

Verohallinnon tarkoituksenmukaisuusharkinta verojen keräämisessä

Kalle Isotalo

1. Johdanto

Vero-oikeus nähdään usein lakisidonnaisuutta korostavana oikeudenalana, jossa viranomaisen toimeenpanee aineellista lainsäädäntöä sidottuna harkintana.¹ Todellisuudessa Verohallinnolla on paljon yleisluonteisiin säännöksiin perustuvaa harkintavaltaa.² Tämän katsauksen tarkoituksena on nostaa keskusteluun Verohallinnon harkintavallan käyttöön liittyviä kysymyksiä.

Verolakien toimeenpano on useiden kautuvien ja osin yleisluonteisten oikeuslähteiden yhtäkaista soveltamista. Siksi oikeusjärjestelmän rakenteen ymmärtäminen, tulkinta ja hallinta vaatii säännösten yhteensovittavaa tulkintaa. Eri aikoina, eri tavoittein ja erilaisella tarkkuudella säädettyjen säännösten oikeuslähteineistot ovat monimuotoisia.³

Yhdenkin tarkoituksenmukaisuusharkintaa sisältävän säännöksen kautta koko ratkaisutilanteesta tulee osittain tarkoituksenmukaisuusharkintaratkaisuja tehdään usein Verohallinnossa yleisluonteisesti, ja päätökset koskevat laajoja tapausjoukkoja. Tällöin ei tiedetä, keihin verovelvollisiin ratkaisut käytännössä kohdistuvat eikä kenelläkään ole muutoksenhakuoikeutta.⁴

Avoimet aineelliset verosäännökset mahdollistavat usein erilaisia tulkintoja. Tällöin punninnassa voidaan huomioida reaalisia argumentteja. Joskus aineellisen säännöksen tulkinnassa tavoitellaan tietynlaisia suotavaksi koettuja vaikutuksia. Jos vaikutusten syntyminen riippuu Verohallinnon tarkoituksenmukaisuusharkintaratkaisusta, valinnat niiden tekemisestä ovat tärkeitä.

Olen työskennellyt pitkään Verohallinnossa. Katsauksessa käsiteltyjen ongelmatilanteiden taustalla ovat omat kokemukseni tarkoituksenmukaisuusharkinnasta. Konkreettisiin ratkaisutilanteisiin viittaamista rajoittaa salassapitovelvollisuus. Toisaalta kaikista ratkaisukeskusteluista ei edes jää dokumentaatiota. Silti tarkoituksenmukaisuusharkintaan vaikuttavat näkökohdat tulisi huomioida arvioitaessa verotusta oikeudellisesti, poliittisesti ja taloudellisesti, tai vaadittaessa muutoksia verolainsäädäntöön. Esittämäni huomiot tarjoavat mahdollisuuksia oikeuspoliittiseen tai -sosioogiseen tutkimukseen, jota vähemmän jäävi tutkija voisi tehdä.

Verolainsäädännössä määritellään jokin vero-objekti eli veron laskennan perusteena oleva määrä (esim. tulot ja niistä tehtävät vähennykset), jota verotetaan jollakin verokannalla (esim. tietty prosentti) tai jollakin (esim.

1 HE 1/1998, 81 §:n yksityiskohtaiset perustelut.

2 Esim. perustuslain (1999/731) 2, 6 ja 81 §, Verohallinnosta annetun lain (2010/503) 2 § ja hallintolain (2003/434) 6 §. Yleisluonteisten säännösten kysymyksistä yleisemmin Isotalo – Linnakangas 2023, kohta 15.2.

3 Isotalo 2019, erityisesti kohdat 1.3, 2.1, 2.8, 5.6 ja 6.

4 Isotalo – Linnakangas 2023, kohta 15.6.

progressiivisella) veroasteikolla.⁵ Vero-objektien saaminen laskentaan perustuu lähtökohdaisesti verovelvollisten velvollisuuteen tunnistaa nämä tapahtumat ja ilmoittaa ne Verohallinnolle.

Verotusmenettelystä annetussa laissa (VML, 1995/1558) määritetään säännökset erillisellä päätöksellä maksuunpantaviin veroihin (esim. tulovero, kiinteistövero ja perintö- ja lahjavero), ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (OVML, 2016/768) määritetään säännökset verovelvollisten ilman viranomaispäätöksiä tilittämiin veroihin (esim. arvonlisävero, varainsiirtovero ja monet valmisteverot).⁶ Laeissa pyritään mahdollisimman samanlaisiin ratkaisuihin sillä osin kuin maksuunpantavien ja oma-aloitteisten verojen luonne ei muuta vaadi.

Käsittelen katsauksessa kahta kummastakin laista asiallisesti samanlaisena löytyvää säännöstä.⁷ Käsiteltävissä säännöksissä annetaan Verohallinnolle tarkoituksenmukaisuusharkintavaltaa veroasioiden tutkimiseen ja ratkaisemiseen.⁸

VML 26 §:n 6 momentissa (OVML 9 § 1 momentti) säädetään: *Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.*⁹

Veroviranomainen siis harkitsee, miltä osin verotuksen perusteeksi ilmoitettujen tietojen oikeellisuutta selvitetään.¹⁰ Kaikkea ei tosin tutkittu aikaisemman voimakkaammin tutki-

miseen velvoittaneenkaan säännöksen voimassaoloaikana.¹¹

VML 26 a § (OVML 9 § 2 momentti): *Jos päätös vaikuttaa merkittävästi Verohallinnossa samanaikaisesti vireillä olevan asian ratkaisemiseen, asiat valmistellaan ja ratkaistaan yhdessä, jos se asioiden lukumäärä, töiden järjestelyt ja verotuksen valmistuminen huomioon ottaen on mahdollista, eikä yhdessä käsittelemisestä aiheudu haitallista viivytystä.*

Säännös tuotiin VML:iin säädettäessä hallintolakia, jonka 25 §:ssä on ehdottomampi yhdessäkäsitteilyvaatimus kuin verotuksen erityislaissa. Verotuksessakin toisiinsa liittyvät asiat pitää lähtökohdaisesti valmistella ja ratkaista yhdessä.¹²

2. Verovelvollisen ilmoitukset ja niiden tutkiminen

Oikein täytetyt veroilmoitukset eivät vaadi valvontaa tai yhtäaikaista käsittelyä, vain tietojen teknistä siirtoa laskentajärjestelmiin. VML 26 ja 26 a §:ien säännösten tarve perustuu ilmoitusten mahdollisiin virheisiin.¹³ Olivatpa mahdolliset virheet yksiselitteisiä tai tulkinnallisia ja liittyivätpä ne näyttöasioihin tai laintulkintaan, taustalla on jokin ilmoitustieto.

Näyttökysymyksissä harkitaan jotakin verotukseen vaikuttavaa asiaa (esim. omaisuuserän arvoa) selvitettyjen tietojen pohjalta. Näyttökysymyksen arviointi vaatii kuitenkin asian tutkimista ylipäänsä. Jos vaikkapa esineen arvoksi ilmoitetaan miljoona euroa, olennainen kysymys on, tutkitaanko arvon oikeellisuutta

5 Isotalo 2022, erityisesti kohta 3 ja Aarnio 1978, s. 108–111.

6 Kaikissa veromuodoissa ei sovelleta koko menettelylakeja, vaan viittaussäännöksiä kautta osia niistä.

7 Luettavuussyistä kirjoituksessa viitataan osin vain VML:n säännökseen.

8 Hallinnollisesta harkintavallasta ks. esim. Kulla 2010, kohta 3.

9 Säännöstä on luonnehdittu myös hipaisuperiaatteen, ks. Linnakangas 2017, s. 529–530.

10 Tutkimisen kohdentamisesta myös Räbinä 2022, kohdat 3.8 ja 6.2. Tavallaan lainmukainen verotus on yhteiskunnallinen tavoite, sen toteutumatta jääminen on riski ja VML 26 § on säännös, joka velvoittaa tietynlaiseen harkintaan tämän riskin hallinnassa. Riskien ja oikeudellisen sääntelyn suhteesta Seppänen 2024, kohta 2.

11 HE 91/2005, s. 12–13.

12 HE 117/2003, s. 17 ja 20 ja Räbinä 2022, kohta 3.8.4.

13 Esitetyt veroilmoituksen täydentämättä/korjaamatta jättäminen rinnastuu puutteellisen ilmoituksen antamiseen, VML 7.4 §.

ennen sen siirtämistä verolaskentaan. Sama koskee erilaisia laintulkintaan liittyviä punnittoja, sillä niidenkin tekeminen vaatii asiaan perehtymistä.

Hallintotuomioistuimet arvioivat yksittäisten viranomaispäätösten lainmukaisuutta vaatimusten pohjalta. Tulkinnanvaraisen asian päätyminen tuomioistuimen ratkaistavaksi edellyttää sitä, että Verohallinnossa joku tunnistaa ja ratkaisee asian. Verovelvollinen ei lähtökohtaisesti hae muutosta hänen ilmoituksensa mukaisiin verotusratkaisuihin. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA) voi hakea muutosta verovelvolliselle edulliseen ratkaisuun. VOVA:n henkilöstö on paljon muuta Verohallintoa pienempi. Se ei käytännössä voi tutkia sellaisia ilmoitettuja verotustietoja, joita Verohallintokaan ei tutki.¹⁴

3. Hallinnollinen harkintavalta ja sen väärinkäyttö verotuksessa

Harkintavallan ylikäytössä tehdään toimia, joihin ei ole oikeutta. Alikäytössä taas jätetään tekemättä toimet, joihin olisi säännöksen nojalla oikeus. Harkintavaltaa ei myöskään saa käyttää epäasiallisilla perusteilla tai motiiveilla. Jonkin toimen tekemättä jättämisestä muodostuvaa harkintavallan väärinkäyttöä koskeva oikeuskäytäntö on vähäistä verotuksessa ja muutoinkin. Harkintavaltaa voidaan periaatteessa käyttää väärin verovalvonnan kohdentamisratkaisussa ja myös käsiteltäessä toisiinsa liittyvät asiat erikseen.¹⁵

Verovelvollisille valvontatoimet näkyvät, kun häneen otetaan yhteyttä. Verovelvollinen saattaa haluta ilmoituksen oikeellisuuden tutkimista lähinnä myöhempien oikaisuusprosessien poissulkemiseksi. Siihen verovelvollisella kuitenkin ei ole oikeutta, vaan tutkinnan kohteet valitsee Verohallinto.¹⁶ Jos ilmoitusten oikeellisuutta ei milloinkaan mitenkään tutkita, verovelvollinen yleensä on tyytyväinen.

Verovelvolliseen kohdistetun valvontatoimen ratkaisemiseen ei vaikuta, miksi juuri kyseinen verovelvollinen on valikoitunut tutkittavaksi tai keitä muita on tutkittu ja miten. Edes nimenomaisesti tutkittujen asioiden kohdalla muiden verovelvollisten asioiden ratkaisuilla ei ole merkitystä, ellei katsota muodostuneen laajaa ja yhtenäisesti sovellettua verotuskäytäntöä (esim. KHO 2021:18). Merkitystä ei ole sillä, onko jotakuta toista tutkittu vastaavasta asiasta vai ei.

Verovalvonnan kohdistamisvalinnat ja myös niiden perusteet ovat salassa pidettäviä tietoja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (julkisuuslaki, 1999/621) 24 §:n mukaisesti.¹⁷ Verovalvonnan uskottavuus on erittäin tärkeä julkinen etu, joka rajoittaa myös asianosaisten tiedonsaantioikeutta (julkisuuslain 11 §). Koska veroilmoitukset kuuluu täyttää oikein, kukaan ei oikeutetusti tarvitse tietoja valvonnan kohdistamisesta. Verovelvollinen joutuukin verovalvonnan kohdistamisessa luottamaan Verohallinnon toiminnan eettisyyteen sekä valtiovarainministeriön (VM), eduskunnan oikeusasiamiehen ja vastaavien kontrolliin.

14 Päätöksessä KHO 2024:94 vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos Nuotio olisi hallinnon oikeusperiaatteisiin, automaattista päätöksentekoa koskevan lainsäädännön valmisteluaineistoon, apulaisoikeusasiamiehen päätöksin ja Verohallinnon toimintaa koskeviin asiakirjoihin vedoten jättänyt huolimattomuudesta johtuneen ilmoitusvirheen vuoksi veronkorotuksen kokonaan määräämättä. Enemmistö määräsi veronkorotuksen alennettuna soveltamatta nimenomaisesti hallinnon oikeusperiaatteita. Nuotion äänestyslausunnon reittiä KHO voisi päästä lausumaan hallinnon oikeusperiaatteiden oikeasta tulkinnasta verotuksessa.

15 Ks. esim. Mäenpää 2023, luvun III kohta 8.4.6.

16 Räbinä 2022, kohta 7.3.2 ja Verohallinto: Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti. VH/6746/00.01.00/2023, kohta 4.3.

17 Valvontasalaisuudesta Mäenpää 2020, luvun V kohta 5.4.

Sama oikeustoimi vaikuttaa usein useampaan veromuotoon monella verovelvollisella. Kun asiakokonaisuutta ei käsitellä kerralla, verovelvolliset voivat joutua moneen kertaan selvittämään saman oikeustoimen tai järjestelyn tietoja Verohallinnolle. Esimerkiksi maatilan lahjanluonteinen kauppa vaikuttaa niin lahjaverotukseen, varainsiirtoverotukseen, kiinteistöverotukseen, arvonnäisverotukseen kuin erilaisiin myyjän ja ostajan tuloveroasioihin.¹⁸ Jos jokaisen asiaan liittyvän veroilmoituksen kysymykset valikoidaan riskiperusteisesti tutkittaviksi ja ratkaistaan toisistaan irrallaan, voi kokonaisuudesta muodostua ristiriitainen ja sekava.

Samalla herää kysymyksiä aiempien toisten veromuotojen ja toisten verovelvollisten päätösten myöhempiin päätöksiin mahdollisesti muodostamasta luottamuksensuojasta (VML 26 ja OVML 6 §)¹⁹ ja jo tehtyjen päätösten muuttamista rajoittavasta uudelleenarvioinnista (VML 56 ja OVML 40 §).²⁰ Jossakin veromuodossa tai jollekin verovelvolliselle saatetaan tehdä jokin päätös tietyn ilmoituksen tietojen pohjalta tai ilman näiden tietojen oikeellisuuden tutkimista. Samaan asiakokonaisuuteen liittyvien muiden veroasioiden ratkaisuaaineistot saattavat silloin antaa uutta tietoa, joka kyseenalaistaa aiemman päätöksen oikeellisuuden.

Uudelleenarvioinnin tai luottamuksensuoja ei estä muutosten tekemistä kokonaan uuden tiedon perusteella, ja tutkimattomiin asioihin voidaan palata muutosten tekemisen jälkeen.

Samalla muutosverotus yhteen verotuspäätökseen voi oikeuttaa seurannaismuutoksen toiseen verotuspäätökseen (VML 75 ja OVML 73 §).

Muutosverotuksesta muodostuu lisäkustannuksia verrattuna säännönmukaiseen verotukseen. Tarvitaan esimerkiksi kuulemisia, erillisiä päätöksiä ja muita toimia, jotka kuormittavat myös verovelvollista. Verohallinto voi jättää verovelvollisen vahingoksi tulevat pienhköntressin muutosverotukset tekemättä VML 58 §:n ja OVML 50 §:n mukaisin perustein.²¹ Tarkoituksenmukaisuusharkintasyistä tekemättä jääneet muutosten tekemisenkin luovat uusia kysymyksiä korjaamattomien virheiden vaikutuksesta myöhempiin ilmoituksiin. Jos joitakin virheitä ei korjata, ne voivat myöhemmissä veroilmoituksissa palata – ehkä mutkikkaampina. Kun asiakokonaisuus ratkaistaan saman kokonaisuuden pohjalta säännönmukaisessa verotuksessa, välttää muutosten erityiskustannuksilta eikä verotusta tarvitse jättää virheelliseksi niiden vuoksi.²²

Ison verointressin asioissa kannattaa yleensä tehdä aineellisesti oikean tuloksen vaatimia muutosten tekemisiä niiden kustannuksista huolimatta. Siksi muutosten erityiskustannukset vaikuttavat erityisesti pienten intressien tapauksiin. Niissä verovelvolliset yleensä eivät ole verotuksen ammattilaisia. Kun verotusmenettelyn säännöt ja periaatteet ovat vieraita, viranomaiselle lisäkustannuksia muodostuu myös järjestelmän selvittämisestä. Ve-

18 Vaikutusten kirjosta esim. Verohallinto: Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa. VH/7167/00.01.00/2023.

19 Verohallinto: Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. VH/4957/00.01.00/2023, HE 53/1998 ja RÄbinä 2022, kohta 3.5.6

20 Uudelleenarvioinnin ja asian tutkimista ja ratkaisemisesta ks. esim. RÄbinä – Rautajuuri 2017, s. 38–40, VH/6746/00.01.00/2023, kohta 4.3, HE 91/2005, kohta 1.2 ja HE 29/2016, s. 148– ja 215–, RÄbinä 2022, kohdat 3.8.3 ja 7.3.2 sekä KHO 2010:50.

21 Perintö- ja lahjaverolain (1940/378) 40 §:ssä viitataan VML 56 §:n 1, 3 ja 4 momenttiin. VML 58 § lienee kuitenkin tulkittava näitä tarkentavaksi säännökseksi ja siten soveltamiskelpoiseksi myös perintö- ja lahjaverotuksessa.

22 Joskus aikaisempi verotus on tehty sitä koskevan veroilmoituksen mukaan, mutta myöhempi toista veroilmoitusta koskeva valvontatoimi saattaa herättää kysymyksen, onko aikaisempi verotus liian ankara. Pitäisikö Verohallinnon käyttää resurssiaan selvittääkseen tarvetta oikaista verotusta verovelvollisen eduksi, jos verovelvollinen ei tee oikaisuvaatimusta?

rovelvolliset eivät myöskään aina osaa käyttää oikeuksiaan (esim. tehdä oikaisuvaatimuksia).

4. Valvonnan kohdistaminen verovajeen hallinnan kannalta

Yksittäisten verovelvollisten osuudet verokertymästä ovat pieniä. Mahdollinen ilmoitusvirhekin usein koskee vain pientä osaa jonkun verovelvollisen jostakin veroilmoituksesta. Veronsaajalle riittää, että tarpeeksi suuri osajoukko verovelvollisista ilmoittaa riittävän oikein; yksittäisen verovelvollisen tapauksilla harvoin on merkitystä. Siksi verovalvonnan tarve kumpuaa ennen muuta kahdesta seikasta:

- 1) Millainen syy-yhteys verovalvonnan määrällä ja laadulla on ilmoitusvelvollisuuksien täyttämiseen?
- 2) Onko lainmukaisten verojen yhdenmukaisella keräämisellä kaikilta jokin julkisten menojen rahoittamistarpeesta erillinen itseisarvo?

Verovajeella tarkoitetaan eroa lainmukaisten verojen ja kerättyjen verojen välillä. Verovajeen hallitseminen on keskeinen Verohallinnon tulostavoite.²³ Verovaje minimoidaan keräämällä annetuilla toimeenpanoresursseilla laissa säädettyistä veroista mahdollisimman suuri osuus. Verovajeen kannalta on yhdentekevää, kenen veroja jää keräämättä tai kuinka suuren osan keräämättä jäävä vero jonkun verovelvollisen veroista muodostaa.

Jos Verohallinto tuhannen euron hintaisella valvonnalla kerää viideltä verovelvolliselta kultakin 2 000 euroa puuttuvia veroja, verovaje pienentyy 10 000 euroa. Toisessa veroasiasa tuhannen euron hintaisella valvontatoimella voidaan joltakin yksittäiseltä verovelvolliselta saada kerättyä 8 000 euroa. Verovaje minimoidaan valitsemalla ensimmäinen vaihtoehto.

Verovajeen pienentymiseen ei suoraan vaikuta puuttuvan veron osuus verovelvollisen kokonaisveroista. Verovajeen kannalta ensimmäinen vaihtoehto on edullisempi kuin toinen, vaikka nuo viisi verovelvollista olisivat ilmoittaneet 100 000 euron verot ja lisäys nostaisi heidän veronsa 102 000 euroon (ja lisäys olisi 2 %) ja jälkimmäisessä vaihtoehdossa yksittäinen verovelvollinen ei olisi ilmoittanut mitään ja ilman valvontatoimea hän jäisi kokonaan verottamatta. Verolain vaikeasisältöisyys tai tulkinallisuus, sen enempiä kuin ilmoituspuutteen syykään (esim. tietämättömyys vai tahallisuus) ei suoraan vaikuta valvontatoimen verovajevaiikutukseen.

Mekanismi voidaan skaalata isompiin summiin ja asiakasjoukkoihin, joissa miljoonan euron verovalvontatoimella uskotaan saatavan joko 8 tai 10 miljoonaa euroa verottajan kädenjälkeä tai joissa puhutaan valvontatoimen kohdentamisesta vaihtoehtoisesti 1 000:een tai 5 000:een verovelvolliseen.

Valvonnan allokoiminen vaatii oletuksia valvontatoimien hinnasta ja tuloksista. Jos veroilmoituksen oikeellisuuden valvontatoimissa pitää virkatoimena perehtyä asiakirjoihin, päätellä niistä asioita ja kirjoittaa päätelmistä selvityspyyntöjä ja päätöksiä, tarvitaan paljon kallista henkilötyötä. Valvontatoimesta Verohallinnolle aiheutuvat kustannukset voivat olla merkittäviä suhteessa verointressiin tai voivat jopa ylittää sen. Muutoksenhakuprosesseissa kustannukset kasvavat moninkertaisiksi. Valvontatoimista kertyvät suorat tulot harvoin oikeuttavat näitä kustannuksia tai edes kattavat niitä.

Valvontatoimen kulut eivät muutu, jos verovaje ei pienenekään toivotusti. Jos esimerkiksi tuomioistuimien poistaa verotarkastuksen maksuunpanot, niihin kuluneilla resursseilla ei

23 Esim. Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välinen tulossopimus vuosille 2024–2027, s. 5.

saavuteta lisäverotuloja. Joskus valvontatoimen vaikutus on paljon oletettua suurempi. Tutkimisen alkaessa on vaikea arvioida asian työläyttä ja resurssitarvetta. Valvontapanostuksen tuottoon ja hintaan siis liittyy epävarmuutta.

Empiirinen kokemus helpottaa kustannus-hyöty-analyysyjä. Joistakin valvontatoimista on vuosien kokemus, joitakin valvontatoimia voidaan testata pieneen tapausmäärään ennen skaalaamista. Myös asian luonne vaikuttaa epävarmuuksiin pienentävästi tai kasvattavasti. Jossakin asiassa on olemassa yksiselitteisen oikea vastaus, toisessa taas on kyse erilaisten seikkojen oikeudellisesta punninnasta. Yksiselitteisen ratkaisun asioissa on helpompaa arvioida valvontatoimen verovaikutus, ja niissä myös ratkaisut kestävät muutoksenhaussa varmemmin kuin punnintatilanteissa.

Moniin valvontatoimiin voidaan käyttää tietokoneiden laskentatehoa. Sivullisilmoittajille asetetuilla ilmoitusvelvoitteilla tai joidenkin muiden tietolähteiden (esim. toisten viranomaisten rekistereiden) avulla taas voidaan joistakin asioista poistaa virheilmoitusten mahdollisuus.

Automaattisen päätöksenteon sääntely estää nykyisin tekoälyn käytön ratkaisuharkinnassa (hallintolain 53 e §). Tekoälyä ja automaatiota saa siis käyttää ainoastaan 1) tutkittavien asioiden tunnistamiseen (ns. valikointi), 2) ratkaisemisessa merkityksellisen tiedon etsimiseen ja 3) täysin yksiselitteisten asioiden ratkaisemiseen vahvistettujen käsittelysääntöjen mukaan.²⁴ Automaattisen päätöksenteon

käyttöalasta keskusteltaessa on tärkeää ymmärtää, että ihmisen tekemä päätös ei automaattisesti ole vaihtoehto tekoälyn käytölle verotuksessa. Jos puuttuminen vaatii asian valikoinnin jälkeen ihmisen nimenomaisia ja kustannuksia aiheuttavia toimia (joihin ei ole resurssseja), jätetään valvontatoimi tekemättä ja verotetaan ilmoituksen mukaan. Silloin ei käytetä sen paremmin ihmistyötä kuin tekoälyäkään. Ainakaan aineellisen sääntelyn luomisessa ja resurssseja koskevissa päätöksissä ei saisi kuvitella automaattista päätöksentekoa erilliseksi asiaksi.²⁵

Oikeintoimimiseen pyrkivät verovelvolliset eivät ilmoita yksiselitteisesti väärää tietoa mutta voivat tulkita ilmoitettavia asioita itselleen ”edullisiksi” tai luulla niiden olevan sellaisia. Siksi verovelvollisten käsitys aineellisen verolainsäädännön sisällöstä on tärkeä. Oikean tiedon lisääminen voi ennalta ehkäistä ilmoituspuutteita ja jälkikäteisvalvonnan tarvetta. Ennakollisen ohjauksenkin kustannus-hyöty-suhde on epävarma.

Veroilmoitusten laiminlyönnistä sanktioidaan sekä hallinnollisin keinoin että rikosoikeuden keinoin. Jos verovelvollinen ei pelkää kiinnijäämistä tai sen seuraamuksia, hän voi ilmoittaa virheellistä tietoa. Käyttäytymisvaikutukseen vaikuttaa ratkaisevasti ilmoitusta antavan verovelvollisen oletus valvontatoimista ja niiden seuraamuksista. Jos verovelvolliset yli- tai aliarvioivat valvonnan, he toimivat eri tavalla kuin tietäessään valvonnan todellisen tilan.²⁶ Tämän mekanismin suuruus ja yksityiskohtat ovat epävarmoja.²⁷

24 Merisalo 2023. Nykyisin ei kannata kehittää tekoälyn kykyä tehdä vaikeampia tulkintaratkaisuja. Jos soveltamisratkaisuja saisi tehdä laajemmin automaatiassa, niihin investoimalla voitaisiin tulevaisuudessa valvoa ilmoitusten oikeellisuutta kustannustehokkaasti laajemmin ja laajemmissa kohderyhmissä; ihmisharkintaan asia voisi siirtyä muutoksenhakuvaiheessa. Muutosverotusprosessien suurten kustannusten vuoksi Verohallinto tuskin tekisi automaatiassa päätöksiä, joista seuraisi paljon muutoksenhakuja.

25 Verovalvonnan kohdentamisen tarkoituksenmukaisuusharkinta on hyvä esimerkki digitalisaation hyvälle hallinnolle luomista haasteista, joista esim. Koivisto – Koulu 2022, erityisesti kohdat 2.1 ja 4–5.

26 Kohdevalinnan merkitystä korostaa se, jos verotarkastukset pidempiaikaisestikin vaikuttavat verojen suorittamiseen. Nivala 2021, s. 28–31 ja Nivala 2022.

27 Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) käsityksistä uskottavan verovalvonnan merkityksestä sekä valvontaan liittyvästä tulosohjauksesta yleisesti ja sen toteutumisen analysoinnista oma-aloitteisessa verotuksessa VTV 2023, kohta 3.

Kokonaisuutena verovajeen hallintaan vaikuttaa intressiepätasapaino. Yksittäiselle verovelvolliselle hänen asiansa on tärkeä. Veronsaajalle tärkeää on kokonaisjärjestelmän toimivuus – eivät yksittäistapaukset.

5. Verovalvonnan kohdentaminen muista kuin verovajeen hallintasyistä

VML 26 §:stä (varsinkin hallinnon oikeusperiaatteisiin yhdistettynä) voidaan päätellä joitakin (verovajeen minimoinnin ohella) toimintaa ohjaavia periaatteita ja toimintamalleja. Keskeisimpänä vaatimus asiallisista ja objektiivisista valvontakohdennuksista, joiden määrittelyn vaikeus kuitenkin vaihtelee.

Jos esimerkiksi tutkitaan tiettyä rajattua asiaa (esim. asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähennysvaatimuksia), tutkittavaksi valittavat henkilöt tai mahdolliset puuttumiskynnykset eivät saa olla mielivaltaisia. Tarvitaan objektiiviset kriteerit tutkittavaksi valikoitavista, joista pitää samalla tarkkuudella tutkia joko kaikki tai satunnaisesti valittu osajoukko.

Tasapuolisuuskysymys on vaikeampi punnittaessa vaihtoehtoisia tutkittavia asioita ja niiden (esim. numeraalisia) valvontakriteereitä. Säännöksistä on vaikeaa johtaa selviä oikeudellisia rajoja valvontakohteiden valinnalle ja priorisoinnille: miten tulisi esimerkiksi allokoida rajallisia resursseja matkakulujen, alustatolouden vuokratulojen, ulkomaisen vakuutuskuoren tai siirtohinnoittelun valvontaan? Muuttamalla valikointikriteereitä ja pienentämällä valvontatarkkuutta voidaan myös esimerkiksi valvoa matkakuluja jonkin verran mutta siirtää osa resursseista johonkin muuhun kohteeseen.

Tasapuolinen verovalvonta vaikuttaa ennen muuta verovelvollisten keskinäiseen suhteeseen ja kilpailuasetelmiin. Jos yksi henkilö maksaa samoista tuloista ja samasta omaisuudesta isommat verot kuin toinen, jälkimmäiselle jää enemmän varoja omiin tarpeisiinsa. Samoin on lainmukaiset verot maksavan yrityksen vaikea kilpailla sellaisen yrityksen kanssa, joka ei vastaavia veroja maksa. Jotkin toimet edistävät sekä verovelvollisten tasapuolisuutta että verovajeen pitkän aikavälin hallintaa.²⁸

Tiettyjä valvontatoimia (esim. pakotevalvonta, jotkin työelämän kysymykset) tehdään yhteistyössä toisten viranomaisten kanssa. Valvontatoimen tuloksista taas seuraa veroprosesseja hallintotuomioistuimiin ja myös tehtäviä muihin viranomaisiin, esimerkiksi ulosottoon ja poliisiin. Verohallinnon valvontaharkinta vaikuttaa näihin muihin toimijoihin – muun muassa ratkaistavien asioiden laadussa ja määrässä. Jos esimerkiksi veroilmoituksista ei poiketa ja verorikoksia selvitetä, myös poliisin ja ulosoton sekä tuomioistuinten työmäärä pienenee.

6. Valvontailuusio ja pelotevaikutus

Jos veroilmoitusten oikeellisuus riippuu verovelvollisen valvontaa koskevista oletuksista, niihin vaikuttaminen on tärkeää: jos kansalaiset kuvittelevat valvonnan tarkemmaksi kuin se on, veroilmoitusten oikeellisuus kasvaa ilman valvontatoimien kustannuksia.

Kansalaisilla on valvonnasta jokin (yksilöittäin vaihteleva) mielikuva. Joidenkin oletukset ovat virheellisiä, mutta esimerkiksi Verohallinnon palveluksesta verokonsultiksi siirtyneellä henkilöllä tai verovelvollista verotarkastuksis-

²⁸ Hyvässä verojärjestelmässä tavoitellaan muun ohessa hallinnollista tehokkuutta, oikeudenmukaisuutta ja epäasiallisen veronkorjauksen ehkäisyä. Määttä 2007, kohdat 4.4 ja 4.6–7. Tavoitteet voivat olla keskenään jännitteisiä.

sa avustaneella henkilöllä tiedot valvontakohdennuksista ovat paljon tarkempia.

Missä määrin ja millaisin keinoin viranomainen sitten saa edistää valvontailluusiota? Edistäminen voi tapahtua esimerkiksi median kautta ja ilmoitusrakenteissa. Väärän ilmoittamisen kynnyks voi nousta esimerkiksi, jos ilmoitusrakenteissa korostetaan, että ”olet ilmoittamassa näin ja siis vakuutat asian olevan totta tietoisena siitä, että väärästä tiedosta seuraa ikävyyksiä”. Vaikutus ei välttämättä korreloi kyseisen asian todellisen valvontamäärän kanssa. On vaikea määrittää yksiselitteisiä rajoja tai edes ohjaavia periaatteita sen suhteen, paljonko valvontailluusiota saa edistää.

Verojärjestelmän uskottavuutta voidaan edistää pelotevaikutuksella tekemällä joistakin varoittavia esimerkkejä. Julkisissa rikosoikeudenkäynneissä yksittäisen henkilön veroasiat siirtyvät julkiseen keskusteluun ja myös joukotiedotusvälineisiin. Vääristä veroilmoituksista seuraavilla ankarilla rikosseuraamuksilla, vahingonkorvauksilla, korko- ja veronkorotus-seuraamuksilla sekä liiketoimintakielloilla joidenkin verovelvollisten talous voi kärsiä pitkäänkin.

Ensisijaisesti epäsuotavaa käytöstä tulisi vähentää muilla keinoilla kuin häpeä- tai muilla ankarilla rangaistuksilla.²⁹ Humaanimpaa on esimerkiksi puuttua virheisiin niiden ollessa pieniä ja pyrkiä rakenteellisiin toimin (esim. sivullistietovirroin) estämään virheilmoittaminen.

7. Verohallinnon päätöksentekoon vaikuttavat rakenteet

Keskeiset VML 26 ja 26 a §:n soveltamisratkaisut tehdään luotaessa organisaatioita,

prosesseja ja ohjausmalleja sekä käytännön valvontatyötä tekevien virkailijoiden työmenetelyohjeita. Tämä työ voi onnistua paremmin tai huonommin.

Verohallinnon matriisiorganisaatiossa läpileikkaavia prosesseja johdetaan monien tahojen yhteistyössä. Erilaisia tehtäviä hoitavia yksiköjä on kymmenkunta. Esimerkiksi veroriskien hallinta ja valvontakohdistukset ovat asiakkuusyksikön tehtäviä, käytännön valvontatoimien tekeminen ja lain tulkinta verotusyksikön tehtäviä ja tietokonejärjestelmien kehittäminen ja ylläpito tuotehallintayksikön tehtäviä. Yksiköissä on osarakenteita tietynlaisia asioita varten – esimerkiksi tietyn veron (vaikkapa arvonnäisäveron tai varainsiirtoveron) tai asian (esim. asiakastietojen hallinnan, siis rekisteritietojen) hoitamiseen. Isot asiaryhmät, kuten henkilöasiakkaiden tuloverotus, jakautuvat edelleen pienempiin osa-alueisiin. Osaorganisaatioissa on vastuuhenkilöitä omine tavoitteineen.³⁰

Voimakkaalla erikoistumisella tiettyihin tehtäviin voidaan tehostaa tietynlaisten perustapausten hoitamista. Voimakkaasti erikoistuneita ihmisiä ei kuitenkaan voida siirtää toisenlaisiin tehtäviin ilman uudelleen koulutusta. Rajautunut osaaminen ei välttämättä anna VML 26 a §:ssä tarkoitettujen asioiden tunnistamisen edellyttämää kokonaiskäsitystä. Jos erikoistuminen on voimakasta koko organisaatiossa, kapea-alaisuushaasteita voi muodostua myös organisaation ohjaavissa ja johtavissa rooleissa.

Verovalvonnan tasapuolinen kohdistaminen hankaloituu, jos valvontakohteita valitaan tietämättä muiden prosessien vastaavia ratkaisuja. Jos prosessiohjaus yhdistyy organisaatiotekenteen huipulla, ei tuolla ratkaisutasolla voida käsitellä yksittäisten valvontaratkaisuiden

²⁹ Hyttinen – Tolvanen – Tapani 2019, s. 39–47.

³⁰ Verohallinnon työjärjestys. VH/954/00.02.02.01/2024. VTV pitää Verohallinnon organisaatio- ja toimintamallia haastavana. VTV 2023, kohta 3.7.

perusteita ja keskinäistä johdonmukaisuutta. Erikoistuneessa organisaatiossa VML 26 a §:ssä tarkoitettujen kokonaisratkaisuiden tekeminen on haastavaa.

Käytännössä valvontatyötä ohjataan kertomalla työmenettelyohjeissa, mihin asioihin puututaan sekä miten ja millä edellytyksillä niihin puututaan. Siten verovelvollisten tasa-puolinen valvonta ja asiakokonaisuuden ratkaiseminen kerralla ja johdonmukaisesti edellyttää tavoitteita tukevia työmenettelyohjeita. Joissakin asioissa työmenettelyohjeet muistuttavat sääntöjä, toisissa enemmänkin harkintaohjeita. Yksittäisen virkailijan tulkintamahdollisuus siis vaihtelee. Verovalvonnan kohdentamisratkaisujen salassapidon vuoksi nämä valinnat ovat pitkälti julkisen keskustelun ulkopuolella.³¹

Miten virkailija erilaisissa tilanteissa toimii oikein? Ja toisaalta, miten hänen vääriin toimimistaan kontrolloidaan? Jos yksittäinen verovalvontatyötä tekevä virkailija tulkitsee VML 26 ja 26 a §:n säännöksiä vastoin työmenettelyohjetta, hän toimii vastoin virkatehtävien hoitamisesta saamia ohjeita ja määräyksiä. Jos työmenettelyohjeistus esimerkiksi ohjaa olemaan puuttumatta virheelliseen tai epäilyttävään tai selvästi virheelliseen asiaan veroilmoituksessa, mahdollisen kritiikin tulisi kohdistua työmenettelyohjeen laatijoihin.

Suhteessa verovelvolliseen virkailijan täytyy oikeuttaa toimensa avoimilla oikeuslähteillä. Näin on erityisesti verovelvollisten ennakkolissessa neuvonnassa – valvonnan tekemättä jättämiseen verovelvollinen ei yleensä kaipaa perusteita.

Virkailijan kannalta tärkeä on hänen oma palkkansa, joka osittain perustuu henkilökoh-
taiseen tehtävistä suoriutumiseen.³² Numeraalisia suureita (esim. käsiteltyjä tapausmääriä tai

euromääräisen ilmoituspoikkeaman suuruutta) voidaan yksiselitteisesti mitata. Tulkinnanvaraisten ja vaikeiden asioiden tutkimisen ja yhteisvaikutusten sekä niiden tulevien vaikutusten tunnistamisen hyötyjen mittaaminen ja niihin kannustaminen on vaikeampaa.

Työparimenettelyllä (esim. niin, että yksi henkilö valmistelee ja toinen varmistaa) voidaan vähentää huolimattomuudesta ja puutteellisesta osaamisesta johtuvia vääriä ratkaisuja sekä edistää johdonmukaisia ratkaisukäytänteitä. Toisaalta kahden ihmisen perehtyessä asiaan samalla virkailijaresurssilla voidaan tutkia vähemmän asioita kuin yhden ihmisen ratkaistessa asiat.

Verotustyössä tarvitaan vaikeisiin tilanteisiin mahdollisuutta kysyä neuvoa asian paremmin tuntevalta taholta (tukikanavaa), joissa niissäkin erikoistuminen on otettava huomioon. Sama oikeustoimi voi esimerkiksi VML 26 a §:n kannalta sisältää tuloverotuksen, lahjaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen ongelmia, jolloin olennaista on eri tukikanavien koordinointi. Myös aineellinen laintulkinta ja menettelyohjaus voidaan eriyttää: yhdet päättävät ja ohjaavat, tutkitaanko ja nimenomaisesti ratkaistaanko jotakin (esim. punnitaan jonkun oikeutta johonkin vähennykseen), ja toiset auttavat tekemään sen nimenomaisen ratkaisun – toki yhteistyötä tulisi tehdä. Molemmissa rooleissa on keskeistä, mikä tieto riittää päätöksentekoon.

Käytännössä Verohallinnon virkailijat (ja heitä neuvovat) tekevät paljon ratkaisuja, joissa jonkin asian ”annetaan mennä” tai ”rajataan tutkimista”. Verohallinnon päätöksiä muutetaan tuomioistuimissa asioista, jotka on kattavasti selvitetty ja sen jälkeen aineellista lainsäädäntöä tulkiten ratkaistu. Oletettavasti ”ei puututa/tutkita”-päätöksistäkin osa on

³¹ Ohjeita on joskus vuodettu medialle, ks. Linnakangas 2017.

³² Valtion työmarkkinalaitos 1996, kohta 4.

vääriä tai kritiikille alttiita. Jälkikäteen voidaan tehdä laatukontrollia tulevan toiminnan (esim. koulutuksen) kehittämiseksi. Siinä kontrollissa havaitut virheet eivät kuitenkaan yleensä uudelleenarvioinnin vuoksi muuta jo tehtyjä päätöksiä.

Kokonaisuutena Verohallinnon organisaatoriset (esim. matriisi- ja hierarkia) rakenteet tosiasiallisesti vaikuttavat merkittävästi verojen keräämistä koskevaan tarkoituksenmukaisuusharkintaan.³³ Koska hallinnollinen vallankäyttö yhä laajemmin tapahtuu ennakkolisessa suunnittelussa, alustoilla ja verkostoissa, myös vallankäytön oikeasuhtaisuuden varmistamisessa nämä rakenteet ovat keskeisiä.³⁴ Veroilmoitusten tutkimislaajuutta koskevat valinnat tehdään pelkästään virkamiehistä muodostuvassa tulkintayhteisössä, salassapidettävien perustein.³⁵

8. Lainvalmistelu ja tulohjaus

Valtiovarainministeriö jakaantuu useisiin eri asioista vastaaviin osastoihin, jotka edelleen jakaantuvat yksiköihin.³⁶ Verolainsäädäntöä valmistelee vero-osasto. Verotuksen makrotaloudellisissa vaikutuksissa keskeinen on kansantalousosasto. Budjettiosasto valmistelee valtion talousarviota ja siten vaikuttaa Verohallinnonkin määrärahoihin. Valtionhallinnon kehittämisosasto ohjaa julkishallinnon kehittämistä. Julkis-ict-osastolla puolestaan on keskeinen rooli tietokonejärjestelmien kehittämisessä.

Kaikkien osastojen ja niiden yksiköiden tekemät ratkaisut ja valmistelemat säännökset

muodostavat kehyksen Verohallinnon tarkoituksenmukaisuusharkinnalle. Ministeriön virkamiesten taas pitää seurata poliittisten päätäjien ajoittain epäjohdonmukaista ohjausta.

Verotuksen tarkoituksenmukaisuusharkintaan vaikuttaa kolme limittävää asiakokonaisuutta:

Ensinnäkin *aineellisessa verolainsäädännössä* määritellään, millaisia veroja kenenkin pitäisi maksaa. Toisekseen *menettelysääntely* asettaa viranomaiselle säännöt pyrkimyksille näiden verojen keräämiseen. Kolmanneksi *tulosohjauksessa* sopimuksiin perustuvalla ohjausmallilla haetaan tasapainoa viranomaisen annettujen voimavarojen ja tulosodotusten välille sekä kehitetään palvelujen laatua ja kustannustehokkuutta.

Lainvalmistelun tietoperusteisuudesta on keskusteltu viime aikoina yleisesti ja myös verotuksessa.³⁷ Lakia muutettaessa pitäisi kuvata sääntelymuutoksen tavoitteet ja vaikutukset.³⁸ Sääntelyn tavoitteiden toteutumisen ja vaikutusten riippuvuus tarkoituksenmukaisuusharkinnasta pitäisi huomioida lainvalmistelussakin.

Aineellisen verolainsäädännön lainvalmisteluaineistoissa harvoin käsitellään tutkimatta jääviä ilmoitusvirheitä tai VML 26 a §:ssä tarkoitettua yhdessä ratkaisemisen onnistumista. Informatiivisuus parantuisi, jos hallinnollisten vaikutusten arvioissa eroteltaisiin pakolliset ja harkinnanvaraiset toimet. Pakollisia toimia olisivat esimerkiksi lomake- ja tietojärjestelmämuutokset, joilla oikea ilmoittaminen ja lainmukainen verolaskenta teoriassa on mahdollista. Harkinnanvaraisina puolestaan arvioitai-

³³ Rakenteiden kehityksestä Linnakangas – Isotalo 2024, kohta 18.1.

³⁴ Pöysti 2018, kohdat 7–8.

³⁵ Laintulkinnan valtarakenteisiin liittyvistä kysymyksistä on muiden kuin Verohallinnon osalta keskusteltu viime aikoina kriittisesti. Raitasuo 2022, erityisesti kohdat 5.4–5.6.

³⁶ Valtiovarainministeriön asetus valtiovarainministeriön työjärjestyksestä (359/2023).

³⁷ Esim. Lindgren 2024.

³⁸ Hämäläinen – Salminen 2024, s. 203 ja 207–208.

siin esimerkiksi verovelvollisia helpottavat palvelut ja ilmoitusten oikeellisuuden valvonta.

Verotusmenettelyuudistukset koskevat usein laajoja asiakokonaisuuksia.³⁹ Tällöin menettelysäännösten valmisteluaineistosta ei aina käytännössä selviä, miten menettelysäännökset yhdistyvät elävän elämän yksittäistapauksiin ja eri veromuotojen säännöksiin kirjavissa olosuhteissa. Siksi menettelysäännösten valmisteluaineistotkaan harvoin antavat tarkkoja tarkoituksenmukaisuusharkintaa ohjaavia sääntöjä ja periaatteita tai kokonaiskuvaa sääntelyn vaikutuksista.

Tulosohjauksessa määritetään sekä resurssitasoa että resurssien kohdentamista. Yhteen laskettuna asioita ei voida tehdä enempää kuin kokonaisresurssit sallivat. Harkinnanvaraisia asioita voidaan aina jättää tekemättä. Toiminnan kokonaisjärkevyyden kannalta tärkeitä ovat saavutetut tulokset. Aito tehokkuuden kasvu edellyttää joko vähäisemmällä resursseilla yhtä oikeamääräisesti ja yhtä oikeudenmukaisesti kerättyjä veroja kuin aikaisemminkin tai samoilla resursseilla aikaisempaa paremmin kerättyjä veroja.

Verovalvonnan ja ennakkollisen ohjauksen tärkein vaikkakin vaikeasti mitattava päämäärä on välillisesti tukea veroilmoitusten antamista oikein. Sen päämäärän saavuttaminen tuottaa hyötyjä pitkällä aikavälillä, ja epäonnistumisten seuraukset ovat pitkäaikaisia. Myös esimerkiksi tietokonejärjestelmien, ohjeiden ja ilmoituslustojen kehittäminen saattaa merkittävästi parantaa verotuksen oikeamääräisyyttä – silloin kansalaiset esimerkiksi ymmärtävät paremmin, mitä ja miksi heidän pitäisi ilmoittaa, tai jostakin muodostettava tietovirtarakenne mahdollistaa aikaisempaa tehokkaamman

kontrollin. Investoinneille ominaisesti kustannukset syntyvät heti ja hyödyt myöhemmin.

Verohallintoon kohdistuu säästotarpeita. Määrärahamuutoksiin ei sisälly samanlaisia julkisia vaikutusarviovelvollisuuksia ja lausunto-kieltoja kuin lainsäädäntömuutoksiin. Jos päätetään asettaa tietty euromääräinen säästö-tavoite, päätöksestä ei ilmene sen vaikutus tulosohjaukseen, vaikka tietysti tämänkin täytyy muuttua.

Säästöpäätökset täytyy kohdentaa (eri verovelvollisryhmien) verovalvonnan vähentämiseen, asiakaspalvelun huonontamiseen ja toiminnan kehittämisinvestoinneista pidättäytymiseen. Valintoja voidaan ohjata poliittisesti tai jättää päätökset Verohallinnolle. Toki toimintaa aina pitäisi kehittää viisaammaksi, mutta tätä on vaikeaa aikaansaada nopeasti poliittisella päätöksellä.

Tekemättä jätetystä verovalvonnasta kohteet eivät valita – tyytymättömiä ovat korkeintaan kilpailevat yritykset. Pitkä jonotus puhelinsarjoissa ja muissa palvelukanavissa sekä oikaisuvaatimusten ja hakemusten pitkät käsittelyajat luovat tyytymättömyyttä.⁴⁰ Ennakolliset kannanotot verovelvollisten suunnitelmien oikeustoimien veroseuraamuksista ovat heille tärkeitä, mutta eivät ole välttämätön osa toimeenpanoa. Ennakkoratkaisumenettelyn kustannuksia ei ole täysimääräisesti vyörytetty hakijoille. Niukemmista määrärahoista tällainen subventoiminen on vaikeampaa. Ennakolliset keskustelut, joissa tietyt yrittäjäryhmät voivat keskustella veroasioistaan etukäteen, ovat nykyisin maksuttomia, vaikka niihin käytetään paljon resursseja.⁴¹

Säästöt voitaisiin kytkeä lainsäädäntömuutoksiin ja investointeihin, joilla tehtäviä vähen-

³⁹ Esim. HE 29/2016, 97/2017 ja 224/2022.

⁴⁰ Verohallinnon tiedotteessa 3.9.2024 kerrotaan yhteistoimintaneuvottelujen aloittamisesta, joiden syyksi osin kerrotaan asiakaspalvelutavoitteiden uudelleenmitoituksesta johtuva tehtävien vähentyminen.

⁴¹ Pohdintaa ennakkollisten keskustelujen suhteesta ennakkoratkaisuihin: Isotalo – Linnakangas 2023, kohta 15.12.3.

netään tai helpotetaan. Aineellisessa lainsäädännössä säästötavoitteen osaksi voitaisiin antaa vero-osastolle toimeksianto muuttaa tai poistaa joitakin työtä aiheuttavia säännöksiä. Voidaan esimerkiksi poistaa kokonaisarviointia vaativia säännöksiä, nostaa omavastuurajoja (esim. tulonhankkimiskuluihin) ja yksinkertaistaa jotakin Verohallinnolle työläistä tai kansalaisneuvontaa synnyttävää kokonaisuutta (esim. työhön liittyviä matkustamisen verokysymyksiä tai yhtenäistä arvonlisäverokantoja). Voitaisiin myös pidättäytyä kustannuksia lisäävistä lainsäädäntömuutoksista. Menettelysääntelyn muutoksilla voidaan luoda sivullisilmoittajatielivirtoja ja poistaa velvollisuuksia toimia tietyllä tavalla (esim. lähettää paperikirjeitä). Jos määräraikaisilla resursseilla mahdollistetaan investointeja joinakin vuosina, näistä investoinneista voidaan odottaa myöhemminä vuosina tehokkuushyötyjä.

Kokonaisuutena aineellinen ja menettelylinen verolainsäädäntö sekä tulosohjaus ovat jatkuvassa vuorovaikutussuhteessa. Siksi luotettavissa arvioissa ja viisaissa päätöksissä ne kaikki huomioidaan. Nykyistä laajemmat ja avoimemmat perustelut aineellisen lainsäädännön, menettelysäännösten, määrärahojen ja tulosohjauksen koordinaatiosta selkeyttäisivät sitä, mikä on poliittista päätöksentekoa ja mikä virkamiestyötä.

9. Kokoavia huomioita

Talouspoliittisessa tai vero-oikeudellisessa keskustelussa verotuksen oikeudenmukaisuudesta, säännösten tulkinnasta ja muutostarpeista pitäisi ottaa huomioon toimeenpanoon liittyvä tarkoituksenmukaisuusharkinta. Vaihtoehtojen arvioinnissa tulisi aina pohtia, kuin-

ka realistisena jonkin sääntelyn oikeudenmukaista ja tehokasta toimeenpanoa pidetään ja miksi, ja voitaisiinko toimeenpanon onnistumiseen vaikuttaa joillakin toimilla. Jos poliittiset päättäjät ja valtiovarainministeriö selvitäisivät avoimemmin ratkaisujensa yhteisvaikutusten koordinoitua, tietoperusteinen yhteiskunnallinen keskustelu helpottuisi.

Keskeistä on myös tarkoituksenmukaisuusharkintaa antavien säännösten tulkinta Verohallinnossa ja tulkinnan kontrollointi. Kyse on tärkeästä mutta tuomioistuinkontrollin ulkopuolelle jäävästä päätöksenteosta. Valtiovarainministeriö on tyytyväinen Verohallinnon nykyiseen toimintaan,⁴² mutta tämän näkemyksen oikeellisuutta ulkopuolisen on vaikeaa arvioida.

Lähteet

Aarnio, Aulis, Mitä lainoppi on? Tammi 1978.

Hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi. HE 224/2022.

Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta. HE 91/2005.

Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön. HE 117/2003.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta. HE 53/1998.

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi. HE 1/1998.

Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. HE 97/2017.

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. HE 29/2016.

Hyttinen, Tatu – Tolvanen, Matti – Tapani, Jussi, Rikosoikeuden yleinen osa. Alma Talent 2019.

Hämäläinen, Hanna – Salminen, Janne, Lainvalmistelun oikeudelliset puitteet Lakimies 2/2024.

42 VM:n yleisarvio Verohallinnon tuloksellisuudesta ja tavoitteiden saavuttamisesta vuonna 2023 on erinomainen. Valtiovarainministeriön kannanotto vuoden 2023 tilinpäätöksestä. VN/2581/2024. Toisaalta ylimmät lainvalvojat ovat antaneet Verohallinnon käsittelyajoista samana vuotena kriittisiä ratkaisuja. OKV/1717/10/2023 ja EOAK/1480/2024.

- Isotalo, Kalle, Lakimatematiikka ja hyvä hallinto verotuksessa. Edilex 46/2022.
- Isotalo, Kalle, Varainverotus – ristivaikutukset ja niiden hallinta. Lapin yliopisto 2019.
- Isotalo, Kalle – Linnakangas, Esko, Verotuet, verosanktiot ja eriarvo tulo- ja varainverotuksessa. Helsingin yliopisto, Helda 2023.
- Koivisto, Ida – Koulu, Riikka, Miten hyvä hallinto digitalisoidaan? Haaste oikeustieteelliselle tutkimukselle. Lakimies 6/2020.
- Kulla, Heikki, Sääntelytarkkuus julkisoikeudessa, erityisesti hallinto-oikeudessa. Sääntelytarkkuuden ongelmia, toim. Jyrki Tala. Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos. 251/2010.
- Lindgren, Juha, Huojennetun yritysvarallisuuden jatkoluovutus – TVL 47 §:n muutos ja sen vaikutukset. Verotus 3/2024.
- Linnakangas, Esko, Puuttumattomuusperiaate sukulaiseen verotuksessa ja tietovuoto, Verotus 5/2017.
- Linnakangas, Esko – Isotalo, Kalle, Sota- ja kriisiverokirja – sotien ja muiden poikkeusolojen vaikutukset verotukseen. Helsingin yliopisto, Helda 2024.
- Merisalo, Matti, Automaattisesta päätöksenteosta, Verotus 3/2023.
- Mäenpää, Olli, Hallinto-oikeus, Alma Talent 2023.
- Mäenpää, Olli, Julkisuusperiaate. Alma Talent 2020.
- Määttä, Kalle, Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita 2007.
- Nivala, Annukka, Essays on Firm Responses to Tax Policy. Turun yliopiston julkaisusarja Annales Universitatis Turkuensis 79/2021.
- Nivala, Annukka, Kun verotarkastus iskee. Talous ja yhteiskunta 1/2022.
- Pöysti, Tuomas, Kohti digitaalisen ajan hallinto-oikeutta. Lakimies 7–8/2018.
- Raitasuo, Santtu, Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen. Helsingin yliopisto 2022.
- Räbinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent 2022.
- Räbinä, Timo – Rautajuuri, Jukka, Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotus 1/2017.
- Seppänen, Jaakko, Riskin käsitteen ja oikeudellisen sääntelyn suhde oikeusteoreettisena kysymyksenä. Edilex 3/2024.
- Valtion työmarkkinalaitos, Kannustavaan palkkaukseen. Edita 1996.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyt. 1/2023.

Ohjeita kirjoittajille

1. LEHDEN OSASTOT

Artikkeliosastossa julkaistaan tieteellisiä tutkimusartikkeleita, jotka on arvioitu anonymisissä vertaisarvointimenettelyssä. Päätoimittajat valitsevat vertaisarvioijat.

Katsauksina julkaistaan kirjoituksia ja esitteilyjä, joissa viritetään tuoreita näkökulmia, kysymyksiä ja ideoita. Palstalla julkaistaan myös laajahkoja keskusteleuvia kirjallisuusseiteitä.

Keskustelna-palstalla julkaistaan kritiikkejä, kommentteja, polemiikkeja, vastineita, avauksia ja muita palstalle sopivia kirjoituksia

Kirjallisuutta-palstalla julkaistaan lyhyehköjä esitteleviä kirja-arvioita. Laajemmat kirjallisuusseit sijoitetaan katsausosastoon.

Oikeudellinen elämä -palstalle otetaan vastaan tuoreita ja nasevia otoksia ajan ilmiöistä.

Päätoimittajat päättävät kaikkien tekstien julkaisemisesta.

2. KIRJOITUSOHJEET

Pituus ja tehostuskeinot

Tekstien enimmäispituudet ovat: artikkelit 6500 sanaa; katsaukset 4500 sanaa; kirjallisuusseit 3000 sanaa; keskustelupuheenvuorot 2000 sanaa; kirja-arvostelut 1500 sanaa. Rajat voidaan ylittää erityisin perustein päätoimittajien päätöksellä. Kirjoituksen alaviitteet, lähdeluettelot, taulukot ja mahdollisten kaavioiden kuvailutekstit lasketaan mukaan kirjoituksen enimmäissanamäärään. Siten esimerkiksi artik-

kelin enimmäissanamäärä alaviitteineen ja lähdeluetteloineen on 6500 sanaa.

Tehokeinona käytetään kursivointia. Lihavointia ja alleviivausta voi käyttää kursivoinnin ohella tehokeinona taulukoissa, kuvioissa ja kaavioissa, jos niiden luettavuus edellyttää tätä. Lihavointia ja alleviivausta ei käytetä koskaan leipätekstissä tai alaviitteissä.

Otsikointi

Kirjoitukset on otsikoitava napakasti. Kirjoituksissa käytetään koko kirjoituksen otsikon lisäksi korkeintaan kahta otsikkotasoa. Artikkeliosastolla julkaistavissa teksteissä muut otsikot kuin kirjoituksen pääotsikko numeroidaan.

Lähdeviitteet

Oikeus-lehdessä noudatetaan suomalaisten oikeustieteellisten julkaisujen yhteistä vuonna 2017 laadittua viittausohjetta ”Viittaaminen kotimaisissa oikeustieteellisissä julkaisuissa”, joka on julkaistu lehden kotisivuilla.

Artikkeliosastossa julkaistavissa kirjoituksissa lähdeviitteet voivat olla joko tekstin sisällä tai alaviitteenä. Muissa osastoissa lähdeviitteet ovat aina alaviitteenä.

Artikkeleissa tekstin loppuun sijoitetaan lähdeluettelo ja lähdeviitteet alaviitteisiin merkittäessä käytetään lyhyttä alaviitettä. Katsauksissa ja muissa lyhyemmissä kirjoituksissa ei käytetä erillistä lähdeluetteloa, vaan lähdeviite merkitään pitkässä eli tiedot yksilöivässä muodossa alaviitteessä.