta huolimatta tilanteita, joissa ei ole käytettävissä lainkaan ratkaisuun sopivaa normia. Tällaisessa aukkotapauksessa tuomarin tulee lähteä harkinnassaan koko oikeusjärjestyksen pohjalta<sup>946</sup>. Aukkotapauksissa tuomioistuimet muodostavat ratkaisunsa pohjaksi pantavan normin<sup>947</sup>.

Brusin edellä esittämä ajattelu rajoittuu pelkästään tuomarin norminmuodostukseen. Avoimessa ratkaisutilanteessa Verohallinnon ja monen muun hallinnonhaaran on kyettävä muodostamaan tapaukseen soveltuva normi. Tämä johtuu yksinkertaisesti siitä, että hallinnolla samoin kuin tuomarillakin on ratkaisupakko. Ratkaisupakko perustuu siihen ajatukseen, että oikeusjärjestys on kaiken kattava aukoton järjestelmä ja tästä johtuen jokaiseen ongelmaan löytyy oikeusjärjestyksen mukainen ratkaisu. Ratkaisu ei perustu aina lainsäätäjän säätämään normilauseeseen vaan normilause muotoutuu tulkinnan kautta normiksi. Tämä on yksi osoitus positiivisen oikeuden rajoituksista.

Verotuksen toimittava virkamies joko yksin tai yhdessä esimiestensä kanssa on se taho, joka julkishallinnon puolelta soveltaa uutta lakia ensimmäisen kerran. Ratkaisun tulisi olla oikeusjärjestyksen mukainen. Lainlaatimisvaiheissa voimakkaiden ristiriitojen vuoksi avoimeksi jätetyt lainsäädäntönormit ovat kova ammatillinen haaste verotoimistotason verovalmistelutyötä tekeville verovirkamiehille. Voidaankin kysyä, onko perustuslainmukaista lainsäädäntövallan delegointia se, että lainsäädäntönormin tosiasiallinen säätäminen delegoidaan ”hiljaisesti” ilman laissa olevaa normia Verohallinnolle? Positiivisen oikeuden näkökulmasta asiaa tarkasteltaessa saadaan kysymykseen kielteinen vastaus. Koska lainsäädäntövallan ”hiljaista” delegointia itse asiassa tapahtuu, niin ei voitane ajatella, että eduskunta säätäisi perustuslain vastaisia ”hiljaisen” delegoinnin mahdollistavia lakeja.

---

<sup>945</sup> Virolainen & Martikainen (2003:36) toteavat, että erilaiset joustavat normit, jotka lainsäätäjä on tarkoituksellisesti säätänyt, antavat tuomioistuimelle harkintavaltaa. Lainsoveltaminen ja tulkinta on sovellettavien oikeusnormien täsmentämistä, jota ohjaavat oikeudelliset metodiset standardit kuten oikeuslähdeoppi sekä erilaiset oikeuslähteiden tulkintaa ja normien välisten ristiriitatilanteiden ratkaisemista koskevat tulkintastandardit

<sup>946</sup> Brusin 1938:113

<sup>947</sup> Brusin 1938:172

Koska edellä kuvatunlaista lainsäädäntömenettelyä tapahtuu, niin voitaneen katsoa, että kyse on perustuslain mukaisesta lainsäädäntömenettelystä.

Verohallinnon lainsäädäntöä koskeva normiohjaus ja sen tekemät verotuspäätökset voivat ja usein muuttuvatkin muutoksenhakuasteiden ratkaisujen johdosta. Verohallinnon lainsäädäntöä koskevan normiohjauksen pysyvyys on riippuvainen muutoksenhakuasteiden ratkaisuista. Muutoksenhaku on riippuvainen asianosaisen aktiivisuudesta ja hallinto-oikeustasoisten ratkaisujen saanti vie aikaa. Tämän lisäksi on mahdollista, että hallinto-oikeuksien erilaiset päätökset voivat erilaistaa Verohallinnon normiohjauksen sisältöä eri verovirastojen toimialueella.

Vaikka verolainsäädännön tulkinnassa lakitekstillä on ensisijainen merkitys, niin käytännön verotustyössä ilmenee ajoittain ongelmia lain tulkinnasta. Voi syntyä epätietoisuutta siitä, mikä on lain tarkoitus eli ns. lainsäätäjän tahto. Lisensiaattityöni<sup>948</sup> kysymyksessä 3. tiedusteltiin vastaajien kantaa väittämään:

**Taulukko 18.** ”Verolakien säännöksistä on vaikea saada selville ns. lainsäätäjän tahtoa”<sup>949</sup>

A	B	C	D
	5	5	

Vastausten perusteella lainsäätäjän tahdon (lain säätämisen tarkoituksen) selvittäminen on ongelmallista. Asia on kytköksissä meillä toteutettuun verolakien säätämistapaan, joka suosii avoimia ilmaisuja ja laajoja yleiskäsitteitä<sup>950</sup>. Tämän vuoksi on selvää, että ”lainsäätäjän tahto” ei välity lakitekstistä edes verotuksen huippuammattilaisille.

Vastausten tuloksia tulkittaessa on jälleen huomioitava se, että vastaajat ovat verotuksen korkeatasoisia ammattilaisia, joilla on takanaan vuosien, useilla jopa kymmenien vuosien kokemus verotusasioissa ja vastaajat ovat perehtyneet vuosien varrella sisäisen koulutuksen yhteydessä ja virkatyön ohessa lakien säätämistarkoitukseen ja lakien yhteyteen osana muuta oikeusjärjestystä. Jos tällaisella valikoidulla ja verolakien lukutaidoiltaan muuta väestöä huomattavasti kehittä-

<sup>948</sup> Iivonen 2004:149

<sup>949</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>950</sup> Tikka 1972:91



tyneemmältä vastaajajoukolla on mahdollisuuksia selvittää verolain säännöksistä lainsäätäjän tahtoa muistakin lähteistä kuin ainoastaan lain tekstistä ja esitöistä. Verovelvollisten peruspopulaatiolla eli Suomen kansalla voi olla melkoisia, ellei vallan ylipääsemättömiä, vaikeuksia selvittää verolakien säännöksistä ”lainsäätäjän tahtoa”.

Lisensiaattitutkimukseni<sup>951</sup> kysymys 2. liittyi niin ikään verolainsäädännön ongelmien ratkaisukykyyn. Esitetty väite kuului seuraavasti:

**Taulukko 19.** ”Käsitykseni mukaan on olemassa paljon sellaisia verotusongelmia, joita ei voida suoraan lainsäädännössä ratkaista”<sup>952</sup>

A	B	C	D
1	7	2	

Vastaajien selvä enemmistö oli sitä mieltä, että lainsäädännön avulla ei voida suoraan ratkaista kaikkia verotusongelmia. Merkille pantavaa kuitenkin on, että yhtä lukuun ottamatta kaikki vastaajat olivat vaihtoehtojen B ja C kannalla ja ainoastaan yksi vastaaja oli vaihtoehdon A kannalla.

Vaikka perustuslain 80 §:ssä todetaankin, että veron tulee perustua lakiin, niin Verohallinnon ammattilaiset ovat havainneet lainsäädännön rajallisuuden tuloverotuksen ohjauksessa. Kaikkea ei voi lailla säätää. Osasyynä tilanteeseen on elämän ilmiöiden moninaisuus. Tutkimukseen annettujen vastausten perusteella tulkintatilanteita syntyy ja laajan käytännön kokemuksen omaavat vastaajat totesivat, että kaikkia verotusongelmia ei voi verolainsäädännöllä ratkaista ja säännöksiin sisältyy aina tulkintaa.

Vaikka verotuksen on perustuttava lakiin, niin kysymykseen saadut vastaukset antavat tukea Myrskyn<sup>953</sup> esittämälle väittämälle, että lakiteksti ei yksinkertaisesti kykene antamaan riittävästi informaatiota kaikkien käytännössä esiintyvien päätöksentekotilanteiden pohjaksi. Tämä johtuu pitkälti siitä, että Suomessa käytetty lyhytsanainen lainkirjoitustapa pakottaa lain soveltajan etsimään muita informaatiolähteitä ongelman ratkaisun tueksi. Ammattitaitoinen laintulkitsija selviää pel-

<sup>951</sup> Iivonen 2004:150

<sup>952</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>953</sup> Myrsky 1991:1; Myrsky 2011:53 (alaviite 97) toteaa, että vero-oikeus perustuu pitkälti oikeuskäytäntöön eikä ole yleensä tulkittavissa pelkästään säädöstekstin perusteella.

kän lakitekstin avulla monesta verotusongelmasta, mutta tavallinen maallikko voi olla pelkkään lakitekstiin nojautuessaan usein suurissa vaikeuksissa. Tässä yhteydessä on syytä korostaa, että verolainsäädäntö on vain osa, joskin tärkeä osa, koko tuloverotusta säätelevää oikeusjärjestystä. Tulkintaa hankaloittaa se, että oikeusjärjestys on jatkuvassa muutostilassa, joskin oikeusjärjestyksen ydin pysyy perusteiltaan hyvin vakaana<sup>954</sup>. Muiden verotusta sääntelevien oikeusjärjestyksen osien tunteminen edesauttaa verolainsäädännön käyttöä verotusongelmien ratkaisussa.

Lainsäädännön ymmärrettävyyttä edistää lakitekstin selkeys ja perusteellisuus. Lainsäädännön ymmärrettävyys on riippuvainen vastaanottajan koulutuksesta<sup>955</sup>, harrastuksista ja työtehtävistä. Tavalliselle kansalaiselle verolainsäädäntö aukeaa eri tavalla kuin erityisasiantuntijoille.

Verotukselle on ominaista se, että veroasiat koskevat kaikkia ja sen vuoksi verotukselta voidaan edellyttää erityistä selkeyttä ja ennakoitavuutta<sup>956</sup>. Lähtökohtaisesti lainsäädäntötilanne vaikuttaa selkeältä eli lain on oltava sisällöltään niin hyvä ja yksinkertainen, että siitä selviää lain tarkoitus ja toiseksi lain olisi oltava niin selkeä, että vuosien kuluessa sen sisältö ei tulkinnalla muuttuisi. Käytännön hallintotoiminnassa on kuitenkin havaittu, että lakeja ja asetuksia on niin paljon, ettei kukaan hallitse kokonaisuutta. Lakien ja asetusten määrä ei sinänsä ole ainoa ongelmien lähde. Eri lainsäädännön alat tarkastelevat ongelmia oman ongelmanratkaisutraditionsa näkökulmasta ja tämä on osin johtanut eri lainsäädäntöalojen ristiriitaisuuteen ja tämä on aiheuttanut ongelmia esimerkiksi verotuksessa. Osa-kehtiölaki, verolait, IFRS kirjanpitosäännökset ja muut kirjanpitosäännökset sekä EU asetukset eivät ole linjassa keskenään<sup>957</sup>.

### 7.2.3 *Lainsäädännön ja Verohallinnon norminannon välinen suhde*

Verohallinnolla on oikeuslähdeopillisessa mielessä eritasoista norminantoa. Osa norminannosta on delegoitua lainsäädäntöä, joka sitovuudeltaan lainsäädäntöön

---

<sup>954</sup> Husa & Pohjolainen 2002:18

<sup>955</sup> Kuopus 1988:248-249 toteaaakin, että epäyhtenäinen verotusjärjestelmä no monimutkainen ja aiheuttaa kustannuksia sekä verotettaville että viranomaisille. Se helposti suosii koulutettuja ja nokkelia veronmaksajia heikosti järjestäytyneiden ja tietämättömien kustannuksella.

<sup>956</sup> Hallberg 2000:469

<sup>957</sup> Korpela & Mäkitalo 2008:98

verrattavaa ja osa on sitovuudeltaan vähäisempää, yleistä ohjausta. Molempien normilajien on sopeuduttava lainsäädännön viitekehikkoon.

Verohallinnon norminannolla ja lainsäädännöllä on vuorovaikutussuhde. Mitä selkeämpää ja pikkutarkempaa lainsäädäntö on, niin sitä vähemmän tarvitaan lainsäädäntöä täydentävää ja tulkitsevaa ohjausta. Jos taas lainsäädännön ilmaisuissa on sijaa tulkinnalle, niin sitä enemmän tarvitaan ohjausta, jotta tulkinta olisi samansisältöinen koko maan alueella. Yhdenmukaisuutta ei synny ilman norminantoa ja toiminnan kontrollia. Mitä yhdenmukaisemmaksi toiminta halutaan, niin sitä enemmän on käytettävä normimuotoista lievää pakkoa.

Periaatteellisella tasolla lainsäädännön etusija suhteessa sitä alemman asteiseen norminantoon on kiistaton mutta käytännön sovelluksissa asia ei ole ihan näin yksiselitteinen, sillä paikallisolosuhteet huomioon ottava verolautakunnan norminanto on ainakin aiempina vuosikymmeninä voinut sivuuttaa lain kirjaimen suuremmitta vaikeuksista. Alueverojohtaja Sauli Könnömäki<sup>958</sup> mainitsi jäähyväispuheessaan, että 1980-luvulla silloisessa Vaasan läänissä jotkut verolautakunnat vahvistivat perustekokouksissaan valmisteluohjeisiin maininnan, että veronmaksukyvyyn alentumisvähennys on myönnettävä 2-3 kertaa suurempana kuin mikä oli lain maksimi. Tämän lisäksi esiintyi vähäisempää paikallista verotuskäytäntöä, joka oli joko kirjattu valmisteluohjeisiin tai se perustui verolautakuntakäytäntöön.

Käytännön toiminnan tuloksena on syntynyt verovelvolliskohtaisia ja verovelvollisryhmäkohtaisia paikallisia sovelluksia, jotka jatkuvat vuodesta toiseen. Jatkuva käytäntö muodostaa luottamuksensuojaa verovelvollisille ja Verohallinnon toiminnan kannalta on toki eduksi, että verotus oli johdonmukaista. Ongelmalliseksi tilanne saattaa muodostua silloin, jos verotusmenettely ei täytä joko aineellisoikeudellisia tai verotusmenettelyyn liittyviä lain vaatimuksia. Tilanne on ollut lainsäätäjän tiedossa ja osin lainsäätäjän hyväksymääkin, koska luottamuksensuojan keskeinen sisältö on siinä, että aiemmin alkanut ja jatkunut verotusmenettely voi tietyissä olosuhteissa jatkua vaikka verotusmenettelyssä toteutetut ratkaisut havaittaisiin myöhemmin vääriksi. Asia voi varovaisesti tulkita sitenkin, että Verohallinto voi käytännön tuloksena syntyvässä norminannossaan sivuuttaa osin lainsäädäntöäkin, eritotenkin jos etu toiminnasta koituu verovelvollisten hyväksi.

---

<sup>958</sup> Könnömäki 2007

Yleisesti on tunnettua, että lainsäädäntö ei kykene tarjoamaan vastauksia kaikkiin verotusongelmiin ja eikä siihen Suomessa ole koskaan pyrittykään. Verohallinnon ohjaus on ollut se käytännön keino, jolla lainsäätäjän tahtoa on konkretisoitu niin kansalaisten suuntaan kuin oman hallinnonkin suuntaan. Vaikka lainsäädäntö tarvitseekin tuekseen viranomaisohjausta, niin viranomaisten toiminta tulisi kuitenkin sopeuttaa siten, että viranomainen ei astuisi lainsäätäjän tontille. Kehitys on kuitenkin kulkemassa sitä kohden, että eduskunnassa tietoisesti jätetään entistä enemmän tilaa viranomaisten norminannolle ja ratkaisuille. Voidaan jopa ajatella niin, että sisällöltään avoimeksi jätetty laki säättää tosiasiallisesti viranomaiselle korostetun tosiasiallisen velvollisuuden ryhtyä jatkamaan lainsäätäjän työtä.

## 7.3 Lain esityöt ja Verohallinnon ohjaus ja norminanto

### 7.3.1 *Lain esityöt ja verotusongelmien ratkaisu*

Lain esitöiden merkitys oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa perustuu subjektiiviseen tulkinta-ajatukseen, jonka mukaan tuomioistuinten ja muiden lain soveltajien tulee pyrkiä lainsäätäjän alkuperäisen tahdon ja tarkoituksen toteuttamiseen<sup>959</sup>. Lain esitöiden käyttökelpoisuuteen vaikuttaa suuresti se, miten kattavasti ja yksityiskohtaisesti lain esitöissä on kyetty ennakoimaan tulevaisuudessa esiintyviä laintulkintatilanteita. Lainsäädäntöaineiston käyttökelpoisuutta puolestaan heikentää se, että jos eduskuntakäsittelyn aikana hallituksen esitykseen on tullut muutoksia siinä määrin, että johdonmukaisuus eduskunnan päätöksen ja lainvalmisteluasiakirjojen välillä on hämärtynyt<sup>960</sup>. Yleinen sääntö lain esitöiden tulkinnassa on se, että mitä lähempänä lain lopullista käsittelyä esitys on, sitä suurempi merkitys sille on annettava<sup>961</sup>.

Lain esitöiden käyttökelpoisuus laintulkinnassa on riippuvainen useasta tekijästä. Lain esitöiden ikä vähentää niiden käyttökelpoisuutta tulkinnassa ensinnäkin sen vuoksi, että vuosien aikana yleensä kertyy oikeuskäytäntöä, joka tarjoaa lainsoveltajalle tuoreempaa tietoa lain soveltamisesta. Oikeusteoreettisesti ilmiötä voidaan selittää toteamalla, että kun lain esityöt korvautuvat muilla oikeuslähteillä,

---

<sup>959</sup> Tolonen 2003:115

<sup>960</sup> Siltala 2001:95

<sup>961</sup> Tolonen 2003:116

syntyy tietynlaisia oikeudellisia kerrostumia, joista päällimmäinen on oikeuskäytäntö<sup>962</sup>.

Tämän lisäksi on huomioitava se, että muu lainsäädäntö on voinut vuosien kuluessa muuttua ja tämän johdosta lain säätämistä edeltänyt tulkintatilanne ja silloinen lainsäädäntötilanne eivät vastaa muuttunutta aetelmaa. Kari S Tikka<sup>963</sup> esitti väitöskirjassaan näkemyksen, että vero-oikeuden korostetusta legaliteettivaatimuksesta johtuen voidaan sanoa, että vero-oikeus ei kuulu niihin oikeudenaloihin, joilla lain esitöiden merkitys tulkinnassa on erityisen suuri. Tikan esittämä näkemys vastasi varmasti 1960- ja 1970-lukujen vaihteen tilannetta mutta tilanne on tämän jälkeen muuttunut. Verolakien perustelut ovat parantuneet ja perustelujen merkitys lainsäädännön tulkinnassa on lisääntynyt. Lainsäädännön merkitys on pienentynyt suhteessa lain esitöihin ja voidaan puhua siirtymisestä perusteluilla säätämisen suuntaan<sup>964</sup>. Lain sisällön tulkinnassa esitöiden merkitys on korostunut.

Ruotsissa on pyritty rajoittamaan tulkinnassa käytettävien lain esitöiden piiriä valtiopäivillä käytettyihin asiakirjoihin, jotta potentiaalisen tulkintamateriaalin piiri ei kasvaisi liian suureksi. Lainsäätäjän tarkoitus ja lain säätämiseen johtanut prosessi voi käydä ilmi myös lehtikirjoituksista ja valtiopäivillä esitetyistä kannanotoista, mutta merkitystä on pääsääntöisesti annettu vain komiteamietinnöille, lakiesityksille, valtiopäivävaliokunnan mietinnöille ja tietyissä tapauksissa valtiopäiväaloitteille<sup>965</sup>. Lain esitöillä on haluttu ohjata lain soveltajaa ja tulevaa oikeuskäytäntöä<sup>966</sup>. Lain soveltajan kannalta lain esitöistä saatavaa selvitys lain tavoitteista ja lain yhteiskunnallisista yhteyksistä edesauttaa lain tulkintaa. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu se, kuinka pitkälle tällaista ohjausta voidaan harjoittaa, sillä lain esityöt eivät ole lainsäädäntöä. Jos lain tulkitsija havaitsee ristiriitaa lakitekstin ja esitöiden välillä, niin silloin on ehdottomasti tukeuduttava lakitekstiin<sup>967</sup>.

Lainsäätäjän tarkoituksen katsominen heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi on tunnusomaista erityisesti pohjoismaiselle lainkäytölle. Käytännön ratkaisutoiminnassa viittaaminen lainvalmistelutöihin on Suomessa harvinaisempaa kuin Nor-

---

<sup>962</sup> Tolonen 2003:116

<sup>963</sup> Tikka 1972:106

<sup>964</sup> Puronen 1994:421

<sup>965</sup> Lodin ym. 1994:504

<sup>966</sup> Klami 1986:85

<sup>967</sup> Myrsky 2002:162-164

jassa ja Ruotsissa<sup>968</sup>. Lakien esitöitä kyllä tutkitaan Suomessakin varsinkin ylemissä tuomioistuimissa, mutta niihin ei kovin usein vedota tuomioiden perusteissa<sup>969</sup>. Vuosien kuluessa esitöiden käyttö tuomioistuimissa on kuitenkin lisääntynyt.

Lienee harvinaista, että KHO tietoisesti ratkaisisi valituksia vastoin hallituksen esityksessä ilmenevää tulkintakannanottoa. Jos KHO:n ratkaisussa poiketaan esitöissä selvästi lausutusta kannasta, kannanotto olisi tällöin selvästi perusteltava<sup>970</sup>. Ruotsissa tilanne on oleellisesti toisenlainen, sillä siellä lain esitöiden merkitys lain tulkinnassa on erityisen korostunut<sup>971</sup>. Lain esitöiden merkitys tulkinnassa kuitenkin vaihtelee eri oikeudenaloilla. Lakiteksti voidaan muotoilla lyhyeksi ja tarkemmat ohjeet lain soveltamisesta voidaan antaa ja usein annetaankin lain esitöissä. Tällä tavoin annetaan tilaa lain soveltamiselle. Tässä suhteessa Ruotsin tilanne lienee ainutlaatuinen koko maailmassa<sup>972</sup>. Toisaalta lain esitöiden avulla ei pitäisi luoda oikeutta ilman kirjoitetun lain säännösten tukea, sillä ilman kirjoitetun lain tukea on vaikea selvittää lainsäätäjien tahtoa tai aikomusta<sup>973</sup>.

Ruotsalaiset tuomioistuimet ovat omaksuneet Uppsalakoulukunnan oikeuslähdopin, jonka mukaan lain tulkitsijoiden ja tuomareiden on oltava lojaaleja lainsäädäntövaltaa kohtaan. Tuomioistuinten osalta tämä tulee näkyviin lähinnä siinä, että ruotsalaiset tuomioistuimet panevat paljon painoa lakien esitöille selvitetäessä lakien poliittista tarkoitusta<sup>974</sup>. Tilanne on Ruotsissakin muuttumassa, sillä Regeringsrättenin 1990-luvun ja 2000-luvun päätöskäytännöstä on havaittavissa, että ratkaisuisissa nojataan entistä enemmän lakitekstin analyysiin lain esitöiden asemasta. Regeringsrättenin päätösten perusteluissa ollaan luopumassa lain esitöiden suorasta referoinnissa. Nykyisin perustelujen pääpaino suuntautuu lainsäädännön yleisen tarkoituksen ja tulkinnan selvittämiseen<sup>975</sup>.

Modernien lakien esityöt eivät ole aina pelkästään lakien perusteluja tai lakitekstin toisintoa vapaamuotoisesti niin kuin aikaisemmin, vaan kyseessä ovat autentti-

---

<sup>968</sup> Gjems-Onstad 1998:6; Bergström 2003:6-7

<sup>969</sup> Linna 1993:150-151; Virolainen 1995:157 toteaa, että nykyisin KKO käyttää lain esitöitä perusteluissaan.

<sup>970</sup> Myrsky 2002: 25

<sup>971</sup> Peczenik 1998:440

<sup>972</sup> Leijonhufvud 2000:96

<sup>973</sup> Hultqvist 1995:98

<sup>974</sup> Klami 2002:107; Tolonen 2003:116

<sup>975</sup> Bergström 2003:6-7

set tulkintayritykset. Lakien valmisteluun osallistuvat virkamiehet ja asiantuntijat saattavat pyrkiä lain esitöihin kirjoitetuilla tulkinnoillaan tietoisesti ohjaamaan tulevaa oikeuskäytäntöä, mitä on kutsuttu ”perusteluilla säätämiseksi”<sup>976</sup>. Koska eduskunta ei hyväksy esitöitä, lopputuloksen eli lain sanamuodon, olisi lainkäyttäjän aina selvitettävä, vastaako esitöistä ilmenevä tulkinta todella lainsäätäjän tarkoitusta<sup>977</sup>. Aina tilanne ei ole edellä kuvatunlainen, sillä lainvalmistelijoita moititaan myös siitä, että eduskunnassa joudutaan kirjoittamaan lait uudelleen<sup>978</sup>. Kahden edellä esitetyn näkemyksen perusteella voidaan vetää sellainen johtopäätös, että eduskunnan rooli voi vaihdella lainsäätämisen prosessissa laista toiseen ja näin ollen myös lain esitöiden suhde lainsäätäjän todelliseen tarkoitukseen vaihtelee. Selvää kuitenkin on, että eduskunnan lakivaliokunnan esittämä kannanotto on lain tulkinnan kannalta merkittävämpi kuin hallituksen esityksessä lausuttu eduskunnan lakivaliokunnan kannasta poikkeava kannanotto<sup>979</sup>.

Lainvalmisteluasiakirjojen laadun parantuminen ja esitöiden määrällinen lisäys on edesauttanut ja lisännyt lainvalmisteluasiakirjojen kautta tapahtuvaa ohjausta. Laajoista ja usein varsin yksityiskohtaisista lain esitöistä on seurannut se, että perusteluilla pyritään ohjaamaan laintulkitsijoita varsin yksityiskohtaisesti. Voidaan todeta, että lainsäädäntötyössä on siirrytty ainakin osittain perusteluilla säätämiseen<sup>980</sup>. Lain esitöiden parantumisesta huolimatta esitöiden ohjauskyky ei ole ollut erityisen hyvä. Laadullisesta kehityksestä huolimatta lain esityöt ovat ajoittain olleet niin puutteellisia, ettei niiden perusteella ole mahdollista selvittää lainsäätäjän tarkoitusta<sup>981</sup>.

Kaikki politiikan toimijat eivät ole sitä mieltä, että lainvalmistelutyö ja –asiakirjat olisivat parantuneet. Perustuslakivaliokunnan puheenjohtajana 1990-luvun alkupuolella toiminut Sauli Niinistö ilmaisi käsityksensä, että lainvalmistelun taso oli laskenut. Eduskuntaan tuli viimeistelemättömiä ja keskeneräisiä esityksiä entistä enemmän. Tilannetta pahentaa se, että lain pykälät ja perustelut repeävät toisistaan, kun hallituspuolueiden edustajat haluavat korjauksia, mutta eivät uskalla puuttua pykäliin. Tällöin perusteluita korjataan ja lainsäätäjän tahto hämärtyy, kun

---

<sup>976</sup> Klami 1986:85

<sup>977</sup> Virolainen 1995:158

<sup>978</sup> Manner 2002:1 toteaa, että arvosteluryöppy putkahti ulospäin tuontiautojen verotusta koskeesta, epäonnistuneesta lakiesityksestä.

<sup>979</sup> Mäenpää 2003:178

<sup>980</sup> Puronen 1994:421

<sup>981</sup> Puronen 1992:333; Wiberg 2001:21

perustelu ei sovi pykälään<sup>982</sup>. Oikeuskansleri Jaakko Jonkka on havainnut, että hallitus perustelee esityksiään huolimattomasti. Jonkka on korostanut, että lainsäädännön uskottavuus riippuu pitkälti siitä, että lain taustalla olevia tekijöitä ja valintoja perustellaan pätevästi ja uskottavasti. Oikeuskanslerinvirastossa on tehty sen suuntaisia huomioita, että ensin on lyöty lukkoon lain sisältö<sup>983</sup> ja sitten on laadittu sille perustelut<sup>984</sup> eli on toimittu päinvastoin kuin mikä on lainsäädäntöprosessin normaali etenemisjärjestys.

Lainsäädäntöaineiston (hallituksen esitys ja valiokuntamietinnöt) varsinaisena tarkoituksena on perehdyttää kansanedustajat käsiteltävään uuteen lakiin, joka on tarkoitus valtiopäivillä hyväksyä. Hallituksen esityksessä esitetään perustelut sille, minkä vuoksi uusi laki olisi säädettävä. Lain säätämisen jälkeen lain esitöistä ja eduskuntakäsittelyn aikana mahdollisesti tapahtuneista muutoksista voi lain tulkitsija yrittää päätellä lain tarkoitusta ja ”lainsäätäjän tahtoa”. Ongelmalliseksi asian tekee se, että lakien kirjoitus- ja valmistelutyön tekevät virkamiehet ja että lakiesitykset ovat pääosin hallituksen esityksiä. Tällöin voi olla vaikeuksia selvittää, mikä on eduskunnan tahto. Koska eduskunta hyväksyy ainoastaan lakitekstin, niin perustelujen avulla lain sisältöä tulkittaessa ei ole täyttä varmuutta siitä, kenen käsitystä lain esityöt edustavat. Kaikesta kritiikistä huolimatta on todettava, että lainsoveltajalle on hyötyä lain esitöistä ja lain säätämistä edeltäneen keskustelun tuntemisesta. Lainsoveltajan omaan harkintaan jää se, miten hän lain esitöistä ilmeneviin, joskus ristiriitaisiinkin ajatuksiin suhtautuu<sup>985</sup>.

Euroopan unioniin liittymisen myötä on lain esitöiden suhteellinen merkitys on vähentynyt sitä mukaa kun lainsäädäntövaltaa on siirtynyt Euroopan unionin toimielimille ja toisaalta tuomioistuinten ennakkoratkaisuihin perustuvan oikeuden suhteellinen merkitys on lisääntynyt Suomen oikeudessa<sup>986</sup>. Eurooppalaisen hallinto-oikeuden tunkeutuminen järjestelmäämme tulee vähentämään perusteluilla säätämisen merkitystä, sillä EU:n oikeudessa lainvalmisteluasiakirjoilla ei ole oikeuslähdeopillista asemaa<sup>987</sup>. Mahdollista tietysti on, että kehitystä tapahtuu

---

<sup>982</sup> Rautio 1994: A8

<sup>983</sup> Tarasti 2002:576 toteaa, että lait syntyvät viime kädessä poliittisen toiminnan tuloksena, poliitikalla tehdään lait. Lainvalmistelu on osa tätä prosessia. Annetut poliittiset tavoitteet voidaan kuitenkin saavuttaa monella tapaa.

<sup>984</sup> Mölsä 2009

<sup>985</sup> Voipio 1979:14-30

<sup>986</sup> Siltala 2001:99

<sup>987</sup> Klami 1992b:845; Puronen 1994:421; Virolainen 1995:158



toiseenkin suuntaan eli pohjoismaiden mukaan tulo Euroopan unioniin laajentaa eurooppalaisen hallinto-oikeuden käsitystä oikeuslähteistä tai niiden määrästä. Keskusteltaessa oikeuslähteiden määrästä ja niiden keskinäisistä vuorovaikutussuhteista, on muistettava, että viime kädessä kysymys on siitä, miten oikeuslähteet määritellään. Tässä määrittelyssä on oikeustieteellä ja laajemmin koko juristikunnalla merkittävä rooli<sup>988</sup>.

Vaikka lain esitöillä on vero-oikeudessa ohjausvaikutusta, niin lain esitöillä on kuitenkin suhteellisen rajoitettu rooli verotuksen ohjausjärjestelmässä. On kuitenkin mahdollista, että hallituksen esityksen perusteluja ryhdytään systemaattisesti kehittämään siihen suuntaan, että niillä halutaan tietoisesti entistä enemmän ohjata tulevaa oikeuskäytäntöä. Tällöin lain tulkintavalta siirrettäisiin tietoisesti lain valmistelijoille<sup>989</sup>.

### 7.3.2 *Lain esityöt ja Verohallinnon norminanto*

Lain esitöiden merkitys Verohallinnon norminannolle vaihtelee sen mukaan minkälaisesta lakiuudistuksesta on kyse. Pienimmillään se on silloin, kun on kyse verolainsäädännölle tyypillisestä euromääräisen vähennyksen inflaatiotarkistuksesta ja suurimmillaan silloin kun kyse on uudentyyppisestä lainsäädännöstä, josta ei ole olemassa minkäänlaista verotus- tai oikeuskäytäntöä.

Verohallinnon ohjauksen ja norminannon sisällön kannalta lain esitöiden merkitys on erityisen suuri uuden lain voimaantulovaiheessa. Näin eritotenkin silloin jos on kyse avoimesta ratkaisutilanteesta. Jos laki jätetään sanamuodoltaan avoimeksi siinä tarkoituksessa, että myöhempi verotus- ja oikeuskäytäntö antaa normilauseelle tulkinnan ja sisällön, on todennäköistä, että lain esityötkin antavat Verohallinnon omalle norminannolle vähäisessä määrin tukea tai eivät anna tukea lainkaan. Tämä voi johtua siitä, että hallituksen esitys ja eduskuntakäsittelyn aikana kertynyt materiaali ovat ristiriitaisia tai siitä, että lain valmisteluvaiheessa ei ole kertynyt Verohallinnon normiohjauksen tueksi käyttökelpoista materiaalia lainkaan. Tällöin lain esityöt eivät rajoita Verohallinnon norminantoa.

---

<sup>988</sup> Strömholm 1992:294

<sup>989</sup> Myrsky 2002:104

Lain esitöiden merkitys Verohallinnon kannalta on ennen muuta siinä, että lain esitöissä (eritotenkin hallituksen esityksissä) selvitetään lain tarkoitusta. Tätä perusteluilla ohjaamista voidaan kritikoida mutta hallinnon kannalta kyse on voittopuolisesti hyvästä asiasta, sillä valtionhallinnossa keskushallinnon kannanotto uudistuksen tavoitteista on soveltamisen kannalta ensi arvoisen tärkeä. Tällä tavoin omassa norminannossa kyetään jatkamaan samaa tulkintalinjaa ja näin vältetään erisuunaisen ohjauksen syntyminen, joka aiheuttaisi lain soveltajille normikollision.

Ajan kuluessa uudesta lainsäädännöstä kertyy oikeuskäytäntöä ja jos oikeuskäytäntö on ristiriidassa Verohallinnon norminannon kanssa, niin norminantoa yleensä korjataan muuttuneen oikeuskäytännön mukaisesti. Mahdollista myös on, että kirjallinen norminanto ei muutu, mutta verovalmistelu ja suullinen ohjaus toimitetaan oikeuskäytännön mukaisesti<sup>990</sup>.

Verohallinnon norminannon ja lain esitöiden välinen yhteys heikkenee ajan kuluessa. Tähän vaikuttaa ennen kaikkea oikeuskäytännön, muun lainsäädännön, verotuskäytännön ja muun lainsäädännön muuttuminen. Mahdollista on, että lain esitöistä jää elämään joku periaate tai sanontapa, joka voi vaikuttaa verotus- ja oikeuskäytäntöön vielä vuosikymmentenkin kuluttua.

Vaikka lain esityöt katsotaankin Suomessa sovellettavassa oikeuslähdeopissa heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi, niin on muistettava, että uuden lainsäädännön voimaan tullessa käytettävissä oleva oikeuslähteiden määrä rajoittuu lain esitöihin, lakitekstiin ja mahdollisiin kommentaariteoksiin ja asiantuntijakirjoitukseen. Joskus voi olla käytettävissä ainoastaan lain esityöt ja lakiteksti. Tällöin Verohallinnon normiohjauksen on otettava omaehtoisesti kantaa lain tarkoitukseen.

Verohallinnon on ohjausta antaessaan tukeuduttava käytettävissä oleviin oikeuslähteisiin. Lain esitöiden merkitys korostuu, jos lakiteksti on epäselvä tai jos säädettävä laki muodostaa uuden verotuksellisen ongelmakentän. Vaikka lain esityöt eivät ole eduskunnan hyväksymiä, niin ne ovat lainsäädäntöprosessin aikana kertynyttä materiaalia ja näin ollen selvästi lähempänä lainsäätäjää kuin kommentaariteokset, joidenka kirjoittajat ovat kyllä eräissä tapauksissa voineet toimia hyvinkin keskeisissä rooleissa uutta lainsäädäntöä valmisteltaessa.

---

<sup>990</sup> Sankiaho 2001: 59

## 7.4 Oikeuskäytäntö tuloverotuksen ohjaajana ja normilähteenä

### 7.4.1 Oikeuskäytännön luonteesta

Oikeuskäytännöllä tarkoitetaan lainkäyttöelinten antamien ratkaisujen joukkoa. Termi oikeuskäytäntö ei sinänsä kerro mitään sen sisällöstä vaan ainoastaan sen, että oikeuskäytäntöä jostakin asiakokonaisuudesta (esim. peitelty osinko) löytyy<sup>991</sup>. Oikeudellisen ratkaisutoiminnan arvopohja on toinen kuin hallinnon, ja toisin kuin tulevaisuuteen suuntautuva hallinnon päätöksenteko, lainkäyttö kohdistuu menneen toiminnan jälkikäteiseen valvontaan<sup>992</sup>.

Oikeuskäytäntö on dualistista; toisaalta kysymys on yksittäisten ratkaisujen tekemisestä ja oikeusturvan antamisesta in concreto, toisaalta pyrkimyksestä saada (preju-dikaateilla) yhdenmukaisuutta lainkäyttöön ja verotukseen<sup>993</sup>. Päätösten oikeuskäytäntöä ja hallintoa ohjaava vaikutus on ratkaisutoiminnan välillinen seuraus<sup>994</sup>. Oikeuskäytäntö on sidoksissa lainkäyttöelinten organisaation. Tästä johtuen oikeuskäytäntö on alueellista, koska lainkäyttöelimen tuomiopiiri on sidottu johonkin määriteltyyn alueeseen. Oikeuskäytäntö on myös asteellista, koska lainkäyttöelimet on porrastettu oikeusasteellisesti hierarkkiseen järjestykseen.

Tuomioistuinten päätöksentekotilanteet ja oikeuskäytännön vakiintuneisuus on riippuvaista sovellettavan oikeusnormin iästä. Wikström<sup>995</sup> jaoittelee tulkintatilanteet: avoimeen tulkintatilanteeseen, suhteelliseen avoimeen tulkintatilanteeseen, tavalliseen tulkintatilanteeseen ja vahvaan tulkintatilanteeseen.

Avoimella tulkintatilanteella Wikström<sup>996</sup> tarkoittaa asetelmaa joka syntyy uuden lainsäädännön yhteydessä. Tyypitilanne kattaa erityisesti sen vaiheen, jossa uusi lainsäädäntö on voimassa, mutta sitä ei ole lainkaan tai erittäin vähä sovellettu käytännössä. Tuomioistuinjärjestelmän hierarkkisuuudesta johtuen avoin tulkintatilanne konkretisoituu ensiksi alimpiin oikeusasteisiin ja vasta sen jälkeen ylimpiin.

---

<sup>991</sup> Myrsky 2002:8

<sup>992</sup> Kyntäjä 2000:58

<sup>993</sup> Myrsky 2002:8

<sup>994</sup> Hallberg 1990:4

<sup>995</sup> Wikström 1979: 212-222

<sup>996</sup> Wikström 1979: 212

Vero- ja muun hallinnon on otettava kantaa uuteen lainsäädäntöön jo ennen tuomioistuinta. Näin ollen avoin tulkintatilanne konkretisoituu hallintomenettelyssä.

Suhteellisen avoin tulkintatilanne syntyy, kun säänneltävän ilmiön tai instituution identiteetti säilyy, mutta oikeusnormit muuttuvat keskeisiltä osiltaan, kuitenkin siten, että osa oikeusnormeista jää voimaan<sup>997</sup>. Voimaan jäävien normien osalta vallitsee tavallinen tai vahva tulkintatilanne.

Tavallisella tulkintatilanteella tarkoitetaan tilannetta, jossa oikeusnormit ovat olleet voimassa muutaman vuoden. Oikeusnormeja on verraten runsaasti sovellettu käytännössä ja on syntynyt vakiintuneita tulkintalinjoja. Joskus tulkintalinjojen syntyminen kestää vuosia<sup>998</sup>. Verotusmenettelyssä syntyy vakiintuneita ratkaisulinjoja ennen kuin oikeuskäytännössä syntyy vakiintuneita tulkintalinjoja. Hallinto-oikeuksien painiskelleessa 1970- ja 1980-luvuilla vuosien pituisten jutturuuhkien kanssa, saattoi käydä niinkin, että oikeusnormi ennätettiin kumota ennen kuin syntyi ensimmäistäkään oikeuden päätöstä puhumattakaan vakiintuneiden tulkintalinjojen syntymisestä. Nykyisin oikeusnormit ovat ainakin tuloverotuksen osalta yleensä voimassa niin kauan, että vakiintuneita tulkintalinjoja ehtii syntyä.

Vahvassa tulkintatilanteessa oikeusnormit ovat olleet voimassa pitkään, tavallisesti vuosikymmeniä. Voimassaolon aikana taloudellisessa, yhteiskunnallisessa ja valtiollisessa oloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia<sup>999</sup>.

Avoimessa tai suhteellisen avoimessa ja tavallisessa tulkintatilanteessa väitteiden vahventaminen perustuu oikeusnormien tulkintaan, normilauseiden tulkintaan tai käytännön soveltamistoimintaan. Vahvassa tulkintatilanteessa asetelma muuttuu siten, että väitteiden vahventamisen pääpaino ja viimekätinen perusta on oikeusnormien ja reaalifaktuaalisen todellisuuden välisessä suhteessa. Oikeuskäytännön tulkinta voidaan sijoittaa taloudellisissa, yhteiskunnallisissa ja valtiollisissa oloissa tapahtuneeseen yleiseen kehitykseen<sup>1000</sup>.

Oikeuskäytännöstä puhuttaessa törmätään vääjäämättä ennakkopäätöksen eli pre-judikaatin käsitteeseen. Yleisesti ottaen prejudikaatilla tarkoitetaan sellaista tuomioistuimen ratkaisua, joka voi olla ohjeena samanlaatuisia tapauksia ratkaistaes-

---

<sup>997</sup> Wikström 1979: 212-213

<sup>998</sup> Wikström 1979: 217-218

<sup>999</sup> Wikström 1979: 220

<sup>1000</sup> Wikström 1979: 220-221

sa<sup>1001</sup>. Kiistanalainen kysymys on, minkälainen tuomioistuin voi antaa ratkaisuja, joita voidaan kutsua prejudikaateiksi. Tuomioistuinlaitoksen hierarkkisuuudesta johtuen on katsottu, että prejudikaateina voidaan pitää ainoastaan ylimmän oikeusasteen ratkaisuja<sup>1002</sup>.

Korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden valituslupajärjestelmät ja laissa säädetyillä valituskiellot on aikaansaaneet sen, että useiden asiaryhmien osalta hovioikeuden tai hallinto-oikeuden päätökset ovat ylimpiä mahdollisia asiasta saatavia ratkaisuja<sup>1003</sup>. Korkeimpien oikeuksien päätöksiin nojaavan prejudikaattioopin kannattajatkin myöntävät, että alempienkin tuomioistuimien ratkaisut voivat vaikuttaa tulevaan lainkäyttöön eri tavoin, mutta niiltä yleensä puuttuu prejudikaateille luonteenomainen ohjaus- ja yhtenäistämiskäsite<sup>1004</sup>. Tuomioistuinjärjestelmän hierarkkisuuudesta johtuen alioikeustuomarin kannalta oman hovioikeuden julkaistuilla päätöksillä on vahva tosiasiallinen sitovuus. Vaikka päätöksiin ei sinänsä sitouduttaisi, niin ne saavat paljon merkitystä ratkaisuin harkinnassa ja vaikuttavat sitä kautta oikeuden sisällön muotoutumiseen<sup>1005</sup>. Näin ollen ei voida katsoa, että ainoastaan korkeimpien oikeuksien ratkaisuilla olisi prejudikaattivaikutusta myöhemmille ratkaisuille. Ennakkopäätös voi siten olla mikä tahansa tuomioistuinratkaisu, jonka ilmaisemalla normilla on merkitystä<sup>1006</sup>.

Tuomioistuinten riippumattomuus kuuluu oikeusvaltion tärkeimpiin perusteisiin ja tunnusmerkkeihin<sup>1007</sup>. Riippumattomuus ja eri tuomiopiiri ovat myötävaikuttaneet siihen, että samanasteisissa lainkäyttöelimissä annetaan toisistaan poikkeavia ratkaisuja. Oikeuskirjallisuudessa esiintuotujen havaintojen mukaan tuomioistuinratkaisujen erilaisuutta esiintyy eri oikeudenaloilla. Rikosoikeuden piirissä tehtyjen selvitysten mukaan rangaistusten mittaamisessa on eroavaisuuksia ja siviilioikeuden alueella on paljon sellaisia asioita, joissa käytäntö vaihtelee<sup>1008</sup>. Syytinkijuttujen hovioikeusratkaisuissa on puolestaan havaittu sekavuutta ja yleisten ratkaisulinjojen puutetta. Esiintyi jopa viitteitä siitä, että maan eri osiin oli muodos-

---

<sup>1001</sup> Timonen 1987:60; Heinonen 1991:239; Myrsky 2002:2

<sup>1002</sup> Klami 1986: 88-89; Siltala 2001:96

<sup>1003</sup> Hallberg 1972:69; Aarnio 1989:231

<sup>1004</sup> Virolainen 1995: 156-159; Siltala 2001:96

<sup>1005</sup> Saarnilehto 1992:23; Virta 1992: 876

<sup>1006</sup> Hallberg 1972:69; Aarnio 1989: 231

<sup>1007</sup> Virolainen 1995:339

<sup>1008</sup> Saarnilehto 1992:33

tunut voimassa olevaa partikulaarista oikeutta<sup>1009</sup>. Maantieteellinen etäisyys ei ole yksin erilaista ratkaisukäytäntöä selittävä tekijä, sillä erilaisuutta voi esiintyä maan eri osien välillä samoin kuin vierekkäisten tuomioistuintenkin välillä<sup>1010</sup>.

Tuomioistuinkäytännön epäyhdenmukaisuutta esiintyy osalta oikeuskirjallisuudessa esitettyjen havaintojen ja tutkimustulosten<sup>1011</sup> perusteella myös vero-oikeuden piirissä. Ilman vertailevaa tutkimusta, on mahdotonta sanoa, onko tuomioistuinratkaisujen erilaisuuden aste vero-oikeuden osalta suurempaa tai pienempää kuin muiden oikeudenalojen osalta tai onko erilainen tuomioistuinkäytäntö vero-oikeuden piirissä suurempi uhka kansalaisten oikeusturvalle kuin oikeuskäytännön erilaisuus muiden oikeudenalojen piirissä.

Havaitusta tuomioistuinratkaisujen erilaisuudesta huolimatta voidaan kuitenkin yleisesti ottaen olettaa, että tuomioistuimet pyrkivät ratkaisemaan samankaltaiset asiat samalla tavoin<sup>1012</sup>. Tämä on tietenkin muodollisen oikeudenmukaisuuden periaatteen kannalta varsin perusteltua puhumattakaan siitä, että oikeuskäytännön on perustuslain 6 §:stä ilmenevän yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti pyrittävä olemaan alueellisesti ja asteellisesti mahdollisimman yhtenäistä.

Suomen perustuslain 99 §:n mukaan ylimmät tuomioistuimet valvovat lainkäyttöä omalla toimialallaan. Käytännössä ylimpien tuomioistuinten ratkaisut ovat kaikkein tärkein alemman asteisten tuomioistuinten ohjauskeino. Ylimmän tuomioistuimen hyväksyessä alemman tuomioistuimen päätöksen saa alempi tuomioistuin viestin, jonka mukaan se on menetellyt oikein omaa ratkaisua tehdessään. Tämän perusteella on todennäköistä, että alempi tuomioistuin tulee jatkossakin menettelemään samalla tavalla samanlaisissa asioissa. Jos ylempi tuomioistuin muutoksenhaun johdosta kumoaa tai muuttaa alemman tuomioistuimen päätöstä, niin ylempi tuomioistuin yleensä olettaa, että alempi tuomioistuin ottaa opikseen ja muuttaa jatkossa oman käytäntönsä muutoksenhakuasteen noudattaman kannan mukaiseksi. Useimmiten näin tapahtuneekin, mutta on käynyt niinkin, että alioikeus on järjestelmällisesti kieltäytynyt noudattamasta hovioikeuden kantaa<sup>1013</sup>. Oikeuskäytäntö ei ole muodollisesti sitovaa, mutta vakiintunutta oikeuskäytäntöä

---

<sup>1009</sup> Fagerström 1992:45-48

<sup>1010</sup> Lappi-Seppälä 1982:16

<sup>1011</sup> Myrsky 1989:170-171; Tikka 1995:35; Ala-Karjanmaa 2001

<sup>1012</sup> Klami 1986:88

<sup>1013</sup> Kemppinen 1990:36

pyritään yleensä noudattamaan lainkäytössä ja tätä kautta oikeuskäytännöllä on tosiasiallista sitovuutta<sup>1014</sup>.

Oikeuskäytännön ohjausvaikutusta ja -voimaa on peruteltu eri tavoin. Eräs tapa selittää asiaa on perustella oikeuskäytännön ohjausvaikutusta prosessiekonomisiin perustein. Tämän selitystavan mukaan alioikeus noudattaa prejudikaattia tai ylemmän oikeusasteen ratkaisutapaa sen vuoksi, että alioikeuden mahdollisesta eriävästä kannasta huolimatta päätös tulisi muuttumaan ylemmässä oikeusasteessa valituksen johdosta. Koska halutaan välttää tarpeetonta muutoksenhakua ja resurssien tuhlausta, niin alioikeus yleensä noudattaa prejudikaattia tai ylemmän oikeusasteen kantaa ratkaistavassa asiassa. On kuitenkin mahdollista, että alempi tuomioistuin ei noudata virheelliseksi katsomaansa prejudikaattia tai ylemmän tuomioistuimen päätöstä. Tuomioistuin voi arvioida, että päätöksestä ei valiteta ja tällöin päätös jäisi pysyväksi. Mahdollista on myös se, että alioikeus pyrkii oikeuskäytännön vastaisilla päätöksillä provosoimaan valituksia, jotta ylemmällä oikeusasteella olisi mahdollista muuttaa kantaansa<sup>1015</sup>.

Oikeuskäytännön ohjausvaikutusta selvitetessä on ensiarvoisen tärkeätä tietää, mikä on prejudikaatti tai ei-prejudikaatti. Eräs tapa selvittää tätä kysymystä on yrittää kartoittaa sitä, minkälaiset tuomioistuinten ratkaisut ovat tuomioistuinten oman käsityksen mukaan prejudikaatteja, mitkä eivät. Asiaa tarkasteltaessa on huomioitava se, että eri tuomioistuimilla käytäntö saattaa vaihdella.

Korkein oikeus määrittelee itse prejudikaatit siten, että lainkäyttöä ohjaaviksi tarkoitetut ratkaisut julkaistaan joko perinteisessä vuosikirjassa tai Valtion säädöstietopankissa<sup>1016</sup>. Korkein hallinto-oikeus on noudattanut päätöstensä julkaisemissa samoja tapoja kuin korkein oikeuskin. Päätöslyhennelmien merkitys tiedon leviämisen kannalta oli jo 1990-luvun alussa huomattava<sup>1017</sup>. Perinteinen vuosikirja on menettämässä merkitystään tärkeimpänä KHO:n päätösten julkaisulähteenä, sillä Valtion säädöstietopankki on noussut hallitsevaksi prejudikaattien raportointijärjestelmäksi<sup>1018</sup>.

---

<sup>1014</sup> Virolainen 1995:161; Siltala 2001:95-96

<sup>1015</sup> Timonen 1987:68-69; Lodin ym. 1994:517-517

<sup>1016</sup> Virolainen 1995:160

<sup>1017</sup> Myrsky 1991:45-46

<sup>1018</sup> Myrsky 2002:158

Päivi Virran<sup>1019</sup> syksyllä 1991 hovioikeuden esittelijöille tekemän kyselyn mukaan esittelijät käyttivät Finlexiä seuraavasti:

**Taulukko 20.** Hovioikeuden esittelijöiden Finnlexin käyttö

joka päivä	19
useamman kerran viikossa	61
yhden kerran viikossa	13
kerran kahdessa viikossa	7

Taulukosta ilmenee, että jo 1990-luvun alkupuolella Finnlex oli keskeinen apuväline hovioikeuden esittelijöiden työssä, sillä valtaosa esittelijöistä käytti jo tuolloin finnlexiä useamman kerran viikossa.

Päivi Virran<sup>1020</sup> tekemän kyselyn mukaan 87 % esittelijöistä tutustui KKO:n päätöksiin ensisijaisesti Finlexin kautta. Perinteinen vuosikirja oli jäänyt jo vuonna 1991 selkeästi Finlexin varjoon. Toinen tutkimuksen esille tuoma seikka oli se, että esittelijät eivät tutustuneet aina ns. pitkiin päätöksiin, vaan usein tutustuttiin ainoastaan päätösluonnoksiin. Erityisen tavallista lyhennelmiin käyttäminen oli hovioikeuksien päätösten osalta. Oman hovioikeuden pitkiin päätöksiin tutustuttiin (aina 8 %, useimmiten 29 %, joskus 58 % = 95 %) suhteellisen usein, kun taas toisen hovioikeuden tekemiin pitkiin päätöksiin tutustuttiin (aina 0 %, useimmiten 3 %, joskus 47 % = 50 %) sattumanvaraisesti. Tulos on osaltaan osoitus siitä, että hierarkkisesti samanasteiset tuomioistuimet eivät ole erityisen kiinnostuneita toistensa ratkaisukäytännöstä. Tulokseen vaikuttaa otaksuttavasti myös se, että toimialueeseen sidotun viranomaisen ensisijaisena tehtävänä on johdonmukainen ratkaisutoiminta omalla toimialueella. Tämä selittää osittain huomattavasti suuremman kiinnostuksen oman hovioikeuden pitkiin päätöksiin.

Informaatioteknologian kehitys, tietokoneistuminen ja erilaisten oikeudellisten tietopankkien syntyminen on lisännyt tavanomaisen oikeuden merkitystä, vaikka varsinaisen lainsäädännön määrä on samanaikaisesti lisääntynyt. Eräs syy tavanomaisen oikeuden merkityksen lisääntymiseen voi olla se, että lainsäädäntö ei aina pysy kehityksen mukana<sup>1021</sup>.

---

<sup>1019</sup> Virta 1992:873

<sup>1020</sup> Virta 1992:873

<sup>1021</sup> Siltanen 2001:94



Finlexin kaltaisten tietopankkien ongelmana on se, että muutamien rivien tiivistelmiin on saatava mahtumaan päätöksen kannalta kaikki päätökseen vaikuttavat keskeiset tekijät. Koska varsinkin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä on suuri merkitys niin viranomaisten kuin verovelvollistenkin toimille, olisi erityisesti verovelvollisten oikeusturvan kannalta suotavaa, että päätösten teksteihin kiinnitettäisiin erityisen suurta huomiota. Kaikissa tapauksissa vuosikirjaratkaisun ja ATK-selosteen vastaavuus ei ole erityisen hyvä ja voi käydä niinkin, että ATK-seloste antaa virheellisen kuvan varsinaisesta ratkaisusta<sup>1022</sup>.

#### 7.4.2 Oikeuskäytäntö ja verotus

Suomessa tehdään veroasioissa suuri määrä oikeuden päätöksiä. Tällä tavoin on syntynyt vuosien kuluessa laaja oikeuskäytäntö, jolla on myös suuri merkitys verolakien tulkinnassa<sup>1023</sup>. Koska lainsäädäntö ei ole yksin riittänyt tuottamaan riittävästi informaatiota kaikkien verotuspäätösten pohjaksi, tarvitaan oikeuskäytäntöä avuksi ongelmien ratkaisussa. Jokainen verotuksen kanssa tekemisissä ollut tietää, että KHO:n ennakkopäätöksillä on huomattava merkitys verotuksen toimitamisessa<sup>1024</sup>. Uusien prejudikaattien jatkuva tarve johtuu mm. siitä, että keskeistenkin säädösten elinikä on vero-oikeudessa lyhyempi kuin muilla oikeudenaloilla<sup>1025</sup>.

Prejudikaattien merkityksen kasvuun on useita syitä. Lainsäädännön valmisteluvaiheessa saattaa syntyä poliittisia paineita ja ongelmalliseksi koettu asiakohta jätetään tietoisesti avoimeksi, jolloin asian ratkaisu jää myöhemmän oikeuskäytännön varaan. Lainsäädännön nopea muutos yhdessä vallalla olevan lainkirjoitustavan kanssa on omiaan luomaan oikeusepävarmuutta, joka joudutaan ratkaisemaan lainkäytössä<sup>1026</sup>. Suomessa käyttöön otettu Finlex-järjestelmä on edesauttaneet julkaistujen päätösten leviämistä ja tätä kautta ennakkopäätökset ovat vaikuttaneet verotuksen toimittamiseen ja verovelvollisten toimiin entistä nopeammin.

---

<sup>1022</sup> Hämäläinen 1987:667

<sup>1023</sup> Andersson 2001:13

<sup>1024</sup> Myrsky 2002:2

<sup>1025</sup> Pusa 1983:119

<sup>1026</sup> Tikka 1972:95-96; Rautajoki 1995:502

Vaikka oikeuskäytännöllä on usein tosiasiallista sitovuutta, niin mikään normi ei velvoita noudattamaan esimerkiksi KHO:n prejudikaattia, ts. legalistista sitovuutta ei ole. Tilanne voi olla sitovuudenkin osalta toinen, jos oikeuskäytäntö on kehittynyt jo tavanomaisen oikeuden asteelle<sup>1027</sup>. Ylempi tuomioistuin ei saa pyrkiä vaikuttamaan alemman tuomioistuimen ratkaisuun yksittäistapauksessa, vaan sen tulee odottaa mahdollista muutoksenhakuvaihetta. Ylimpien tuomioistuinten ns. ennakkopäätöksillä on siten oikeuskäytännön yhtenäisyyttä turvaava ja tuomioistuimia ohjaava merkitys mutta ei välitöntä oikeudellista sitovuutta yksittäisen oikeustapauksen ratkaisussa. Ennakkopäätösten sitovuus rajoittaisi alempien tuomioistuinten perustuslaissa turvattua riippumattomuutta. Yleisemmällä tasolla tuollaisen sitovuuden vaatimiseen sisältyisi samalla yritys tosiasiasa astua lainsäädäntövallan alueelle<sup>1028</sup>.

Aineellisen vero-oikeuden ohella on menettelytapasäännöksillä merkitystä verotuksen toimittamisessa. Yleisesti ottaen voidaan todeta, että prosessuaalisia ongelmia koskevat prejudikaatit ovat varsin pitkäikäisiä<sup>1029</sup>. Kun menettelytapasäännökset ovat pysyneet eräiltä osin asiallisesti melko samansisältöisinä pitkiäkin aikoja, suhteellisen vanhoillakin ennakkopäätöksillä voi olla merkitystä. Tavanomaisenkin oikeuden rooli saattaa olla verotuksen menettelytapasäännösten puolella suurempi kuin aineellisen verolainsäädännön puolella<sup>1030</sup>.

Tuomioistuinten riippumattomuus, niin horisontaalisesti kuin vertikaalisestikin tarkasteltuna, aikaansaa sen, että tuomioistuinten ratkaisukäytäntö ei ole riippuvainen tai sidoksissa muiden tuomioistuinten ratkaisuihin. Osin tästä johtuen eri hallinto-oikeuksien päätöksillä esiintyi eroavaisuutta samankaltaisissa asioissa<sup>1031</sup> ja hallinto-oikeuksien eri jaostoilla on ollut vaikeuksia yhdenmukaisten ratkaisujen aikaansaamisessa<sup>1032</sup>. Oikeuskäytännön epäyhtenäisyys ja siitä osin johtuva verotuskäytännön epäyhtenäisyys on koettu ongelmaksi, mutta käytännön ratkaisuja asian korjaamiseksi ei ole löydetty<sup>1033</sup>. Oikeus- ja verotuskäytännössä esiintyy paikallisen epäyhtenäisyyden ohella ajallista epäyhtenäisyyttä. Tämä vaikeut-

---

<sup>1027</sup> Virolainen 1995:161; Myrsky 2002:174

<sup>1028</sup> Jyräki 2000:245

<sup>1029</sup> Myrsky 2002:92

<sup>1030</sup> Myrsky & Linnakangas 2000:2

<sup>1031</sup> Myrsky 1989:170-171

<sup>1032</sup> Rautajoki 1990: 626-629

<sup>1033</sup> komiteamietintö 1992;37-40; Verohallinto 1999:25

taa oikeuskäytäntöön nojaavaa verotusratkaisujen ennakointia, koska ratkaisujen ajallisesta pysyvyydestä ei ole etukäteen varmuutta<sup>1034</sup>.

Oikeuskäytännön kehittymiselle on ominaista tietty hitaus. Asianosaisten vaatimukset rajoittavat tuomioistuimien kannanottoja ja tarvitaan joukko tapauksia, jotta asiaa voidaan monipuolisesti arvioida<sup>1035</sup>. KHO ei voi ottaa kantaa johonkin oikeudelliseen kysymykseen ennen kuin sitä koskeva vaatimus saatetaan sen ratkaistavaksi. Tällaisen ensimmäisen asian tulo KHO:n voi kestää eräiden verolajien osalta jopa vuosikymmeniä<sup>1036</sup>. Oikeuskäytännön kehitysvauhti voi vaihdella eri oikeudenaloilla ja eri maissa. Ruotsissa on arvioitu, että uusien verolainsäännösten osalta oikeuskäytännön muovautuminen ja vakiintuminen kestää 5-10 vuotta säännösten voimaantulosta lukien<sup>1037</sup>. Joskus meillä voi käydä toisinkin, sillä KHO:ssa on ajoittain vireillä samanaikaisesti monta samalla ennakkopäätösperusteella tehtyä valituslupahakemusta. Tällöin valitaan julkaistavaksi ratkaisuksi se, jonka tosiasiat ovat selkeimmät. Kaikki tapaukset kuitenkin ratkaistaan, vaikka ne jäävät julkaisematta<sup>1038</sup>.

Vaikka tuomioistuimet eivät ole sidottuja aikaisemmin tekemiinsä päätöksiin taikka ylempien tuomioistuinten tekemiin päätöksiin, niin voidaan esittää kysymys, sitooko oikeuskäytäntö yleensä ja prejudikaatit erityisesti hallintoa? Asiaa tarkasteltaessa yleisenä lähtökohtana on se, että viranomainen on sidottu vain lainsäädäntöön eikä viranomainen voi yleensä yksittäistapauksessa määrätä alemman instanssin toimivaltaan kuuluvan hallintopäätöksen sisältöä<sup>1039</sup>. Eri hallinnon aloilla tilanne voi vaihdella, mutta Verohallinnon piirissä oikeuskäytännöllä ja erityisesti prejudikaateilla on ollut toimintaa ohjaava vaikutus. On myös todettu, että KHO:n päätöksillä olevan tosiasiallista sitovuutta<sup>1040</sup>.

Oikeuskäytännöllä ja verotuskäytännöllä pyritään parantamaan päätösten ennakoitavuutta ja yhdenmukaisuutta Poikkeaminen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ei kuulu ainakaan hyvään hallintotapaan eikä tällainen menettely ole perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatteen mukaista. Erityisesti asia lienee näin, jos poike-

---

<sup>1034</sup> Tikka 1995:35

<sup>1035</sup> Hallberg 1998:124

<sup>1036</sup> Kilpi 1992:219

<sup>1037</sup> Lodin ym. 1987:19

<sup>1038</sup> Nieminen 1999:121-122

<sup>1039</sup> Laakso 1990:104

<sup>1040</sup> Pusa 1983:119; Tikka 1995:39

taan muutoksenhakuasteiden samaa viranomaista (verovirasto tai –toimisto) koskevilla ratkaisuisilla omaksutuista periaatteista.

Tavanomaisen oikeuden ongelmana on se, milloin voidaan katsoa tavanomaisen oikeuden tulevan voimaan. Uusi tavanomainen oikeus syrjäyttää sitä aikaisemmin voimassa olleen oikeuden. Koska tuomioistuimen on tunnettava viran puolesta lain sisältö, niin lähtökohtaisesti voidaan olettaa, että tuomioistuimen on myös tunnettava tavanomaisen oikeuden syntyajankohta<sup>1041</sup>. Huomattavasti skeptisemmin voidaan suhtautua siihen, miten hyvin verovelvollisten ja veroviranomaisten piirissä tunnetaan KHO:n päätösten kautta mahdollisesti syntyneen tavanomaisen oikeuden syntyajankohta.

#### 7.4.3 *KHO oikeuskäytännön luojana ja ylimpänä muutoksenhakuasteena*

Nykyinen hallintolainkäyttöjärjestelmä on pitkäaikaisen kehityksen tulos. Merkittävä periaateratkaisu sisältyi jo vuoden 1634 hallitusmuotoon, jossa hallintolainkäyttö erotettiin muusta lainkäytöstä pääasiassa hallintoviranomaisten mutta erällistä osin myös erityisen hallintotuomioistuinten hoidettavaksi. Ratkaisevan kehitysvaiheen itsenäisessä Suomessa muodostaa KHO:n perustaminen vuonna 1918 riippumattomaksi yleistuomioistuimeksi ylimmän asteen hallintolainkäyttöä varten<sup>1042</sup>.

Korkeimman oikeuden edeltäjän Senaatin oikeusosaston ratkaisut julkaistiin JFT:ssä vuodesta 1895 alkaen aikakauskirjan liitteen otsikolla ”Senaatin oikeusosaston ratkaisut”<sup>1043</sup>. Korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista julkaistiin itsenäisyytemme alkuvuosikymmeninä lähes kaikki mutta vuodesta 1926 lähtien ainoastaan valikoima, joka pieneni sotavuosien ja sen jälkeisen ajan taloudellisesti ahtaina aikoina oleellisesti kasvamatta enää entisiin mittoihinsa<sup>1044</sup>. Tilanteen muuttumista kuvaa se, että 1960-luvun puolivälissä korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjassa julkaistiin 17,18 % kaikista ratkaistuista asioista<sup>1045</sup>. Julkaistujen päätösten suhteellinen osuus on kasvanut sitten 1960-luvun, sillä KHO julkaisi vuonna 1998 tekemistään päätöksistä 33,18 %.

---

<sup>1041</sup> Klami 1992a:333

<sup>1042</sup> Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997:4-6

<sup>1043</sup> Brusin 1938:169

<sup>1044</sup> Brusin 1938:170; Klami 1986:89

<sup>1045</sup> Nuorvala 1965:229

Vuoden 1968 elokuun loppuun saakka KHO:n sai valittaa rajoituksetta lääninoikeuksien verotusasioista tekemistä päätöksistä, mutta jutturuuhkien purkamiseksi valitusoikeutta rajoitettiin ja valittaminen tehtiin luvanvaraiseksi. Valituslupajärjestelmän tavoitteena on oikeusturvan parantaminen eikä huonontaminen. Jos ylin oikeusaste voi riittävästi omistautua sellaisten valitusasioiden ratkaisemiseen, joilla on merkitystä oikeuskäytännön kehittämiseen ja lainkäytön yhtenäisyyden turvaamisen kannalta, voivat alemmat asteet ratkaista syntyvien ennakkopäätösten ohjaamina useimmat asiat yhtä oikein, kuin jos juuri ne asiat olisi saatettu ylimmän asteen ratkaistavaksi. Niissä harvalukuisiksi jäävissä asioissa, joissa tämä ei onnistu, voidaan valituslupa myöntää tällaisen virheen korjaamiseksi. Valituslupajärjestelmän ansiosta kaikissa asioissa lyhenee lopullisen ratkaisun saamiseen kuuluva aika olennaisesti<sup>1046</sup>. Vertailun vuoksi mainittakoon, että ennakonperintälakiin lupajärjestelmä hyväksyttiin jo vuonna 1959 (418/59).

Vuonna 1994 annetulla lailla (693/1994) verotuslakia muutettiin korkeimpaan hallinto-oikeuteen osoitettujen verovalitusten valitusperusteita siten, että valittaminen tuli luvanvaraiseksi kauttaaltaan. Valituslupasäännökset kirjattiin verotuslain 96 § ja 96 a §:ään. Nykyisin edellä mainitut verotuslain pykälät on siirretty verotuslain kumoamisen jälkeen verotusprosessia säätelevään verotusmenettelylain (18.12.1995/1558) 70 ja 71 §:ään. Verotusmenettelylain 70 §:n mukaan hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Verotusmenettelylain 70,1§:n mukaan valitusluvan voi saada ns. prejudikaattiperusteella. Luvan myöntämisperusteena voi olla se, että lain tulkinnassa on olemassa ongelmia, joita ei ole vielä KHO:n oikeuskäytännössä ratkaistu. Tämän lisäksi oikeus- ja verotuskäytännön epäyhtenäisyys voi olla peruste valitusluvan myöntämiselle.

Valituslupa-anomus on perusteltava ja tämän vuoksi hakijan kannalta olisi hyvä, jos hän voisi vertailutapauksilla osoittaa, että HAO:n päätös on vastoin KHO:n vakiintunutta kantaa tai että samasta oikeuskysymyksestä on olemassa erilaisia HAO:n ratkaisuja<sup>1047</sup>. Jos eri hallinto-oikeudet antavat samanlaisista asioista erilaisia ratkaisuja tai jos hallinto-oikeuden ratkaisu on KHO:n omaksuman kannan

---

<sup>1046</sup> Suviranta 1985:295

<sup>1047</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:160

vastainen, niin valitusluvan saanti on yleensä helpompaa kuin pelkällä prejudikaattiperusteella<sup>1048</sup>.

Prejudikaattiperuste on tavallisen kansalaisen kannalta hankala valituslupaperuste sen vuoksi, että näytön hankkiminen oikeuskäytännön epäyhtenäisyydestä on vaikeaa ja useimmiten mahdotonta. Tilannetta vaikeuttaa se, että hallinto-oikeuksien päätökset ovat salaisia ja tämän vuoksi maallikon on yleensä lähes mahdotonta hankkia epäyhtenäisyydestä näyttöä. Ainoa tapa tämän ongelman korjaamiseksi olisivat hallinto-oikeuksien julkaisemat päätökset, jotka ovat suhteellisen helposti saatavissa internetistä. Verokonsulttienkin osalta valitusten perusteleminen voi olla vaikeata, koska oikeuskäytännön seuraaminen ei ole päätösten salaisuudesta johtuen erityisen helppoa. Tilanteeseen on tullut helpotusta, kun hallinto-oikeudet ovat ryhtyneet julkaisemaan tietoverkossa päätöksiensä lyhennelmiä.

Verotusmenettelylain 70,2 §:n perusteella lupa voidaan myöntää, jos asiassa on tapahtunut ilmeinen virhe. Säännöksessä tarkoitettu virhe voi olla menettelyvirhe tai muu oikeudellinen virhe. Asian käsittelyssä tapahtuneen virheen on täytynyt vaikuttaa lopputulokseen, jotta valituslupa myönnetään tällä perusteella. Lupa myönnettäneen tämän perusteen nojalla selvien menettelytapavirheiden ollessa kyseessä ainakin silloin, kun päätös voitaisiin purkaa. Vaikka purkuun oikeuttavat perusteet muodostavat luvan myöntämiseen oikeuttavan perusteen, kaikki luvan myöntämisen perusteet eivät muodosta purkuperustetta. Verotusmenettelylain 70,2 § toimii osittaisena vaihtoehtona ylimääräiselle muutoksenhauille, joskaan muutoslupahakemus ei poista oikeutta hakea muutosta ylimääräisin muutoksenhakukeinoin<sup>1049</sup>.

Verotusmenettelylain 70,3 §:n mukaan luvan voi saada jos valitusluvan myöntämiselle on olemassa painava taloudellinen tai muu syy. Asiaa on tarkasteltava valittajan kannalta tapauskohtaisesti, minkä johdosta tämä peruste on kaikkein joustavin valitusperuste. Itse kunkin valittajan painava taloudellinen tai muu syy voi vaihdella melkoisesti tulo- ja varallisuustasosta riippuen.

Veronsaajien kannalta VML 70,1 § on todennäköisin peruste valitusluvan saamiseksi. Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä on asiantuntevan henkilöstönsä avulla hyvät mahdollisuudet tutustua oikeus- ja verotuskäytäntöön. Syvälinen

---

<sup>1048</sup> Savolainen & Teperi 2000: 441

<sup>1049</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:161

asiantuntemus edesauttaa valituslupa-anomusten perustelemisessa, koska käytössä ovat kaikki julkaistut hallinto-oikeuksien päätökset ja hyvä tietämys verotuskäytännöstä. Toki veronsaajatkin voivat saada valitusluvan VML:n 70 §:n 2 ja 3 momentinkin perusteella, mutta käytännössä VML 70,1 § on lähes ainoa perusteluvan saamiselle.

Vuoden 1995 alussa voimaan tulleen uudistuksen myötä korkeimmasta hallinto-oikeudesta ei tullut yksinomaan prejudikaattituomioistuinta. Eduskunta näyttää selvästi torjuneen ajatuksen, että KHO saisi joustavasti ja vapaasti säännellä omaa työtään valikoimalla, miten paljon ja minkälaisia valituksia se ottaa tutkittavakseen<sup>1050</sup>. Alempien muutoksenhakuviranomaisten taso ei ollut riittävä, jotta KHO:sta olisi voitu tehdä prejudikaattituomioistuinta<sup>1051</sup>.

Jos KHO:sta tulisi puhtaasti prejudikaattituomioistuin, niin se merkitsisi myös sitä, että prejudikaattiperuste olisi ainoa käyttökelpoinen valitusperuste. Tällöin tavallisen veronmaksajan valitusmahdollisuudet käytännössä kaventuisivat, koska valituksen perustelemisen edellyttää oikeuskäytännön hallintaa. Järjestelmä johtaisi siihen, että valittajan olisi käytettävä asiantuntija-apua eli järjestelmästä tulisi elitistinen. Yksinomaan prejudikaattiperusteinen muutoksenhakujärjestelmä johtaisi myös siihen, että veroasioita hoitavien asiantuntijoiden ryhmään olisi synnyttävä oikeuskäytäntöön ja KHO:n suuntautuvaan muutoksenhakuun perehtynyt ryhmä, jotta järjestelmä toimisi siten, että verovelvollisten oikeusturva tulisi huomioiduksi asianmukaisella tavalla. Tässä suhteessa tilanne ei tulisi poikemaan olennaisesti korkeimmasta oikeudesta. Myös sinne suuntautuvan muutoksenhaun ja muutoksenhakua hoitavien asiamiesten tasossa on havaittu kehittämistarpeita<sup>1052</sup>.

KHO:n keskeisiin tehtäviin kuuluu antaa verotus- ja oikeuskäytäntöä yhtenäistäviä ratkaisuja. Tämä on yksi KHO:n tapa ohjata oikeuskäytäntöä. Yleiseltä kannalta tärkeissä tulkintakysymyksissä tulisi käytäntöä ohjaavat prejudikaatit saada mahdollisimman joutuisasti. Jos KHO:n ratkaisun saaminen kestää kovin pitkään, niin on mahdollista, että lainsäädäntö muuttuu ennen KHO:n ratkaisua. Lain muutos ennen KHO:n käsittelyä estää yleensä valitusluvan saannin ainakin prejudikaattiperusteella.

---

<sup>1050</sup> Linnakangas 1994:398; Tikka 1995:42

<sup>1051</sup> Andersson 1996:99

<sup>1052</sup> Tulokas 1997:410-411

Nopea muutoksenhakujärjestelmä on yksi oikeusturvan tae. Nykyisin muutoksenhakujärjestelmä toimii kohtuullisen nopeasti, kun sitä vertaa 1960-,1970- ja 1980-lukujen tilanteeseen, jolloin valitusruuhka tukki läänioikeudet ja KHO:n vuosien pituisella jonolla. Pitkät jonot aiheuttivat sen, että Verohallinnon ja verovelvollisten nopea ohjaustoiminta tuomioistuinten päätösten avulla oli käytännössä mahdotonta. Nopeasti saatavat tuomioistuinten päätökset ohjaavat verotusta ja estävät oikaisuvaatimusten ja valitusten kasaantumista<sup>1053</sup>.

Vuonna 1998 KHO myönsi valitusluvan 21 %:lle lupahakemuksista ja kaikkiaan vero-asioissa myönnettiin 232 valituslupaa. Valitusluvista myönnettiin noin 2/3 muilla kuin ennakkopäätösperusteilla. Vuonna 1998 annetuista päätöksistä 77 päätöstä julkaistiin atk-rekisterissä<sup>1054</sup>. Vastaavasti toinen ylioikeutemme, korkein oikeus myönsi valitusluvan vuonna 1996 riita-asioissa 8 %:lle ja rikosasioissa 5 %:lle lupaa hakeneista. Valituslupahakemuksista oli 2/3 sellaisia, ettei valitusluvan myöntäminen millään mittapuulla voi tulla kysymykseen<sup>1055</sup>. Pohdittaessa valitusluvan myöntämättä jättämisen oikeudellista merkitystä, on todettava, että luvan myöntämättä jättämisestä ei voida todeta KHO:n kannanottoa jutussa esiintyneeseen oikeuskysymykseen<sup>1056</sup>.

KHO tekee ennakkopäätöstyypisten päätösten lisäksi melkoisen joukon yksilöllisiä ratkaisuja. Vaikka yksittäistä päätöstä ei julkaistaisi ennakkopäätösrekisterissä tai KHO:n vuosikirjassa, niin yksittäisillä ratkaisuillakin on ohjausvaikutusta<sup>1057</sup>. Päätöksiä lukevat veroviranomaiset, hallinto-oikeuksien jäsenet, verovelvollisen omat konsultit ja tietysti verovelvollinen itse. Kaikki edellä mainitut tahot vetävät ratkaisusta omia johtopäätöksiään ja oletettavaa on, että tiedossa oleva yksittäistapaus heijastuu verotusalan ammattilaisten toimintaan ainakin jossain muodossa. Toinen julkaisemattomien päätösten leviämisyväylä on oikeustieteellinen tutkimus ja kirjallisuus<sup>1058</sup>. Tällöin päätökset kommentteineen leviävät ammattilaisten ja asian harrastajien keskuuteen. Tässä yhteydessä on pidettävä mielessä se, että yksittäistapausten perusteella ei pidä tehdä liian pitkälle meneviä yleistyksiä, koska oikeuskäytännön vakiintuminen edellyttää yleensä useita sa-

---

<sup>1053</sup> Hallberg & Örlund 1974:193-208; Örlund 1979:204-210; Tikka 1995:35; Nieminen 1999:120-121

<sup>1054</sup> Nieminen 1999:125

<sup>1055</sup> Tulokas 1997:410-411

<sup>1056</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:162

<sup>1057</sup> Kartio 2001:28

<sup>1058</sup> Laakso 1990:100-101; Kartio 2001:28



manlaisia päätöksiä<sup>1059</sup>. Ennakkopäätösten elinikä on rajallinen. Yhteiskunnallisten ja lainsäädännöllisten olosuhteiden muuttuessa ei vuosikymmenien takainen prejudikaatti ilmaise voimassa olevan oikeuden kantaa<sup>1060</sup>.

Suomessa korkein hallinto-oikeus tiedottaa sellaisista ratkaisuistaan, joilla on lainkäyttöä ohjaava ja yhtenäistävä merkitys. Virallisia tiedotuskanavia ovat KHO:n vuosikirja ja Valtion säädöstietopankki Finlex samoin kuin KHO:n omat www-sivut<sup>1061</sup>. KHO:n päätösten julkaisutavan perusteella voidaan sanoa, että KHO itse määrittelee, mitkä ovat ennakkoratkaisuja.

Huolimatta siitä, että KHO itse haluaa päätösten julkaisutavalla vaikuttaa prejudikaattien syntyyn, niin ennakoita ei voi tietää, mistä ratkaisusta tulee oikeuskäytäntöä ohjaava prejudikaatti. Joskus käy niinkin, että KHO:n päätöksestä on tullut merkittävä prejudikaatti hallinto-oikeuden alalla, vaikka KHO:n omista asiakirjoista ei ilmene millään tavoin, että päätöksellä olisi tavoiteltu prejudikaattiratkaisua. Julkaisematon päätös voi levitä esimerkiksi oikeuskirjallisuuden tai Verohallituksen ohjeiden kautta yleiseen tietoisuuteen ja muodostua prejudikaatiksi<sup>1062</sup>. Viime kädessä lainkäyttäjät itse päättävät, mikä päätös muodostuu prejudikaatiksi. Huomattavasti todennäköisempää on se, että julkaistusta päätöksestä muodostuu prejudikaatti, kuin se, että julkaisemattomasta päätöksestä muodostuu prejudikaatti<sup>1063</sup>.

Prejudikaattien osalta kysymys on eräänlaisesta *lex imperfecta*-ilmiöstä. Ne eivät (muodollisesti) sido veroviranomaisia eivätkä hallinto-oikeuksia (eivätkä myöskään KHO:ta itseään). Alemmat viranomaiset ja tuomioistuimet ovat yleensä pitäneet tarkoituksenmukaisena noudattaa samaa tulkintaa, jonka KHO on omaksunut ennakkopäätökseksi katsomassaan ratkaisussa<sup>1064</sup>. Käytännön ratkaisutoiminnassa prejudikaateilla on usein tosiasiallista sitovuutta. Prejudikaatin sitovuutta voi lisätä se, että jos ne vaikuttavat Verohallinnon yhtenäistämisohjeisiin, jotka puolestaan muodostavat uutta verotuskäytäntöä.

---

<sup>1059</sup> Myrsky 2002:152

<sup>1060</sup> Kartio 2001:29

<sup>1061</sup> Myrsky 2002:60

<sup>1062</sup> Laakso 1990:100-101; Heinonen 1991:239; Myrsky 2002:7

<sup>1063</sup> Puronen 1996:355-356

<sup>1064</sup> Myrsky 2002:35-36

Oli kyse sitten julkaistusta tai julkaisemattomasta KHO:n päätöksestä, on joka tapauksessa kyse ylimmän muutoksenhakuasteen ratkaisusta, joka on lähes aina lopullinen, lukuun ottamatta harvinaisia päätösten purkutilanteita<sup>1065</sup> Lainkäyttäjälle yksittäisen ratkaisun käyttöarvo on riippuvainen useasta seikasta. Päätös voi olla uusi eli asiasta ei ole olemassa KHO:n aiempaa kannanottoa tai päätös voi olla KHO:n aiemmin omaksuman kannan mukainen tai vastainen. KHO:n kannan muutoksen kyseessä ollessa ratkaisun vakiintuminen vie yleensä aikaa ja muutoksen ohjausvaikutus oikeus- ja verotuskäytäntöön voi olla epävarmaa.

Lainkäyttäjän on syytä muistaa, että oikeustapauksia analysoitaessa on huomiotava, että päätös on historiallinen ilmiö. Sillä on juurensa siinä ajassa, jolloin päätös on annettu. Kun kyseessä on vanha päätös, niin on syytä huomioda se, että KHO:n ratkaisu ei välttämättä olisi asiassa samanlainen, joten varovaisuuteen on aiheita<sup>1066</sup>.

Päätöksen merkittävyyteen vaikuttavia seikkoja ovat ratkaisukokoonpano ja ratkaisuihin osallistuneet henkilöt. Painoarvoltaan merkittävin on plenum eli KHO:n täysistuntoratkaisu. Toiseksi merkittävin ratkaisukokoonpano on jaostoplenum ja tämän jälkeen tulee jaoston ratkaisu normaalikokoonpanossa. Jos KHO:n prejudiikaatin ratkaisuun osallistuneet hallintoneuvokset ovat huomattavissa määrin vaihtuneet ratkaisun jälkeen, niin tämäkin voi olla enne siitä, että KHO:n uusi päätös samanlaisesta asiasta voisi muuttua<sup>1067</sup>.

Ratkaisun ennakkopäätösluonteen kannalta on todettava, että yksimielinen päätös on vahvin. Jos asiasta on äänestetty, niin ennakkopäätös on sitä vahvempi, mitä suurempi on enemmistö. Mikäli ratkaisu on tiukan äänestyksen (esim 3-2) tulos, pitkälle menevien johtopäätösten tekemistä on syytä välttää. Jos kokoonpano tällaisen ratkaisun jälkeen on seuraavan kerran muuttunut, seurauksena voi olla päinvastainen lopputulos. KHO:n lienee helpompi muuttaa kantaansa, jos asiasta on äänestetty. Jos asiasta joudutaan toistuvasti äänestämään, tämä voi olla enteenä tulevasta kannanmuutoksesta. Tämäkään ei ole täysin varmaa sillä, jatkossa voidaan äänestyksistä pidättäytyä ”mukavuussyistä” ja ulkoisesti voi näyttää siltä, että on saavutettu yksimielisyys, vaikka yksittäiset jäsenet eivät ole muuttaneet kantojaan. Tunnettujen voimasuhteiden vallitessa voidaan äänestäminen kokea

---

<sup>1065</sup> Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997:304; Myrsky 2000:12-16.

<sup>1066</sup> Myrsky 2002:83

<sup>1067</sup> Brusin 1938:180; Myrsky 2002:86-88; Myrsky 2011:138-141

turhaksi ja seuraavalla kerralla samantyyppistä asiaa käsiteltäessä päädytään muodollisesti yksimieliseen ratkaisuun<sup>1068</sup>.

Keskeisin prejudikaattien tarpeeseen vaikuttava seikka on lainsäätäjän valinnat. Lainsäädännön vaihtoehtoina ovat abstrakti tai yksityiskohtainen sääntely. Meillä noudatetusta yleisluontoisesta lainkirjoitustyylistä tuskin luovutaan siirtymällä kasuistisen sääntelyn linjoille<sup>1069</sup>. Vaikka lainsäädännön selkeydellä ja johdonmukaisuudella on keskeinen asema lainkäytön yhtenäisyyden turvaamisessa, verolainsäädäntöä ei kuitenkaan voida laatia sellaiseksi, ettei ratkaisutoiminnassa syntyä tulkintatilanteita. Sen vuoksi ratkaisutoiminnan yhtenäisyys edellyttää, että verolainsäädännön sisältöä täsmennetään ja täydennetään esimerkiksi hallintoviranomaisten antamien määräysten ja ohjeiden sekä hallintotuomioistuinten julkaistujen ratkaisujen avulla<sup>1070</sup>.

Yleisesti tunnustettua on, että korkeimman hallinto-oikeuden kaltaisen korkeimman muutoksenhakuinstanssin ratkaisulla ja prejudikaateilla on tarvetta sekä yksittäisten ongelmatilanteiden ratkaisemiseksi että Verohallinnon, verovelvollisten ja alempien muutoksenhakuasteiden ohjaamiseksi. KHO:n päätökset ovat tärkeä osa verotuksen ohjausjärjestelmää. Verolainsäädäntö, valtiovarainministeriö asetukset, Verohallituksen päätökset ja ohjeet, hallinto-oikeuksien päätökset, keskusverolautakunnan ennako- ratkaisut, oikaisulautakuntien päätökset sekä veroviranomaisten päätökset ovat muita keskeisiä verotuksen ohjausjärjestelmän osia.

Vaikka KHO:n prejudikaatti on ensisijaisesti yhden valitusasian ratkaisu, niin prejudikaatin tulisi olla ilmaisultaan niin selkeä, että siitä on löydettävissä oikeusohje, jonka avulla voidaan ratkaista muita samankaltaisia tapauksia. Koska ratkaisut koskevat yksittäistä tapausta, niin eräänä keskeisenä prejudikaattisääntöjen ongelmana on se, että yksittäisiin ratkaisuihin sisältyvät yleiset oikeusohjeet saattavat olla sisällöltään epäselviä. Tämän lisäksi on huomioitava se, että ratkaisuun ovat voineet vaikuttaa monet tapaukseen liittyvät erityispiirteet<sup>1071</sup>.

Vaikka korkeimman hallinto-oikeuden suorittamalle prejudikaattisääntelylle on tarvetta, niin asiaan liittyy suuri periaatteellinen ongelma. Lainsäädäntövalta kuu-

---

<sup>1068</sup> Brusin 1938:180; Myrsky 2002:89-92

<sup>1069</sup> Myrsky 2002:141

<sup>1070</sup> Komiteamietintö 1992:7:47

<sup>1071</sup> Komiteamietintö 1992:7:48

luu eduskunnalle ja KHO on lainkäyttöelin, jonka tehtäviin ei kuulu yleisluontoisten normien antaminen<sup>1072</sup>. Tämä rajaa melkoisesti mahdollisuuksia tarkkojen sääntöjen antamiseen ja KHO:n suorittama ohjaus on siten aina sidoksissa yksittäistapauksissa esitettyihin päätelysääntöihin.

Prejudikaattien avulla tapahtuva ohjaus ja niiden varaan tukeutuva tapausten ratkaisutapa sisältää eräitä ongelmia. Lainsäädäntöön verrattuna informaatio on prejudikaateissa ilmaistu epämääräisemmässä muodossa<sup>1073</sup>. Prejudikaatteihin perustuvan säännön löytäminen on vaikeampaa kuin julkaistun säädösmateriaalin ja yleensä yksi prejudikaatti ei riitä ilmaisemaan sääntöä. Prejudikaattien käyttö edellyttää asiantuntemusta ja tämän vuoksi prejudikaateilla tapahtuvaan sääntelyyn liittyy myös tietty elitistisyys, ts. voimassa olevan oikeustilan selvittäminen vaatii yhä useammin asiantuntijan panosta. Yleisen luottamuksen kannalta voi olla aiheellista, että verotuksen sääntelyjärjestelmä ei perustu liiaksi prejudikaatteihin<sup>1074</sup>.

Prejudikaatteihin perustuva sääntely on aina epävarmaa. Ongelmatilanteita aiheuttaa mm. kysymys, milloin prejudikaatti on voimassa eli milloin sen voimassaolo alkaa ja päättyy. Kirjoitetun lain osalta edellä mainittua ongelmaa ei ole olemassa. Toinen keskeinen ongelma on se, onko ratkaistava tapaus samankaltainen prejudikaatin kanssa vai ei. Tämä tuo epävarmuutta ratkaisutoimintaan, joskin on todettava, että ei kirjoitetun lainkaan soveltaminen ole täysin ongelmatonta.

KHO:n prejudikaateiksi tarkoittamat päätökset julkaistaan vuosikirjassa ja Valtion säädöstietopankissa. Jos ratkaisu on vuosikirjaratkaisu, voidaan sanoa, että sen ennakkopäätösarvo on vahvempi kuin pelkän atk-ratkaisun<sup>1075</sup>. Päätösten lukijan on syytä muistaa se, että Finlexissä julkaistavat lyhennelmät ovat sekundäärilähteitä. Päätösten lyhennelmät voivat sisältää puutteellisia tietoja ja joskus lyhennelmäteksti voi antaa jopa asiaan perehtymättömälle lukijalle virheellisen kuvan verrattuna ensikäden lähteenä olevaan päätöstalioon<sup>1076</sup>.

Suomessa on tuomioistuinten käsiin keskittynyt suhteellisen suuri päätösvalta. Ne ovat joutuneet monissa tapauksissa vastaamaan uudistuksista, joihin lainsäätäjät

---

<sup>1072</sup> Honkavaara 1985; Myrsky 1991:101; Komiteamietintö1992:7:48

<sup>1073</sup> Tikka 1982:275

<sup>1074</sup> Myrsky 2002:154

<sup>1075</sup> Myrsky 2002:89

<sup>1076</sup> Husa, Mutanen & Pohjolainen 2001:41

eivät ole kyenneet<sup>1077</sup>. Tuomioistuinten rooli ja asema yhteiskunnassa on viimeisten 10-15 vuoden kuluessa vahvistunut melkoisesti. Tähän on vaikuttanut oikeudellisen ohjauksen lisääminen ja lainsäädännön laadulliset muutokset<sup>1078</sup>. Voidaan sanoa, että lait saavat tulkinnan johdosta lopullisen sisältönsä usein vasta tuomioistuinten ratkaisuihin. Tuomioistuinten valta suhteessa lainsäätäjään on kasvanut<sup>1079</sup>. Tuomioistuinten vallankasvu suhteessa lainsäätäjään on omiaan kohottamaan korkeimpien oikeuksien päätösten merkitystä osana julkisen vallan ohjaus-toimintaa.

Ylimmän tuomioistuimen korostunut rooli verotuksen oikeuskäytännön ohjaajana ei ole pelkästään suomalainen ilmiö. Norjassa korkeimmalla oikeudella (Hoyesterrett) on keskeinen merkitys vero-oikeuden ja verotuskäytännön muovaajana<sup>1080</sup>. Ruotsissa ylimmän hallinto-oikeuden (Regeringsrätt) rooli on muuttunut sen jälkeen, kun siitä tuli vuonna 1971 ennakkopäätöstuomioistuin. Tätä ennen päätöksiä julkaistiin suhteellisen vähän, mutta vuodesta 1971 alkaen julkaistujen päätösten määrä on lisääntynyt ja päätösten perustelut ovat parantuneet<sup>1081</sup>.

#### 7.4.4 Hallinto-oikeudet valitusten ratkaisijoina ja oikeuskäytännön luojina

Vuoden 1968 syyskuun alusta lukien muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen on ollut osittain rajoitettua ja luvanvaraista. Tämän johdosta aiemmista läänin-oikeuksista muodostui monien asiaryhmien osalta ylimpiä muutoksenhakuasteita ja samalla lääninoikeuksien päätöksistä muodostui omassa tuomiopiirissään verotuskäytäntöä ohjaavia ennakkoratkaisuja ja alueellisia prejudikaatteja.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen suuntautuvan muutoksenhaun rajoitusten lisääntyessä tai muuttuessa lääninoikeudet pystyivät aluksi tukeutumaan KHO:n aikaisempiin päätöksiin, mutta vuosien kuluessa omaehtoinen ratkaisutoiminta on saanut lisääntyvässä määrin jalansijaa hallinto-oikeuksien ratkaisutoiminnassa. Sopivan KHO:n päätöksen puute pakottaa puhtaasti omaehtoiseen ratkaisutoimintaan. Vuosien kuluessa lääninoikeuksien ratkaisuihin on havaittu eroavaisuuksia sa-

---

<sup>1077</sup> Klami 1996:13

<sup>1078</sup> Aarnio 2000:8-9; Aer 2000:220; Tolonen 2003:220

<sup>1079</sup> Virolainen 1997:3-4

<sup>1080</sup> Zimmer 1993:43

<sup>1081</sup> Lodin ym. 1987:15

mankaltaisissa asioissa<sup>1082</sup>. Oikeuskäytännön ja hallintoviranomaisten päätösten alueellinen eroavaisuus ei rajoitu yksinomaan verotusasioihin. Vaikeammin on selvitettävissä se, onko veroasioissa tehtyjen päätösten erilaisuuden aste suurempi kuin muiden hallinto-oikeuksien käsittelemien asiaryhmien erilaisuuden aste tai eroavatko veroasioista annetut ratkaisut keskimäärin enemmän toisistaan kuin esimerkiksi käräjäoikeuksien tai muiden tuomioistuinten samankaltaisista asioista antamat ratkaisut.

Korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien ratkaisut eivät ole vastanneet aina toisiaan. Vaikka KHO:n noudattama käytäntö oli ollut pitkäaikainen, niin kaikki lääninoikeudet eivät siitä huolimatta noudattaneet KHO:n omaksumaa linjaa<sup>1083</sup>. Asiasta on olemassa täysin päinvastaisiakin havaintoja. Lääninoikeuksien on havaittu noudattavan pikkutarkasti KHO:n päätöksiä<sup>1084</sup>. Osin valituslupajärjestelmästä ja osin verovelvollisten omasta passiivisuudesta johtuen KHO:n asiaratkaisuja avoimiin kysymyksiin saadaan aikaisempaa huomattavasti vähemmän. Koska oikeuskäytäntöä ohjaavia KHO:n päätöksiä syntyy vähemmän, niin niiden tilalle tulee pysyväksi jääviä hallinto-oikeuden ratkaisuja, joidenka vaikutukset rajoittuvat lähinnä niiden omiin tuomiopiireihin. KHO:n prejudikaattien puuttuminen voi johtaa siihen, että hallinto-oikeuksissa tehdään äänestyspäätöksiä ja mahdollista on sekin, että saman tuomioistuimen eri jaostot tekevät samankaltaisissa asioissa erilaisia ratkaisuja<sup>1085</sup>.

Oikeuskäytännön kehityksen kannalta on ongelmallista, että valitusten määrä hallinto-oikeuksiin on vähentynyt. Valitusten puutteessa laissa avoimena olevat tulkintakysymykset jäävät maakuntatasolla ratkaisematta ja lain tulkinta jää yksin veroviranomaisten kannanottojen varaan<sup>1086</sup>. Oikaisulautakuntien toimi-alueiden ja kokoonpanojen uudistustyön tuloksena hallinto-oikeuksiin suuntautuneiden verovalitusten määrä on entisestään vähentynyt. Aikaisempiin valitusten määriin verrattuna voidaan puhua jopa jonkinasteisesta valituspulasta<sup>1087</sup>. Eri verovirastojen ja hallinto-oikeuksien toimialueilla tilanne vaihtelee ja luultavaa on, että lainsäädännön uusiutuminen lisää jossain määrin valitusten määrää hallinto-oikeuk-

---

<sup>1082</sup> Rautajoki 1993:83-86; Tikka 1995:35-37; Puronen 2001:23

<sup>1083</sup> Myrsky 1989:170-171

<sup>1084</sup> Rautajoki 1995:504

<sup>1085</sup> Rautajoki 1990:628; Puronen 2001:235; Puronen 2004:171

<sup>1086</sup> Rautajoki 1995:504

<sup>1087</sup> Puronen 1999:15

siin. Vähentyneestä valitusmäärästä on se etu, että valitusten keskimääräinen käsittelyaika todennäköisesti lyhentyy ja tämä puolestaan mahdollistaa nopeammin prejudikaattien saannin. Vähentynyt valitusmäärä parantaa myös hallinto-oikeuksien mahdollisuuksia perustelujen kirjoittamiseen. On kuitenkin syytä huomioida se, että hallinto-oikeuksien työt muilla tehtäväalueilla ovat lisääntyneet ja tämä voi eliminoida verovalitusten vähentymisestä aikaansaadun työajan säästön.

Prejudikaattien tarve tunnetaan parhaiten siellä, missä verotuspäätökset tehdään ja ohjausta tarvitaan. Lainsäätäjä on lähtenyt siitä, että hallinto-oikeudenkin päätöksillä voi olla ennakkopäätösarvoa. Käytännössä näin lieneekin jo pelkästään sen vuoksi, että hallinto-oikeuden päätöksistä hyvin suuri osa on sellaisia, joista pääsee KHO:n vain valitusluvalla. Muistakin päätöksistä valitetaan harvoin eikä edes sellaisista hallinto-oikeuden kannanotoista, joilla olisi ollut verottajalle ennakkopäätösarvoa, ei ole menty KHO:een<sup>1088</sup>.

Norjassa yksittäisen alioikeuksien (lagmannsrett, herredsrätt ja byrett) päätösten merkitys oikeuskäytännön ohjausvaikutuksen kannalta veroasioissa on kiistanalaisempi kuin monella muulla oikeuden alalla. Alempien oikeusasteiden ratkaisuja on luonnehdittu ristiriitaisiksi ja osin tämän vuoksi ylin oikeus (Hoyesterätt) ei pane erityistä painoa yksittäisille alioikeuksien päätöksille. Yksimielisellä ja laajalla alioikeuskäytännöllä saattaa puolestaan olla ajoittain vaikutusta ylimmän oikeuden ratkaisuihin. Yksittäiset alioikeuksien päätökset ohjaavat kuitenkin veroviranomaisten ratkaisuja ja tätä kautta alioikeuksien ratkaisuilla on merkitystä. Norjassa alioikeuksien päätöksiä julkaistetaan mm. aikakauskirjassa *Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattesporsmål*. Tällä tavoin ne leviävät kansalaisten keskuuteen<sup>1089</sup>.

Ruotsissa kamarioikeuksien päätökset suhteessa ylimmän oikeusasteen (Regeringsrätten) päätöksiin ovat menettäneet merkitystään verotuksen yleisenä ohjausvälineenä. Vuoteen 1988 saakka kamarioikeuksien (kammarsrätt) päätöksiä julkaistiin yhdessä Regeringsrättenin päätösten kanssa samassa oikeustapauskokoelmassa eli vuosikirjassa *Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarsrätterna*. Tämä on ollut yksi osa sitä kehitysprosessia, jossa Regeringsrättenin

---

<sup>1088</sup> Könnömäki 1984:365

<sup>1089</sup> Zimmer 1993: 43-44

asema on vahvistunut suhteessa muihin oikeusasteisiin ja verotuksen ohjauseliimiin nähden<sup>1090</sup>.

Suomessa lääninoikeuksien ennakkopäätöksistä tiedottaminen on ollut puutteellista ja se on ollut eräiltä lääninoikeuksilta tyystin hoitamatta<sup>1091</sup>. Päätöksistä tiedottaminen on parantunut sitten 1980-luvun puolivälin. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietinnössä (1992:49) todetaan lääninoikeuksien päätösten julkaisuvaikutuksista, että lääninoikeuksien Finlex-tietokannoissa julkaistuilla ratkaisuilla on ollut ilmeisesti verotuskäytäntöä ohjaavaa vaikutusta lähinnä kyseessä olevan läänin alueella. Tällaista ohjaavaa vaikutusta lääninoikeuksien ratkaisuilla on saattanut olla erityisesti asioissa, joissa ei voida valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen ilman valituslupaa. Näissä asioissa lääninoikeuksien ratkaisut jäivät käytännössä tavallisesti lopullisiksi.

Lääninoikeuksien ratkaisujen julkaiseminen Finlex-tietokannoissa mahdollistaa sen, että eri lääninoikeudet voivat tutustua toistensa tekemiin päätöksiin. Tällä tavoin julkaisutoiminta saattaa osaltaan myötävaikuttaa siihen, että oikeuskäytäntö yhdenmukaistui. Verovelvollisten osalta päätöksiin tutustuminen Finlexin kautta oli maksullista ja tässä mielessä tilanne ei ole ollut paras mahdollinen<sup>1092</sup>. Asiantila muuttui vuonna 2002 positiivisemmaksi, kun hallinto-oikeuksien ratkaisujen tietokanta tuli kaikkien saataville Internetin välityksellä maksutta Valtion säädöstietopankista.

Verotuksen oikeussuojatoimikunnan<sup>1093</sup> laskelmien mukaan lääninoikeuksien vuosina 1987-1991 tekemistä päätöksistä haettiin muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta alle 10 prosenttiin tapauksista. KHO muutti ratkaisua 16-23 prosentissa kaikista valitetuista vero-asioista. Asia on palautettu alemmalle viranomaiselle 4-8 prosentissa ratkaisuista. Edellä olevien lukujen perusteella voidaan sanoa, että noin 98-99 prosentissa tapauksista lääninoikeuden päätös jäi pysyväksi.

Yleisesti ottaen voitaneen sanoa, että hallinto-oikeuden (lääninoikeuden) ohjausvaikutus kohdistuu ensisijaisesti tuomiopiirinsä alueella toimiviin verovelvollisiin ja veroviranomaisiin. Tilanne ei ole täysin ongelmaton, sillä tuomioistuinten

---

<sup>1090</sup> Grosskopf-Rabe 1994:75

<sup>1091</sup> Könnömäki 1984:364

<sup>1092</sup> Komiteamietintö 1992:49-50

<sup>1093</sup> Komiteamietintö 1992:7:46



riippumattomuudesta johtuen hallinto-oikeus voi muodostaa kantansa varsin vapaasti ja sen ei tarvitse ottaa huomioon KHO:n oikeuskäytäntöä ja Verohallinnon menettelytapaohteja, jos se ei katso tätä perustelluksi. Käytännössä onkin esiintynyt tilanteita, että lääninoikeudet ovat noudattaneet omaa linjaansa KHO:n omaksumasta kannasta huolimatta<sup>1094</sup>. Nykyisinkin eri hallinto-oikeuksien päätöksissä on havaittu erilaisuutta<sup>1095</sup>. Kokonaan tuntemattomaksi ei ole jäänyt sekään, että saman tuomioistuimen eri jaostot ovat tehneet erilaisia päätöksiä samanlaisista asioista<sup>1096</sup>.

Verotoimistotasolla tuomioistuinten päätösten vaikutus on kokemusperäisen tiedon mukaan riippuvainen ensinnäkin ratkaisun lopputuloksesta. Verovelvolliselle kielteinen päätös aiheutti korkeintaan sen, että toimisto totesi omaksutun ratkaisulinjan olleen oikean. Jos tuomioistuimen ratkaisu aikaansai muutosta, muutoksen vaikutukset saattoivat vaihdella. On ensinnäkin mahdollista, että muutosvaikutukset jäivät ainoastaan puheena olevan tapauksen verotuksen uudelleen toimittamiseen. Tämän lisäksi on mahdollista, että tuomioistuimen ratkaisu heijastuu muihinkin samankaltaisiin tapauksiin ja on siten osaltaan luomassa uutta verotuskäytäntöä ja ohjaamassa verotusta yleisemminkin kuin ainoastaan yhden tapauksen osalta. Kaiken merkittävin on tuomioistuimen päätöksen vaikutus silloin, kun ratkaisu heijastuu toimiston tai koko viraston valmisteluohjeisiin. Tällöin tuomioistuimen päätös on luo uutta verotus-käytäntöä ja tuomioistuimen ohjaustehtävä toteutuu puhtaimmillaan.

#### 7.4.5 *Oikeuskäytännön ja Verohallinnon norminannon välinen suhde*

Oikeuskäytäntöä verotuksessa syntyy sen vuoksi, että vähintään toinen asianosaisista on ollut tyytymätön Verohallinnon ja verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisuihin. Tällöin muutoksenhaun kohteena on hyvin usein Verohallinnon norminannon perusteella tehty verotuspäätös. Tällöin tuomioistuinten ratkaisut toimivat signaaleina ensinnäkin sille, että onko norminanto ollut lainmukaista yksittäistapaukseen sovellettu. Näin saadun palautteen perusteella voidaan arvioida sitä, ovatko valituksen perusteella tehtyyn ratkaisun sisältyvät Verohallinnon antamat ja soveltamat normit (Verohallituksen ohjeet, yhtenäistämisohe ja eriastei-

---

<sup>1094</sup> Myrsky 1989:170

<sup>1095</sup> Tikka 1995:235; Ala-Karjanmaa 2001; Puronen 2001:235

<sup>1096</sup> Rautajoki 1990:628

set verotustavat) ylipäättensä lainmukaisia. Jos tulos on myönteinen, niin hallinnon normien soveltamista voidaan jatkaa vanhan käytännön mukaisesti ja kielteisessä tapauksessa on yritettävä löytää päätöksestä johtoa sille, miten hallinnon normiohjausta olisi muutettava, jotta ohjaus täyttäisi lainmukaisuuden vaatimukset.

Korkein hallinto-oikeus on asteellisesti korkein muutoksenhakuviranomainen ja tästä johtuen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on erityinen merkitys Verohallinnon norminannon ohjauksessa. Korkeimman hallinto-oikeuden merkittävä roolia kuvastaa se että Verohallituksen yhtenäistämisohjeissa todetaan, että yhtenäistäisohjetta voidaan tarkistaa jos myöhempi oikeuskäytäntö (erityisesti jos KHO:n oikeuskäytäntö) asettuu ohjeen vastaiselle kannalle. KHO:n vaikutuksella on takanaan pitkä traditio. Verohallinto on jo 1980-luvulta lukien kiertokirjeisään todennut, että Verohallitus muuttaa tulkintaansa jos KHO asettuu Verohallituksen kanssa eri kannalle<sup>1097</sup>.

Verohallituksen reagointi ei ole ainoa mittari, jolla KHO:n päätöksen vaikutusta Verohallinnon koko normiohjaukseen voidaan arvioida. Vaikka KHO:n Verohallituksen kannasta poikkeava kanta ei suoraan välittyisikään joko heti tai ei lainkaan Verohallituksen norminantoon, niin KHO:n ratkaisu vaikuttaisi mitä todennäköisemmin hallinto-oikeuksien päätösten kautta, sillä hallinto-oikeudet yleensä seuraavat KHO:n kantoja päätöksenteossaan ja hallinto-oikeuksien ratkaisut puolestaan heijastuvat verovirastojen ja paikallistasojen norminantoon ja verotuskäytäntöön. On myös syytä huomioida se, että verotoimistot yleensä noudattavat KHO:n antamaa verotuspäätöstä prejudikaattina ilman Verohallituksen ohjausta tai hallinto-oikeuden välitystäkin<sup>1098</sup>.

Verohallinnon kuin myös verotuksen oikaisulautakunnan näkökulmasta tarkasteltuna hallinto-oikeuden ratkaisu on palaute tehdystä työstä. Lisensiaattityöhöni<sup>1099</sup> kuuluneeseen kyselyyn antamassaan vastauksessa eräs verojohtaja pelkisti Verohallinnon ja hallinto-oikeuksien vuorovaikutussuhteen toteamalla, että hallinto-oikeuden ratkaisut ovat välttämätön kontrollikeino sen toteamiseksi, että onko tehty väärin vai oikein. Jos on tehty väärin niin muutetaan suuntaa.

---

<sup>1097</sup> Wikström 1988:284

<sup>1098</sup> Iivonen 2004:170

<sup>1099</sup> Iivonen 2004:206-207

Oikeuskäytännöllä on suoranaista vaikutusta Verohallinnon kirjalliseen normintaan. Tämän ohella on havaittu, että Verohallinto voi osittein noudattaa oikeuskäytäntöä vaikka verotuksen yhtenäistämisohteissa ohjataan toisin. Sänkiahon<sup>1100</sup> verotutkimuksessa ilmeni, että monet verotoimistot ilmoittivat käyttävänsä verotuksen yhtenäistämisohteita alempia veronkorotuksia sen vuoksi, että hallinto-oikeudet käyttävät alhaisempia korotuksia. Tällä tavoin hallinto-oikeuskäytännöstä muodostuu eräissä verotoimistoissa kirjoittamatonta normistoa, jota tosiasiallisesti noudatetaan vaikka se sisällöllisesti poikkeaa Verohallinnon virallisesta norminannosta.

Asetelman tekee mielenkiintoiseksi se, että tämä osoittaa todeksi sen, että paikallisilla painotuksilla oli edelleen merkitystä ainakin vuosituhatvuotisen vaihteessa verotusratkaisujen teossa. Oikeuslähdeopillisesti verotoimistojen ratkaisu on siinä mielessä oikea, että oikeuskäytäntö on meillä yleisesti käytetyssä oikeuslähdepisassa hierarkkisesti ylemmällä tasolla kuin Verohallinnon yhtenäistämisohteet. Hallinnon yhdenmukaisen toiminnan kannalta tilanne ei ole erityisen mairitteleva, koska osa hallinnosta noudattaa muita oikeuslähteitä kuin hallinnon omia normeja. Sänkiahon esittämä tulos viittaa siihen, että paikallisen norminannon merkitys ei tule poistumaan, vaikka kehityssuuntana on ollut se, että verovirastojen yhtenäistämisohteet ovat jäämässä pois ja jäljelle on jäämässä vain Verohallituksen yhtenäistämisohteet. Näennäisen yhdenmukaisuuden kannalta on tietysti hyvä, että on olemassa vain yhden valtakunnalliset ohjeet, joita kaikkien verotuksen toimittajien tulisi noudattaa. Kuitenkin on niin, että hallinto-oikeuksien päätöskäytännössä on eroja ja tällöin hallinnon on ratkaistava se, että noudatetaanko valtakunnan ohjeita vaiko paikallisen hallinto-oikeuden ohjausta. Jos oikeuskäytäntö on voimakkaasti pirstoutunut ja sitä ryhdytään täysimääräisesti noudattamaan, niin seurauksena on yhtenäistämisohteen alkuperäisen tarkoituksen kumoutuminen. Yhtenäistämisohteen pikkutarkka noudattaminen voi puolestaan johtaa valitustulvaan. Hallinto-oikeuskäytännön ja Verohallinnon valtakunnallisen norminannon välille muodostuu helposti jännitteitä, joidenka täysimääräinen purkaminen voi olla osin mahdotontakin.

Asiaa voidaan tarkastella myös toiseen suuntaan. Tällöin on pohdittava sitä, että onko Verohallinnon norminannolla vaikutusta hallinto-oikeuksien työskentelyyn

---

<sup>1100</sup> Sänkiaho 2001:59

ja niiden tekemiin ratkaisuihin. Oikeuskirjallisuudessa<sup>1101</sup> esitettyjen näkemysten mukaan vakiintuneella verotuskäytännöllä on huomattavaa merkitystä ja argumenttiarvoa hallinto-oikeuksien päätöksissä. Asiaa on perusteltu verotuksen masaluonteella sekä verotuspäätösten ennakoitavuuden vaatimukseen liittyvillä oikeusvarmuustekijöillä.

Vakiintuneen verotuskäytännön noudattamisen puolesta puhuu ennen muuta yhdenvertaisuusperiaate. Äärimmilleen vietynä yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voi merkitä sitä, että harvoja valitustapauksia ei uskalleta irroittaa suuresta massasta, vaikka oltaisiin sitä mieltä, että muutoksenhakijat ovat joko kokonaan tai osittain oikeassa. Pelkona voi olla mm. se, että tällöin seurauksena olisi suuri valitustulva. Mahdollista on, että vanha periaate ”jos suurelle osalle on tehty väärin, niin samalla tavoin on tehtävä lopuillekin kansalaisten yhdenvertaisuuden nimissä.” vaikuttaa jossain määrin verotuksen kaltaisessa massahallinnossa. On kuitenkin syytä korostaa, että edellä kuvattu otaksuma on puhtaasti spekulatiivinen. minkäänlaista empiiristä näyttöä asiasta ei ole.

Vakiintuneen verotuskäytännön käyttöä ratkaisutoiminnan tukena voi rajoittaa osin se, että saman hallinto-oikeuden tuomiopiirissä voi esiintyä useanlaista verotuskäytäntöä. Jos hallinto-oikeus ei vedä asiasta omaa yhdenmukaista linjaansa, niin toisena vaihtoehtona on alueellisesti erilainen ratkaisukäytäntö. Ilmiön olemassaolosta aikaisemmilta vuosilta on vähäisessä määrin kokemuseräistä tietoa. Hallitsematon tilanne saattoi päästä syntymään silloin, jos kaksi tai useampi hallinto-oikeuden jaostoa ratkaisi verovalituksia siten, että eri jaostojen ratkaisut erosivat joidenkin tapausten osalta toisistaan. Nykyisessä tuloverotuksessa asia tuskin on minkään asteinen ongelma.

Hallinto-oikeudet käyttävät Verohallituksen yhtenäistämisohteja ja veroviraston yhtenäistämisohteja apuna päätösten valmistelussa. Tässä mielessä Verohallinnon kirjallinen norminanto on oikeuslähde muiden oikeuslähteiden joukossa. Verohallinnon kirjallisen norminannon painoarvoa ratkaisunteossa on vaikeampi arvioida. Viime vuosina on päätösten perusteluissa alkanut ilmetä viittauksia yhtenäistämisohteisiin ja tämän perusteella vaikuttaa siltä, että Verohallinnon kirjallisen norminannon status ei ole ainakaan laskenut hallinto-oikeuksien silmissä.

---

<sup>1101</sup> Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006:324-325

Hallinto-oikeuden päätökset eivät aina ole Verohallinnon ohjauksen mukaisia. Esko Linnakangas<sup>1102</sup> on todennut, että hallinto-oikeuksien vuonna 2010 julkistamista päätöksistä on kaksi sellaista<sup>1103</sup>, jotka ovat Verohallinnon ohjauksen vastaisia. Päätösten julkaiseminen aikaansaa sen, että päätökset leviävät nopeasti. Näin kävi erityisesti Rovaniemen hallinto-oikeuden päätökselle 30.9.2010 (10/0483/1), joka koski kotitalousvähennystä. Tapausta käsiteltiin lehdissä runsaasti ja tapausta kommentoi myös Esko Linnakangas. Verohallinnon ohjauksesta poikkeavat hallinto-oikeuden päätökset ovat sikäli ongelmallisia, että on mahdollista, että muilla hallinto-oikeuksilla voi olla julkaistujen päätösten kanssa ristiriitaisia päätöksiä. Jos korkein hallinto-oikeus ei ota veronsaajien tai verovelvollisten valitusta julkaistusta päätöksestä tutkittavaksi, niin tällöin valtakunnallisen ohjauksen antaminen on ongelmallista. Vanhan verovirastopohjaisen organisaation aikana oli mahdollista ratkaista tällainen ongelma siten, että kukin verovirasto toimitti verotuksen oman hallinto-oikeuden päätösten mukaisesti. Nykyisessä Verohallinnossa ohjauksen ja verotuksen tulee olla yhtenäistä. Ohjauksen sisältö-ratkaisu on tehtävä jommankumman hallinto-oikeuksissa valitsevan kannan mukaisesti. Verotuksen johdonmukaisuus edellyttäisi sitä, että Verohallinnon ohjaus pysytettäisiin muuttumattomana, jos osa hallinto-oikeuksista olisi Verohallinnon ohjauksen kannalla. Ratkaisun teko vaikeutuu, jos Verohallinnon kannan vastaisen hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä asuu selvä enemmistö suomalaisista.

Hallinto-oikeuksien toisistaan poikkeava ratkaisukäytäntö asettaa Verohallinnon ohjaukselle ongelmia. Jos Verohallinnon ohjauksesta poikkeavasta päätöksestä on valitettu, niin Verohallinnon johdonmukainen toiminta edellyttää, että ohjaus pysyy muuttumattomana ainakin siihen saakka kunnes asiasta saadaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Jos ratkaisua ei saada Verohallinnon ohjauksen olisi oltava sellaista, että tiedossa oleva hallinto-oikeuskäytäntö tukisi sitä mahdollisimman hyvin.

---

<sup>1102</sup> Linnakangas 2011:122-123

<sup>1103</sup> Turun HAO 31.8.2010 (10/0564/3) ja Rovaniemen HAO 30.9.2010 (10/0483/1)

## 7.5 Verotuksen oikaisumenettely ja Verohallinnon norminanto

### 7.5.1 Oikaisulautakuntien ratkaisujen ohjausvaikutus

Toteutetulla lainmuutoksella (10.7.1998/504) oikaisulautakuntajärjestelmää uudistettiin siten, että veropiirikohtaisten oikaisulautakuntien tilalle muodostettiin jokaiseen verovirastoon yksi verotuksen oikaisulautakunta. Toteutetulla uudistuksella pyrittiin mm. yhdenmukaistamaan oikaisuvaatimukseen annettua ratkaisuja.

Hallintotieteiden piirissä yleensä oletetaan, että yksi toimielin saa aikaan yhdenmukaisempia ratkaisuja kuin jos samat tehtävät jaetaan monelle riippumattomalle toimielimelle. Tätä desentralisaation ja sentralisaation välistä problematiikkaa selviteltiin lisenssiaattityöni<sup>1104</sup> kysymyksessä 11. Esitetty väite kuului:

**Taulukko 21.** ”Verovirastokohtainen oikaisulautakunta yhdenmukaistaa ratkaisuja verrattaessa tilannetta vanhaan järjestelmään, jossa oli veropiirikohtaiset oikaisulautakunnat”<sup>1105</sup>

A	B	C	D
8	1	1	

Vastaajista 90 % suhtautui esitettyyn väitteeseen myönteisesti, joten voidaan perustellusti otaksua, että oikaisulautakuntauudistuksessa on onnistuttu yhdenmukaistamaan oikaisuvaatimusten ratkaisuja ainakin Länsi-Suomen veroviraston toimialueella. Kyselyn tulos on johdonmukainen, kun ottaa huomioon sen, että veropiirikohtaisia oikaisulautakuntia oli kolmetoista. Veropiirikohtaisten oikaisulautakuntien päätösten keskinäistä koordinoitua ei suorittanut kukaan. Nykymuotoisissa verotuksen oikaisulautakunnissa oikaisulautakuntien päätösten koordinoitua suorittavat puheenjohtajat ja esittelijät.

Verotuksen oikaisulautakunnan yhdenmukaistunut ratkaisukäytäntö yhdenmukaistaa myös verovirastotasoista norminantoa sillä yhdenmukainen ratkaisukäytäntö vakiintuu helpommin pitkään säilyväksi verotustavaksi kuin sekalainen rat-

<sup>1104</sup> Iivonen 2004:188

<sup>1105</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

kaisukäytäntö. Alueellisesti pirstoutunut ratkaisukäytäntö puolestaan synnyttää helpommin veroviraston sisäisiä verotusnormeja, jotka ovat eri verotoimistoissa erilaisia.

Länsi-Suomen veroviraston toimialueella toimiva oikaisulautakunta on ollut toimikaudella 1998-2002 jakaantuneena neljään jaostoon. Kysymyksessä 35 tiedusteltiin sitä, että onko desentralisaatio oikaisulautakunnan sisällä aiheuttanut mahdollisesti epäyhtenäisyyttä päätöksenteossa. Esitetty väittämä kuului:

**Taulukko 22.** ”Oikaisulautakunnan eri jaostot tekevät erilaisia päätöksiä samankaltaisista asioista”<sup>1106</sup>.

A	B	C	D
	1	4	5

Vastausten perusteella vaikuttaa selvältä, että oikaisulautakunnan jakaantuminen jaostoihin ei ole aikaansaanut erilaisuutta päätöksenteossa. Muualla Suomessa on havaittu tasoeroja oikaisulautakuntien jaostojen päätösten kesken. Verotuskäytännön yhdenmukaisuudessa on niin ikään havaittu puutteita<sup>1107</sup>. Vastausten perusteella muualla havaittua oikaisulautakunnan jaostojen ratkaisujen koordinoitongelmaa ei ole esiintynyt sanottavasti Länsi-Suomen verotuksen oikaisulautakunnan jaostojen toiminnassa. On kuitenkin syytä huomioida se, että ihmillisen toimintaan kuuluu aina subjektiivisuus ja tämä aikaansaa aina pientä erilaisuutta. Jaostojen toiminnan yhdenmukaisuuskaan ei ole aukotonta millimetriyhdenmukaisuutta. Siihen ei pidä oikaisulautakuntamenettelyn kaltaisessa menettelyssä pyrkiä ja eikä sen toteuttaminen ole mielekästäkään.

Suomessa on useita verovirastoja ja useita oikaisulautakuntia. Tämän johdosta on mahdollista, että eri oikaisulautakuntien välillä esiintyy epäyhtenäisyyttä päätöksenteossa. Lisenssiaattityöni<sup>1108</sup> kysymyksessä 37 tiedusteltiin vastaajien käsitystä eri oikaisulautakuntien ratkaisutoiminnan yhdenmukaisuuteen. Esitetty väite kuului seuraavasti:

---

<sup>1106</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>1107</sup> Puronen 2002:472; Heinranta 2004:561

<sup>1108</sup> Iivonen 2004: 189-190

**Taulukko 23.** ”Eri oikaisulautakunnat tekevät tietojeni mukaan erilaisia ratkaisuja samanlaisissa asioissa”<sup>1109</sup>.

A	B	C	D
4	3	3	

Vastaajien enemmistö asettui väitteen kanssa samalle kannalle. Erilaisuutta esiintyy niin eri oikaisulautakuntien osalta. Oikaisulautakuntien ratkaisukäytännön erilaisuutta arvioitaessa on muistettava, että oikaisulautakunnat noudattavat ratkaisuisaan hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöä ja hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännöissä on havaittu olevan eroa, joka puolestaan heijastuu oikaisulautakuntien ratkaisukäytännön erilaisuutena<sup>1110</sup>. Esitettyjen selvitysten perusteella ei voida väittää, että oikaisulautakunnat erilaistaisivat verotuskäytäntöä omaehtoisen toiminnan kautta.

Kysymyksessä 39 tiedusteltiin sitä, että miten verotoimistot soveltavat oikaisulautakunnan ratkaisuja. Esitetty väittäjä kuului seuraavasti:

**Taulukko 24.** ”Verotoimistot eivät sovelle oikaisulautakunnan ratkaisua verovelvollisen asiassa koko ammatti- tai verovelvollisryhmään”<sup>1111</sup>.

A	B	C	D
	7	3	

Enemmistö vastaajista oli sillä kannalla, että oikaisulautakunnan päätöksiä ei sovelleta pääsääntöisesti kuin ainoastaan asianosaisen omaan verotukseen. Vastauksen perusteella yleistä ohjausvaikutusta on, koska huomattava osa vastaajista katsoi yleistä ohjausvaikutusta olevan vaikkakin pääosa oli toisella kannalla. Yksittäisen päätöksen perusteella on vaikeata vetää pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Tilanne muuttuu kokonaan toiseksi, jos syntyy useita samansisältöisiä ratkaisuja. Tällöin on todennäköistä, että vakiintunut ratkaisukäytäntö heijastuu myös koko verovelvollisryhmään. Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että kysely tehtiin vuosituhannen alkupuolella, jolloin uusimuotoinen oikaisulautakunta oli toiminut

---

<sup>1109</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>1110</sup> Puronen 2002:472; Iivonen 2004: 190

<sup>1111</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä



vasta muutaman vuoden. Kymmenen vuoden toiminnan jälkeen yleinen ohjausvaikutus voi olla huomattavasti suurempi.

Hallinto-oikeuksiin suuntautuneiden valitusten määrä on 1990-luvulta alkaen vähentynyt. On jopa puhuttu jonkinasteisesta valituspulasta<sup>1112</sup>. Jos kehityssuunta pysyy samanlaisena, niin edessä voi olla tilanne, että moniin ongelmiin ei ole tarjolla lainkaan hallinto-oikeuden päätöstä tai ainakaan viraston oman hallinto-oikeuden päätöstä. Tällöin ”päästöyhjiö” on korvattava jollain muulla tavalla.

**Taulukko 25.** Hallinto-oikeuksiin saapuneet veroasiat vuosina 1998-2008

1998	6.415
1999	5.461
2000	4.778
2001	4.495
2002	4.591
2003	4.007
2004	3.498
2005	3.124
2006	2.956
2007	2.526
2008	2.379

Lähde: Verohallinnon vuosikertomukset 2003 ja 2008

Lisenssiaattityöni<sup>1113</sup> kysymyksessä 40. tiedusteltiin vastaajien käsitystä siitä, mitä mieltä he olivat oikaisulautakunnan mahdollisuuksista täyttää valitusten vähentyessä hallinto-oikeuden paikkaa. Esitetty väite kuului seuraavasti:

---

<sup>1112</sup> Puronen 1999:15

<sup>1113</sup> Iivonen 2004:191

**Taulukko 26.** ”Jos hallinto-oikeuksiin suuntautuneiden valitusten määrä vähennee entisestään, niin oikaisulautakunnista muodostuu ajan oloon vähintäänkin yhtä merkittäviä verotuskäytännön ohjaajia kuin mitä läänin- ja hallinto-oikeudet ovat olleet tähän asti”<sup>1114</sup>.

A	B	C	D
1	7	2	

Vastaajien selvä enemmistö oli sitä mieltä, että hallinto-oikeuksien mahdollisesti jättämän arvovaltatyhjiön täyttävät oikaisulautakunnat. Ajatus on johdonmukainen, kun ottaa huomioon sen, että suomalaiseseen verotusjärjestelmään on aina kuulunut se, että päätöksiin saa hakea muutosta ja muutoksenhakuasteiden ratkaisuja käytetään hyväksi verotustyössä. Jos hallinto-oikeudet väistyvät osin tästä roolista, niin Verohallinnon traditioiden perusteella on johdonmukaista olettaa, että jotain on saatava tilalle ja se jokin on nykyisen organisaation vallitessa oikaisulautakunta.

Lisensiaattityöni<sup>1115</sup> kysymyksessä 38 esitettiin väittämä:

**Taulukko 27.** ”Oikaisulautakunnan ratkaisut vaikuttavat veroviraston valmisteluohjeisiin”<sup>1116</sup>.

A	B	C	D
	7	3	

Vastausten perusteella oikaisulautakunnan päätöksillä on vaikutusta veroviraston valmisteluohjeisiin. Tulos on johdonmukainen, sillä olisi perin erikoista, että jos tuhansia päätöksiä viraston alueella tekevän oikaisulautakunnan kannat eivät vaikuttaisi massamenettelyä ohjaaviin viraston yhtenäistämisohjeisiin. Muutoin olisi voinut syntyä koominen tilanne, viraston verotuslinja olisi ohjannut omalla tavallaan ja saman viraston alueella toimiva oikaisulautakunta muuttaisi ohjausta jatkuvasti kymmenin, sadoin, kenties tuhansin kappalein vuodessa tai oikaisulautakunnan toimikaudessa. Tällä hetkellä tätä varaa ei käytännössä voi esiintyä, koska virastot ovat luopuneet verovirastokohtaisten valmisteluohjeiden annosta.

<sup>1114</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>1115</sup> Iivonen 2004:199

<sup>1116</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

### 7.5.2 Oikaisulautakunnan ratkaisukäytäntö ja Verohallinnon norminanto

Päätökset ovat viranomaistoiminnan näkyvä tulos. Ne tahot, joita päätös koskee, saavat päätöksestä selville normin tai normit, jotka koskevat heitä ja jotka ovat myötävaikuttaneet heitä koskevan asian ratkaisuun. Verotuksen oikaisulautakunnan päätös antaa normin tai normit siitä, mikä kussakin käsiteltävässä asiassa on oikein. Verotuksen oikaisulautakunnan yhden päätöksen yleinen ohjausvaikutus on lähtökohtaisesti riippuvainen kolmesta asiasta : verotuksen oikaisulautakunnan nauttimasta arvonnasta, olemassa olevasta oikeuskäytännöstä ja tiedon leviämisestä.

Verotuksen oikaisulautakunnan nauttima arvonnanto on vaikeasti arvioitava asia. Yleisesti on otaksuttu, että lainmuutoksella (10.7.1998/504) toteutettu oikaisulautakuntauudistus lisäsi verotuksen oikaisulautakunnan yleistä arvonnantoa. Erityisesti lautakunnan jäsenten valintatavan uudistuminen loi edellytyksiä oikaisulautakuntien nauttiman arvonnannon kasvulle ja uudistettu valintatapa korosti oikaisulautakunnan riippumattomuutta verohallinnosta. Oikaisulautakuntiin on tullut nimitetyksi sellaisia henkilöitä, jotka eivät ole muutamaa poikkeusta lukuunottamatta sidoksissa Verohallintoon. Jäsenistössä on edustettuina mm. auktorisoituja tilintarkastajia, verojuristeja, talouspäälliköitä, veroprofessoreita ja eri järjestöjen toimitsijoita. Jäsenistön taustat huomioon ottaen voisi jopa epäillä, että joidenkin jäsenten sidokset veroalan asiantuntijaorganisaatioihin ovat niin kiinteät, että heidän objektiivisuutensa voisi vaarantua. Ilmeisesti näin ei kuitenkaan ole käynyt.

Veroalan asiantuntijoiden mukanaolo verotuksen oikaisulautakunnissa antaa lautakunnalle arvovaltaa elinkeinoelämän piirissä. Ainoa ”kauneusvirhe” nykyisen verotuksen oikaisulautakunnan riippumattomuudessa on kenties se, että puheenjohtajien tehtävät ovat määräaikaista. Virasto jonka päätöksiä ratkaistaan, valitsee puheenjohtajat. Vaikka tällä seikalla ei käytännössä olisikaan merkitystä, niin siitä huolimatta se muodostaa riippuvuussuhteen viraston ja puheenjohtajan välille.

Kaiken kaikkiaan nykymuotoista verotuksen oikaisulautakuntaa on pidettävä riippumattomana muutoksenhakuelimenä vaikka lautakunnat on muodollisesti sijoitettu verovirastojen organisaatioihin. Jäsenistön laatu ja nimitystapa huomioon ottaen ei tosiasiallisesti voida enää puhua viranomaisen suorittamasta itseoikaisuista, vaan aidosta verohallinnosta riippumattomasta muutoksenhakuasteesta kuten oikaisulautakunta-uudistusta tehtäessä pyrkimyksenä olikin.

Oikeuskirjallisuudesta<sup>1117</sup> ilmenee, että oikaisulautakunnat noudattavat hyvin tarkoin korkeimman hallinto-oikeuden ja ”oman” hallinto-oikeutensa ratkaisuja. Oikaisulautakuntien päätökset ovat kuitenkin merkittäviä oikeuslähteitä siihen saakka kunnes samankaltaisesta asiasta saadaan oikeuskäytäntöä. Erityisen korostunut tilanne on silloin, jos kyse on uudentyypisistä lainsäädännöistä, jonka eduskunta on tietoisesti jättänyt verotus- ja oikeuskäytännön varaan. Tällöin oikeuslautakunta joutuu muodostamaan ratkaisunormin ensimmäisenä muutoksenhakusteena. Tilanne on erityisen haastava, joskin tällaisissa tilanteissa seuraa aina muutoksenhakua, joka johtaa oikeuskäytäntöön, joka joko kumoaa tai vahvistaa oikaisulautakunnan päätöksen.

Verovalitusten vähentyminen johtaa siihen, että oikaisulautakuntien päätösten arvo niin Verohallinnon kuin verovelvollisten käyttämänä oikeuslähteenä lisääntyy. Osin kehitys perustuu siihen, että oikeuskäytäntöä tietyistä asioissa ei ole lainkaan saatavissa, ei ainakaan siitä hallinto-oikeudesta, jonka tuomiopiriin oikaisulautakunta kuuluu. Muiden hallinto-oikeuksien ratkaisujen käyttöön suhtaudutaan pidättyvästi, joskin kannanmuutosta on tässäkin suhteessa varmasti tapahtumassa. Toisaalta oikeuskäytännön hidaskiertoisuus voi johtaa siihen, että kovin vanhoihin päätöksiin suhtaudutaan varauksella.

Verohallinnon sisällä oikaisulautakuntien päätöksiä noudatetaan erityisen tarkasti muutosverotuksessa, koska hallinnon jatkuvuusperiaatteen mukaisesti muutosverotus ja oikaisulautakunnan päätösesitysten valmistelu tulisi toimittaa oikaisulautakunnan ratkaisulinjojen mukaisesti. Oikaisulautakuntien päätösten vaikutus säännönmukaisen verotuksen toimittamiseen vaihtelee verovirastoittain. Voidaan kuitenkin sanoa, Verohallinnon sisäinen koulutus ja veroasiatuntijoiden antama verovirastojen sisäinen ohjaus on eräs keskeisimpiä tiedonvälityskanavia ja tätä kautta on mahdollista, että oikaisulautakuntien ratkaisulla on ennen muuta vaikutusta verovirastojen ja toimistojen kirjoittamattomaan norminantoon ja verotustapaan eli verotus toimitetaan oikaisulautakunnan päätösten mukaisesti, koska oikaisulautakunta koetaan ”korkeammaksi” oikeuslähteeksi kuin verovirastossa aiemmin käytetty verotustapa ja sisäinen norminanto. Oikaisulautakunnan päätösten painoarvo on kuitenkin pitkälti riippuvainen oikaisulautakunnan verovirastossa nauttimasta arvovallasta ja ennen muuta siitä, miten ja kuinka laajasti tieto päätöksistä leviää hallinnon sisälle.

---

<sup>1117</sup> Puronen 2002:472; Iivonen 2004:179, 182

Verotuksen oikaisulautakunnilla ei ole käytössä internetin kotisivuja tai ”pääös-pankkeja”, joista päätökset ja niistä ilmenevät ratkaisuperiaatteet siirtyisivät yleisön tai Verohallinnon tietoon. Yleisin päätösten leviämisväylä Verohallinnon lisäksi ovat kirjanpito- ja tilitoimistot. Ne käyttävät hyväkseen oikaisulautakuntien päätöksiä omassa työssään. Vero- ja tilialan ammattilaiset saavat tiedon oikaisulautakunnan ratkaisuperiaatteista joko omien asiakkaidensa päätöksistä tai oikaisulautakunnan jäsenen<sup>1118</sup> kautta. Tällä tavoin oikaisulautakuntien päätöksistä muovautuu paikallisesti käytetty oikeuslähde. Kansalaisten yhdenvertaisuuden näkökulmasta asiaa tarkasteltaessa on todettava, että paikallisten oikaisulautakuntien päätösten leviämisväylä on tiettyjä verovelvollistahoja suosiva ja näin ollen verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ei täysin toteudu tässä suhteessa.

## 7.6 Verohallinnon paikallistason toiminta ja Verohallinnon norminanto

### 7.6.1 *Vero- ja tutkijalautakuntien merkitys Verohallinnon norminantojärjestelmässä*

Verohallinnon tehtäviin on kuulunut aina verotuksen sisällön yhdenmukaistaminen. Vanhassa verolautakuntiin perustuvassa verotusjärjestelmässä verovalmistelulla oli keskeinen rooli verotuksen yhdenmukaisuuden toteuttamisessa. Tämän vuoksi Verohallitus antoi valtakunnallista ohjausta ja Verohallituksen ohjeistuksen perusteella lääninverovirastot antoivat omat valmisteluohjeensa toimialueensa verolautakunnille ja verotoimistoille. Paikallistasolla verolautakunnat antoivat omia verovalmisteluohjeitaan verotoimistoille. Tällöin oli mahdollista, että verolautakunta saattoi poiketa ylemmän tason ohjeistuksessa esitetyistä linjauksista. Verotoimistot olivat velvollisia noudattamaan verolautakunnan verovalmisteluohjeita ja tämän vuoksi voidaan sanoa, että verolautakuntien päättämät poikkeamat ylempien viranomaisten suositteliin valmisteluohjeisiin olivat aitoa paikallista norminantoa. Kokemuseräisen tiedon perustella poikkeamat olivat yleensä suhteellisen vähäisiä, paikallisia olosuhteita korostavia muutoksia. Toisaalta poik-

---

<sup>1118</sup> Oikaisulautakuntien jäsenistä monet ovat auktorisoituja tilintarkastajia, talouspäälliköitä, juristeja, ammattiliittojen toimitsijoita, ekonomeja ja muita tili- ja veroalan ammattilaisia.

keamat koskivat suuri ihmisryhmiä ja näin ollen poikkeamien merkitystä ei tule vähätellä yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta.

Kaikilta osin verolautakunnat eivät tyytyneet pelkästään pienimuotoiseen ohjeiden paikallistamiseen vaan verolautakunnat saattoivat korjailta merkittävässä määrin eduskunnan säätämää lainsäädäntöä paikalliset olosuhteet paremmin huomioon ottavaksi. Länsi-Suomen veroviraston alueverojohtaja Sauli Könnömäki totesi läksiäisesitelmässään<sup>1119</sup> syyskuussa 2007, että hänen aloittaessaan lääniverojohtajana 1980-luvulla, silloisessa Vaasan läänissä oli verolautakuntia, jotka olivat päättäneet myöntää veronmaksukyvyyn alentumisvähennyksen kaksi kolme kertaa suurempana kuin mikä oli lain säätämä maksimi. Tämän tyyppistä toimintaa voidaan perustellusti luonnehtia paikalliseksi norminannoksi, joka selvästi ylittää laillisuuden rajan.

Verolautakuntien norminanto ei rajoittunut pelkästään valmisteluohjeiden antamiseen vaan käytännön lautakuntatyössä syntyneet verotustavat muodostuivat merkittäviksi norminannon muodoiksi yhden verotoimiston alueella. Verotustapoja oli erilaisia, osa koski yhtä verovelvollista, osa jotain verovelvollisryhmää ja osa kaikkia verovelvollisia. Verotustavat olivat verovalmistelijoiden ja paikallisten kirjanpitäjien sekä usein myös yleisesti verovelvollisten tiedossa, joten tässäkin suhteessa oli kyse paikallisesta normiannosta vaikkei verolautakunnan ja verojohtajan ratkaisulinjoja yleisesti tiedotettu tai kirjattu minkäänlaisiin valmisteluohjeisiin. Tiedotus tapahtui verotoimistojen sisäisissä koulutustilaisuuksissa ja tieto levisi edelleen viranhaltijoiden suorittaman neuvonannon kautta verovelvollisille ja kirjanpitäjille.

Paikallisista verotustavoista muodostui osa verotoimistojen organisaatiokulttuuria, joka vaikutti kaikkeen toimintaan. Paikallinen verotuskulttuuri saattoi joutua muutoksen alaiseksi silloin kun uusi verojohtaja saapui verotoimistoon. Tällöin vanhan verotuskulttuurin muutos oli mahdollinen, jos uusi verojohtaja onnistui suostuttelemaan vero ja/tai tutkijalautakunnan puolelleen. Muutosvastarinta saattoi olla ajoittain kovaa ja aina ei ollut selvää kuka lopulta sopeutti kenetkin. Selvää kuitenkin oli, että verojohtaja oli verotoimiston päällikkönä ja vero- ja tutkijalautakunnan puheenjohtajana merkittävä persoona paikallisen verotuskulttuurin muovautumisessa. Verojohtajan verovelvollisille antamat lupaukset ja neuvot

---

<sup>1119</sup> Sauli Könnömäen läksiäispuhe 2007

verotuksen toimittamisesta muodostivat vuosien kuluessa merkittävän paikallisen verotusnormiston.

Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen näkemysten mukaan<sup>1120</sup> oikeuskäytännön vakiintuminen vaatii aikaa ja toisin päin käännettynä vanhan käytännön poistuminen vaatii niin ikään aikaa. Vaikka vero- ja tutkijalautakunnat eivät olleet tuomioistuimia, niin on syytä otaksua, että verotuskäytännön synty ja vakiintuminen noudattaa samoja periaatteita kuin oikeuskäytännön synty ja tämän vuoksi on mahdollista, että vero- ja tutkijalautakuntien päätöskäytännöistä on jäänyt osa vielä elämään vero- ja tutkijalautakuntien lakkauttamisen jälkeen.

Virkamiesverotukseen siirryttäessä verotuskäytäntö perustui hallinnon jatkuvuusperiaatteen mukaisesti aluksi vanhaan verotuskäytäntöön, jonka muovautumiseen olivat vero- ja tutkijalautakunnat vaikuttaneet vuosien kuluessa merkittäväällä tavalla. Oletettavaa on, että tilanne on muuttunut ja verotuksen perusteetkin ovat uusiutuneet. Asian nykyistä tilaa tiedusteltiin lisensiaattiyöni<sup>1121</sup> kysymyksessä 9, jossa esitettiin vastattavaksi seuraava väite:

**Taulukko 28.** ”Verotuskäytäntö eräissä asioissa perustuu edelleenkin vanhoihin vero- ja tutkijalautakunnan päätöksiin ja niiden perusteella syntyneeseen verotustapaan”<sup>1122</sup>.

A	B	C	D
	3	4	3

Kysymykseen annetut vastaukset osoittivat, että vero- ja tutkijalautakuntien ratkaisukäytäntöjen vaikutukset vastaushetkellä vallinneeseen verotuskäytäntöön olivat melko vähäisiä. On kuitenkin syytä muistaa, että vero- ja tutkijalautakuntien päätösten vaikutusten arviointi on vaikeata sillä verovalmistelussa ja verotuksen toimittamisessa pyritään johdonmukaisuuteen ja verotusta toimitetaan vuodesta toiseen samojen periaatteiden mukaisesti. Tällöin on vaarana se, että ratkaisujen perusteet unohtuvat ja vuosien kuluttua kukaan ei kykene perehtymään niin syihin, miksi verotusta on toimitettu juuri niin kuin sitä toimitetaan. Asiaa selvitettiin seuraavan väittämän avulla:

---

<sup>1120</sup> Kilpi 1992:219; komiteamietintö 1992:48 ; Myrsky 2002:99

<sup>1121</sup> Iivonen 2004:201

<sup>1122</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

**Taulukko 29.** ”Verotoimistoissa usein noudatettavan ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaatteen synty/alkulähde/ tekemisen peruste on useimmiten tuntematon”<sup>1123</sup>.

A	B	C	D
3	4	3	

Suuri osa vastaajista (A+B) oli sitä mieltä, että verotoimistossa on pitkään jatkuneita työtapoja. Pitkän jatkuvien kirjoittamattomien työtapojen välitön seuraus on väistämättä se, että kukaan ei tiedä tai muista, mistä tapa on saanut alkunsa<sup>1124</sup>. Verotuksen osalta ”näin on tehty aikaisempina vuosina” periaate on voinut saada alkunsa valmistelijan, verojohtajan, vero-, tutkija- tai oikaisulautakunnan päätöksestä, hallinto-oikeuden päätöksestä tai jopa verovelvollisen ja virkamiehen välisestä keskinäisestä sopimuksesta.

”Näin on tehty aikaisempina vuosina” -periaatteen voimassa olo on myös eräs osoitus, että verotustyön ohjaus ei yksin perustu voimassa olevaan viralliseen ohjaukseen. Organisaatioilla on oma vanhoihin työmenetelmiin perustuva muistinsa<sup>1125</sup> ja saadun tuloksen perusteella kirjallisuudessa esitetty näkemys pitänee paikkansa myös Verohallinnossa. Verotusratkaisujen syntyprosessi ja ohjausjärjestelmä voi olla luultua monitasoisempi ja mutkikkaampi järjestelmä. Virallisten ja epävirallisten ohjaussääntöjen yhteensopivuus ei kaikilta osiltaan ole aina täydellistä. Tämä voi olla yksi tekijä monien muiden joukossa, joka vaikuttaa epäyhtenäisen verotuksen syntyyn.

Vastaukset osoittavat sen, että verotuskäytäntö on selkeästi uusiutunut. Kun ottaa huomioon sen, että vero- ja tutkijalautakuntien toiminnan päättymisestä on kulu-  
nut viisitoista vuotta, niin tuntuu todennäköiseltä, että suurin osa niiden toiminnan aikana muodostuneista käytännöistä ja ratkaisutavoista on poistunut verotuskäytännöstä. Kehitykseen on vaikuttanut ajan kulumisen ohella tehdyt verotoimistofuusiot, lainsäädäntömuutokset, verotuksen toimittamistavassa tapahtuneet muutokset ja Verohallinnon ohjauksen muuttuminen. Kehitys on kulkenut paikallisuudesta kohti valtakunnallisuutta ja tämä on osaltaan yhdenmukaistanut verotusta.

---

<sup>1123</sup> A = samaa mieltä B = lähes samaa mieltä C = hieman eri mieltä D = eri mieltä

<sup>1124</sup> Lämsä & Hautala 2004:120-121

<sup>1125</sup> Nygaard ym 2002:56-62



### 7.6.2 Verohallinnon paikallistaso ja Verohallinnon norminanto

Verohallinnon paikallistaso on se taso, joka tekee verotuspäätökset. Yksittäisen verovelvollisen osalta verolainsäädännön, oikeuskäytännön ja muiden verotuksen oikeuslähteiden antama ohjaus konkretisoituu verotuspäätöksessä. Se on yksittäisen verovelvollisen osalta normi siitä, kuinka verotus tulee toimittaa. Yksittäinen verovelvollinen otaksuu, että Verohallinto noudattaa omaksumiaan ratkaisuperiaatteita jatkossakin. Tähän samaan ajatukseen perustuu verotusmenettelylain 26 §:ssä säädetty luottamuksensuojaperiaate. Luottamuksensuojan tyyppistä ajattelua sinällään on noudatettu useita vuosikymmeniä ennen kuin verotusmenettelylakiin tehtiin muutos. Toimintatapaa ei silloin v. kutsuttu luottamuksensuojaksi, vaan silloin oli kyse tavanomaisesta jatkuvuusperiaatteen noudattamisesta. Hallintoorganisaatioiden käytännön toimintatavoista saatujen yleisten kokemusten perusteella voidaan otaksua, että toimijoiden moninaisuudesta johtuen jatkuvuusperiaatteen noudattamisessa esiintyi huomattavaa vaihtelua. Käytännössä tämä saattoi ilmetä mm. siten, että sama verovelvollinen teki vuodesta toiseen oikaisuvaatimuksen tutkijalautakunnalle ja tutkijalautakunta muutti verotuspäätöstä mutta tutkijalautakunnan päätös ei vaikuttanut seuraavaan verotuspäätökseen.

Kaikessa hallintotoiminnassa on verotus mukaan lukien pyritty iät ja ajat yhdenmukaistamaan toimintaa siten, että kansalaisia kohdeltaisiin mahdollisimman yhdenmukaisesti lain edessä. Käytännön toimija yhdenmukaistaa toimintaansa lähiympäristössä, joka verotusmenettelyn osalta merkitsee valmisteluryhmää, toimistoa, linjaa tai jotain muuta hallinnollista yksikköä. Pienissä verotoimistoissa yhdenmukaistamiselle oli ainakin lähtökohtaisesti paremmat edellytykset sillä henkilökuntaa oli vähän ja toimiston virka-alueella oli yleensä vähän verovelvollisia, joten tuntuma alueen toimintaan oli yleensä parempi kuin isoissa verotoimistoissa, joidenka virka-alueella toimitettiin huomattavasti suurempien ihmisjoukkojen verotus. Suurissa verotoimistoissa oli paljon viranhaltijoita ja verotomisto oli jaettu eri yksikköihin, joita yleensä kutsuttiin toimistoiksi. Tämä johti usein siihen, että eri yksiköiden ratkaisulinjoissa saman verotoimiston sisällä oli eroja. Verolautakunnista oli päätösten yhdenmukaistamistyössä se hyöty, että verolautakuntien käsittelemät asiat valmisteltiin yleensä keskitetysti ja tämä johti yhdessä lautakuntakäsittelyn kanssa siihen, että päätökset olivat linjassa keskenään. Yhdenmukaisuuden ihanne toteutui tällöinkin pääosin vain sellaisissa verolautakunnissa, joissa ei ollut jaostojakoa. Saatujen kokemusten mukaan jaostoihin jakautuneissa verolautakunnissa esiintyi ilmeisiä vaikeuksia saada samankaltaisia verotusratkaisuja linjaan eri jaostojen päätöskäytännössä.

Oikeuskirjallisuudessa ja tutkimuksissa<sup>1126</sup> on todettu, että hallinto-oikeuksien verotusta koskevassa päätöksenteossa on epäyhdenmukaisuutta vaikka hallinto-oikeuksien tekemien päätösten tosiseikkojen selvittelyyn ja ratkaisujen pohdintaan on käytetty sekä Verohallinnossa että hallinto-oikeuksissa huomattavasti enemmän aikaa kuin mitä valituksen pohjana olevan ratkaisun tekoon. Koska Verohallinnossa joudutaan tekemään nopeasti paljon verotuspäätöksiä ja koska päätöksentekijöitä on paljon, niin on perin inhimillistä, että ratkaisuisissa esiintyy hajontaa vähintäänkin samassa määrin, kuin mitä hajontaa esiintyy hallinto-oikeuksien päätöksissä. Koska yleisesti tiedetään, että päätöksentekijöiden määrän ja ratkaisujen määrän lisääntyminen erilaistaa ratkaisuja, niin on mahdollista ja jopa todennäköistä, että Verohallinnon tekemissä ratkaisuisissa esiintyy enemmän hajontaa kuin hallinto-oikeuksien tekemissä ratkaisuisissa.

Paikallistason ratkaisua on perinteisesti yhdenmukaistettu Verohallinnon eri tasojen suorittamalla ohjauksella, joka perustu lainsäädäntöön, oikeuskäytäntöön ja vanhoihin verotustapoihin. Tämän lisäksi on käytetty esimiesohjausta, jota ovat aikaisemmin harjoittaneet verojohtajat ja toimistopäälliköt, nykyisin erilaiset verosiantuntijat, jotka suoranaisesti eivät ole kenenkään esimiehiä. Verotoimistojen yhdistäminen on omalta osaltaan yhdenmukaistanut verotusratkaisujen sisältöä<sup>1127</sup>. Toisaalta on muistettava se, että yhdistämällä syntyneissä organisaatioissa elää yleensä pitkään vanhojen organisaatioiden toimintakulttuuri, joka verotukseen sovellettuna voi merkitä jatkuvuusperiaatteen noudattamista.

Verotuksen toimittamisessa noudatetaan Verohallinnon antamia työmenetelmiä. Työmenetelmäajattelun perusajatuksena on se, että tietyillä hakukriteereillä osa veroilmoituksista valikoituu ja ne tutkitaan seikkaperäisesti, kun taasen suuri osa veroilmoituksista ei valikoidu ja niitä ei tutkita lainkaan. Methodisesti työmenetelmäajattelu nykyisessä muodossaan sopii koneelliseen verotukseen ja valtionhallinnossa vaikuttavaan tulosajatteluun. Verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun ja Verohallinnon paikallistason norminannon kannalta tilanne on ongelmallisempi.

On täysin mahdollista, että suuri osa verovelvollista ei poimiudu koskaan tarkempaan käsittelyyn. Tämä puolestaan merkitsee sitä, että vanhat verotustavat, olkoonpa ne sitten kuinka väärinä tahansa, jäävät elämään eli vallitsee jatkuva luot-

---

<sup>1126</sup> Oikeusturvan todellisuus 2009:192

<sup>1127</sup> Ala-Karjanmaa 2001

tamuksensuoja. Valikoitumattomien veroilmoitusten joukossa on verovelvollisilla todennäköisesti hyvin erilaisia käsityksiä tuloverotuslainsäädännön tulkinnasta. Kun veroilmoituksella esitettyyn tulkintaan tai vaatimukseen ei puututa, verovelvollinen automaattisesti ajattelee, että tämä on vallitseva paikallinen verotusnormi vaikka Verohallinnon kirjallinen ohjeistus olisi jotakin muuta.

Verohallinnon toimintatapaa ollaan siirtämässä virastosta palveluorganisaation suuntaan. Käytännössä tämä näkyy mm. siten, että on perustettu erilaisia cc-keskuksia, ennakonperinnän ja verokorttilaskennan merkitys on huomattavasti lisääntynyt ja sähköpostitse annetun ohjauksen määrän kasvuna. Verohallinnon palveluperiaatteen kannata on varmasti hyväksi, että toimitaan nopeasti, mutta nopeasti annetun ohjauksen varjopuolena voi olla se, että annetaan valtakunnassa yleisesti käytetyn normiston vastaisia ohjeita, joita on kuitenkin noudatettava luottamuksensuojan nimissä.

## 7.7 Verohallinnon ja ympäristön ohjauksen välinen suhde

### 7.7.1 Verohallinto ja verolainsäädäntöprosessi

Verohallinto on kaikkien organisaatioiden tavoin osa ympäristöään ja sen vuoksi se toimii jatkuvassa vuorovaikutussuhteessa ympäristönsä kanssa. Verohallinto vaikuttaa omilla toimillaan ympäristöönsä ja ympäristö vaikuttaa Verohallinnon toimintaan. Tärkein Verohallinnon toimintaa ohjaava järjestelmä on lainsäädäntö. Suomessa lainsäätäjänä ovat vaaleilla valitut kansanedustajat, jotka ovat jonkun puolueen jäseniä. Tätä kautta puoluelaitos ja puolueiden organisaatiot jäsenineen voivat vaikuttaa lainsäädäntöön. Lainsäädäntötyössä hallituksella ja sen johtamilla ministeriöillä ja keskusvirastoilla on keskeinen rooli<sup>1128</sup>. Tämä merkitsee sitä, että on suhteellisen harvinaista, että lainsäädäntöä, puhumattakaan suurista uudistuksista, syntyy kansanedustajien lakialoitteiden pohjalta. Hallituksen korostuneesta roolista johtuen tavallisen rivikansanedustajan vaikutusmahdollisuudet ovat vähäiset verrattuna ministeriin. Oppositioon lukeutuvaan kansanedustajan

---

<sup>1128</sup> Wiberg 2001:105

vaikutusmahdollisuudet ovat mitä todennäköisemmin vielä heikommat kuin hallituspuolueisiin kuuluvan kansanedustajan.

Verolakien valmistelutyössä valtiovarainministeriön vero-osaston virkamiehet näyttelevät keskeistä roolia. Virkamiehistön politisoitumisen myötä ja virkamieskunnassa tapahtuneen asennemuutoksen myötä ministeriötason virkamiehillä on entistä enemmän yhteyksiä poliittisiin puolueisiin ja erilaisiin intressiorganisaatioihin<sup>1129</sup>. Virkamiehistön ja hallinnon aktivoituminen on monimutkaistunut hallintobyrokratian ja demokratian suhdetta. Voidaan perustellusti asettaa kysymys: Onko byrokratia demokratiassa itsenäinen toimija vai demokraattisella tahdonmuodostukselle alistettu väline, jolla tuotetaan palveluja kansalaisille.

Byrokratian ja demokratian suhteessa on tapahtunut muutoksia suuntaan, mikä on ilmeisesti lisännyt byrokratian painoarvoa suhteessa edustuksellisen demokratian toimijoihin. Aiempi renki on ponnekkaasti pyrkinyt isännäksi<sup>1130</sup>. Kehityssuunta on ollut jo pitkään havaittavissa, koska lainsäädännön määrän lisääntyminen ja yhteiskunnan monimutkaistuminen on tehnyt lainsäädäntöprosessin sisällöllisen hallitsemisen entistä vaikeammaksi. Tämä on tuonut selvää ”etua” byrokratialle suhteessa poliittisiin toimijoihin. Tämän lisäksi on huomioitava, että useat virkamiehet työskentelevät poliittisten puolueiden asiantuntijatyöryhmissä tai -tehtävissä ja tämän vuoksi virkamiesorganisaatioiden näkemykset välittyvät puolueiden kantoihin. Yleisen elämäkokemuksen mukaan asiantuntijan vaikutusvalta on sitä suurempi, mitä vaikeammasta asiasta on kyse ja verolainsäädäntö ei kuulu yleisen käsityksen mukaan kaikkein helpompia lainsäädännön osa-alueiden joukkoon.

Suomalaiseen lainsäädäntöjärjestelmään on kuulunut lakien valmistelu komiteoissa ja työryhmissä. Näihin saavat puolueet ja etujärjestöt yleensä valita edustajiaan ja tällä tavoin lainvalmistelutyö voidaan suorittaa myös konsensushengessä. Komitean asettaa valtioneuvosto silloin kun se katsoo, että valmisteilla oleva asia on laaja ja merkittävä ja sillä arvioidaan olevan huomattavia lainsäädännöllisiä ja yhteiskunnallisia vaikutuksia. Työryhmän asettaa ministeriö, kun se arvioi valmisteltavan asian olevan hallinnonalalle huomattavaa merkitystä. Komiteat ja työryhmät voivat pyytää mietinnöistä ja lakiluonnoksista lausuntoja puolueilta, eri etujärjestöiltä, hallintoviranomaisilta ja asiantuntijoilta. Tällä tavoin pyritään ot-

---

<sup>1129</sup> Voipio 1979:24; Wikström 1999: 9-10

<sup>1130</sup> Salminen 1995:40

tamaan huomioon kaikki näkemykset ennen lopullisia esityksiä. Tällaisella komiteamenettelyllä on se etu, että suurimmat ristiriidat hioutuvat yleensä pitkään prosessin aikana ja lakiuudistuksen keskeiset kohdat saadaan sovituiksi ennen eduskuntakäsittelyä<sup>1131</sup>.

Komitea- ja työryhmätyyppisen lainvalmistelu rinnalle on syntynyt selvitysmiesinstituutio. Kyseessä on yhden ihmisen komitea, työryhmä tai toimielin, jonka on voinut asettaa valtioneuvosto tai ministeriö. Lainvalmistelussa on käytetty myös erilaisia projektiorganisaatioita. Tunnetuin ja merkittävin näistä lienee 1980-luvun alkupuolelle saakka toiminut rikoslakiprojekti<sup>1132</sup>. Selvitysmiesten käyttö voi nopeuttaa lainvalmistelua, mutta ongelmaksi muodostuu lopulta se, että kyseessä on vain yhden henkilön esitys ja tämän johdosta korporatiivinen ja parlamentaarinen ulottuvuus puuttuu. On kuitenkin syytä huomioida sekin, että selvitysmiesten käyttö loppuu siihen paikkaan, jos parlamentaarinen järjestelmä kokee asian ylipääsemättömäksi ongelmaksi.

Verolakien valmistelussa on erilaisilla asiantuntijoilla merkittävä rooli. Eduskunnan valiokunnat kuulevat sekä yksityisiä että eri järjestöjä edustavia asiantuntijoita. Komiteoiden ja toimikuntien jäsenissä ja puheenjohtajistossa on yleensä mukana ns. asiantuntijajäseniä. Asiantuntijoiden joukosta nousee erityisen tarkastelun alaiseksi yliopistojen ja korkeakoulujen professorit ja muut tiedemiehet. Vaikka osa heistä on poliittisesti sitoutuneita, niin akateemisten asiantuntijoiden vaikutus nojaa pääasiallisesti asiantuntemukseen eikä poliittiseen sidonnaisuuteen<sup>1133</sup>. Verolakien säätämistyössä käytetään asiantuntijoina paljon myös Verohallinnon palveluksessa olevia asiantuntijoita, joten tätä kautta Verohallinto osallistuu lainsäädännönmuodossa tapahtuvaan norminantoon.

Asiantuntijapiirien suppeudesta johtuen eräät asiantuntijat voivat saada ”avainhenkilön” aseman. Esimerkkinä ”avainhenkilöstä” Voipio<sup>1134</sup> mainitsee Olli Ikkalan, jolla on ollut useita eri rooleja elinkeinoverolakia valmisteltaessa. Hän oli ollut toimikunnan puheenjohtaja tai jäsen, osallistunut ja osin johtanutkin mietinnön edelleen valmistelua valtiovarainministeriön vero-osastolla, toiminut asian-

---

<sup>1131</sup> Voipio 1979: 26; Niemivuo 2002:76-77

<sup>1132</sup> Niemivuo 2002:76-77

<sup>1133</sup> Voipio 1979:26

<sup>1134</sup> Voipio 1979:27

tuntijajäsenenä eduskunnan valtiovarainvaliokunnassa, laatinut valmistuneen lain selitysteoksen<sup>1135</sup> ja vieläpä johtanut lain sisäanjaoa käytännössä.

Elinkeinoverolain valmistelun yhteydessä osa eduskunnan valiokunnan tekemistä muutoksista oli peräisin valiokunnan kuulemilta asiantuntijoilta. Asiantuntijoiden (erityisesti Ikkalan) roolia pohtiessaan Voipio<sup>1136</sup> asettaa vastattavaksemme aiheellisen kysymyksen, syrjäyttääkö yksilön asiantuntemus sen tavoitteen, että verolain tulisi olla ”kansan itseverotustahdon” tulos. Voipion asettama kysymys on pohdinnan arvoinen, sillä asiantuntijoiden roolin ja vaikutuksen ylikorostuminen ei ole kaikilta osin edustuksellisen demokratian toiminnan periaatteiden mukaista. Toisaalta asiantuntijoiden painoarvo on suoraan riippuvainen poliittisen järjestelmän kyvystä hallita ongelmakokonaisuuksia.

Lainsäädäntöjärjestelmä on ollut aina sidoksissa ympäröivään yhteiskuntaan. Eliittiteorioiden johtoajatukseksi on yleisesti ollut se, että yhteiskunnallista valtaa käyttävät tosiasiallisesti erilaiset eliittiryhmät<sup>1137</sup>. On jopa mahdollista, että lainsäädäntöelimet saattavat joutua ulkoisen painostuksen vuoksi säätämään lain, joka ei ole kansanedustajien tahdon mukainen. Tällöin lainsäädäntöelimien ulkopuolella olevat voimakastahtoiset henkilöt ja joukot voivat itse asiassa johtaa jonkin lain säätämistä<sup>1138</sup>.

Lobbausta eli päättäjiin vaikuttamista on esiintynyt hyvin pitkään. Keskiajalla suomalaiset kävivät kuninkaissa Tukholmassa ja autonomian aikana lähetettiin lähetystöjä Pietariin. Nämä olivat varhaisia pyrkimyksiä vaikuttaa vallanpitäjiin<sup>1139</sup>. Yhdysvalloissa nykymuotoista lobbausta on esiintynyt jo 1700-luvulta lähtien. Isossa Britanniassa ja Yhdysvalloissa lobbauksella on pitkät perinteet ja se kuuluu oleellisena osana paikalliseen päätöksentekokulttuuriin Suomen pienuudesta johtuen päättäjät, lobbaajat ja asiantuntijat tuntevat toisensa. Suomalaiselle päätöksentekojärjestelmälle on ominaista vahva neuvottelukulttuuri ja konsensushakuisuus. Ison Britannian ja Yhdysvaltojen poliittista kulttuuria leimaa puolestaan taipumus asioiden polarisointiin eri kantojen voimakkaaseen vastakkainasetteluun.<sup>1140</sup>

---

<sup>1135</sup> Mainittu teos on Ikkala, Andersson & Nuorvala 1969 : Uusi elinkeinoverolainsäädäntö.

<sup>1136</sup> Voipio 1979:27-28

<sup>1137</sup> Kyntäjä & Laitinen 1983:2002

<sup>1138</sup> Lehtinen 1949:61-62; Wiberg 2001:33

<sup>1139</sup> Lehtonen, J 1999

<sup>1140</sup> Jaatinen 2003: 13 ja 168-169

Euroopan unionissa lobbauksella on pitkät perinteet. Yhteisöön on muodostunut lobbauksryhmien verkosto, joidenka kautta eri eturyhmät pyrkivät saamaan mielihyvänsä komission virkamiehistön tietoon<sup>1141</sup>. Euroopan unionin päätöksentekojärjestelmän monimutkaisuus ja lukuisat erilaiset hankkeet tarjoavat lukuisia mahdollisuuksia vaikuttaa unionin päätöksentekoon<sup>1142</sup>. EU-jäsenyyden myötä Suomestakin on lähetetty Brysseliin ja muihin päätöksentekokeskuksiin runsaasti lobbareita, niin julkisyhteisöjen kuin yksityisten yhteisöjen toimesta<sup>1143</sup>. Kuntien ja maakuntien osallistuminen EU-lobbaukseen voi ennakoida sitä, että tulevaisuudessa kuntien ja maakuntien rooli kotimaisen lainsäädäntö- ja hallintojärjestelmän ohjaustyössä tulee entisestäänkin korostumaan. Verohallinnon osalta on todettava, että kunnat ovat perinteisesti olleet yhteydessä Verohallintoon verotuskysymyksissä ja usein tarkoituksena on ollut vaikuttaa Verohallinnon ratkaisuihin.

Verolainsäädännön valmistelu toteutetaan harvoin niin perusteellisesti ja aikaa vievästi kuin monien muiden keskeisten oikeudenalojen lainsäädäntö. Verolainsäädäntötyötä leimaa useimmiten kiire. Lainsäädännön on kyettävä vastaamaan suhteellisen nopeasti ympäristön muutoksiin ja vuotuisen valtion tulo- ja menoarvion vaatiman verolainsäädännön on oltava valmis hyvin lyhyen valmisteluajan puitteissa. Verolainsäädännön nopeasyklisyys on johtanut siihen, että verolainsäädännön valmisteluaineisto ei ole verrattuna moneen muuhun oikeudenalaan erityisen perusteellista eikä valmisteluaineisto ole aina loppuun saakka harkittua. Vuosien kuluessa lainvalmisteluaineiston taso on kuitenkin parantunut<sup>1144</sup>.

Kova kiire ja lainvalmistelutyöhön käytettävien resurssien niukkuus vaikuttaa myös lainsäädännön sisältöön. On mahdollista, että viime aikoina ei ole edes pyritty tarkkaan lainsäädäntöön ja lain sisällön tarkentuminen on tietoisesti jätetty oikeuskäytännön varaan<sup>1145</sup>. Tulkinnanvaraiset verolait johtavat siihen, että lainsäätävä delegoi valtaansa hallinnollisille tuomioistuimille, viime kädessä korkeimmalle hallinto-oikeudelle, joka siten jatkaa lainsäätäjän työtä asettamalla

---

<sup>1141</sup> Eerola, Mylly & Saarinen 2000:36

<sup>1142</sup> Jaatinen 2003:165-172

<sup>1143</sup> Lehtonen, J 1999

<sup>1144</sup> Tikka 1972:106; Myrsky 1991:17

<sup>1145</sup> Rautajoki 1995:502; Myrsky 2004:49

prejudikaattinormeja täydentämään tulkinnanvaraista tai aukolliseksi jäänyttä lakia<sup>1146</sup>.

Vaikka kiire, niukat resurssit, ympäristön nopea muutos ja verolainsäädännön poliittinen herkkyys asettavat reunaehdot verolainsäädännön valmistelu- ja sääntämistyölle, niin tuloksen ei tarvitse olla heikko. On jopa esitetty näkemyksiä<sup>1147</sup>, että verolakien valmisteluaineiston taso on parantunut. On kuitenkin syytä muistaa, että verolaeille tyypillinen avoin ja suppea ilmaisutapa jättää aina sijaa tulkinnalle. Lainsäätäjän päätettävissä on viime kädessä se, minkä alan lainsäätäjä jättää oikeuskäytännölle. Vaikka lainsäätäjän ja vero-oikeuskäytännön välillä tapahtuu jatkuvasti vuorovaikutusta, lainsäätäjä voi uudella lainsäädännöllä siirtää aikaisemman oikeuskäytännön oikeushistoriaan<sup>1148</sup>. Toisinaan oikeuskäytäntö promulgoidaan lainsäädännöksi<sup>1149</sup>.

Verolainsäädäntöä leimaa poliittinen herkkyys ja verolainsäädännölle on tyypillistä voimakas sidonnaisuus taloudellisen ilmiökentän muutoksiin<sup>1150</sup>. Verolakien sisältöä rasittaa nopean valmistelun ohella se, että eduskuntakäsittelyn aikana voi hallituksen lakiehdotukseen tulla pikavalmistelun tuloksena merkittäviäkin muutoksia. Mitä suuremmasta muutoksesta on kyse, niin sitä hankalampi tilanne on verolakien sisällön muokkaamisen kannalta katsottuna<sup>1151</sup>. Vaikka vero-oikeutta on tapana pitää oikeudenalana, joka muuttuu nopeasti, niin ajatustottumuksessa on totta vain toinen puoli. Yksityiskohdat muuttuvat nopeasti, mutta vero-oikeuteen sisältyy suhteellisen pysyvää rakenteellista ainesta.

Asiantuntijoiden toimiminen monessa roolissa verolainsäädäntöprosessin yhteydessä ei ole pelkästään suomalainen ilmiö. Klamin<sup>1152</sup> havaintojen mukaan myös Ruotsissa asiantuntijoilla voi olla monta roolia uuden lain säätämisen ja oikeuskäytännön syntyprosessissa. Korkea tuomioistuinjuristi voi olla laatimassa lakia tai jopa kirjoittaa sen. Uuden lain säätämisen yhteydessä kirjankustantajien on tapana tilata lain laadinnassa mukana olleilta asiantuntijoilta tai yhdeltä asiantuntijalta kommentaariteos, jossa lain tarkoitusta selvitetään. Tämän lisäksi on mahdollista,

---

<sup>1146</sup> Honkavaara 1985:298; Kekkonen 1999:150-151

<sup>1147</sup> Myrsky 1991:17

<sup>1148</sup> Tuominen & Linnakangas 1995:61-64

<sup>1149</sup> Andersson & Ikkala 2000:437-438

<sup>1150</sup> Gunnarsson 1995:24

<sup>1151</sup> Hultqvist 1995:111; Tikka 1995:35

<sup>1152</sup> Klami 2002:153-154



että kommentaariteoksen laatinut asiantuntija on joko yksin tai yhdessä muiden vastaavanlaisten asiantuntijoiden kanssa tuomioistuimen jäsenenä antamassa ensimmäistä prejudikaattia lain soveltamisesta. Ratkaisun tukena käytetään lakitekstiä, lain esitöitä ja asiasta ilmestynyttä harvalukuista lainopillista kirjallisuutta (ts. edellä mainittujen asiantuntijoiden laatimaa tai laatimia kommentaariteoksia).

Ruotsin tavoin myös Norjassa on oikeustieteellisellä kirjallisuudella suuri merkitys päätösten perusteluissa. Norjan korkeimman oikeuden (Norges Høyesterett) vuosina 1982-1997 antamissa vero-oikeudellisissa päätöksissä 29 prosentissa viitattiin oikeustieteelliseen kirjallisuuteen. Kuriositeettina mainittakoon, että vuodesta 1982 lukien päätöksissä on viitattu aikaisemman professori Magnus Aarbakken teoksiin. Hänen itsensä ollessa samanaikaisesti korkeimman oikeuden tuomarina<sup>1153</sup>. Tällaisessa asetelmassa lainlaatijan ja riippumattoman tuomioistuimen jäsenen roolit ovat ristiriidassa keskenään.

Keskusteltaessa asiantuntijoiden roolista verolainsäädännön uudistustyössä on kuitenkin muistettava, että lainsäädännön ja yhteiskunnan monimutkaisuus asetavat tiettyjä esteitä lainsäädäntöprosessin luonteelle ja toteuttamistavalle. Asiantuntijoista tyystin riippumaton ”kansan itseverotusoikeus”, kansanedustuslaitos eli eduskunta voinee tuskin käytännössä tulla kysymykseen siitä yksinkertaisesta syystä, että nykyaikainen yhteiskunta ja sitä ohjaava normisto on niin laaja ja monimutkainen, että sen hallinta omalla erityislohkollaankin on eri alojen asiantuntijoille työlästä kokonaisuuden hallinnasta puhumattakaan.

Verolainsäädännön ongelmana on myös se, että eri lait eivät ole aina kaikilta osin keskenään yhtenäisiä. Epäyhtenäisyyteen on johtunut osin siitä, että uudistuksia on toteutettu osittaisuudistuksina tai että lait on valmisteltu eri tahoilla. Uusien verolakien voimaan tullessa niillä on usein vaikutusta voimassa oleviin verolakeihin ja lakien raja-alueilla syntyy hankalia tulkintakysymyksiä ja aina ei ole täysin selvää, minkä lain mukaan asiaa on arvioitava<sup>1154</sup>. Osittaisuudistukset voivat vaikuttaa niin varsinaiseen lainsäädäntöön kuin lakia alemman asteisiin säädöksiin. Varsinaisen lainsäädännön lisäksi lakiin perustuva alemman asteinen säädös voi olla ristiriidassa sen antamiseen valtuuttavan tai muun lain kanssa<sup>1155</sup>.

---

<sup>1153</sup> Gjems-Onstad 1998:10

<sup>1154</sup> Kilpi 1969:111

<sup>1155</sup> Myrsky 2002:25

Ristiriitaisen lainsäädännön ohjaamalla alueilla tarvitaan erityisesti Verohallinnon norminantoa yhdenmukaistamaan verotusmenettelyä. Tämän lisäksi verohallinnolta on edellytettävä aloitteellisuutta lainsäätäjän suuntaan, jotta eri tasoisten normien epäyhtenäisyys saataisiin oikaistuksi. Verohallinnolle ei pelkästään kuulu norminantovelvollisuus, vaan sillä on muun hallinnon tavoin velvollisuus saattaa lainsäädäntöelinten tietoon toimialallaan vallitsevat ongelmat, joidenka ratkaisu tarvitsisi uutta lainsäädäntöä. Monimutkaistuvassa maailmassa ei aina voida tai haluta korvata lainsäädännöllä alemmanasteista norminantoa.

Asiantuntijapiirien suppeudesta johtuen eräät asiantuntijat voivat saada ”avainhenkilön” aseman. Esimerkkinä ”avainhenkilöstä” Voipio<sup>1156</sup> mainitsee Ikkalan, jolla on ollut useita eri rooleja EVL:ia valmisteltaessa. Ikkala ei ole kuitenkaan yksittäinen ilmiö suomalaisessa vero-oikeuden ja verotuskäytännön asiantuntijakentässä, vaan hänen ohellaan lainsäädäntöön ja verotuskäytäntöön ovat vaikuttaneet mm veroprofessorit Edward Andersson, Matti Kukkonen, Asko Lehtonen, Esko Linnakangas, Matti Myrsky, Heikki Niskakangas, Jaakko Ossa, Seppo Penttilä, Olli Ryyänen, Kari S. Tikka ja Kauko Wikström. Heidän lisäksi ovat monet tuomioistuinlaitoksen ja Verohallinnon palveluksessa olevat asiantuntijat ovat vaikuttaneet omalla merkittävällä panoksellaan lainsäädännön syntyyn ja verotuskäytännön kehitykseen.

#### *7.7.2 Asiantuntijoiden ja oikeustieteen harjoittaman ohjaustoiminnan suhde Verohallinnon norminantoon*

Akateemiset asiantuntijat vaikuttavat ennen muuta tiedeyhteisön sisällä. Tiedeyhteisön kautta asiantuntijoiden tulkinnat heijastuvat yliopistojen ja korkeakoulujen opetukseen sekä tätä kautta elinkeinoelämän, tuomioistuinlaitoksen ja julkishallinnon virkamiesten koulutukseen. Tämän vaikutuskanavan merkitystä ei sovi vähätellä, sillä monen nuoremman polven asiantuntijan ja lainsoveltajan tulkinta on peräisin suoraan jonkun tiedeyhteisön edustajan kirjoituksesta tai luennosta. Yliopistolla opittu aines muodostaa opiskelijalle arvostus- ja tietovaraston, jonka puitteissa esille tulevia ongelmia pyritään ratkaisemaan tieteellisen puolueettomasti.

---

<sup>1156</sup> Voipio 1979:27

Akateemiset asiantuntijat vaikuttavat laintulkintaan, oikeuskäytännön muodostumiseen ja verotuskäytäntöön erilaisten kommentaariteosten, oppikirjojen, luentojen, esitelmien, lehti- ja aikakauslehtikirjoitusten kautta. Mitä selvempi laki on, sitä vähemmän oikeuskirjallisuudessa esitettyjä kannanottoja tarvitaan. Oikeuskirjallisuudessa<sup>1157</sup> ja asiantuntijalausunnoissa esitettyjen kannanottojen merkitys on erityisen suuri silloin, kun kyseessä on tulkintasuosituksen antamisesta uudesta lainsäädännöstä. Tällöin asiantuntijat voivat toimia oikeutta tosiasiallisesti luovina toimijoina<sup>1158</sup>. Myöhempi oikeuskäytäntö voi kuitenkin asettua eri kannalle kuin johtavat asiantuntijat ja tällöin asiantuntijoiden oikeutta luova vaikutus kumoutuu<sup>1159</sup>.

Oikeustiede vaikuttaa merkittäväällä tavalla käytännölliseen oikeuselämään varsinkin silloin, jos oikeuskirjallisuudessa esitetyt mielipiteet saavat vakiintuneen aseman oikeuskäytännössä. Teoriasta muodostuu siten judikatuurin tietä tavanomaista oikeutta<sup>1160</sup>. Oikeuskirjallisuus saattaa vahventaa tuomioistuimen ratkaisun prejudikaattiarvoa nojautumalla siihen voimassa olevan oikeuden kannan osoittajana. Toisaalta ratkaisuun kohdistettu perusteltu kritiikki saattaa johtaa siihen, että tuomioistuimen ratkaisun ennusarvo heikkenee ja saattaa syntyä painetta siinä ilmaistun kannan muuttamiseen<sup>1161</sup>. Esimerkkinä asiantuntijan vastustuksen merkityksessä käy Pertti Purosen Verotus-lehdessä<sup>1162</sup> julkaissut artikkeli ”Varojen arvostaminen perintöverotuksessa”. Tässä artikkelissa Puronen asettui selkeästi eri kannalle KHO:n päätöksen 12.4.1999 taltio 722:n kanssa. Edellä mainittu kirjoitus julkaistiin myös Verohallinnon intranetissä. Osin Purosen kirjoituksen,

---

<sup>1157</sup> Myrsky ja Linnakangas 2010:23 mainitsevat, että kirjojen lisäksi suuri merkitys on aikakausi- ja ammattilehdillä (erityisesti Verotus mutta myös Lakimies, Defensor Legis, Tilisanomat, Tilintarkastus-Revision, Taloustaito). Joskus ulkomaisellakin kirjallisuudella voi olla merkitystä, varsinkin jos kysymys koskee esimerkiksi direktiivejä ja niiden tulkintaa.

<sup>1158</sup> Myrsky 2002:32 ; Myrsky & Ossa 2008:26-27

<sup>1159</sup> Andersson 1995:319, Andersson toi edelleen julki kauan sitten omaksumansa kannan siitä, että työhuonevähennyksen myöntämisen edellytyksenä tulisi olla se, että verovelvollisen käyttämän huoneiston tulisi olla tarpeeksi suuren, että siitä ylipäättään voitaisiin erottaa työtila. Hän lähti siten liikkeelle ajatuksesta, että olisi oltava tosiasialliset edellytykset työtilan olemassaololle. Oikeuskäytäntö on kuitenkin asettunut asiassa toiselle kannalle. Ratkaisussa KHO 1973 II 554 on katsottu, että talonmiehen pienestä asunnosta on osaa käytetty työhuoneena. Oikeuskäytäntö on ollut jo varhaisessa vaiheessa yhtenäistämisoheista ilmenevän työtehtäviin sidotun myöntämiskäytännön rinnalla ja oikeuskäytännön kanta asiassa ei ole muuttunut.

<sup>1160</sup> Alanen 1965:52-53

<sup>1161</sup> Kartio 2001:29

<sup>1162</sup> Puronen 1999b: 354-358

Verohallituksen muuttumattoman ohjauksen ja erilaisen hallinto-oikeuskäytännön johdosta KHO:n muutti päätöstään maaliskuussa 2002 ja palasi ennen edellä mainittua päätöstä omaksumalleen tulkintakannalle.

Verohallinnon viranhaltijat joutuvat työssään tekemisiin oikeustieteen edustajien antamien asiantuntijalausuntojen kanssa. Oikeustieteellisellä asiantuntijalausunnolla tarkoitetaan asiakirjaa, jossa eri oikeuslähteiden nojalla selvitetään oikeuskysymyksiä (kuten oikeusjärjestelmän systematiikkaa ja oikeusnormeja sekä niiden tulkintaa ja soveltamista) ja esitetään toisinaan myös tulkintakannanotto käsiteltävänä olevaan asiaan. Oikeustieteellisen asiantuntijalausunnan antaa yleensä yliopistotutkija, kuten professori, dosentti tai oikeustieteen tohtori. Toisaalta lausuntojen laatijoina ovat toimineet myös käytännön lakimiehet (asianajajat, tuomioistuimen jäsenet, hallintovirkamiehet jne... aloilla, joilla heillä on erityisasiantuntemusta ja pitkäaikaista ammattikokemusta sekä mahdollisesti julkaistua kirjallista tuotantoa<sup>1163</sup>.

Verotuksen asiantuntijat antavat verotus- ja verovalitusprosessien yhteydessä erilaisia lausuntoja yksittäisiin verotusongelmiin. Kannanottojen merkitys lain tulkinnassa voidaan kyseenalaistaa, koska tuomioistuimen on viran puolesta tunnettava laki<sup>1164</sup>. Asianosaisten hankkimia asiantuntijalausuntoja on viime kädessä käsiteltävä osana todistelua, jos niissä selvitetään todistustositseikkoja. Oikeustieteelliset asiantuntijalausuntoja on pidettävä luonteeltaan verovelvollisen oikeusavustajan kirjelmänä<sup>1165</sup>. Päätöksentekijöiden harkintaan jää aina se, mikä merkitys niille annetaan lopullisessa päätöksenteossa. Harkintaa on suoritettava riippumatta siitä, onko päätöksentekijä Verohallinnon viranhaltija tai tuomioistuimen jäsen.

Asiantuntijalausunnoissa esitettyjen kannanottojen on luonnollisesti oltava rehellisiä. Yksipuolisilla lausunnoilla onnistutaan edistämään päämiehen etua todennäköisesti suhteellisen harvoin ja tällaisia lausuntoja usein antava asiantuntija menettää ennen pitkää uskottavuutensa<sup>1166</sup>. Otaksuttavaa kuitenkin on, että suuri osa asiantuntijalausunnoista on yleisesti ottaen luotettavia ja hyvin perustelluilla asiantuntijalausunnoilla voi olla valitusprosesseissa suurikin merkitys varsinkin, jos

---

<sup>1163</sup> Lehtonen 1999a:878

<sup>1164</sup> Rynänen 2000:77

<sup>1165</sup> Tarukannel & Jukarainen 2001:260

<sup>1166</sup> Viljanen 1997:552

oikeuskäytäntöä ei ole tarkasteltavasta ongelmasta lainkaan olemassa tai jos oikeuskäytäntö on vakiintumatonta. Lausunnon yleinen merkitys korostuu silloin, jos asiantuntijalausunto edesauttaa uuden prejudikaatin syntyä. Tällöin lausunto mitä todennäköisimmin vaikuttaa tuomioistuimen päätöksen argumentointiin. Lausuntojen kalleudesta johtuen asiantuntijalausuntoja käytetään pääsääntöisesti verotuksessa taloudellisesti merkittävissä valitusprosesseissa taikka periaatteellisesti merkittävissä asioissa.

Suomessa oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon hankkii säännönmukaisesti jutun asianosainen. Lähinnä kansainvälisen yksityisoikeuden piirissä voi esiintyä tuomioistuimen viran puolesta pyytämiä asiantuntijalausuntoja. Lainsäädäntöön ei sisälly sellaista kieltonormia, joka estäisi tuomioistuinta hankkimasta oikeustieteellistä asiantuntijalausuntoa myös muissa asioissa. Tuomioistuinasioiden lisäksi oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja hankitaan muihinkin tarkoituksiin. Verohallinto on ryhtynyt käyttämään oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja Verohallintolain muutosprosessin yhteydessä vuosina 2007 ja 2008. Asiantuntijalausuntojen tarkoituksena on ollut ennen muuta varmistaa suunniteltujen toimenpiteiden laillisuus.

Asiantuntijoiden ryhmään on syytä lukea akateemisten asiantuntijoiden lisäksi valtion ja Verohallinnon omat asiantuntijat, Veronmaksajain Keskusliiton ja muiden yhteisöjen asiantuntijat. Varsinaiseen Verohallintoon on luotu veroasiantuntijoiden ja johtavien veroasiantuntijoiden virkoja, joille siirtyy lausuntojen anto- ja erityistehtäviä. Tälle ryhmälle kasautuu tulevaisuuden verohallinnossa sisällöllisiä ohjaustehtäviä tulkinnanvaraisissa ja aiemmin ratkaisemattomissa asiatyypeissä.

Eri asiantuntijatahot edustavat erilaisia näkemyksiä erilaisten rooliensa vuoksi. Tästä johtuen asiantuntijoita ei voida pitää kovin homogeenisenä ryhmänä. Aikaisemmin oikeustieteen professoreiden ja tutkijoiden mielipiteillä on ollut merkittävä painoarvo erityiskysymyksiä ratkaistaessa. Akateemisten asiantuntijoiden painoarvo saattaa heiketä, jos muiden asiantuntijaryhmien (Verohallinto, auktorisoidut tilintarkastajat ja verokonsultit) määrä lisääntyy ja asema vakiintuu.

Oikeustieteellinen kirjallisuus ja vero-oikeudellinen tutkimus on nojannut pitkälti muutaman aktiivisen kirjoittajan töihin. Koko tieteenalan kehityksen kannalta olisi eduksi, että vero-oikeuden piirissä vaikuttavien kirjoittajien määrä lisääntyisi. Kirjoittajien määrän lisääntyminen edesauttaisi todennäköisesti sitä, että esiin nousisi entistä enemmän erilaisia näkemyksiä ja näkökulmia. Erilaiset näkemykset synnyttävät erilaisia ratkaisutapoja ja toistensa kanssa ristiriidassa olevia asiantuntijoita, joka vasta mahdollistaa aidon tieteellisen debatin synnyn. Kehitysmahdollisuuksia rajoittaa se valitettava tosiasia, että vero-oikeudelliset julkaisu-

markkinat ovat Suomessa niin pienet, että on vaikeata saada tuotoksiaan julkaisuksi sen enempää kirjan kuin artikkelinkaan muodossa.

Jos oikeustieteellinen keskustelu vero-oikeudessa kehittyisi nykyistä debatoivampaan suuntaan, päätöksentekijän kannalta tilanne voisi olla nykyistä hankalampi, koska tällöin päätöksentekijä joutuisi entistä enemmän pohtimaan sitä, että mihin kantaan ensisijaisesti tukeutuisi. Verohallinnon yleiselle norminannolle epävakaa tilanne oikeustieteen tulkinnoissa loisi edellytyksiä norminannon kehittämiseen suuntaan. Tällöin myös Verohallituksen ohjauksen painoarvo nousisi suhteessa oikeustieteeseen ainakin siihen saakka kunnes oikeustieteen kanta asiassa vakiintuisi.

Tiede suuntautuu tulevaisuuteen ja vero-oikeustutkimusta tarvitaan välittämään ideoita toimivaksi lainsäädännöksi. Ideoita ei sellaisenaan voi ottaa käyttöön, vaan ne on puettava lainsäädännöksi<sup>1167</sup>. Oikeustieteen innovatiivista roolia vero-oikeudessa ei tule väheksyä. Käytännön hallintotoiminnan näkökulmasta tarkasteltaessa vero-oikeudellisen keskustelun heikkoutena on ollut se, että keskustelussa pitäydytään lähes yksinomaan oikeuskäytännössä varmistuneiden näkemysten esiintuomiseen. Uusien linjausten tekemistä epävarmoissa ratkaisutilanteissa kaihdetaan yleisesti. Tieteen tulee toki pitää kiinni traditioistaan mutta uudistumisellekin tulee antaa sijaa.

Oikeustieteen ja Verohallinnon norminannon välillä vallitsee vuorovaikutussuhde. Verohallinto pyrkii tukeutumaan norminannossaan vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa esiintyviin kannanottoihin erityisesti silloin jos kyseessä on avoin tulkintatilanne. Tällöin oikeustieteen vaikutus Verohallinnon norminantoon on suurimmillaan. Vuorovaikutus toimii ajoittain toisinkin päin samojen periaatteiden mukaisesti. Oikeustieteen edustajat tukeutuvat tavanomaista enemmän Verohallituksen norminantoon avoimessa tulkintatilanteessa eli silloin jos asiasta ei ole KHO:n ratkaisuja tai vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Kommentaariteosten välityksellä Verohallinnon norminanto leviää ja saa lisää arvovaltaa. Tämä puolestaan edesauttaa Verohallinnon norminannon muuttumista oikeuskäytännöksi. Vuorovaikutus toimii myös toisinpäin siten, että oikeustieteessä esitetyt kannanotot vakiintuvat Verohallinnon norminannon kautta verotustavaksi.

---

<sup>1167</sup> Myrsky 2000:172-173

## 8 JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

### 8.1 Verohallinnon normien synty ja kehitys

#### 8.1.1 Verohallinnon norminannon kehityksestä

Verotusta toimittavan organisaation norminannon määrä ja laatu on riippuvainen verotusta toimittavan organisaation rakenteesta. Verotusta toimitti 1950-luvun loppuun saakka kaksi erillistä ”Verohallintoa”. Valtion verotusta toimittava verotusorganisaatio ja kunnallista verotusta toimittava organisaatio. Valtion verotusorganisaatiolle oli ominaista se, että verotusta toimittamista ohjattiin keskitetysti ja pyrkimyksenä oli mahdollisimman yhdenmukaisen verotuksen toteuttaminen koko maan alueella. Tavoitteen toteuttamista edesauttoi se, että valtion palveluksessa oli verotusta toimittamassa palkattua henkilöstöä, kun taas kunnallista verotusta toimittamassa oli vähäisen viranhaltijajoukon lisäksi paljon luottamushenkilöstöä.

Kunnallista verotusta toimittavat taksoituslautakunnat olivat osa kunnan organisaatiota. Kuntien suuresta lukumäärästä johtuen on todennäköistä, että ratkaisukäytännöissä esiintyi eroja samalla tavoin kuin muussakin kunnallisessa päätöksenteossa. Vaikka kunnallisverotuksen pohjana oli yhteinen lainsäädäntö, ratkaisukäytännön koordinointi oli erilaista kuin valtion toimittamassa verotuksessa, sillä olivathan kunnat valtiossa riippumattomia organisaatioita.

Kahden organisaation yhdistyminen johtaa yleensä siihen, että toiminta yhdenmukaistuu<sup>1168</sup>. Tähän vaikuttaa ennen muuta ohjauksen yhdenmukaistuminen ja itsenäisten toimijoiden määrän pienentyminen. Verotuksen toimittamisen osalta

---

<sup>1168</sup> Ala-Karjanmaa (2001) on havainnut, että verotoimistojen fuusiot ovat lisänneet verotuksen yhtenäisyyttä. Hän on kuitenkin todennut, että fuusio ei sinänsä vielä riitä, on myös huolehdittava siitä, ettei saman verotoimiston eri yksiköiden välille jää käytäntöeroja. Ala-Karjanmaan havaintojen mukaan eri yksiköiden välisissä ratkaisuissa on havaittavissa eroja.

Iivonen 2004:192. Lisensiaattityöni vastaajina toimineet verojohtajat olivat sitä mieltä, että siirtyminen yhteen virastokohtaiseen oikaisulautakuntaan yhdenmukaisti ratkaisuja verrattuna vanhaan tilanteeseen, jolloin viraston alueella oli 13 veropiirikohtaista oikaisulautakuntaa. Huomionarvoista on, että lähes kaikki vastaajat ovat toimineet myös jonkun edellä mainitun veropiirikohtaisen oikaisulautakunnan puheenjohtajana.

valtiollisen ja kunnallisen verotusorganisaation yhdistyminen merkitsi sitä, että Suomen jokaisesta kunnasta poistui kunnallisverotusta toimittava taksoituslautakunta ja taksoitustoimisto. Tämän uudistuksen ansiosta Suomen jokaisessa kunnassa oli ainoastaan yksi tuloverotusta toimittava lautakunta, joka antoi paikallista ohjausta ja teki verotusratkaisuja. Kuntatasolla uudistus yhdenmukaisti verotusratkaisujen sisältöä ja verotusta toimittavan organisaation norminantoa.

Verotuksen toimittamiseen liittyvä norminanto on sidoksissa myös verotusta toimittavan viranomaisen organisaatioon. Mitä enemmän verotusta toimittavalla viranomaisella on suhteellisen riippumattomia alaorganisaatioita<sup>1169</sup>, sitä enemmän on itsenäistä norminmuodostusta ja erilaisia ratkaisukäytäntöjä. Verohallinnon osalla kolmiportainen organisaatio mahdollisti kolmitasoisen norminannon ja erityisesti verolautakuntien ja verotoimistojen suuri määrä mahdollisti toimistokohtaisen<sup>1170</sup> verotuskäytännön synnyn. Verotoimiston virka-alueen sisällä verotuskäytäntö ja siihen liittyvä ohjaus saattoivat olla perusteiltaan eri verovelvollisryhmien osalta hyvinkin yhdenmukaisia.

Kolmiportaisessa organisaatiossa Verohallitus-lääninverovirasto-verolautakunta oli jokaisella tasolla tiettyyn rajaan saakka oikeus antaa kirjallista ohjausta, ohjata verovelvollisia, tehdä verotusratkaisuja ja kouluttaa henkilöstöä ja muita sidosryhmiä. Verohallitus oli verotusta toimittavan organisaation huipulla ja sillä oli näin ollen laajimmat norminantovaltuudet ja mahdollisuudet ohjata alempia viranomaisia. Verohallitus onkin asemansa perusteella antanut lukuisia verotusta ohjaavia päätöksiä ja ohjeita, joiden avulla on ohjattu verovirastojen ja verolautakuntien työtä. Ohjauksen ensisijaisena tavoitteena on ollut verotuksen toimittamisen yhdenmukaistaminen, mutta ohjauksella on myös nopeutettu verotuksen toimittamista.

---

<sup>1169</sup> Räbinä 2009:21 on arvioinut, että kolmiportaisessa verotusorganisaatiossa oli noin 250 itsenäistä viranomaista. Nyt on jäljellä yksi Verohallinto-niminen viranomainen, jonka toimialueena on koko maa.

<sup>1170</sup> Verohallinnon norminannosta oli yli puolet verolautakuntien norminantoa 02.01.1992. Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1992:10  
VM/vero-osasto 48  
Verohallitus 554  
Lääninverovirastot 78  
Verolautakunnat 869  
Yhteensä 1.549 normia



Lääninverovirastot (myöhemmin verovirastot) antoivat virka-alueen verotoimistoille ohjeita ja verotoimistojen henkilöstölle suunnattua koulutusta. Yhtenäistämisohjeiden tarkoituksena oli yhdenmukaistaa verotusta viraston toimialueella. Virastojen antamissa yhtenäistämisohjeissa oli eroja<sup>1171</sup> ja tämä oli osaltaan erilaistamassa Suomessa toimitetun verotuksen sisältöä. Verovirastojen merkitys ohjauksen antajina supistui 2000-luvun aikana ja yksiportaiseen organisaatioon siirtymisen myötä verovirastot ovat lopettaneet yhtenäistämisohjeiden antamisen. Tämä on osaltaan supistanut Verohallinnon kirjallisten normien määrää.

Suuri verotoimistojen ja verolautakuntien määrä mahdollisti paikallisten verotusnormien synnyn. Verolautakuntien valmisteluohjeet ja verotusratkaisut synnyttivät paikallisia verotuskäytäntöjä, jotka saattoivat poiketa toisistaan eri veropiirien alueella. Vastavoimana tällaiselle hajaantumiskehitykselle toimivat Verohallituksen ja virastotason ohjeistus ja koulutuksen muodossa annettu norminanto. Paikallistason tosiasiallisesta itsenäisyydestä johtuen verotuskäytännön kautta tapahtuva norminmuodostus oli vaikeasti kahlittavaa pelkkien yhtenäistämisohjeiden avulla. Paikallisten olosuhteiden huomioon ottaminen johtaa väistämättä useisiin erilaisiin tulkintoihin samanlaisista lainsoveltamistilanteissa. Tässä suhteessa verotuksen toimittaminen tuskin eroaa mistään muusta hallinnon haarasta.

Verolautakuntien lakkauttaminen ja verotoimistojen määrän supistuminen on automaattisesti merkinnyt sitä, että itsenäistä toimivaltaa omaavien toimijoiden määrä on supistunut. Tämä on puolestaan merkinnyt sitä, että vanhojen vero- ja tutkijalautakuntien verotusratkaisujen ohjausvaikutus on lakannut vuosien kuluessa<sup>1172</sup> ja verotusratkaisut ovat yhdenmukaistuneet. Paikallisten verotuskäytäntöjen tilalle on syntynyt Verohallinnon organisaatiomuutosten mukana syntyneiden entistä suurempien alaorganisaatioiden verotuskäytännöt, jotka usein pohjautuvat ainakin osittain kumoutuneisiin verotuskäytäntöihin<sup>1173</sup>.

### 8.1.2 *Nyky päivän Verohallinto ja norminanto*

Verohallinnon organisaatio on läpikäynyt vuosien kuluessa suuria muutoksia. Valtion verolautakuntien ja kunnallisten taksoituslautakuntien yhdistämisen lop-

---

<sup>1171</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:77-79 ; Iivonen 2004:199

<sup>1172</sup> Iivonen 2004:201

<sup>1173</sup> Ala-Karjanmaa 2001 ; Iivonen 2004: 203

putuloksena syntyi joka kuntaan yksi verotusta toimittava verolautakunta. Suomi oli vuoden 1960 alussa jaettuna 215 veropiiriin, jossa kussakin oli verotoimisto. Verotoimiston johtajana toimi verojohtaja. Valtionhallinnon toimivaltajaon jäykkyydestä johtuen verotoimistolla ja verolautakunnalla oli itsenäistä asteellista toimivaltaa, jota ylempät viranomaistasot eivät voineet ottaa itselleen.

Joulukuun alussa 1993 voimaan tullut Verohallintolaki kehitti Verohallinnon organisaatiota siten, että siirryttiin kaksitasoiseen organisaatioon. Lääninverovirastoista tuli verotusta toimittavia viranomaisia. Entisistä verotoimistoista tuli verotusta toimittavien lääninverovirastojen toimipisteitä. Toinen merkittävä uudistus oli vero- ja tutkijalautakuntien lakkauttaminen. Vero- ja tutkijalautakuntien lakkauttamisen myötä siirryttiin virkamiesverotukseen ja maallikoiden osallistuminen verotusratkaisujen tekoon loppui.

Kaksitasoinen Verohallinto muuttui toukokuun alusta 2008 lukien yksitasoiseksi. Suomessa toimivan yksitasoisen Verohallinnon toimialueena on koko maa. Tämä merkitsee sitä, että Suomessa on verotusta toimittamassa ainoastaan yksi viranomainen. Aikaisemmin verotusta toimittanut Verohallinto koostui lukuisista suhteellisen itsenäisistä viranomaisista, joilla oli itsenäistä ohjaus- ja päätöksentekovaltaa. Yksitasoinen organisaatio ja alueellisen toimivaltajaon loppuminen korostaa entisestään yhdenmukaisuuden tarvetta verotusratkaisuissa ja toisinpäin sanottuna yhdenmukaisen verotuksen tavoittelu voi olla eräs tärkeimmistä perusteista Verohallinnon organisaation uudistamiselle.

Selvää on, että yksitasoisessa organisaatiossa ei ole muuta kuin organisaation omaa norminantoa. Tämä merkitsee sitä, että Verohallinnon kirjallisen norminannon kanssa ei ole enää organisaation sisällä kilpailevaa norminantoa. Jos verotuksen yhdenmukaisuus toteutuisi pelkällä kirjallisella norminannolla, yksitasoiseen verotusorganisaation siirtymiseen myötä tuloverotus olisi yhdenmukaistunut ja vuosikymmeniä jatkunut keskustelu verotusratkaisujen epäyhdenmukaisuudesta olisi voitu lopettaa.

Verotusratkaisujen sisällön yhdenmukaistaminen siten, että kustakin ongelmasta muodostuu yhdenmukainen verotuskäytäntö, on kirjallisen norminannon yhdenmukaistamiseen verrattuna paljon vaikeammin toteutettavissa. Verotuskäytännön muodostumiseen vaikuttaa Verohallinnon omien kannanottojen ja ratkaisujen lisäksi eri muutoksenhakuasteissa suoritettut linjaukset. Reaaliaikaiseen asiakaspalveluun pyrkivän Verohallinnon on kyettävä tarjoamaan jatkossa entistä enemmän yhdenmukaisia verotuskäytäntöjä, jotka ovat tosiasiallisia toimintanormeja.

## 8.2 Verohallinnon norminannon merkityksestä

### 8.2.1 Verohallinnon norminanto ja verotuksen toimittaminen.

Verotuksen toimittaminen on lakiin sidottua hallintotoimintaa<sup>1174</sup>. Tässä suhteessa verotuksen toimittaminen ei olennaisesti eroa muusta hallintotoiminnasta<sup>1175</sup>. Verohallinnon tavoin myös muilla julkisen hallinnon sektoreilla on olemassa erilaisista viranomaisen päätöksenteon tuloksena syntyneitä norminantoa ja normien noudattamisen tuloksena syntyneitä hallintokäytäntöjä. Verotusta toimitettaessa usein toistuvat saman tyyppiset ratkaisut synnyttävät verotuskäytäntöä, joka voi vaihdella verotusta toimittavasta yksiköstä toiseen.

Verohallinnon norminannolle asetettava perusedellytys on se, että norminanto on lainmukaista. Verohallinnon virkamies on velvollinen noudattamaan Verohallinnon antamia määräyksiä. Noudattamisvelvollisuuden edellytyksenä on kuitenkin se, että määräys on sisällöltään lainmukainen. Tämän lisäksi määräyksen on oltava sisällöltään sellainen, että sen antaminen kuuluu Verohallinnon kompetenssiin.

Verohallinnon muu ohjaus ei ole muodolliselta sitovuudeltaan Verohallinnon määräyksiin verrattavaa. Verohallinnon norminannolla on kuitenkin tosiasiallista sitovuutta Verohallinnon virkamiehiin<sup>1176</sup>. Pääosin tämä perustuu esimies-alais-

---

<sup>1174</sup> Penttilä & Ronkainen 2002:47 määrittelevät verotuksen toimittamisen toteamalla, että verotusta koskevassa päätöksenteossa on kysymys oikeudellisesta ratkaisutoiminnasta Purosen 1992:330 näkemyksen mukaan verotuksen toimittaminen on luonteeltaan hallintomenettelyä ts. hallinnollista ratkaisutoimintaa, jossa hallintopäätökset sisältävät lakiin sidotun ratkaisutoimen.

<sup>1175</sup> Puronen 1996:348 on arvioinut, että on ilmeistä, että verotuksessa sovellettavat normit ovat mutkikkaampia ja vaikeaselkoisempia kuin hallinnossa keskimäärin.

<sup>1176</sup> Penttilä & Ronkainen 2002: 75 ovat todenneet, että Verohallituksen organisatorisen aseman, hyvän hallintotavan, verotuksen yhdenmukaisuuden vaatimuksen sekä luottamuksensuojan periaatteen vuoksi varsinkin Verohallituksen antamilla ohjeilla on kuitenkin merkittävä tosiasiallinen vaikutus Verohallinnon sisällä. Lähtökohtana on, että yksittäisen Verohallinnon virkamiehen tulee pääsääntöisesti ottaa ohje huomioon, kun hän tekee sen soveltamisalaan kuuluvaa ratkaisua.

Puronen 2004:43 on korostanut Verohallituksen yhtenäistämisoheiden soveltamisen ensisijaisuutta verotuksen toimittamisessa. Hän kuitenkin painottaa myös sitä, että yhtenäistämisoheissa korostetaan myös sitä, että verovelvollisen esittämä selvitys on huomioitava ja yhtenäistämisoheista voidaan poiketa perustelluista syistä.

Räbinä 2009:33-34 on havainnut, että aineellista verotusta koskevilla yhtenäistämisoheilla on verotuspäätöksiä tehtäessä kuitenkin vahva tosiasiallinen vaikutus.

suhteeseen, joka mahdollistaa työnantajalle hallintokäskyn käyttämisen. Verotuksen toimittamisessa Verohallinto käyttää erilaista ohjeistusta virkamiehen työn tuloksen ohjaukseen ja yhdenmukaistamiseen. Virkamiesten kannalta katsoen Verohallinnon ohjaus ja ylempien virkamiesten ohjaus nopeuttaa työtä ja ohjaus lisää turvallisuuden tunnetta verotusratkaisujen teossa. Kriittisen asiakkaan kanssa asioidessa Verohallinnon ohjaus ja sen mukainen verotusratkaisu antaa tärkeätä tukea virkamiehille. Verohallinnon ohjeita toteuttaessaan virkamies-verovelvollinen suhde ei muodostu henkilökohtaiseksi samalla tavoin kuin jos päätös perustuu viranhaltijan omaan ”katsomukseen”. Yksilöpsykologisesti Verohallinnon ohjaus on positiivinen seikka suurimmalle osalle verovirkamiehiä.

Verohallinnon (entisen Verohallituksen) normien ohjausteho ei ole ollut kiistanon. Verohallinnon aikaisemman organisaatiomuodon aikana virasto- ja toimistotasot antoivat omaa ohjaustaan. Ajoittain tämä alemman tasoisen ohjaus oli ristiriidassa ylempien tasoisen ohjauksen kanssa ja yleistä oli, että alaorganisaation jäsenet noudattivat oman alaorganisaationsa ohjausta.

Verohallinnon toiminnan tuloksena syntyy verotusratkaisuja ja ratkaisukäytäntöjen vakiintuessa syntyy verotuskäytäntöä. Verohallinnon noudattaman yleisen verotuskäytännön ohella Verohallinnon eri alaorganisaatioissa on sovellettu paikallisia verotuskäytäntöjä, jotka ovat olleet jossain määrin ristiriidassa Verohallinnon yleisesti soveltaman verotuskäytännön kanssa.

### 8.2.2 *Verohallinnon norminanto ja verovelvollinen*

Verovelvollisuus on yksittäisen kansalaisen kenties tärkein velvollisuus suhteessa julkisen valtaan. Kansalaisen maksettavaksi määräytyvien verojen määrä riippuu useasta seikasta. Julkisen vallan ja kansalaisen välisessä verotussuhteessa lähtökohtana on se, että verottajana toimivalla julkisella vallalla on oikeus määrätä lainsäädännöllä verotuksen perusteista. Taloudellisen toiminnan ja elämän ilmiöiden moninaisuudesta johtuen pelkkä lainsäädäntö ei riitä täsmentämään sitä, miten verotus tulee toimittaa.

Verovelvollisten suuresta määrästä ja heidän erilaisesta elämäntilanteistaan johtuen verovelvollisten verorasituksen määrä ja heidän verotusongelmiensa laatu

vaihtelee. Tästä johtuen verovelvollisten tiedon<sup>1177</sup> ja ohjauksen tarve vaihtelee suuresti<sup>1178</sup>. Tämän lisäksi on huomioitava se, että verovelvollisten taloudelliset ja tiedolliset resurssit vaihtelevat suuresti ja tästä johtuen verovelvollisia on vaikea mieltää yhtäläiseksi verovelvollisten ryhmäksi, jota olisi kohdeltava Verohallinnon ohjauksessa samalla tavoin.

Verovelvollisten erilaisuudesta johtuen heidän ohjaustarpeensa vaihtelee. Suurimmalle osalle verovelvollisista Verohallinnon ohjaus antaa tietoa verotuslainsäädännön sisällöstä ja todennäköistä on, että suuri osa verovelvollisista pitää Verohallinnon kirjallista ja suullista informaatiota helpommin omaksuttavana kuin varsinaista lain tekstiä<sup>1179</sup>. Julkisen hallinnon ohjaustoiminnan tarkoituksena on opastaa ihmisiä ja erilaisia organisaatioita toimimaan halutulla tavalla. Kansalaisten keskuudessa julkisen hallinnon ohjaus mielletään lainomaiseksi, pakottavaksi ohjeeksi, jota tulee noudattaa. Harva verovelvollinen kykenee Verohallinnon kirjallisesta ohjauksesta erittelemään, mikä osa tekstistä on luonteeltaan kaikkia sitovaa (lainsäädäntöä tai Verohallinnon antamia määräyksiä) ja mikä osa on ohjausta. Erittelyn vaikeutta lisää se, että osa Verohallinnon ohjauksesta noudattaa vakiintunutta oikeus- ja verotuskäytäntöä ja osa ohjauksesta on sisällöltään uutta ja vakiintumatonta.

Julkisen hallinnon tarjoamiin palveluihin kuuluu hallinnon asiakkaille tarjottu henkilökohtainen neuvonta. Verohallinnolta on mahdollista saada yksilöityyn kirjalliseen kysymykseen ennakkokannanotto. Tuloverotuksen alalla merkittävimmät ennakkokannanotot ovat Verohallinnon ennakkoperintälain perusteella antama ennakkoratkaisu, keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu ja Verohallinnon antama ennakkotieto. Yhtäläistä kaikille edellä mainituille Verohallinnon ennakkokannanotoille on se, että ne sisältävät Verohallinnon antaman tulkinnan

---

<sup>1177</sup> Iivonen 2004:172 Lisensiaattityöni vastaajina toimineista verojohtajista 80 % oli sitä mieltä, että verovelvollisten joukossa on runsaasti sellaisia henkilöitä, jotka pitävät KHO:n päätöksiä sitovuudeltaan lakiin verrattavina.

<sup>1178</sup> Sänkiahon 2001:79 mukaan iäkkäät ja huonosti koulutetut haluavat asioida verotoimistossa ja toiset asiakasryhmät haluavat internet ja sähköpostipalveluja

<sup>1179</sup> Iivonen 2004: 146-153 . Lisensiaattityössäni vastaajina toimineista verojohtajista 80 % oli sitä mieltä, että on paljon verotusongelmia, joita ei voida suoraan lainsäädännössä ratkaista. Asiantilasta ei sinänsä syytetty huonoa lainsäädäntöä vaan tunnustettiin se tosiseikka, että elämän ilmiöt ovat niin moninaisia, että niitä on nykyisellä lainkirjoitustavalla ”vangita” lain tekstiin. Oikeuskirjallisuudessa Andersson 2001:13 ja Myrsky 2002:35-38 ovat tulleet myös siihen lopputulokseen, että verolainsäädäntö ei riitä ratkaisemaan kaikkia verotuksessa esiintyviä ongelmia.

verovelvollista koskevaan ennakkokysymykseen. Ennakkoperintälain mukaisesta ennakkoratkaisusta ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisusta voivat sekä verovelvollinen että veronsaaja valittaa mutta Verohallinnon ennakkotieto on loppullinen laissa säädetyin ja päätöksessä mainituin edellytyksin.

Verohallinnon ennakkotietoihin sisältyy lainsäädäntöriski joka sisältyy myös kaikkeen muuhunkin Verohallinnon antamaan ohjaukseen. Verohallinto ei voi lähtökohtaisesti antaa sellaista ohjausta, joka sivuuttaa kyseisenä verovuotena voimassa olevan lain säännöksen. Verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentin perusteella verovelvollisella on kuitenkin mahdollista saada luottamuksensuojaa laissa mainituissa tilanteissa.

Verohallinnon antama suullinen ohjaus on ollut sidoksissa Verohallinnon organisaatioon. Suomessa oli 1990-luvun alkupuolella yli 200 verotoimistoa ja tämän johdosta oli monella paikkakunnalla saatavissa verojohtajatasoista ohjausta. Verojohtajien keskeisestä asemasta johtuen, verojohtajan antama kanta kysymykseen muodostui lakiin verrattavaksi normiksi, jonka pitävyyttä ei ollut syytä epäillä. Verojohtajien ohella toimistopäälliköt suorittivat muun henkilökunnan ohella merkittävässä määrin verovelvollisten ohjausta. Tuon ajan ohjaukselle oli tyypillistä, että ohjauksen antaja yleensä tunsikin verovelvollisen kokonaistilanteen ja pienimmissä verotoimistoissa verovelvollinen oli viranhaltijalle myös tuttu. Tällöin annettu ohjaus muistettiin ja harvemmin esiintyi ongelmia sen suhteen, mitä verovelvolliselle oli sanottu. Viestin perille menossa ja tulkinnassa saattoi esiintyä ongelmia aivan samalla tavoin kuin kaikessa muussakin hallinnollisessa viestinnässä.

Verohallinnon organisaation muutos on myös hajaannuttanut Verohallinnon neuvontajärjestelmää. Verojohtaja- nimikkeeseen omaavat viranhaltijat ovat nykyisin keskittyneet pääosin hallinnollisiin tehtäviin ja sisältöratkaisujen teko on viime kädessä siirtynyt johtaville veroasiantuntijoille ja veroasiantuntijoille. Organisaation muutos on tuonut mukanaan sen, että ohjauksen antajia on entistä enemmän ja sen että verovelvollisten toiminnan yksilöllinen tuntemus on toimialueen kasvun myötä heikentynyt.

Verohallinnon toiminnassa on korostunut viime vuosina palveluperiaate. Tavoitteena on vastata mahdollisimman hyvin ja nopeasti verovelvollisten odotuksiin. Verovelvollisen ottaessa yhteyttä Verohallintoon, lähtökohtana on lähes aina verovelvollisen omien verotusongelmien ratkaisu. Ratkaisun olisi tapahduttava mahdollisimman pikaisesti ja verovelvollinen yleensä otaksuu, että hänen saamansa suullinen neuvo tai sähköpostiviesti on myös sitova ohje, jonka mukaan menetellen ei koidu odottamattomia veroseuraamuksia. Verohallinnon maksullinen ennakkotietojärjestelmä yhdessä keskusverolautakunnan ennakkoratkaisujen

kanssa ei kykene kattamaan koko sitovan ohjauksen tarvetta. On kyseenalaista että voiko verovarvilla rahoitettu Verohallinto edellyttää verovelvollisia käyttämään Verohallinnon maksullisia palveluja maksuttomien palveluiden asemasta. Lähtökohtana Verohallinnon toiminnassa tulisi olla se, että verovelvollisen ongelmat on kyettävä ratkaisemaan olipa verovelvollisen yhteydenotto- ja kysymystapa mikä tahansa. Kirjallisen muodon käyttöä puoltaa kuitenkin se, että verovelvollinen joutuu kertomaan sitovasti kaikki asiaan vaikuttavat seikat ja Verohallinto puolestaan voi yksilöidä kysymyksen huomattavasti paremmin verrattuna suullisesti käytyyn keskusteluun. Kirjallisen muodon etuihin kuuluu myös se, että ristiriitatilanteessa näyttökysymys ei tuota ongelmia.

Verohallinnon verovelvolliselle antama suullinenkin ohjaus voi muodostua sitovaksi normiksi ohjauksen saaneen verovelvollisen osalta. Verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa suullisen ohjauksen perusteella vaikka ohje olisi vaikiintuneen verotuskäytännön vastainen<sup>1180</sup>. Arvioitaessa luottamuksensuojan tarvetta on kiinnitettävä huomiota verovelvollisen verotuksen tuntemukseen, saadun neuvon laatuun ja antopaikkaan sekä verovelvollisen kertomuksen yleiseen luotettavuuteen<sup>1181</sup>. Luottamuksensuojan kautta Verohallinnosta saatu ohje syrjäyttää perinteisen oikeuslähdeopin ja muodostuu sovellettavaksi oikeusnormiksi.

## 8.3 Verohallinnon norminannon ja oikeuslähteiden välinen suhde

### 8.3.1 Verohallinnon norminanto ja lainsäädäntö

Suomen perustuslain 81 §:n mukaan: ”Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta”. Verotusta voidaan luonnehtia korostetun lakisidonnaiseksi oikeudenalaksi. Verolailla on kiistaton oikeuslähdeopillinen johtoasema

---

<sup>1180</sup> KHO 2003:21 ; Puronen 2009:486

<sup>1181</sup> Soikkeli 2004:171 toteaa, että verovelvollisen kertomusta on arvioitava subjektiivisesti eli on otettava huomioon verovelvollisen yksilöllisen ominaisuudet ja asiaan vaikuttavat olosuhteet. Ala-Karjanmaa 2001 on puolestaan havainnut oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimissaan, että verojohtajana kuullut verovelvollisten toteamukset ”tämä vähennysvaatimus menee kaikkialla muualla läpi” tai ”mikään verotoimisto ei verota tässä tilanteessa” eivät ole kaikilta osin pitäneet paikkaansa.

tuloverotuksen oikeuslähteiden joukossa ja voimassa olevan perustuslain säätämisen myötä on katsottu, että verotuksen lakisidonnaisuus on entisestään vahvistunut<sup>1182</sup>. Verotuksen lakisidonnaisuuden perusteella voisi otaksua, että verolainsäädännöstä on saatavissa kaikki se informaatio, joka tarvitaan verotusongelmien ratkaisemiseen.

Suomessa on ollut vahva usko siihen, että lainsäädännöllä ja muulla norminannolla kyetään ratkomaan kaikki ongelmat<sup>1183</sup>. Ajoittain käy kuitenkin niin, että jonkun ilmiön tulkintaan ei ole käytettävissä sopivaa oikeusnormia. Tällaisessa lainaukkotilanteessa tulkitsijan on muodostettava normi tällaisen avoimen ratkaisutilanteen ratkaisua varten<sup>1184</sup>. Verotusta toimitettaessa Verohallinto on ensimmäinen viranomaistaho, jonka on muodostettava verotuksen aidoissa lainaukkotilanteissa normi, jonka perusteella verotus tulee lainaukkotilanteessa toimittaa. Normi voi olla Verohallinnon kirjallinen ohje tai Verohallinnon asiantuntijoiden muodostama ratkaisutapa, joka toimii Verohallinnon asiaan soveltaman verotuskäytännön pohjana. Verohallinnon ratkaisunormi joutuu ajanmittaan muutoksenhakusteiden arvioitavaksi ja tällöin Verohallinnon normi joko hyväksytään tai hylätään.

Verohallinnon norminanto voidaan yleisen sitovuutensa perusteella jakaa määräyksiin ja yleiseen ohjaukseen. Verohallinnon oikeus määräysten antaminen perustuu laissa annettuun valtuutukseen antaa jostain laissa mainitusta asiasta tarkentavia määräyksiä. Verohallinnon antamien määräysten on kuuluttava Verohallinnon toimialaan ja määräykset eivät saa olla ristiriidassa voimassa olevan lainsäädännön kanssa. Määräykset ovat delegoitua lainsäädäntöä ja määräysten sitovuus kaikkiin tahoihin nähden on lainsäädäntöön verrattavaa.

Verohallinnon ohjaus ja verotuskäytäntö ei ole lähtökohtaisesti sitovaa. Verohallinnon henkilöstön osalta tosiasiallista sitovuutta on<sup>1185</sup>. Tosiasiallinen sitovuus

---

<sup>1182</sup> Wikström 2008:22-33

<sup>1183</sup> Tarasti 2002:576 lausuu samasta ilmiöstä, että usko lain voimaan yhteiskunnan ongelmien ratkaisemisessa on perinteisesti lakisidonnaisessa suomalaisessa yhteiskunnassa suuri, niin tavallisten kansalaisten kuin heitä edustavien poliitikkojen keskuudessa. Lakimieskunta lainvalmistelijat etunenässä yleensä jakaa tämän käsityksen.

<sup>1184</sup> Brusin 1938: 172; Kuopus 1988:251 toteaa verolainsäädännön osalta, että poliittisissa tulonjako- tai muissa kiistoissa aineellisen verolainsäädännön normi saatetaan tarkoituksellisesti jättää avoimeksi ja antaa verotus- ja oikeuskäytännön ratkaista sen todellinen sisältö.

<sup>1185</sup> Rabinä 2009:33 ilmaisee asian toteamalla, että aineellista verotusta koskevilla yhtenäistämishjeilla on verotuspäätöksiä tehtäessä kuitenkin vahva tosiasiallinen sitovuus.



perustuu eri seikkoihin. Ohjaus koetaan usein virkakäskyn kaltaiseksi ohjaukseksi, jota on noudatettava. Virkamiehen kuuliaisuusvelvollisuus edellyttää työtehtävien suorittamista annettujen ohjeiden mukaisesti ja tästä yleensä seuraa se, että Verohallinnon virkamiehet noudattavat Verohallinnon antamia ohjeita ja työmenetelmiä, olivatpa ne muodollisesti sitovia tai ei.

Verohallinnon kirjallinen norminanto tai sen soveltama verotuskäytäntö ei saa olla lainvastaista. Tässä suhteessa lainsäädäntö rajoittaa Verohallinnon norminantoa. On kuitenkin syytä huomioida se, että jos eduskunta jättää lain sisällön tarkoituksellisesti avoimeksi sen vuoksi, että lain sisältö muovautuisi ja tarkentuisi oikeuskäytännön kautta, Verohallinto joutuu ottamaan avoimessa tulkintatilanteessa<sup>1186</sup> ensimmäisenä viranomaisasteena kantaa lain sisältöön. Tällöin ei voida sanoa, että laki rajoittaa Verohallinnon norminantoa, koska Verohallinto antaa laille sisältötulkintaa. Toki tässäkin tapauksessa voimassa oleva oikeusjärjestys rajoittaa Verohallinnon normiohjauksen sisältöä.

Verohallinnon ratkaisunormin perusteella syntynyt verotuskäytäntö voi jatkua vuosia ja on mahdollista, että verotuskäytäntö muunnetaan lainsäädäntöaktin kautta lainsäädännöksi. Verohallinnon ja lainsäädännön välinen vuorovaikutusprosessi voi toimia myös toisin päin. Eduskunta voi lainsäädäntöaktilla kumota Verohallinnon vuosia soveltaman verotuskäytännön.

### 8.3.2 *Verohallinnon norminanto ja oikeuskäytäntö*

Verohallinnon norminanto toimii verotusratkaisujen perustana yhdessä muiden verotuksen oikeuslähteiden kanssa. Verotusratkaisuihin kohdistuvan muutoksenhaun yhteydessä Verohallinnon kirjallinen ja suullinen norminanto sekä Verohallinnon soveltama verotuskäytäntö joutuu asiaa käsittelevän muutoksenhakuviranomaisen tarkastelun alaiseksi. Muutoksenhakuviranomainen ottaa yksittäistapauksissa tekemissään päätöksissä usein kantaa siihen, että onko Verohallinnon soveltama norminanto tai verotuskäytäntö lainmukaista. Muutoksenhaluasteiden ratkaisuilla on Verohallinnon kannalta kontrollimerkitys<sup>1187</sup>, koska yhden ratkaisun

---

<sup>1186</sup> Wikström 1979:212

<sup>1187</sup> Iivonen 2004:209 Eräs verojohtaja luonnehti lisensiaattityöhöni kuuluneeseen kyselyyn antamassaan vastauksessa, että hallinto-oikeuden päätöksen perusteella tietää, että onko menetelty oikein. Jos on menetelty väärin, niin muutetaan käytäntöä.

perusteella voidaan otaksua, että muutoksenhakuaste menettelee vastaavanlaisissa tapauksissa samalla tavalla. Hallinto-oikeuksienkin osalta on ollut havaittavissa 1990-luvun loppupuolelta lähtien valitusmäärän pientymistä ja tämä on puolestaan johtanut siihen, että yhden hallinto-oikeuden alueella ei kaikista ongelmatyypeistä tule vuosikausiin päätöksiä vuoksi verovirastot joutuivat arvioimaan omaa ohjaustaan ja verotuskäytäntöään usein yhden päätöksen perusteella.

Vanhassa verovirastojakoon perustuvassa organisaatiomallissa viraston verotoimistot kuuluivat yleensä yhden hallinto-oikeuden tuomiopiiriin ja tästä johtuen hallinto-oikeuden ratkaisut samanlaisissa tapauksissa noudattivat yleensä yhtenäisiä ratkaisulinjoja. Kuitenkin on syytä muistaa, että hallinto-oikeuksien päätöksissä on esiintynyt pientä ajallista vaihtelua ja ajoittain on myös saman hallinto-oikeuden eri jaostojen välisissä päätöksissä ilmennyt eroavaisuutta ja tämä on voinut johtaa siihen, että saman veroviraston eri verotoimistot sovelsivat erilaista ratkaisulinjaa saman tyyppisiin verotusongelmiin.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on hallinto-oikeuksien päätöksiin verrattuna huomattavasti suurempi merkitys Verohallinnon norminanton. Korkeimman hallinto-oikeuden parantuneiden päätöstekstien ansiosta päätösten merkitys verotustyössä on entisestään kasvanut. Merkille pantavaa kuitenkin on, että tuomioistuinten päätökset tulevat paria asiaryhmää lukuun ottamatta aina sen jälkeen, kun verotus on toimitettu. Tällöin päätösten vaikutus heijastuu vasta tulevin vuosiin. Poikkeuksen pääsäännöstä muodostavat ennakkoperinnän ennakkoratkaisuja koskevat valitukset ja keskusverolautakunnan päätöksiin kohdistuvat valitukset. Näistä annetut ratkaisut voivat ohjata Verohallinnon norminantoa verotuksen toimittamisvaiheessa.

Verohallinnon norminannon ja oikeuskäytännön erottaminen toisistaan on hyvin vaikeata, sillä tuomioistuinten omaksumat ratkaisukäytännöt on usein istutettu tekstin sisään siten, että oikeuskäytännön ja Verohallinnon itsenäistä osuutta on vaikeata luotettavasti erotella<sup>1188</sup>.

Verohallinnon norminanto on se normisto, jota sovelletaan tuloverotuksen toimitamiseen. Tuloverotukseen kohdistuvan muutoksenhaun yhteydessä ratkaistaan ensisijaisesti se, onko tehty verotusratkaisu oikea. Usein ratkaisun myötä joudu-

---

<sup>1188</sup> Myrsky & Linnakangas 2003:16 toteavat, että Verohallituksen muistiot ovat saattaneet pohjautua pitkälti oikeuskäytännön ratkaisuihin.

taan ottamaan kantaa myös siihen, jonka Verohallinnon norminanto oikeaa vai ei. Useimmiten kyseessä on Verohallinnon yhtenäistämisohjeiden soveltaminen valitustapaukseen. Yhtenäistämisohjeen vastainen ratkaisu ei aina johda Verohallinnon ohjeen muuttamiseen, mutta Verohallinnon tekemiin verotusratkaisuihin voi yhtenäistämisohjeen vastaisella ratkaisulla olla vaikutusta.

Tuomioistuinten päätöksillä on todettu olevan vaikutusta Verohallinnon norminantoon. Vero-oikeuden oikeuslähteiden keskinäisestä vuorovaikutussuhteesta johtuen voidaan otaksua, että myös Verohallinnon normeilla on vaikutusta tuomioistuimien ratkaisuihin. Verohallinnon lainsäädäntöön perustuvan delegoinnin perusteella antamat päätökset ovat myös tuomioistuinta sitovia, edellyttäen kuitenkin, että määräykset ovat lainmukaisia. Tältä osin Verohallinnon norminannon ja tuomioistuinten välinen riippuvuussuhde on selvä.

Verohallinnon ohjeiden osalta ei ole olemassa noudattamispakkoa, joten tuomioistuinten vapaaseen harkintaan jää se, hyväksyvätkö ne päätöksenteossaan Verohallinnon ohjauksessa tehdyt linjaukset. Verotuksen massaluonteesta johtuen muutaman valittajan irrottaminen yleisestä ratkaisulinjasta on vaikeata yksin sen vuoksi, että seurauksena voi olla lisääntyvää muutoksenhakua. Kuitenkin on syytä muistaa, että tuomioistuin ratkaisee vain yhden valitusasian kerrallaan ja pyrki-myksenä on tehdä asiassa oikea ratkaisu. Jos havaitaan, että verotus on toimitettu väärin, niin valitusta ei voida hylätä sillä perusteella, että koska muidenkin verotus on toimitettu väärin, niin valittajankin osalta on verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun vuoksi meneteltävä samalla tavalla.

Käytännön verotustyössä on havaittu, että Verohallinnon yhtenäistämisohjeilla on vaikutusta erityisesti hallinto-oikeuksien päätöksiin. Vaikutus ilmenee myös siten, että Verohallinnon ja aikaisemmin myös verovirastojen antamiin verotuksen yhtenäistämisohjeisiin viitataan hallinto-oikeuksien päätösten perusteluissa. Totta toki on, että Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaan toimitettu verotus osoittaa, että verovelvollista on kohdeltu samoin perustein kuin muita verovelvollisia. Tämä voi olla monelle valittajalle tarpeellinen lisäargumentti, jotta nämä hyväksyvät tuomioistuimen ratkaisun. Tuomioistuimen perustelussa tehty viittaus Verohallinnon antamaan tuloverotuksen yhtenäistämisohjeeseen voi vakuuttaa valittajan siitä, että häneen sovellettu Verohallinnon ohje on lainmukainen.

### 8.3.3 *Verohallinnon norminanto ja oikeustiede*

Verohallinnon norminanto on yksi osa tuloverotuksen sisältöratkaisuja ohjaavasta oikeuslähdejärjestelmästä. Tuloverotuksessa tehdyt ratkaisut ja tuloverotuksen oikeuslähteet ovat vero-oikeuden tutkimuskohteina. Oikeustieteen tehtävänä on

oikeussäännösten systematisointi ja tulkintasuositusten antaminen. Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa Verohallinnon norminanto on kaikkien muiden oikeuslähteiden tavoin systematisoinnin ja tulkinnan kohteena. Tästä näkökulmasta Verohallinnon norminanto on muiden oikeuslähteiden tavoin oikeustieteen raaka-ainetta.

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa suoritetun systematisoinnin ja tulkinnan lopputuloksena Verohallinnon norminanto asettuu paikoilleen verotuksen normijärjestelmässä. Verohallinnon norminanto ei ole pelkästään passiivinen osapuoli suhteessa oikeustieteeseen sillä Verohallinnon norminanto vaikuttaa myös oikeustieteen edustajien kannanottoihin. Näin on asianlaita erityisesti avoimissa laintulkinta-tilanteissa, joissa kannanottojen tueksi ei ole vielä esittänyt oikeuskäytännön ratkaisuja. Tällöin Verohallinnon kannanotot ovat lainsäädännön ja lain esitöiden ohella ensimmäisiä normeja joihin oikeustieteen harjoittajat ovat voineet tukeutua uutta lainsäädäntöä koskevissa kommentaareissaan ja muissa tieteellisissä kirjoituksissa.

On muistettava, että Verohallinnon norminannolla ja oikeustieteen tutkijoiden välillä on myös vuorovaikutusta. Ohjeistuksessa ja verotuskäytännössä Verohallinto nojautuu myös oikeustieteessä esitettyihin kannanottoihin ja Verohallinto on pyytänyt ongelmallisten periaatteellisesti merkittävien asioiden ratkaisussa myös professoritason lausuntoja. Tältä osin menettely on noudattanut verovelvollistenkin ajoittain noudattamaa toimintamallia.

Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa lainataan ja kommentoidaan Verohallinnon norminantoa. Tällä tavoin oikeustieteellinen kirjallisuus edistää Verohallinnon norminannon tunnettavuutta kansalaisten keskuudessa. Myönteinen asennoituminen normiin vahvistaa normin hyväksyttävyyttä ja merkitystä ja kielteinen asennoituminen voi osaltaan johtaa siihen, että Verohallinnon normi voi joutua uudelleen muotoilun kohteeksi.

## 8.4 Verohallinnon normien elinkaari

### 8.4.1 *Määräaikaiset normit*

Tuloverotuksen toimittamisen ajallinen perusyksikkö on verovuosi. Kaikki tuloverotusta sääntelevät ratkaisut kohdistuvat viime kädessä jonkun tietyn verovuoden verotukseen. Tästä johtuen suuri osa Verohallinnon norminannosta kohdistuu yhden verovuoden tuloverotuksen toimittamisen sääntelyyn ja ohjaukseen. Verotusprosessin ja Verohallinnon norminannon välillä vallitsee vuorovaikutussuhde

siten, että verotuksen toimittamisajanjakson pituus vaikuttaa Verohallinnon norminannan voimassaoloon ja Verohallinnon norminanto puolestaan vaikuttaa verotuksen toimittamisajanjakson verotusratkaisujen sisältöön.

Verohallinnon tuloverotuksen toimittamista ohjaavista määräaikaisista normeista tärkeimpiä ovat Verohallinnon (aikaisemmin Verohallituksen) vuotuisina määräyksinä annettavat päätökset luontoisetujen laskentaperusteista ja päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista. Verohallinnon lisäksi Valtiovarainministeriö antaa vuotuiset päätökset rakennusten jälleenhankinta-arvojen perusteista, vesivoimalaitosten ja sen rakenteiden jälleenhankinta-arvon perusteista ja asetuksen taidekilpailupalkintojen verovapaudesta. Näiden lisäksi Verohallinto antaa tuloverotustyön ohjausta varten yhtenäistämisohteet ja Verohallinnon sisäiseen käyttöön tarkoitetut työmenetelmät<sup>1189</sup>.

Edellä mainittujen päätösten voimassaolo kohdistuu johonkin normissa mainittuun verovuoteen. Päätösten osalta voimassaolo koskee sekä säännönmukaisen verotuksen toimittamista, että verotuksen toimittamisen jälkeistä muutoksenhakua. Verohallinnon yhtenäistämisohteiden kaltaisilla normeilla ei ole lopullista sitovuutta verovelvollisiin ja tuloverotuksen muutoksenhakuasteisiin nähden. Verohallinnon ohjeilla voi olla ehdollista sitovuutta verovelvolliseen nähden siinä mielessä, että ohjeiden noudattamatta jättäminen voi johtaa veronkorotuksen määräämiseen.

Verohallinnon vuosittain toistuva norminanto perustuu yleensä edellisten vuosien vastaavaan normiin. Normeja voidaan osittain muuttaa vuodesta toiseen, jotta normit vastaisivat paremmin uuden verovuoden ohjaustarvetta. Verohallinnon yhtenäistämisohteet ovat yleisen merkittävyytensä kannalta tärkein Verohallinnon tuloverotuksen sisältöä ohjaavista normeista<sup>1190</sup>. Verohallinnon yhtenäistämisohteissa käsitellään lähtökohtaisesti koko tuloverotuksen toimittaminen siinä laajuudessa minkä Verohallinto on katsonut riittäväksi määräksi. Verohallituksen yhtenäistämisohjetta voidaan myös muuttaa jos erityisesti KHO:n julkaisemassa oikeuskäytännössä ilmenee yhtenäistämisohteen vastaisia päätöksiä. Verovalmistelu-

---

<sup>1189</sup> Rabinä 2009:33 on todennut, että työmenetelmäohjeet ovat luonteeltaan lähinnä työnjohdollisia määräyksiä, minkä vuoksi ne sitovat Verohallinnon yksiköitä ja virkamiehiä. Työmenetelmä ohjeita voitaisiinkin itse asiassa luonnehtia työmenetelmä määräyksiksi, eikä ohjeiksi.

<sup>1190</sup> Puronen 2004:42 on myös asettanut sille kannalle, että Verohallituksen antama yhtenäistämisohje on sen antamista ohjeista merkittävin ja tunnetuin.

kauden lyhydestä johtuen yhtenäistämishojeen muuttaminen ja verovalmistelun muuttaminen kesken verovalmistelukauden ei ole useinkaan käytännössä mahdollista.

Verohallinto noudattaa verotuksen yhtenäistämishojeita pääsääntöisesti aina verotuksen toimittamisessa ja oikaisuvaatimusmenettelyssä. Pääsäännöstä esiintyy poikkeamia silloin, jos paikallinen hallinto-oikeus tai korkein hallinto-oikeus on antanut yhtenäistämishojeden vastaisen päätöksen. On myös mahdollista, että tällaisissa tilanteissa Verohallinto antaa lisäohjausta vanhan ohjeen sivuuttamisesta joko kirjallisen norminannon taikka koulutuksen muodossa. Verohallinnon vanhassa organisaatiossa hallinto-oikeuksien päätöksetkin saattoivat vaikuttaa siten, että hallinto-oikeuden ratkaisulinjaa käytettiin oman veroviraston ohjeiden asemasta.

Tuloverotusta koskevassa muutoksenhaussa oikaisumenettely on ensimmäinen vaihe. Verohallinnon oman oikaisumenettelyn lisäksi oikaisuvaatimuksia käsittelee verotuksen oikaisulautakunta. Verotuksen oikaisulautakuntien organisatorisen aseman perusteella voisi otaksua, että verotuksen oikaisulautakunnat noudattaisivat muun Verohallinnon tavoin Verohallinnon määräaikaohjeita tosiasiallisesti sitovina. Näin ei kuitenkaan ole aina asianlaita, koska verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisutoiminta ei ole luonteeltaan puhdasta viranomaisen suorittamaa itseoikaisua vaan kyseessä on aidosti riippumaton muutoksenhakuaste. Verotuksen oikaisulautakuntien tosiasiallisen riippumattomuuden Verohallinnosta takaa se, että suurin osa jäsenistä on Verohallinnosta riippumattomia asiantuntijajäseniä.

#### 8.4.2 *Toistaiseksi voimassa olevat normit*

Verohallinnon kirjallinen norminanto sisältää runsaasti sellaisia normeja, joidenka voimassaoloaika ei ole etukäteen rajattu. Verohallinnon johdon tietoisella tahdolla on ratkaiseva vaikutus siihen, kuinka paljon normeja annetaan ja kuinka kauan normit ovat voimassa. Normien voimassaoloon ja syntyyn vaikuttaa lainsäädännön ja oikeuskäytännön kehityksen ohella ympäröivän yhteiskunnan muutokset, sillä myös toistaiseksi voimassaolevaksi tarkoitettujen norminannon funktiona on verovelvollisten ja Verohallinnon oman henkilöstön ohjaaminen. Toistaiseksi voimassa olevia normeja voidaan osittain päivittää ilman, että koko ohjetta kumotaan. On syytä korostaa, että erityisesti lainsäädännön muutokset vaikuttavat normien voimassa oloon, sillä valtion viranomainen ei saa antaa lainvastaista ohjausta.

Lukuisia verotusongelmia koskevat verotuskäytännöt syntyvät lainsäädännön, Verohallinnon ohjauksen, oikeuskäytännön ja verotusongelmiin otettujen ratkaisukäytäntöjen yhteisvaikutuksesta. Eri hallinto-oikeuksien tuomiopiireissä on ollut havaittavissa erilaista tulo- ja elinkeinoverotusta koskevaa ratkaisukäytäntöä ja tämä on osaltaan johtanut siihen, että eräillä verotuksen osa-alueilla on voimassa erilaisia verotuskäytäntöjä. Osaltaan verotuskäytäntöjen erilaisuuteen on vaikuttanut eri verotoimistojen ja verovirastojen oma ohjaus- ja ratkaisukäytäntö.

Verotuskäytännön normiluonteen ongelmana on se, että on vaikeata tunnistaa milloin verotuskäytäntö on voimassa ja milloin verotuskäytännön voimassaolo päättyy. Verotuskäytännön erilaisuus maan eri osissa tuo tulkintaan lisää epäselvyyttä. Tilitoimisto ei voi etukäteen varmuudella tietää onko yhden verotoimiston tai veroviraston alueella sovellettu käytäntö voimassa koko Suomessa. Kokemuksen ja etukäteisselvittelyn kautta tämäkin ongelma on hallittavissa. Verotuskäytäntöjen erilaisuus on ymmärrettävissä siinä mielessä, että verovirastot ja verotoimistot olivat omia erillisiä viranomaisia mutta nykyisen yhden Verohallinnon aikana verotuskäytännössä ei pitäisi esiintyä erilaisuutta.

Verohallinnon toistaiseksi voimassa olevat normit saattavat yksittäistapauksiin sovellettuna kumoutua muutoksenhaun yhteydessä. Tämä ei kuitenkaan aina merkitse sitä, että normia muutetaan. Eritotenkin näin on asian laita oikaisulautakunta tai hallinto-oikeus on ottanut Verohallinnon ohjauksesta poikkeavan kannan. Yksittäispäätökset eivät johda normin muuttamiseen mutta vakiintunut oikeuskäytäntö johtaa yleensä muutokseen. Korkeimman hallinto-oikeuden yksittäinen kannanotto yleensä johtaa normin muuttamiseen, joskin aikaviive päätöksen julkaisemisesta normin muuttamiseen saattaa vaihdella tapauksesta toiseen .

#### 8.4.3 Verohallinnon normien elinkaaresta

Verohallinnon antama ja soveltama normi toimii verotuksen toimittamisen perusteena. Verohallinnon toiminnan tuloksena on syntynyt erilaisia normeja, joiden elinkaari vaihtelee. Osa normeista on tarkoitettu olemaan voimassa määrääjän ja suuri osa normeista on sellaisia, että ne on tarkoitettu olemaan voimassa ennalta määräämättömän ajan. Osa Verohallinnon toiminnan tuloksena syntyneistä normeista on sellaisia, että niiden tarkkaa synty- ja päättymisaikaa ei tarkalleen tiedetä.

Verohallinnon antamissa määräyksissä ja ohjeissa on useimmiten mainittuna, mistä päivästä lukien normia on sovellettava käytäntöön. Monesti kirjallisessa muodossa annetusta normista on lausuttuna normin päättymispäivä tai verovuosi tai verovuodet, joihin normia sovelletaan. Edellä mainitun kirjaamiskäytännön

ansiosta suurin osa Verohallinnon normeista on sellaisia, joidenka voimassaolon määrittelyssä ei esiinny erityisen suuria ongelmia.

Verotuskäytännön synty- ja päättymisajankohdan määrittäminen on huomattavasti ongelmallisempaa kirjallisten määräysten ja ohjeiden voimassaolon määrittely. Verotuskäytäntö muistuttaa voimassaolonsa suhteen oikeuskäytäntöä ja tapaoikeutta. Näiden kaikkien osalta on ongelmallista tietää, milloinka käytännön tai tavan voimassaolo alkaa ja päättyy. Verotus- ja oikeuskäytännön osalta aiheuttaa epävarmuutta se, onko puheena oleva käytäntö voimassa koko maassa. Verotuksen osalta hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännössä on havaittu eroavaisuutta ja tästä johtuen voidaan puhua alueellisesta oikeuskäytännöstä. Kun tiedetään se tosiasia, että Verohallinnon verotusta toimittavat yksiköt pyrkivät toimittamaan verotusta sen hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukaisesti, jonka tuomiopiiriin kyseinen Verohallinnon organisaatio kuuluu, niin voidaan perustellusti todeta, että verotuskäytäntökin voi eräiltä osin vaihdella Suomen eri osissa. Tämä on ongelma, jonka nykyinen Verohallinto joutuu ratkaisemaan.



## LÄHTEET

- Aalto, Esa (1998). Verotuksen oikaisulautakuntien uudistaminen 34-47, teoksesta *Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta – Högsta förvaltningsdomstolen 80 år*, 255 s. ISBN 951-531881-4.
- Aarnio, Aulis (1998). Oikeuslähteet, 43-92, teoksesta Aarnio Aulis, Ari-Matti Nuutila & Hannu Tolonen. *Pääsykoekirja 1/1998*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. 194 s. ISBN 951-29-1120-5.
- Aarnio, Aulis (1989). *Laintulkinnan teoria*. Juva: WSOY. 315 s. ISBN 951-0-15493-8.
- Aarnio, Aulis (2002). Oikeusvaltio – tuomarivaltio?, 1-12. Teoksesta *Oikeusvaltio* toimittajina Aulis Aarnio & Timo Uusitupa. Helsinki: Kauppakaari, 211 s. ISBN 952-14-0548-1.
- Aarnio, Aulis (2006). *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: WSOY. 428 s. ISBN 951-0-32116-8
- Aarrevuo, Kari (1979). Verohallituksen yhtenäistämisoheista. *Verotus* 29:4, 229-232. ISSN 0357-2331.
- Abrahamsson, Bengt & Jon Aarum Andersen (2000). *Organisation*. Malmö: Liber, 308 s. ISBN 91-47-06103-0.
- Advokaatti (2002). Normitulva saattaa lisätä eriarvoisuutta, 7. *Advokaatti* 7:1. ISSN 1239-1085
- Aer, Janne (2000). *Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 293 s. ISBN 952-14-0370-5.
- Ahanen-Raitio, Päivi (1990). *Verolautakunnan jäsenen oikeudet ja velvollisuudet*. Porvoo: Verotieto Oy, 120 s. ISBN 951-95857-2-9.
- Ahrne, Göran & Peter Hedström (1999). *Organisationer och samhälle*. Lund: Studentlitteratur, 129 s. ISBN 91-44-00879-1.
- Ahrne, Göran & Apostolis Papakostas (2002). *Organisationer, samhälle och globalisering*. Lund: Studentlitteratur, 223 s. ISBN 91-44-02284-0.
- Ahlstedt Leo, Iiro Jahnukainen, & Juha, Vartola (1983). *Organisaatio ohjausjärjestelmänä julkisessa hallinnossa*. Espoo: Weilin+Göös, 173 s. ISBN 951-35-1203-7.
- Ala-Karjanmaa, Kalevi (2001). *Oikaisulautakunnan näkökulma verotuksen yhtenäisyyteen. Länsi-Suomen verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtaja, kom-*

*menttipuheenvuoro yhtenäistämispäivillä 3.-4.9.2001*. Julkaistu Länsi-Suomen veroviraston intranetissä syksyllä 2001.

Alanen, Aatos (1965). *Yleinen oikeustiede ja kansainvälinen yksityisoikeus*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 26. Porvoo: Werner Söderström osakeyhtiö, 265 s.

Alhager, Magnus (1998). Administrativ praxis och tolkning av skattelag. *Skattenytt* 48:9, 472-480. ISSN 0346-1245.

Alkio, Jyrki (2009). Lobbaaja vaani valtaa – Sinnikäs lobbaa yömyöhälläkin. Päättäjällä pitää olla paksu nahka. *Talouselämä* 72:8, 25-27. ISSN 0356-5106

Alkio, Mikko (2010). *Valtiontuet*. Helsinki: Talentum, 338 s. ISBN 978-952-14-1452-7.

Alkula, Pentti (1980). Verolautakunnan jäsenenä toimimisesta. *Verotus* 30:2, 88-96. ISSN 0357-2331.

Alkula Tapani, Seppo Pöntinen & Pekka Ylöstalo (1995). *Sosiaalitutkimuksen kvantitatiiviset menetelmät*. WSOY: Juva. 318 s. ISBN 951-0-19286-4.

Allardt, Erik & Yrjö Littunen (1975). *Sosiologia*. Neljännen uudistetun laitoksen muuttumaton lisäpainos. Porvoo: WSOY, 510s. ISBN 951-0-0046-4.

Almgren, Karin & Börje Laidhammar (2004). *Skatteprocessen*. Stockholm: Norstedts Juridik Ab, 255 s. ISBN 91-39-01010-4.

Andersson, Edward (1962). *Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen*. Helsingfors: Juridiska Föreningens i Finland Publikationsserie N:o 30, 422 s

Andersson, Edward (1964). *Överklagbarhet och besvär rätt i förvaltningsrätten*. Juridiska föreningens i Finland publikationsserie N:o 35. Helsingfors: Finlands Juristförbuds Förlags Ab, 364 s.

Andersson, Edward (1991). *Verotuslain kommentaari*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 235 s. ISBN 951-640-515-0.

Andersson, Edward (1995). *Tuloverotus ja varallisuusverotus*. Viides uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus. ISBN 951-640-733-1

Andersson, Edward (1996). *Verotusmenettelylain kommentaari*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 138 s. ISBN 951-640-824-9.

Andersson, Edward (2001). *Inledning till skatterätten*. 6. upplagan. Helsingfors: Juristförbudets Förlag, 238 s. ISBN 952-14-0421-3.

Andersson, Edward (2003). Näkökohtia oikaisulautakunnan toiminnasta. *Verotus* 53:3, 236-242. ISSN 0357-2331.

Andersson Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen*. 13. uudistettu painos. Helsinki: Talentum, 232 s. ISBN 952-141072-8

Andersson, Edward & Jarmo Ikkala (2000). *Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari*. Toinen uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari OYJ/Lakimiesliiton Kustannus, 629 s. ISBN 952-14-0258-X.

Andersson, Edward & Jarmo Ikkala & Seppo Penttilä (2009). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 12. uudistettu painos Helsinki: Talentum, 810 s. ISBN 978-952-14-1367-4.

Anttila, Raimo (1999). KHO:n oikeustapausselostuksia. *Verotus* 49:4, 416-419. ISSN 0357-2331.

Anttila, Matti (2004). Kaksiasianosaisuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. *Verotus* 54:3, 277-287. ISSN 0357-2331.

Arolainen, Teuvo (2003). KHO:n presidentti korostaa oikeutta muutoksenhakuun. *Helsingin Sanomat* 7.1.2003 A 6.

Aromaa, Kauko (2006). Syyttäjiin ja tuomareihin kohdistuva epäasiallinen vaikuttaminen, Suomi 1999. Teoksesta *Oikeussosiologia ja kriminologia – juhlaulkaisu Ahti Laitinen 1946 – 24/4 – 2006*. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja A. juhlaulkaisut N:o 17, 9-17. 253 s. ISBN 951-9-70-6.

Arvela, Lasse (2000). EU:n vaikutus Suomen verotukseen. *Verotus* 50:5, 474-489. ISSN 0357-2331.

Bergström, Sture (1990). *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*. Uppsala: Iustus Förlag Ab, 269 s. ISBN91-7678-172-0.

Bergström, Sture (1995). RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel. *Skattenytt* 45:5, 418-437.

Bergström, Sture (2003). Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? *Skattenytt* 53:1-2, 2-13. ISSN 0346-1254.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (2002). *Europarättens grunder*. Andra upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik Ab, 365s. ISBN 91-39-20307-7.

Blomberg, Anna-Liisa (2011). Takuueläkkeen suullisesta hakemisesta hyviä kokemuksia. *Utispäivä Demari* 21.3.2011, sivu 8.

Brusin, Otto (1938). *Tuomarin harkinta normin puuttuessa*. Vammala Akateeminen Kirjakauppa. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja N:o 14, 266 s.

Bruun, Niklas, Olli Mäenpää & Kaarlo Tuori (1995). *Virkamiesten oikeusasema*, 347 s. ISBN 951-113872-3.

Eerola Risto, Tuomas Mylly & Päivi Saarinen (2003). *EU-oikeuden perusteet*. Tampere: Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos. 371 s. ISBN 951-44-4716-6.

Elonen, Piia (2010). Puolueet laskisivat yhteisöveroa, A 5. *Helsingin Sanomat* 3.4.2010.

Elonen, Piia & Riitta Vainio (2010). Lahja- ja Perintöverot kiristyvät yhdenmukaisuuden vuoksi. *Helsingin Sanomat* 17.12.2009 A 5.

Ervasti, Kaijus & Virve-Maria de Godzinsky (1999). Uusi lautamiesjärjestelmä tutkimuksen valossa. *Defensor Legis* 80:6, 943-955.

Ervasti, Kaijus (2003). Empirisk forskning, rättsvetenskap och rättens dynamiska element. *Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland*, 567-586.

Ervasti, Kaijus (2004). *Käräjäoikeuksien sovintomenettely – Empiirinen tutkimus sovinnon edistämisestä riitaprosessissa*. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 207, 512 s. ISBN 951-704-297-3.

Erä-Esko, Ensio (2009). *Beskattningsrätt och skattskyldighet för kyrkan i Finland*, 326 s. Ekonomi och samhälle: Skrifter utgivna vid Svenska Handelshögskolan Nr 195. ISBN 978-952-232-027-8.

Eskola, Antti (1975). *Sosiologian tutkimusmenetelmät 2*. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö, 379 s. ISBN 951-0-01457-5.

Eskola, Antti (1990). *Sosiaalipsykologia*. 10. muuttumaton painos. Helsinki: Tammi, 346 s. ISBN 951-30-0320-5.

Fagerström, Riitta (1992). Hovioikeuskäytännöstä syytinkijutuissa, 34-51. *Hovioikeuskäytäntö oikeuslähteenä – Oikeuskäytäntö oikeuslähteenä tutkimusprojektin päätösseminaarin 26.11.1991 alustukset*, toimittanut Aki Rasilainen. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, kokoomateosten sarja C:14. ISBN 951-880-708-6.

Främde, Joakim (2009). *Den styrande skattepolitikens återkomst?* Juridisk Tidskrift i Finland, 710-735.

Gedik, Heidi (2009). Veroyliasiamies Timo Räbinä on yhtenäisemmän verotuksen asialla. *Tilisanomat* 30:1 , 22-26.

Gjems-Onstad, Ole (1998). Rettskilder i skatteretten – et norsk perspektiv. *Skat-tenytt* 48:1-2, 2-14. ISSN 0346-1245.

Grosskopf Göran & Gunnar Rabe (1994). *Det svenska skattesystemet*. Seitsemäs painos. Kristianstad: Beyronds Förlag, 376 s ISBN 91-88134-55-5.

Gunnarsson, Åsa (1995). *Skatterättvisa*. Uppsala: Iustus Förlag Ab, 319 s. ISBN 91-7678-306-5.

Haapaniemi, Matti (2001). *Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloverotusproses-sissa*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys. Suomalaisen Lakimiesyhdistyk-sen julkaisuja A-sarja N:o 229, 618 s. ISBN 951-855-186-3.

Haapaniemi, Matti (2006). *Osakeperusteisen kannustinjärjestelmän verokohtelu*. Helsinki: WSOYpro, 490 s. ISBN 951-0-32777-8.

Hakapää, Sari (2008). *Sähköinen Verohallinto – Automatisoitu arvonlisäverotus-menettely*. Acta Wasaensia No: 199. Oikeustiede 7. Talousoikeus, 253 s. ISBN 978-952-476-246-5.

Hallberg, Pekka (1972). Ennakkopäätöksistä. *Verotus* 22:2, 69-72.

Hallberg, Pekka & Einar Örlund (1974). Lääninoikeuksien toimintaedellytysten parantamisesta. *Verotus* 72:3, 193-208.

Hallberg, Pekka, Pirkko Ignatius, & Heikki Kanninen (1997). *Hallintolainkäyttö*. 493 s. ISBN 951-640-968-7.

Hallberg, Pekka (1998). Oikeus ja verotus. *Verotus* 48:2, 120-125. ISSN 0357-2331.

Hallberg, Pekka (1990). *Hallintolainkäytön linjanvetoa*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 226 s. ISBN 951-670-002-0.

Hallberg, Pekka (2000). Oikeus ja verotus. *Verotus* 50:5, 469-473.

Hallberg, Pekka (2001). *Oikeudenmukainen oikeudenkäynti 2000-luvulla*, 104 s. Helsinki: Kauppakaari. ISBN 952-14-0504-X.

*HE* 122/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta

*HE* 46/96. Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen ennakkotietojärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

*HE* 15/1998. Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen oikaisulautakuntaa kos-keviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön

*HE* 53/1998. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta

*HE 72/2002.* Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

*HE 91/2005.* Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta

Hannus, Arno & Pekka Hallberg & Anne E. Niemi (2009). *Kuntalaki*. Helsinki: WSOYpro, 721 s. 4. uudistettu painos. ISBN 978-951-0-33184-2.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (1996). *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Jyväskylä: Lakimiesliiton kustannus, 550 s. Toinen uudistettu painos. ISBN 951-640-890-7.

*Harkintaverotustoimikunnan mietintö* (1980). Komiteamietintö 1980:35, Helsinki. ISBN 951-46-4148-5.

Hautamäki, Veli-Pekka (2004). *Hyvän hallinnon toteuttaminen*. Helsinki: Edita, 255 s. ISBN 951-37-4271-7.

Havula, Jorma (2010). Lisää syyttäjiä – Yhdenvertaisuus lain edessä ei ole aivan selvä juttu, sanoo uusi valtakunnansyyttäjä. *Pohjalainen* 21.3.2010.

Heinonen, Olavi (1991). Korkeimman oikeuden rooli muuttuvassa ympäristössä. *Lakimies* 89:3, 229-240. ISSN

Heinranta, Antero (2004). Oikaisulautakuntamenettely käytössä 10 vuotta. *Verotus* 54:5, 558-562. ISSN 0357-2331.

Hella, Olli (2009). Rehn yhtenäistäisi verotusta EU:n tasolla, *Uutispäivä Demari* 30.10.2009, s 14-15.

Helminen, Marjaana (2008). *EU-vero-oikeus. Välitön verotus*. Helsinki: Talentum, 347 s. ISBN 978-14-1248-6.

Helminen, Marjaana (2009). *Kansainvälinen tuloverotus*. Helsinki: Edita/Edilex Libri, 662 s. ISBN 978-951-37-5526-3.

Henttula, Juhani (2005). *Varallisuuden arvostamisperusteesta varallisuusverotuksessa*. Helsinki: Finn Lectura Oy, 277 s. ISBN 951-792-236-1

Hepola, Matti (2005). *Oikeusvoimaopin transformaatio – Siviiliprosessioikeudellisen oikeusvoimaopin muuttuminen ja siirtyminen hallinto- ja ympäristöoikeuteen ympäristöluvan pysyvyyden kannalta*, 666 s. Helsinki: Edita. ISBN 951-37-4372-1.

Heuru, Kauko, Erkki Mennola & Aimo Ryytänen (2001). *Kunnallinen itsehallinto – Kunnallisoikeuden perusteet*. Helsinki: Kauppakaari, 285 s. ISBN 952-14-0481-7.

- Heuru, Kauko (2003). *Hyvä hallinto*. Edita Prima Oy, 459 s ISBN 951-37-3942-2
- Hirsijärvi, Sirkka & Pirkko Remes & Paula Sajavaara (2008). *Tutki ja kirjoita*. 13.-14. osin uudistettu painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi, 448 s. ISBN 978-951-26-5636-6.
- Holopainen, Toivo (1977). *Kunnallisoikeuden pääasiat*. Helsinki: Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta, 37s.
- Honkavaara, Lauri (1978). Keskusverolautakunta ennakkotiedon antajana. *Verotus* 28:4, 185-190.
- Honkavaara, Lauri (1985). Verotuksessa sovellettavista normeista ja niiden keskinäisistä suhteista.. *Verotus* 35:5, 296-300. ISSN 0357-2331.
- Hoppu, Esko & Kari Hoppu (2007). *Kauppa- ja varallisuus oikeuden pääpiirteet*. WSOYpro, 433 s. ISBN 978-951-0-32779-1.
- Hultqvist, Anders (1995). *Legalitetsprincipen vid inkomskattningen*. Stockholm: Juristförlaget AB, 558 s. ISBN 91-7598-607-3.
- Husa, Jaakko (2007). Tuomioistuinten perustuslakivalvonta tiukentumassa? *Defensor Legis* 88:2, 279-285. ISSN 0356-262X.
- Husa Jaakko, Mutanen Anu & Teuvo Pohjolainen (2001). *Kirjoitetaan juridiikkaa*. Helsinki: Talentum. 157 s. ISBN 952-14-0416-7.
- Husa, Jaakko & Teuvo Pohjolainen (2008). *Julkisen vallan oikeudelliset perusteet – johdatus julkisoikeuteen*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Talentum. 311 s. ISBN 952-14-1340-7.
- Huttunen, Pekka (1994). *Johtaminen muuttuvassa julkishallinnossa*. Toinen painos. Vantaa: Weilin+Göös, 206 s. ISBN 951-35-5862-2.
- Hyden, Håkan. (2001). *Rättsregler – En intrduktion till juridiken*. Femte upplagan. Lund: Studentlitteratur. 206 s. ISBN 91-44-01668-9.
- Hämäläinen, Veijo (1987). Onko tietopankin tiedoilla aina katetta? Erään verotuskysymyksen anatomia. *Lakimies* 85:6, 662-669.
- Iivonen, Seppo (2004). *Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää – Tutkimuskohteena erityisesti Länsi-Suomen verovirasto*. Vaasan yliopisto: Talousoikeuden lisensiaatintutkimus, 259 s.
- Ikkala, Olli & Andersson Edvard & Erkki Nuorvala (1969). *Uusi elinkeinoverolainsäädäntö*. Helsinki: Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen kustannus Oy, 408 s. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisu B-sarja N:o 147.

Immonen, Raimo (1991). Fuusioverotuksen harmonisointi EY:ssä. *Lakimies* 89:4, 387-398. ISSN 0356-7206.

Isaksson, Paavo (1997). *Korruptio ja julkinen valta*. Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos julkaisuja 15/1997. Tampereen yliopisto: Tampere. 208 s.

Jaatinen, Miia (2003). *Lobbaus – Yritys yhteiskunnan vaikuttajana*. Helsinki: Talentum. 183 s. ISBN 952-14-0664-X.

Jokela, Antti (2000). *Uudistuva rikosprosessi*. Kolmas uudistettu painos. Tampere: Kauppakaari OYJ. 504 s. ISBN 952-14-0286-5.

Juanto, Leila (1998). *Valmisteverotus*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 481 s. ISBN 952-14-0132-X.

Juusela, Janne (2001). EU:n verolainsäädäntömenettelystä. *Verotus* 51:1, 62-69. ISSN 0357-2331.

Jyränki, Antero (2000). *Uusi perustuslakimme*. Turku: Iura Nova. 362 s. ISBN 952-91-1788-4.

Jyränki, Antero (2003). *Valta ja vapaus*. Helsinki: Talentum. ISBN 952-14-0695-3.

Jyränki, Antero & Juhani Perttunen & Eero Vilkkonen (1972). *Valta, valtio ja kansalainen*. Helsinki: Tammi, 181 s. ISBN 951-30-2290-0.

Järvinen, Risto (1974). Kirjanpito- ja verolainsäädännön vaatimusten yhteensovittamisesta. *Verotus* 24:5, 217-223.

Jääskinen, Niilo (2007). *Euroopan unioni – oikeudelliset perusteet*. Helsinki: Talentum, 500 s. ISBN 978-952-14-0980-6.

Jääskinen, Niilo (2008). *Eurooppalaistuvan oikeuden oikeusteoreettisia ongelmia*. Helsinki: Yliopistopaino, 220 s. ISBN 978-952-10-4763-3 (PDF).

Kalliola, Satu (1996). *Lewiniläinen ryhmäpäättös kunnallishallinnon työyhteisöissä*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos julkaisuja T 15/1996.222 s. ISBN 951-44-4031-5.

Kallionpää, Mikko (2009). Robin Hood jakaa köyhille 10 miljoonaa. *Pohjalainen* 14.11.2009, sivu 5.

Kanninen, Heikki (2000). Mikä voi olla uuden jäsenvaltion oikeuden kontribuutio EY:n oikeudelle? *Lakimies* 98:2, 233-238. ISSN 0023-7353.

Kanninen, Heikki (2009). Euroopan yhteisön oikeuden normihierarkia ja kansallinen lainsoveltaja, 175-244. *PUHURI KÄY – Muuttuva suomalainen ja euroop-*



*palainen valtiosääntömme – Heikki Karapuu 30.12.1944-15.6.2006.* Helsinki: Edita, 531 s. ISBN 978-951-37-5329-0.

Karapuu, Heikki (1999). Perusoikeudet kansallisten normien hierarkiassa. *Lakimies* 97: 6-7, 867-877. ISSN 0023-7353.

Karhu, Juha (2003). Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies* 101:5, 789-807. ISBN 0356-7206.

Kartio, Leena (2001). *Esineoikeuden perusteet*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari, 315 s. ISBN 952-14-0341-1.

Kauppi, Ulla (2001). *Organisaatiokulttuurin ulottuvuudet sosiaalialan organisaatioissa*. Vaasa: Vaasan yliopiston julkaisuja, tutkimuksia 238, 154 s. ISBN 951-683-910-X.

Kekkonen, Jukka (1999). *Suomen oikeuden historiallisia kehityslinjoja*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut, 165 s. ISBN 951-45-8547-X.

Kekkonen, Jukka (2002). *Johdatus kontekstuaaliseen oikeushistoriaan*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut, 151 s. ISBN 951-45-9473-8.

Kellgren, Jan (1998). Skatteförvaltningen och EG-rätten. *Skattenytt* 48:9, 498-509. ISSN 0346-1245.

Kelsen, Hans (1967). *Reine Rechtslehre*. Zweite vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 534 s. Wien: Verlag Franz Deuticke.

Kemppinen, Jukka (1990). *Oikeus kulttuuri-ilmionä*. Helsinki; Valtion painatuskeskus. 147 s. ISBN 951-37-0187-5.

Keravuori, Marietta (1996). *EY-tuomioistuimen ylikansallisen laintulkinnan vaikutus suomalaiseen oikeuslähde- laintulkintaoppiin*. Vaasa: Vaasan yliopiston julkaisuja. Tutkimuksia 208 Julkisoikeus 1. 136 s. ISBN 951-683-618-6.

Kilpi, Lassi (1955). *Harkintataksoitus*. Akateeminen Kirjakauppa Jakaja. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 49, 188 s.

Kilpi, Lassi (1969). Uuden verolainsäädännön välillisistä vaikutuksista vanhojen verolakien tulkintaan. *Verotus* 19:3, 111-119.

Kilpi, Lassi (1970). Eräistä EVL:n mukanaan tuomista laintulkinkysymyksistä. *Verotus* 20:1, 1-8.

Kilpi, Lassi (1992). Tuloverolainsäädännön kompastuskivet. *Verotus* 42:3, 219-224. ISSN 0357-2331.

Klami, Hannu Tapani (1986). *Johdatus oikeusteoriaan*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus. 105 s. ISBN 951-640-308-5.

Klami, Hannu Tapani (1992a). Oikeus ja aika – eräitä näkökohtia. *Lakimies* 90:3, 317-327. ISBN 0356-7206.

Klami, Hannu Tapani (1992b). Integraatio ja oikeuskulttuuri. *Lakimies* 90:6, 841-852. ISBN 0356-7206.

Klami, Hannu Tapani (1996). Johdanto, 1-60, teoksesta *Johdatus Suomen oikeusjärjestelmään 1*, toimittanut Pekka Timonen. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 711 s. ISBN 951-640-800-1.

Klami, Hannu Tapani (1998). Omavaraisuus ja oikeuslähdeoppi – kaksi visiota. *Lakimies* 96:6-7, 992-1001. ISBN 0356-7206.

Klami, Hannu Tapani (2002). *Studier rörande svensk och finsk rätt*. Åbo: Åbo Akademis förlag, 344 s. ISBN 951-765-115-5.

Koivukoski, Eero (1990). Keskusverolautakunta 30 vuotta. *Verotus* 40:2, 117-120. ISSN 0357-2331.

Konstari, Timo (1979). *Harkintavallan väärinkäytöstä: tutkimus tarkoitussidonnaisuudesta hallintoviranomaisten harkintavallan rajoitusperusteena*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja n:o 139. ISSN 0356-7206.

Kontkanen, Erkki (2002). *Pankin verotus*. Helsinki: Kauppakaari, 472 s. ISBN 95-14-0691-7.

Konttinen, Esa (1991). *Perinteisesti modernin – Professioiden yhteiskunnallinen synty Suomessa*. Tampere: Vastapaino. 300 s. ISBN 951-9066-48-9.

Korpela, Asko (1986). *Taloutemme rakenne ja toiminta*. Helsinki: Talousteos. 210 s. ISBN 951-9061-14-2

Korpela, Juhani & Raili Mäkitalo (2008). *Julkishallinto murroksessa – Rohkeutta ja vauhtia murrokseen*. Helsinki: Edita, 284 s. ISBN 978-951-37-5353-5

Koskinen, Seppo & Heikki Kulla (2009). *Virkamiesoikeuden perusteet*, 5 uudistettu painos. Helsinki: Talentum, 427 s. ISBN 978-952-14-1369

Kuisma, Markku (2009). Hämärä raha liikkui politiikassa jo 1950-luvulla. *Helsingin Sanomat* 2.7.2009, Vieraskynä s 2.

Kukkonen, Pentti (1996). *Vahingonkorvaus virassa aiheutetusta vahingosta*. Helsinki. Siviilioikeudellinen väitöskirja / Helsingin yliopisto, 551 s. ISBN 952-90-8082-4.

Kulla, Heikki (2003). *Hallintomenettelyn perusteet*. Kuudes uudistettu painos. Helsinki: Talentum Oy, 371 s. ISBN 952-14-0744-1.

Kulla, Heikki (2010). Sääntelytarkkuus julkisoikeudessa, erityisesti hallinto-oikeudessa, 13-50. Teoksessa Jyrke Tala (toim.) *Sääntelytarkkuuden ongelmia*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia n:o 251, 122 s. ISBN 978-951-704-390-8.

Kuopus, Jorma (1988). *Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu Verohallinto*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 591 s. ISBN 951-640-382-4.

Kuusikko, Kirsti (2000). *Neuvonta hallinnossa*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 756 s. ISBN 952-14-0161-3.

Kyntäjä, Timo & Ahti Laitinen (1983). *Oikeussosiologia*. Juva: WSOY, 340 s. ISBN 951-45-9228-X.

Kyntäjä, Timo (2000). *Muurahaisia oikeussosiologian pesästä*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja Forum iuris, 169 s. ISBN 951-45-9228-X.

Könnömäki, Sauli (1984). Lääninoikeuksien ja verotusorganisaation yhteistoinnista. *Verotus* 34:5, 352-367. ISSN 0357-2331.

Könönen, Merja (2009). Perintövero-ohje kuumensi tunteita, Katainen puolustaa päätöstä. *Helsingin Sanomat* 17.12.2009 ,sivu17.

Laakso, Seppo (1990). *Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta*. Helsinki: Valtion painatuskeskus. 271 s. ISBN 951-37-0094-1.

Laakso, Seppo, Outi Suviranta & Veijo Tarukannel (2006). *Yleishallinto-oikeus*. Tampere: Tampereen yliopisto – Oikeustieteen laitos. 543 s. ISBN 951-44-6663-2

Laaksonen, Mikko (1976). Harkintaverotus – menneisyyden kummajainenko? *Verotus* 26:2, 51-54

Laaksonen, Mikko (1977). Onko veronmaksajan oikeusturva riittävä. *Verotus* 27:2, 69-74.

Laitinen, Ahti (2002). *Oikeussosiologian perusteet*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, rikos- ja prosessioikeuden julkaisusarja A:27, 185 s. ISBN 951-29-2180-4.

Laitinen, Ahti (1989). *Vallan rikokset*. Jyväskylä: Lakimiesliiton kustannus, 187 s.

Lappalainen, Juha (2001). *Siviiliprosessioikeus II*, 504 s. Helsinki: Kauppakaari. ISBN 952-14-0047-1.

Lappi-Seppälä, Tapio (1982). *Rangaistuksen määrääminen varkaus-, pahoinpitely- ja petosrikoksissa*. Helsinki: Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu- ja 1/1982

Lautala, Vilho (1962). Verolautakunnan valmisteluohjeista I. *Verotus* 12:4, 140-148.

Lehtinen, N.J. (1949). *Mitä oikeus on?* Vammala: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 33, 136 s.

Lehtonen, Asko (1986). *Veropetoksesta*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus Oy, 486 sivua. ISBN 951-640-262-3.

Lehtonen, Asko (1998). Veropetossäännöksen muutokset. *Lakimies* 96:8, 1309-1324. ISBN 0356-7206.

Lehtonen, Asko (1999a). Oikeustieteelliset asiantuntijalausunnot. *Encyclopedia Iuridica Fennica*, seitsemäs osa, 878-881. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Lehtonen, Asko (1999b). Viranomaisohjeet. *Encyclopedia Iuridica Fennica*, seitsemäs osa, 1288-1290. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Lehtonen, Asko (2000). *Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa*. Rovaniemi: Pohjois-Suomen tuomarikoulu julkaisu 4/2000, 38-110. ISBN 951-634-758-4.

Lehtonen, Asko (2002). *Perhe ja perintöoikeuden prosessuaalisia kysymyksiä*. Rovaniemi: Lapin yliopisto / oikeustieteellinen tiedekunta, 72 s. <http://www.uwasa.fi/midcom-serveattachmentguid8353acd1d6406f2164030ff0cbe9a25/lehtonen1.pdf>.

Lehtonen, Asko (2011). *Veropetoksen tunnusmerkistöistä*, 3. täydennetty painos, 225. Poliisiammattikorkeakoulu: Tampere.

Lehtonen, Jaakko (1999). Demokratian ja lobbauksen suhde ristiriitainen. Eurolobbaus – järjestelmän korruptio vai demokratian oljenkorsi? *Kunta-lehti* 18/1999.

Leijonhufvud, Madeleine (2000) Förarbeten, 95-116. Teoksesta Bernitz, Ulf, Lars Heuman, Madeleine Leijonhufvud, Peter Seipel, Wiweka Warnling-Nerep, Anders Victorin & Hans-Heinrich Vogel *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Stockholm: Narstedts Juridik Ab, 248 s. ISBN 91-39-20251-8.

Leppiniemi, Jarmo (1998). Kirjanpitolain ja EVL:n eroista. *Verotus* 48:5, 437-443.

- Letto-Vanamo, Pia (1998). *Oikeuden Eurooppa – Luentoja oikeushistoriasta*. Helsinki: Helsingin yliopisto, Oikeushistorian julkaisuja 1. 151 s. ISBN 951-45-7165-7.
- Lewin, Kurt (1963). *Field Theory on Social Science – Selected Theoretical Papers*, edited by Dorwin Cartwright. Second impression. London: Tavistock Publications LTD, 346 s.
- Lindgren, Juha (2010). Verohallinnon organisaatiouudistus – puitteet yhdenmukaisuuden ja toiminnan kehittämiseksi. *Verotus* 60:4, 352-358.
- Linna, Tuula (1993). Korkeimman oikeuden perustelut oikeuskäytännön ohjauskeinona – toteutuuko prejudikaattifunktio. *Lakimies* 91:2, 137-160. ISBN 0356-7206.
- Linnakangas, Esko (1994). Näytön hankkimisesta verovalitus- ja valituslupajärjestelmässä. *Verotus* 44:4, 392-398. ISSN 0357-2331.
- Linnakangas, Esko (2005). Verotusmenettelyn muutokset – uhka oikeusturvalle? Keskuskaupakamari: *Suuri veropäivä 28.9.2005*.
- Linnakangas, Esko (2010). Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja varsinkin julkaisemattomuudesta. *Verotus* 60:3, 245-251.
- Linnakangas, Esko (2011). Alueellisten hallinto-oikeuksien julkaistut veropäätökset – myönteistä kehitystä. *Verotus* 61:2, 120-132.
- Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer (1987). *Beskattning av inkomst och förmögenhet*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur, 614 s. ISBN 91-44-21943-1.
- Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer (1994). *Inkomsskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2. Fjärde upplagan. Lund: Studentlitteratur, 596. ISBN 91-44-32964-4.
- Lodin, Sven-Olof & Gustaf Lindencrona & Peter Melz & Christer Silfverberg (2009). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Tofte upplagan, 790 s. Lund: Studentlitteratur AB. ISBN 978-9144-05431-5
- Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003). *Verosalaisuus*. Helsinki: Edita Prima Oy, 307 s. ISBN 951-37-3928-7.
- Louekoski, Matti (2004). Uudet ja vanhat EU-maat käyvät verokilpailua. *Pohjalainen* 8.11.2004, sivu 2.
- Luhtasela, Harri (2007). *Sähköisen kuluttajakaupan sääntely Euroopan unionissa ja Yhdysvalloissa*. Vaasan yliopisto: Acta Wasaensia No 178, Oikeustiede 6, Talousoikeus, 445 s. ISBN 978-952-476-189-5.

Luoma-aho, Veera (2009). Suomalainen systeemi – Suomi menesty kansainvälisessä korruptiovertailuissa. Mutta suomalaista korruptiota eivät tunnista edes ne, jotka siihen itse syyllistyvät. *Helsingin Sanomat* 19.7.2009 C 1-2.

Lähdesmäki, Kirsi (2003). *New Public Management ja julkinen sektorin uudistaminen*. Acta Wasaensia No 113 Hallintotiede 7. Vaasa: Universitas Wasaensis, 275 s. ISBN 952-476-004-5.

Lämsä, Anna-Maija & Taru Hautala (2004) *Organisaatiokäyttäytymisen perusteet*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-4081-1.

Makkonen, Kaarle (1998). *Luentoja yleisestä oikeustieteestä*. Helsinki: Helsingin yliopisto. 143 s. ISBN 951-45-8053-2.

Manner, Arja (1992). Keskusverolautakunnan tehtäväkuvan kehittämisestä. *Verotus* 42:3, 256-264. ISSN 0357-2331.

Manner, Matti (2003). Hyvä lainvalmistelu on kuluttajansuojaa. *Defensor Legis* 84:1, 1-2.

Marttila, Mauri & Kirsti Auranen & Päivi Kaari & Leena Romppainen & Sari Takalo & Tapio Tikkanen (2003). *Kiinteistöverotuksen käsikirja*, 361 s. 4 uudistettu painos. Kiinteistöalan Kustannus / Suomen Kiinteistöliitto: Helsinki. ISBN 951-685-099-5.

Mattila, Paavo (2003). *EU:n tulevien jäsenvaltioiden taholta aiheutuva verokilpailu*. Edilex, 85 s. <http://www.edilex.fi/metadala/811.pdf>. Otettu ulos 16.01.2004.

Melin, Jan, Alf Johansson & Susanna Hedenborg (2003). *Sveriges historia*, 508 s. Stockholm: Bokförlaget Prisma. ISBN 91-518-3782-x.

Merikoski, Veli (1976). *Suomen julkisoikeus pääpiirteittäin II*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 112. Kolmas painos. WSOY: Helsinki. ISBN 9510-07403-9

*Minun metodini*, toim. Juha Häyhä (1997). Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy, 372 s. ISBN 951-670-004-7.

Merisalo, Matti & Panu Pykönen (2006). Muutoksia verotusmenettelyyn. *Verotus* 56:1, 14-25. ISSN 0357-2331.

Moussis, Nicholas (1995). *Handbook of European Union*. 2nd revised edition. Rixensart: European Study Service (Edit-Eur). 354 s. ISBN 2-930119-07-1.

Myllymäki, Arvo (2000). *Finanssihallinto-oikeus*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy, 374 s. ISBN 951-670-037-3.

Myrsky, Matti (1989). Valituslupajärjestelmä veroasioissa. *Verotus* 39:2, 161-173. ISSN 0357-2331.

Myrsky, Matti (1991). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus. 128 s. ISBN 951-640-562-2.

Myrsky, Matti (1991a). Huomioita oikeusvoimavaikutuksesta verotuksessa ja veroprosessissa. *Verotus* 41:4, 355-365. ISSN 0357-2331.

Myrsky, Matti (1997). *Progressiosta verotuksessa*. Kauppakaari Oy: Helsinki, 339 s. ISBN 952-14-0004-8.

Myrsky, Matti (2000). Ylimääräisen muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa. *Tilisanomat* 21:5, 12-16. ISSN 0358-111X.

Myrsky, Matti (2000). Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. *Lakimies* 98:2, 163-179. ISBN 0356-7206.

Myrsky, Matti (2002). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*. Helsinki: Kauppakaari, 178 s. ISBN 952-14-0460-4.

Myrsky, Matti (2004). Oikeuslähteistä verotuksessa. *Verotus* 54:1, 39-55. ISSN 0357-2331.

Myrsky, Matti (2004b). Hallintolain merkityksestä verotuksen kannalta. *Verotus* 54:2, 120-138. ISSN 0357-2331.

Myrsky, Matti (2007). Ennakkotieto- ja ennakkoratkaisumenettelystä verosuunnittelun apukeinoina. *Defensor Legis* 88:5, 733-742.

Myrsky, Matti (2009). Hyvä hallinto ja verotus. *Verotus* 59:4, 355-365. ISSN 0357-2331.

Myrsky, Matti (2010). *Valtiosääntöoikeus*. Helsinki: Talentum, 307 s. ISBN 978-14-0994-3.

Myrsky Matti (2010a). Veropolitiikkamme kysymyksiä, 648-664. *Defensor Legis* 91:5.

Myrsky, Matti (2010b). Verotarkastuksen kysymyksiä, 96-812. *Defensor Legis* 91:6.

Myrsky, Matti (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Helsinki: Talentum, 248 s. ISBN 978-952-14-1631-6.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2002). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Jyväskylä: Lakimiesliiton Kustannus. 222 s. ISBN 952-14-0638-0.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2003). *Johdatus elinkeinoverotukseen*. Helsinki: Talentum. 298 s. ISBN 954-140575-9.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2007). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Talentum, 348 s. ISBN 78-952-14-1180-9.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2010). *Elinkeinotulon verotus*. Helsinki: Talentum, 546 s. ISBN 978-952-14-1402-2.

Myrsky, Matti & Jaakko Ossa (2008). *Verotuksen perusteet*. Helsinki: Talentum, 378 s. ISBN 97-52-14-1224-0

Myrsky, Matti & Timo Rabinä (2010). *Henkilökohtaisen tulon verotus*. Helsinki: Talentum, 397 s. ISBN 978-952-14-15142.

Mäenpää, Olli (1997). Hallinto-oikeus 1990-luvulla. *Lakimies* 95:7, 977-998. ISSN 0356-7206.

Mäenpää, Olli (2003). *Hallinto-oikeus*. 4. laitos. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy, 530 s. ISBN 951-670-100-0

Mäenpää, Olli (2007). *Hallintoprosessioikeus*, 694 s. Helsinki: WSOYpro. ISBN 978-951-0-33402-7.

Mäenpää, Olli (2008). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. Helsinki: Edita, 334 s. ISBN 978-951-37-5240-8.

Mäenpää, Olli (2008). *Julkisuusperiaate*. Helsinki: WSOYpro, 402 s. ISBN 978-951-0-34293-0.

Mäenpää, Olli (2011). *Eurooppalainen hallinto-oikeus*. Helsinki: Talentum, 504 s. ISBN 978-952-14-1542-2.

Mähönen, Jukka (1993). Taannehtivan verolain perustuslainmukaisuudesta. *Lakimies* 91:6, 845-959.

Mähönen, Jukka (1993). Taannehtivan verolain perustuslainmukaisuudesta. *Verotus* 43:6, 845-859.

Mähönen, Jukka (2002). Posnerista, pragmatismista, oikeuslähdeopista ja oikeustalous-tieteestä – tuomari turhuuden turuilla? Teoksesta Veli-Pekka Viljanen (toim.) *Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus*, 257-268. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, kokoomateosten sarja B:10. Turku: Turun yliopisto, 270 s. ISBN 951-29-2182-0.

Mäkelä, Juha (2010). *Sopimus ja erehdys*, 288 s. Helsinki: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 297. ISBN 978-951-855-296-6.



Mäkinen, Esa (2010). Johanna Korhonen valitti oikeudenkäyntinsä asiantuntijasta *Helsingin Sanomat* 26.4.2010 C 1.

Määttä, Kalle (2007). *Veropolitiikka – Teoriaa ja käytäntö*, Edilex Libri. Helsinki: Edita Prima Oy. 161 s. ISBN 978-951-7-4870-8.

Määttä, Kalle (2010). *Sääntelytarkkuus – Oikeustieteellinen doktriini ja sen kritiikki*, 58 s Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedoksiantoja n:o 107. ISBN 978-051-704-392-2.

Määttä, Kalle (2010a). Näkökulmia sääntelytarkkuuteen, 51-76. Teoksesta Jyrki Tala (toim.) *Sääntelytarkkuuden ongelmia*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia n:o 251, 122 s. ISBN 978-951-704-390-8.

Mölsä, Jouni (2009). Oikeuskansleri Jaakko Jonkka korjailee hallituksen esityksiä viikottain. *Helsingin Sanomat* 13.2.2009 A 6.

Nieminen, Auvo (1999). Verotuksen valituslupakäytännöstä. *Verotus* 49:2, 120-125. ISSN 0357-2331.

Niemivuo, Matti (1998). *Kansallinen lainvalmistelu*. Helsinki: Kauppakaari OYJ. 220 s. ISBN 952-14-0133-8.

Niemivuo, Matti (2002). *Kansallinen lainvalmistelu*. Helsinki: Kauppakaari, 236 s. ISBN 952-14-0623-2.

Niemivuo, Matti & Marietta Keravuori (2003). *Hallintolaki*, 490 s. Helsinki: WSOY lakitieto. ISBN 951-670-089-6

Nilsson, Mattias & Jenny Lundberg (2010). *Europa rätten – En introduktion till Eu-rätten och Europakonventionen*. Fjärde upplagan. Jure förlag Ab, 162 s. ISBN 978-91-7223-408-6.

Niskakangas, Heikki (2005). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*, 171 s. WSOY-pro: Helsinki. ISBN 951-0-30373-9

Niskanen, Hannu & Timo Ahonen & Ahti Laitinen (2000). *Suomalaisten luottamus tuomioistuimiin*, 241 s. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Rikos- ja prosessioikeuden sarja A N:o 25. ISBN 951-29-1602-9.

Nousiainen, Jaakko (1998). *Suomen poliittinen järjestelmä*. Juva: WSOY .414 s. ISBN 951-022759-5

Nuorvala, Aarne (1965). Korkeimman hallinto-oikeuden asemasta hallinnon oikeussuojajärjestelmässä. *Verotus* 15:5, 227-229.

Nuotio, Kimmo (2002). Onko oikeusjärjestyksen pirstoutuminen väistämätöntä? Teoksesta Veli-Pekka Viljanen (toim.) *Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus*, 3-24.

Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, kokoomateosten sarja B:10. Turku: Turun yliopisto, 270 s. ISBN 951-29-2182-0.

Nygaard, Claus, Jesper Norus & Peer Hull Kristensen (2002). Strategen skapar rutiner – evolutionär teori, 49-77, teoksesta *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, toim. Claus Nygaard – Lars Bengtsson, 330 s. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-02104-6.

Nykyri, Urpo (2006). Verokarhu lähtee Kannuksesta ja Kaustiselta maaliskuussa – Veropalvelut keskitetään Kokkolaan. *Keskipohtaanmaa* 20.12.2006.

Nykänen, Pekka (2004). *Julkisesti noteerattujen arvopapereiden luovutusvoitot henkilöverotuksessa*. Helsinki: Edilex Libri, 666 s. ISBN 951-37-4311-X.

*Oikeusturvan todellisuus* (2009). Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta. KHO:n julkaisuja 1/2009.

Ojanen, Tuomas (1996). *Ennakkoratkaisumenettely*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus, 212 s. ISBN 951-640-820-6.

Ojanen, Tuomas (2001). *Suomen valtiosäännön perusteita*. Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, 192 s. ISBN 951-45-9465-7.

Ossa, Jaakko (2002). *Sijoitustoiminnan verotus ja verosuunnittelu*. Helsinki: Kauppakaari, 376 s. ISBN 952-14-0579-1.

Ossa, Jaakko (2002a). *Maa- ja metsätalousverotus*. Helsinki: Talentum, 241 s. ISBN 952-14-0639-9.

Palm, Eeva (2009). Voitelu ei kadonnut, mutta maksutapa muuttui. *Helsingin Sanomat* 20.10.2009 A 4.

Peczenik, Aleksander (1980). *Juridikens metodproblem*. Stochlom: AWE / Gebers, 252s. ISBN 91-20-06074-2.

Peczenik, Aleksander (1998). Skatterättens göränderliga rättskälleprinciper. *Skattenytt* 48:9 , 440-444.

Peczenik, Aleksander, Aulis Aarnio & Gunnar Bergholtz (1990). *Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära*. Stockholm: Norstedts Förlag, 224 s. ISBN 91-1-907331-3

Pekkanen, Maarit (1998). Ennakkoratkaisut ja ennakkotiedot: kokemuksia tuloverotuksen ennakkokannanottojen järjestelmästä. *Verotus* 48:2, 147-152. ISSN 0357-2331.

Pellonpää, Matti (2000). *Euroopan ihmisoikeussopimus*. Kolmas uudistettu painos. Helsinki:Kauppakaari OYJ, 552 s. ISBN 952-14-0297-0.

Penttilä, Seppo (1991). *Osakkeen arvo verotuksessa*. Jyväskylä: Finnpublishers Oy. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 201, 581 s. ISBN 951-848-036-2.

Penttilä, Seppo (1996). Eurooppavero-oikeus Suomen tuloverotuksessa. *Verotus* 46:3, 235-246. ISSN 0357-2331.

Penttilä, Seppo (2002). *Uusinta oikeuskäytäntöä liikeverotuksessa*. Vero-opintopäivät Helsinki 28.-29.2002, 101-121, 145 s.

Penttilä, Seppo & Alpo Ronkainen (2002). *Yritysverotuksen yhdenmukaisuus*, 197 s. Tampere: Tampereen yliopisto / Julkisoikeuden laitos. ISBN 951-44-5539-8.

Penttilä, Seppo & Alpo Ronkainen (2003). Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. *Verotus* 53:1, 35-45. ISSN 035-2331.

Penttilä, Seppo (2006). Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia 324-337. Teoksesta *Im memoriam Kari S. Tikka 1944-2006*.

Perttu, Jukka (2009). Itärajan korruptiossa liikkuu jättisummit. *Helsingin Sanomat* 20.10.2009 A 4.

Pikkujämsä, Mikko (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonalisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 550s. ISBN 952-14-0479-5.

*Pohjalainen* (9.8.2003). Tuhopoltto syyttäjän tontilla johti eduskuntakyselyyn, sivu 6.

*Pohjalainen* (20.10.2003). Suomi korruptoituu kansainvälistymisen myötä, sivu 5.

*Pohjalainen* (15.2.2011). Vaasa-lehti 100 vuotta sitten – Verolautakunta kokousti sikahumalassa, sivu 12.

Pulkinen, Lauri (2003). *Tietämyshallinta ja julkisorganisaatio*. Tampere: Tampereen yliopisto, turvallisuushallinto 6/2003, 124 s. ISBN 951-44-5627-0.

Pulkinen, Pauliina (2009). Lobbari pyörittää meppejä. *Helsingin Sanomat* 7.6.2009 E 2.

Puronen, Pertti (1992). Verolautakunta, verotoimisto vai verojohtaja? – eräistä toimivaltakysymyksistä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksessa. *Verotus* 42:2, 330-341. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1993). Verohallinnon norminannosta ja sen ohjausvaikutuksista erityisesti ensiasteen verotuksessa. *Verotus* 43:3, 270-285. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1994). Verotuksen oikaisulautakunnasta. *Verotus* 44:4, 421-426. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1996). Verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu – Verotuksen hallinnon keskeinen tavoite. *Verotus* 46:4, 346-356. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1996b). Vaikuttaako Euroopan yhdentymiskehitys verotuksen hallintomenettelyyn? *Verotus* 46:3, 266-275. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1996c) Verovelvollisen suosimisen periaate ja verotusmenettely. *Verotus* 46:5, 493-501. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1999a ). Uudistettu verotuksen oikaisulautakunta. *Verotus* 49:1, 13-23. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (1999b). Varojen arvostamisesta perintöverotuksessa. *Verotus* 49:4, 354-358. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (2001). Asian selvittäminen ja verotusmenettely I. *Verotus* 51:3, 228-236. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (2002). Näkemyksiä oikaisuvaatimusmenettelystä ja verotuksen oikaisulautakunnasta sen ensimmäisen toimikauden päättyessä. *Verotus* 52:5, 468-475. ISSN 0357-2331.

Puronen, Pertti (2004). *Turvaa oikeutesi verotuksessa*. Helsinki: WSOY Lakitieto, 255 s. ISBN 951-670-121-3.

Puronen, Pertti (2008). Verohallintoviranomainen ja verotuksen ohjaaminen. *Verotus* 58:5, 480-487.

Puronen, Pertti (2008b). *Perintö- ja lahjaverotus*. 9 uudistettu painos. Helsinki: Talentum, 766 s. ISBN 978-952-14-1265-3

Puronen, Pertti (2009). Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. *Verotus* 59:5, 474-494.

Puronen, Pertti (2010). *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet*. Helsinki: WSOYpro 307 s. ISBN 978-951-0-34667-9.

Pusa, Erkki (1983). KHO:n prejudikaatit ja oikeudellisen induktion ongelma. *Verotus* 33:9, 119-127. ISSN 0357-2331.

Påhlsson, Robert (1995). *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Uppsala: Iustus Förlag, 416 s. ISBN 91-7678-294-8.

Påhlsson, Robert (1995b). Polycentri i skatterättens källor. *Skattenytt* 45:10, 573-577. ISSN 0346-1245.

Påhlsson, Robert (2007). *Likhet inför skattelag*. Uppsala: Iustus Förlag Ab, 247 s. ISBN 978-91-7678-667-3.

Rabe, Gunnar & Ingrid Melbi (2008). *Det svenska skattesystemet*. Stockholm: Nordsteds juridik.

Randel, Seppo (1987). *Sosiologian peruskurssi*. Helsinki: Tammi, 103 s. ISBN 951-30-6726-2.

Ranta-aho, Arto (2007). Ennakkotietojen sitovuudesta tuloverotuksessa. *Verotus* 57:2, 149-157. ISSN 0357-2331.

Ranta-Lassila, Hannele (2002). *Konsernit ja verotuksen neutraalisuus*. Helsinki: Kauppakaari / Talentum Media Oy, 374 s ISBN 952-14-0683-6.

Rautajoki, Pekka (1990). Lääninoikeuden lainkäytön yhdenmukaistaminen veroasioissa. *Defensor Legis* 71:9-10, 626-633. ISSN 0356-262X.

Rautajoki, Pekka (1993). Tuomioistuinkäytännön yhdenmukaisuudesta veroasioissa. *Defensor Legis* 74:1-2, 81-89. ISSN 0356-262X.

Rautajoki, Pekka (1995). Verolain tulkintaohjeiden selkiennyttäminen. *Verotus* 45:5, 502-506. ISSN 0357-2331

Rautio, Paavo (1994). Perustuslakivaliokunta: Lainvalmistelun taso laskenut – Huono työ siirtää eduskunnan valtaa tuomioistuimille. *Helsingin Sanomat* 27.4.1994 A 8.

Rautio, Pirjo (2009). Professori sanoo, ettei salailu käy. *Pohjalainen* 9.7.2009, sivut 1 ja 8.

Reinboth, Susanna (1998). Joka viidettä syyttäjää ja kymmenettä tuomaria uhkailtu – Kiivastuneiden asiakkaiden uhoaminen yleisintä Vaasan hovioikeuspiirissä. *Helsingin Sanomat* 12.1.1998 A 5.

Rekola, Aarne (1955). *Kunnallisverotuksen pääpiirteet*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja N:o 73. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö, 230 s.

Rintala, Erkki (2010). Suomea ei voi sanoa Euroopan eturivin oikeusvaltioksi. *Helsingin Sanomat* 6.8.2010 A 2.

Riikonen, Antti (1962). Eräitä ajatuksia verotuskäytännöstä. *Verotus* 12:4, 136-148. ISSN 0357-2331.

Rosas, Allan (1993). Kansainvälinen normisto ja Suomen oikeusjärjestelmä, teoksesta *Kansainvälinen normisto Suomen oikeuselämässä*, toimittaneet Allan Rosas ja Catarina Krause. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 145. ISBN 951-640-701-3.

Rother, Eila (2003). *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY lakitieto, 553 s. ISBN 051-670-104-5.

Routamaa, Vesa (1976). *Yritysorganisaatio eri teorioiden ja organisaatiomuotojen näkökulmasta*. Vaasa: Vaasan kauppakorkeakoulun julkaisuja, opetusmonisteita No 8, liiketaloustiede 3, 108 s. ISBN 951-683-044-7.

Ryynänen, Olli (2000). *Bevisning i beskattningen*. Ekonomi och samhälle nr 87. Helsingfors: Svenska handelshögskolan. ISBN 951-555-650-3.

Ryynänen, Olli (2004). Oikeusturvan parantamisen tavoista verotuksessa. *Verotus* 54:4,433-435. ISSN 037-2331.

Räbinä, Timo (2003). Verohallinnon uusi strategia. *Verotus* 53:3, 264-271. ISSN 0357-331

Räbinä, Timo (2009). *Ajankohtaista Verohallinnosta*, 19-39. Vero-opintopäivät 2009.

Räbinä, Timo & Pekka Nykänen (2009). *Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus*. Helsinki: Talentum, 501 s. ISBN 978-752-14-1336-0.

Saarenpää, Ahti (2000). *Oikeusinformatiikka*, 64 s. <http://law.utu.fi>. 31.3.2004.

Saarenpää, Ahti (2002). Oikeusvaltio ja verkkoyhteiskunta. Teoksesta Aulis Aarnio & Timo Uusitupa (toim.) *Oikeusvaltio*, 106-130. Helsinki: Kauppakaari. ISBN 952-14-0548-1.

Saarnilehto, Ari (1992). Hovioikeuskäytännön merkityksestä positiivisoikeudellisessa tutkimuksessa, 20-33. *Hovioikeuskäytäntö oikeuslähteenä – Oikeuskäytäntö oikeuslähteenä tutkimusprojektin päätösseminaarin 26.11.1991 alustukset*, toimittanut Aki Rasilainen. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, kokoomateosten sarja C:14. ISBN 951-880708-6.

Saarnilehto, Ari (2002). *Sopimusoikeuden perusteet*. Helsinki: Kauppakaari, 206 s. ISBN 952-14-0584-8.

Salminen, Ari (1995). *Hallintotiede – Organisaatioiden hallinnolliset perusteet*. Helsinki: Painatuskeskus Oy, 251 s. ISBN 951-37-1107-2.

Salminen, Ari & Jouni Niskanen (1996). *Markkinoiden ehdoilla? – Arvioita markkinaohjautuvuudesta julkisessa sektorissa*. Helsinki: Valtiovarainministeriö / yhteiskuntatieteellinen tiedekunta, 161 s. ISBN 951-53-0793-7.

Salminen, Ari (2004). *Julkisen toiminnan johtaminen*. Helsinki: Edita Prima Oy, 147 s. ISBN 951-37-4171-0.

Salminen, Ari & Rinna Ikola-Norrbacka (2009). *Kuullaanko meitä? Eettinen hallinto ja kansalaiset*. Vaasan yliopisto: Tutkimuksia 288 / Hallintotiede 37, 201 s. ISBN 978-952-476-249-6.

Sandgren, Claes (2009). *Vad är rättsvetenskapen?* Stockholm: Jure förlag Ab, 325 s. ISBN 978-91-7223-366-0.

Santavuori, Ritva (2000). *Rouva syyttävä & Mafian lait*. Helsinki: Edita, 301 s. ISBN 951-37-2983-4.

Saraviita, Ilkka (2000). *Perustuslaki 2000*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 619 s. ISBN 952-14-0246-6.

Savolainen, Vesa & Väinö Teperi (2000). *Jälkiverotus*. Helsinki: Kauppakaari OYJ, 492s. ISBN 952-14-0202-4.

Schein, Edgar H. (1991). *Organisaatiokulttuuri ja johtaminen*. (Aluperäinen Organizational Culture and Leadership) 3. painos. Weilin + Göös : Jyväskylä, 356 s. ISBN 951-35-3966-0.

Schein, Edgar H. (2001). *Yrityskulttuuri – selviytymisopas. Tietoa ja luuloa kulttuurimuutoksista*. Helsinki: Suomen Laatukeskus Koulutuspalvelut Oy, 220 s. ISBN 952-5136-21-3.

Schein, Edgar H. (2009). *Yrityskulttuuri – selviytymisopas. Tietoa ja luuloja kulttuurimuutoksesta*. Espoo: Suomen Laatukeskus Oy, 220 s. ISBN 978-952-5136-34-0.

Seppänen, Pekka (2010). Kuukausipalkka kuolee pois. *Talouselämä* 72:46, 58. ISSN 0356-5106.

Sevón, Leif (1992). Euroopan talousalue ja Suomen lainsäädäntö. *Lakimies* 90:1, 7-18. ISBN 0356-7206.

Siltala, Juha (2005). *Lapuan liike ja kyyditykset 1930*. Toinen painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava, 704 s. ISBN 951-1-08716-9.

Siltala, Raimo (2001). *Johdatus oikeusteoriaan*. Helsinki: Helsingin oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, 187 s. Helsinki: Forum Iuris. ISBN 951-45-9464-9.

Siltala, Raimo (2003). *Oikeustieteen tieteenteoria*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 234, 983 s. ISBN 951-855-198-7

Siltala, Raimo (2004). *Oikeudellinen tulkintateoria*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 261, 795 s. ISBN 951-855-236-3.

Sipponen, Kauko (2000). *Kansalainen – isäntä vai renki*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy, 452 s. ISBN 951-670-032-2

Sjöstrand, Sven-Erik (1987). *Organisations teori*. Lund: Studentlitteratur, 248 s.

Sipponen, Kauko (1965). *Lainsäädäntövallan delegoiminen*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 68, 702 s.

Soikkeli, Lauri (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. Helsinki: WSOY Lakitieto, 435 s. ISBN 951-670-088-8.

Soikkeli, Lauri (2004)a. Luottamuksensuoja verotuksessa. *Verotus* 54:2, 167-174. ISSN 0357-2331.

Soikkeli, Lauri (2004)b. *Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa*. Vantaa: WSOY Lakitieto, 237 s. ISBN 951-670-087-X

Stenman, Eero (1996). KHO:n päätösten ennustettavuudesta. *Verotus* 46:5, 461. ISSN 0357-2331.

STT (2009). Veronmaksajat: Verotusohjeen tavoite myönteinen. *Helsingin Sanomat* 17.12.2009, sivu 17.

Ståhl, Kristina & Roger P Österman (2000). *EG-skatterätt*. Uppsala: Iustus Förlag AB, 308 s. ISBN 91-7678-439-8.

Strömholm, Stig (1992). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära*. Lund: Nordstedt juridik, 476 s. ISBN 91-38-50151-1.

Suvanto, Pentti (2003). Korkeimman hallinto-oikeuden presidentti Pekka Hallberg: Laki on vain väline ja oikeus päämäärä. *Tilisanomat* 24:2, 13-16.

Suviranta, Antti (1985). Veroasioiden muutoksenhakujärjestelmästä. *Verotus* 35:5, 292-295. ISSN 0357-2331.

Suviranta, Outi (1996). *Virkamiehen ratkaisutoiminta ja Euroopan yhteisön oikeus*. Helsinki: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 207, 222 s. ISBN 951-855-157-X.

Suviranta, Outi (2004). Yleiset opit ja muutoksen hallinta. *Lakimies* 102:7-8, 1421-1436. ISBN 0356-7206.

Syrjänen, Olavi (1996). *Byrokratiasta businekseen – hallinnonuudistuksen oikeudellisia ongelmia*. Helsinki: Edita Oy / Valtiovarainministeriö/ hallinnon kehittämisosasto, 198 s. ISBN 951-37-1803-4.

Syrjänen, Jussi (2004). Kaivattua ja tarpeellista keskustelua oikeuslähdeopista. *Lakimies* 102:1, 121-125. ISSN 0356-7206.



Syrjänen, Jussi (2008). *Oikeudellisen ratkaisun perusteista*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, 295 s. ISBN 978-951-855-279-9.

Sänkiäho, Risto (2001). *Verotutkimus 2000 – Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos, Työraportteja 13/2001, 181 s. ISBN 951-44-5035-3.

Söderlund, Seppo (2009). *Oikeus ja kohtuus verotuksessa*. Helsinki: Talentum, 313 s. ISBN 978-52-141433-6.

Tala, Jyrki (1999). *Oikeussäätelyn määrä ja vaihtoehdot*. Helsinki: Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 163, 110 s. ISBN 951-704-237-X.

Tala, Jyrki (2001). *Lakien vaikutukset – Lakiuudistusten tavoitteet ja niiden toteutuminen lainsäädäntöteoreettisessa tarkastelussa*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 177, 390 s. ISBN 951-704-25-6.

Tala, Jyrki (2005). *Lakienlaadinta ja vaikutukset*. Helsinki: Edita Publishing Oy, 250 s. ISBN 951-37-4284-9.

Tammi-Salminen, Eva (2001). *Sopimus, kompetenssi ja kolmas*, 354 s. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 227. ISBN 951-855-183-9.

Tapani, Jussi (2001). Oikeudellisesta ratkaisusta, 25-90. Teoksesta *Pääsykoekirja 3/2001*. Nuutila, Ari-Matti, Jussi Tapani & Essi Kinnunen. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 126 s. ISBN 951-29-19101-X.

Tapani, Jussi & Matti Tolvanen (2008). *Rikosoikeiden yleinen osa – Vastuuoppi*. Helsinki: Talentum, 509 s. ISBN 978-952-14-1200-4.

Tapanila, Antti (2007). *Tuomarin esteellisyys*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 282, 419 s. ISBN 978-951-855-272-0.

Tarasti, Lauri (2002). Yhteiskunnan oikeudellistuminen. *Defensor Legis* 83:4, 575-585.

Tarukannel, Veijo & Heikki Jukarainen (2001). *Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa*. 4. painos. Saarijärvi: Tampereen yliopisto / julkisoikeuden laitos, 400s. ISBN 951-44-4560-0.

Tarukannel, Veijo (2002). Hallintolainkäyttö oikeusvaltiossa. Teoksesta Aulis Aarnio & Timo Uusitupa (toim.) *Oikeusvaltio*, 67-105. Helsinki: Kauppakaari. ISBN 952-14-0548-1

Terra, Ben & Peter Wattel (2001). *European Tax Law*. Third edition. The Hague: Kluwer Law International, 532 s. ISBN 90-411-9868-7.

Tiihonen, Seppo & Paula Tiihonen (1983) *Suomen hallintohistoria*, 379 s. Helsinki: Valtion koulutuskeskus. ISBN 951-9314-23-7.

Tiihonen Paula & Pirjo Vehkamäki (1985). *Julkinen hallinto*. Porvoo: WSOY, 240 s. ISBN 951-0-13207-1

Tikka, Kari S. (1972). *Veron minimoinnista*. Helsinki: Kustannusyhtiö Judex. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165, 348 s.

Tikka, Kari S. (1982). Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? *Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala*. Helsinki:

Tikka, Kari S. (1990). *Veropolitiikka*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 119 s. ISBN 951-640-494-4.

Tikka, Kari S (1995) Yleinen valituslupajärjestelmä veroasioissa. *Verotus* 45:1, 35-43. ISSN 0357-2331.

Tikka, Kari s. (1996) Ennakkoratkaisut ja ennakkotiedot: uusi ennakkokannanottojen järjestelmä verotukseen. *Verotus* 46:5, 462-469. ISSN 0357-2331.

Tikka, Kari S. (1998). Verojärjestelmän ja vero-oikeuden haasteet vuosituhannen vaihtuessa. *Lakimies* 96:6-7, 1.152-1.163. ISSN 0023-7353.

Tikka, Kari S. (1999). Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. *Lakimies* 97:6-7, 982-994. ISSN 0023-7353.

Tikka, Kari S. (2002). *Eurooppaoikeudellinen katsaus tuloverotukseen*. Veropintopäivät Helsinki 28.-29.10.2002, sivut 7-13.

Tikka, Kari S. (2003). Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. *Lakimies* 101:7-8, 1184-1197. ISBN 0356-7206

Timonen, Pekka (1987). *Ennakkotapaukset ja niiden merkitys oikeuslähteenä*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 148 s. ISBN 951-640-361-1.

Timonen, Pekka (1989). Tutkijan ja tuomarin oikeuslähdeoppi. *Lakimies* 87:5, 666-688. ISSN 0356-7206.

*Toimintakertomus 2008*. Verohallinto. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö 19.4.2009.

Tolonen, Hannu (2003). *Oikeuslähdeoppi*. Helsinki: WSOY Lakitieto, 176 s. ISBN 951-670-117-5.

Tolonen, Juha (2000). Globalisoituva oikeus. *Lakimies* 98:2, 216-225. ISBN 0356-7206.

Trollestad, Claes (2000). *Etik & Organisationskulturer*. Stockholm: Svenska Förlaget, 317 s. ISBN 91-7738-540-3.

Tulokas, Mikko (1999). Korkeimman oikeuden kehittäminen tuomioistuimena. *Defensor Legis* 80:3, 409-415. ISSN 0356-262X

Tuomala, Matti (2009). *Julkistalous*. Helsinki: Gaudeamus, 423 s. ISBN 978-952495-067-1.

Tuominen, Esko & Esko Linnakangas (1995). *Verosuunnittelu ja yritysverotus*. Porvoo: Weilin + Göös. ISBN 951-35-5933-5.

Tuori, Kaarlo (1999). Perustuslakiuudistus ja hallinto-oikeus. *Verotus* 97:4, 536-537. ISBN 0356-7206.

Tuori, Kaarlo. (2000). *Julkisoikeuden perusteet*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut, 132 s. ISBN 951-45-9227-1

Tuori, Kaarlo (2000). *Kriittinen oikeuspositivismi*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy, 363 s. ISBN 951-670-025-X.

Tuori, Kaarlo (2003). *Oikeusjärjestys ja oikeudelliset käytännöt*. Helsinki: Helsingin yliopisto oikeuspoliittisen tiedekunnan julkaisuja, 164 s. ISBN 951-45-9476-2

Tuori, Kaarlo (2007). *Oikeuden ratio ja voluntas*.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2010). EU: valtioneuvoston päätökset / [www.tem.fi/files/25636/42272\\_TEM\\_FI\\_2912\\_korj.pdf](http://www.tem.fi/files/25636/42272_TEM_FI_2912_korj.pdf).

Tähti, Aarre (1995). *Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa*, 565 s. Helsinki: Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 205. ISBN 951-855-155-3.

*Vaasan verolautakunnan pöytäkirjat 1988-1993*.

*Valtiokalenteri 2009*.

*Valtiovarainvaliokunnan mietintö 43/1993*

Vapaavuori, Ahti (2003). *Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus*. Helsinki: Talentum, 368 s. ISBN 952-14-0718-2.

Warnling-Nerep, Wiweka (2008). *Rätten till domstolsprövning & rättsprövning*. Stockholm: Jure Förlag Ab, 369 s. Tredje reviderade upplagan. ISBN 978-91-7223-320-1.

Vasu, L, Debra W. Stewart & David G. Garson (1990). *Organizational Behavior and Public Management*. New York: Marcel Dekker INC, 391s. ISBN 0-8247-8334-4.

Venesjärvi, Sirpa-Liisa (1999). Konserniverokeskuksen tuloverotusta koskevat ennakkotiedot ja -ratkaisut 1998. *Verotus* 49:1, 49-56. ISSN 0357-2331.

Venesjärvi, Sirpa-Liisa (2001). Konserniverokeskuksen vuonna 2000 antamat ennakkotiedot. *Verotus* 51:1, 83-88. ISSN 0357-2331.

*Verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietintö. Komiteamietintö – Komiteebetänkande* 1984:28. Helsinki 1984.

*Verohallinnon vuosikertomukset 2005-2008*.

*Verohallinto* 1998. Aineellisen ja menetelmäohjauksen kehittämissyöryhmä – kannanotot ja toimenpide-ehdotukset oikeusturvatyöryhmän ehdotuksiin 15.10.1998.

*Verohallinto* 1999. Aineellisen ja menetelmäohjauksen kehittämistyöryhmä – kannanotot ja toimenpide-ehdotukset verotuksen oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden edistämiseksi.

*Verohallitus* (2002). Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2004-2007, 20 s.

*Verohallitus* (2002). Yhtenäistämisohteet 18.01.2002

Wiberg, Matti (2001). *Paluu politiikkaan*. Kunnallisalan kehittämissäätiön Polemia-sarjan julkaisu nro 42, 112 s. ISBN 952-9740-83-2

Wiberg, Matti (2004). Lainsäädäntömme EU-vaikutteisuus luultua oleellisesti pienempää. *Oikeus* 33:2, 200-206. ISSN 0356-4037.

Viherkenttä, Timo (1993). *Uusi kiinteistövero*, 211 s. Helsinki Lakimiesliiton kustannus. ISBN 951-640-649-1.

Wikström, Kauko (1979). *Oikeuskäytännön tulkinnasta*. Vammala: Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisu A-sarja N:o 128, 244 s. ISBN 951-855-001-8.

Wikström, Kauko (1985). *Valtion tuloveron rakenne – Tutkimus tuloveron rakenteesta ja se peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä*. Turun yliopiston julkaisu, C-sarja no 52, 312 s. ISBN 951-642-681-6.

Wikström, Kauko (1987). Vero-oikeuden yleiset opit talouden ja oikeusnormien leikkauspisteinä. *Lakimies* 85:3, 293-297.

Wikström, Kauko (1988). Verolakien tulkinnasta, 281-287. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu. A. Juhlajulkaisu N:o 2. *Juhlajulkaisu Allan Huttunen*, 305 s. ISBN 951-880-137-1

Wikström, Kauko (1991). Tuloverotuksen kehittyminen. Teoksesta Pia Letto-Vanamo (toim.) *Suomen oikeushistorian pääpiirteet*, 243-257. Gaudeamus: Jyväskylä.

Wikström, Kauko (1993). *In dubio contra fiscum*. JFT – Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, 129:5-6, 618-625. ISSN 0040-6953.

Wikström, Kauko (1999). *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:33. ISBN 951-29-1545-6.

Wikström, Kauko (2000). *Pääsykoekirja 4/2000*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 116 s. ISBN 951-29-1660-6.

Wikström, Kauko (2005). Oikeus – kulttuuria ja teoriaa. *Juhlakirja Hannu Tolonen*. Turun oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja A. juhlaulkaisu N:o16. Turun yliopisto: Oikeustieteellinen tiedekunta.

Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:37. Neljäs uudistettu painos. ISBN 978-951-29-3786-8.

Viljanen, Pekka (1997). Oikeustieteellisen asiantuntijalausannon ja sen antajan statuksesta, *Defensor Legis* 78:4, 547-552. ISSN 0356-262X.

Viljanen, Veli-Pekka (2002). *Perusoikeudet eri oikeudenaloja yhdistävänä tekijänä*, 25-38. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, kokoomateosten sarja B:10. Turku: Turun yliopisto, 270 s. ISBN 951-29-2182-0.

Virkkunen, Paavo, Eero Vuotilainen, Martti Laosmaa & Pekka Salmimies (1986). Espoo: Weilin+Göös, 224 s. ISBN 951-35-3739-0.

Virolainen, Jyrki (1995). *Lainkäyttö*. Jyväskylä: Lakimiesliiton Kustannus, 576 s. ISBN 951640-639-4.

Virolainen, Jyrki (1997). *Korkein oikeus kriisissä*. Kitee: Pandecta Oy. 230 s. ISBN 952-5147-05-3.

Virolainen, Jyrki & Petri Martikainen (2003). *Pro & Contra – Tuomion perustelemisen keskeisiä kysymyksiä*. Helsinki: Talentum. 316 s. ISBN 952-14-0721-2.

Virta, Eija (2002). *Talousrikollisuuden kuva tutkimuksen ja tiedonhallinnon näkökulmasta – empiirisenä aineistona talouden varjopuoli-julkaisuun liittyvät seurantatutkimukset*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Rikos- ja prosessioikeuden julkaisusarja A:28, 98 s. ISBN 951-29-2312-2.

Virta, Päivi (1992). Finlex ja tuomioistuinratkaisujen merkitys oikeuslähteenä. *Lakimies* 90:6, 863-878. ISBN 0356-7206.

Voipio, Jaakko (1979). *Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen*. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy. ISBN

Yin, Robert, K. (1994). *Case Study Research – Design and Methods*. Applied Social Research Methods Series, Volume 5. SAGE Publications: Thousand Oaks, 171 s. ISBN 0-8039-5663-0.

Zimmer, Frederik (1993). *Laerebok i skatterett*. Oslo: Tano, 461 s. ISBN 82-518-3128-8.

Äimä, Kristiina (1998). Luottamuksensuojasta korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikaisten tuloverotkaisuvalossaan. *Verotus* 48:5, 507-518. ISSN 0357-2331.

Äimä, Kristiina (1999). Eurooppaverolain-oikeuden viimeaikaisesta kehityksestä välittömän verotuksen alalla. *Verotus* 49:1, 77-86. ISSN 0357-2331.

Äimä, Kristiina (2003). *Ey-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen*. Lakimiesliiton kustannus/Talentum: Helsinki. 238 s. ISBN 952-14-0709-3.

Äimä, Kristiina (2010). *Ajankohtaista eurooppaoikeutta verotuksen saralta*, 1-15 s. Helsingin yliopiston veropäivä 10.12.2010.

Ämmälä, Tuula (1993). *Sopimuksen pätemättömyyden korjaantumisesta*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 386 s. ISBN 951-640-672-6.

Ämmälä, Tuula (1997). Vilpittömän mielen ja selontoteellisuuden, 9-52. Teoksesta *Vilpittömästä mielestä*, toimittanut Ari Saarnilehto. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja B. Muut kokoomateokset N:o 6. Turku: Turun yliopisto. ISBN 951-29-1014-4.

Örlund, Eino (1979). Lääninoikeuksien työtilanteesta ja eräistä siihen liittyvistä kysymyksistä, 204-210. *Verotus* 29:4. ISSN 0357-2331.

Öster, Harriet (2009). Mångkulturalism och affärsliv – Tid är dollar. *Ekonomi* 5, 26-27.

#### Komiteamietinnöt ja työryhmämuistiot

Ehdotus Verohallituksen ja liikevaihtoverolain-oikeuden sekä verokanslerin viran perustamisesta. Verohallintotoimikunnan mietintä 1. Komiteamietintö 1969: B 37. Helsinki 1969.

*Kilpailukykyiseen verotukseen – Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio*, Valtio-varainministeriö 12/2002.

*Ohjauksen kehittämistyöryhmän muistio 1999.*

*Verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietintö (1984).* Helsinki: Valtiovarainministeriö komiteamietintö n:o 28.

*Verohallinnon työryhmämuistio (7.12.2010).* Ennakkopäätösluontoisten veroasioiden nopeutettu käsittely (OHI-työryhmä), 45.

*Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö (1992).* Helsinki: Oikeusministeriö, komiteamietintö n:o 7. 501 s. ISBN 951-47-5273-2.

*Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistaminen – työryhmän mietintö (1993).* Helsinki: Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 4/1993

Tutkimuksessa käytetty henkilöhaastattelu

Mattila, Jaakko varatuomari. Toiminut Vaasan kaupungin taksoitussihteerinä 1956-1959 ja Vaasan kaupungin kunnanasiamiehenä 1960-1962. Haastattelu tehtiin Vaasan lääninveroviraston asiamiesyksikön seminaaria varten ja siihen sisältyneet tiedot on otettu käyttöön tässä tutkimuksessa