

# Päätöksenteosta tulo- ja varallisuusverotusmenettelyssä ja ennakkoperinnässä

*Pertti Puronen*

Verotuksen toimittaminen on luonteeltaan hallintomenettelyä, ts. hallinnollista ratkaisutoimintaa, jossa hallintopäätökset sisältävät lakiin sidotun ratkaisutoimen. Verotuksessa hallintopäätöstä kutsutaan tavallisesti *verotuspäätökseksi*. Sille on tunnusomaista, että päätös velvoittaa verovelvollisen tiettyyn rahasuoritukseen veronsaajille. Verotuspäätös kuuluu ns. asianosaisasioihin.

Seuraavassa tarkastelu kohdistetaan verotusmenettelyyn paikallistasolla (ts. alimmalla tasolla) siltä osin, kuin kysymys on viranomaisten periaatteessa lopullisista<sup>1</sup> yksilöiden tulo- ja varallisuusverotusta ja ennakoperintää koskevista ratkaisuisista. Käsitellyä kohdistuu siten vain osaan välitöntä verotusta.

Artikkeli jakaantuu kahteen osaan, joista tässä ensimmäisessä tarkastelun kohteena ovat erityisesti *päätöksentekijät* veroprosessissa, ts. viranomaiset, joiden tehtäväksi lainsäädännössä on säädetty verotuspäätösten tekeminen, sekä kysymykset, jotka liittyvät edellisten keskinäiseen toimivallan jakoon päätöksentekotilanteessa. Käsiteltäväksi tulevat myös eräät päätöksentekoon läheisesti liittyvät lähinnä muodolliset seikat.

Artikkelin toisessa osassa käsitellään lähemmin verotuspäätöstä ja sen syntyprosessiin liittyviä oikeudellisia perusteita kuten oikeuslähdeoppia sekä päätöksenteon esteitä (mm. esteellisyyttä).

Lainsäädännössä päätöksentekijöinä tulo- ja varallisuusverotusta ja ennakoperintää koskevis- sa ratkaisuisissa mainitaan kolme viranomaista: verolautakunta (lääninverolautakunta), verotoimisto ja verojohtaja.

1. Lopullisen päätöksen erottaminen muista viranomaistoimista saattaa joissain tapauksissa olla ongelmallista. Verotusmenettelyssä ongelmat tältä osin sijoittuvat lähinnä valmistelun ja päätöksenteon rajanveto-ongelmiin tapauksissa, joissa verotuspäätöksen tekijänä on verotoimisto.

## 1. VEROLAUTAKUNTA VEROTUSTA KOSKEVAN PÄÄTÖKSEN TEKIJÄNÄ

Veron määrittämiseen ja verotuksen toimittamiseen liittyy Suomessa olennaisesti kansalaisten ja heitä edustavien luottamusmiesten mukana oleminen.<sup>2</sup> Luottamusmiesten osallistuminen rakennettiin verolautakuntajärjestelmän pohjalle vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolaissa (TOL 1920 207/20).<sup>3</sup> Asiallisesti ottaen *lautakuntajärjestelmä* on säilynyt näihin päiviin asti varsin muuttumattomana, vaikka valtioverotus ja kunnallisverotus toimitettiinkin kauan eri lautakunnissa.

Tulo- ja varallisuusveron periminen on meillä järjestetty ennakoperintäjärjestelmällä, joka toteutettiin säätämällä sitä koskeva erityinen laki (418/59).<sup>4</sup> Verolautakunta ei osallistu millään tavalla ennakoperinnän toimittamiseen.

### 1.2. Verolautakunnan asema ennen vuonna 1987 toteutettua lainmuutosta

Verotuksen toimittaminen on perinteisesti kuulunut verovelvollisista valitulle luottamusmiehelle, verolautakunnalle. Koska verotuksen masamenettelyluonne ei aiemmin ollut korostunut ja toisaalta verotusta koskeva normisto oli yksinkertaisempaa, lautakunnalla on todellisetkin mahdollisuudet perehtyä yksittäisiin verotustapauksiin ja tuoda päätöksentekoon omia, yleensä paikallistuntumukseen perustuvia näkemyksiään (HE 158/

2. Lautakuntamenettelyä edeltäneitä kansalaisten osallistumismuotoja verotuksessa on käsitelty *KM 1984: 28* ss. 5–6. Aihetta koskevat kirjallisuusviittaukset on mts:n sivulla 10.

3. Tuolloin siis, toisin kuin nykyään, myös menettelyä koskevat säännökset oli sijoitettu ensi sijassa aineellista verotusta sääteleviin lakeihin.

Lääninverolautakuntajärjestelmä tuli ensi kerran vuoden 1943 TOL:iin.

4. Järjestelmän eduista veronsaajan ja verovelvollisen kannalta ks. esim. *Puronen* s. 1 ss.

1986,1). Verotoimiston tehtäväksi oli tuolloin annettu lähinnä verolautakunnan tekninen avustaminen laskenta- ja maksuunpanotehtävissä. Verotuslain säätämisen yhteydessä vuonna 1960 valtion- ja kunnallisverotuksen menettelyjen yhdistämiseen kuului lautakuntien yhdistäminen. Lautakuntaa koskevat säännökset säilyivät lähes muuttamattomina vuoteen 1987.

Verotusmenettely on vuoden 1960 jälkeen käytännössä tavattomasti muuttunut. Sama koskee koko verotuksen toimittamisprosessia, jossa mm. automaattinen tietojenkäsittely on saanut varsin keskeisen osan. Myös aineellinen verotus on eriyttänyt mutkistunut.

Verotus oli muuttunut luonteeltaan ns. *massamenettelyksi*, jossa hyvin lyhyessä ajassa oli tehtävä valtava määrä päätöksiä.<sup>5</sup> Sanotut seikat ovat johtaneet väistämättä verotoimistojen aseman muuttumiseen hyvin keskeiseksi verotus-työssä.<sup>6</sup>

Aiemmin päätöksenteko kuului kaikissa verotusasioissa verolautakunnalle. Lautakunta toimitti verotuksen. Tämä puolestaan edellytti, että kaikkia verovelvollisia koskevat ao. verovuoden asiakirjat oli kierrätettävä verolautakunnassa, vaikka lautakunnan jäsenillä tosiasiallisesti oli hyvin vähäiset mahdollisuudet tapausten yksityiskohtaiseen käsittelyyn (myös Kuopus, 224). Laista pyrittiin pitämään muodollisesti kiinni.<sup>7</sup> Oltiin kuitenkin ajautumassa tilanteeseen, jossa lautakunnan lakisääteinen asema ja todellinen tilanne eivät vastanneet toisiaan.

Jo 70-luvun alussa, josta lähtien itse tunnen tilannetta, menettelytavat olisivat muodostuneet ainakin isoissa veropiireissä varsin muodollisiksi. Pienemmissä veropiireissä lautakunnilla saattoi kuitenkin vielä tuolloin olla todellista valtaa.

Suuren massan läpikäyminen edellytti suurissa toimistoissa verolautakunnan jakamista useaan jaostoon. Silti jaostonkin kokousta kohti »käsittelyjen» asioiden määrä ainakin henkilöverotusta käsittelevissä jaostoissa nousi varsin suureksi. Muistan, että eräissä jaostoissa »käsiteltiin» jokaisessa vajaa kaksi tuntia kestäneessä kokouksessa 16 mappia palkansaajien veroilmoituksia eli neljä mappia jäsentä kohden. Kussakin mappissa oli keskimäärin 50 ilmoitusta. Kun vajaassa kahdessa tunnissa tehtiin noin 800 verotuspäätöstä, on selvää, että käsittely jäi pelkäksi

muodollisuudeksi.<sup>8</sup> Myös verovelvollisen oikeusturvan kannalta lautakuntamenettely oli jokseenkin yhdentekevä. Sen sijaan ns. liikejaostoissa »käsittely» oli »perusteellisempaa», koska asiat jollain tavalla myös esiteltiin.

Siihen nähden, että tilanteen piti olla päättäjillä yleisesti tiedossa, muutoksen saaminen kesti luvattoman pitkään. Vasta vuodelta 1987 toimitettavaa verotusta varten saatiin säädettyä uudet normit, joilla uskottiin voitavan korjata noudataetun järjestelmän räikeimmät epäkohdat.<sup>9</sup>

### 1.3. Verolautakunnan asemasta voimassa olevan normiston mukaan

Vuoden 1987 verotuksessa sovellettiin ensi kertaa säännöksiä, joiden mukaan verotuksen toimittajana useimmissa tapauksissa on verotoimisto.

Vaikka lainmuutoksen perustelut ovat jossain määrin ristiriitaiset, peruspyrkimys oli selvä: lain-säädäntö tuli saattaa tosiasiallista toimintaa vastaavaksi.<sup>10</sup>

Muutoksen perusteluna on yleensä mainittu se, että selvissä ja rutiiniluonteisissa asioissa aineellisesti oikea lopputulos saavutetaan jo verovalmistelun yhteydessä, eikä tarvetta erityiselle lautakuntakäsittelylle siten ole. Toisaalta lautakuntajärjestelmä on säilytetty, koska on uskottu, että luottamushenkilöistä koostuvan lautakunnan tiedot ja kokemus voivat olla hyödyksi erityisesti verotuksen *arviointikysymyksiä* koskevassa päätöksenteossa.<sup>11</sup>

Lautakunnan ja verotoimiston työnjakoa ei kuitenkaan jätetty lautakunnan ratkaistavaksi, vaikka verojohtajalle ja erikseen vielä lautakunnalle on annettu valta määrätä harkintansa rajoissa tietyt asiat lautakuntakäsittelyyn. Lakiin otettiin erityinen säännös (VerL 72a §), jossa määritellään tyhjentyvästi ne asiat, jotka verotoimisto käsittelee. *Muut asiat ratkaisee edelleen verolautakunta*. Verotoimiston toimivalta koskee vain *säännönmukaista verotusta*, joten oikaisu- ja muutoksenhakuasiat on käsiteltävä edelleen lautakunnassa.<sup>12</sup>

5. Verohallinnon massahallintoluonteesta ks. *Kuopus* s. 114 ss.

6. Samaan seikkaan kiinnittää huomiota myös *Kuopus*, ks. s. 220.

7. Ks. esim. *KM 1984: 28* ss. 36–37 ja 45.

8. Ks. vastaavanlaisia tietoja myös *KM 1984: 28* ss. 38–39.

9. Lainmuutos säädettiin *HE 158/1986* pohjalta.

10. Ks. tarkemmin *Mertala Verotus 1987* s. 369. Vrt myös *KM 1984: 28* ss. 47–48 ja *Kuopus* s. 224.

11. *KM 1984: 28* s. 47 ja *HE 158/1986* s. 2.

12. Todettakoon, että lääninverolautakunnassa käsitellään edelleen kaikki ns. lääninverolautakuntata-

### 1.3.1. Verolautakunnassa käsiteltävät asiat

Tietyt asiat on kaikissa tapauksissa säädetty käsiteltäväksi verolautakunnassa. VerL 72a §:n mukaan näitä ovat tapaukset, joissa kysymys on tulon ja sen jakoperusteiden vahvistamisesta lääninverolautakunnassa (VerL 64 §)<sup>13</sup> tai ns. sopimusmenettelyssä (VerL 64a §)<sup>14</sup> sekä tapaukset, joissa on kysymys maatilataloutta tai elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtymän tulon vahvistamisesta ja sen jakamisesta yhtymän osakkaille (ns. jakoyhtymät<sup>15</sup>) (VerL 63a §)<sup>16</sup>.

paukset (VerL 64 §), joten lääninverolautakuntien asemaa ei muutettu mitenkään tässä yhteydessä. Ks. alaviite 13.

13. Jos liikettä on harjoitettu kolmessa tai useammassa kunnassa, kotikunnan lääninverolautakunta toimittaa liikkeen verotuksen ja vahvistaa perusteen, jonka mukaan liikkeen tulo jaetaan asianomaisten kuntien ja yhtymän osakkaiden kesken. Jos kyse on puollisoiden yksityisliikkeen muodossa harjoittamasta liiketoiminnasta, lääninverolautakunnalle kuuluu myös puolisoisten välisen ansiotulon jakoperusteen määrääminen. Verolautakunnan asema lääninverolautakunnan toimittamassa verotuksessa käsittää verotusehdotuksen tekemisen siitä, miten tulo tulisi jakaa kuntien kesken. Toimivallan jaosta verolautakunnan ja lääninverolautakunnan kesken. Ks. tarkemmin *Andersson* s. 72 ss.
14. Ns. sopimusmenettelyssä vahvistetaan perusteet, joiden mukaan tulo on jaettava eri kuntien kesken silloin, kun liikettä on harjoitettu kahdessa kunnassa tai yhtenä tulolähteenä pidettävää ammattia tai maatilataloutta on harjoitettu useammassa kuin yhdessä kunnassa. Verotuksen toimittaa ensisijassa kotikunnan verolautakunta. Ennen verotuksen vahvistamista sen on kuitenkin kuultava muiden asianomaisten kuntien verolautakuntia lähettämällä niille jakoehdotuksensa. Mikäli joku verolautakunnista ei hyväksy jakoehdotusta, asia siirtyy lääninverolautakuntaan, joka sitten toimittaa verotuksen soveltuvin osin VerL 64 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Sopimusmenettelystä tarkemmin *Andersson* s. 56 ss. ja s. 73 ss. Verotuslakia ollaan tältä osin muuttamassa. HE 49/92 sisältää muutosehdotuksen, jonka mukaan mm. VerL 64a §:ää muutetaan siten, että sopimusmenettelystä siirrytään menettelyyn, jossa lausuntokunnan verotus toimitetaan kotikunnan verotoimiston tai verolautakunnan laskelman mukaan. Muutosta esitetään sovellettavaksi jo vuodelta 1991 toimitettavassa verotuksessa.
15. Jakoyhtymillä tarkoitetaan TVL 35 § 1:ssä säädeltyjä yhtymiä. Eri verovelvollisina verotettavien yhtymien verotuskohtelu on muuttunut lailla 1335/1989 siten, että puolet tulosta ja varallisuudesta verotetaan edelleen yhtymän tulona ja varallisuutena, mutta toinen puoli samoin kuin jakoyhtymän tulo ja varallisuus, sen osakkeiden tulona ja varallisuutena.
16. Po. lainkohdan mukaan yhtymän kotikunnan verolautakunta tai verotoimisto vahvistaa jakoyhtymän tulon ja varallisuuden jakoperusteet (jakoverotus). VerL 72a §:n mukaan kuitenkin *yritystoimintaa har-*

Mainittujen asiaryhmien lisäksi verojohtajalla on oikeus määrätä, että tiettyä asiaryhmää tai verovelvollista koskeva asia on sen merkityksen vuoksi käsiteltävä lautakunnassa.<sup>17</sup> Käytännössä tämä tapahtuu parhaiten siten, että verojohtaja antaa asiasta yleismääräyksen verovalmistelun alkaessa.

Myös lautakunnalla on oikeus ottaa mikä tahansa muukin kuin laissa erikseen sen toimivaltaan kuuluva asia käsiteltäväkseen.<sup>18</sup>

Vero-oikeudelle on tunnusomaista tukeutua ratkaisuissaan varsin korostetusti lakitekstiin (*Myrsky*, 17). Syynä lienee se, että muihin oikeuslähteisiin perehtyminen ei käytännössä ole mahdollista tai sitä ei pidetä tarpeellisenä. Tosin esim. lain esityöt ovat usein niin puutteellisia, ettei niiden perusteella ole mahdollistakaan selvittää lainsäätäjän tarkoitusta.

Kun tarkastellaan lakitekstin sisältöä, joudutaan kysymään, vastaako se todella lainsäätäjän tahtoa sellaisena, kuin se on kirjattu esitöihin. Kuten edellä todettiin, verolautakunnan merkitys on lainmuutoksen jälkeen lainvalmistelutöiden perusteella nimenomaan siinä, että *lautakunta edustaa asiantuntemusta arviointikysymyksissä*. Se tuo »maalaisjärkeä» päätöksentekoon, erityisesti arviointikysymyksissä, jolloin yleensä on ongelma näytön arvioinnista. Kysymys ei tällöin ole, varsinaisesti vero-oikeudellisen juridiikan asiantuntemuksesta.<sup>19</sup>

*joittavan yhtymän osalta* jakoverotus on käsiteltävä verolautakunnassa, ellei toimivalta kuulu lääninverolautakunnalle.

17. Tietämäni mukaan tällaisten yleismääräysten antaminen on melko harvinaista. Asian erityisluonteen yksittäistapauksessa ratkaisee yleensä valmistelija tai esim. toimistopäällikkö, joka toimittaa asian lautakuntaan. Järjestelmä toimii, mutta sen liikkeessä pitävä voima on tavallisesti virastossa vakiintunut käytäntö.
18. Yleensä tällaiset määräykset, jos niitä on annettu, sisältyvät perustekokouksessa vahvistettaviin valmisteluohjeisiin.
- 72a §:n 3. momentti, johon on sijoitettu lautakunnan yleinen kompetenssinormi, tuli lakiin vasta sen valiokuntakäsittelyn yhteydessä. Valtiovarainvaliokunnassa katsottiin, että päätöksentekijänä verolautakunnan asemaa suhteessa verotoimistoon on ainakin muodollisesti korostettava. Verolautakuntaa on voitava pitää kaikissa tapauksissa verotuksen päättävänä elimenä. *VaVM* n:o 94/1986 s. 2.
19. Tässä yhteydessä on syytä todeta, että kaikissa vähänkin suuremmissa veropiireissä kuntakohtaiset verolautakunnat toimivat jaostoihin jakaantuneina ja usein vain yhden jaoston puheenjohtajana toimii verojohtaja; muissa jaostoissa puheenjohtajana on verolautakunnan varapuheenjohtaja ts. luottamushenkilö.

Tässä mielessä lain käyttämä ilmaisu (VerL 72a 2 momentin 3. kohta) »asia on sen merkityksen vuoksi käsiteltävä verolautakunnassa», on huonosti valittu.<sup>20</sup> »Merkityshän» viittaa siihen, että lautakunnassa käsiteltäväksi tulevien asioiden olisi oltava erityisen merkittäviä, ts. kysymykseen liittyvien taloudellisten intressien tulisi olla suuria tai kysymyksellä tulisi olla laajempaa merkitystä.

Myös verohallituksen ao. ohjekirjeessä lähdetään siitä, että »lainmuutoksen tavoitteena on verolautakunnassa ratkaistavien asioiden olennainen vähentäminen ja erityistä harkintaa edellyttävien asioiden käsittelyn jättäminen verolautakunnalle.» Kirjeessä luetellaan esimerkkitapauksia verotuksista, jotka olisi vietävä lautakuntaan.<sup>21</sup> Kirjeessä mainitut tulkintaongelmat eivät yleensä ole sellaisia, joissa jouduttaisiin arvioimaan näyttöä tai joissa muutoin olisi kysymys arvioinnista. Päinvastoin kysymyksessä olevat ongelmat ovat yleensä tosiseikkojen osalta selviä ja kyse on varsinaisesta vero-oikeudellisesta tulkintaongelmasta, joka vaatii usein erityistä oikeusharkintaa. Miksi kirjeessä mainitut tapaukset olisi ratkaistava lautakunnassa, vaikka päätöksenteko ei edellytä lautakunnan edustamaa asiantuntemusta arviointikysymyksissä?

Luottamusmiesten kuvattuun asemaan nähden myös Ver72a § 2:n säännös tuntuu jossain määrin oudolta. Säännöksen mukaan lautakunnassa on käsiteltävä kaikki laskelma-, arvio- ja harkintaverotustapaukset, joissa poikkeama verovelvollisen ilmoittamista tiedoista ylittää kulloinkin asetuksella säädetyn määrän. Lain voimaan tullessa määrä oli 6 000 markkaa, mutta sitä on korotettu VerA:n muutoksella (1443/1991) siten, että lautakunnassa on nykyisin käsiteltävä asiat, joissa poikkeaminen on yli 10 000 markkaa. Miksi tapaukset, joissa poikkeaminen on suurempi kuin em. markkamäärä, halutaan lautakuntakäsittelyyn riippumatta siitä, vaatiiko päätöksenteko »erityistä harkintaa»?

*Summa summarum.* Lautakunnan asema ei ole tärkeä asiantuntemuksesta johtuen vaan muus-

ta syystä. Todennäköisin syy lienee se, että kansalaisten yleinen luottamus verotuksen oikeellisuuteen edellyttää, että verolautakunta on (muodollisesti) verotuksessa edelleen määräävässä asemassa. Toisin sanoen lainmuutos toteutettiin siten, että verolautakunnan asema suhteessa verotoimistoon (virkamiehiin) ainakin näennäisesti korostuu.<sup>22</sup> Taustalla ovat ehkä olleet ajatukset »hallintoalamaisen» tarvitsemasta korostetusta suojasta »juonittelevaa» hallintokoneistoa vastaan (Merikoski, 1- ja Laakso, 14). Olennaista kuitenkin on, ettei uudistuksella haluttu tai uskallettu siirtyä virkamiesverotukseen, vaikka käytännön syyt puhuvat sen puolesta.

Virkamiesverotus on siis ulotettu koskemaan vain »selviä ja rutiiniluonteisia asioita». Jotta lautakuntatyöskentelyä on voitu rationalisoida toivotulla tavalla (mahdollisimman tehokkaasti), »selväksi ja rutiiniluonteiseksi asiaksi» on katsottu mahdollisimman suuri joukko tapauksista.<sup>23</sup> Kieltevästi myös veroviranomaisten kannalta on suotavaa, että lautakuntaan vietävien asioiden määrä on mahdollisimman vähäinen.<sup>24</sup> *Vaikka siis toisaalta on haluttu säilyttää verolautakunnat ja niiden ylivalta suhteessa verotoimistoon, toisaalta on haluttu siirtää mahdollisimman suuri osa verotusratkaisuista verotoimiston tehtäväksi.*

Henkilökohtaisesti en lautakuntajärjestelmän säilyttämisen kannalla. Lähtökohtaisesti en kuitenkaan näe mitään perustetta muiden kuin sellaisten asioiden viemiseen lautakuntaan, joissa luottamusmiesten tiedot ja taidot voidaan hyödyntää.

Asiaa on syytä tarkastella myös toiselta kannalta. Kun tosiasia on, että verovalmistelun tarkastaminen on verotoimistoissa vähäistä, yksit-

20. Tosin sama ilmaisu löytyy *KM 1984:28*:sta s. 51.

21. *VerOH:n ohjekirje* ss. 181–182. Lautakuntaan olisi syytä verohallituksen käsityksen mukaan viedä asiat, jotka koskevat verovelvollisuutta, tulon veronalaisuutta, sovellettavaa verolakia, verotuspaikkaa, tulontasausvaatimusta, tulolajia, verovelvollisen statusta, lasten huoltoon liittyvää vaatimusta, merkittävää veronkorotusta, henkilöyhtiön purkamista VerL 56 §:n nojalla tai kysymystä siitä onko verovelvollisiin sovellettava vastoin heidän ilmoitustaan aviopuolisoihin koskevia normeja. Ks. myös *Andersson* s. 87 ss.

22. Tähän viittaa epäsuorasti myös *VaVM no. 94/1986* po. säännöksiä koskevan HE:n johdosta, jossa todetaan (s. 2), että »Valiokunta katsoo, että veroilmoitusten vähäisten muutosten käsittelyn siirtäminen muodollisestikin verotoimiston tehtäväksi voidaan hyväksyä edellyttäen, että kaikissa tapauksissa turvataan verolautakunnan mahdollisuus toimia verotuksessa tosiasiallisesti päättävänä elimeinä.»

Tosin hieman erilainen näkemys oli hallituksen esityksessä, kun siinä katsottiin, ettei verolautakunnan kansanvaltaisuuden periaatetta ole syytä ylikorostaa silloin, kun kysymys on po. tyyppisistä lakiin sidotuista verotusratkaisuista. *HE 158/1986* s. 2.

23. Tähän viittaa myös *KM 1984: 28* s. 50.

24. Taustalla ovat myös taloudelliset tekijät. Vanhassa laajuudessaan lautakuntalaitos oli varsinkin merkitykseensä nähden kohtuuttoman kallis.

Ks. myös empiiristä selvitystä poikkeamien markkamääristä. *KM 1984: 28* s. 48.

täisen verovalmistelijan verotusehdotus muodostuu useimmissa tapauksissa sellaisenaan lopulliseksi verotuspäätökseksi.<sup>25</sup> Kun jokainen haluaa ainakin osoittaa tekevänsä työnsä mahdollisimman hyvin, siitä seuraa, että ne asiat, jotka valmistelija vie ja isommissa verotoimistoissa myös esittelee verolautakunnassa, on valmisteltu perusteellisesti. Näin on siitä huolimatta, että lautakuntamenettely on hyvin pintapuolista ja muodollista. Lautakuntakäsittelyyn panostaminen johtaa helposti siihen, että muut tapaukset jäävät vastaavasti vähemmälle tutkimiselle. Tämä voi johtaa epätasaiseen valmisteluun, joka puolestaan ei ole verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta hyväksyttävää. Tosin paljon vakavampi kysymys mm. yhdenvertaisuuden kannalta on verovalmistelun epätasaisuus eri verotoimistoissa.

Lain esitöiden perusteella saa sellaisen kuvan, että verolautakunnan päätöksenteossa verovelvollisen oikeusturvan uskotaan olevan luotettavammassa käsissä kuin jos päätös tehtäisiin virkatyönä. Em. verohallituksen ohjeessa asia on nähty päinvastoin, kun siinä todetaan (s. 182), että asian käsitteleminen lautakunnassa ei aiheuta verovelvolliselle oikeussuojan heikentymistä (?). Kysymystä ei ole perusteellisemmin tutkittu, joten ehdottomia kannanottoja asiasta ei voi esittää.

On kuitenkin todettava, että yksittäisten asioiden perin pohjainen käsittely verolautakunnassa on varsin harvinaista. Näissäkin tapauksissa on hyvin poikkeuksellista, että verolautakunta muuttaa verotusesitystä.

Oman kokemukseni perusteena totean, että uskomus verolautakuntien yleisestä verovelvollisyynteisestä asenteesta on virheellinen. Tosin myönnän, että lautakuntakohtaiset erot saattavat olla suuria. Monissa tapauksissa luottamusmiehet arvioivat verovelvollisten esittämää näyttöä liian kriittisesti. Tämä johtunee siitä, että ratkaisuihin otetaan kantaa tunnepohjalta ja ymmärtämättä, että verotuksellinen päätöksenteko on lakiin sidottua oikeusharkintaa. Asian käsitteleminen verolautakunnassa ei siten välttämättä ole verovelvollisen edun mukaista.

### 1.3.2. Verolautakunnasta ja sen jaostoista

Jokaisessa kunnassa on verolautakunta. Sen puheenjohtajana toimii asianomaisen veropiirin

25. Tämän toteaa myös *KM 1984: 28* ss. 40–41.

verojohdaja (VerL 8 § 1). Verolautakunnan jäsenet ja heidän varamiehensä sekä sen, ketkä toimivat lautakunnan varapuheenjohtajina, määrää ao. kunnan kunnallisvaltuusto neljäksi vuodeksi kerrallaan (VerL 8 § 2 ja 3). VerL 9 §:n mukaan lautakunnan jäseniä valittaessa on mahdollisuuksien mukaan pyrittävä siihen, että eri veronmaksajaryhmät tulevat lautakunnassa edustetuiksi. Käytännössä valinta tapahtuu ensi sijassa poliittisin perustein.<sup>26</sup>

Lautakunta voi toimia jaostoihin jakaantuneena, kuten käytännössä yleensä asia onkin. Jaostoihin jakaantumisesta päättää verohallitus (VerL 17 §). Jokaisen jaoston toimivalta yksittäisissä verotusasioissa on sama kuin verolautakunnan. Jaostossa käsiteltävä asia on siirrettävä verolautakuntaan, jos yksikin jaoston jäsenistä sitä vaatii.<sup>27</sup>

Verolautakunta tai sen jaosto on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan lisäksi *enemmän kuin puolet* lautakunnan jäsenistä. Kun jaostoissa nykyisin on yleensä puheenjohtajan lisäksi neljä jäsentä, päätösvaltaisuus edellyttää, että paikalla on puheenjohtajan lisäksi vähintään kolme jäsentä. Päätösvallan saaminen on käytännössä osoittautunut monesti vaikeaksi. Säännöstä tulisi muuttaa siten, että päätösvaltaisuuteen riittäisi se, että paikalla on puheenjohtajan lisäksi puolet lautakunnan tai jaoston jäsenistä. Kenenkään oikeusturva ei muutoksesta vaarantuisi.

### 1.3.3. Menettelystä verolautakunnassa tai sen jaostossa

Menettelyä lautakunnassa ei ole lähemmin säännelty, joten verolautakunta voi varsin vapaasti päättää omista menettelytavoistaan. Kuitenkin VerA 9 § 2-kohdan mukaan verojohtajan tulee huolehtia asioiden esittelystä ja pöytäkirjan pitämisestä lautakunnassa ja niiden jaostoissa.

Pienemmissä veropiireissä, joissa lautakuntien (ja jaostojen) kokouksia on vähemmän, on tavalista, että verojohtaja hoitaa asioiden *»esitte-*

26. Tähän epäkohtaan viitataan myös *HE 158/1986*:ssa s. 4.

Vaikka velvoite ei ole kovin ehdoton, ja sen täyttämiseen vaikuttavat myös paikalliset olosuhteet, KHO on joissain tapauksissa hyväksynyt lautakunnan jäseniä koskevasta kunnallisvaltuuston päätöksestä tehdyn valituksen. Ks. tarkemmin *Andersson* s. 26.

27. Ks. tarkemmin VerL 18 §.

lyn».<sup>28</sup> Sitä vastoin suuremmissa piireissä on yleensä tapana, että verojohtaja »istuu» enintään yhtä jaostoa. Tällöin hän voi esitellä asiat, mutta tavallisempaa on, että esittely on määrätty jonkun muun virkamiehen tehtäväksi. Esimerkiksi Tampereella on elinkeinoverotuksessa ollut jo vuosia periaatteena, että esittelijänä toimii asian valmistelijä. Niissä jaostoissa, joissa puheenjohtajana on verolautakunnan varapuheenjohtaja, esittelyn hoitaa säännönmukaisesti verotoimiston virkamies.

Esittelyn perusteellisuus on hyvin vaihtelevaa. Ainakin useimmissa tapauksissa esittely tapahtuu kuitenkin niin pintapuolisesti, että varsinaisesta esittelystä ei voida puhua siinä mielessä, mitä esittelyllä yleensä tarkoitetaan.<sup>29</sup> Esittelyn päätarkoitus, eli sen varmistaminen, että tehtävä päätös on kaikilta osin laillinen ja asianmukainen, ei käytännössä toteudu. Verolautakunnassa tai sen jaostossa asian esittelevälle ei sitä paitsi kuulu, kuten esittelijälle hallinnossa yleensä, asian valmistelu.<sup>30</sup> Tällä on ratkaiseva merkitys myös asian esitelleen vastuun kannalta.

Kuten edellä on todettu, po. lainmuutoksen eräänä tarkoituksena oli vapauttaa lautakunta tekemästä rutiiniratkaisuja. HE 158/1986:ssä (s. 2) esitettiin seuraava näkemys: »Päätöksenteon siirtäminen rutiiniluonteisissa asioissa verolautakunnalta virkamiehille antaisi lautakunnille nykyistä paremman mahdollisuuden perehtyä muuttuvaan lainsäädäntöön ja kehittää asiantuntemustaan niissä asioissa, joissa ratkaisuvalla edelleen jäisi lautakunnalle».

Mikä on tilanne tänään, kun uudistuksesta on kulunut yli viisi vuotta? Onko lautakuntatyöskentely muuttunut aikaisempaa syvällisemmäksi? Vastaukseni on pääosin kielteinen. Kokemuksen mukaan uudistuksen vaikutukset rajoittuvat vain paikkaverotuksen lautakuntatyöskentelyyn, joka ehkä on muuttunut hiukan rauhallisemmaksi. Mutta menettely on edelleen luonteeltaan hyvin summittaista, eikä asioita yleensä esitellä. Yritysten lautakuntakäsittely ei ole oikeastaan lainkaan muuttunut. Päätöksenteko on edelleen hyvin pinnallista. Uudistus ei ole parantanut verovelvollisten oikeusturvaa. Ainoa konkreettinen hyöty, mikä

uudistuksesta on ollut, muodostuu säästyneistä kokouskustannuksista!

### 1.3.3.1. Äänestysmenettely

VerL 58 §:n mukaan lautakunnan päätökseksi äänestystilanteessa tulee se mielipide, jota useimmat ovat kannattaneet. Jos äännettyjä mielipideitä tulee tasan, päätökseksi tulee mielipide, joka on verovelvollisen kannalta edullisempi tai ellei tätä perustetta käy soveltaminen, se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut.

Hallintoviranomaisessa äänestystapa voi olla joko kolleginen (kollegiaalinen) tai parlamentaarinen. Verolautakunnassa ja sen jaostoissa noudatetaan ensinmainittua. Kolleginen menettely perustuu tuomioistuimissa noudatettuun ja OK 23: 3–5:ssä säänneltyyn tapaan.<sup>31</sup>

Menettelyä on käytännössä jossain määrin »kevennetty». Esimerkiksi mielipiteiden ilmaisujärjestyksessä ei noudateta virkaikäjärjestystä, vaan jotain vähemmän muodollista muuta perustetta, kuten esimerkiksi istumajärjestystä. Kaikkien on sentään ilmaista mielipiteensä.

Verolautakunnan tai jaoston päätökseksi tulee se mielipide, jota useimmat ovat kannattaneet. Erilaisia mielipiteitä voi äänestystilanteessa olla useampia. Äänten jakaantuessa tasan lautakunnan päätökseksi tulee kanta, joka on verovelvollisen kannalta edullisempi (esim. Andersson, 89). Tämän selvittäminen ei aina ole helppoa. Ellei edullisuutta voida selvittää, silloin se kanta, jota puheenjohtaja on kannattanut, tulee lautakunnan päätökseksi (Kurvinen – Sippola, 119). Käytännössä äänestysratkaisut ovat hyvin harvinaisia.

### 1.3.3.2. Verotuspäätösten kirjaaminen

Koska verolautakunnan ja sen jaoston kokouksessa pidetään pöytäkirjaa, lautakunnassa käsitellyt asiat on erotettavissa verotoimiston käsittelemistä. Lautakunnan jäsenten vastuu rajoittuu vain niihin päätöksiin, joita ao. lautakunta tai jaosto on tehnyt. Kokouksessa läsnä olleiden jäsenten nimet näkyvät pöytäkirjasta. Siihen merkitään myös toimitetut äänestykset ja tehdyt päätökset. Pöytäkirjasta on myös todettavissa mm. päätöspäivä.<sup>32</sup>

28. Verotoimistossa tapahtuvan »esittelyn» oikeudellisesta luonteesta myöhemmänä s. 21.

29. Ks. esim. *Uotila ym.* s. 115, *Mäenpää* s. 276 ja *Kurvinen – Sippola* s. 105 ss.

30. On toinen asia, jos hän verotoimiston työjärjestelystä johtuen on suorittanut valmistelun. Valmistelustaan hän vastaa normaalin virkavastuunsa nojalla.

31. Ks. esim. *Uotila ym.* s. 116 ja *Kurvinen – Sippola* s. 117 ss.

32. Ks. tarkemmin VerA 12 §.

## 2. VEROTOIMISTON ASEMASTA VOIMASSA OLEVAN NORMISTON MUKAAN

VerL 72a §:ssä toimivalta verolautakunnan ja verotoimiston kesken on jaettu siinä mainituihin tavoin. Verotoimiston käsittelyn varaan jäävät asiat edustavat lähinnä rutiiniasioita.

Verotoimiston käsiteltäväksi määrättyt asiat rajoittuvat säännönmukaista verotusta koskeviin tapauksiin.<sup>33</sup> VerL 72a § 1:n mukaan niitä ovat asiat, joissa verotus toimitetaan verovelvollisen antaman ilmoituksen mukaisena. Myös asiat, joissa verotus tapahtuu laskelma-, harkinta- ja arvioverotuksena, kuuluvat verotoimiston toimivaltaan, jos poikkeaminen verovelvollisen ilmoituksesta on enintään 10 000 markkaa (VerA 39a §). Lainkohdassa tarkoitettuna poikkeamisena on pidetty myös poikkeamaa vaatimuksesta, joka on ilmaistu prosenttimääräisenä, sekä esimerkiksi tapauksia, joissa esitetty vähennysvaatimus esitetään hylättäväksi näytön puuttuessa.<sup>34</sup> Ellei muutos kuitenkaan vaikuta veron määrään, asian ratkaisu kuuluu verotoimistolle (VerL 72a § 1 3. kohta).<sup>35</sup> Verotoimisto voi ratkaista myös veroilmoituksessa olevan selvän lasku- tai kirjoitusvirheen.<sup>36</sup>

### 2.1. Verotusmenettelystä verotoimistossa

VerohallintoA 10 §:n mukaan verotoimiston tehtävänä on suorittaa veropiirissä välittömien verojen määräämiseen ja maksuunpanoon kuuluvia tehtäviä siten kuin VerL:ssa tai muutoin säädetään (esim. EPL:ssa). Lisäksi verotoimisto suorittaa ne muut tehtävät, jotka sen tehtäväksi erikseen säädetään tai määrätään. Lainkohdassa on lisäksi säädetty, että verotoimisto käsittelee myös ne asiat, joiden ratkaiseminen säädetään verojohtajan tehtäväksi.

VerL 71 § 1:n mukaan *verotuksen toimittaa* verolautakunta tai, sen mukaan kuin 72a §:ssä säädetään, verotoimisto. Ennen asian käsittelyä verotusaineisto on valmisteltava verotoimistossa.

33. Eroa ei ole tehty esimerkiksi eri verovelvollisryhmien kesken.

34. Ks. *VeroH:n ohjekirje* s. 177.

35. Vaikka poikkeama ylittäisi säädetyn rajan, asiaa ei viedä lautakuntaan, jos muutos ei vaikuta veron määrään. Näin on asia usein silloin, kun muutokset koskevat vain varallisuusverotusta.

36. Edellä olevassa kappaleessa lueteltuja verotoimiston käsiteltäväksi määrättyjä asioita ei ole syytä selvittää tässä tarkemmin. Niistä ks. esimerkiksi: *HE 158/1986* s. 8 ss., *VeroH:n ohjekirje* s. 175 ss. ja *Mertala Verotus 1987* s. 371 ss.

VerL 71 § 1:n mukaan verotuksen toimittamisesta on erotettava verovalmistelu.<sup>37</sup> Verotuksen toimittamisella tarkoitetaan VerL 72a §:n sanamuoto huomioon ottaen *vain* lopullista päätöksentekoprosessia.

Verotuksen toimittaminen ja verotuksen käsittely ovat sama asia. Asian *käsittelyllä ymmärretään* tässä yhteydessä vain varsinaista päätöksentekoprosessia (ja verolautakunnan kyseessä ollessa siihen ehkä liittyvää esittelyä).<sup>38</sup>

VerL 72a § 1 2. lauseen mukaan ennen asian käsittelyä verotusaineisto on siis *valmisteltava* verotoimistossa. Sitä mitä valmistelulla tarkoitetaan, ei ole määritelty verolainsäädännössä. Käsitteen sisällöstä ei kuitenkaan vallinne suurempaa erimielisyyttä, sillä valmistelulla tarkoitetaan viranomaistoimintaa, jossa selvitetään yksittäisen verotusasian tosiseikat riittävästi ja tasapuolisesti ja laaditaan hyväksytyjä oikeuslähteitä soveltaen verotusehdotus.<sup>39</sup> Valmistelussa on siten noudatettava mm. verolautakunnan vahvistamia verovalmisteluohjeita.<sup>40</sup> Valmistelun viimeinen toimi on verotusehdotuksen laatiminen. Vastuu verovalmistelun asianmukaisesta suorittamisesta on VerL 9 § 1. kohdan mukaan viime kädessä verojohtajalla.

37. *Mertala* kiinnittää huomiota siihen, että VerL 71 § 1:n sanamuotoa muutettiin siten, että kun ennen käytettiin sanontaa »verotuksen perusteiden vahvistaminen», se on korvattu sanoilla »verotuksen toimittaminen». Sanamuodon muutokseen ei ole viittausta ainakaan *KM 1984: 28*:ssa, mutta se sisältyy *HE 158/1986*:n tekstiehdotukseen. *Mertala* toteaa, että uusi käsite on epämääräinen ja se käsittää laajasti ottaen myös verovalmistelun. *Mertala, Verotus 1987* s. 371.

38. Termin »asian käsittely» monimerkityksellisyydestä ks. esimerkiksi *Kurvinen – Sipponen* s. 160. Sen mukaan asian käsittely voidaan hallinto-oikeuden piirissä ymmärtää kolmella eri tavalla. *Laajimmasa merkityksessään* sillä tarkoitetaan yleensä kaikkia vireillä olevassa asiassa suoritettavia toimia päätöksenteko mukaan lukien. *Suppeammassa merkityksessä* sillä taas tarkoitetaan mm. asian esittelyä, keskustelua ja lopputuloksen toteamista päätöksentekotilanteessa. *Suppeimmassa merkityksessä*, jonka käyttö on ilmeisesti vähenemässä, sillä tarkoitetaan menettelyoikeudellisten kysymysten ja pääasiantarkaisun antamisen edellytysten selvittämistä päätöksentekotilanteessa.

39. Erityisten normien puuttuessa on katsottava, että valmistelun tulee tapahtua ainakin soveltuvin osin siten kuin *HMenL 17 §:ssä* on siitä erikseen säädetty. Ks. esim. *Kulla* s. 66 ss.

40. Ohjeet perustuvat nykyisiin verohallituksen vuosittain antamiin yhtenäistämisohjeisiin, jotka verolautakunta yleensä sellaisenaan tai vähäisin muutoksin tai lisäksi vahvistaa verovalmistelussa noudatettaviksi.

Verotusasian käsittelyllä tarkoitetaan VerL 72a §:ssä lopullisen päätöksen tekemistä yksittäisessä verotusasiassa. Mitä tällä tarkoitetaan silloin, kun päätöksentekijänä on verotoimisto? Koska toimisto viittaa käsitteenä virasto-organisaatioon, varsinaisen hallinnollista toimivaltaa käyttävänä päätöksentekijänä on verotoimiston virkamies. Kärjistäen asian voisi ilmaista sanomalla, että ratkaisijana on alati muuttuva joukko virkamiehiä. Voidaan myös kysyä, onko kohtuullista verovelvollisen kannalta, että päätöksentekijänä esiintyy joku »kasvoton» toimisto; todellinen vallankäyttäjä jää hänelle ainakin prima facie hämäräksi.

Asioiden käsittelystä verotoimistossa säätävät normit on sijoitettu uuteen VerohallintoA:een (1629/1991). Sen mukaan toimiston vallankäyttö ja vastuu kuuluvat viime kädessä verojohtajalle, koska verotoimistot ovat rakenteeltaan ns. päällikkövirastoja. Tosiasiassa verojohtaja kuitenkin käsittelee vain pienen osan toimiston verotusasioista.

Tarkeimmat määräykset päätösvallan jakautumisesta (delegoinnista) virastossa annetaan verojohtajan vahvistamassa *työjärjestyksessä*,<sup>41</sup> joka on luonteeltaan julkinen.<sup>42</sup> Periaatteellinen lähtökohta on kuitenkin, että *verotoimiston käsiteltäväksi säädetty* asiat ratkaisee verojohtaja. Verojohtajan oikeutta delegoida po. ratkaisuvalltaa ei ole rajoitettu, vaan se voi koskea kaikkia asioita, jotka laissa on säädetty verotoimiston tehtäväksi.

VerohallintoA 28 § 1:n mukaan verotoimistolle kuuluvat asiat *ratkaisee* verojohtaja.<sup>43</sup> Säännös kuuluu lukuun, jonka otsake on: »Asioiden käsittely verotoimistossa». Jos käsittelyllä tarkoitetaan tässä samaa kuin VerL 72a §:ssä eli päätöksen-

tekoa, joudutaan kysymään, mitä »ratkaiseminen» oikeastaan tarkoittaa. Termillä ilmeisesti tarkoitetaan asian lopullista ratkaisua.

Sinänsä VerL 72a §:n perusteella on muodollisesti selvää, että tietyissä asioissa verotuspäätöksen tekee *verotoimisto viranomaisena*.<sup>44</sup> Verotoimistossa tehtävä, massamenettelyyn kuuluva verotuspäätös, syntyy verotoimistossa yleensä virkatyönä normaalin verovalmistelun yhteydessä ilman ns. muodollista päätöksentekoa. Kun valmisteluun kuuluva viimeinen toimi on täyttynyt, verotuspäätös on syntynyt *ex lege*.

Myös ennakkoperintä on luonteeltaan suureksi osaksi massamenettelyä, pääosin vielä enemmän kuin em. verovalmistelu. Esimerkkinä massamenettelystä ennakonpidätysten osalta voidaan mainita säännönmukaisen ennakonpidätyksen määräämismenettely, jossa verokorttien valmistaminen tapahtuu koneellisesti viimeksi toimitetun verotuksen tietojen pohjalta, ja ennakonkannon osalta säännönmukaisen ennakon määrääminen, jossa ennakkovero määrätään vastaavin perustein samalla menettelyllä. Ennakonpidätystä tai ennakonkantoa koskevien määräysten muuttaminen tapahtuu verotoimistokäsittelyssä asiakohtaisesti. Asiat ratkaisee joko verojohtaja tai virkamies, jonka tehtäväksi se on edellä kerrotuin tavoin määrätty.

Milloin päätös *ajallisesti* tulo- ja varallisuusverotusta koskevassa asiassa syntyy, on epäselvää.<sup>45</sup> Ainakaan sen tarkka tosiasiallinen syntymisajankohta ei ole lautakunnassa käsiteltävien asioiden tapaan määritettävissä, koska päätöshetkeä yksittäisen verotustapauksen osalta ei mitenkään kirjata. Viimeistään tuon hetken tulee olla se ajankohta, jolloin säännönmukainen verotus päättyy valtiovarainministeriön määräämänä ajankohtana (VerL 80 §). Seikalla ei ole kuitenkaan esimerkiksi verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkitystä, koska muutoksenhakuaikea ei ole sidottu mainittuun ajankohtaan.

41. Sellainen vahvistettu työjärjestys, joka kattaisi edes osapuilleen verotoimiston kaikki tehtävät, lienee ainakin tällä hetkellä vielä harvinaisuus. Vahvistetun työjärjestyksen puuttuessa noudatettava työnjako perustuu siten lähes kaikissa verotoimistoissa vakiintuneeseen käytäntöön työnjaosta. Kun VerohallintoA 23 § 2:ssa tarkoitettujen tehtävien delegoiminen edellyttää työjärjestysmääräystä, niitä koskeva »työjärjestys» on tarpeen mukaan vahvistettu. Verojohtajalla on vahvistetusta työjärjestyksestä tai vakiintuneesta työnjaosta riippumatta valta määrätä virkamiehet suorittamaan tarvittaessa muitakin tehtäviä. Po. määräys voinee koskea lähinnä tilapäisiä tehtäviä, eikä sen perusteella voida määrätä VerohallintoA 23 § 2:ssa sanottujen tehtävien suorittamiskompetenssista.

42. Nykytilanteessa (edellinen alaviite) työjärjestyksen julkisuudella ei ole päättäjän »kasvottomuutta» korjaavaa vaikutusta.

43. Ks. myös VerohallintoA 10 §, jossa on sama terminologia.

44. Päätöksentekijänä joku hallinnollista valtaa käyttävä toimisto ei ole kovin tavallinen. *Kulla* (s. 91) kutsuu po. järjestelmää toimisto- eli päällikköjärjestelmäksi.

*KM 1984: 28*, jonka esitykselle lautakuntatyön keventäminen pitkälle nojaa, ei esittänyt po. toimistomallia, vaan yhdenmiehen lautakuntamallia lähinnä Ruotsin esikuvan mukaan. Mts. ss. 47–48. Toimistomalli on peräisin Verohallinnon lautakuntatyöryhmän muistiosta (työryhmämuistio 1985: VM 34). Perusteluna muistiosta esitettiin se, että verotoimisto päätöksentekijänä vastasi paremmin tosiasiallisia olosuhteita. Ks. *HE 158/1986* s. 7.

45. Samaan kiinnittää huomiota myös *Kuopus* s. 225. Myös *HE 158/1986* s. 3.



Aivan yhtä epäselvää on se, milloin ennakkoperinnän massapäätökset syntyvät verotoimistossa. Fyysisesti koneellinen tulostaminen tapahtuu ao. lääninverovirastossa, joka lähettää asiakirjat verotoimistoon tarkastettavaksi. Ilmeisesti viimeksi mainittuun työvaiheeseen on katsottava sisältyvän myös päätöksenteon. Yksittäisen asian osalta päätöshetki ei ole määriteltävissä, koska asiakirjoihin ei tehdä mitään merkintöjä.

Verotoimistossa tehdään kuitenkin jonkin veron päätöksiä, joita ei voida lukea massapäätösten piiriin. Varsin paljon näitä sisältyy ennakkoperintään. Tavallisesti ratkaisun tekeminen tapahtuu tuolloin normaalina virkатыönä ilman asian »esittelyä».<sup>46</sup>

### 2.1.1. Päätösvastuu verotoimistopäätöksestä

Kun verotoimisto toimittaa verotuksen eli tekee yksittäiset verotusratkaisut, se on niiden sisällöstä myös päätösvastuussa. Muodollisesti asia tuntuu selvältä. Entä miten on asia käytännössä?

Asianomaisten säännösten mukaan on lähdetävä siitä, että jokainen virkamies on vastuussa tekemisistään ja laiminlyönneistään. Toisaalta verojohtaja viraston päällikkönä vastaa yleisesti kaikista virastossa tehdyistä virkatoimista.<sup>47</sup>

Vaikka virkamiesten vastuu uudistuksen jälkeen on tulo- ja varallisuusverotuksessa muuttunut korostuneemmaksi kuin aikaisemmin, vastuun sitominen yhteen henkilöön ei ole asianmukaista. Osavastuussa olevien jälkikäteinen selvittäminen edellyttäisi, että kussakin yksittäisessä tapauksessa verotusasiakirjoihin merkittäisiin tiedot siitä, ketkä ovat asian käsittelyyn osallistuneet. Hyvän hallinnon periaatteet *edellyttävät*, että verotusasiakirjoista tulisi käydä ilmi kaikkien asian käsittelyyn osallistuneiden virkamiesten henkilöllisyys.<sup>48</sup>

Käytännössä (varsinaisiin) verotusasiakirjoihin ei tehdä merkintöjä asian käsittelyyn osallistuneista. Menettely tosin vaihtelee toimistoittain, mutta yleisin käytäntö lienee se, että merkintöjä tehdään veroilmoitusmappien päihin. Yleensä esimerkiksi henkilöverotuksessa löytyy merkintä siitä, kuka on mapin valmistelija, kuka on sen tallentanut ja kuka suorittanut laskelmien tarkas-

tuksen. Jos asian ratkaisuun on osallistunut joku muu, esimerkiksi toimistopäällikkö, merkintää tästä ei kuitenkaan tehdä. Jos ilmoitus otetaan mapista (eikä se ole käynyt lautakunnassa) ja siirretään jonnekin muualle, kaikkien prosessiin osallistuneiden selvittäminen on täysin mahdoton tehtävä. Yleisemminkin voisi todeta, että yhden verotusratkaisun tekemiseen osallistuu välillisesti ja välittömästi niin moni taho (mm. atk-tulosteiden tuotanto),<sup>49</sup> että yksittäisen henkilön vastuu on faktisesti vaikea selvittää.<sup>50</sup> Käsitteilyjä asiakirjaan tai mappiin tekemä merkintä muodostuu yleensä nimikirjaimista.

Ennakkoperintää koskevista päätöksistä valtaosa valmistuu koneellisesti eikä tulosteista voi päätellä fyysisistä tai fyysisiä päätöksentekijöitä. Manuaalisesti tehtävien päätösten osalta tilanne on toinen, koska yleensä päätöksen tehnyt virkamies on asiakirjan myös allekirjoittanut. Jos päätöksentekoon on osallistunut muita virkamiehiä, heidän henkilöllisyytensä ei ole asiakirjojen perusteella selvittävissä, koska osallistumisesta ei tehdä merkintää.

### 2.1.2. Verotuspäätösten kirjaaminen

Hallintopäätöksille on luonteenomaista, että viranomaisen laatii tekemistään päätöksistä pöytäkirjan. Joissain tapauksissa, kun päätettävien asioiden määrä on suuri, pöytäkirjana toimii erityinen *päätösluettelo* (Kurvinen – Sippola, 136). Tärkeä päätösluettelon käyttöalue on massakäsittelyasiat, joihin on luettava myös asiat, jotka VerL 72a §:n nojalla ratkaistaan ilman lautakuntakäsittelyä verotoimistossa. Ne verovelvolliset, joille on ennakonkannossa määrätty ennakko, on merkitty erityiseen ennakkoverovelvollisten luetteloon. Luettelo on luonteeltaan juuri lähinnä päätösluettelo. Sitä tulisi ennakkoa koskevien määräysten muuttuessa jatkuvasti päivittää.<sup>51</sup>

46. Jos varsinaisena päätöksen tekijänä on verojohtaja, esittely saattaa kuulua virastossa noudatettavaan käytäntöön. Ks. myöhempanä jakso 3.

47. *Kuopus* s. 225, *HE 158/1986* s. 3 ja *VeroH:n ohjekirje* s. 183.

48. *HE 158/1986* s. 3. Myös *Kuopus* s. 225 sekä *VeroH:n ohjekirje* s. 183.

49. Valtion kollektiivisesta ja objektiivisesta vastuusta atk-toiminnasta *Kuopus* s. 475 ss.

50. On puhuttu vastuun pulverisoitumisesta. Kuten *Kuopus* toteaa (s. 481): »Erityisesti atk-avusteinen päätöksenteko merkitsee monistakin syistä varsinaisen päätöksentekijän vapautumista tuottamuserusteisestakin, pulverisoituvasta, vahingonkorvausvastuusta.

51. Käytännössä päivitystä ei kuitenkaan tehdä, vaan em. päätösluettelo korvataan ajantasalla pidettävällä ennakkolaskelmista kootulla sitomattomalla luettelolla. »Luetteloon» otetaan kaikki ennakkoverovelvolliset (in abstracto). Sitä voisikin kutsua lähinnä »ennakkoverorekisteriksi», koska siihen on merkitty kaikki ne, joilla on voimassa oleva ennakkoveronnumero.

Lopullista verotusta koskevasta veroluettelosta on kuitenkin luovuttu VerL 80 §:n muutoksen (1.11.1991/1300) yhteydessä ja se on korvattu *verotuksen julkisilla tiedoilla*.<sup>52</sup> VerL 80 § 2:n mukaan verovelvollisen säännönmukaista verotusta koskevat tiedot tulevat julkiseksi siltä osin kuin on kysymys verovelvollisten verotettavaa tuloa ja varallisuutta ja maksuunpantuja veroja ja niiden suorituksiksi käytettyjä ennakoita koskevista tiedoista. Uudistus on heikentänyt verovelvollisen oikeusturvaa, koska hänellä on oikeus tutustua itseään koskevaan verotusaineistoon.

Muodollisesti päätösluettelosta luopuminen merkitsee kuitenkin sitä, että veroimiston päätöksistä ei enää ole olemassa minkäänlaista pöytäkirjaa.

### 3. VEROJOHTAJA PÄÄTÖKSENTEKIJÄNÄ

Verotuslaki sisältää nykyisin enää vain muutama säännöksen, joiden mukaan päätösvalta tietyssä kysymyksessä on verojohtajalla eikä veroimistolla tai verolautakunnalla. Ko. säännökset on mainittu hieman edempänä.

Myös ennakkoperintää koskevat tehtävät oli aikaisemmin pääosin säädetty laissa nimenomaisesti verojohtajan tehtäviksi. Nytemmin lainmuutosten yhteydessä verojohtaja -termi on korvattu termillä veroimisto. Sääntelytekniikka on siten sama kuin verotuslaissa lopullisen verotuksen osalta.

Ennakkoperintälaissa on kuitenkin edelleen useampia säännöksiä, joissa päätöksenteko tietyssä asiassa on määrätty nimenomaisesti verojohtajalle. Ilmeistä on kuitenkin, että vastaisuudessa po. normien sisältöä muun perustellun lainmuutoksen yhteydessä muutetaan siten, että päätösvalta siirretään asiassa veroimistolle.

Vaikka eräät tehtävät onkin säädetty verojohtajan tehtäviksi, *VerohallintoA:n 10 §:n mukaan veroimiston tulee käsitellä myös kyseiset asiat*. Tässä yhteydessä on myös kysyttävä, onko asetusteitse ylipäätään mahdollista tosiasiallisesti muuttaa lain tasoisen normin sisältö olennaisesti toiseksi. Kysymykseen ei kuitenkaan ole tässä yhteydessä mahdollisuutta enempää paneutua, mutta myönnettävä on, että valittu normien fakti-

nen sisällön muuttamistapa tuntuu ainakin organisatio-oikeudellisesti sangen epäilyttävältä.

*Verotoimiston käsiteltäväksi* säädetty asiat ratkaisee VerohallintoA 23 § 1:n mukaan verojohtaja, ellei veroimiston työjärjestyksestä tai vaikiintuneesta työnjaosta muuta johdu. Ellei asian ratkaisuvallta ole siirretty tai se ole em. perusteella siirtynyt muulle virkamiehelle, verojohtajan tulee siis ratkaista asia henkilökohtaisesti. Verojohtaja voi ratkaista asian joko esittelystä tai ilman esittelyä.<sup>53</sup> Tavallisimmin verojohtaja tai muu virkamies ratkaisee veroimistossa valmistellun asian ilman esittelyä. Jos päätöksenteko tapahtuu esittelystä, menettely on yleensä hyvin vapaamuotoinen. Asian ratkaisu tapahtuu pikemmin keskustelun kuin perinteisesti käsitetyt esittelyn pohjalta. »Esittelijänä» toimiva veroimiston virkamies ei siten esimerkiksi kirjautu eriävää mielipidettä, vaikka hänellä olisikin siihen mahdollisuus. Pelkkä päätöksestä eriävä esittely ei ole eriävä mielipide.

Jos tietyt asiat käsitellään säädetty *verojohtajan tehtäväksi*, hänellä on oikeus työjärjestyksessä siirtää ratkaisuvallta veroimiston muulle virkamiehelle VerohallintoA 23 § 2:ssa mainituissa tapauksissa.<sup>54</sup> Verojohtajalla on siis em. ta-

53. Po. verolaissa ei ole säännöksiä esittelystä tapahtuvasta päätöksenteosta veroimistotasolla. Veroimistotasolla tapahtuvalla esittelyllä ei siten tarkoiteta varsinaista esittelyä vaan esittelyä laajemmalla ja epämääräisemmässä mielessä. Tällöin siihen ei myöskään liity esittelyn oikeudellisia vaikutuksia. Tarkemmin *Kulla* s. 87 ss.

Mikään ei kuitenkaan estäne määräämistä veroimiston työjärjestyksessä tietyille asioille »esittelypakkoa». Pelkästään tällaisen määräyksen perusteella asian esittelemine ei kuitenkaan muutu »esittelyksi». Vrt. esimerkiksi asioiden käsittelystä lääninverovirastossa säätävä VerohallintoA 20 §, jossa on nimenomaisesti tietyt asiat säädetty ratkaistavaksi esittelystä.

54. Po. tehtäviä ovat seuraavat:

- veroilmoituksen vaatiminen tapauksissa, jolloin normaali ilmoitusvelvollisuus puuttuu (VerL 33 § 2),
- päätös kaksoisverotusasiassa (VerL 95 §),
- päätös siitä, kumpi veroista on maksettava kaksoisverotustapauksissa (VerL 112 § 4),
- yhteispalkkion jakaminen saajien kesken (EPL 15 § 2),
- ennakonpidätyksen vahvistaminen uudelleen (EPL 16 § 1),
- tietyille palkansaaajien ryhmälle eräiden vähennysten määrääminen tehtäväksi ennen ennakonpidätyksen toimittamista (EPL 16 § 2),
- merkinnän tekeminen ennakkoveroluetteloon yhteisverovastuusta ennakonkannossa, milloin tällainen merkintä puuttuu (EPL 45 § 2),
- aiheetta perityn ennakon palauttaminen (EPL 55 §), ja
- lähdeverokortin antaminen (LähdeveroA 3–5 §).

52. Luopumissyöt olivat lähinnä kahtaalla. Toisaalta haluttiin päästä eroon veroluettelon Julkipanon kytkenästä verotuksen valmistumisajankohtaan ja toisaalta niistä teknisistä ongelmista (sekä kustannuksista), joita sen tuottamisessa on ollut. Ks. tarkemmin *HE 113/1991* s. 2.

pauksissa oikeus siirtää hänelle alkuaan kuulunut, mutta verotoimistolle VerohallintoA:lla siirretyn asian käsittelyvalta verotoimiston muulle virkamiehelle. Asian normittaminen on mielestäni kyllä tapahtunut tarpeettoman mutkikkaasti!

## LÄHTEET

- Andersson Edward*: Verotuslain kommentaari. 4. painos. Lakimiesliiton kustannus. Tampere 1990.
- Hallituksen esitys* Eduskunnalle verotuslain muuttamisesta, 158/1986.
- Hallituksen esitys* Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyä koskevien säännösten muuttamisesta, 113/1991.
- Komiteamietintö 1984: 28*: Verohallinnon lautakunta-toimikunnan mietintö. Valtion painatuskeskus. Helsinki 1984.
- Kuopus Jorma*: Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä 1988.
- Kulla Heikki*: Hallintomenettelyn perusteet, 3. uudistettu painos. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä 1991.
- Kurvinen Pekka – Sippola Sakari*: Päätöksenteko hallinnossa. 2. uudistettu painos. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä 1989.
- Laakso Seppo*: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta, erityisesti julkisoikeuden alalla. Valtionhallinnon kehittämiskeskus, Valtion painatuskeskus. Helsinki 1990.
- Merikoski Veli*: Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä. 2. uudistettu painos. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta. Vammala 1968.
- Mertala Markku*: Verotuslain muutoksista. Verotus 1987, ss. 369–377.
- Myrsky Matti*: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1991.
- Mäenpää Olli*: Hallinto-oikeus. WSOY. Juva 1991.
- Puronen Pertti*: Ennakkoperintä. 2. lisätty painos. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä 1988.
- Uotila Jaakko, Laakso Seppo, Pohjolainen Teuvo, Vuorinen Jarmo*: Yleishallinto-oikeus pääpiirteittäin. 5. uudistettu painos. Finnpublishers Oy. Jyväskylä 1989.
- Valtiovarainvaliokunnan mietintö* hallituksen esityksen johdosta laiksi verotuslain muuttamisesta. 94/1986.
- Verohallituksen kirjeitä ja ohjeita 1987, Verohallituksen julkaisu 430*. Verotuslain muutoksia koskenut ohjekirje lääninverovirastoille ja verotoimistoille 5.3.1987 nro 1966/37/87. Ss. 172–187. Verohallitus. Helsinki 1988.

---

Itse asiassa delegointioikeus koskee siten kaikkia tehtäviä, jotka EPL:ssa LähdeveroA:ssa tai VerL:ssa on säädetty verojohtajan päätettäväksi.