

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

---

Eveliina Mustanoja

**VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN  
OIKEUDELLINEN VAIKUTTAVUUS**

---

Pro gradu -tutkielma  
Vero-oikeus  
Tampere 2014

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

MUSTANOJA, EVELIINA: Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön oikeudellinen vaikuttavuus

Pro gradu -tutkielma, 103 s.

Vero-oikeus

Helmikuu 2014

---

Verohallinnon yksikkönä vuodesta 2008 toimineen Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tehtävänä on veronsaajien verotuksellisten oikeuksien vilvonta. Oikeudenvilvontayksikkö antaa vastineita verovelvollisten hakissa muutosta verotukseensa. Omassa muutoksenhaussa yksikkö keskittyy tulkinnanvaraisiin tapauksiin ja pyrkii toiminnallaan edistämään verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.

Tutkimuksessa selvitettiin Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön oikeudellisen vaikuttavuutta eli miten yksikkö voi toiminnallaan vaikuttaa oikeudelliseen ratkaisutoimintaan verotuksessa. Tavoitteena oli analysoida käytettyjä oikeudellisen vaikuttavuuden mittareita ja tutkia, miten mittamista voitaisiin kehittää. Tavoitteena oli myös tarkastella muutoksenhaun kohdevalinnan kehittämismahdollisuuksia.

Tutkimus jakautui teoreettiseen ja empiiriseen osaan. Tutkimuksen alussa selvitettiin oikeudellisen vaikuttavuuden taustatekijöitä eli verotuksen ohjausjärjestelmää oikeusdogmaattisella menetelmällä. Empiirisen aineiston muodostivat yksikön vuonna 2010 korkeimmalle hallinto-oikeudelle tekemät valitukset ja osa vastineista. Tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällön analyysiä, jonka avulla selvitettiin milloin oikeudenvilvontayksikkö haki muutosta, miten muutoksenhakua ja vastineita perusteltiin ja miten asiat oli ratkaistu korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Yksikön oikeudellista vaikuttavuutta on mitattu sen valituksiin liittyvien ratkaisujen julkaisuprosentilla hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden osalta. Lisäksi mittarina on käytetty korkeimmalle hallinto-oikeudelle tehtyjen valitusten valituslupaprosenttia. Käytettyjen mittareiden perusteella oikeudenvilvontayksikön toiminta on ollut vaikuttavaa. Kyseiset tulostavoitteet saavutettiin pääosin. Käytetyillä mittareilla on kuitenkin katettu vain pieni osa oikeudenvilvontayksikön toiminasta. Uusiksi mittareiksi tutkimuksessa ehdotettiin korkeimman hallinto-oikeuden julkaisuprosenttia niiden vastineiden osalta, joissa yksikkö on puoltanut valituslupaa. Yksikön tekemien ja hyväksytyjen oikaisuvaatimusten pysyvyyttä voitaisiin myös mitata. Vuonna 2014 voimaan tulleen ennakkopäätösvalituksen osalta voitaisiin mitata valituslupien hyväksymisprosenttia. Lisäksi toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta ja laatua voitaisiin parantaa kehittämällä kohdevalinnan ohjetta.

# SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	I
SISÄLLYS .....	II
LÄHTEET .....	V
OIKEUSTAPAUKSET .....	XII
LYHENTEET.....	XIV
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Aiheen taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelmat ja aiheen rajaus .....	4
1.3 Tutkimusmenetelmä.....	5
1.4 Tutkimusaineisto ja tutkimuksen rakenne .....	8
2 VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTA SUOMESSA.....	10
2.1 Veronsaajien oikeudenvallvonnan historiaa .....	10
2.2 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö ja sen tehtävät .....	12
2.3 Oikeudenvallvontayksikön toiminnan tavoitteet ja päämäärä .....	15
2.3.1 Toimintaa ohjaavat periaatteet, tavoitteet ja tulostavoitteet .....	15
2.3.2 Päämääränä hyvä verojärjestelmä .....	17
2.3.3 Yhtenäisyys, ennustettavuus ja oikeusvarmuus .....	21
2.4 Oikeudenvallvontayksikkö muutoksenhakijana .....	22
2.4.1 Muutoksenhaku verotuksessa.....	22
2.4.2 Oikeudenvallvontayksikön muutoksenhaun linjaukset .....	26
3 VAIKUTTAVUUS KÄSITTEENÄ JA SEN MITTAAMINEN.....	29
3.1 Mitä on vaikuttavuus?.....	29
3.2 Vaikuttavuuden suhde tuloksellisuuteen julkishallinnossa.....	30
3.2.1 Tuloksellisuusajattelun kehittyminen Suomessa.....	30
3.2.2 Tuloksellisuus valtiovarainministeriön tulosohjaukäsikirjan mukaan....	32

3.3	Vaikuttavuuden mittaaminen .....	34
4	VEROTUKSEN OHJAUSJÄRJESTELMÄ .....	37
4.1	Oikeuslähdeoppi verotuksessa .....	37
4.2	Ennakkopäätökset ja -ratkaisut .....	40
4.2.1	Oikeuskäytännön merkitys verotuksessa.....	40
4.2.2	Ennakkopäätös käsitteenä.....	42
4.2.3	Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset .....	44
4.2.4	Muita ennakkopäätösluonteisia ratkaisuja.....	49
4.3	Verohallinnon ohjeet ja oikeuskirjallisuus .....	51
4.3.1	Verohallinnon ohjeet ja verotuskäytäntö.....	51
4.3.2	Oikeuskirjallisuuden kannanotot verotuksessa.....	54
5	VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN TOIMINTA JA OIKEUDELLINEN VAIKUTTAVUUS VUONNA 2010 .....	56
5.1	Valitukset korkeimmalle hallinto-oikeudelle.....	56
5.1.1	Aineistoon liittyvistä valinnoista.....	56
5.1.2	Valituslupahakemusten ja valitusten analyysi.....	56
5.1.3	Valitusten perustelut .....	60
5.2	Korkeimmalle hallinto-oikeudelle annetut vastineet .....	65
5.2.1	Yleistä vastineista.....	65
5.2.2	Vastineiden analyysi.....	66
5.2.3	Vastineiden perustelut .....	69
5.3	Toiminnan oikeudellinen vaikuttavuus.....	70
5.3.1	Oikeudellisen vaikuttavuuden tavoitteiden saavuttaminen .....	70
5.3.2	Muita huomioita valituksista .....	73
5.3.3	Vastineet ja oikeudellinen vaikuttavuus .....	75

6	VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN OIKEUDELLISEN VAIKUTTAVUUDEN KEHITTÄMISMAHDOLLISUUDET .....	77
6.1	Tavoitteiden asettaminen ja mittareiden määrittely .....	77
6.1.1	Tarkoituksenmukaiset tavoitteet.....	77
6.1.2	Käytettyjen mittareiden arviointi.....	82
6.1.3	Uusien mittareiden kehittämismahdollisuuksia.....	86
6.2	Kohdevalinnan ja kirjelmien kehittämismahdollisuudet .....	90
6.2.1	Nykyinen kohdevalinta.....	90
6.2.2	Valtakunnansyyttäjän kriteerit ennakkopäätöksen hakemisessa .....	91
6.2.3	Kohdevalinnan kehittäminen .....	93
6.2.4	Oikeudenvaltontayksikön kirjelmien vaikuttavuus .....	97
6.3	Muita huomioita.....	97
6.3.1	Käsittelyajat ja oikeudellinen vaikuttavuus .....	97
6.3.2	Vaikuttavuuden arvioinnin haasteita .....	99
7	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	101

## LÄHTEET

*Aarnio 1989*

*Aarnio, Aulis*: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.

*Eerola 2009*

*Eerola, Essi*: Verotuksen vaikutus talouskasvuun – Katsaus taloustieteelliseen kirjallisuuteen. Verotyöryhmän taustamuistio 2009. [http://www.vm.fi/vm/fi/05\\_hankkeet/05\\_muita\\_hankkeita/012\\_veroryhma/06\\_esitysaineisto/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/05_hankkeet/05_muita_hankkeita/012_veroryhma/06_esitysaineisto/index.jsp). (10.10.2013).

*Fischer 1995*

*Fisher, Frank*: Evaluating public policy. Chicago 1995.

*HE 148/2007 vp*

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta. Annettu 6.11.2007.

*HE 76/2012 vp*

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöiksi. Annettu 5.9.2012.

*Heiskala 2011*

*Heiskala, Juho*: Veronkorotus ja Ne bis in idem. Vaajakoski 2011.

*Hirvonen 2011*

*Hirvonen, Ari*: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. [http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus\\_ja\\_julkaisut/julkaisut/yleinen\\_oikeustiede/hirvonen\\_mitka\\_metodit.pdf](http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/yleinen_oikeustiede/hirvonen_mitka_metodit.pdf). (11.11.2013).

*Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008*

*Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2008.

*Iivonen 2004*

*Iivonen, Seppo*: Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää. Talousoikeuden lisensiaattityö. Vaasa 2004.

*KHO 2009*

Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta. KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009.

*Knuutinen 2009*

*Knuutinen, Reijo:* Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus ja sijoitusinstrumentit. Sastamala 2009.

*Korpela 2013*

*Korpela, Vesa:* Verotuksen maksimointia. Kolumni. Veronmaksajan taloustaito 7/2013, s. 23.

*Laakso 2012*

*Laakso, Seppo:* Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampere 2012.

*Linnakangas 2010*

*Linnakangas, Esko:* Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja etenkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010, s. 245–251.

*Linnakangas 2011*

*Linnakangas, Esko:* Alueellisten hallinto-oikeuksien julkaistut veropäätökset – myönteistä kehitystä. Verotus 2/2011, s. 120–132.

*Linnakangas 2013*

*Linnakangas, Esko:* Veronsaajien oikeudenvälvonta Kustaa Vaasan ajasta 2000-luvulle. Verotus 5/2013, s. 457–461.

*Lodin 2007*

*Lodin, Sven-Olof:* Viktiga kriterier för en god skattelagstiftning. Teoksessa Andersson, Edward ym.: In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, s. 194–208. Jyväskylä 2007.

*Meklin 2001*

*Meklin, Pentti:* Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo: Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin, s. 91–117. Vammala 2001.

*Meklin 2009*

*Meklin, Pentti:* Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.): Paras mahdollinen julkishallinto?, s. 31–50. Tallinna 2009.

*Mirrlees 2011*

Institute for Fiscal Studies: The Mirrlees Review. Reforming the Tax System for the 21<sup>st</sup> Century. <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>. (10.10.2013).

*Myrsky 2004*

*Myrsky, Matti:* Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39–55.

*Myrsky 2008*

*Myrsky, Matti:* Ennakkopäätösten tulkinnasta verotuksessa. Tilisanomat 2/2008, s. 66–69.

*Myrsky 2009*

*Myrsky, Matti:* Piirteitä viimeaikaisesta vero-oikeudellisesta tutkimuksestamme. Oikeus 1/2009, s. 60–67.

*Myrsky 2011a*

*Myrsky, Matti:* Ennakkopäätökset verotuksessa. Helsinki 2011.

*Myrsky 2011b*

*Myrsky, Matti:* Pitäisikö KHO:sta kehittää ennakkopäätöstuomioistuin veroasioissa? Verotus 3/2011, s. 246–254.

*Myrsky 2013a*

*Myrsky, Matti:* Suomen veropolitiikka. Helsinki 2013.

*Myrsky 2013b*

*Myrsky, Matti:* Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013, s. 131–144.

*Myrsky – Rabinä 2011*

*Myrsky, Matti – Rabinä, Timo:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2011.

*Nykänen 2012*

*Nykänen, Pekka:* Edestakaiset arvopaperikaupat ja luovutustappion vähennyskelpoisuus. Verotus 5/2012, s. 495–505.

*OM 2010*

Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö. Oikeusministeriön julkaisu. Mietintöjä ja lausuntoja 78/2010.

*Peltonen 2012*

*Peltonen, Juuso:* Prosessiperiaatteiden merkitys veroprosessissa erityisesti Veronsaajien oikeudenvallontayksikön kannalta. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto 2012.



*Peltonen – Rabinä 2012*

*Peltonen, Juuso – Rabinä, Timo:* Virallisperiaate ja määräämisperiaate veroprozessissa Veronsaajien oikeudenvallontayksikön näkökulmasta. Verotus 4/2012, s. 372–388.

*Penttilä – Ronkainen 2002*

*Penttilä, Seppo – Ronkainen, Alpo:* Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Tampere 2002.

*Puronen 2010*

*Puronen, Pertti:* Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt. Juva 2010.

*Rajavaara 2006*

*Rajavaara, Marketta:* Yhteiskuntaan vaikuttava Kela. Katsaus vaikuttavuuden käsitteisiin ja arviointiin. Sosiaali- ja terveysturvan katsauksia 69. Kelan tutkimusosasto.

*Rauhala – Venetoklis 2008*

*Rauhala, Timo – Venetoklis, Takis:* Arvonlisäverotuksen alarajahuojennuksen vaikutukset yritysten kasvuun. Teoksessa Vaikuttavaa tutkimusta – miten arviointitutkimus palvelee päätöksenteon tarpeita?, s. 97–112. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. VATT -julkaisuja 47.

*Rabinä 2008*

*Rabinä, Timo:* Veronsaajien oikeudenvallontayksikön uudistaminen. Verotus 2/2008, s. 123–136.

*Rabinä 2009*

*Rabinä, Timo:* Hallintotuomioistuimien ratkaisut veroasioissa ja Verohallinto. Teoksessa Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta, s. 214–221. KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009.

*Rabinä 2011*

*Rabinä, Timo:* Veronsaajien oikeudenvallontayksikön hakee muutosta. Verotus 1/2011, s. 33–47.

*Rabinä 2013a*

*Rabinä, Timo:* Ennakkopäätösvalitus verotuksessa. Verotus 2/2013, s. 145–156.

*Räbinä 2013b*

*Räbinä, Timo:* Verotusta koskevan oikeudenkäynnin viivästyminen ja sen hyvittäminen. Julkaistu Edilexissä 14.6.2013.

*Sänkiaho 2001*

*Sänkiaho, Risto (toim.):* Verotutkimus 2000. Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus. Tampere 2001.

*Teivaanmäki 2013*

*Teivaanmäki, Kaisa (toim.):* Rovaniemen hovioikeuden laadunarviointijärjestelmä. Rovaniemi 2013. Saatavissa osoitteesta <http://www.oikeus.fi/uploads/qxvvgogjsed.pdf>.

*Tilastokeskus 2013*

Suomen virallinen tilasto (SVT): Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Helsinki: Tilastokeskus.  
[http://www.stat.fi/til/khaloikr/2012/khaloikr\\_2012\\_2013-09-23\\_tie\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/khaloikr/2012/khaloikr_2012_2013-09-23_tie_001_fi.html). (27.11.2013).

*Uusitalo 1991*

*Uusitalo, Hannu:* Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan. Juva 1991.

*VATT 2008*

Vaikuttavaa tutkimusta – miten arviointitutkimus palvelee päätöksenteon tarpeita? Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. VATT -julkaisuja 47.

*VATT 2013*

Hyvän veropolitiikan periaatteet. VATT analyysi. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. VATT julkaisut 63.

*Verohallinto 2011*

Veronsaajien oikeudenvalvonta Verohallinnossa. Verohallinnon ohje. Annettu 9.12.2011. Dnro 874/547/2011.

*Verohallinto 2013*

Verohallinnon strategia 2013–2018. Julkaistu 26.4.2013.  
[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon\\_esittely/Verohallinnon\\_strategia\\_20132018%2812997%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely/Verohallinnon_strategia_20132018%2812997%29).

*Vihervuori 2009*

*Vihervuori, Pekka:* Pyramiditutkimuksen menetelmät tutkimuksellisenä haasteena. Teoksessa Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta, s. 9–11. KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009.

*Virtanen 2007*

*Virtanen, Petri:* Arviointi. Arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen. Helsinki 2007.

*VKSV 2003*

Syyttäjän muutoksenhaun kehittäminen ennakkopäätösluonteisissa asioissa. Työryhmän mietintö 13.2.2003. Valtakunnansyyttäjänviraston julkaisusarja nro 3.

*VM 2002*

Kilpailukykyiseen verotukseen. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 2/2002.

*VM 2005*

Tulosohjauksen käsikirja. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2005.

*VM 2006*

Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus. Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005. Työryhmämuistio 4/2006.

*VM 2010*

Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010.

*VM VH 2013*

Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välinen tulossopimus 2013. Verohallinnon suunnitteluasiakirjat. [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon\\_esittely/Verohallinnon\\_tulosohjausasiakirjat%2812999%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely/Verohallinnon_tulosohjausasiakirjat%2812999%29). (18.12.2013).

*VOVA 2010*

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakutehtävään liittyvän oma-aloitteisen kohdevalinnan toimintalinja. Annettu 29.1.2010.

*VOVA 2011*

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö. Toimintakertomus 2010. Julkaistu 20.4.2011.

*VOVA 2012*

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. Toimintakertomus 2011. Julkaistu 6.6.2012.

*VOVA 2013a*

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. Toimintakertomus 2012. Julkaistu 22.4.2013.

*VOVA 2013b*

Veronsaajien oikeudenvalvonnan esite.  
[http://arkisto.vero.fi/vesa/?path=5&article=9533&domain=VERO\\_MAIN  
&language=FIN&index=#](http://arkisto.vero.fi/vesa/?path=5&article=9533&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index=#). (18.12.2013).

*VTV 2013*

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus. Tuloksellisuustarkastuskertomus. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 5/2013.

## **OIKEUSTAPAUKSET**

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuin**

Jussila v. Suomi, 73053/01. Tuomio 23.11.2006.

Zolotukhin v. Venäjä, 14939/03. Tuomio 10.2.2009.

Ruotsalainen v. Suomi, 13079/03. Tuomio 16.6.2009.

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 1981 II 508

KHO 1981 II 575

KHO 1982 B II 545

KHO 1982 II 553

KHO 1983 II 572

KHO 1983 B II 608

KHO 1986 II 558

KHO 19.10.1998/2233

KHO 2001:31

KHO 7.10.2005/2538

KHO 2009:53

KHO 2009:74

KHO 2010:76

KHO 2010:79

KHO 2010:87

KHO 4.3.2010/411

KHO 2011:2

KHO 2011:41

KHO 2011:42

KHO 2011:44

KHO 2011:45

KHO 2011:50

KHO 2011:55

KHO 2011:60

KHO 2011:68

KHO 2011:71

KHO 2011:76  
KHO 2011:80  
KHO 2011:89  
KHO 2011:91  
KHO 2011:106  
KHO 23.2.2011/448 (ei julk.)  
KHO 1.3.2011/509  
KHO 27.12.2011/3757  
KHO 30.12.2011/4016 (ei julk.)  
KHO 30.12.2011/4017 (ei julk.)  
KHO 2012:15  
KHO 2012:16  
KHO 2012:19  
KHO 2012:21  
KHO 2012:56  
KHO 2012:85  
KHO 19.1.2012/52  
KHO 23.1.2012/64  
KHO 10.4.2012/843 (ei julk.)  
KHO 24.5.2012/1362  
KHO 2013:19  
KHO 2013:39  
KHO 2013:40  
KHO 2013:63  
KHO 2013:107  
KHO 2013:140  
KHO 2013:148  
KHO 2013:167

**Korkein oikeus**

KKO 2010:45  
KKO 2010:46  
KKO 2010:82

## **LYHENTEET**

AVL = Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501  
EIT = Euroopan ihmisoikeustuomioistuin  
EPL = Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118  
EUT = Euroopan unionin tuomioistuin  
EVL = Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360  
HAO = Hallinto-oikeus  
HL = Hallintolaki 6.6.2003/434  
HLL = Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586  
KHO = Korkein hallinto-oikeus  
KKO = Korkein oikeus  
KVL = Keskusverolautakunta  
LVL = Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627  
MVL = Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543  
OK = Oikeudenkäymiskaari 1.1.1734/4  
PerVL = Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378  
PL = Perustuslaki 11.6.1999/731  
SEUT = Sopimus Euroopan unionin toiminnasta  
SLL = Laki syyttäjälaitoksesta 13.5.2011/439  
SopS = Suomen säädöskokoelman sopimussarjassa  
TVL = Tuloverolaki 30.12.1992/1535  
VATT = Valtion taloudellinen tutkimuskeskus  
VH = Verohallinto  
VHA = Valtioneuvoston asetus Verohallinnosta 562/2010  
VHL = Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503  
VKSV = Valtakunnansyyttäjänvirasto  
VML = Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558  
VOVA = Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö  
VSVL = Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931  
VTV = Valtiontalouden tarkastusvirasto  
VYL = Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16.12.1994/1217

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aiheen taustaa

Vaikuttavuuden arviointi on aloitettu Suomessa 1980-luvun loppupuolella. Tuolloin tuloksellisuusajattelu vakiintui julkishallinnossa ja tulosohjaus otettiin käyttöön. Oleelliseksi osaksi julkista toimintakulttuuria arviointi on Suomessa tullut viimeistään 2000-luvulla. Julkisesti rahoitetuilla toiminnoilla, projekteilla ja hankkeilla on tilintekovas-  
tuu.<sup>1</sup> Niiden on esimerkiksi pystyttävä osoittamaan tehokkuutensa ja tuottavuutensa suhteessa niihin myönnettyihin määrärahoihin ja lisäksi toiminnan on oltava vaikutta-  
vaa. Päätöksenteko halutaan perustaa tutkittuun tietoon. Nykyään viranomaisten tulok-  
sellisuuden vaatimus on kirjattu muun muassa hallintolain (HL, 6.6.2003/434) seitse-  
mälteen pykälään. Tuloksellisuus siis kuuluu hyvän hallinnon perusteisiin. Arvioimalla  
julkisia toimintoja voidaan edistää hyvän hallinnon periaatteita eli muun muassa hallin-  
totoimintojen avoimuutta ja hallinnon läpinäkyvyyttä<sup>2</sup>.

Tuloksellisuuden vaatimukset ovat vaikuttaneet julkisen hallinnon organisaatioihin. Organisaatioita kehittämällä on pyritty parantamaan mahdollisuuksia tuottavaan, tehok-  
kaaseen ja vaikuttavaan toimintaan. Verohallinnossa organisaatiomuutos alkoi vuonna 2008. Tuolloin Verohallitus ja yhdeksän verovirastoa muuttuivat yhdeksi valtiovarain-  
ministeriön alaisuudessa toimivaksi kokonaisuudeksi nimeltään Verohallinto. Sen toi-  
mialueeksi tuli koko Suomi.<sup>3</sup> Hallinnollisesti muutos perustuu hallituksen esitykseen  
148/2007, jolla muutettiin muun muassa lakia Verohallinnosta (VHL, 11.6.2010/503).  
Verohallinnolle on kyseisessä laissa (2.1 §) määrätty tehtäviksi verotuksen toimittami-  
nen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeu-  
denvalvonta. VHL 2.2 §:ssä on myös määrätty, että Verohallinnon tulee edistää oikeaa  
ja yhdenmukaista verotusta ja kehittää palvelukykyään.

Organisaatiouudistusta tarvittiin Verohallinnossa, koska sekä väestö että yritystoiminta  
on vuosien mittaan keskittynyt Etelä-Suomeen ja etenkin pääkaupunkiseudulle. Näin

---

<sup>1</sup> Virtanen 2007, s. 13. Ks. myös Rajavaara 2006, s. 18–19.

<sup>2</sup> Virtanen 2007, s. 16. Talouspolitiikan arviointitutkimuksesta ks. VATT 2008.

<sup>3</sup> HE 148/2007 vp, s. 1.



ollen työt jakautuivat epätasaisesti eri verovirastojen kesken.<sup>4</sup> Ongelmana oli toiminnan sidonnaisuus ja eriytyminen, koska toimivalta oli jaettu alueittain. Samasta syystä oli vaikeuksia pitää yllä verotuksen yhtenäisyyttä.<sup>5</sup> Tilanteen korjaamiseksi nähtiin kaksi vaihtoehtoa. Verohallinnossa pyritään noudattamaan periaatetta, ettei irtisanomisia tai pakkosiirtoja jouduta tekemään. Näin ollen vaihtoehdoksi jäi toiminnan järjestely valtakunnan tasolla uudelleen.<sup>6</sup> Muutoksen taustalla oli ajatus verotuksen yhtenäistämisestä ja töiden keskittymisen aiheuttamien ongelmien ratkaisemisesta. Lisäksi tavoitteena oli julkisen hallinnon kehittämislinjausten mukaisesti lisätä toiminnan tehokkuutta ja tuottavuutta.<sup>7</sup>

Verohallinnon tulee suorittaa sille määrätyt toimet tasapuolisesti, ottamalla huomioon sekä veronmaksajan että veronsaajan etu. Organisaatiouudistuksen myötä veronsaajien oikeudenvallonnasta vastaa Verohallintoon kuuluva Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA, oikeudenvallontayksikkö, yksikkö). Vaikka oikeudenvallontayksikkö hoitaa tehtävänsä Verohallinnon osana, sillä on toiminnassaan itsenäinen ratkaisuvallta.<sup>8</sup> Myös oikeudenvallontatehtävät muuttuivat virastoittain suoritettavasta verosiamiesvalvonnasta valtakunnallisesti hoidettaviksi.<sup>9</sup> VHL 24 §:ssä oikeudenvallontayksikön tehtäviksi määrättiin veronsaajien verotuksellisten oikeuksien valvonta. Tarkemmin Verohallinnon organisaatiosta, yksiköistä, tehtävistä ja niiden järjestämisestä sekä toimipaikoista määrätään Verohallinnon työjärjestyksessä (808/2010).

Edellä kuvatut Verohallinnon toimintaa kohdanneet haasteet ja muutoksen tavoitteet pätevät myös veronsaajien oikeudenvallannon kohdalla. Oikeudenvallonta oli hajanaisesti järjestäytyntä, vailla organisoitua toiminnan johtamista, ohjausta, kehittämistä ja yhtenäisyydestä huolehtimista. Toiminta oli järjestetty eri tavoin eri verovirastoissa. Myös resurssit suhteessa vero- ja maksuvelvollisten määriin olivat vaihtelevat. Toiminnan vaikuttavuuden kannalta erityisen ongelmallista oli se, että yhtenäistävän johdon ja ohjauksen puutteen vuoksi toiminta ei aina kohdistunut oikeudellisesti tai taloudellisesti

---

<sup>4</sup> HE 148/2007 vp, s. 7.

<sup>5</sup> HE 148/2007 vp, s. 14. Verotuksen yhtenäisyydestä 2000-luvun alussa ks. myös Sänkiäho 2001 ja Penttilä – Ronkainen 2002.

<sup>6</sup> HE 148/2007 vp, s. 7.

<sup>7</sup> HE 148/2007 vp, s. 8.

<sup>8</sup> Verohallinto 2011, 1. Veronsaajien oikeudenvallannon tavat ja keskeinen sisältö, 1.1 Oikeudenvallontatehtävät.

<sup>9</sup> HE 148/2007 vp, s. 1–11.

merkittäviin asiaryhmiin.<sup>10</sup> Veronsaajien oikeudenvallvonta ei siis ollut yhtenäistä eikä riittävän tuloksellista.

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö järjestäytyi Verohallinnon yksiköksi ja aloitti toimintansa toukokuun alussa 2008. Yksikkö on asettanut päämääräkseen edistää hyvää verojärjestelmää eli verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeudenmukaisuutta<sup>11</sup>. Toiminnalliset tavoitteet oikeudenvallvontayksikölle määrää valtiovarainministeriö Verohallinnolle annetuilla tulosohjausasiakirjoilla. Tavoitteet jakautuvat oikeudellisen sekä fiskaalisen vaikuttavuuden tavoitteisiin ja käsittelyaikoja koskeviin tavoitteisiin.<sup>12</sup>

Oikeudenvallvontayksiköllä on nyt meneillään seitsemäs toimintavuosi. Suurin muutos organisaatiossa on tehty ja tilanne sen osalta vakiintunut. Oikeudenvallvonta on yhtenäistynyt niin aineellisesti kuin menettelyllisesti yksikön olemassaolon aikana. Nyt halutaan tutkia Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön toiminnan vaikuttavuutta. Erityisesti halutaan tutkia ja analysoida toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta, mikä ei yksiselitteisesti käy ilmi toiminnan seurantatiedoista.<sup>13</sup>

Toiminnassa on organisaatiomuutoksen myötä tapahtunut paljon positiivista kehitystä Verohallinnon tavoitteisiin peilaten<sup>14</sup>. Toiminnan tehostaminen ja arviointi ovat oikeudenvallvontayksikössä ja koko Verohallinnossa jatkuva prosessi. Nyt tutkitaan sitä, miten tähän saakka on onnistuttu ja miten toimintaa voitaisiin edelleen kehittää. Tämän tutkimuksen myötä voidaan tarkastaa ja mahdollisesti myös muuttaa toiminnan arviointikriteereitä. Tutkimuksen yleisempää merkitystä lisää se, että oikeudenvallvontayksikön toiminta vaikuttaa oikeusturvan kannalta suureen joukkoon verovelvollisia. Tutkimuksen toimeksiantajana on Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö.

---

<sup>10</sup> HE 148/2007 vp, s. 15.

<sup>11</sup> Ks. esim. VOVA 2013b.

<sup>12</sup> Ks. esim. VM VH 2013.

<sup>13</sup> Oikeudenvallvontayksikön tavoitteita ja niiden saavuttamista käsitellään vuosittain julkaistavassa toimintakertomuksessa. Toimintakertomukset ovat luettavissa osoitteesta <http://veronsaajat.vero.fi/fi-fi/oikeudenvallvonta/Sivut/Default.aspx=#>.

<sup>14</sup> Ks. esim. Verohallinto 2013.

## 1.2 Tutkimusongelmat ja aiheen raja

Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia ja arvioida Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta. Arvioinnissa keskitytään siihen, miten oikeudellista vaikuttavuutta voidaan mitata. Lisäksi etsitään tapoja, joilla toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta voitaisiin parantaa. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

1. Mitä tarkoittaa oikeudellinen vaikuttavuus ja millä tekijöillä sitä voidaan Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toiminnan osalta mitata?
2. Miten käytettyjä toiminnan ja vaikuttavuuden kriteereitä voitaisiin kehittää vaikuttavuuden ja sen arvioinnin näkökulmasta, tai olisiko mahdollista kehittää uusia mittareita?
3. Millaisissa asioissa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on hakenut muutosta ja miten muutoksenhakua ja vastineita on perusteltu?
4. Miten Veronsaajien oikeudenvallontayksikön kohdevalintaa voitaisiin kehittää?

Tavoitteena on ensinnäkin tutkia, mitä oikeudenvallontayksikön oikeudellinen vaikuttavuus tarkoittaa. Vaikuttavuudella yleensä tässä tutkimuksessa tarkoitetaan toiminnan tavoitteiden saavuttamista. Toimintaa ja vaikuttavuutta tutkitaan analysoimalla valitus- ja vastinekirjelmia sekä niihin saatuja ratkaisuja. Analyysissä tarkastellaan esimerkiksi, onko valituslupa saatu, onko ratkaisu julkaistu, onko oikeudenvallontayksikön esittämä kanta asiassa hyväksytty vai hylätty ja miten oikeudenvallontayksikkö on perustellut näkökantansa.

Tuloksista tulisi käydä ilmi, miten hyvin oikeudenvallontayksikölle asetetut oikeudellisen vaikuttavuuden tulostavoitteet on saavutettu. Toisaalta tutkimuksen tulisi vastata siihen, onko oikeudenvallontayksikkö toiminnallaan edistänyt verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Toisin sanoen, ovatko toiminnan nykyiset vaikuttavuustavoitteet sellaisia, että niiden saavuttaminen edistää oikeudenvallontayksikön toiminnan päämäärää. Tavoitteena on tutkimuksessa esille tulleiden seikkojen perusteella mahdollisesti vaikuttaa toiminnan arviointitapoihin, painopisteiden asettamiseen ja kohdevalintaan.

Tämä tutkimus rajoittuu tutkimaan vain nimenomaisesti 2008 perustetun oikeudenvallontayksikön oikeudellista vaikuttavuutta. Tutkimuksen aineistoksi on valittu vuoden

2010 toiminta. Erityisesti keskitytään oikeudenvalvontayksikön omaan muutoksenhaakuun sekä vastineisiin korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) osalta.

Tutkimuksessa ei tarkastella veronsaajien oikeudenvalvontaan liittyvää VHL 26 §:n mukaista erityistä veronhuojennusta sen marginaalisen käytön vuoksi. Tutkimuksessa ei oteta kantaa oikeudenvalvontayksikön organisaatorakenteen toimivuuteen. Tavoitteena ei myöskään ole paneutua vuoden 2008 organisaatiomuutoksen vaikutusten arviointiin tai vertailla vaikuttavuutta aikaisempiin oikeudenvalvonnan muotoihin. Myös veronsaajan ja verovelvollisen kaksiasiansaaisuuden tarkastelu jää tämän tutkimuksen ulkopuolelle<sup>15</sup>.

Tutkimuksen pääosassa on yksikön kokonaisvaltaisen arvioinnin sijaan sen toiminnan vaikuttavuuden tutkiminen ja kehittäminen. Muita tuloksellisuuden osa-alueita ja niiden mittaamista käsitellään vain sen verran kuin vaikuttavuuden selvittämiseksi on tarpeen. Keskiössä ovat toiminnan suoritteet, niihin johtaneet toimenpiteet sekä suoritteiden ja toimenpiteiden analysointi. Esimerkiksi johtajuuden, henkilöstön ja resurssien suhde vaikuttavuuteen jää tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Kyseiset osa-alueet liittyvät erilaisiin laatupalkintomalleihin. Tässä tutkimuksessa laatupalkintomalleja, niiden sopivuutta oikeudenvalvontayksikön toimintaan ja laatua yleensäkin käsitellään vain hyvin suppeasti. Kyseinen aihepiiri on niin laaja, että se sopisi sinällään omaksi tutkimusaiheekseen.

### **1.3 Tutkimusmenetelmä**

Oikeustieteellisen tutkimuksen perinteisin menetelmä on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tutkitaan sitä, mikä on voimassaolevan oikeuden sisältö käsiteltävässä asiassa<sup>16</sup>. Lainopin voimakkaasta valta-asemasta huolimatta oikeustieteissä voidaan käyttää hyvin moninaisia, eri tieteenaloilta kumpuavia menetelmiä. Esimerkiksi oikeussosiologiassa, joka tutkii oikeutta yhteiskunnallisena ilmiönä,

---

<sup>15</sup> Aihepiiriä on tutkittu tarkemmin Juuso Peltosen vuonna 2012 valmistuneessa Pro gradu -tutkielmassa Prosessiperiaatteiden merkitys veroprosessissa erityisesti Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kannalta sekä artikkelissa Peltonen – Rabinä 2012.

<sup>16</sup> Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 20.

tutkimusmenetelmät saadaan usein yhteiskuntatieteiden puolelta.<sup>17</sup> Yhteiskuntatieteissä arviointitutkimuksen merkitys on kasvanut 1980-luvulta saakka ja myös sen menetilat ovat siten kehittyneet erityisesti kyseisten tieteiden sisällä<sup>18</sup>. Tällä tutkimuksella on oikeustieteellisestä kontekstistaan huolimatta yhteiskuntatieteellinen tutkimusote.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta. Kyseistä ominaisuutta ei voida yksiselitteisesti mitata, mutta sitä voidaan arvioida esimerkiksi joidenkin oikeustieteellisesti perusteltujen tekijöiden avulla. Arviointitutkimus on oikeustieteen parissa vielä harvinaista, ja siksi myöskään metodiset valinnat eivät ole yksiselitteisiä<sup>19</sup>. Arviointitoiminnan tarve on lisääntynyt hallinnon kehittämisen ja tutkimisen myötä<sup>20</sup>. Arviointitutkimuksella pyritään tuottamaan kriittisen tarkastelun kestäviä arvioita yhteiskunnallisesti merkittävistä toimintoista<sup>21</sup>. Arviointitutkimus liittyy oleellisesti myös politiikan tutkimukseen. Arvioinnilla saadaan tietoa erilaisten politiikkavaihtoehtojen vaikutuksista ja arviointitietoa voidaan ottaa huomioon esimerkiksi lainsäädännön suunnittelussa.<sup>22</sup> Siitä on tullut väline ohjata ja kehittää toimintaa.<sup>23</sup>

Tässä tutkimuksessa tutkitaan ja analysoidaan olemassa olevaa aineistoa, jonka perusteella pyritään lausumaan oikeudenvilvontayksikön toiminnan vaikutuksista suhteessa sen tavoitteisiin ja päämääriin. Toisaalta, jotta vaikuttavuutta voidaan arvioida, tarvitaan myös tietoa siitä, mitä vaikuttavuus on ja miten siihen on mahdollista vaikuttaa. Tutkimus siis jakautuu teoreettiseen ja empiiriseen osaan. Tutkimuksen alku (luvut 2, 3 ja 4) on perinteisempää oikeustieteellistä tutkimusta. Siinä selostetaan niitä taustatekijöitä, joihin oikeudellinen vaikuttavuus perustuu eli systematisoidaan oikeusjärjestelmää oikeusdogmaattisin metodein. Toisen luvun alussa kerrotaan lyhyesti veronsaajien oikeu-

---

<sup>17</sup> Hirvonen 2011, s. 29 ja 54.

<sup>18</sup> Virtanen 2007, s. 13. Ks. myös Rajavaara 2006, s. 18–19. Samaa aikakauteen sijoittuu luonnollisesti ensimmäisten tuloksellisuuteen liittyvien ohjeiden ja suositusten antaminen julkishallinnossa. Ks. esim. Meklin 2009, s. 32.

<sup>19</sup> Ks. esim. Iivonen 2004.

<sup>20</sup> VM 2005, s. 102.

<sup>21</sup> VATT 2008, Esipuhe.

<sup>22</sup> Ks. esim. VATT 2008, Esipuhe.

<sup>23</sup> Rajavaara 2006, s. 9.

denvälvönän historiasta Suomessa. Oikeushistoria tutkii oikeuden kehitystä ja auttaa ymmärtämään niitä syitä, jotka ovat johtaneet oikeuden nykyiseen tilaan.<sup>24</sup>

Luvut 5 ja 6 muodostavat tutkimuksen toisen, empiirisen osan. Empiirisillä menetelmillä voidaan tutkia esimerkiksi lainsäädännön vaikuttavuutta ja viranomaiskäytäntöjä.<sup>25</sup> Ne voivat olla kvalitatiivisia eli laadullisia tai kvantitatiivisia eli määrällisiä.<sup>26</sup> Perustan tutkimusaiheen tarkastelulle luo kvalitatiivinen, empiirinen tutkimus, mutta analyysiä tehdään myös aineistosta saadun kvantitatiivisen tiedon pohjalta. Laadullisista menetelmistä käytössä on kirjallisen aineiston analyysi, jolla selvitetään tutkimuskohteen toiminnan olennaisia piirteitä.<sup>27</sup> Tutkimuksen empiiriseen osaan sisältyy varsinainen arviointitutkimus, joka jakautuu edelleen kahteen vaiheeseen. Arviointi alkaa teknisellä empiirisellä analyysillä oikeudenvälvontayksikön muutoksenhakua ja vastineita koskevasta aineistosta. Tämän osuuden pääosassa on aineistosta saatu määrällinen tieto ja vaikuttavuuden arvioiminen sen avulla. Arvioinnin toinen vaihe on kontekstuaalinen analyysi, jossa arvioidaan esimerkiksi tavoitteiden tarkoituksenmukaisuutta.<sup>28</sup>

Oikeuspoliittisella tutkimuksella analysoidaan voimassa olevaa oikeustilaa ja sitä, miten sitä voitaisiin kehittää paremmaksi. Sen avulla pyritään esittämään kehitysehdotuksia lainsäädäntöön.<sup>29</sup> Tässä tutkimuksessa ei pyritä kehittämään lainsäädäntöä, mutta taustalla on oikeuspoliittisen tutkimuksen perusvire, kuten arviointitutkimuksissa usein on<sup>30</sup>. Tarkoituksena on arvioida oikeudenvälvontayksikön toimintaa ja sitä, miten yksikkö voi toiminnallaan vaikuttaa oikeustilaan verotuksen osalta Suomessa ja miten toimintaa voitaisiin kehittää.

Monitieteisyys ja tutkimusmenetelmien kirjo aiheuttaa metodisen haasteen siinä, miten eri tavoilla hankittua aineistoa voi tutkimuksessa yhdistää ja hyödyntää<sup>31</sup>. Tarkoituksena on käyttää oikeustieteellistä aineistoa tukena ja perustana empiirisen aineiston ana-

---

<sup>24</sup> Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 21.

<sup>25</sup> Myrsky 2009, s. 66.

<sup>26</sup> Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 25–26.

<sup>27</sup> Uusitalo 1991, s. 94–96.

<sup>28</sup> Nk. Fischerin ohjelma-arvioinnin mallista ks. tarkemmin Fischer 1995.

<sup>29</sup> Myrsky 2013a, s. 5.

<sup>30</sup> Ks. esim. VATT 2008, Esipuhe.

<sup>31</sup> Vihervuori 2009, s. 9.

lysoinnissa ja tulkinnassa. Teoreettisempi osa luo siis tiedollisen pohjan ja perusteet sille, mitä empirisestä aineistosta voidaan päätellä.

## 1.4 Tutkimusaineisto ja tutkimuksen rakenne

Koska kyseessä on oikeustieteellinen tutkimus, lähteitä valittaessa on otettava huomioon niiden erilainen painoarvo. Oikeuslähteiden merkitys on myös yksi oleellinen vaikuttavuuden taustatekijä, jota käsitellään luvussa 4. Suomessa oikeuslähteet on perinteisesti jaettu vahvasti ja heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin. Vahvasti velvoittavia ovat laki ja maan tapa. Niiden sivuuttamisesta lainsoveltajalle seuraa sanktio.<sup>32</sup> Verohallinnon ja sitä kautta oikeudenvilvontayksikön toiminta perustuu useampiin lakeihin. Nämä lait luovat perustan yksikön toiminnalle ja niiden vaikutus yksikön toimintamahdollisuuksiin on otettava huomioon<sup>33</sup>.

Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus sekä oikeuskäytäntö eli esimerkiksi lakien esityöt sekä korkeimpien oikeusasteiden päätökset, prejudikaatit. Niiden sivuuttamisesta hallintotoiminnassa ei seuraa sanktiota, mutta poikkeaminen on perusteltava. Todennäköisyys heikosti velvoittavista oikeuslähteistä poikkeavan päätöksen muuttumiseen ylemmissä oikeusasteissa on suuri.<sup>34</sup> Tässä tutkimuksessa lähteinä käytetään muutamia hallituksen esityksiä, kuten esitystä, jolla Verohallinnon organisatiota muutettiin ja oikeudenvilvontayksikkö perustettiin (HE 148/2007). Oikeuskäytäntö ei tässä tutkimuksessa ole varsinaisesti tutkimustiedon lähteenä, mutta sillä on oleellinen osuus vaikuttavuuden arvioinnissa, kuten esimerkiksi luvusta 4.2 käy ilmi.

Sallittuja oikeuslähteitä ovat esimerkiksi oikeustiede ja oikeusvertailevat ja oikeushistorialliset argumentit. Näiden lähteiden käyttöön lainkäyttäjällä ei ole velvoitetta, mutta ne vahvistavat argumentaatiota. Niiden painoarvo myös vaihtelee tilanteesta ja käyttäjästä riippuen.<sup>35</sup> Yksi oleellisimmista lähdeeteoksista tässä tutkimuksessa on Matti Myrskyn

---

<sup>32</sup> Aarnio 1989, s. 220.

<sup>33</sup> Erityisesti Laki Verohallinnosta ja Hallintolaki.

<sup>34</sup> Aarnio 1989, s. 220–221.

<sup>35</sup> Aarnio 1989, s. 221.

teos ennakkopäätöksistä verotuksessa. Hänen ennakkopäätöksiin ja verojärjestelmään liittyviä artikkeleitaan on myös käytetty tässä tutkimuksessa laajasti. Oikeuskäytännön asemaa verotuksen ohjausjärjestelmässä käsittelevä Seppo Iivosen liseniaattityö antaa tutkimukseen empiriaan perustuvaa näkökulmaa samoin kuin KHO:n pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta<sup>36</sup>. Vaikuttavuus-käsitteeseen liittyvistä lähteistä voidaan mainita valtiovarainministeriön tulosohtauskäsikirja sekä Marketta Rajavaaran tutkimus Kelan vaikuttavuudesta. Lisäksi lähdeaineistoon kuuluu Verohallinnon ja oikeudenvilvontayksikön toimintaan ja tuloksiin liittyviä ohjeita ja asiakirjoja.

Tutkimuksen empiirisen osan aineisto koostuu oikeudenvilvontayksikön tuottamasta materiaalista ja asiakirjoista. Yksikössä on koostettu vuosittain toimintakertomuksia varten taulukoita muun muassa saaduista valitusluvista sekä julkaistuista ratkaisuksista. Oikeudenvilvontayksikön tekemät valitukset ja vastineet sekä korkeimman hallinto-oikeuden niihin antamat ratkaisut ovat tutkimuksen keskiössä arvioinnin kannalta.

Rakenteellisesti tutkimus etenee teoreettisen taustoituksen, empiirisen aineiston käsitteilyn ja arvioinnin myötä johtopäätöksiin. Tutkimuksen johdanto-luvussa esitellään tutkimuksen aihe, tutkimusmenetelmät ja -aineisto. Toisessa pääluvussa esitellään Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä, sen tehtäviä ja tavoitteita. Kolmannessa pääluvussa käsitellään oikeudellista vaikuttavuutta käsitteenä ja sen mittaamisen mahdollisuuksia. Neljännessä luvussa käydään läpi eri oikeuslähteiden merkitystä verotuksessa. Viidennessä luvussa esitellään ja analysoidaan oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakua ja vastineita sekä oikeudellisen vaikuttavuuden tavoitteiden saavuttamista vuonna 2010. Kuudennessa luvussa analysoidaan tähän saakka käytössä olleita tavoitteita, mittareita ja muutoksenhaun kriteereitä. Samalla pyritään esittämään kehitysehdotuksia oikeudenvilvontayksikön toimintaan ja etenkin oikeudellisen vaikuttavuuden arviointiin sekä kohdevalintaan. Seitsemännessä luvussa kootaan tutkimuksesta tehtävät johtopäätökset tiivistetysti yhteen.

---

<sup>36</sup> KHO:n pyramiditutkimuksessa verotuksen osalta tarkastelussa olivat elinkeinoverotusta koskevat ja ennakkoratkaisut.



## 2 VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTA SUOMESSA

### 2.1 Veronsaajien oikeudenvallvonnan historiaa

Veronsaajien oikeudenvallvonnan järjestäminen Verohallinnon yksikkönä on vielä suhteellisen uusi asia. Vuosina 1960–1996 oikeudenvallvonta Suomessa järjestettiin sivutoimisten luottamushenkilöasemassa olevien kunnan-, valtion-, verotus- ja tarkastusasiamiesten avulla<sup>37</sup>. Vuonna 1960 tuli voimaan verotuslaki (482/1958), jonka mukaan veronsaajien oikeuksia valvoivat ja verovelvollisen vastapuolena toimivat erityiset asiamiehet. Näin ollen verotukseen luotiin kaksiasianosaisuhde, jonka tarkoituksena oli turvata puolueettomuutta siten, että veronsaajan oikeudenvallvonta ei ollut verotuksen toimittajan tehtävänä.<sup>38</sup> Tehtävien hoitaminen pääosin sivutoimisesti aiheutti ongelmia, samoin kuin eri veronsaajien edustajien erilaiset käsitykset verotuksen oikeellisuudesta. Hallinnollinen selkeys ja johdonmukaisuus olivat myös erittäin puutteellisia.<sup>39</sup>

Vuonna 1996 oikeudenvallvontaa uudistettiin niin, että vaiheittainen siirtyminen päätoimisten veroasiamiesten järjestelmään alkoi. Tuolloin voimaan tullut sääntely oli voimassa vuoteen 2008 saakka. Oikeudenvallvonnan järjestäminen tuli Verohallinnon ja Verohallinnossa edelleen lääninveroviraston ja sittemmin veroviraston tehtäväksi. Päätoimisilla veroasiamiehillä katsottiin voitavan tehostaa oikeudenvallvontaa ja turvata veroasiamiesten riittävä verotus- ja prosessiosaaminen. Siitä huolimatta, että oikeudenvallvonnan järjestäminen kuului Verohallinnolle, tuli veroasiamiehen toimia riippumattomasti ja itsenäistä ratkaisuvalltaa käyttäen. Vuonna 2007 päätoimisia veroasiamiehiä oli 58, joista 10 oli virkasuhteessa kuntaan. Kunnan määräämiä sivutoimisia veroasiamiehiä oli noin 60 kunnalla.<sup>40</sup> Nykyisin veroasiamiehiä on noin 35.

Resurssit eri verovirastoissa olivat veronsaajien oikeudenvallvontaan nähden hyvin erilaiset. Asukaslukuun suhteutettuna esimerkiksi Uudellamaalla päätoimisia veroasiamiehiä oli ennen organisaatiomuutosta yksi noin 100 000 asukasta kohden ja Lapissa yksi noin 40 000 asukasta kohden. Resursseista, mutta myös asiamiehistä johtuneista syistä

---

<sup>37</sup> Asiamiestyyppisen veronsaajan oikeudenvallvonnan juuret voidaan katsoa olevan 1800-luvun lopun kruununedustajamiehissä. Linnakangas 2013, s. 459. Kyseisessä artikkelissa käsitellään veronsaajien oikeudenvallvontaa Kustaa Vaasan ajasta 2000-luvulle.

<sup>38</sup> HE 148/2007 vp, s. 10.

<sup>39</sup> HE 148/2007 vp, s. 10–11.

<sup>40</sup> HE 148/2007 vp, s. 11.

muutoksenhakukynnys vaihteli eri puolilla maata voimakkaasti. Vero- ja maksuvelvolliset olivat veronsaajien oikeudenvallvonnan näkökulmasta eriarvoisessa asemassa toiminnan epäyhtenäisyyden, resurssiepätasapainon ja resurssien osin epätarkoituksenmukaisen käytön ja kohdentamisen vuoksi. Myös toiminnan palvelukykyyn suhteessa veronsaajiin kaivattiin yhtenäisyyttä ja tuloksellisuuden parantumista.<sup>41</sup>

Vaikka veronsaajien oikeudenvallvonta olikin kehittynyt sen alkuajoista, sisäisen organisaattiorakenteen puuttuminen aiheutti edelleen toiminnan hajanaisuutta ja epäyhtenäisyyttä. Kukin veroasiamies teki päätöksensä itsenäisesti ja muista veroasiamiehistä tai verotoimistosta riippumattomasti. Toiminnassa korostui jälkikäteinen oikeudenvallvonta ja usein muutoksenhaun kohteena oli hyvin pieni rahamääräinen intressi.<sup>42</sup> Toiminnan tuottavuutta, taloudellisuutta ja vaikuttavuutta ei voitu sen hajanaisuuden vuoksi seurata eikä toimintaa kehittää yhtenäisellä tavalla.<sup>43</sup>

Vuonna 2006 veroasiamiehet tekivät 2982 oikaisuvaatimusta oikaisulautakunnille, 634 valitusta hallinto-oikeuksille (HAO) ja 94 valitusta KHO:lle. Samana vuonna vastineita annettiin 6627 kappaletta<sup>44</sup>. Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön toiminnan aloitusvuonna 2008 oikaisuvaatimuksia tehtiin 753, valituksia HAO:iin 256 ja KHO:een 91. Vastineita samaisena vuonna annettiin 4044. Vuoden 2010 osalta vastaavat luvut ovat oikaisuvaatimusten ja valitusten osalta 153, 162 ja 68. Vastineiden määrä tuolloin oli 2867.<sup>45</sup> Suoritteiden määrässä on siis tapahtunut radikaali muutos oikeudenvallvonnan siirryttyä oikeudenvallvontayksikölle.

Osan oikaisuvaatimusten vähenemisestä selittää vuonna 2006 voimaan tullut muutosverotusta koskeva säännösten uudistaminen, joka mahdollisti veroviranomaisaloitteisen verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun. Osa veroasiamiesten oikaisuvaatimuksista on korvautunut tällä menettelyllä.<sup>46</sup> Sääntelyn muututtua muutoksenhaun keskittyminen fiskaalisesti merkittäviin tapauksiin on vähentänyt suoritteiden

---

<sup>41</sup> HE 148/2007 vp, s. 15.

<sup>42</sup> HE 148/2007 vp, s. 12.

<sup>43</sup> HE 148/2007 vp, s. 15.

<sup>44</sup> HE 148/2007 vp, s. 12.

<sup>45</sup> VOVA 2011, s. 8.

<sup>46</sup> HE 148/2007 vp, s. 12.

määrää voimakkaasti<sup>47</sup>. Verovalitusten määrä on kokonaisuudessaan ollut laskusuhdanteessa, mikä luonnollisesti vaikuttaa etenkin annettavien vastineiden määrään. Syynä valitusten määrän laskuun voi olla esimerkiksi verotuspäätösten ja oikaisulautakunnan ratkaisujen laadun parantuminen.<sup>48</sup> Vastineiden määrän pienentymiseen syynä on osittain niiden lukumäärien tilastointiin liittyvät muutokset<sup>49</sup>.

Toimintaa on nykyään suunnattu fiskaalisesti merkittäviin asioihin. Veroasiamiesten tekemiä tulo- ja varallisuusverotusta koskevia oikaisuvaatimuksia ratkaistiin 1. tammi-kuuta 2006–30. heinäkuuta 2007 noin 2500 kappaletta. Näistä joka neljännessä veron määrä muuttui alle 500 euroa. Puolessa tapauksista muutos oli alle 1000 euroa ja vain noin joka kymmenennessä tapauksessa verotus muuttui yli 5000 euroa.<sup>50</sup> Nykyisin yksi oikeudenvallontayksikön toiminnan tavoitteista on, että mahdollisimman suuressa osassa oikaisuvaatimuksia ja valituksia muutoksen määrä on vähintään 10 000 euroa tulon lisäyksenä tai vähennyksen pienentymisenä tai 3000 euroa veronlisäyksenä. Vuonna 2010 tavoite oli 80 % ja toteutuma oikaisuvaatimusten osalta 78 %.<sup>51</sup>

## 2.2 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja sen tehtävät

Veronsaajien oikeudenvallontayksiköstä ja sen valtuuksista määrätään Verohallinnosta annetussa laissa (24–29 §). Yksilöidymmin tehtäviä on eritelty muun muassa Verohallinnon veronsaajien oikeudenvallonnasta annetussa ohjeessa. Oikeudenvallontayksikön tehtävänä on valvoa valtion, kunnan, seurakunnan, Kansaneläkelaitoksen, metsänhoitoyhdistyksen sekä metsäkeskuksen oikeutta verotuksessa ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa. Yksikkö on siis verotusta koskevassa muutoksenhaussa verovelvollisen vastapuolena ja mahdollisessa oikeudenkäynnissä toisena osapuolena. Oikeudenvallontayksikkö voi käyttää puhevaltaa myös muissa asioissa, joissa on kyse veron määräämi-

---

<sup>47</sup> Rabinä 2011, s. 43.

<sup>48</sup> Rabinä 2009, s. 219. Ks. myös VM VH 2013, 3 Toiminnallinen tuloksellisuus, 3.2 Tavoitteet vuodelle 2013 ja ennakkolliset tavoitteet vuosille 2014–2016, 3.2.1 Toiminnallinen tehokkuus.

<sup>49</sup> Arvonlisäveroon liittyvät vastineet tilastoitiin ennen siihen kohdekuukausien lukumäärän mukaan. Nykyään tilastoon merkitään yksi vastine kohdekuukausien lukumäärästä riippumatta. Rabinä 2011, s. 44.

<sup>50</sup> HE 148/2007 vp, s. 12.

<sup>51</sup> VOVA 2011, s. 7.

sestä tai veron määrästä ja jotka käsitellään hallintolain tai hallintolainkäyttölain (HLL, 26.7.1996/586) mukaisessa järjestyksessä. Yksiköllä on lisäksi muitakin tehtäviä, kuten hallintotuomioistuinten verotusta koskevien ratkaisujen välittäminen niille Verohallinnon yksiköille, joita asia koskee.<sup>52</sup>

Veroasiamiehen työhön kuuluu vastineiden antaminen verovelvollisten tekemiin oikaisuvaatimuksiin ja valituksiin. Vastineita annettaessa työnjako ei ole sidoksissa vero- toimistojen tai hallinto-oikeuksien alueelliseen tehtävä- tai toimivaltajakoon, vaan kaikki veroasiamiehet voivat antaa vastineita kaikille hallinto-oikeuksille<sup>53</sup>. Lisäksi veroasiamiehet tekevät oikaisuvaatimuksia verotuksen oikaisulautakunnalle sekä valituksia HAO:ille ja KHO:lle. Yksikön tehtävänä on myös antaa lausuntoja Verohallinnon muille yksiköille etenkin aineellista ja menettelyllistä verotusta koskeviin ohjelunnonksiin.<sup>54</sup>

Oikeudenvilvontayksikössä toimii veroyliasiamies, toimistopäällikkö, johtavia veroasiamiehiä sekä veroasiamiehiä. Yksikössä on nykyisin neljä toimintaryhmää: henkilö- ja yritysverotusryhmä, yhteisöverotusryhmä, arvonlisäverotusryhmä sekä varainverotusryhmä. Kussakin ryhmässä on asiantuntijajohdosta vastaava johtava veroasiamies sekä veroasiamiehiä. Vuonna 2011 oikeudenvilvontayksikkö työllisti yhteensä 45 henkilöä<sup>55</sup>. Yksikön toimintaa tukee valtioneuvoston asetuksessa Verohallinnosta (VHA, 24.4.2008/278) määrätty yhteistyöryhmä. Sen tehtävänä on käsitellä veronsaajien oikeudenvilvonnan kehityssuuntia ja toimintalinjoja. Tavoitteena on myös tukea eri veronsaajien ja oikeudenvilvontayksikön välistä yhteistyötä. Yhteistyöryhmään kuuluu jäseniä kaikista veronsaajaryhmistä.<sup>56</sup> Yhteistyöryhmä on mukana oikeudenvilvontayksikön tulostavoitteiden ja resurssien asettamisessa<sup>57</sup>.

Oikeudenvilvontayksikköä voidaan kuulla monissa eri tilanteissa. Yksikkö voi antaa lausuntoja Verohallinnon muille yksiköille niiden tekemistä, verotusta koskevistä oh-

---

<sup>52</sup> Verohallinto 2011, 1. Veronsaajien oikeudenvilvonnan tavat ja keskeinen sisältö, 1.1 Oikeudenvilvontatehtävät.

<sup>53</sup> Verohallinto 2011, 2. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö ja sen organisaatio, 2.2 Veroasiamiesten tehtäväjako annettaessa vastineita verovalituksiin.

<sup>54</sup> Ks. esim. Verohallinto 2011.

<sup>55</sup> VOVA 2012, s. 4.

<sup>56</sup> Verohallinto 2011, 2. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö ja sen organisaatio, 2.5 Oikeudenvilvontayksikön yhteistyöryhmä.

<sup>57</sup> Rabinä 2008, s. 127.

jeista<sup>58</sup>. Esimerkiksi vuoden 2010 aikana yksikkö antoi 8 lausuntoa erilaisista aineellisista ja menettelyllisistä ohjeluonnoksista.<sup>59</sup> Verohallinnolta pyydetään lausuntoja myös lainsäädännön valmisteluun. Pyyntöihin vastaa pääsääntöisesti Verohallinnon oikeusyksikkö, joka voi pyytää myös oikeudenvilvontayksikön lausunnon.<sup>60</sup>

Oikeudenvilvontayksikön kuulemisesta ennen yksittäisen verotusratkaisun tekemistä säädetään VHL 25 §:ssä. Yksikköä voidaan kuulla liittyen verotuksen toimittamiseen, verovalvontaan, muutosverotukseen, ennakkoratkaisujen antamiseen tai oikaisuvaatimusmenettelyyn liittyen<sup>61</sup>. Kuulijana voi siis olla verotusta, ennakkoratkaisua tai oikaisuvaatimusta käsittelevä Verohallinnon yksikkö, keskusverolautakunta (KVL) tai verotuksen oikaisulautakunta. Kuuleminen ei ole pakollista, vaan kuuleva osapuoli voi itse harkita sen tarpeellisuutta. Harkinnassa voidaan ottaa huomioon oikeudenvilvontayksikön toiminnan tarkoitusta ja sisältöä koskevat säännökset, kuten VHL 24.2 §:n määräykset oikeudenvilvontayksikön muutoksenhausta.<sup>62</sup> Kuuleminen on siten syytä tehdä oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa asioissa, verotuksellisen intressin ollessa suuri tai asian muutoin vaatiessa oikeudenvilvontayksikön kantaa.

Veronsaajan kuuleminen jo ennen verotusratkaisun tekemistä mahdollistaa laajalaisemman harkinnan. Siten se osaltaan parantaa verotuspäätösten laatua. Veronsaajan ilmoittama kanta asiassa ei sido verotuspäätöksen tekijää, mutta siitä saadaan jo asian käsittelyvaiheessa selville veronsaajan näkemys, joka luultavimmin tulisi esille mahdollisessa muutoksenhakuvaiheessa. Kuuleminen voi myös antaa oikeudenvilvontayksikölle impulssin asiasta, josta saattaisi olla syytä hakea muutosta.<sup>63</sup> Kuuleminen voidaan tilanteesta riippuen suorittaa kirjallisesti tai suullisesti.<sup>64</sup>

---

<sup>58</sup> Verohallinto 2011. 3. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen, 3.1 Oikeudenvilvontayksikön kuuleminen Verohallinnon ohjeita laadittaessa.

<sup>59</sup> Ks. tarkemmin VOVA 2011, s. 9.

<sup>60</sup> Verohallinto 2011. 3. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen, 3.2 Oikeudenvilvontayksikön kuuleminen Verohallinnon lausuntoja laadittaessa.

<sup>61</sup> Rabinä 2008, s. 131.

<sup>62</sup> Verohallinto 2011. 3. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen, 3.3 Oikeudenvilvontayksikön kuuleminen ennen asian ratkaisemista, 3.3.1 Kuulemistä koskevan VHL 25 §:n sisältö.

<sup>63</sup> Verohallinto 2011. 3. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen, 3.3 Oikeudenvilvontayksikön kuuleminen ennen asian ratkaisemista, 3.3.1 Kuulemistä koskevan VHL 25 §:n sisältö. Ks. myös HE 148/2007, s. 24.

<sup>64</sup> Verohallinto 2011. 3. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen, 3.3 Oikeudenvilvontayksikön kuuleminen ennen asian ratkaisemista, 3.3.2 Kirjallinen kuuleminen ja 3.3.3 Suullinen kuuleminen.

Veronsaajien tiedoksisaanti verotuspäätöksestä perustuu muun muassa verotusmenettelystä annetun lain (VML, verotusmenettelylaki, 18.12.1995/1558) 26 d §:ään. Oikeudenvilvontayksikölle annetaan aina tiedoksi kaikki Verohallinnon yksiköiden antamat ennakkoratkaisut, arvonlisäverotusta koskevat ohjaukset, poikkeuslupia ja muita hakemusasioita koskevat päätökset sekä päätökset oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä asioissa.<sup>65</sup> Yksikkö saa myös tietoonsa kaikki KVL:n ja hallintotuomioistuinten verotusta koskevat päätökset.<sup>66</sup>

Veronsaajien oikeudenvilvontatehtäviä voidaan hoitaa kolmella eri tavalla. Pääsääntöistä toimintaa on oikeudenvilvontayksikön suorittama oikeudenvilvonta. Kunta, seurakunta tai Kansaneläkelaitos voi suorittaa myös itse oikeudenvilvontaa. Lisäksi vilvontaa voi suorittaa VHL 27 §:n mukaiset Suomen Kuntaliitto ry:n nimeämät veroasiamiehet. Kaksi jälkimmäistä tapaa on tarkoitettu poikkeukselliseksi oikeudenvilvonnan tavoiksi. Yleisempää on, että veronsaajat tekevät aloitteita oikeudenvilvontayksikölle tai ovat muuten oikeudenvilvonnan tarpeen vaatiessa yhteydessä yksikköön.<sup>67</sup>

## **2.3 Oikeudenvilvontayksikön toiminnan tavoitteet ja päämäärä**

### ***2.3.1 Toimintaa ohjaavat periaatteet, tavoitteet ja tulostavoitteet***

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnan taustalla ovat samat periaatteet kuin Verohallinnolla. Toimintaa ohjaavat arvot ovat tasapuolisuus, luotettavuus ja korkea ammattitaito. Oikeudenvilvontayksikkö noudattaa näitä periaatteita pyrkien toiminnassaan yhtenäisyyteen, tasapuolisuuteen, verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen edistämiseen, henkilöstön kehittämiseen sekä hyvään yhteistyöhön muun Verohallinnon

---

<sup>65</sup> Verohallinto 2011, 4. Päätösten tiedoksianto Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle, 4.2 Päätökset, jotka aina annetaan oikeudenvilvontayksikölle tiedoksi.

<sup>66</sup> Rabinä 2011, s. 42.

<sup>67</sup> Verohallinto 2011, 1. Veronsaajien oikeudenvilvonnan tavat ja keskeinen sisältö, 1.1 Oikeudenvilvontatehtävät.

kanssa noudattaen kaikessa toiminnassa korkeaa virkamiesetiikkaa. Toiminnassa on tarkoitus keskittyä oikeudellisesti ja taloudellisesti merkityksellisiin tapauksiin.<sup>68</sup>

Hallituksen esityksen (148/2007) mukaan oikeudenvilvontayksikön perustamisen taustalla oli ajatus yksikön mahdollisuuksista lisätä verotuksen yhtenäisyyttä.<sup>69</sup> Yksikön tavoitteena lainsäätäjän näkökulmasta on siis lisätä yhdenmukaisuutta ja oikeusvarmuutta sekä toimia aiempaa tuloksellisemmin. Oikeudenvilvonnassa tulevat luonnollisesti sovellettavaksi myös hallintolaista ilmenevät hyvän hallinnon oikeusperiaatteet, kuten tasapuolisuus ja puolueettomuus (HL 6 §).

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnan konkreettiset tavoitteet kirjataan Verohallinnon ja valtiovarainministeriön välisiin tulohjausasiakirjoihin vuosittain<sup>70</sup>. Tavoitteita ovat oikeudellinen ja fiskaalinen vaikuttavuus sekä tietyt käsittelyajat.<sup>71</sup> Tulostavoitteista oikeudellista vaikuttavuutta on mitattu hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemien päätösten sekä KHO:n myöntämien valituslupien määrällä. Tulohjausasiakirjoissa määritetään kullekin toimintavuodelle tietyt tavoiteprosentit kunkin kriteerin osalta.<sup>72</sup> Tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan vuosittain julkaistavassa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toimintakertomuksessa. Toimintakertomukset ovat julkista tietoa ja ne löytyvät Verohallinnon internetsivuilta<sup>73</sup>.

Fiskaalisen vaikuttavuuden tavoite määritellään prosenttiosuutena niistä oikaisuvaatimuksista ja valituksista, joissa vaatimuksen määrä on tulon lisäyksenä tai vähennyksen pienentymisenä vähintään 10 000 euroa tai veron lisäyksenä vähintään 3000 euroa. Esimerkiksi vuoden 2010 tavoitteena on ollut, että edellä mainittu toteutuu 80 %:ssa sekä oikaisuvaatimuksia että valituksia.<sup>74</sup> Vuodesta 2011 saakka tavoite on ollut 85 %<sup>75</sup>.

---

<sup>68</sup> VOVA 2013b.

<sup>69</sup> HE 148/2007 vp, s. 16.

<sup>70</sup> Tulossopimus ei ole oikeudellisesti sitova sopimus, vaan ministeriön ja viraston yhteistyöhön perustuva ohjausväline. Tulohjausasiakirjoilla ei myöskään voida sivuuttaa ohjattavalle organisaatiolle laissa säädettyjä tehtäviä ja tavoitteita. Sillä pyritään toteuttamaan organisaation lakisäätetyt tehtävät mahdollisimman tehokkaasti ja tuloksellisesti. Ks. VM 2005, s. 37.

<sup>71</sup> Ks. esim. VOVA 2011, s. 5.

<sup>72</sup> VM VH 2013, 3. Toiminnallinen tuloksellisuus, 3.2 Tavoitteet vuodelle 2013 ja ennakkolliset tavoitteet vuosille 2014–2016, 3.2.2 Tuotokset ja laadunhallinta.

<sup>73</sup> <http://veronsaajat.vero.fi/fi-fi/oikeudenvilvonta/Sivut/Default.aspx> =#.

<sup>74</sup> VOVA 2011, s. 7.

<sup>75</sup> VM VH 2013, 3. Toiminnallinen tuloksellisuus, 3.2 Tavoitteet vuodelle 2013 ja ennakkolliset tavoitteet vuosille 2014–2016, 3.2.2 Tuotokset ja laadunhallinta.

Fiskaalisilla tavoitteilla muutoksenhakua pyritään ohjaamaan tapauksiin, joissa verointressi ei ole vähäinen. Fiskaalisten tavoitteiden täytyy olla linjassa muiden vaikuttavuuden tavoitteiden kanssa.

Fiskaalista vaikuttavuutta kuvataan toimintakertomuksissa myös euromääräisenä tuloverotuksen osalta. Vuonna 2010 ratkaistujen oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakujen johdosta veroa määrättiin maksuunpantavaksi noin 16 miljoonaa euroa. Kasvua edellisvuoteen oli noin 11 miljoonaa.<sup>76</sup> Määrään vaikuttaa muutoksenhaun kohteiden valinta, mutta myös vuosittain ratkaistavana olevien asioiden määrä ja laatu. Fiskaalisen vaikuttavuuden tavoitteet eivät siis ole euromääräisiä siinä suhteessa, kuinka suuria maksuunpanoja toiminnalla tavoitellaan<sup>77</sup>.

Oikeudellisen ja fiskaalisen vaikuttavuuden lisäksi oikeudenvilvontayksikölle on asetettu käsittelyaikoja koskevia tavoitteita. Tavoitteet on määritelty erikseen oikaisulautakunnalle ja hallinto-oikeudelle sekä KHO:lle annettavien tuloverotusta koskevien vastineiden keskimääräiseksi käsittelyajaksi. Vuonna 2010 kyseiset tavoitteet olivat 25 päivää oikaisulautakuntien ja HAO:ien osalta ja 35 päivää KHO:n osalta. Oikaisulautakuntien ja HAO:ien osalta tavoitteeseen ei päästy, vaan käsittelyaika oli keskimäärin 39 päivää. KHO:n osalta toteutuma vuonna 2010 oli täsmälleen sama kuin tavoite.<sup>78</sup>

### ***2.3.2 Päämääränä hyvä verojärjestelmä***

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on asettanut päämääräkseen hyvän verojärjestelmän edistämisen. Verojärjestelmä on yhteiskunnan perusrakenne, jonka sisällä verotukseen liittyvä oikeudellinen ratkaisutoiminta suoritetaan. Hyvän verojärjestelmän on perinteisesti ajateltu olevan ominaisuuksiltaan tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Sen toteutumisen mahdollistaa ensisijaisesti lainsäädän-

---

<sup>76</sup> VOVA 2011, s. 7.

<sup>77</sup> Euromääräisten tulostavoitteiden asettaminen ei olisi asianmukaista etenkin suhteessa vaikuttavuustavoitteisiin. Maksuunpanojen määriä seuraamalla voidaan kuitenkin kuvata toiminnan tuloksellisuutta ja kohdistumista ja sitä kautta toiminnan vaikuttavuutta. Vrt. VTV 2013, s. 55.

<sup>78</sup> VOVA 2011, s. 7.



tö. Lainsäätäjän rooli on siis oleellinen. Hyvän verojärjestelmän ideaan sisältyy ajatus eräänlaisista lainsäädännön ideaalimalleista.<sup>79</sup>

Yleisiä hyvän verojärjestelmän kriteereitä on olemassa, mutta mitään täydellistä yksimielisyyttä ei teoreettisellakaan tasolla ole saavutettu<sup>80</sup>. Keskustelu aiheesta on kansainvälisessä kirjallisuudessa ollut aktiivista<sup>81</sup>. Tutkimusalana aihepiiri sijoittuu taloustieteen ja vero-oikeuden välimaastoon, joten sitä on käsitelty molempien tieteiden parissa. Yleisimmät hyvän verojärjestelmän kriteerit tulevat taloustieteistä, mutta mukana on myös oikeustieteellisestä lähestymistavasta lähtöisin olevia kriteereitä.<sup>82</sup>

Eri tutkijat ovat asettaneet hyvän verojärjestelmän kriteereitä omista näkökulmistaan erilaiseen tärkeysjärjestykseen. Usein ensimmäisinä kriteereistä kuitenkin mainitaan tehokkuus ja oikeudenmukaisuus. Tehokas verojärjestelmä vääristää talouden toimintaa mahdollisimman vähän. Vääristymisen suuruutta on arvioitu niin kutsutuilla hyvinvointitappioilla. Niillä tarkoitetaan verotuksen yhteiskunnalle aiheuttaman taloudellisen tappion ja verotulojen erotusta. Tappioihin vaikuttaa verotettavan kohteen hintajousto: kuinka paljon kohteen kysyntä ja tarjonta muuttuu, kun sen suhteellinen hinta muuttuu verotuksen seurauksena. Hyvinvointitappio on sitä suurempi, mitä korkeampi veroaste on.<sup>83</sup> Verotus on mahdoton toteuttaa täysin ilman hyvinvointitappioita. Vääristymät ohjaavat talouden resursseja tehottomaan käyttöön.

Hyvässä verojärjestelmässä vääristymät pyritään minimoimaan ja näin saavuttamaan mahdollisimman laaja tehokkuus.<sup>84</sup> Tehokas verojärjestelmä verottaa ensisijaisesti niitä veropohjia, jotka eivät ole herkkiä hintamuutoksille. Veropohjan tulisi olla mahdollisimman laaja ja verokannan alhainen, jotta vaikutukset markkinoiden toimintaan ja päätöksentekoon olisivat mahdollisimman pienet.<sup>85</sup> Laaja veropohja yhdistettynä verotuk-

---

<sup>79</sup> Myrsky 2013b, s. 131.

<sup>80</sup> Knuutinen 2009, s. 140–141.

<sup>81</sup> Ks. esim. Mirrlees 2011. Ruotsin osalta ks. esim. Lodin 2007. Suomessa aihetta on viime vuosina käsitelty mm. Verotuksen kehittämisyöryhmän väliraportissa (35/2010) sekä Matti Myrskyn teoksessa Suomen veropolitiikka (2013).

<sup>82</sup> Myrsky 2013b, s. 131–132.

<sup>83</sup> VM 2010, s. 33. Esimerkiksi verotuksen negatiivisia vaikutuksia bruttokansantuotteeseen ja talouskasvuun on tutkittu taloustieteen empiirisen tutkimuksen piirissä. Ks. verotuksesta ja talouskasvusta esim. Eerola 2009.

<sup>84</sup> VM 2010, s. 33–34.

<sup>85</sup> Myrsky 2013b, s. 135. Laajan veropohjan positiivisista vaikutuksista ks. myös VM 2010, s. 40–41. Kulutusveroja ja niistä Suomessa erityisesti arvonlisäveroa on pidetty verolajina, joka vastaa hyvän vero-

sen yksinkertaisuuteen ja selkeyteen vähentää myös mahdollisuuksia verosuunnitteluun ja veronkiertoon<sup>86</sup>.

Verojärjestelmän oikeudenmukaisuus on yksi keskeisimmistä yhteiskunnallisista tavoitteista etenkin oikeudenmukaisen tulonjaon osalta. Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaate on lähes poikkeuksetta ristiriidassa verojärjestelmän tehokkuusvaatimuksen kanssa. Progressiivista verotusta perustellaan usein oikeudenmukaisuuden periaatteella.<sup>87</sup> Progressio aiheuttaa ongelmia tehokkuuden suhteen, koska se luo hyvinvointitappioita. Kysymys on siitä, voidaanko progressiota toteuttaa niin, että se vaikuttaisi ihmisten haluun tehdä työtä mahdollisimman vähän.<sup>88</sup>

Horisontaalisen oikeudenmukaisuuden mukaan samassa asemassa olevia pitäisi käsitellä yhtenevästi. Tämä tarkoittaa periaatteessa sitä, että eri tulomuotoja pitäisi verottaa samalla tavalla.<sup>89</sup> Ongelmallista on se, miten samanlaisuus ja samanlainen verokohtelu voidaan määritellä. Oikeudenmukaisuuden käsite on siis hyvin tulkinnanvarainen. Käytännössä horisontaalista oikeudenmukaisuutta on pyritty toteuttamaan erilaisilla vähennyjärjestelmillä.<sup>90</sup> Vertikaalisen ja horisontaalisen oikeudenmukaisuuden lisäksi pyrkimyksenä voi olla sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus.<sup>91</sup>

Verojärjestelmän hyviin ominaisuuksiin kuuluvat myös hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus sekä ennustettavuus. Kun verojärjestelmä on tehokas ja yksinkertainen, verotuksen toimittamisesta aiheutuvat kulut vähenevät ja verotusmenettelyyn käytetty aika lyhenee. Järjestelmän yksinkertaisuus ja läpinäkyvyys parantavat sen tasarvoisuutta, koska kaikilla verovelvollisilla on silloin mahdollisuus arvioida verotuksen

---

järjestelmän vaatimuksiin. Arvonlisävero on yhdenmukainen kaikille kuluttajille, se on hallinnollisesti yksinkertainen ja fiskaalisesti tehokas. Se ei vääristä tuotantopäätöksiä, koska se vyörytetään loppukäyttäjälle. Sen aiheuttamia hyvinvointitappioita voidaan tutkia tarkastelemalla sen vaikutuksia ostopäätöksiin ja kohdistaa siten verotus niin, että se aiheuttaa mahdollisimman vähän vääristymiä. Ks. tarkemmin Rauhala - Venetoklis 2008, s. 97–112 ja VATT 2013, s. 7–12 .

<sup>86</sup> Myrsky 2013b, s. 138.

<sup>87</sup> VM 2010, s. 34.

<sup>88</sup> Vaikka tehokkuus ja oikeudenmukaisuus katsotaan usein toisiinsa nähden ristiriitaisiksi vaatimuksiksi, niitä voitaisiin tavoitella samoilla keinoilla: matala veroaste ja laaja veropohja. Veropoliittisiin linjanveitoin tulonjaon ja tehokkuuden välillä vaikuttavat kuitenkin yhteiskunnan arvot ja erilaiset tavoitteet. Suomessa verojärjestelmän oikeudenmukaisuuden kulmakiviksi on valittu progressiivinen veroaste sekä laaja kirjo erilaisia vähennyksiä. Ks. esim. Myrsky 2013b, s. 139–140.

<sup>89</sup> VM 2010, s. 34.

<sup>90</sup> Myrsky 2013b, s. 137–138.

<sup>91</sup> VM 2010, s. 34.

vaikutuksia. Mitä enemmän poikkeuksia ja vähennyksiä verotuksessa on, sitä enemmän se vaatii resursseja niin verovelvollisen kuin veronsaajan osalta ja samalla veropohja pienenee.<sup>92</sup> Esimerkkinä monimutkaisesta järjestelmästä Suomen verotuksessa voidaan mainita osinkojen verotus.

Arvioinnin näkökulmasta ongelmallista on se, että hyvään verojärjestelmään liitettyjen ominaisuuksien käsitteet ovat osittain hyvin tulkinnanvaraisia. Käsitteisiin voi myös liittyä erilaisia taustaoletuksia. Erityisesti oikeudenmukaisuuteen liittyy paljon tulkinnanvaraisuutta ja se on osittain subjektiivinen arvokysymys.<sup>93</sup> Progressiivisen verotuksen oikeudenmukaisuus ei myöskään ole helposti todettavissa rajahyötyjen ja -haittojen määrittelyllä. Sen määrittäminen, kuinka paljon veroasteen pitäisi muuttua tulojen määrän vaihtuessa, ei ole yksinkertaista oikeudenmukaisuuden näkökulmasta.

Verojärjestelmän kehittämisen merkitys korostuu talouden ja yhteiskunnan muutoksissa. Kansainvälistymisen lisääntyminen luo uusia haasteita verojärjestelmälle. Suomessa kehitystarpeita ovat viime aikoina kansainvälistymisen lisäksi aiheuttaneet muun muassa väestön ikääntyminen, teknologian kehitys ja ympäristökysymykset. Verojärjestelmän kehittämisellä pyritään vastaamaan verotukselle asetettuihin tavoitteisiin niin, että verotuksen aiheuttamat vääristymät olisivat mahdollisimman pienet.<sup>94</sup> Kehittämisessä niin sanottua hyvän verojärjestelmän oikeaoppisuutta enemmän painoarvoa saavat erilaiset ideologiset-filosofiset ja vero- sekä muut poliittiset näkökohdat<sup>95</sup>.

Tiivistetysti voidaan sanoa, että hyvä verojärjestelmä on eräänlainen lainsäädännön optimitilanne. Käytännössä sitä ei ole mahdollista täydellisesti saavuttaa. Veropoliittisilla päätöksillä yritetään kuitenkin luoda kokonaisuus, joka kerää tarvittavan rahoituksen, mutta tekee sen yhteiskunnan oikeudenmukaisuustavoitteet täyttäen ja minimoi samalla käyttäytymismuutosten ja verojen keruun aiheuttamat kustannukset<sup>96</sup>.

---

<sup>92</sup> VM 2010, s. 35.

<sup>93</sup> Myrsky 2013b, s. 140. Ks. myös VATT 2013, s. 4.

<sup>94</sup> VM 2010, s. 36. Viimeaikaisesta veropoliittikan kehittämisestä ks. esim. VATT 2013.

<sup>95</sup> Knuutinen 2009, s. 140–141.

<sup>96</sup> VATT 2013, s. 5.

### 2.3.3 *Yhtenäisyys, ennustettavuus ja oikeusvarmuus*

Oikeudenvallontayksikkö on asettanut päämääräkseen hyvän verojärjestelmän edistämisen erityisesti yhtenäisyyden, ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden osalta, kuten edellä on todettu. Tässä luvussa avataan, mitä näillä käsitteillä yleensä tarkoitetaan. Kyseisten ominaisuuksien edistämisen ja saavuttamisen mahdollisuuksia tarkastellaan syvällisemmin myöhemmissä luvuissa.

Verotuksen yhtenäisyys tarkoittaa yksinkertaisuudessaan sitä, että samanlaisia tapauksia verotetaan samalla tavalla. Yhtenäisyys onkin ennustettavuuden kanssa oleellinen osa verovelvollisen oikeusturvaa. Yhtenäisyyden saavuttaminen on haastavaa siksi, että verovelvollisten ja sitä kautta verotuspäätösten määrä on niin suuri. Lisäksi verolainsäädäntö on tulkinnanvaraista ja se muuttuu nopeasti.<sup>97</sup> Verohallinnon kannalta yhtenäisyyden tavoite onkin korostunut ja se on toiminnan oikeellisuuden lisäksi oleellinen osa sen vaikuttavuutta.<sup>98</sup>

Verotuksen oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat vahvasti toisiinsa sitoutuneita hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Oikeusvarmuus tarkoittaa sitä, että verotusratkaisut ovat lainmukaisia ja siten verovelvollisella on mahdollisuus ennustaa verotusratkaisunsa sisältö. Verotusratkaisuja tekevät Verohallinto ja muutoksenhakuelimet, mutta oikeusvarmuuden toteutumiseen vaikuttaa oleellisesti se, miten verolainsäädäntö on laadittu. Oikeusvarmuuden kannalta olisi tärkeää, että lainsäädäntö olisi mahdollisimman kattavaa, selkeää ja yksinkertaista. Verolakien tulisi kattaa ainakin kaikki merkittävimmät ajateltavissa olevat verovelvollisten taloudellisen käyttäytymisen muodot. Verolainsäädännön aukot heikentävät oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.<sup>99</sup> Toisaalta myös liian yksityiskohtainen sääntely voi johtaa tilanteisiin, joissa lopputulos ei vastaa lain tarkoitusta<sup>100</sup>. Oikeusvarmuuden osalta tärkeää on toimiva oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmä<sup>101</sup>.

---

<sup>97</sup> HE 76/2012 vp, s. 7.

<sup>98</sup> HE 148/2007 vp, s. 50. Verotuksen yhtenäisyyttä on tutkittu 2000-luvun alussa Tampereen yliopistossa. Ks. tarkemmin henkilöverotuksen yhdenmukaisuudesta Sänkiäho 2001 ja yritysverotuksesta Penttilä – Ronkainen 2002.

<sup>99</sup> VM 2002, s. 20.

<sup>100</sup> VM 2006, s. 17.

<sup>101</sup> VM 2006, s. 17.

Laajemmin katsottuna oikeusvarmuutta on myös lainsäädännön ennustettavuus. Ennustettavuuden käsite liittyy erityisesti veropolitiikkaan. Ennustettavuus verotuksessa tarkoittaa sitä, että verovelvollinen voi lain, oikeuskäytännön tai Verohallinnon ohjeen mukaisesti toimiessaan päätellä taloudellisen ratkaisunsa aiheuttamat veroseuraamukset. Ennustettavuudella on oleellinen merkitys verovelvollisten kokeman verotuksen laillisuuden kannalta. Ennustettavuutta parantaa etenkin selkeä lainsäädäntö, joka ei jätä laajoja tulkinnanvaraisuuksia oikeustilaan. Mikäli verotuspäätöksissä esiintyy sattumanvaraisuutta, verovelvollisten lojaalisuus verotusjärjestelmää kohtaan kärsii. Tämä puolestaan aiheuttaa ongelmallisen käyttäytymisen myötä lisää kustannuksia esimerkiksi verovalvonnan osalta.<sup>102</sup> Verovelvollisen tällä hetkellä tekemiin päätöksiin vaikuttaa hänen arvionsa veropoliittisen tilan pysyvyydestä. Veropolitiikalta edellytetään siis jatkuvuutta. Suurempia muutoksia tulisi tehdä vain silloin, kun muutoksen puolesta puhuvat seikat ovat oleellisesti painavampia kuin vanhaa sääntelyä puoltavat.<sup>103</sup> Ennustettavuutta on parantanut esimerkiksi se, että hallitusten koko vaalikauden kattavat hallitusohjelmat ovat pitäneet, eikä yllättäviä muutoksia juuri ole tapahtunut<sup>104</sup>.

## **2.4 Oikeudenvallontayksikkö muutoksenhakijana**

### **2.4.1 Muutoksenhaku verotuksessa**

Muutoksenhausta verotuksessa määrätään verotusmenettelylain 5 luvussa. VML 62.1 §:n yleissäännön mukaan muutoksenhakuun on oikeutettu verovelvollisen lisäksi se, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. VML 62.2 §:n mukaan muutosta voi hakea Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja kunta. Samassa pykälässä määrätään seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen muutoksenhakuoikeudesta. Tuloverotusta, kiinteistöverotusta sekä perintö-

---

<sup>102</sup> Lodin 2007, s. 200.

<sup>103</sup> VM 2002, s. 20. Ks. myös VM 2006, s. 17.

<sup>104</sup> Myrsky 2013b, s. 139.

ja lahjaverotusta koskevaan verotuspäätökseen tehtävä muutoksenhaku etenee seuraavasti<sup>105</sup>:



Kuva 1. Muutoksenhaku verotuspäätökseen.

Verotus päättyy Verohallinnon määräämänä aikana, mutta kuitenkin viimeistään verovuotta seuraavan vuoden lokakuun lopussa (VML 49 §). Verotuksen päättymisaika vaihtelee eri verovelvollisilla ja eri verolajeissa. Päättymisen jälkeen verovelvollinen voi hakea muutosta tuloverotukseen, kiinteistöverotukseen sekä perintö- ja lahjaverotukseen verotuksen oikaisulautakunnalta. Verovelvollinen voi tehdä oikaisuvaatimuksen viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 64.1 §). Veronsaajien muutoksenhaku-aika on rajattu yhteen vuoteen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen voidaan hakea muutosta hallinto-oikeudelta (VML 66 §). Valitus on tehtävä samassa määräajassa kuin verotuspäätöksestä tehtävä oikaisuvaatimus. Sen voi kyseisestä viiden vuoden määräajasta huolimatta tehdä 60 päivän kuluessa oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä (VML 67§). Verotusmenettelylain 69 §:n mukaan hallintotuomioistuimen on varattava Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle tilaisuus antaa asiassa vastine ja mahdollinen vastaselitys. Kyseisen pykälän toisen momentin mukaan yksikköä ei tarvitse kuulla silloin, kun verojen määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa.<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> HE 76/2012 vp, s. 8–9. Myös ennakkoperintää koskeva muutoksenhaku on kolmiportainen, mutta siinä ensimmäinen aste on Verohallinto.

<sup>106</sup> Kyseinen oikeudenvallontayksikön kuulemisen euronmääräinen raja oli 3 000 euroa ennen vuotta 2013. Tuolloin oikeudenvallontayksikköä ei kuultu noin neljäsosassa valitusasioita. Yleisintä kuulematta jättäminen oli henkilökohtaisen tulon verotusta koskevissa asioissa, joissa verointressit ovat usein pieniä. Euromäärää nostettiin mm. siksi, että oikeudenvallontayksikön kuulematta jättäminen nopeuttaa verovalitusasioiden käsittelyä ja parantaa siten oikeusturvaa. Ks. HE 76/2012 vp, s. 12 ja 24.

Korkein hallinto-oikeus käyttää ylintä tuomiovaltaa hallintolainkäyttöasioissa ja valvoo alempien viranomaisten lainkäyttöä. Sen päätökset ovat lopullisia.<sup>107</sup> Veroasioissa muutoksenhakua KHO:een on rajoitettu. Ne kuuluvat KVL:n päätöksiä lukuun ottamatta valituslupajärjestelmän piiriin<sup>108</sup>. VML 71 §:n mukaan valitus, johon valituslupahakemus sisällytetään, on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. VML 70.2 §:n mukaan perusteet valitusluvan myöntämiselle ovat:

- 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;
- 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai
- 3) valitusluvan myöntämiseen on painava taloudellinen tai muu syy.

Kyseiset perusteet on mainittu myös esimerkiksi arvonlisäverolain (AVL, 30.12.1993/1501) 198.2 §:n kohdissa 1–3.<sup>109</sup> Arvonlisäverotuksessa ei kuitenkaan ole käytössä edellä kuvattu oikaisuvaatimusmenettely. Siitä annettuun Verohallinnon päätökseen haetaan muutosta suoraan valituksella Helsingin hallinto-oikeuteen, jonne arvonlisäverotusta koskevien valitusten käsittely on keskitetty (AVL 193 §). Ensin asia kuitenkin käsitellään Verohallinnossa oikaisuasiana ja valitus raukeaa niiltä osin, joilta Verohallinto hyväksyy vaatimuksen (AVL 194 §).<sup>110</sup>

Keskusverolautakunta on Verohallintoon kuuluva, toiminnassaan itsenäistä ratkaisuvallata käyttävä toimielin, jonka tehtävänä on antaa ennakkoratkaisuja (VHL 5 §). Keskusverolautakunnan antamista ennakkoratkaisuista haetaan muutosta suoraan KHO:lta, kuten VHL 16 §:ssä säädetään. Valitusoikeus ennakkoratkaisuun on VHL 16.2 §:n mukaan ratkaisun hakijalla, Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä sekä sillä kunnalla, jolla olisi oikeus valittaa verotuksesta, jota annettu ratkaisu koskee. VHL 17 §:n mu-

---

<sup>107</sup> Myrsky 2011a, s. 65–66.

<sup>108</sup> OM 2010, s. 115. HAO:ien ratkaisuista mm. TVL 122 §:n mukaisissa tappioiden poikkeuslupia koskeissa asioissa ei ennen vuotta 2013 tarvittu valituslupaa. Poikkeusluvat määrättiin muutamien muiden aiemmin voimassa olleiden poikkeusten ohella valituslupamenettelyn piiriin HE 76/2012:n perusteella vuoden 2013 alusta alkaen. (Laki tuloverolain 57 ja 122 §:n muuttamisesta, 878/2012).

<sup>109</sup> Valituslupaperusteet mainitaan useissa eri laeissa. Niiden yleissäännös on HLL 13.2 §:ssä, jonka sisältö on pääsääntöisesti sama kuin VML 70.2 §:n. VML 70.2 §:n kolmannessa kohdassa on hallintolainkäytölakiin verrattuna täsmennyksenä lisätty syyn taloudellinen merkitys.

<sup>110</sup> Varainsiirtoverotuksessa on käytössä samanlainen, kaksiportainen menettely. Ks. HE 76/2012 vp, s. 9.

kaan valitusaika on 30 päivää ennakkoratkaisun tiedoksisaannista. Ennakkoratkaisua koskeva valitus on käsiteltävä KHO:ssa kiireellisenä. KVL:n ennakkoratkaisuista valitettaessa ei tarvita erikseen valituslupaa. Oikeudenvallontayksikkö voi toiminnallaan nopeuttaa ratkaisun lainvoimaisuutta. Se voi valitusajan kuluessa antaa sitovan ilmoituksensa olla hakematta muutosta kyseiseen KVL:n ratkaisuun (VHL 26 §).

Verohallinto voi antaa tuloverotuksesta verovelvolliselle tai yhtymälle valituskelpoisen ennakkoratkaisun<sup>111</sup>. Hakemus on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jona veroilmoitus on määrätty annettavaksi. Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua on noudatettava hakijan verotuksessa (VML 85 §). Muutosta ennakkoratkaisuun voi hakea ratkaisun hakija tai oikeudenvallontayksikkö suoraan hallinto-oikeudelta. Valitusaika on hakijalla 30 päivää tiedoksisaannista ja oikeudenvallontayksiköllä 30 päivää päätöksentekopäivästä. Oikeudenvallontayksikkö voi valitusajan kuluessa ilmoittaa sitovasti, ettei aio hakea muutosta asiassa (VHL 26 §). Hallinto-oikeuden päätökseen voi hakea muutosta KHO:lta, mikäli saa valitusluvan. Ennakkoratkaisua koskeva asia on ratkaistava kiireellisenä Verohallinnossa, HAO:ssa ja KHO:ssa (VML 85 a §).

Muutoksenhakujärjestelmän selkeys, johdonmukaisuus ja nopeus parantavat verovelvollisen oikeusturvaa. Tämän jälkikäteisen oikeusturvan kannalta on oleellista, että tulkitakysymykseen saadaan lainmukainen ja tosiasioita vastaava ratkaisu mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Oikeusturvaa onkin pyritty parantamaan viimeaikaisilla muutoksilla.<sup>112</sup> Muutoksenhakekeinoihin lisättiin ennakkopäätösvalitus, johon liittyvä lainsäädäntö tuli voimaan vuoden 2014 alusta. Ennakkopäätösvalituksella voidaan nopeuttaa käsittelyä ennakkopäätösluonteisissa tapauksissa niin, että hallinto-oikeus ohitetaan muutoksenhakuasteena ja oikaisulautakunnan päätöksestä valitetaan suoraan KHO:een. Tällaisia ennakkopäätösluonteisia asioita ovat tärkeät laintulkintatapaukset, joissa KHO:n ennakkopäätöksen puuttuminen aiheuttaisi merkittäviä ongelmia verotuskäytännön yhtenäisyydelle ja ennakoitavuudelle.<sup>113</sup> Ennakkopäätösvalituksen tarkoituksena on

---

<sup>111</sup> Ennen vuotta 2013 tuloverotuksesta annettiin myös ennakkotietoja, joista ei ollut valitusoikeutta. Tämän menettelyn katsottiin aiheuttavan epäyhtenäisyyttä eri verolajeihin ja puutteita oikeusturvaan. Ks. esim. HE 76/2012 vp, s. 36.

<sup>112</sup> HE 76/2012 vp, s. 7–8.

<sup>113</sup> HE 76/2012 vp, s. 29–30.



nopeuttaa laintulkintaa koskevan oikeuskäytännön saatavuutta ja edistää verotuksen ennakoitavuutta, yhtenäisyyttä ja oikeusvarmuutta.<sup>114</sup>

Myös ennakkopäätösvalitus on luvanvarainen, eli KHO:n on annettava asiassa valituslupa. Lupa voidaan antaa vain VML 70.2 §:n 1 kohdan perusteella eli prejudikaattiperusteella. Lisäksi ennakkopäätösvalituksen tekijän täytyy saada kirjallinen suostumus muutoksenhauille prosessin toiselta osapuolelta (VML 71 b §). Ennakkopäätösvalituksen voi tehdä kumpi tahansa veroprosessin osapuolista (VML 71 a §). Verovelvollisen valitusaika on 60 päivää oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaannista ja oikeudenvallontayksiköllä 60 päivää päätöspäivästä. Jos valituslupahakemusta ei toimiteta määrätyssä ajassa, prosessin toinen osapuoli ei anna suostumustaan tai KHO ei myönnä valituslupaa, Verohallinto siirtää asian hallinto-oikeudelle valitusasiana. (VML 71 c §)

#### ***2.4.2 Oikeudenvallontayksikön muutoksenhaun linjaukset***

Veronsaajan toiminnan on katsottu luovan edellytyksiä verotuksen oikeellisuudelle, ennustettavuudelle ja yhtenäisyydelle oikeuskäytäntöä lisäävän muutoksenhakumahdollisuuden kautta. Oikeudenvallontayksikön toiminta ei keskity ainoastaan veronsaajan oikeuden valvontaan, vaan yleisemmin verotuksen yhtenäisyyden edistämiseen. Näin ollen yksikkö voi hakea muutosta myös verovelvollisen hyväksi<sup>115</sup>. Tasapuolisen kohtelun periaatteen vuoksi yksikön on esimerkiksi tuotava kirjelmässään esille myös verovelvollisen kantaa tukevaa oikeuskäytäntöä<sup>116</sup>.

Oikeudenvallontayksikön muutoksenhaun perustana on VHL 24.2 §:n kolmijako. Muutosta voidaan hakea ensinnäkin silloin, kun se on tarpeellista lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Lain kohta ohjaa muutoksenhakua oikeudellisesti tulkinnanvaraisiin tai epäselviin tilanteisiin tai tilanteisiin, joissa laissa on aukko. Muutosta voidaan hakea asiassa, jossa verotus- tai oikeuskäytäntö ei ole yhtenäistä tai esille on tullut jokin uusi taloudellinen ilmiö. Tulkinnanvaraisten asioiden saattamisella muutoksenhakuasteissa ratkaistavaksi

---

<sup>114</sup> HE 76/2012 vp, s. 1.

<sup>115</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 28. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on hakenut muutosta verovelvollisen hyväksi esimerkiksi arvonlisäverotusta koskeneessa tapauksessa KHO 2009:74.

<sup>116</sup> Peltonen – Rabinä 2012, s. 378.

edistetään verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.<sup>117</sup> Tulkinnanvaraisissa asioissa verointressin suuruudella ei siten ole erityisen suurta merkitystä<sup>118</sup>.

Toisaalta muutosta voidaan lain mukaan hakea, kun asia on taloudellisesti merkittävä. Käytännössä pyritään toteuttamaan fisikaalisen vaikuttavuuden osalta määriteltyjä tavoitteita, jotka on esitetty edellä kappaleessa 2.3.<sup>119</sup> VHL 24.2 §:n kolmannen kohdan mukaan muutosta voidaan hakea myös silloin, kun veronsaajien oikeudenvälvontä sitä muutoin edellyttää. Tämä kohta jättää oikeudenvälvontäyksikölle harkintavaltaa muutoksenhaussa. Kyseessä voi olla esimerkiksi tilanne, joka vaatii muutoksenhakua verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun tai eri verovuosien verotuksen johdonmukaisuuden vuoksi. Tällöin asian ei tarvitse olla erityisen tulkinnanvarainen tai verointressin suuri<sup>120</sup>. VHL 24.2 §:n kohdat eivät ole prosessinedellytyksiä, eli oikeudenvälvontäyksikön ei tarvitse perustella muutoksenhakuaan niillä<sup>121</sup>.

Laissa esitettyjen muutoksenhaun kriteerien lisäksi oikeudenvälvontäyksikön toimintaa ohjaavat Verohallinnon Veronsaajien oikeudenvälvonnasta annetussa ohjeessa mainitut periaatteet. Yksikön toiminta omassa muutoksenhaussa keskittyy nimenomaan oikeudellisesti tulkinnanvaraisiin tai epäselviin asioihin. Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi uuden lainsäädännön tulkinta, verotus- tai oikeuskäytännön epäyhtenäisyydet tai uudet taloudelliset ilmiöt, joista ei ole lainsäädäntöä. Tällaisiin asioihin liittyvät päätökset annetaan oikeudenvälvontäyksikölle tiedoksi riippumatta niiden fisikaalisesta merkityksestä. Esimerkkeinä tiedoksi annettavista päätöksistä voidaan mainita päätökset, joissa on sovellettu luottamuksensuojasäännöstä. Tiedoksi annetaan myös päätökset, joista oikeuslautakunnassa on äänestetty tai päätösesityksestä on poikettu olennaisesti muun kuin lasku- tai muun vastaavan virheen vuoksi.<sup>122</sup>

---

<sup>117</sup> Rabinä 2008, s. 129. Ks. myös Rabinä 2011, s. 37.

<sup>118</sup> Rabinä 2011, s. 37.

<sup>119</sup> Fisikaalisista tavoitteista huolimatta veronsaajan muutoksenhakuoikeudella ei ole valtion- tai kunnallistaloudellista merkitystä, vaikka verointressit joissakin asioissa olisivatkin huomattavia. Ks. Rabinä 2011, s. 40.

<sup>120</sup> Rabinä 2008, s. 130.

<sup>121</sup> Rabinä 2011, s. 37.

<sup>122</sup> Verohallinto 2011, 4. Päätösten tiedoksianto Veronsaajien oikeudenvälvontäyksikölle, 4.2 Päätökset, jotka aina annetaan oikeudenvälvontäyksikölle tiedoksi, 4.2.4 Päätökset oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä asioissa.

Oikeudenvilvontayksikkö on määrittänyt myös itse muutoksenhakuunsa liittävän omaaloitteisen kohdevalinnan toimintalinjoja. Yksikkö pyrkii kohdevalinnassaan yhtenäiseen ja ennalta suunniteltuun toimintaan.<sup>123</sup> Kohdevalinta on jaettu varsinaiseen kohdevalintaan sekä satunnaisotantaan perustuvaan kohdevalintaan. Varsinaisessa kohdevalinnassa on tarkoituksena löytää mahdollisimman täsmällisten kriteerien avulla yksittäisiä muutoksenhakukohteita, joihin sisältyy tulkinnanvarainen oikeuskysymys. Toisaalta haetaan tapauksia, joissa verotus- ja oikeuskäytäntö on vakiintumatonta. Lisäksi etsitään kohteita, joissa uuden taloudellisen ilmiön, veron välttämisen tai muun vastaavan syyn johdosta veronsaajan merkittävä verotulojen menetys voi olla todennäköistä. Varsinaista kohdevalintaa suoritetaan jatkuvana toimintana tarpeen mukaan. Satunnaisotantaan perustuvaa kohdevalintaa suoritetaan ennalta tehdyn suunnitelman mukaisesti vuosittain.<sup>124</sup>

Oikeudenvilvontayksikön tehtäviin ei kuulu verotusprosessien tarkastus tai verotuksen laadunvarmistus. Yksikkö voi kuitenkin raportoida kohdevalinnassa esille tulleista yleisistä havainnoistaan Verohallinnon pääjohtajalle, asianomaisen yksikön johdolle tai veronsaajille. Esimerkiksi valvontaprosessin toimivuuteen liittyvät seikat voivat olla tällaisia raportoitavia havaintoja.<sup>125</sup>

Impulssi muutoksenhakuun voidaan saada myös julkisuudessa huomiota herättäneistä asioista<sup>126</sup>. Hallintotuomioistuinten ja KVL:n julkaistut ratkaisut käydään myös läpi huolellisesti mahdollisen muutoksenhakutarpeen näkökulmasta. Näin ollen julkaistun päätöksen, johon oikeudenvilvontayksikkö ei ole hakenut muutosta, oikeusohjetta voidaan pitää pääosin yksikön kannan mukaisena.<sup>127</sup>

---

<sup>123</sup> Oikeudenvilvontayksikkö seuraa oikeudellisesti merkittävien tapausten käsittelyä ensiasteesta KHO:een sitä varten kehitetyn erityisen ratkaisutietokannan avulla. Rabinä 2011, s. 42.

<sup>124</sup> VOVA 2010.

<sup>125</sup> VOVA 2010.

<sup>126</sup> Rabinä 2011, s. 41.

<sup>127</sup> Rabinä 2011, s. 42.

## 3 VAIKUTTAVUUS KÄSITTEENÄ JA SEN MITTAAMINEN

### 3.1 Mitä on vaikuttavuus?

Tässä luvussa pyritään käsiteanalyysin<sup>128</sup> avulla avaamaan sitä, miten vaikuttavuus on tässä tutkimuksessa käsitetty ja miten sen osa-alueet on määritetty. Vaikuttavuuden käsitteet ovat sopimuksenvaraisia. Ne ovat myös sitoutuneet toimintaympäristöönsä ja muuttuvat ajan myötä.<sup>129</sup> Se, mitä vaikuttavuudella tarkoitetaan, selviää usein siitä, miten sitä voidaan arvioinnin kannalta lähestyä. Lähestymistavoista esitellään tässä vain muutamia, tässä tutkimuksessa sovellettavia arviointitapoja.

Vaikuttavuus voidaan nähdä ensinnäkin tavoitteiden saavuttamisena. Toiminnan hyvyys ja onnistuneisuus mitataan siis tavoitteiden saavuttamisen asteena. Julkisessa hallinnossa, kuten myös oikeudenvallontayksikössä, tämä arviointitapa on ollut yleisimmin käytössä.<sup>130</sup> Vaikuttavuutta voidaan arvioida erikseen tavoitteiden ja päämäärän saavuttamisen suhteen. Tavoitelähtöinen arviointi perustuu yksityiskohtaisiin ja tarkkoihin tunnuslukuihin. Päämäärälähtöisessä arvioinnissa arviointi on puolestaan väljempää. Siinä selvitetään sitä, ollaanko toiminnan avulla etenemässä kohti haluttua päämäärää.<sup>131</sup> Tällöin voidaan arvioida esimerkiksi organisaation toiminta-ajatusta.<sup>132</sup>

Tavoitelähtöisen vaikuttavuusarvioinnin vahvuuksia ovat sen selkeys, täsmällisyys, konkreettisuus, yksinkertaisuus ja ymmärrettävyys. Mallina se soveltuu silloin, kun tavoitteet ovat selkeitä ja mitattavia ja eri osapuolet ovat niistä samaa mieltä. Suurimpana ongelmana tavoitelähtöisessä arvioinnissa on se, että arvioinnin lähtökohtana olevat tavoitteet voivat olla ristiriitaisia, epämääräisiä, abstrakteja, laajoja, määrittelemättömiä ja heikosti mitattavia. Toisaalta ongelmana on se, kenen näkökulmasta tavoitteet tulisi

---

<sup>128</sup> Käsiteanalyysillä selvitetään käsitteiden sisältöjä ja käsitteiden välisiä suhteita, joiden perusteella hahmotetaan käsitejärjestelmiä. Ks. tarkemmin esim. Meklin 2009, s. 32–35.

<sup>129</sup> Rajavaara 2006, s. 13.

<sup>130</sup> Rajavaara 2006, s. 38.

<sup>131</sup> Meklin 2001, s. 112–113.

<sup>132</sup> Rajavaara 2006, s. 38.

asettaa: asiakkaiden, johdon, työntekijöiden vai päätöksentekijöiden. Kolmantena ongelmana on keskittyminen vain toivottuihin vaikutuksiin sivuvaikutukset unohtaen.<sup>133</sup>

Toisaalta vaikuttavuus voidaan nähdä toimenpiteen seurauksena. Tällöin vaikuttavuus samaistetaan vaikutuksiin eli vaikuttavuus on jonkin suoritteen tekemisen ja tekemättä jättämisen välinen erotus. Vaikutus voi olla olemassa olevan tilan muuttamista, säilyttämistä tai estämistä.<sup>134</sup> Tällainen vaikuttavuustutkimus edellyttäisi ajallista vertailua ja kokeellisia tutkimusasetelmia<sup>135</sup>. Oikeudenvallontayksikön osalta tällaista vaikuttavuuden arviointia voitaisiin tehdä esimerkiksi siten, että tutkittaisiin johonkin kohtuullisen tarkasti määriteltyn asiaryhmään kuuluvien valitusten määrää ennen ja jälkeen yksikön julkaistuun KHO:n päätökseen johtanutta valitusta. Tällaiset loogisesta empirismistä juontavat tutkimusmenetelmät ovat kuitenkin työläitä, pitkäkestoisia ja kalliita toteuttaa<sup>136</sup>.

## **3.2 Vaikuttavuuden suhde tuloksellisuuteen julkishallinnossa**

### ***3.2.1 Tuloksellisuusajattelun kehittyminen Suomessa***

Niin julkisten kuin muidenkin organisaatioiden rationaalisenä päämääränä pidetään onnistumista. Se, millä käsitteillä tätä onnistumista kuvataan, riippuu muun muassa organisaation toimintaympäristöstä ja onnistumisen määrittelijästä eli tulkintamallista. Käytettyjä määritteitä tuloksellisuudelle ovat esimerkiksi tehokkuus, kustannustehokkuus, taloudellisuus, tuottavuus, vaikuttavuus ja laatu. Termien ja käsitteiden käyttö ja myös niiden sisältö ja painotukset vaihtelevat ajan kuluessa. Yläkäsitteenä käytetään usein tuloksellisuutta, jonka monitulkintaisuuden vuoksi sen tutkiminen on haastavaa. Käsitteiden määrittely ja tulkinta riippuvat tutkimuksen tekijästä.<sup>137</sup>

---

<sup>133</sup> Rajavaara 2006, s. 39.

<sup>134</sup> Meklin 2001, s. 107–108.

<sup>135</sup> Rajavaara 2006, s. 40.

<sup>136</sup> Rajavaara 2006, s. 40–41.

<sup>137</sup> Meklin 2009, s. 31.

Suomessa ensimmäiset julkishallinnon ohjeet ja suositukset tuloksellisuudesta annettiin 1980-luvun lopussa<sup>138</sup>. Samoja teemoja oli käsitelty aiemminkin, mutta niiden merkitys julkisessa toiminnassa alkoi korostua tuolloin. Tuloksellisuuden alakäsitteiksi määriteltiin tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus eli niin sanotun panos-tuotos-mallin sovellus<sup>139</sup>. Hyvä tuloksellisuus oli hyvää taloudellisuutta ja tuottavuutta, jotka kertovat panosten eli tuotannontekijöiden ja tuotosten eli suoritteiden onnistuneesta suhteesta.

Taloudellisuutta mitataan rahassa: kuinka pienillä panoksilla halutut tavoitteet voidaan saavuttaa. Tuottavuutta taas mitataan reaalitalouden fyysisillä mittayksiköillä eli aikaansaatujen suoritteiden määrällä. Vaikuttavuuden käsitteet ovat sopimuksenvaraisia, mutta niihin näyttää aina liittyvän tuotoksilla aikaansaavat vaikutukset.<sup>140</sup> Sittemmin tuloksellisuuden määritteet ovat kehittyneet. Edelleen taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus ovat tärkeitä periaatteita, mutta niitä on jalostettu hienojakoisempiin alakäsitteisiin, kuten kokonais- ja osatuottavuus sekä kustannusvaikuttavuus. Lisäksi tuloksellisuuden osa-alueena on arvioitu palvelukykyä. 1990-luvulla Suomeen rantautuivat erilaiset kansainväliset tuottavuus- ja laatuohjelmat, jotka kattavat yleensä koko organisaation toiminnan arvioinnin eri osa-alueisiin jaettuina<sup>141</sup>.

Nykyisin laatu kuuluu tuloksellisuuden tulkintoihin olennaisena osana. Useimmiten laadun nähdään liittyvän läheisimmin vaikuttavuuteen<sup>142</sup>. Epäselvää sen sijaan on se, miten laatu tulisi huomioida. Etenkin laatuohjelmien käytössä se tuntuu joskus jopa nousevan tuloksellisuuden ydinsisällöksi. Panos-tuotos-mallissa laatua ei ole huomioitu, vaan siinä olennaisempaa on määrä. Syynä voi olla se, että taloudellisuutta ja tuottavuutta halutaan mitata ja määrän avulla asioita on helpointa laittaa paremmuusjärjestykseen. Myös laatua voidaan toki mitata, mutta mittayksikön määrittäminen ei ole yksinkertaista. Laatu onkin enemmän sopimukseen perustuva määre. Laadun suhde vaikutta-

---

<sup>138</sup> Meklin 2009, s. 32.

<sup>139</sup> Suomessa myötäiltiin kansainvälisesti tunnettua nk. kolmen E:n mallia: *economy* (taloudellisuus), *efficiency* (tuottavuus), *effectiveness* (vaikuttavuus). Ks. esim. Meklin 2009, s. 36. Panos-tuotos-malli on jollakin tapaa oikeastaan aina tuloksellisuuden taustalla. Mallista lisää esim. Meklin 2009, s. 46–48.

<sup>140</sup> Meklin 2009, s. 35–36 ja 46–47. Ks. myös Rajavaara 2006, s. 13–14.

<sup>141</sup> Näistä merkittävimmin tuloksellisuusarviointiin julkishallinnossa ovat vaikuttaneet Robert Kaplanin ja David Nortonin kehittämä Balanced Scorecard -tulokortti (BSC) eli tasapainotettu mittaristo sekä European Foundation for Quality Management (EFQM) eli Euroopan laatupalkintomalli. Ks. esim. Meklin 2009, s. 40–43. Suomessa julkisella sektorilla on käytetty myös ainakin The Common Assessment Framework -mallia (CAF) sen yksinkertaisuuden ja helppokäyttöisyyden vuoksi. Ks. esim. Teivaanmäki 2013.

<sup>142</sup> Ks. esim. Teivaanmäki 2013, s. 17.

vuuteen on nähty joko sen rinnakkaiskäsitteenä, vaikuttavuuden osana tai vaikuttavuuden edistäjänä.<sup>143</sup>

2000-luvulla tuloksellisuuskeskustelu valtionhallinnossa on jatkunut ja tuloksellisuus on yleisesti myös arvioinnin kohteena<sup>144</sup>. Talousarviolainsäädäntöä muutettiin vuosina 2003 (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423) ja 2004 (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243) niin, että tuloksellisuus sanana otettiin ensimmäistä kertaa mukaan lakiin ja asetuksiin. Käsitteen merkitys korostui siis entisestään.<sup>145</sup> Lainsäädännön uudistamisella oli tarkoitus terävöittää hallinnon tulosohjausta ja tilivelvollisuutta<sup>146</sup>. Vuonna 2005 valtiovarainministeriö laati ja julkaisi tulosohjauksen käsikirjan, jonka tapaa käsittää tuloksellisuus esitellään seuraavassa luvussa. Siinä esitetty käsitys tuloksellisuudesta on myös tämän tutkimuksen taustalla.

### ***3.2.2 Tuloksellisuus valtiovarainministeriön tulosohjauskäsikirjan mukaan***

Valtiovarainministeriön antaman ohjeen mukaisesti julkista toimintaa arvioidaan ja tuloksia raportoidaan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tehokkuuden osa-alueilla<sup>147</sup>. Toiminnallinen tehokkuus jakautuu edelleen kolmeen peruskriteeriin: toiminnallinen tehokkuus, tuotokset ja laadunhallinta sekä henkisten voimavarojen hallinta. Toiminnallinen tehokkuus sisältää taloudellisuuden, tuottavuuden ja kannattavuuden<sup>148</sup> käsitteet. Tuotoksiin ja laadunhallintaan sisältyy esimerkiksi suoritteiden määrä, toiminnan palvelukyky sekä laatu. Henkisten voimavarojen hallintaan ja kehittämiseen kuuluvat muun muassa tiedot henkilöstömäärästä, -rakenteesta ja -kuluista, työhyvinvoinnista ja osaamisesta sekä aineettomasta pääomasta.<sup>149</sup> Tuloksellisuuden osatekijöitä määriteltäessä on korostettu, että tulokset on saatava aikaan käyttämällä henkilöstö-

---

<sup>143</sup> Meklin 2009, s. 48–49.

<sup>144</sup> Esimerkiksi yksi viimeisimmistä Verohallintoa koskevista tuloksellisuusarvioinneista on Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus verotarkastuksen tuloksellisuudesta. Ks. VTV 2013.

<sup>145</sup> Meklin 2009, s. 43.

<sup>146</sup> VM 2005, s. 10.

<sup>147</sup> Ks. esim. VM VH 2013.

<sup>148</sup> Kannattavuus koskee maksullista palveluliiketoimintaa.

<sup>149</sup> VM 2005, s. 25.

resursseja järkevästi, osaamista on jatkuvasti kehitettävä ja toimintaprosesseja parannettava.<sup>150</sup>

Toiminnallisten tulostavoitteiden saavuttamisessa korostuu julkisen toimijan oman panoksen merkitys tavoitteen saavuttamisessa. Kyseiset tavoitteet on johdettu toimijan omasta toiminnasta. Tavoitteissa on painotettu niitä tulostekijöitä, joihin kyseisen toimijan on välittömästi mahdollista toiminnallaan ja sen johtamisella vaikuttaa. Yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tavoite on yksittäisen toimijan, kuten viraston toimintaan nähden välillisempi ja vaikeammin hahmotettava ja todennettava tavoite. Usein yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tavoitteluun tarvitaan myös muiden toimijoiden samansuuntaisia tavoitteita.<sup>151</sup> Oikeudenvallontayksikön kohdalla tällaisia muita, vaikuttavuustavoitteita tukevia toimijoita, ovat esimerkiksi Verohallinto ja tuomioistuimet.

Tulosohjausajattelun pohjalla on ajattelu toisaalta yhteiskunnallisista vaikuttavuustavoitteista (*outcomes*) ja toisaalta tuotoksia ja suoritteita koskevista toiminnallisista tulostavoitteista (*outputs*). Nämä kaksi tavoitetta erotetaan toisistaan niin, että toiminnalliset tulostavoitteet ohjaavat virastojen toiminnan tuottamia konkreettisia ja välittömiä suoritteita.<sup>152</sup> Oikeudenvallontayksikön kohdalla tällaisia suoritteita ovat pääasiassa tehdyt vastineet, oikaisuvaatimukset sekä valitukset. Vaikuttavuustavoitteet taas kuvaavat asiakaskunnalle tai kansalaisille laajemmin tuotettuja hyötyjä eli aikaansaatuja vaikutuksia yhteiskunnassa. Ne kuvaavat toiminnan perimmäisten yhteiskunnallisten hyötyjen muodostumista.<sup>153</sup> Oikeudenvallontayksikön kohdalla näitä tavoitteita ovat verotuksen yhtenäisyyden, ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden edistäminen.

Yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ohjaavat toiminnallisten tulostavoitteiden asettamista. Niiden sijoittamista viraston tasolle on pidetty epärealistisena, koska yksittäisen toimijan vaikutusmahdollisuudet niiden osalta ovat rajallisia. Yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tulostavoitteiden täytyykin olla suhteessa siihen, mitä toimija, jolle ne asetetaan, pystyy toiminnallaan saamaan aikaan. Koko yhteiskuntaa koskevia, hallituksen asettamia yhteiskuntapoliittisia tavoitteita ei voida osoittaa yksittäiselle toimijalle. Etu-

---

<sup>150</sup> VM 2005, s. 10.

<sup>151</sup> VM 2005, s. 24.

<sup>152</sup> VM 2005, s. 24.

<sup>153</sup> VM 2005, s. 24.



sijassa yhteiskunnallisen vaikuttavuuden toteutumisesta vastaa valtioneuvosto ja ministeriöt. Yhteiskunnallista vaikuttavuuttakin voidaan arvioida erilaisten tunnuslukujen ja mittarien avulla.<sup>154</sup>

Olennaista valtiovarainministeriön edellä kuvatuissa tuloksellisuuskriteereissä on se, että toiminnan tuloksellisuus koostuu eri osa-alueiden yhteisvaikutuksesta. Kyseiset tuloksellisuuskriteerit ovat lähtökohtana tulostavoitteita asetettaessa, virastojen tulosraportoinnissa ja myös valtion tilinpäätösraportoinnissa eduskunnalle.<sup>155</sup> Tässä tutkimuksessa vaikuttavuus on käsitetty osaksi tuloksellisuutta samalla tavalla kuin edellä on esitetty. Sillä tarkoitetaan yhteiskunnallista vaikuttavuutta, mutta sen sitä osaa, johon oikeudenvallontayksiköllä on mahdollisuus vaikuttaa.

### **3.3 Vaikuttavuuden mittaaminen**

Tuloksellisuuden raportoinnissa perusvaatimuksena on selkeiden mittareiden ja tunnuslukujen käyttö. Niiden avulla organisaatio voi parhaiten täyttää tilivelvollisuutensa. Hyvät mittarit antavat poliittisille päättäjille havainnollista tietoa tuloksellisuudesta.<sup>156</sup> Tulosten arviointi ja mittaaminen selkeällä ja luotettavalla tavalla on kuitenkin merkittävä käytännön haaste. Hyvien tunnuslukujen ja tuloksia kuvaavien tekijöiden löytäminen on siis tärkeää. Eduskunta vaatii tunnusluvuilta ja tavoitteilta konkretiaa.

Usein mittarit saavat osakseen kritiikkiä esimerkiksi siitä, mittaavatko ne todella sitä, mitä on tarkoitus. Niillä aikaansaatavan mitattavuuden, selkeyden ja havainnollisuuden on katsottu kuitenkin puoltavan niiden käyttöä. Tunnusluvuilta vaaditaan myös monipuolisuutta. Mittareiden on katettava kaikki toiminnallisen tuloksellisuuden osa-alueet.<sup>157</sup> Suomessa useimpiin julkisiin organisaatioihin on kehitetty ainakin joitakin mittareita, joilla tulosseurantaa on voitu selkeyttää ja jäntevöittää.<sup>158</sup> Julkisessa toimin-

---

<sup>154</sup> VM 2005, s. 25.

<sup>155</sup> VM 2005, s. 26.

<sup>156</sup> VM 2005, s. 47.

<sup>157</sup> VM 2005, s. 45.

<sup>158</sup> VM 2005, s. 45.

nassa erityisen haastavaa on tuottavuuden mittaaminen<sup>159</sup>. Toimintaa arvioitaessa ja kehitettäessä tuleekin huomioida mittarin tai tunnusluvun puutteet.

Valtiovarainministeriö on tyypitellyt eri hallinnonaloilla käytettyjä mittareita neljään kategoriaan. Ne ovat suoritteiden ja tuotosten määrää, taloudellisuutta ja tuottavuutta, laatua ja organisaation sisäistä toimivuutta sekä vaikuttavuutta ja palvelukykyä kuvaavat tunnusluvut<sup>160</sup>. Oikeudenvalvontayksikön toimintakertomuksissa suoritteiden ja tuotosten määrää on kuvattu ilman erillisiä tunnuslukuja viiden vuoden aikasarjoissa perustoiminnon suoritteiden lukumäärätietoina. Taloudellisuutta ja tuottavuutta voidaan kuvata esimerkiksi määritteillä suorite/henkilötyövuosi. Laatua ja organisaation sisäistä toimivuutta on kuvattu keskimääräisillä käsittelyajoilla ja henkilöstön työtyytyväisyyttä koskevilla tunnusluvuilla. Vaikuttavuutta ja palvelukykyä kuvaavina tunnuslukuina oikeudenvalvontayksikön osalta on esitetty tietoja valitusluvista, päätösten julkaisuista ja fiskaalisesta kohdentumasta.<sup>161</sup>

Mittaaminen perustuu systemaattiseen tiedon keräämiseen. Näin ollen mittareiden ja tunnuslukujen lisäksi on määriteltävä sopivat mitta-asteikot sekä tapa, jolla tietoa kerätään ja tietolähteet. Suositeltavaa ja toteuttamisen kannalta järkevintä olisi, että tiedot saataisiin suoraan toiminnan jatkuvasta seurannasta, mahdollisista laskentajärjestelmistä tai valmiista tilastoista. Mittaustiedolle täytyy kuitenkin asettaa tietyt tarkkuus- ja luotettavuusvaatimukset<sup>162</sup>. Lisäksi on syytä täsmentää se, kenen vastuulla tiedonkeruu, mittausten tekeminen ja raportointi on.<sup>163</sup>

Mittareiden tulee kuvata mahdollisimman hyvin ja välittömästi asetettuja tavoitteita. Mittareiden tulisi olla merkityksellisiä myös arvioijalle tai tulosohjaajalle. Niiden tulisi mitata asioita, joiden avulla voidaan tehdä toiminnallisia johtopäätöksiä. Mittareiden valinnassa tulisi puolestaan välttää kapeita sijaismittareita, mittareita, joita on vaikea

---

<sup>159</sup> VM 2005, s. 46.

<sup>160</sup> VM 2005, s. 46.

<sup>161</sup> Ks. esim. VOVA 2011.

<sup>162</sup> Jos esimerkiksi työntekijät itse merkitsevät mitattavia tietoja taulukoihin tai muihin tiedonkeruuvälineisiin, tarvittavien tietojen tulisi olla mahdollisimman yksiselitteisiä, kuten myös taulukon, johon tietoja kerätään.

<sup>163</sup> VM 2005, s. 47.

ymmärtää tai jotka eivät ole toimijan vaikutettavissa. Mittarit eivät saa olla kohtuuttoman kalliita eikä tiedonkeruu työlästä.<sup>164</sup>

Kaikkien tavoitteiden saavuttamista ei voida kuvata yksiselitteisellä mittarilla. Joskus aikaansaatuja tuloksia ei voida varsinaisesti mitata, vaan niitä kuvataan vain tarvittavien toimenpiteiden toteutumisella. Tunnusluvusta on hyötyä usein silloinkin, kun käsitellään laadullisia tavoitteita laadullisesta aineistosta. Tunnusluvut antavat selkeämmän pohjan arvioinnille ja päätelmille. Vaikka yksiselitteisiä määrällisiä mittauksia ei voidaan käyttää, tulosarvioinnissa täytyy aina määrittellä yksilöidysti ne kriteerit, joita käytetään havaintojen tekemisen pohjana.<sup>165</sup>

Vaikuttavuuden osalta mittaamisen haasteellisuuteen oman lisänsä tuo se, että tunnuslukujen muutokset johtuvat usein muista kuin toimijan omista toimenpiteistä. Mitä laajempi ja kattavampi on käytetty tunnusluku, sitä huonommin se on kohdistettavissa tietyn toimijan toimintaan, ja sitä vaikeampaa on myös vaikutusten arviointi.<sup>166</sup> Oikeudenvilvontayksikön osalta etenkin julkaistavien päätösten tavoitteeseen vaikuttavat monet muutkin tahot. Esimerkiksi KHO:n ratkaistavaksi tulee samaan aikaan monia samanlaisia tapauksia. Yleensä tällaisesta monen samanlaisen tapauksen joukosta mahdolliseen julkaisuun päätyy vain yksi tapaus. Julkaistava ratkaisu voi koskea tapausta, jossa oikeudenvilvontayksikkö on ollut muutoksenhakijana. Yhtä hyvin ratkaisu voidaan saada asiasta, jossa verovelvollinen on valittajana. Tällöin julkaisu ei näy oikeudenvilvontayksikön käytössä olevissa vaikuttavuusmittareissa, vaikka se on hakenut muutosta samanlaisesta asiasta.

---

<sup>164</sup> VM 2005, s. 47.

<sup>165</sup> VM 2005, s. 48.

<sup>166</sup> VM 2005, s. 48.

## 4 VEROTUKSEN OHJAUSJÄRJESTELMÄ

### 4.1 Oikeuslähdeoppi verotuksessa

Jotta voidaan ymmärtää paremmin nimenomaan oikeudellisen vaikuttavuuden mekanismeja, on syytä käsitellä hieman oikeuslähdeoppia<sup>167</sup>. Oikeuslähteitä hyödyntämällä pitäisi voida vastata kysymykseen siitä, mikä on voimassaolevan oikeuden kanta käsiteltävänä olevaan tulkintaongelmaan eli miten asia pitäisi oikeusjärjestyksen mukaan ratkaista. Oikeuslähdeopissa on kyse eri lähteiden suhteesta toisiinsa eli niiden käyttöjärjestyksestä ratkaisutoiminnassa.<sup>168</sup> Perinteisesti oikeuslähteet jaetaan vahvasti ja heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin<sup>169</sup>. Eri lähteillä on siis erilainen painoarvo. Usein ei ole mahdollista sanoa, että ratkaisu on tehty yksinomaan jonkin tietyn oikeuslähteen perusteella. Ratkaisuja tehtäessä käytetään yleisimmin useita eri lähteitä painottamalla niitä tapauskohtaisesti. Näin ollen tiukka rajanveto lähteiden välille ei ole tarkoituksenmukaista.<sup>170</sup>

Suomessa sovellettava oikeus muodostuu kansallisesta oikeudesta ja Euroopan unionin oikeudesta. Viranomaisten ja tuomioistuinten on otettava huomioon ja sovellettavaksi eurooppaoikeudellinen lainsäädäntö sekä oikeuskäytäntö. Näistä ensin mainittu on vahvasti ja jälkimmäinen heikosti velvoittava oikeuslähde. Lisäksi oleellinen osa EU-oikeutta ovat kirjoitettua normistoa täydentävät oikeusperiaatteet, joista osa sisältyy perussopimukseen<sup>171</sup>. EU-oikeus on jaettu ensisijaiseen ja johdannaiseen oikeuteen. Ensisijaiseen oikeuteen kuuluvat erilaiset jäsenvaltioita sitovat sopimukset, kuten sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Johdannaista oikeutta ovat esimerkiksi yhteisön toimielinten antamat säädökset eli asetukset, direktiivit ja päätökset. EU-asetukset ovat sellaisenaan jäsenmaissa noudatettavia. Direktiivit ovat lainsäädäntövelvoitteita eli jäsenvaltioiden tulee saattaa ne omalla lainsäädäntötoiminnallaan voimaan. Päätökset taas sitovat niitä, joille ne on osoitettu. EU-oikeuden etusijaperiaatteen mukaan EU-normi syrjäyttää kansallisen normin, jos ne ovat ristiriidassa.<sup>172</sup> Tulkintavaikutus tarkoittaa

---

<sup>167</sup> Myrsky 2011a, s.18.

<sup>168</sup> Myrsky 2011a, s. 19.

<sup>169</sup> Aarnio 1989, s. 222 ss.

<sup>170</sup> Myrsky 2004, s. 52–53.

<sup>171</sup> Laakso 2012, s. 279.

<sup>172</sup> Myrsky 2011a, s. 27–28.

sitä, että myös kansallista lainsäädäntöä on tulkittava EU-oikeuden kanssa yhteensopivasti.<sup>173</sup>

EU-oikeudella on erityisesti merkitystä välillisessä verotuksessa. Arvonlisäverotusta koskevat primääritason säännökset sisältyvät Euroopan unionia koskevaan sopimukseen. Lisäksi arvonlisäverotusta EU:n tasolla ohjataan arvonlisäverodirektiivein. EU-oikeudella ja erityisesti EUT:n käytännöllä on kasvavaa merkitystä myös tuloverotuksen osalta erityisesti kansainvälisen henkilö- ja yritysverotuksen piirissä. EU:ssa tapahtuva kehitys on siis otettava verotuksen sääntelyssä huomioon. Samoin EUT:n ratkaisut etenkin harmonisoitujen verotuksen alojen osalta ovat merkityksellisiä.<sup>174</sup>

Kansallinen lainsäädäntö on EU-oikeuden ohella verotuksessa vahvasti velvoittava oikeuslähde. Lainsäädäntö tarkoittaa voimassa olevaa kirjoitettua lakien ja säädösten muodostamaa kokonaisuutta. Niin julkisen vallankäytön kuin myös veron on perustuslain (PL, 11.6.1999/731) mukaan perustuttava lakiin (PL 2.3 § ja 81 §). Kyseessä on legaliteettiperiaate. Eduskunta on lainsäätäjänä vastuussa esimerkiksi siitä, ketä koskee verovelvollisuus ja mikä tulo on veronalaista. Verohallinto, verovelvolliset ja hallinnolliset tuomioistuimet perustavat toimintansa ensisijassa säädettyyn lakiin.<sup>175</sup> Mahdollisimman selkeä ja yksinkertainen lainsäädäntö on verotuksen yhtenäisyyden, oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden peruslähtökohta. Käytännössä tilanteet ihmisten elämässä ovat niin moninaisia, ettei niihin kaikkiin sopivaa verotusratkaisua ole mahdollista kirjoittaa lain sisään.<sup>176</sup> Verolait ovatkin usein väljästi säädettyjä, jolloin lainsäätäjän katsotaan delegoineen valtaansa hallintotuomioistuimille ja erityisesti KHO:lle. Lakeihin liittyy aina tulkintaa, joka vaikeuttaa esimerkiksi verotuksen yhtenäisyyden toteutumista.<sup>177</sup>

Ratkaisua tehtäessä kirjoitetusta laista pyritään löytämään lähtökohta päätökselle. Lain sanamuodonmukainen tulkinta on oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden perusta<sup>178</sup>.

---

<sup>173</sup> Myrsky 2011a, s. 31.

<sup>174</sup> Myrsky 2011a, s. 34. Lisäksi verotuksessa merkitystä on myös Euroopan ihmisoikeussopimuksella ja ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuilla. Ks. esim. Heiskala 2011 ja siinä esitetty lähdeaineisto.

<sup>175</sup> Myrsky 2011a, s. 38–39.

<sup>176</sup> Ks. esim. Iivonen 2004, s. 144–145.

<sup>177</sup> Verojohtajille suunnatun kyselyn perusteella lakiteksti käytännössä harvoin yksistään antaa riittävästi informaatiota verotusratkaisun tekemiseen. Iivonen 2004, s. 141.

<sup>178</sup> Myrsky 2004, s. 52.

Aina ratkaisuhjetta ei löydy suoraan laista tai sen sanamuodosta. Tällöin merkittävää apua on lain esitöistä eli hallituksen esityksistä ja niihin liittyneistä työryhmien mietinnöistä, valiokuntien pöytäkirjoista ja kannanotoista. Esitöistä saa tulkinta-apua siihen, mikä on ollut lainsäätäjän tarkoitus, ja mihin lailla on pyritty. Lainvalmisteluaineistokin on aukollista ja siihen voi liittyä tulkinnallisuutta. Usein lakia valmisteltaessa ei myöskään osata ottaa huomioon kaikkia tilanteita, joissa laki voi tulla sovellettavaksi, koska yhteiskunta kehittyy ja uusia ilmiöitä tulee koko ajan esille. Lain esitöistä on syytä myös huomata se, että esimerkiksi hallituksen esitys ei välttämättä vastaa lopullista lakia, jos esitystä on muutettu eduskunnassa.<sup>179</sup> Lainvalmisteluaineisto lasketaan heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi, mutta se on etusijassa muiden oikeuslähteiden paitsi lain ja maan tavan edellä<sup>180</sup>. Koska lain esitöitä käytetään paljon lain tarkoituksen tulkinnassa, niissä esitetyt perustelut tulisi olla huolellisesti ja perusteellisesti muodostettuja<sup>181</sup>.

Lain lisäksi vahvasti velvoittava oikeuslähde on maan tapa eli tavanomainen oikeus. Tällä tarkoitetaan sellaista toimintatapaa, joka on muodostunut käyttäytymissäännöksi tietyissä asiassa. Maan tapa voi muotoutua oikeuslähteeksi vain, jos asiaan sopivaa lainsäädöstä ei ole olemassa. Useimmiten vaaditaan myös ylimmän lainkäyttöelimen vahvistus.<sup>182</sup> Koska verosta on säädettävä lailla, tavanomaisen oikeuden merkitys verotuksessa jää vähäiseksi. Kyseeseen voivat tulla lähinnä tapaukset, joissa asiaa ei varsinaisesti ole säädetty laissa, mutta josta on muotoutunut vahva oikeus- tai verotuskäytäntö, kuten luvussa 4.3.1 selvitetään. Tapaoikeudeksi voidaan lukea myös oikeusperiaatteet silloin, kun ne ovat tiivistyneet tapaoikeuden normien kaltaisiksi.<sup>183</sup>

Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluu lisäksi oikeuskäytäntö, jonka verotuksessa korostunutta asemaa käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa. Sallituista lähteistä Verohallinnon ohjeita ja oikeuskirjallisuutta käsitellään myös omassa luvussaan 4.3.

---

<sup>179</sup> Aarnio 1989, s. 226–227.

<sup>180</sup> Aarnio 1989, s. 255.

<sup>181</sup> Lainsäädännön nykyisen nopeasyklisyyden vuoksi valmisteluaineistot eivät aina ole erityisen perusteellisia ja laadukkaita.

<sup>182</sup> Aarnio 1989, s. 224–225.

<sup>183</sup> Myrsky 2004, s.48.

## 4.2 Ennakkopäätökset ja -ratkaisut

### 4.2.1 Oikeuskäytännön merkitys verotuksessa

Oikeuskäytännöllä tarkoitetaan lainkäyttöelinten antamia ratkaisuja. Oikeuskirjallisuudessa oikeuskäytännön roolia verotuksessa on pidetty erittäin merkittävänä<sup>184</sup>. Verolait on usein kirjoitettu väljästi. Joskus nopeasti muuttuvissa tai hankalissa tilanteissa lainsäätäjät voi tarkoituksella jättää lain sanamuodon avoimeksi. Tuomioistuimet eivät voi näin toimia, vaan niillä on niille tulevissa asioissa ratkaisupakko.<sup>185</sup>

Oikeuskäytäntö on kaksijakoista. Ensinnäkin on kyse yksittäisten ratkaisujen tekemisestä eli oikeusturvan antamisesta. Tarkoituksena on turvata asianosaisten aineellisten oikeuksien toteutuminen ja samalla valvoa hallintoviranomaisten toiminnan lainmukaisuutta. Myös asian oikeudenmukainen käsittely sisältyy oikeusturvaan. Toisaalta oikeuskäytännöllä pyritään yhdenmukaisempaan lainkäyttöön ja verotuskäytäntöön.<sup>186</sup> Esimerkiksi KHO:n ratkaisuilla on tuomioistuin- ja hallintokäytäntöä ohjaava oikeudellinen ja tosiasiallinen merkitys. Lisäksi oikeuskäytännön katsotaan vaikuttavan asianosaisten lisäksi esimerkiksi julkistalouteen ja yhteiskunnan eri sektorien toimintaan.<sup>187</sup>

Oikeuskäytännön merkityksestä hyvän kuvan antaa se, että verotuksessa on kokonaisia tulkintakäytäntöjä, jotka perustuvat lain sijasta oikeuskäytäntöön. Voidaan puhua oikeuskäytännön muuttumisesta tavanomaiseksi, velvoittavaksi oikeudeksi<sup>188</sup>. Esimerkkinä voidaan mainita niin kutsutut kirvesmiestapaukset. Se, kuinka monta itse rakentamaansa asuntoa ammattikirvesmies voi luovuttaa tuloverolain (TVL, 30.12.1992/1535) 48.1 §:n 1 k:n mukaan verovapaasti, on määritelty oikeuskäytännössä<sup>189</sup>. Toinen esimerkki liittyy yleishyödyllisen yhteisön verotettavan elinkeinotulon määrittelyyn. TVL 23.3 §:n

---

<sup>184</sup> Ks. esim. Myrsky 2011a. Verojohtajille tehdyn kyselyn mukaan suurin osa verotuspäätöksistä perustuu oikeuskäytäntöön. Iivonen 2004, s. 148.

<sup>185</sup> Myrsky 2011a, s. 199.

<sup>186</sup> Myrsky 2011a, s. 65.

<sup>187</sup> Vihervuori 2009, s. 10.

<sup>188</sup> Myrsky 2004, s. 47.

<sup>189</sup> Ks. esim. KHO 1981 II 508, KHO 1981 II 575, KHO 1982 II 553, KHO 1983 II 572 ja 573 sekä KHO 1986 II 558.

luettelo tuloista, joita ei pidetä elinkeinotulona, ei ole tyhjentävä, vaan oikeustila perustuu enimmäkseen oikeuskäytäntöön<sup>190 191</sup>.

Oikeuskäytäntö on myös voinut johtaa lainsäädännön uudistamiseen tai muuttamiseen. Voidaan siis puhua oikeuskäytännön kodifioinnista.<sup>192</sup> Tällaisesta tilanteesta hyvä esimerkki ovat niin sanotut *ne bis in idem* -tapaukset. Niissä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ennakkopäätökset<sup>193</sup> vaikuttivat ensin Suomen korkeimpien tuomioistuinten ratkaisuihin tilanteissa, joissa samalle oikeushenkilölle olisi tullut määrättäväksi sekä veronkorotus että rikosoikeudellinen rangaistus<sup>194</sup>. Näiden oikeustapausten jälkeen käynnistettiin toimet uuden lain määrittämiseksi, jotta lainsäädäntö saatiin vastaamaan Euroopan unionin ihmisoikeussopimusta (SopS 18–19/1990) sekä sen myötä laista eriytyntä oikeuskäytäntöä. Uusi laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullin korotuksesta (781/2013) tuli monien vaiheiden jälkeen voimaan 1.12.2013.

Oikeuskäytännöllä voidaan parantaa ensiasteen verotuspäätösten yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta<sup>195</sup>. Tuomioistuimet pyrkivät antamaan lainmukaisia ja oikeita päätöksiä, jotka ohjaavat verotusta etenkin, kun päätös julkaistaan. Vaikka oikeuskäytäntö on vain heikosti velvoittava oikeuslähde, siitä poikkeaminen on perusteltava. Oikeuskäytännön on katsottu ohjaavan verotuskäytäntöä joskus jopa silloin, kun päätös vaikuttaisi olevan lain tarkoituksen vastainen<sup>196</sup>. Yleensä oikeuskäytännön merkitys erityisesti verotusmenettelyssä riippuu lainsäädännön selkeydestä, Verohallinnon ohjeistuksesta ja käytettävissä olevien tuomioistuinten päätösten määrästä ja laadusta<sup>197</sup>.

---

<sup>190</sup> Ks. esim KHO 2013:19, KHO 4.3.2010/411, KHO 19.10.1998/2233.

<sup>191</sup> Myrsky 2011a, s. 54–55.

<sup>192</sup> Myrsky 2011a, s. 55.

<sup>193</sup> Erityisesti Jussila v. Suomi 23.11.2006, Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009 sekä Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

<sup>194</sup> Ks. esim. KKO 2010:45, KKO 2010:46, KKO 2010:82 sekä KHO 2011:41.

<sup>195</sup> Rabinä 2009, s. 214.

<sup>196</sup> Iivonen 2004, s. 152–153.

<sup>197</sup> Iivonen 2004, s. 206.



#### 4.2.2 Ennakkopäätös käsitteenä

Ennakkopäätös eli prejudikaatti on ratkaisu, jota voidaan käyttää ratkaisuoheena sitä myöhemmässä, samanlaisessa tapauksessa<sup>198</sup>. Sillä on siis prejudikatiivinen vaikutus tulevien tapausten ratkaisuihin oman ratkaisuympäristönsä ulkopuolella<sup>199</sup>. Ennakkopäätöstä käsitteenä ei ole varsinaisesti legaalisesti määritelty. Jonkinlaisena määrittelyä voitaneen pitää VML 70.2 §:n ensimmäistä kohtaa.<sup>200</sup> Kun lupa valittaa on annettu sillä perusteella, että se on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa ja oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tärkeää, kyseessä on prejudikaatti.

Useimmiten ennakkopäätöksistä voi tulkita lain täsmennetyt sisällön. Ne selventävät lainsäädäntöä ja paikkaavat lainsäädäntötekniikan vuoksi avoimeksi jääneitä kohtia<sup>201</sup>. Esimerkkeinä kyseisenlaisista tapauksista voidaan mainita ratkaisut KHO 2010:76 sekä KHO 2010:87. Ensimmäisessä oli kyse jäteverolaissa (17.12.2010/1126) tarkoitetun yksityisen ylläpitämän kaatopaikan määrittelystä. Purkujätteen käyttö omakotitalon rakennustöissä täyttömaana ei muodostanut edellä mainittua kaatopaikkaa eikä näin myöskään velvollisuutta maksaa jäteveroa. Jälkimmäisessä tapauksessa otettiin kantaa varainsiirtoveron laskentaperusteeseen kuuluviin eriin. Tapauksessa haittakorvaukseksi nimitetty erä katsottiin osaksi kauppahintaa, josta oli maksettava varainsiirtovero.<sup>202</sup>

Ennakkopäätöksen sitovuus voi olla sekä horisontaalista että vertikaalista. Horisontaalisella sitovuudella tarkoitetaan sitä, että ennakkopäätös sitoo saman tuomioistuimen myöhempiä ratkaisuja. Ylempien muutoksenhakuasteiden päätösten sitova vaikutus alempiin tuomioistuihin ja verotuksen toimijoihin on puolestaan vertikaalista sitovuutta. KHO:n päätökset sitovat siis periaatteellisesti niin sitä itseään kuin myös hallinto-oikeuksia ja Verohallintoa. Päätösten sitovuus lisää oikeusvarmuutta.<sup>203</sup> Sitovuus on myös voimakkaasti yhteydessä päätöksen perusteluiden painavuuteen<sup>204</sup>.

---

<sup>198</sup> Ns. säteilyvaikutus, ks. esim. Myrsky 2011a, s. 11–12. Prejudikaateista ilmenevien sääntöjen noudattamisessa on siis aina kyse tapausten samanlaisuuden arvioinnista. Ks. esim. HE 76/2012 vp, s. 8.

<sup>199</sup> Myrsky 2011a, s. 11.

<sup>200</sup> Myrsky 2011a, s. 8–9.

<sup>201</sup> Myrsky 2011a, s. 199.

<sup>202</sup> Myrsky 2011a, s. 9. Tapauksessa KHO 2010:87 muutoksenhakijana oli VOVA.

<sup>203</sup> Myrsky 2011a, s. 10. Myrsky puhuu nimenomaan ennakkopäätöksen sitovuudesta. Heikosti velvoittavana oikeuslähteenä oikeuskäytäntö ei kuitenkaan ole oikeudellisesti sitovaa, vaan kuvaavampi termi tässä voisi olla ohjausvaikutus tai ohjausfunktio. Näin Laakso 2012, s. 314.

<sup>204</sup> Aarnio 1989, s. 232.

Sitovuus ei voi oikeuslähdeopin vuoksi olla muodollista, koska oikeuskäytäntö on sen mukaan vain heikosti velvoittava oikeuslähde. Oikeuskäytännöllä on kuitenkin tosiasiallinen sitovuus, koska esimerkiksi KHO:n päätöksestä poikkeavan verotuspäätöksen tekeminen johtaa muutoksenhaussa todennäköisimmin KHO:n päätöstä vastaavaan lopputulokseen. Ennakkopäätökset siis turvaavat ohjausvaikutuksellaan oikeuskäytännön yhtenäisyyttä. Muodollisen sitomattomuuden puute mahdollistaa sen, että oikeuskäytäntö voi muuttua ja kehittyä, mutta poikkeamiselle täytyy olla asianmukaiset perusteet.<sup>205</sup>

Ennakkopäätöksillä on muihin oikeuslähteisiin nähden korostunut rooli verotuksessa. Niiden liiallinen korostuminen oikeusjärjestyksessä voi johtaa myös hankaluuksiin. Jos ennakkopäätöksille annetaan lakiin nähden painava merkitys, oikeusjärjestelmä tulee yhä epäselvemmäksi ja systemaattisuus vähenee. Ongelmia voi myös aiheuttaa päätösten puutteellinen perustelu sekä tulkinnan monimutkaisuus.<sup>206</sup> Mitä vaikeaselkoisempia päätökset ovat, sitä huonommin ne vastaavat tarkoitustaan ja niiden positiiviset vaikutukset verotuksen yhtenäisyyteen, oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen vähenevät. Vaikeaselkoiset päätökset voivat johtaa vääränlaisiin johtopäätöksiin asiassa. Esimerkiksi KHO:n ennakkopäätösten osalta ongelmalliseksi voidaan katsoa lisäksi se, että KHO ei voi ottaa mielestään tulkinnanvaraista asiaa käsiteltäväkseen ennen kuin siitä tehdään sille valitus. Näin ollen KHO:n kantaa joihinkin asioihin ei välttämättä saada koskaan, jos asianosaiset eivät katso valittamista tarpeelliseksi. Tässä oikeudenvallontayksiköllä on oleellinen rooli. Sen tehtävänä on asioiden saattaminen KHO:n ratkaistavaksi, mikäli verovelvollinen ei niin tee.

Kun verotuksessa puhutaan ennakkopäätöksistä, niillä tarkoitetaan yleisimmin KHO:n antamia, verotusta koskevia päätöksiä<sup>207</sup>. Erittäin voimakas prejudisoiva merkitys on myös EUT:n ratkaisuilla. Prejudikatiivisia vaikutuksia voi olla myös hallinto-oikeuksien sekä KVL:n päätöksillä.<sup>208</sup> Myös muut, eri instanssien verotuksen piirissä antamat ratkaisut voivat muodostua ennakkopäätöksiksi. Näitä käsitellään tarkemmin seuraavissa alaluvuissa.

---

<sup>205</sup> Myrsky 2011a, s. 56–57. Esimerkiksi tapauksilla KHO 2013:39 ja KHO 2013:40 Korkein hallinto-oikeus muutti tulkintaansa terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverollisuudesta.

<sup>206</sup> Myrsky 2011a, s. 202–203.

<sup>207</sup> Myrsky 2011a, s. 8.

<sup>208</sup> Ks. esim. KHO 2009 ja Räbinä 2009.

### 4.2.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset

Oikeudenvallontayksikön vaikuttavuutta on mitattu erityisesti KHO:n valituslupien ja julkaisemien ratkaisujen määrällä. KHO:een tehtävän muutoksenhaun kriteereistä on kerrottu kappaleessa 2.4.1, joten tässä luvussa keskitytään KHO:n ratkaisujen ennakkopäätösluonteeseen. Korkein hallinto-oikeus käyttää ylintä tuomiovaltaa hallintolainkäytösasioissa. Sen tehtävänä on viime kädessä tulkita lainsäädännön tarkoitusta. Lakia ylimpänä asteena tulkitessaan KHO luo oikeutta ja siten samalla rakentaa verojärjestelmää.<sup>209</sup> KHO myös valvoo lainkäyttöä omalla toimialallaan (PL 99 §). Näin ollen KHO:n tehtäviin kuuluu alemmanasteisen hallintolainkäytön yhtenäisyydestä huolehtiminen<sup>210</sup>. KHO:n päätökset ohjaavat hallintoa ja alempia hallintotuomioistuimia niiden ratkaisukäytännössä siitä huolimatta, että KHO ei ole korkeimman oikeuden tavoin varsinainen ennakkopäätöstuomioistuin<sup>211</sup>. Verotuksessa KHO:n päätöksillä on vielä suurempi vaikutus kuin muilla hallinnon aloilla, koska ratkaisuissa käsitellyt ongelmat koskevat usein suuria verovelvollisten joukkoja<sup>212</sup>.

Alla olevassa taulukossa on KHO:n ratkaisujen määriä vuosilta 2009–2012:

	Saapuneet yht.	Saapuneet vero	% kaikista	Ratkaistu yht.	Ratk. vero	% kaikista	Käsittelyaika ka kk
2009	4277	1025	24,0 %	3965	1024	25,8 %	10,6
2010	4579	1071	23,4 %	4201	1274	30,3 %	10,6
2011	4040	643	15,9 %	4224	720	17,0 %	13,9
2012	3946	663	16,8 %	3930	638	16,2 %	12,3

Taulukko 1. Veroasioita koskevien asioiden määrät Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vuosina 2009–2012. Tietolähde: Tilastokeskus, <http://www.stat.fi>.

Kuten taulukosta 1 voidaan nähdä, vuonna 2010 verotukseen liittyvät asiat olivat valittamisen luvanvaraisuudesta huolimatta suurin yksittäinen asiaryhmä, joihin KHO antoi ratkaisunsa. Veroasioiden osuus kaikista 4 201 ratkaisusta oli 1 274 ratkaisua eli noin 30 %. Kyseisen vuoden jälkeen veroasioiden määrä on vähentynyt huomattavasti niin kappalemääräisesti kuin suhteellisestikin. Vuonna 2012 ratkaistujen veroasioiden määrä

<sup>209</sup> Myrsky 2011a, s. 199. On myös sanottu, että verolainsäädäntöä ei voi ymmärtää tuntematta KHO:n ratkaisukäytäntöä. KHO 2009, s. 172.

<sup>210</sup> OM 2010, s. 106.

<sup>211</sup> OM 2010, s. 106. KHO:n kehittämisestä ennakkopäätöstuomioistuimeksi verotuksessa ks. Myrsky 2011b.

<sup>212</sup> HE 76/2012 vp, s. 29.

oli vain noin puolet vuonna 2010 ratkaistujen veroasioiden määrästä. Verotukseen liittyvät ratkaisut olivat vasta kolmanneksi suurin asiaryhmä ulkomaalaisasioiden ja sosiaali- ja terveydenhuoltoasioiden jälkeen.<sup>213</sup> Käsittelyajat ovat pidentyneet, mikä voi olla merkki ratkaistavien asioiden vaikeutumisesta, koska valitusten määrä kuitenkin näyttäisi laskeneen.

Periaatteellisesti kaikki KHO:n päätökset voisivat olla ennakkopäätöksiä, kun otetaan huomioon sen asema muutoksenhaussa. Käytännössä varsinaisen prejudikaattiarvon saavat vain KHO:n julkaisemat päätökset, jotka KHO näin itse katsoo ennakkopäätöksiksi. Julkaistavilla päätöksillä on suurempi paino ja niiden ohjausvaikutus on myös suurempi.<sup>214</sup> KHO julkaisee ratkaisun lainkäytön yhdenmukaistamiseksi ja oikeusvarmuuden edistämiseksi silloin, kun se katsoo asialla olevan VML 70.2 §:n 1 k:n mukaisesti merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai muuten yleistä merkitystä. Tällaiset ratkaisut julkaistaan vuosikirjassa. Vuosikirjassa julkaistavien ratkaisujen määrä vaikuttaisi olevan kasvussa: vuonna 2010 vuosikirjassa julkaistiin 88 ratkaisua, vuonna 2012 vuosikirjaratkaisuja annettiin 135 ja vuonna 2013 peräti 202.<sup>215</sup>

KHO julkaisee myös lyhyitä ratkaisuselosteita tapauksista, joilla on merkitystä yleisesti säädösten soveltamisessa tai jotka ovat muuten oikeuskäytäntöä selventäviä.<sup>216</sup> Myös niillä on katsottu olevan ohjaavaa vaikutusta<sup>217</sup>. Vuosikirjassa julkaistun pitkän ratkaisuselosteen ennakkopäätösarvon katsotaan kuitenkin olevan vahvempi kuin lyhyen ratkaisuselosteen<sup>218</sup>. Lyhyestä selosteesta ei välttämättä saa riittävän hyvää kuvaa oikeustilasta, johon ratkaisu perustuu. Myös päätöksen perustelut ovat useimmiten lyhyissä ratkaisuselosteissa puutteelliset niin, ettei niistä voida luotettavasti tehdä päätelmiä niiden soveltumisesta muuhun ratkaistavaan ongelmaan. Lyhyiden ratkaisuselosteiden määrä on ollut viime vuosina laskussa: vuonna 2010 niitä julkaistiin 62 kappaletta, vuonna

---

<sup>213</sup> Tilastokeskus 2013.

<sup>214</sup> Myrsky 2011a, s. 10–11.

<sup>215</sup> Tiedot saatu osoitteesta <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/>.

<sup>216</sup> Myrsky 2011a, s. 83. Määrän vähäisyyttä on toisinaan kritisoitu ja KHO:lta, mutta myös hallinto-oikeuksilta on toivottu enemmän julkaistuja ratkaisuja. Käytännön verotustyössä kaivattaisiin myös lisää julkaistavia päätöksiä verotusongelmien ratkaisuun. Iivonen 2004, s. 156–157. Myös valituslupien määrään on toivottu kasvua. Ks. esim. KHO 2009, s. 196–198. Ks. myös OM 2010, s. 17 ja 148 ja Linnakangas 2010. Toisin Rabinä 2009, s. 217.

<sup>217</sup> OM 2010, s. 130. Verotuskäytännössä lyhyitä selosteita ja ratkaisujen lyhennelmiä on käytetty jopa vuosikirjaratkaisuja enemmän. Iivonen 2004, s. 157–158.

<sup>218</sup> Myrsky 2011 a, s. 134. Ks. myös OM 2010, s. 130.

2012 määrä oli 48 ja vuonna 2013 julkaistuja oli 43. Erityisesti veroasioissa määrä näyttää laskeneen huomattavasti: vuonna 2010 verotusta koskevia lyhyitä ratkaisuselosteita annettiin 28 kappaletta, vuonna 2012 vain 9 ja vuonna 2013 julkaistiin 8 tapausa.<sup>219</sup> Verotusta koskevat asiat ovat monimutkaistumassa, joten niihin annettujen ratkaisujen tiivistäminen informatiivisesti lyhyeen ratkaisuselosteeseen on hyvin haastavaa.<sup>220</sup>

Ratkaisun julkaisemisen kriteereitä ei ole erikseen määritelty, vaan myös julkaisuun pätee muun muassa VML 70.2 §:n ensimmäisessä kohdassa mainittu prejudikaattiperuste.<sup>221</sup> Julkaisemattomallakin KHO:n päätöksellä voi olla ohjaavaa vaikutusta ainakin kyseistä asiaa aikaisemmin käsitelleen verotoimiston, yksikön tai oikaisulautakunnan toiminnassa<sup>222</sup>. Ennakkopäätösarvoa voi olla myös silloin, kun Verohallinto viittaa julkaisemattomaan päätökseen ohjeistuksessaan. Tällöin ratkaisun sisältö muuttuu verotuskäytännöksi ja siten sovellettavaksi oikeudeksi. Myös oikeuskirjallisuudessa voidaan joskus viitata julkaisemattomiin ratkaisuihin, jolloin niiden merkitys lisääntyy. Julkaisemattomien päätösten käyttämisessä täytyy ottaa huomioon se, että niiden julkaisematta jättämiseen on KHO:n kannalta ollut merkittävä syy.<sup>223</sup>

Ennakkopäätösten painoarvoon vaikuttaa se, onko asiassa jouduttu äänestämään<sup>224</sup>. Yksimielinen päätös on luonnollisesti vahvin ennakkopäätös. Äänestetyistä päätöksistä vahvempi on se, jossa enemmistö on ollut suurempi. Tiukoilla äänestyksillä (3–2, 4–3) ratkaistuista tapauksista vedettävien johtopäätösten tekemisessä voi olla syytä käyttää tarkempaa harkintaa. Yksittäiset KHO:n jäsenet tuskin helposti muuttavat kantaansa, mutta kokoonpanon muuttuessa ratkaisu voi muuttua.<sup>225</sup> Yleensä KHO kuitenkin nou-

---

<sup>219</sup> Tiedot saatu osoitteesta <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/>.

<sup>220</sup> Päätöksistä tiedottamisen tehostamiseksi KHO voi myös esimerkiksi lähettää julkaistavia ratkaisuselosteita tiedotusvälineille. Myrsky 2011a, s. 75. Yleensä ratkaisut julkaistaan KHO:n kotisivuilla osoitteesta <http://www.kho.fi>. Aikaisempien vuosien ratkaisut löytyvät Finlex -palvelusta osoitteesta <http://www.finlex.fi>.

<sup>221</sup> Myrsky 2011a, s. 133. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietinnön mukaan ratkaisuja pitäisi julkaista yhdenmukaisuuden turvaamiseksi ainakin silloin, kun päätös koskee uusia oikeudellisia ilmiöitä tai uutta lainsäädäntöä, usein esiintyviä laintulkintaongelmia tai yhteiskunnallisesti merkittäviä asioita. OM 2010, s. 145.

<sup>222</sup> Rabinä 2009, s. 214.

<sup>223</sup> Myrsky 2011a, s. 107. Päätösten julkaisemattomuus on tasapuolisuuden kannalta ongelmallista. Verohallinto saa tietoonsa myös julkaisemattomat ratkaisut, mihin verovelvollisella ei ole mahdollisuutta. Asiaa sivuttu mm. lähteissä OM 2010, s. 148, Myrsky 2011a, s. 217 ja Linnakangas 2010.

<sup>224</sup> Verotuskäytännössä äänestystuloksella ei vaikuttaisi kuitenkaan olleen kovin suurta merkitystä. Iivonen 2004, s. 161–162.

<sup>225</sup> Myrsky 2011a, s. 137–140.

dattaa yhtenäisyyden, ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden vuoksi omaa ratkaisukäytäntöään, ellei asiantila ole radikaalisti muuttunut.

Esimerkiksi päätöksessä KHO 2012:56, ratkaisu tehtiin äänestyksellä 4–3. Tapauksessa oli kyse siitä, voitiinko niin sanotussa edestakaisten osakekauppojen tilanteessa syntynyt luovutustappio vähentää verovuonna syntyneestä luovutusvoitosta. Tapauksessa A oli myynyt joulukuussa 2007 pörssiyhtiöiden osakkeita niin, että kaupoista oli syntynyt noin 80 000 euron luovutustappiot. Kunakin myyntipäivänä A myi ja osti takaisin saman määrän kunkin yrityksen osakkeita. Tapauksessa katsottiin, että menettely oli tehty VML 28 §:n mukaisessa veron kiertämisen tarkoituksessa, joten luovutustappiot eivät olleet vähennyskelpoisia. KHO on aiemmin ratkaissut samankaltaisen tilanteen luovutustappiot hyväksyen ratkaisussa KHO 2009:53. Oikeustila asiassa ei ole annetun vuosikirjaratkaisunkaan myötä täysin selkeä.<sup>226</sup>

Äänestyslausunnot eli vastoin ratkaisun lopputulosta äänestäneiden KHO:n jäsenten lausunnot kirjataan päätöksen loppuun. Ne eivät aiemmin todettu huomioiden ole merkityksettä. Niistä käy ilmi vastaan äänestäneiden kanta, joka voi poiketa voittaneesta kannasta hyvin pienenkin yksityiskohdan tai esimerkiksi näyttökysymyksen perusteella<sup>227</sup>. Lausuntojen perustelut voivat auttaa päätöksen tulkinnassa ja toisaalta niitä voidaan myös käyttää muutoksenhaussa perusteluina ratkaisun vastakkaiselle kannalle.<sup>228</sup>

Verotuksen lainsäädäntö muuttuu verraten nopeasti ja erilaisia ohjeita ja oikeuskäytäntöä syntyy jatkuvasti. Siksi ennakkopäätöksen iällä on merkitystä. Päätöksen prejudisoi-va vaikutus ei vähene pelkästään ajan kulumisen perusteella. Prejudikaatin ”vanhentumiseen” johtaa yleisimmin aineellisen verolainsäädännön asialliset muutokset, kun ne liittyvät annettuun ennakkopäätökseen tai uudemman oikeuskäytännön myötä tapahtuu kannan muutos.<sup>229</sup> Esimerkiksi pelkästään laissa käytetyn sanamuodon muutos, joka ei asiallisesti muuta oikeustilaa, ei myöskään vaikuta prejudikaatin voimassaoloon. Oleellisinta ei ole ennakkopäätöksen ikä, vaan mitä sen antamisen jälkeen on tapahtunut.

---

<sup>226</sup> Kyseisessä tapauksessa muutoksenhakijana oli VOVA. Aiheesta tarkemmin ks. Nykänen 2012.

<sup>227</sup> Myrsky 2011a, s. 83.

<sup>228</sup> Myrsky 2011a, s. 140–141.

<sup>229</sup> Myrsky 2011a, s. 142–145.

KHO:n ennakkopäätöksen vahvuuteen vaikuttaa lisäksi ratkaisukokoonpano. Täysistunto eli plenumratkaisut ovat yksimielisissä päätöksissä kaikista vahvimpia ennakkopäätöksiä. Plenumratkaisuja ei voida yleisen periaatteen mukaan muuttaa pienemmällä kokoonpanolla tehdyillä jaostoplenum- tai jaostoratkaisuilla.<sup>230</sup>

Yleensä ennakkopäätös on osa suurempaa, samaa asiayhteyttä koskevaa päätösten kokonaisuutta. Etenkin tulkintakantaa muutettaessa samasta aihepiiristä pyritään julkaisemaan useampia ratkaisuja. Näin vahvistetaan tulkintakannanottoa ja vakiinnutetaan oikeustilaa.<sup>231</sup> Verrattuna yksittäiseen ratkaisuun, ennakkopäätösarvo on suurempi, kun oikeuskäytäntö on vakiintunut<sup>232</sup>.

Ennakkopäätösten laadun ja käytettävyyden suhteen olisi tärkeää, että niiden perustelu olisi niin seikkaperäisesti tehty, että siitä pystyy tulkitsemaan tuomioistuimen tarkoituksen eli ratkaisuoheen asiassa. Kattavat perustelut auttavat ymmärtämään tehtyjä päätöksiä paremmin, mikä taas parantaa verotuksen yhtenäisyyttä. Ne myös lisäävät verovelvollisten luottamusta lainkäyttäjään jolloin oikeusturva kasvaa.<sup>233</sup>

Verotuksessa samat asiat toistuvat usein isoina massoina. KHO:n päätöksen julkaiseminen ohjeeksi ensiasteen ratkaisuille lisää verotuksen yhtenäisyyttä, oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta<sup>234</sup>. KHO ratkaisee suurella todennäköisyydellä kertaalleen ratkaistun asian aiemmassa ratkaisussa ilmaisemansa oikeusohjeen mukaisesti. Yhtenäisyyttä lisää se, että ennakkopäätöksiin sitoudutaan. Ennakkopäätökset siis lisäävät verovelvollisen mahdollisuuksia arvioida etukäteen omien oikeusriitojensa lopputulosta eli ennakoitavuus paranee.<sup>235</sup> KHO:n ennakkopäätökset vaikuttavat voimakkaasti oikeuskäytännön lisäksi verotuspäätöksiin sekä Verohallinnon ohjeisiin<sup>236</sup>.

---

<sup>230</sup> Myrsky 2011a, s. 131. Oikeudenvilvontayksikön vuonna 2010 tekemien valitusten perusteella annetuista ratkaisuista vain edellä kuvattu edestakaisia osakekauppoja koskeva päätös tehtiin täysistunnossa.

<sup>231</sup> Myrsky 2011s, s. 145. Ks. myös Iivonen 2004, s. 151.

<sup>232</sup> Laakso 2012, s. 315.

<sup>233</sup> Myrsky 2011a, s. 222–224. Verojohtajien näkemyksen mukaan perustelujen laatu on parantunut 2000-luvulla aikaisempaan verrattuna. Iivonen 2004, s. 159–160. Toisaalta kuitenkin KHO:n katsottiin ajoittain tekevän lain hengen vastaisia päätöksiä. Iivonen 2004, s. 170.

<sup>234</sup> Rabinä 2009, s. 217.

<sup>235</sup> OM 2010, s. 145. Ks. myös Myrsky 2011a, s. 200. Yhtenäisyyttä lisää myös se, että verotuskäytännössä prejudikaattien verotuspäätökseen soveltuvia oikeusohjeita noudatetaan yleisesti. Iivonen 2004, s. 163–164.

<sup>236</sup> KHO 2009, s. 207. Ryhmälle Verohallinnon muutosverottajia, asiantuntijoita, esimiehiä, veroasiamiehiä ja oikeuslautakunnan puheenjohtajia tehdyn kyselyn perusteella 98 % oli sitä mieltä, että KHO:n

#### 4.2.4 Muita ennakkopäätösluonteisia ratkaisuja

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisujen merkitys lain soveltamisessa on nykyään merkittävä. Unionin tuomioistuin valvoo, että EU-oikeutta tulkitaan yhtenäisesti eri EU-maissa.<sup>237</sup> EUT:n tuomiot eivät ole muodollisesti sitovia ennakkopäätöksiä, mutta tosiasiassa ne ohjaavat tehokkaasti lainkäyttöä ja viranomaistoimintaa. EUT valvoo EU:n toimielinten toiminnan lainmukaisuutta ja jäsenvaltioiden jäsenyysvelvoitteiden noudattamista. EUT voi antaa ennakkoratkaisumenettelyssä lausuntonsa oikeaksi katsomastaan EU-oikeuden tulkinnasta.<sup>238</sup>

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä on voimakasta ennakkopäätösmerkitystä etenkin välillisessä verotuksessa<sup>239</sup>. EUT:n päätösten merkitys ja määrä tulee kasvamaan myös muilla aloilla tulevaisuudessa. Suurin syy tähän on EU-oikeuden harmonisointi. EUT:n ratkaisujen osalta ongelmia liittyy niiden tulkintaan ja ratkaisujen yleisemmän merkityksen arviointiin.<sup>240</sup>

Hallinto-oikeudet ovat alueellisia hallintotuomioistuimia. Koska KHO:een valittamiseen tarvitaan lupa, HAO:ien julkaistulla ratkaisukäytännöllä on verotusta ohjaavaa merkitystä silloin, kun ne ovat tulleet lainvoimaisiksi<sup>241</sup>. Suurimmassa osassa asioista HAO:n päätös onkin lopullinen. Esimerkiksi tulonhankkimiskulujen osalta HAO:ien päätöksillä on usein merkitystä, koska kyse on niin pienistä yksittäisistä verointresseistä, ettei KHO välttämättä myönnä valituslupaa.<sup>242</sup> Mikäli KHO edelleen kiristää valituslupakriteereitään, HAO:ien ratkaisujen merkitys kasvaa. Merkitystä voisi lisätä aktiivisemmalla tiedottamisella ja julkaisemisella.<sup>243</sup>

---

päätöksillä on usein (95 %) tai ainakin toisinaan (3 %) ohjausvaikutusta verotuspäätöksiä ja yhtenäistämistä- ja muita ohjeita tehtäessä.

<sup>237</sup> EUT:n toiminnasta löytyy tietoa esimerkiksi Euroopan unionin internet-sivuilta osoitteesta [http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index\\_fi.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_fi.htm).

<sup>238</sup> Myrsky 2011a, s. 29. EUT:n toiminnasta ks. [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/).

<sup>239</sup> Ks. esim. HE 76/2012 vp, s. 8.

<sup>240</sup> Myrsky 2008, s. 69. Ks. myös Myrsky 2011a, s. 107.

<sup>241</sup> HE 76/2012 vp, s. 8.

<sup>242</sup> Iivonen 2004, s. 172.

<sup>243</sup> Myrsky 2011a, s. 108. Hallintotuomioistuinten ratkaisujen julkaisemisesta ks. Linnakangas 2010 ja Linnakangas 2011. Ks. myös OM 2010, s. 145–148.



Verotuskäytännössä HAO:ien ratkaisuilla näyttäisi olevan melko paljon ohjaavaa vaikutusta<sup>244</sup>. Ratkaisujen käyttökelpoisuutta ja kiinnostavuutta verotuksen toimittajan kannalta lisää se, että ne vastaavat aihepiireiltään ja yksityiskohdiltaan isompaa osaa tehtäviä verotuspäätöksiä kuin KHO:n päätökset. HAO:ien päätöksiä on helpompi vertailla tehtävänä oleviin verotuspäätöksiin ja asiayhteydet ovat helpommin todettavissa.<sup>245</sup> Oman alueen HAO:n päätöksillä on tutkittu olevan melko voimakasta ohjausvaikutusta oikaisulautakunnan<sup>246</sup> ja verotoimiston päätöksiin<sup>247</sup>. Ongelmaksi on koettu eri hallinto-oikeuksien epäyhtenäinen ratkaisukäytäntö<sup>248</sup>. Oikeuskirjallisuudessa HAO:ien ratkaisuihin viitataan suhteellisen harvoin. Vastoin vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä oleviin HAO:ien ratkaisuihin tuleekin suhtautua varauksella.<sup>249</sup>

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu eroaa tuomioistuinten ratkaisuista muun muassa siksi, että sen ratkaisuilla pyritään ohjaamaan tulevaa toimintaa, kun taas tuomioistuinten ratkaisut kohdistuvat jo tapahtuneisiin asioihin<sup>250</sup>. Menettelyn suhteellisen nopeuden vuoksi sen avulla voidaan saada KHO:n ennakkopäätöksiä jo ennen kuin asioihin joudutaan ottamaan verotusmenettelyssä kantaa. Keskeisimmät KHO:n prejudikaatit uuden lainsäädännön tulkinnasta saadaankin usein KVL:n ennakkoratkaisumenettelyn kautta. KHO:n julkaisemista ennakkopäätöksistä noin kolmasosassa valitus on tehty KVL:n ennakkoratkaisusta.

Lainvoimaisella KVL:n ennakkoratkaisulla on myös prejudisoivaa vaikutusta<sup>251</sup>. Niistä voidaan poiketa verotuksessa vain erittäin hyvin perustellen. Prejudisoiva vaikutus edel-

---

<sup>244</sup> KHO 2009, s. 205. Ryhmälle Verohallinnon muutosverottajia, asiantuntijoita, esimiehiä, veroasiamiehiä ja oikaisulautakunnan puheenjohtajia tehdyn kyselyn perusteella 97 % oli sitä mieltä, että HAO:ien päätöksillä on usein (55 %) tai ainakin toisinaan (42 %) ohjausvaikutusta verotuspäätöksiä ja yhtenäistämistä- ja muita ohjeita tehtäessä.

<sup>245</sup> Iivonen 2004, s. 164.

<sup>246</sup> Oikaisulautakunnan päätökset ovat osa muutoksenhakuprosessia, mutta niillä ei ole todettu olevan erityistä ohjaavaa vaikutusta kyseessä olevaa tapausta laajemmin. Iivonen 2004, s. 185.

<sup>247</sup> Iivonen 2004, s. 176–178. Kyseisen tutkimuksen perusteella näyttäisi olevan jopa niin, että paikallisen HAO:n päätös voi ohjata verotoimiston verotuspäätöksiä enemmän kuin KHO:n päätökset. Vuoden 2008 organisaatiomuutosten myötä asia lienee muuttunut ainakin jonkin verran, kun Verohallinnossa on siirrytty yhä tiukemmin valtakunnalliseen ohjaukseen verotoimistojen oman ohjauksen sijasta.

<sup>248</sup> Ks. esim. KHO 2009, s. 192–194 ja 205. Ks. myös Iivonen 2004, s. 172–173.

<sup>249</sup> Myrsky 2011a, s. 107–108.

<sup>250</sup> Iivonen 2004, s. 154.

<sup>251</sup> Verotuskäytännössä KVL:n ennakkoratkaisujen on jopa katsottu lähenevän merkityksessään KHO:n ennakkopäätöksiä. Iivonen 2004, s. 153–154.

lyttää sitä, ettei asiasta ole annettu eriävää KHO:n tai HAO:n ratkaisua.<sup>252</sup> KVL:n ennakkoratkaisujen suhteellisen vähäinen julkaisu rajoittaa niiden vaikutusta. Esimerkiksi vuosina 2008–2013 tulo- ja varallisuusverotukseen liittyvien julkaistujen KVL:n ratkaisujen määrä vuodessa on ollut 16–24. Arvonlisäverotuksen osalta ratkaisuja on kyseisellä aikavälillä julkaistu vuositasolla pääsääntöisesti alle kymmenen.<sup>253</sup>

### **4.3 Verohallinnon ohjeet ja oikeuskirjallisuus**

#### **4.3.1 Verohallinnon ohjeet ja verotuskäytäntö**

Verotuskäytännöllä tarkoitetaan viranomaisten noudattamaa käytäntöä verotuksessa. Jos verotuskäytäntö poikkeaa oikeuskäytännöstä, sitä pyritään muuttamaan niin, että se vastaisi oikeuskäytäntöä<sup>254</sup>. Verotuskäytäntö ohjaa verotuksen ratkaisukäytäntöä. Se siis ilmenee yleisimmin Verohallinnon antamista ohjeista.<sup>255</sup> Tässä tutkimuksessa verotuskäytännöstä puhuttaessa tarkoitetaan Verohallinnon ohjeen mukaista käytäntöä, ellei toisin ole mainittu. Oikeudenvallontayksiköllä on mahdollisuus vaikuttaa Verohallinnon antamiin oikeussääntöihin, määräyksiin, tulkintasuosituksiin ja -ohjeisiin antamalla lausuntoja niiden valmisteluvaiheessa.<sup>256</sup>

Verohallinnon ratkaisukäytännön yhtenäisyys ja ennakoitavuus on olennainen osa verotuksen oikeusturvaa. Kyseiset tekijät lisäävät verojärjestelmän hyväksyttävyyttä ja vähentävät muutoksenhakutarvetta. Välillisesti vaikutus näkyy myös hallintotuomioistuinten mahdollisuutena keskittyä ratkaisutoiminnassaan merkittäviin tulkinta- ja näyttökysymyksiin. Muun muassa verotuspäätösten suuren määrän, lainsäädännön tulkinnanvaraisuuden ja nopean muuttumisen vuoksi yhtenäisyyden saavuttaminen on haastavaa.

---

<sup>252</sup> Myrsky 2011a, s. 109.

<sup>253</sup> Tiedot saatu osoitteesta [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Keskusverolautakunnan\\_KVL\\_ennakkoratkaisut](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut). (16.12.2013)

<sup>254</sup> Ks. esim. Iivonen 2004, s. 167–168.

<sup>255</sup> Myrsky 2011a, s. 12.

<sup>256</sup> VOVA 2013b.

Keskeinen keino yhtenäisyyden edistämiseen ovat Verohallinnon aineellista verotusta koskevat tulkintasuositukset ja soveltamisohjeet sekä menetelmäohjeet.<sup>257</sup>

Verohallinnon antamat oikeussäännöt voidaan jakaa määräyksiin ja ohjeisiin. Määräykset ovat velvoittavia yleisiä sääntöjä, mutta vain laissa säädetyissä rajoissa. Ohjeet koskevat niiden tarkoittamaa viranomaista, mutta niillä ei ole sitovaa noudattamisvelvollisuutta.<sup>258</sup> Koska perustuslain 2.3 §:n mukaan julkisen vallankäytön on perustuttava lakiin, on määräyksen antamiseen oltava laissa valtuutus. Valtuutus koskee aina tarkkaan rajattua ja säädettyä asiaa. Valtuutus koskee yleisimmin mahdollisuutta antaa lain täytäntöönpanoa koskevia määräyksiä. Verohallinnon määräykset koskevat pääosin aineellista verotusta ja verotusmenettelyä.<sup>259</sup> Tällaisia määräyksiä ovat esimerkiksi vuosittain annettavat TVL 64.1 §:ään perustuva Verohallinnon päätös luontoisetujen laskentaperusteista sekä TVL 73 §:ään perustuva Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista. Niissä määrätään esimerkiksi verovuonna käytettävästä verotettavan autoedun laskutavasta ja määrästä sekä verovapaisten kilometrikorvausten määrästä.

Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:n mukaan Verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta ja kehittää palvelukykyään. Tähän säännökseen on yleensä perustettu Verohallinnon velvollisuus antaa verotusta koskevia ohjeita sekä ohjausta ja neuvontaa vero- ja maksuvelvollisille. Nämä ohjeet eivät sido Verohallinnon ulkopuolisia tahoja eivätkä edes verotuksen toimittajaa<sup>260</sup>, mutta niiden merkitys verotuspäätöksiä tehtäessä on vahva.

Verohallinnon antamat ohjeet voidaan jakaa edelleen aineellista verotusta ja työmenettelyä koskeviin ohjeisiin. Näistä ensimmäisissä annetaan verolakien tulkintasuosituksia ja soveltamisohjeita. Tällaisia ohjeita ovat esimerkiksi tuloverotusta koskevat yhtenäistämisohejeet, jotka annetaan vuosittain<sup>261</sup>. Aineellista ohjausta antavat myös asiaryhmäkohtaiset ohjeet, kun asian ohjaukseen on syntynyt erityinen syy esimerkiksi lainsä-

---

<sup>257</sup> HE 76/2012 vp, s. 7.

<sup>258</sup> Purosen 2010, s. 33.

<sup>259</sup> Purosen 2010, s. 34.

<sup>260</sup> Ks. Myrsky – Rabinä 2011, s.19.

<sup>261</sup> Purosen mukaan Verohallinnon vuosittainen tuloverotuksen yhtenäistämisoheje on merkittävin Verohallinnon ohjeista.

dännön tai oikeuskäytännön muuttumisen vuoksi.<sup>262</sup> Ohjeet annetaan Verohallinnon yksiköille, mutta käytännössä myös vero- ja maksuvelvollinen voi todeta niistä Verohallinnon kannan verolakien tulkinnassa.<sup>263</sup>

Työmenettelystä annetut ohjeet koskevat niitä tapoja ja kriteereitä, joiden mukaisesti viranomaisen tulee suorittaa työnsä. Työmenettelyohjeet ovat yksiköitä ja virkamiehiä sitovia työnjohdollisia ohjeita. Niissä määrätään esimerkiksi kriteereistä, joiden perusteella tietty verovelvollinen valikoituu tarkempaan käsittelyyn säännönmukaisessa verotuksessa. Kriteereitä määritettäessä on huomioitava asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu sekä verovalvonnan tarpeet (VML 26.6 §). Työmenettelyohjeilla ei ole verovelvolliseen kohdistuvia oikeudellisia vaikutuksia, tai ainakin niitä on hyvin vähän. Ensisijaisesti niillä on tarkoitus yhtenäistää verotuksen lopputulosta määrittelemällä ne yhdenmukaiset menettelytavat, joilla verotus toimitetaan. Työmenettelyohjeet ovat salaisia.<sup>264</sup>

Verohallinnon ohjeet eivät sido itsenäisen ratkaisuvallan omaavia verotuksen oikaisulautakuntaa, keskusverolautakuntaa eikä Veronsaajien oikeudenvallontayksikköä. Kuten aiemmin on käynyt jo ilmi, Verohallinnon ohjeet eivät ole edes verotuksen toimittajaa oikeudellisesti sitovia. Käytännössä niiden merkitys verotuksen toimittamisessa on suuri, mutta lain sisältö määräytyy lopullisesti vasta oikeuskäytännön kautta<sup>265</sup>. Ohjeista poikkeaminen ei ole tavallista, vaan niitä noudatetaan verotuksen yhdenmukaisuuden turvaamiseksi. Verotus on massamenettelyä, jossa ohjeiden merkitys korostuu.<sup>266</sup> Ohjeet yksinkertaistavat ja nopeuttavat menettelyä.

Verohallinnon ohjeesta poikkeaminen verotusmenettelyssä on perusteltava. Perusteena voidaan käyttää ainakin yksilöllisiä olosuhteita ja oikeuskäytännössä esitettyjä kannanottoja.<sup>267</sup> Ohjeenmukainen käytäntö voi muuttua kohtuullisen helposti ja siten niihin vetoamisen esimerkiksi oikeuskäytännössä voisi ajatella olevan turhaa. Ohjeiden todel-

---

<sup>262</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 19.

<sup>263</sup> Ks. ohjeista esim. vuoden 2012 verotuksen toimittamista varten annettu yhtenäistämisoheje (13.1.2014 dnro 164/200/2013) ja kotitalousvähennyksestä annettu ohje (24.1.2014 dnro A218/200/2013). Ohjeet löytyvät osoitteesta <http://www.vero.fi>.

<sup>264</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 19–20.

<sup>265</sup> Tämä on huomioitu myös yhtenäistämisohejessa itsessään, jossa lausutaan, että tarvittaessa ohjetta muutetaan oikeuskäytäntöä vastaavaksi.

<sup>266</sup> Puroinen 2010, s. 36.

<sup>267</sup> Puroinen 2010, s. 36.

linen merkitys tuleekin niiden verotuskäytäntöä yhtenäistävän merkityksen muodossa. Mikäli jokin asia on verotusmenettelyssä vakiintuneesti ja ohjeen mukaisesti ratkaistu tietyllä tavalla ja tuomioistuimen ratkaisu on siitä poikkeava, tuomioistuin ei silloin ole edistänyt verotuksen yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta. Ohjeiden merkityksen voidaan katsoa olevan kasvamassa, koska lain ja prejudikaattien tulkinta on haastavaa. Ohjeita kehittämällä ja lisäämällä ennakkopäätösten tarve voisi vähentyä ja verotuksen yhtenäisyys ja ennakoitavuus parantua.<sup>268</sup>

Käytännössä Verohallinnon ohjeiden merkitys on suuri, koska hallinnon sisällä niitä noudatetaan yleensä tarkasti. Verovirkailijoille ohjeet ovat menettelyllisesti sitovaa ohjeistusta, josta ei helposti poiketa. Myös suuri osa verovelvollisista voi kokea ohjeet tosiasiallisesti sitoviksi.<sup>269</sup> Monet ohjeet perustuvat KHO:n, mutta joskus myös HAO:ien päätöksiin, mikä lisää oikeuskäytännön merkitystä verotusmenettelyssä<sup>270</sup>. Esimerkiksi yhtenäistämishojjeiden julkisuus lisää niiden merkitystä, koska ohjeiden avulla verovelvollisen on helpompi ennustaa verotuksensa lopputulos. Julkisuus, mutta ennen kaikkea ohjeiden noudattaminen, parantaa siis verotuksen ennustettavuutta.<sup>271</sup> Koska suurin osa mittavasta verotuspäätösten massasta jää voimaan sinällään, on niiden tekemistä ohjaavilla Verohallinnon ohjeilla erittäin suuri merkitys verotuksen yhtenäisyyden kannalta.<sup>272</sup>

#### **4.3.2 Oikeuskirjallisuuden kannanotot verotuksessa**

Oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot ovat perinteisen oikeuslähdeopin mukaan sallittuja oikeuslähteitä. Erityisesti näiden kannanottojen perustelut kuitenkin tarjoavat aineistoa oikeusongelman ratkaisuun ja sen perusteluihin<sup>273</sup>. Oikeustieteen merkitys onkin siinä, että se tutkii oikeusjärjestyksen sisältöä. Se myös kehittää oikeudellista kä-

---

<sup>268</sup> Ks. Myrsky 2011a, s. 221.

<sup>269</sup> Ks. Iivonen 2004, s. 45 ja 187–188. Ks. myös Penttilä – Ronkainen 2002, s. 75.

<sup>270</sup> Iivonen 2004, s.189–190. Ks. esim. Verohallinnon 12.12.2013 annettu ohje Työvoimakoulutuksen arvonlisäverotus (dnro A182/200/2013). Ohjeen antamisen taustalla on syyskuussa 2013 annettu vuosikirjapäätös KHO 2013:140. <http://www.vero.fi> – Syventävät ohjeet – Vuosi 2013.

<sup>271</sup> Iivonen 2004, s. 188.

<sup>272</sup> Verohallinto tekee vuosittain n. 10 miljoonaa verotuspäätöstä, hallinto-oikeudet ratkaisevat n. 5000 veroasiaa/vuosi ja KHO alle tuhat. Ks. KHO 2009, s. 36–37 ja taulukko 1. sivulla 44.

<sup>273</sup> Aarnio 1989, s. 239. Ks. myös Laakso 2012, s. 323.

sitteistöä ja systematiikkaa<sup>274</sup>. Oikeustieteessä yleisimmin käytetty tutkimusmetodi on lainoppi, jolla pyritään selvittämään voimassaolevan oikeuden mukaista tilaa eli tulkitsemaan oikeustilaa. Lisäksi lainopissa pyritään systematisoimaan sääntelyä. Näin tavallaan jatketaan lainsäätäjän työtä. Pyrkimyksenä on muodostaa laajan materiaalin pohjalta perusteltu näkemys siitä, mikä oikeuden tila jossakin asiassa on. Lainopillisella tutkimuksella esimerkiksi vero-oikeudessa on yhteiskunnallisesti tärkeä tehtävä.<sup>275</sup>

Oikeuskirjallisuuden, mutta myös muiden oikeuslähteiden merkitys on sitä pienempi, mitä selkeämmin lain tarkoitus käy ilmi sen sanamuodosta. Epäselvemmissä tilanteissa oikeuskirjallisuuden tehtävänä on luoda tulkintasuosituksia esimerkiksi uusista lain säädöksistä. Kannanottoja voidaan huomioida oikeuskäytännössä ja sen myötä ne voivat saada vahvistuksen. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa esitetyt veropoliittisia tai muita poliittisia pohdintoja voidaan ottaa huomioon uusia lakeja säädettäessä.<sup>276</sup>

Oikeustieteen kannanottojen merkitys riippuu monesta tekijästä: oikeudellisesta tilanteesta, tekstin sisällöstä ja argumenteista, aihepiiristä sekä kirjoittajasta. Yleisesti tunnustetun asiantuntijan mielipiteillä on painoarvoa. Lisää merkitystä kannanotto saa, jos useammat asiantuntijat ovat asiasta samaa mieltä. Lisäksi painoarvoon vaikuttavat käytetyt perustelut sekä edellä todetusti säädetyn lain selkeys.<sup>277</sup> Arvostetunkaan asiantuntijan mielipide lain tulkinnasta ei saa erityisen suurta merkitystä, jos sitä ei ole perusteltu asianmukaisesti tai jos se on selkeästi lain tarkoituksen vastainen. Tällöin kyseessä on ennemminkin kyseisen asiantuntijan subjektiivinen, veropoliittinen mielipide.

---

<sup>274</sup> Laakso 2012, s. 324.

<sup>275</sup> Myrsky 2011a, s. 49–50. Oikeuskirjallisuudella on oikeustilaa selventävänä ja muita oikeuslähteitä systematisoivana lähteenä aivan erityinen merkitys ns. maallikon näkökulmasta. Oikeuskirjallisuuden avulla itse kukin voi saada tietoa esimerkiksi omaa verotustaan koskevasta ongelmasta. Useimmiten laki, hallituksen esitykset ja keskeisimmät ennakkopäätökset on oikeuskirjallisuudessa purettu auki niin, että oikeuden tila on helpompi ymmärtää. Toisaalta hyvin viitteistetty oikeuskirjallisuus myös ohjaa tarkempien ja asiaa koskevien voimakkaammin sitovien oikeuslähteiden löytämisessä. Ks. myös Myrsky 2011a, s. 52.

<sup>276</sup> Myrsky 2011a, s. 50.

<sup>277</sup> Myrsky 2011a, s. 51.

## **5 VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN TOIMINTA JA OIKEUDELLINEN VAIKUTTAVUUS VUONNA 2010**

### **5.1 Valitukset korkeimmalle hallinto-oikeudelle**

#### ***5.1.1 Aineistoon liittyvistä valinnoista***

Vuosi 2010 valittiin tutkimuksen kohteeksi, koska käsittelyaikojen perusteella kyseisen vuoden valituksiin ja vastineisiin liittyvät ratkaisut tulisi olla jo saatavissa<sup>278</sup>. Toisaalta oikeudenvaltontayksikkö oli jo ehtinyt toimia puolitoista vuotta. KHO:lle tehdyt valitukset valittiin aineistoon, koska KHO:n päätösten merkitys verotuksessa on suuri ja toisaalta valituksissa yksikön rooli suhteessa mahdollisesti saatavaan ratkaisuun on korostunut. Valituksista voitiin tuomioistuimen päätöksen lisäksi analysoida asioita, joita oikeudenvaltontayksikkö painottaa omassa muutoksenhaussa.

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö haki vuonna 2010 muutosta KHO:lta 54 tapauksessa. Tarkempaan tilastolliseen analyysiin valikoitui 43 tapausta<sup>279</sup>. Aineiston taulukoinnin pohjana oli oikeudenvaltontayksikön itse ylläpitämä valitusten seurantataulukko. Siinä oli eriteltyä muun muassa verolaji ja tieto valitusluvan saamisesta, päätöksen julkaisusta sekä valituksen hyväksymisestä. Kyseiseen taulukkoon kerättiin lisäksi valituksiin ja päätöksiin liittyviä tietoja sen mukaan, mitä katsottiin tarpeelliseksi oikeudellisen vaikuttavuuden arvioimiseksi.

#### ***5.1.2 Valituslupahakemusten ja valitusten analyysi***

Tutkimuksen kohteena olleista 43 tapauksesta 33:ssa (77 %) haettiin muutosta hallinto-oikeuden päätökseen. Tapauksista kymmenessä (23 %) valitettiin KVL:n ennakkoratkaisusta. Pääosa muutoksenhausta siis kohdistui hallinto-oikeuksien päätöksiin. Näissä

---

<sup>278</sup> Kyseessä on poikkileikkaustutkimus, jolla kuvataan toiminnan tilannetta tietynä aikana. Ks. Uusitalo 1991, s. 73–74.

<sup>279</sup> Pois jätetyistä 9 tapausta olivat sellaisia, joissa oli käsitelty samaan verolajiin liittyviä samanlaisia tapauksia useammassa eri prosessissa. Kyseessä saattoivat olla esimerkiksi puoliset, joiden osalta muutosta haettiin aineellisesti samassa asiassa. Näin ollen KHO:n ratkaisut olivat myös asioissa samat, mutta esimerkiksi mahdollinen julkaisu oli hyväksytty vain yhdessä päätöksessä. Tapauksista 2 jätettiin pois, koska niiden käsittely palautettiin hallinto-oikeuteen väärässä kokoonpanossa tehdyn päätöksen vuoksi.

tapauksissa KHO:n arvioitaviksi tuli myös oikaisulautakunnan ratkaisun oikeellisuus. Oikeudenvälontayksikön muutoksenhaku jakautui melko tasaisesti luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen osalta. Muutoksenhaun kohteena olleissa tapauksissa 19:sta (44 %) verovelvollinen oli luonnollinen henkilö ja 24:ssä (56 %) yhteisö. Muutoksenhaun jakautumista eri verolakien säätämiin asioihin on kuvattu seuraavassa taulukossa.

Verolaki	kpl	%
TVL	14	31,1 %
AVL	11	24,4 %
EVL	7	15,6 %
VML	4	8,9 %
VSVL	3	6,7 %
VYL	2	4,4 %
PerVL	2	4,4 %
EPL	1	2,2 %
MVL	1	2,2 %
Yhteensä	45	100 %

Taulukko 2. Veronsaajien oikeudenvälontayksikön muutoksenhaun jakautuminen eri verolakeihin vuonna 2010

Kuten taulukosta 2 käy ilmi, suurimpana yksittäisenä joukkona oikeudenvälontayksikön muutoksenhaut ovat koskeneet tuloverolain säätlemiä asioita. TVL:a koskevien tapausten määrää selittää muun muassa se, että kyseinen laki säätää yleislakina hyvin monia tilanteita. Suurimmassa osassa TVL-tapauksista verovelvollisena oli luonnollinen henkilö. Ratkaistavat oikeuskysymykset liittyivät esimerkiksi tulosta tehtäviin vähennyksiin tai luovutusvoittoihin tai -tappioihin<sup>280</sup>. Yhteisöjen osalta TVL tulee sovellettavaksi esimerkiksi tappioiden vähentämisen erikoisluvan osalta omistussuhteiden muutuksessa<sup>281</sup> ja EVL/TVL -rajanvetotilanteissa<sup>282</sup>.

<sup>280</sup> Ks. esim. KHO 2011:80, joka koski moottorisahavähennyksen laskentatapaa. VOVA:n valitus hylättiin eli vähennys tuli laskea palkkatulon ja veronalaisten kustannustenkorvausten yhteismäärästä. Ks. myös KHO 2012:16, jossa oli kyse luovutustappion tulolähdesidonnaisuudesta kommandiittiyhtiön vastuunalaisella yhtiömiehellä. VOVA:n valitus hyväksyttiin, joten yhtiömies ei voinut vähentää henkilökohtaisen omaisuutensa luovutustappiota yhtiöosuuteensa sisällyneestä luovutusvoitosta.

<sup>281</sup> Kyseisistä asioista sai vuonna 2010 valittaa ilman valituslupaa. VOVA:n valitukset, joissa lupaa tappioiden vähentämiseen vastustettiin, hylättiin loppuvuonna 2013 molemmissa tapauksissa. Samantyyppinen tapaus on ratkaistu vuosikirjapäätöksellä KHO 2013:167, jolla lupa tappioiden siirtymiseen omistajanvaihdoksesta huolimatta myönnettiin.

<sup>282</sup> Rajanvedosta ks. esim. KHO 2011:89, jossa VOVA:n valitus hylättiin. Osakkeiden luovutuksesta syntynyt voitto katsottiin henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvana verovapaaksi.



Toiseksi suurimpana ryhmänä olivat arvonlisäverolakia koskevat valitukset. Näissä valituksissa viitattiin lainsäädännön osalta poikkeuksetta myös arvonlisäverodirektiiviin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY). Esimerkiksi sponsorointiin liittyvien hyödykkeiden alv-vähennyskelpoisuuteen<sup>283</sup> ja liittymismaksujen arvonlisäverollisuuteen<sup>284</sup> liittyi molempiin kaksi tapausta. Kolmas suuremmista ryhmistä oli elinkeinoverolakia (EVL, 24.6.1968/360) koskeva valitusjoukko. KHO:n arvioitavaksi saatettiin esimerkiksi kahdessa tapauksessa se, soveltuiko EVL 52 a § ja EVL 52 b § tilanteissa, joissa sulautumisvastikkeen antaminen ei vastannut täysin laissa kuvattua tapaa<sup>285</sup>. Ensisijaisesti verotusmenettelylakiin liittyi neljä vuoden 2010 valituksista. Nämä tapaukset liittyivät esimerkiksi peiteltyyn osinkoon ja veronkorotuksiin.

Vähäisemmin valituksia kohdistui varainsiirtoverolain (VSVL, 29.11.1996/931), perintö- ja lahjaverolain (PerVL, 12.7.1940/378), lain ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (VYL, väliyhteisölaki, 16.12.1994/1217), ennakkoperintälain (EPL, 20.12.1996/1118) sekä maatilatalouden tuloverolain (MVL, 15.12.1967/543) säätelemiin tapauksiin. VSVL:n osalta kaikki kolme tapausta liittyivät siihen, mitkä erät laskeaan varainsiirtoveron perusteeseen<sup>286</sup>. Väliyhteisötulon verottamiseen liittyi kaksi tapausta<sup>287</sup>. PerVL:n osalta molemmissa tapauksissa oli kyseessä perintöveroa koskeva muutoksenhaku. Tiettyjen asioiden korostumiseen valituksissa ovat voineet vaikuttaa

---

<sup>283</sup> Toinen tapauksista ratkaistiin VOVA:n valitus hyväksyen päätöksellä KHO 24.5.2012/1362. Siltä osin kuin tavaroiden luovutukset perustui osapuolten tekemiin yhteistyö- ja markkinointisopimuksiin, ne katsottiin vastikkeellisiksi, ja siten arvonlisäverollisiksi luovutuksiksi. Toisessa tapauksessa oli kyse suuremmasta, yksittäisestä lahjoituksesta/sponsoroinnista, jossa VOVA taas katsoi kyseessä olleen vastikkeen ja siten vähennyskelpoton toiminta. Lopputuloksena molemmissa tapauksissa oli kulujen arvonlisäverollisuus, mutta VOVA:n perustelut ja mielipiteet näissä asioissa olivat hieman ristiriitaisia.

<sup>284</sup> Ks. KHO 2011:68, jossa VOVA:n valitus hylättiin ja KHO 2011:106, jossa valitus hyväksyttiin. Ensimmäisessä tapauksessa viestintäverkon palautus- ja siirtokelpoiset liittymismaksut eivät olleet veronalaista tuloa, eikä niistä ollut suoritettava arvonlisäveroa, mutta verkon rakentamiseen liittyviin kuluihin sisältyvät arvonlisäverot sai vähentää. Toisessa tapauksessa viemäriverkoston palautuskelpoisiin liittymismaksuihin liittyviin rakennus- ym. kuluihin sisältyviä arvonlisäveroja ei saanut vähentää, koska toiminta ei tapahtunut liiketoiminnan muodossa.

<sup>285</sup> KHO 2010:79 ja KHO 2011:2. VOVA:n valitus hylättiin molemmissa tapauksissa ja EVL 52b §:n mukainen jatkuvuus sulautumistilanteessa hyväksyttiin. Ensimmäisessä tapauksessa sulautumisvastiketta ei tarvinnut antaa, koska sulautuvan yhtiön omistaja (luonnollinen henkilö) omisti myös vastaanottavan yhtiön kokonaan. Toisessa tapauksessa sulautumisvastiketta ei ristiinmistustilanteessa annettu vastaanottavalle yhtiölle.

<sup>286</sup> Tapauksista kahdessa ei saatu valituslupaa. Yksi julkaistiin ja VOVA:n valitus hyväksyttiin: KHO 2010:87. Tapauksessa haittakorvaukseksi nimetty korvaus katsottiin osaksi varainsiirtoverollista kauppahintaa.

<sup>287</sup> KVL:n ratkaisuihin liittyvistä tapauksista molemmissa VOVA:n valitus hylättiin. Toinen ratkaisu julkaistiin: KHO 2011:42. Siinä suomalaisen firman välillisesti omistamaa yhtiötä ei pidetty väliyhteisölain mukaisena väliyhteisönä.

esimerkiksi lakimuutokset tai annetut EUT:n päätökset, joilla oikeustilan Suomessa on katsottu muuttuneen. Tapausten yhteismäärä taulukossa on 45, koska kahdessa tapauksessa muutoksenhaun taustalla oli selkeästi kaksi eri verolakia.

Tapausten kohtuullisen tasaiseen jakautumiseen yleisempien lakien osalta (TVL, EVL, AVL) oli varmasti vaikutuksensa yksikön sisäisellä ryhmäjaolla. Vuonna 2010 oikeudenvallontayksikön ryhmät olivat henkilöverotus- ja ennakkoperintäryhmä, yritys- ja yhteisöveroryhmä sekä arvonlisäverotusryhmä. Eniten veroasiamiehiä oli henkilö- ja ennakkoperintäryhmässä: johtava veroasiamies ja 22 veroasiamiestä. Yritys- ja yhteisöveroryhmä työllisti kaksi johtavaa veroasiamiestä sekä 17 veroasiamiestä. Arvonlisäverotusryhmä oli selkeästi pienin: johtava veroasiamies ja 4 veroasiamiestä.<sup>288</sup> Veroasiamiesten määrän perusteella arvonlisäveroon liittyviin tapauksiin kohdistui suhteessa eniten valituksia. KHO:lle tehtävät valitukset ovat vain kohtuullisen pieni osa veroasiamiesten työnkuvassa. Alv-ryhmän työjärjestyksessä KHO:lle tehtävät valitukset ovat saattaneet korostua vuonna 2010.<sup>289</sup>

Valituslupaperusteena kaikissa tapauksissa on käytetty VML 70.2 §:n ensimmäistä kohtaa eli prejudikaattiperustetta. Seitsemässä tapauksessa on lisäksi käytetty VML 70.2 §:n toista kohtaa. Kyseessä on siis oikeudenvallontayksikön mielestä ollut ilmeinen virhe. Näistä tapauksista kahdessa ei ole saatu valituslupaa. Muissa viidessä KHO on antanut ratkaisun.<sup>290</sup> VML 70.2 §:n kolmatta kohtaa oli käytetty perusteena vain yhdessä asiassa. Näin ollen oikeudenvallontayksikkö katsoi asialla olevan valituslupaan tarvittava suuri taloudellinen merkitys vain yhdessä tapauksessa. Samassa tapauksessa

---

<sup>288</sup> VOVA 2011, s. 4.

<sup>289</sup> Myös hallinto-oikeuksiin tuleviin valituksiin nähden erityisesti arvonlisäveroa koskevat valitukset näyttävät korostuneen. Hallinto-oikeuksiin tulevista valituksista arvonlisäveroa koskee vuosittain n. 15 %. Ks. Rabinä 2013 b, s. 262. Arvonlisäverotuksen harmonisointi EU-tasolla lisännee oikeudenvallontayksikön näkökulmasta muutoksenhaun tarvetta etenkin asioissa, joissa AVL:sta tehty tulkinta ei täysin tue arvonlisäverodirektiivistä saatavaa oikeusohjetta. Tulkintaongelmien vuoksi julkaistujen, verotusta yhteinäistävien ratkaisujen saaminen on arvonlisäveron osalta korostunut, jotta verotuskäytäntö ei muodostuisi direktiivin vastaiseksi.

<sup>290</sup> Valitusluvan perusteleminen ilmeisellä virheellä on tulkinnan- ja harkinnanvarainen asia. Veroasiamies voi valitusta tehdessään esimerkiksi aiempaan verotus- ja oikeuskäytäntöön tai lain sanamuodon mukaiseen tulkintaan perustuen esittää, että muutoksenhaun kohteena olevassa ratkaisussa on ilmeinen virhe. Virheen olemassaolon ratkaisee KHO. Mikäli virhe sen näkökannan mukaan on olemassa, se ottaa asian ratkaistavakseen. Lisäksi virhe-perusteen käytön tulkinnan- ja harkinnanvaraisuus näkyi valituskirjeissä siten, että joissakin valituslupahakemuksissa sitä ei ollut käytetty, vaikka perusteluissa muuten melko selkeästi viitattiin käsitykseen asiassa tapahtuneesta virheestä.

valituslupaperusteena oli käytetty myös prejudikaattiperustetta sekä ilmeisen virheen perustetta<sup>291</sup>. Tästä huolimatta valituslupaa ei annettu.<sup>292</sup>

### **5.1.3 Valitusten perustelut**

Oikeudenvallontayksikön KHO:lle kirjoittamia valituslupahakemuksia ja valituksia analysoitiin tarkastelemalla niiden sisältöä. Näin pyrittiin suoraan kirjeistä nostamaan esille ne seikat, joiden vuoksi muutosta haettiin ja joilla toisaalta myös perusteltiin valitusta. Oikeudenvallontayksikkö käyttää kirjelmässään pääosin yhtenäistä kirjoitusohjajaa. Pohjassa on ensin mahdollinen valituslupahakemus, jossa eritellään valituslupaperuste (VML) ja valituslupahakemuksen perustelut. Tarvittaessa päätöksen julkaisemista pyydetään tämän osan lopussa. Kirjelmän toinen osa on itse valitus, jossa ensin on lyhyesti esitetty se, mitä vaaditaan. Seuraavana tulevat valituksen perustelut, jotka alkavat asian taustoituksella. Alaotsikoina perusteluissa ovat aiheen sääntely, oikeuskäytäntö, verotuskäytäntö sekä oikeuskirjallisuus. Kyseisten alakohtien käyttö vaihtelee asiasta riippuen. Lopuksi esitetään johtopäätös tai yhteenveto asiasta. Tässä kohtaa suurimmas-  
sa osassa kirjelmiä on lyhyesti vielä esitetty, mitä vaaditaan ja millä perusteilla.

Seuraavaksi esitellään niitä kriteereitä, joita oikeudenvallontayksikkö on valituksessaan tuonut esille, joko valituslupaa tai valitusta perustellakseen. Valitusten osalta ei siis ole eroteltu sitä, millä kriteereillä veroasiamies on perustellut valitusluvan saantia ja millä valitusta. Tämä siitä syystä, että edellä mainitut kriteerit ovat pääosin yhteneviä. Osassa kirjelmistä valituslupaa on perusteltu lähinnä VML 70 §:n 2 momentin valituslupaperusteilla. Toisissa tapauksissa taas valituslupahakemus on perusteltu kattavasti ja valituksen perusteluissa viitataan lupahakemuksen perusteluihin niitä edelleen syventäen.

Tutkitussa aineistossa 35 tapauksessa (81 %) muutosta haettiin tilanteessa, jossa haluttiin saada aiheesta oikeuskäytäntöä. Kyseinen perustelu mainittiin useimmiten nimen-

---

<sup>291</sup> Tapauksessa oli kyse veronpalautuksen korkoprosentista. Yksittäisessä tapauksessa intressi ei ollut suuri, mutta sen yleisempi merkitys veronsaajalle olisi ollut oleellinen.

<sup>292</sup> Suuren taloudellisen intressin käyttö perusteissa riippunee veroasiamiehen omasta käsityksestä, milloin asia on niin merkittävä taloudellisesti, että kyseistä perustetta voi käyttää. Muutoksenhaunhan pitäisi pääosin kohdistua tapauksiin, joissa tulon lisäys tai vähennyksen pienentyminen on vähintään 10 000 euroa tai veron lisäys vähintään 6 000 euroa. Vuonna 2010 veronlisäyksen vähimmäismäärä oli 3 000 euroa.

omaan valituslupahakemuksen perusteluna. Kirjelmissä mainittiin useimmiten, että juuri kyseisenlaisesta asiasta ei ollut julkaistua oikeuskäytäntöä. Kyseisenlaista tapausta ei siis ollut ratkaistu KHO:n julkaistulla päätöksellä. Useimmiten asiasta ei ollut myöskään hallinto-oikeuksien julkaistua oikeuskäytäntöä. Muutamassa asiassa HAO:ien päätöksiä oli, mutta ne olivat keskenään ristiriitaisia. Kahdessa tapauksessa aiempaa käytäntöä oli, mutta se ei ollut ajan tasalla esimerkiksi EU-oikeuden tultua osaksi Suomen oikeutta. Valitun kriteerin täyttivät siis ne tapaukset, joissa ajantasaista ja julkaistua KHO:n ja/tai HAO:ien oikeuskäytäntöä ei ollut. Etenkin AVL-tapauksissa huomioitiin myös se, oliko asiassa annettu EUT:n ratkaisuja.

Pelkästään se, että asiasta ei ole julkaistua oikeuskäytäntöä, ei ole erityisen pätevä muutoksenhaun syy. Muiden perustelujen lisänä sillä voi kuitenkin olla merkitystä etenkin valitusluvan perusteluna. Mikäli oikeustila lainsäädännön ja verotuskäytännön osalta ei ole muuttunut, lienee harvinaista, että KHO ottaisi käsiteltäväkseen samanlaisen asian, jonka se on jo aiemmin ratkaissut. Oikeudenvilvontayksikön toiminnan tavoitteet huomioon ottaen tämä kriteeri on oleellinen juuri siksi, että tavoitteena on saada julkaistua, verotusmenettelyä ohjaavaa laintulkintaa. Kyseistä kriteeriä on käytetty kahta lukuun ottamatta kaikissa valituksissa, jotka johtivat KHO:n julkaistuihin päätöksiin.

Tapauksista 28:ssa (65 %) valituksenalainen ratkaisu oli oikeudenvilvontayksikön mukaan aikaisemmasta oikeuskäytännöstä poikkeava tai aikaisempi oikeuskäytäntö asiassa oli ollut ristiriitaista. Aikaisemmalla oikeuskäytännöllä voitiin tarkoittaa niin HAO:ien, KHO:n kuin EUT:nkin päätöksiä. Suurimmassa osassa tapauksia tällä kriteerillä tarkoitettiin nimenomaan sitä, että ratkaisu poikkesi asiaa sivuavia tapauksia koskevista päätöksistä. Mitä tarkemmin valituksenalaista asiaa vastaavia KHO:n ratkaisuja tai ristiriitaista oikeuskäytäntöä valituksessa voidaan esitellä, sitä parempi<sup>293</sup>.<sup>294</sup> Oikeuskäytän-

---

<sup>293</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 300.

<sup>294</sup> Esimerkiksi tapauksessa KHO 2012:85 oikeudenvilvontayksikkö esitteli valituksensa perusteluissa neljä vanhempaa, asiaa sivuavaa KHO:n ratkaisua. Asiassa oli kyse ulkomaisille työntekijöille maksetuista verovapaista päivärahoista. Työntekijät asuivat Suomessa työnantajan vuokraamissa vuokra-asunnoissa. Työnantaja katsoi työntekijöiden olevan Suomessa ollessaan työmatkalla. Tämä tulkinta mahdollisti työnantajan mukaan verovapaiden päivärahojen maksamisen. Oikeudenvilvontayksikkö perusteli valitustaan ratkaisuihlla KHO 1982-B-II-545 ja KHO 1983-B-II-608, joilla oli selvennetty sitä, että erikoisalan työntekijällä ei ole oikeutta päivärahaan päivittäiseltä matkalta. Lisäksi yksikkö viittasi perusteluissaan ratkaisuihin KHO 2001:31 ja KHO 7.10.2005 T 2538, joissa todettiin, että erityisalan työntekijä voi vähentää päivittäisiltä matkoilta ylimääräisinä elantokustannuksina enintään ateriakorvauksen määrän.

töön viitaten pyrittiin osoittamaan, että oikeustila asiassa oli valituksenalaisen päätöksen myötä tai jo ennen sitä epäyhtenäistä. KHO:n päätöstä siis tarvittiin, jotta jatkossa asiaa tulkittaisiin yhtenevästi.

Kuten kappaleessa 4.2 on kerrottu, oikeuskäytännön merkitys verotuksen oikeuslähteenä on merkittävä. Olennaisilta osiltaan oikeudenvilvontayksikön oikeudellisen vaikuttavuuden mahdollisuudet perustuvat juuri tähän seikkaan. Merkitys korostuu myös muutoksenhaun perusteluissa: yleisimmin käytetyt perustelut ovat juuri oikeuskäytännön puuttuminen asiassa ja ratkaisun poikkeaminen aikaisemmasta oikeuskäytännöstä.

Yhteensä 30 valituksessa (70 %) oikeudenvilvontayksikkö on perusteluissaan viitannut jollakin tapaa verotuskäytäntöön. Yksikkö on perustellut 19 tapauksessa (44 %) muutoksenhakuaan sillä, että valituksenalainen ratkaisu on sen mukaan vakiintuneen verotuskäytännön tai Verohallinnon ohjeen vastainen<sup>295</sup>. Yksikkö on siis näissä tapauksissa niin sanotusti puolustanut Verohallinnon ohjetta. Yhtätoista (26 %) valitusta perusteltiin sillä, että aiheeseen liittyen ei ollut vakiintunutta verotuskäytäntöä tai Verohallinnon ohjetta tai verotuskäytäntö oli epäyhtenäinen<sup>296</sup>.

Vaikka oikeuskirjallisuuden merkitys oikeuslähteopissa ei ole erityisen painava, jopa 22 valitusta (51 %) perusteltiin sillä, että valituksenalainen ratkaisu poikkesi siinä esitetyistä kannanotoista<sup>297</sup>. Oikeuskirjallisuuteen viittaamalla perusteltiin asian tiettyä, oikeustieteessä hyväksyttyä tulkintaa. Osassa tapauksista oikeuskirjallisuus oli perusteluissa merkittävässä roolissa, koska esimerkiksi Verohallinnon ohjetta tai oikeuskäytäntöä asiasta ei ollut<sup>298</sup>. Kuudessa valituksessa (14 %) mainittiin sekin, että aihetta ei ollut käsitelty oikeuskirjallisuudessa. Kyseisellä perustelulla haluttiin esimerkiksi tuoda ilmi, että kyseessä oli uusi ilmiö tai erityisen hankala ja ehkä harvinainenkin tulkintatilanne.

Vahvimalla oikeuslähteellä eli lailla valitusta perusteltiin 20 tapauksessa (47 %). Näissä tapauksissa oikeudenvilvontayksikkö katsoi, että valituksenalainen ratkaisu oli lain sanamuodon, lain esitöissä esitetyn tai lainsäätäjän tarkoituksen vastainen. Lain merkityksen vuoksi voisi ajatella, että kyseinen prosenttiluku on yllättävän pieni. Muu-

---

<sup>295</sup> Esim. KHO 2010:87, KHO 2011:71, KHO 2012:16 ja KHO 2012:21.

<sup>296</sup> Esim. KHO 2010:79, KHO 2011:50, KHO 2011:89, KHO 2012:15 ja 24.5.2012/1362.

<sup>297</sup> Esim. KHO 2010:87, KHO 2011:80 ja KHO 2012:16.

<sup>298</sup> Esim. KHO 2011:42 ja KHO 2011:89.

toksenhaku kuitenkin kohdistuu nimenomaan tulkinnanvaraisiin tai epäselviin tapauksiin, joihin KHO:lta toivotaan lain tulkintaa. 47 %:ssa tapauksista valituksenalainen ratkaisu on kuitenkin oikeudenvallontayksikön näkökulmasta ollut selkeästi tulkittavissa olevan lain tarkoituksen vastainen.

Valituksista neljässä käytettiin perusteluja kaikista edellä mainituista pääkategorioista (oikeuskäytäntö, oikeuskirjallisuus, lainsäädäntö, verotuskäytäntö). Kyseiset tilanteet olivat oikeudenvallontayksikön mukaan sellaisia, joissa juuri asiaa koskevaa KHO:n oikeuskäytäntöä ei ollut, ratkaisu poikkesi aikaisemmasta oikeus- ja verotuskäytännöstä, oli lain tarkoituksen vastainen ja lisäksi oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot olivat ratkaisun vastaisia. Yksikkö sai valitusluvan kaikissa tapauksissa ja kahdessa valitus hyväksyttiin. Tapauksista kolme julkaistiin<sup>299</sup>. Monipuolisella perustelulla voi olla merkitystä valituslupaa harkittaessa, mutta toisaalta hyväksymiseen tai hylkäämiseen se ei näissä tapauksissa tuntunut vaikuttavan.

Edellä esitellyt kriteerit olivat niitä, jotka aineistosta nousivat yleisimmin käytettyinä esille<sup>300</sup>. Näiden lisäksi valituslupahakemusta perusteltiin viidessä valituskirjeessä sillä, että HAO oli julkaissut ratkaisunsa. Tapauksista neljässä KHO antoi valitusluvan ja oikeudenvallontayksikön valitus hyväksyttiin. Ratkaisuista kolme julkaistiin<sup>301</sup>. Yksikkö oli siis aktiivinen asiassa, joka oli KHO:n mukaan ratkaistu väärin. Sen oli otettava asiat ratkaistavakseen HAO:ien julkaisemien ratkaisujen vuoksi. Lisäksi valituslupahakemuksia perusteltiin esimerkiksi asian suurella merkityksellä veronsaajalle tai suurelle verovelvollisjoukolla taikka verotuksen toimittamiselle. Muutamissa tapauksissa valitusta perusteltiin sillä, että kyseessä oli kokonaan sääntelemätön tilanne<sup>302</sup>. Perusteluna saattoi olla myös se, että tapaukseen liittyvä ilmiö oli uusi Suomessa<sup>303</sup>.

---

<sup>299</sup> KHO 2011:80, KHO 2012:21 ja KHO 23.1.2012/64.

<sup>300</sup> Ks. oikeuslähteiden käytöstä valituskirjelmissä KHO 2009, s.172, 174 ja 178.

<sup>301</sup> KHO 2010:87, KHO 2011:71 ja KHO 23.1.2012/64.

<sup>302</sup> Yhdessä tapauksessa oli esimerkiksi kyse väliyhteisötulon laskemisesta tilanteesta, jossa väliyhteisön kotipaikka muuttuu. KVL:n ennakkoratkaisun perusteella yhteisön katsottiin siirrossa purkautuvan niin, että EVL 51d § ei soveltunut ja siten siirrosta ei myöskään aiheutunut väliyhteisötuloa. KVL:n ratkaisu jäi voimaan. KHO 23.2.2011/448 (ei julk.).

<sup>303</sup> Ks. esim. KHO 2011:106. Päätöksellä ratkaistiin viemäriolosuhteiden arvonlisävähennysoikeus viemäriverkoston suunnittelu-, rakennus-, ylläpito-, käyttö- ja ylläpitokuluista. Rakennusvaiheen kustannukset katettiin osakkailta perittävillä palautuskelpoisilla liittymismaksuilla, jotka eivät ole AVL:ssa tarkoitettua vastiketta tavarain tai palvelun myynnistä. Kyseisenlaisia viemäriolosuhteita perustettiin paljon talousvesien käsittelystä vesihuoltolaitosten viemäriverkoston ulkopuolisilla alueilla annetun Valtioneu-

Perusteluissa on luonnollisesti aina vaihtelua, joka liittyy valituksen tekijän työtapoihin sekä omiin näkemyksiin ja valintoihin. Näin ollen eri veroasiamiehet voivat käyttää samassa asiassa perusteita ja perusteluita hieman eri tavoin. Enimmäkseen kyseessä ovat tulkintaerot esimerkiksi siitä, mikä oikeustapaus on samanlainen ja mikä erilainen kuin asianomainen tapaus. Tämä näkyy hyvin myös siitä, kuinka eri tavoin oikeudenvälöntayksikkö ja verovelvollinen tulkitsevat oikeustapauksia ja lain tarkoitusta.

Oikeudenvälöntayksikön omassa muutoksenhaussa perusajatuksena on muutoksenhaku vain tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä asioissa. Tämä ajatus onkin taustalla kaikissa tutkimuksen tapauksissa<sup>304</sup>. Muutamissa valituskirjelmissä tulkinnanvaraisuutta kuitenkin erikseen korostettiin<sup>305</sup>. Erityisen tulkinnanvaraisia vaikuttivat kirjelmien perusteella olevan oikeuskysymykset, joissa muutosta haettiin KVL:n ennakkoratkaisuun. Näistä puolessa yksikkö korosti asian tulkinnanvaraisuutta. Juuri tällaisissa, erityisen tulkinnanvaraisissa asioissa KVL:lta yleensä haetaan ratkaisua.

Oikeudenvälöntayksikön toiminnasta suhteessa Verohallintoon voidaan kyseessä olevan aineiston perusteella todeta, että yksikön kannanotot ovat pääsääntöisesti vastanneet Verohallinnon ohjeita ja verotuskäytäntöä. Yhdessä tapauksessa perusteluissa kuitenkin esitettiin ohjeesta poikkeava tulkintakanta. Verotuskäytäntö asiassa oli tosin ohjeesta huolimatta epäyhtenäinen<sup>306</sup>. Toisessa tapauksessa yksikkö halusi muuttaa verotuskäytäntöä, koska asian tulkinnalla oli olennainen merkitys veronsaajalle. Verohallinnon yleinen tulkinta asiasta oli siis veronsaajan edun vastainen.<sup>307</sup>

Tarkempaa ristiintaulukointia käytettyjen kriteerien suhteesta valitusluvan saamiseen tai valituksen hyväksymiseen ei näin pienellä aineistolla ole mielekäästä tehdä. Myöskään

---

voston asetuksen (542/2003) myötä ja asia oli sikäli merkittävä. Pelkästään oikeudenvälöntayksikkö haki vuonna 2010 muutosta kahteen samanlaiseen tapaukseen, joista molemmissa valitus hyväksyttiin, mutta vain edellä mainittu tapaus julkaistiin.

<sup>304</sup> Myös KHO:n teettämässä tutkimuksessa asian tulkinnanvaraisuus mainittiin syyksi muutoksenhakuluvan hakemiselle KHO:lta 92 % tapauksista. KHO 2009, s. 195.

<sup>305</sup> Ks. esim. KHO 2010:79. Tässä sulautumisvastikkeen antamatta jättämisistä suhteessa EVL 52a §:n mukaisen sulautumisen toteutumiseen liittyvässä tapauksessa valituskirjelmässä korostettiin asian tulkinnanvaraisuutta. Valituksessa esitettiinkin, että sekä oikeudenvälöntayksikön että verovelvollisen kantaa perustelevia seikkoja on löydettävissä ja asiaan toivottiin tuomioistuimen ratkaisua.

<sup>306</sup> Tapauksessa oli kyse lesken hallintaoikeuden arvon laskemisesta. KHO ei myöntänyt valituslupaa.

<sup>307</sup> Tapauksessa oli kyseessä konsernin arvonlisäverovelvollisuus ja arvonlisäveron vähennysoikeus tytäryhtiöiden toiminnan yleis- ja muista kuluista. Tapaus ratkaistiin vuosikirjapäätöksellä KHO 2013:107, jolla oikeudenvälöntayksikön valitus hyväksyttiin.

silmämääräisesti tarkasteltuna joidenkin tiettyjen perusteluiden käytöllä ei näyttäisi olevan vaikutusta ratkaisuun KHO:ssa. Osassa julkaisuun johtaneista valituksista oli edellä todetun mukaisesti käytetty kaikkia aineistosta eriteltyjä perusteita, mutta osassa perusteluina saattoi olla vain muutamia. Tämän tutkimuksen puitteissa ei ole myöskään mahdollista tutkia valitusten taustoja tarkemmin. Perusteluiden kategorisoinnissa huomioon on otettu vain se, mikä valituskirjelmässä on tuotu ilmi, tai mikä muutoin kirjelmän perusteella on selvää. Mahdollista ei siis ollut tutkia perusteluina käytettyjen lähteiden tulkintoja tai oleellisuutta asiassa. Niinpä esimerkiksi sitä ei selvitetty, onko asiasta annettu Verohallinnon ohje, vaikka siihen ei mitenkään valituksessa viitattu. Samoin ei myöskään pystytty tutkimaan tarkemmin sitä, miten päätöksiä todellisuudessa on noudatettu verotus- tai oikeuskäytännössä, tai mitä niistä on muuten seurannut.

## **5.2 Korkeimmalle hallinto-oikeudelle annetut vastineet**

### **5.2.1 Yleistä vastineista**

Verovelvollisen hakiessa muutosta hallintotuomioistuimelta, oikeudenvalvontayksikkö antaa asiassa vastineen. Vastineesta käy ilmi yksikön kanta asiassa sekä siihen liittyvä lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja ohjeistus. Vastineissa usein täsmennetään verotusratkaisun tai alemman muutoksenhakuasteen käyttämiä päätöksen perusteluita. Niissä voidaan myös ohjata verovelvollista antamaan lisäselvitystä tarpeellisin osin.<sup>308</sup> Hallintotuomioistuimen ei tarvitse kuulla yksikköä, kun veron määrä voi valituksen myötä muuttua enintään 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä (VML 69.2 §)<sup>309</sup>.

Vastinetta pyytäessään HAO tai KHO voi pyytää selvitystä tai lausuntoa asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisimmistä seikoista. Kyseessä voi olla asian kannalta ratkaiseva tosiseikka, verotuskäytäntö, ulkomainen oikeuskäytäntö tai vain osa käsiteltävää asiaa. Menettely ohjaa vastineen antajan työtä edistäen oikeaan asiaratkaisuun pääsyä ja jouduttaen prosessia. Oikeudenvalvontayksikköä voidaan myös pyytää hankki-

---

<sup>308</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 27.

<sup>309</sup> Vuonna 2010 kyseinen euromääräinen raja oli 3000 euroa.



maan lausunto Verohallinnon keskusjohtolta tai Verohallinnon ulkopuoliselta viranomaiselta tarpeelliseksi katsomassaan asiassa.<sup>310</sup>

Vastineet lisättiin aineistoon tutkimuksen teon puolella välissä. Näin aineisto saatiin kattavammaksi ja voitiin esimerkiksi vertailla valituksissa ja vastineissa käytettyjä perusteluita. Vastineiden avulla voidaan vahvistaa valituksista tehtyjä johtopäätöksiä toiminnan oikeudellisesta vaikuttavuudesta. Työajankäytöstä vastineisiin on esimerkiksi vuonna 2010 kulunut noin 82 %<sup>311</sup>. Ne ovat siis merkittävin osa veroasiamiehen työtä ja sikäli myös niiden oikeudellisen vaikuttavuuden tutkiminen on oleellinen osa arvioitaessa kyseistä ominaisuutta koko yksikön kannalta.

Oikeudenvilvontayksikkö on vuonna 2010 antanut KHO:lle vastineita 187 kappaletta. Kaikkia ei tutkimuksen ajallisen ja resurssien rajallisuuden vuoksi voitu ottaa mukaan. Aineistoon valittiin 2010 syys–joulukuussa annetut vastineet. Tuona aikana vastineita KHO:lle oli annettu yhteensä 62 valituksesta. Tutkimukseen vastineista valikoitui 41 tapausta.<sup>312</sup> Vastineiden osalta valmiina oli vain tieto kyseisen aikavälin vastineista. Muu niihin liittyvä tieto kerättiin ja koottiin taulukoihin tutkimuksen yhteydessä.

### ***5.2.2 Vastineiden analyysi***

Oikeudenvilvontayksikön vastineista 39 (95 %) annettiin tapauksissa, joissa valituksen kohteena oli hallinto-oikeuden päätös. Vain kahden (5 %) vastineen osalta muutoksenhaun kohteena oli KVL:n ennakkoratkaisu. Verovelvolliset vaikuttavat siis valittavan suhteessa harvemmin KVL:n päätöksistä kuin oikeudenvilvontayksikkö. Syynä tähän voi olla esimerkiksi se, että KVL:n ratkaisuisissa tapaukset ovat hyvin monimutkaisia ja tulkinnanvaraisia, jolloin yksikkö katsoo, että asiasta olisi hyvä saada myös KHO:n päätös. Vastineisiin liittyen verovelvollinen oli luonnollinen henkilö 20 tapauksessa (49 %)

---

<sup>310</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 314–315.

<sup>311</sup> VOVA 2011, s. 10.

<sup>312</sup> Aineistosta jätettiin pois kaikkiaan 21 tapausta pääosin tapausten samanlaisuuden vuoksi. Esimerkiksi kuusi vastinetta käsitteli asiallisesti samaa asiaa eri verovelvollisten osalta. Kolme vastinetta jätettiin pois sen vuoksi, että asia palautettiin HAO:een ja kahdessa oli kysymys ylimääräisestä muutoksenhausta eli purkuhakemuksesta, jotka eivät tämän tutkimuksen kannalta olleet mielenkiinnon kohteena. Otoksen koko pyrittiin valitsemaan niin tutkimuksen tavoitteiden kuin resurssienkin osalta sopivaksi. KHO:lle suunnattujen valitusten osalta tutkittiin kaikki ja vastineista suunnilleen valituksia vastaava määrä.

ja yhteisö 21 tapauksessa (51 %). Muutoksenhaun kohdistuminen verolakeihin jakautui vastineiden osalta seuraavasti:

Verolaki	kpl	%
TVL	16	39,0 %
AVL	8	19,5 %
EVL	7	17,1 %
PerVL	3	7,3 %
VSVL	2	4,9 %
LVL	2	4,9 %
VML	2	4,9 %
MVL	1	2,4 %
Yhteensä	41	100 %

Taulukko 3. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön vastineiden jakautuminen eri verolakien aloihin vuonna 2010

Kuten taulukosta 3 nähdään, vastineet jakautuivat eri verolakeihin melko samalla tavalla kuin oikeudenvalvontayksikön tekemät valitukset. Tuloverolakiin liittyviä valituksia vastineiden perustana oli huomattavasti eniten. Esimerkiksi erilaisiin tuloista tehtäviin vähennyksiin liittyi enemmän tapauksia kuin oikeudenvalvontayksikön valituksissa. Erityisesti luonnolliselle henkilölle ne ovatkin usein merkityksellisiä asioita, mutta oikeudenvalvontayksikkö ei niihin välttämättä muutosta hae esimerkiksi pienen verointressin vuoksi.<sup>313</sup>

Arvonlisäverolakiin liittyvät tapaukset olivat toiseksi yleisin ryhmä, kuten myös oikeudenvalvontayksikön valitusten osalta. Valituksen kohteena oli muun muassa verottoon myyntiin liittyvien kustannusten arvonlisäveron vähennyskelpoisuus<sup>314</sup>, kylkiäisenä annettavan tavaran ostohinnan arvonlisäveron vähennyskelpoisuus<sup>315</sup> sekä rajanveto edustus- ja markkinointimenojen välillä niiden alv-vähennyskelpoisuuden kannal-

<sup>313</sup> Julkaisuun johtaneissa TVL-tapauksissa oli kaikissa kyse jollakin tapaa osakkeista. Tapauksessa KHO 2011:91 verovelvollisen valitus hylättiin asiassa, jossa oli kyse osakepalkkiona saatujen osakkeiden arvostuksesta luovutusrajoitustilanteessa. Arvo määritettiin luovutusrajoituksesta huolimatta saamishetken perustella. Tapauksessa KHO 2011:55 verovelvollisen valitus hyväksyttiin osakkeiden arvonmenetyksen ajankohtaa koskeneessa tapauksessa. Osakkeiden voitiin katsoa menettäneen arvonsa jo ennen konkurssimenettelyä. Päätöksellä KHO 1.3.2011/509 ratkaistiin luovutuksen verollisuus tapauksessa, jossa ensin luovutettiin osakkeet vastikkeetta ja myöhemmin osinko-oikeus vastikkeellisesti. Valitus hylättiin ja myöhempi osinko-oikeuden luovutus katsottiin verotettavaksi pääomatuloksi.

<sup>314</sup> KHO 2011:76, jossa valitus hylättiin. Kuluihin liittyvät arvonlisäverot eivät olleet vähennyskelpoisia.

<sup>315</sup> KHO 27.12.2011/3757, jolla valitus hylättiin. Kylkiäisten hankkimisesta aiheutunut arvonlisävero ei ollut vähennyskelpoinen.

ta<sup>316</sup>. EVL:iin liittyviä valituksia oli kolmanneksi eniten ja niissä korostuivat kulujen vähennyskelpoisuuteen ja vähennysajankohtaan liittyvät tapaukset. Marginaalisempia verolakeja valitusten taustalla olivat perintö- ja lahjaverolaki<sup>317</sup>, varainsiirtoverolaki, laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (LVL, lähdeverolaki, 11.8.1978/627)<sup>318</sup>, verotusmenettelylaki sekä maatilatalouden tuloverolaki. Luvut ovat siis hyvin vastaavia kuin oikeudenvallontayksikön valitusten osalta.

Oikeudenvallontayksikkö puolsi valituslupaa 24 tapauksessa (65 %) niistä asioista, joissa lupa tarvittiin. Lupaa puollettiin kaikissa prejudikaattiperusteella (VML 70.2 § 1 k)<sup>319</sup>. Puoltoon pätee siis sama periaate pyrkimyksestä saattaa erityisen tulkinnanvaraiset ja merkitykselliset asiat KHO:n ratkaistaviksi. Lisäksi yhdessä tapauksessa valituslupaa puollettiin myös suuren taloudellisen merkityksen vuoksi (VML 70.2 § 3 k). Valittajat käyttivät yksikköä huomattavasti useammin perusteinaan valitusluvalle prejudikaattiperusteen lisäksi ilmeistä virhettä sekä asian taloudellista merkitystä. Tämä on ymmärrettävää asian henkilökohtaisuuden vuoksi. Oikeudenvallontayksikön täytyy perusteluissaan pystyä objektiivisempaan ja laajempaan tarkasteluun, jolloin myös asian taloudellinen vaikutus arvioidaan laajemmin veronsaajan ja yhteiskunnan kannalta.

Valituksen hyväksymistä oikeudenvallontayksikkö puolsi vain neljässä (10 %) tapauksessa. Yhdessä hyväksymistä puollettiin osittain. KHO myös hyväksyi valituslupan juuri puolletulta osin, mutta hylkäsi valituksen. Muissa tapauksissa puolto koski koko valitusta ja KHO hyväksyi valitukset. Valituksen hylkäämistä siis esitettiin 90 %:ssa vastineista. Julkaisupyynnön yksikkö esitti 19:sta (73 %) niistä vastineista, joissa se puolsi valituslupaa tai joissa lupaa ei tarvittu. Yhdessä tapauksessa yksikkö ei puoltanut vali-

---

<sup>316</sup>KHO 2013:63, jolla valitus hyväksyttiin. Kulujen katsottiin liittyvän pääosin vähennyskelpoiseen toimintaan.

<sup>317</sup>KHO 2011:44 ja KHO 2011:60. Ensimmäisessä verovelvollisen valitus hylättiin tapauksessa, joka koski sukupolvenvaihdoshuojennusta. Kun siirrettävän osakeyhtiön osakkeet tulivat apuyhtiön eikä suoraan luovuttajan pojan omistukseen, verotus toimitettiin veroluokan II mukaan. Toisessa tapauksessa oli myös kyseessä sukupolvenvaihdoshuojennus. Valitus hyväksyttiin ja huojennus voitiin myöntää myös maatalaan kuuluneesta rakennuksesta, johon luovuttaja oli pidättänyt elinikäisen hallintaoikeuden. Samantyyppisiä valituksia oli aineistosta pois jätetyissä vastineissa useampia.

<sup>318</sup>KHO 2013:148, jossa verovelvollisen valitus hylättiin pääosin. Ruotsalaisen säätiön suomalaiselta osakeyhtiöltä saatuihin osinkoihin liittyvät lähdeverot oli palautettava vain niiltä osin, kun palautushakemus oli tehty määräajassa. Vaatimus palautuskoron maksamisesta palautettujen lähdeverojen osalta hyväksyttiin.

<sup>319</sup>Ks. myös Rabinä 2009, s. 216.

tuslupaa, mutta pyysi julkaisua. Hyväksyessään valituksen KHO olisi oleellisesti muuttanut verotuskäytäntöä. Valituslupaa ei myönnetty kyseisessä tapauksessa.

### ***5.2.3 Vastineiden perustelut***

Vastinekirjelmien muoto on pääosin sama kuin valituksissa. Niissä edetään valittajan valituslupaperustelujen kautta oikeudenvilvontayksikön näkemykseen valituslupan tarpeellisuudesta. Tarvittaessa yksikkö myös pyytää päätöksen julkaisemista. Varsinaiseen valitukseen liittyen vastineessa on ensin kerrottu asian taustaa sekä valittajan perusteluita. Sen jälkeen oikeudenvilvontayksikkö esittelee asiaan liittyvää sääntelyä, oikeus- ja verotuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuutta oman kantansa perustellen.

Oikeudenvilvontayksikön valituksissa valituslupaa ja valitusta perusteltiin yleisimmin samoilla asioilla. Vastineissa valituslupan puoltua tai hylkäämistä perusteltiin useimmiten lähinnä VML 70.2 §:n kohtiin liittyen. Esimerkiksi puolloissa perusteena mainittiin useimmiten vain prejudikaattiperuste. Lisäksi joissakin tapauksissa puollon perusteluina mainittiin säännöksen puuttuminen asiassa, epäselvä oikeustila tai epäyhtenäinen oikeus- ja verotuskäytäntö. Joissakin valituslupaa vastustavissa vastineissa perusteluina mainittiin se, että kyseessä oli näyttökysymys, joita KHO ei yleensä ota ratkaistavakseen. Muutamassa tapauksessa mainittiin myös asiasta annettu KHO:n päätös, jolla asia oli jo ratkennut tai ratkaistavan asian erityistapausluonne, jolloin tapauksella ei ollut yleistettävyyttä, eikä näin myöskään ennakkotapausluonnetta.

Itse valitukseen liittyvät perustelut jakautuivat samoihin asiakokonaisuuksiin kuin oikeudenvilvontayksikön omien valitusten perustelut. Valituksen hyväksymistä puoltavien vastineiden osalta perustelut koskivat lähinnä valituksen kohteena olevan ratkaisun jälkeen annettua ratkaisua, jolla asia oli selvitetty valittajan hyväksi. KHO:n päätöksissä oikeudenvilvontayksikön puolto mainitaan yleensä asian käsittelyä KHO:ssa koskevassa osiossa. Se, että yksikkö on muuttanut kantaansa ja puoltaa valituksen hyväksymistä annetun HAO:n tai KHO:n päätöksen perusteella tukee myös yksikön toiminnan tavoitteita. Oikeudenvilvontayksikkö voi puoltamalla verovelvollisen valitusta tai vetämällä oman valituksensa pois edistää yhtäläillä verotuksen yhtenäisyyttä, oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta, kun oikeuskysymys on jo pätevästi ratkaistu toisessa prosessissa.

Syvällisemmin oikeudenvälontayksikkö on perustellut valituksen hylkäämisvaatimuksensa. Sen mukaan 28 tapauksessa (76 %) päätös, johon verovelvollinen haki muutosta, oli lain sanamuodon, tarkoituksen tai esitöiden mukainen. Oikeuslähdeopin mukaan vahvin oikeuslähde siis oli perusteluna valituksen hylkäämisen vaatimiseen suurimmassa osassa vastineita.<sup>320</sup> Toinen, lähes yhtä usein käytetty perustelu, oli sivuvaava oikeuskäytäntö, joka tuki muutoksenhaun kohteena olevaa ratkaisua. Tätä perustelua käytettiin 20 vastineessa (70 %).<sup>321</sup> Kolmanneksi yleisimmin eli 23 vastineessa (62 %) oikeudenvälontayksikkö puolusti valituksen kohteena olevaa ratkaisua sillä, että ratkaisu oli oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kantojen mukainen<sup>322</sup>. Lisäksi 20 tapauksen (54 %) perusteluissa mainittiin, että muutoksenhaun kohteena oleva ratkaisu oli Verohallinnon ohjeen tai verotuskäytännön mukainen<sup>323</sup>.

Perustelut pohjautuivat siis samoihin oikeuslähteisiin kuin oikeudenvälontayksikön omissa valituksissa, mutta niiden käyttö vastineissa jakautui hieman eri tavalla. Lisäksi valituksissa perustelut olivat monimuotoisempia, kun esimerkiksi oikeuskirjallisuuden kannanottojen puuttuminen mainittiin myös. Vastineissa viitattiin perustelujen osalta usein asian aiemmissä käsittelyvaiheissa lausuttuun, joten kaikissa tapauksissa perustelut eivät olleet KHO:lle annetuista vastineista luettavissa.

## **5.3 Toiminnan oikeudellinen vaikuttavuus**

### ***5.3.1 Oikeudellisen vaikuttavuuden tavoitteiden saavuttaminen***

Oikeudenvälontayksikön oikeudellisen vaikuttavuuden tavoitteet määritellään vuosittain valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välisellä tulosohjausasiakirjalla, kuten edellä on todettu. Vuonna 2010 kyseiset tavoitteet olivat seuraavat:

---

<sup>320</sup> Esim KHO 2011:44, KHO 2011:45, KHO 2011:76, KHO 2011:91 ja KHO 2013:148, joissa verovelvollisen valitus hylättiin ja KHO 2011:55 ja KHO 2011:60, joissa verovelvollisen valitus hyväksyttiin.

<sup>321</sup> Esim. KHO 2011:76, KHO 2011:91 ja KHO 2013:63.

<sup>322</sup> Esim. KHO 2011:45, KHO 2011:76 ja KHO 2011:91.

<sup>323</sup> Esim. KHO 2011:91, KHO 2013:63 ja KHO 2013:148.

- Hallinto-oikeuksien julkaisemien päätösten osuus kaikista yksikön tekemistä valituksista, tavoite 10 %
- Korkeimman hallinto-oikeuden myöntämien valituslupien osuus kaikista yksikön tekemistä valituslupahakemuksista, tavoite 50 %
- Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemien päätösten osuus kaikista yksikön tekemistä valituksista, tavoite 20 %<sup>324</sup>

Seuraavassa tuloksia tarkastellaan niin toimintakertomuksessa esitettyjen kuin tutkimusaineistosta saatujen toteutumien perusteella. Lukuja verrattaessa on syytä muistaa niiden erilainen keruutapa. Toimintakertomuksessa tunnusluvut on laskettu kyseisenä vuonna *ratkaistuista* asioista. Tässä tutkimuksessa *ratkaisut* ovat eri vuosina saatuja, mutta niihin liittyvät *valitukset* on kerätty yhden vuoden ajalta. Kyseisen kohdistuseron aiheuttamat ongelmat ovat tasaantuneet vuosien myötä, kun toiminta on vakiintunut ja ennen yksikön perustamista aloitetut prosessit on saatu päätökseen. Tämä näkyy tunnuslukujen vuosittaisten erojen tasoittumisessa sekä toteutumien ja tavoitteiden lähenemisessä<sup>325</sup>.

Toimintakertomusten ja tutkimuksen tunnuslukujen vertailussa on otettava huomioon myös se, että tutkimusaineistoon ei valittu kaikkia vuoden 2010 valituksia aiemmin selvitettyistä syistä. Toimintakertomusten prosentteihin verrattuna tutkimusaineistosta lasketut osuudet ovat siis suurempia siksi, että aineistosta on poistettu useammat samaa asiaa koskevat tapaukset. Näin on saatu paremmin toiminnan vaikuttavuutta kuvaavia lukuja. Samoihin asioihin liittyvät kirjelmät ovat pääosin samansisältöisiä, kuten myös niihin annetut ratkaisut. Tästä syystä toiminnan vaikuttavuutta kuvaa paremmin luku, jonka laskentaan samanlaisista tapauksista on otettu vain yksi.

	Valituslupa		Julkaisu		Hyväksyminen	
	kpl	%	kpl	%	kpl	%
Kyllä	17	55 %	13	76 %	14	82 %
Ei	14	45 %	4	24 %	3	18 %
Yhteensä	31	100 %	17	100 %	17	100 %

Taulukko 4. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön toiminnan tuloksia vuoden 2010 valituslupanaalaisten KHO:n valitusten osalta

<sup>324</sup> VOVA 2011, s. 6.

<sup>325</sup> Ks. esim. VOVA 2013a, s. 5 ja VOVA 2011, s. 6.

Hallinto-oikeuksien päätösten julkaisua koskevaa tavoitetta ei voida tämän tutkimuksen aineiston perusteella tarkastella, koska tutkimuskohteena olivat valitukset ja vastineet vain KHO:n osalta. Vuosikertomuksen mukaan toteutuma sen osalta oli 5,5 %, joten tavoitteesta jäätettiin 45 %. Valituslupien toteutuma vuonna 2010 annettujen KHO:n ratkaisujen perusteella laskettuna oli 28 % eli myös siinä jäätettiin oleellisesti tavoitteesta.<sup>326</sup> Tutkimusaineiston perusteella laskettuna kyseinen osuus oli kuitenkin 55 %, kuten taulukosta 4 nähdään. Yksikölle annettiin lupa 17 tapauksessa 31 valituslupanalaisesta tapauksesta. Nimenomaan vuonna 2010 tehtyjen valitusten osalta asetettu tavoite saavutettiin ja ylitettiin. Vuosina 2006–2012 valituslupaprosentti veroasioissa kokonaisuudessaan on vaihdellut välillä 17–27 %<sup>327</sup>. Oikeudenvilvontayksikkö vaikuttaa oleen muutoksenhaussa liikkeellä merkittävässä asioissa, koska valituslupien määrä on ylittänyt yleisen valituslupaprosentin tutkimusaineistossa oleellisesti.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun julkaisua koskeva tavoite saavutettiin. Toteutuma toimintakertomuksessa oli 28 %. Sen mukaan näyttää siltä, että oikeudenvilvontayksikön valituslupan saaminen on sidoksissa siihen, että tapaus on oikeudellisesti todella merkittävä ja se myös todennäköisesti julkaistaan. Vuonna 2010 annetuista KHO:n päätöksistä yksikkö sai valituslupan 11 tapauksessa, joista jopa 10 julkaistiin.<sup>328</sup> KHO:n yleinen veroasioiden julkaisuprosentti vuonna 2010 oli 4,6 %, joka siis ylitettiin moninkertaisesti<sup>329</sup>. Koko tutkimusaineistosta laskettuna julkaisuprosentti on 47 %. Valituslupanalaisista ja luvan saaneista 17 tapauksesta 13 julkaistiin (76 %). Tarkemmasta tutkinnasta poisjätetyt valitukset huomioon ottaenkin julkaisuprosentti oli 37 %. Taulukon 5 mukaan KVL:n ennakkoratkaisuihin liittyvissä tapauksissa julkaisuprosentti oli 70 % (7 kpl). Tämä kuvaa sitä, että KVL:n ratkaisut koskevat erityisen tulkinnanvaraisia tai uuteen lainsäädäntöön tai taloudelliseen tilanteeseen perustuvia tilanteita, joissa KHO:n julkaisu on odotettavissa.

---

<sup>326</sup> VOVA 2011, s. 6. Vuonna 2010 KHO:n ratkaistavaksi tulleista asioista osa oli ennen VOVA:n perustamista vireille pantuja asioita, joten kyseisen vuoden toimintakertomuksen prosentit eivät vielä kertoneet yksin VOVA:n vaikuttavuudesta.

<sup>327</sup> Rabinä 2013a, s. 146.

<sup>328</sup> VOVA 2011, s. 6.

<sup>329</sup> Vuonna 2010 KHO julkaisi 28 lyhyttä ratkaisuselostetta ja 30 vuosikirjaratkaisua verotukseen liittyen. Yhteensä kyseisenä vuonna annettiin 1 274 verotusratkaisua. Tiedot saatu osoitteista <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/> ja <http://www.stat.fi>.

	Julkaisu		Hyväksyminen	
	kpl	%	kpl	%
Kyllä	7	70 %	3	30 %
Ei	3	30 %	7	70 %
Yhteensä	10	100 %	10	100 %

Taulukko 5. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnan tuloksia vuonna 2010 KVL:n ratkaisuihin kohdistuneiden KHO:n valitusten osalta

Oikeudenvilvontayksikölle asetetut tulostavoitteet jäivät siis toimintakertomuksessa esitettyjen tietojen mukaan saavuttamatta HAO:ien julkaistujen ratkaisujen ja KHO:n valituslupien osalta. KHO:n julkaistujen ratkaisujen tavoite saavutettiin. Tutkimusaineistosta saatujen tulosten perusteella KHO:n valituksia koskevat tulostavoitteet saavutettiin. Tavoitteet ylitettiin sekä valituslupien että julkaistujen ratkaisujen osalta, joista etenkin julkaisuprosentti oli laskutavasta riippuen merkittävästi tavoitteen ylittävä. Myös yleisiin valituslupa- ja julkaisumääriin verrattuna oikeudenvilvontayksikön tulokset olivat merkittävästi korkeampia.

### 5.3.2 Muita huomioita valituksista

Asetettujen tavoitteiden lisäksi oikeudenvilvontayksikkö on seurannut myös valitusten hyväksymistä. Tässä aineistossa yksikön valitus hyväksyttiin 17:sta (59 %) niistä 29 tapauksesta, jotka KHO tutki (40 % kaikista 43 valituksesta).<sup>330</sup> Tämä osoittaa sitä, että yksikkö on valittanut asioista, joissa muutosvaatimus on ollut perusteltu. KVL:n tapaus-ten osalta hyväksymisprosentti on vain 30 % (3 kpl), mikä kertonee KVL:n ennakkoratkaisuiden laadusta<sup>331</sup>. Oikeudenvilvontayksikön tavoitteena ei kuitenkaan ole saada tiettyä määrää valituksistaan hyväksytyksi, vaan ensisijaisesti saada julkaistua, verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta parantavaa oikeuskäytäntöä<sup>332</sup>. Hyväksymisprosentti ei siis ole yksikön tavoitteiden kannalta oleellinen mittari.

<sup>330</sup> Oikaisulautakuntien päätöksistä tehdyistä valituksista hallinto-oikeudet hylkäävät yleensä n. 70 %. Rabinä 2013b, s. 262.

<sup>331</sup> Ks. Taulukko 5.

<sup>332</sup> Ks. esim. VOVA 2011, s. 6.



Ratkaisun julkaisua pyydettiin 34 valituksessa (79 %). Julkaisua pyydetään harkiten tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa, joissa asia on oikeudenvalvontayksikön mielestä aidosti merkityksellinen<sup>333</sup>. Julkaisemista ei ole aina pyydetty esimerkiksi silloin, kun valituslupaa on perusteltu muutoksenhaun kohteena olevassa ratkaisussa olleella ilmeisellä virheellä. Toisaalta, joissakin tapauksissa pyynnön pois jääminen on voinut olla inhimillinen erehdys. KVL:n ennakkoratkaisuista tehdyissä valituksissa julkaisua on pyydetty vain 4 tapauksessa (40 %). KVL:n ratkaisuihin liittyen julkaiseminen on prosentuaalisesti yleisempää, joten erillistä julkaisupyynnöä ei ehkä ole aina katsottu tarpeelliseksi. Toisaalta tilanteet ovat voineet yksikön näkökulmasta olla rajallisesti yleistettäviä, jolloin se ei ole katsonut julkaisupyynnön olevan tarpeen.

Annetuista 27 ratkaisusta vain kuudessa (22 %) päätös syntyi äänestämällä. Näistä kaksi päätöstä ratkaistiin 4–1 äänestyksellä<sup>334</sup>, yksi 3–2 äänestyksellä<sup>335</sup> ja yksi 4–3 äänestyksellä<sup>336</sup>. Ratkaisut ovat siis olleet pääsääntöisesti selkeitä. Toisaalta äänestäminen suoritettiin yhtä lukuun ottamatta julkaistuissa ratkaisuisa. Tämä voi kertoa kyseisten tapauksien erityisestä tulkinnanvaraisuudesta, jonka vuoksi kannanotto on myös haluttu julkaista.

Hallinto-oikeuden kautta tulleista tapauksista 11:sta (33 %) HAO oli ainoa asiassa eri mieltä ollut muutoksenhakuaste. Näissä tapauksissa siis esimerkiksi oikaisulautakunnan tai verotarkastuksen maksuunpanon ja KHO:n päätös vastasi ainakin pääosin oikeudenvalvontayksikön kantaa asiassa<sup>337</sup>. Kuudessa tapauksessa (18 %) alemmat muutoksenhakuasteet ovat hylänneet oikeudenvalvontayksikön muutoksenhakuvaatimukset ja myös KHO on hylännyt valituslupahakemuksen tai valituksen<sup>338</sup>. Kahdessa tapauksessa (6 %) kaikki alemmat muutoksenhakuasteet ovat hylänneet yksikön muutoksenhakuvaatimukset, mutta KHO on hyväksynyt valituksen<sup>339</sup>.

---

<sup>333</sup> Rabinä 2009, s. 216.

<sup>334</sup> Esim. KHO 2010:87, KHO 2011:71 ja KHO 2012:15.

<sup>335</sup> KHO 2010:79.

<sup>336</sup> KHO 2012:56.

<sup>337</sup> Esim. KHO 2010:87, KHO 2011:71 ja KHO 2012:16.

<sup>338</sup> Valituslupa saatiin vain ratkaisuun KHO 2012:19 johtaneella valituksella, joka siis hylättiin.

<sup>339</sup> KHO 2011:106 ja KHO 2013:107.

### 5.3.3 Vastineet ja oikeudellinen vaikuttavuus

Tässä luvussa tarkastellaan vastineisiin soveltaen samoja oikeudellisen vaikuttavuuden näkökulmia, joita aiemmin on tarkasteltu valitusten osalta. Vastineista 13 tapauksessa (35 %) oikeudenvalvontayksikkö ei puoltanut valituslupaa. Yksikkö myös vaati valituksen hylkäämistä. Niistä neljässä (31 %) tapauksessa verovelvollinen kuitenkin sai luvan. Valituslupan saaneista tapauksista yhdessä ratkaisu oli yksikön kannan mukainen ja loppuissa verovelvollisen valitus hyväksyttiin. Koska valituslupan hylkääminen ei sisällä KHO:n kantaa asiassa<sup>340</sup>, siitä ei myöskään voida luotettavasti päätellä mitään oikeudenvalvontayksikön kannan oikeellisuudesta. Tulosten voidaan katsoa tukevan toiminnan vaikuttavuutta. Yksikön vastineissaan puoltamissa tapauksissa ja omissa valituksissa valituslupaprosentit olivat oleellisesti suurempia kuin niissä, joiden valituslupaa ei puollettu. Kyseisten valitusten osalta ratkaisuja ei myöskään julkaistu yhtään.

	Valituslupa		Julkaisu		Hyväksyminen	
	kpl	%	kpl	%	kpl	%
Kyllä	18	75 %	11	61 %	9	50 %
Ei	6	25 %	7	39 %	9	50 %
Yhteensä	24	100 %	18	100 %	18	100 %

Taulukko 6. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön toiminnan tuloksia vuodelta 2010 niiden vastineiden osalta, joissa valituslupa KHO:een tarvittiin ja yksikkö puolsi sitä, mutta vaati valituksen hylkäämistä

Oikeudenvalvontayksikkö puolsi verovelvollisen valituslupaa, mutta vaati valituksen hylkäämistä 24 tapauksessa (65 %). Näistä valituslupa saatiin 18 tapauksessa (75 %), kuten taulukosta 6 nähdään. Näyttäisi siis siltä, että yksikön puoltamat tapaukset ovat merkityksellisempiä, koska niissä valituslupa on saatu huomattavasti useammin kuin niissä, joita yksikkö ei puoltanut. Tämä tukee osaltaan yksikön oikeudellista vaikuttavuutta. Lukuja tulkittaessa on kuitenkin syytä huomata se, että vastineiden osalta KHO:lla on asian etenemisessä erittäin suuri merkitys. KHO suorittaa ensin oman, tapauskohtaisen harkintansa siitä, mistä asioista vastineita oikeudenvalvontayksiköltä pyydetään. Valituslupan saanti kyseisissä asioissa on siis huomattavasti todennäköisem-

<sup>340</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 303.

pää kuin yksikön omissa valituksissa. Tämä onkin nähtävissä edellä esitellyistä lupapro-senteista.

Valituslupan saaneista tapauksista 11 julkaistiin (61 %). Kuten valituksissa, valituslupa on siis saatu merkittävässä tapauksissa, joiden ratkaisuista suurin osa myös julkaistaan. KVL:n ja ilman valituslupaa ratkaistuista tapauksista (3 kpl) yhtäkään ei julkaistu. Valituslupanalaisista tapauksista puolessa verovelvollisen valitus hyväksyttiin<sup>341</sup>. Näin ollen puolessa tapauksista asia ratkaistiin oikeudenvallontayksikön hylkäämisvaatimuksen mukaisesti. Puoltotapauksista ja valituslupaa tarvitsemattomista tapauksista 12:sta (57 %) KHO:n kanta vastasi oikeudenvallontayksikön kantaa.

Oikeudenvallontayksikkö pyysi julkaisua 20 tapauksessa (71 %) niistä asioista, joissa se puolsi valituslupaa, tai joissa lupaa ei tarvittu. Vastineisiin liittyvistä, annetuista 23 ratkaisusta viidessä (22 %) päätös syntyi äänestämällä. Näistä kolme päätöstä ratkaistiin 4–1 äänestyksellä ja kaksi 3–2 äänestyksellä<sup>342</sup>.

Myös vastineiden osalta tuloksissa on otettava huomioon se, että aineistosta on poistettu useammat samaa asiaa koskevat tapaukset. Vastineissa asialla vaikutti olevan vielä suurempi merkitys kuin valituksissa, koska tarkemmasta tutkimuksesta pois jätettävien samanlaisten tapausten osuus oli niin suuri (21 tapausta 62:sta).

Tämän tutkimuksen ulkopuolelle jää sen pohtiminen, mikä merkitys on sillä, että oikeudenvallontayksikkö esittää verovelvollisen valituksen hyväksymistä. Kyseinen seikka liittyy laajemmin kysymykseen siitä, mikä merkitys asianosaisen prosessitoimilla on hallintolainkäyttölain mukaisessa prosessissa. Lisäksi kyseessä ovat veroprosessin ja siviiliprosessin väliset erot ja yhtäläisyydet.<sup>343</sup> Kyseisen aihepiirin syvällisempi tutkiminen selventäisi lisää oikeudenvallontayksikön vaikuttavuusmahdollisuuksia, mutta tämän tutkimuksen rajallisuuden vuoksi sitä ei ole mahdollista tässä kohtaa tutkia enempää<sup>344</sup>.

---

<sup>341</sup> Ks. Taulukko 6.

<sup>342</sup> Toinen näistä julkaistiin: KHO 2011:60.

<sup>343</sup> Rabinä 2011, s. 47.

<sup>344</sup> Problematiikasta oikeudenvallontayksikön osalta tarkemmin ks. Peltonen 2012, s. 64 ss. ja s. 111 ss.

## 6 VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN OIKEUDELLEISEN VAIKUTTAVUUDEN KEHITTÄMISMAHDOLLISUUDET

### 6.1 Tavoitteiden asettaminen ja mittareiden määrittely

#### 6.1.1 Tarkoituksenmukaiset tavoitteet

Oikeudenvaltvontayksikön toiminnan päämääränä on edistää hyvää verojärjestelmää eli verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Hyvän verojärjestelmän edistäminen hyödyttää niin veronsaajia kuin verovelvollisiakin. Päämäärä on suunta, johon toiminnalla pyritään<sup>345</sup>. Kyseisen päämäärän edistämisen toteaminen on haastavaa, koska käsite on tulkinnanvarainen ja moniulotteinen. Perinteisesti ajatellaan, että hyvään verojärjestelmään vaikutetaan lähinnä lainsäädännöllä. Esimerkiksi Verohallinto mainitseekin tapanaan edistää hyvää verojärjestelmää juuri lainsäädännön muutosehdotusten tekemisen<sup>346</sup>.

Lainsäädännön lisäksi hyvään verojärjestelmään vaikuttaa sen täytäntöönpano eli hallinnolliset toimenpiteet. Hyvä verojärjestelmä toteutuu esimerkiksi yhtenäisinä verotuspäätösinä ja kohtuullisina käsittelyaikoina. Oikeudenvaltvontayksikön mahdollisuudet edistää hyvää verojärjestelmää liittyvät juuri tähän verojärjestelmän ulottuvuuteen. Yksikkö lisää verotusta ohjaavaa oikeuskäytäntöä ja siten verotuspäätösten yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Yleisimmin hyvällä verojärjestelmällä käsitetään kuitenkin sitä lainsäädäntöympäristöä, jonka sisällä verotus toimitetaan. Tavoitteiden asettamisen yhteydessä olisikin syytä avata, miten hyvän verojärjestelmän edistäminen yksikön toiminnan kannalta näkyy käytännössä. Päämäärän tarkempi määrittely ja konkretisointi auttavat toiminnan ohjaamisessa ja tavoitteiden asettamisessa.<sup>347</sup>

---

<sup>345</sup> Meklin 2001, s. 98.

<sup>346</sup> VM VH 2013, Strategia-asiakirja 2012–2015, 4 Tavoitteet suunnittelukaudelle, 4.1.2 Asiakasvaikuttavuus. VOVA:lla voisi osaltaan olla rooli sen seuraamisessa, mistä aiheista valituksia ja muutoksenhakuja tehdään, ja missä niistä lainsäädäntömuutoksia kaivattaisiin. VOVA voisi välittää huomionsa lainsäädännön muutostarpeista Verohallinnon muutosehdotuksia tekeväälle taholle.

<sup>347</sup> Verohallinnon strategia-asiakirjoissa sekä tulosohjausasiakirjoissa kuvaillaan ja avataan hyvin Verohallinnon strategiaa ja tavoitteita ja myös sitä, miten niiden toteutuminen ja saavuttaminen näkyy käytännössä. Samantyyppistä päämäärän ja tavoitteiden määrittelyä ei VOVA:n osalta ole ainakaan julkisissa asiakirjoissa esitetty.

Julkisilla organisaatioilla on tulosvastuu toiminnastaan. Realistisesti asetetut tavoitteet, voimavarojen mitoitukset sekä tulosten arviointi ja niistä tehtävät johtopäätökset ovat tulosvastuun toteutumisen lähtökohdat. Tavoitteiden on oltava realistisia niin resurssien kuin aikataulujen osalta, koska tavoite on saavutettavaksi tarkoitettu tila. Tavoitteet on ilmaistava sellaisessa muodossa, että niiden saavuttaminen voidaan todeta. Hyvä tavoite on mitattava, yksiselitteinen ja ymmärrettävä, hyväksyttävä, toiminnan kannalta keskeinen, kattava, realistinen, ristiriidaton ja vaikutettavissa oleva.<sup>348</sup>

Tavoitteet ja tulostavoitteet tulisi asettaa niin, että niiden saavuttamisella edistetään toiminnan päämäärää<sup>349</sup>. Yksikön toiminnalliset tavoitteet ovat oikeudellinen ja fisikaalinen vaikuttavuus sekä tietyt käsittelyajat. Suhteessa oikeudenvilvontayksikön päämäärään, sen keskeisin toiminnallinen tavoite on oikeudellinen vaikuttavuus. Edellä todetusti yksikkö pystyy toiminnallaan lisäämään oikeuskäytäntöä. Koska oikeuskäytännön merkitys verotuksen yhtenäisyydelle, ennustettavuudelle ja oikeusvarmuudelle on niin suuri, toiminnan tavoitteita voidaan myös pitää realistisina. Yksikkö pystyy siis vaikuttamaan tavoitteidensa toteutumiseen, joskin myös muiden toiminnalla on jonkin verran merkitystä. Yksikön tavoitteet sopivat hyvin myös Verohallinnon toiminnan tavoitteisiin ja strategiaan sekä yleisemminkin julkisen sektorin toiminnan periaatteisiin<sup>350</sup>.

Yksiselitteisyys ja ymmärrettävyys eivät ole oikeudellisen vaikuttavuuden vahvimpiä puolia, kuten tutkimuksen aiemmissa luvuissa on todettu. Käsitteiden sisältö vaihtelee määrittelijästä riippuen. Oikeudellista vaikuttavuutta on esimerkiksi kyky saattaa veronsaajien kannalta keskeiset, oikeudellisesti tulkinnanvaraiset tai epäselvät asiat tuomioistuinten ratkaistavaksi<sup>351</sup>. Tässä tutkimuksessa määritelmä on muotoutunut seuraavasti: Oikeudellinen vaikuttavuus on yksikön kyky vaikuttaa siihen, miten asiat oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa eli verotuskäytännössä ratkaistaan (verotuksen yhtenäisyys, en-

---

<sup>348</sup> Meklin 2001, s. 98–100.

<sup>349</sup> Tällöin tulostavoitteen saavuttaminen merkitsee sitä, että toiminta on ollut oikeudellisesti vaikuttavaa ja sillä on edistetty hyvää verojärjestelmää. Mittarin validiteetti on siis hyvä eli se mittaa sitä, mitä on tarkoituskin mitata. Mittarin validiteetista ks. tarkemmin Uusitalo 1991, s. 84–86.

<sup>350</sup> Vrt. esim. VM VH 2013.

<sup>351</sup> Vrt. VHL 24.2 § 1 k. Kyseisen lainkohdan tarkoitus on kiistaton eli oikeudenvilvontayksikön muutoksenhaun kohteena tulee olla veronsaajan kannalta merkitykselliset asiat, joilla on merkitystä lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa verotuksen ja oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Veronsaajan etu siis korostuu toimintaa ohjaavassa laissa. Tasapuolisuuden nimissä tavoitteiden hyväksyttävyyttä on kritisoitu, koska veronsaajan oikeuksia valvovat verotuksen ammattilaiset, joilla on käytettävissään mm. kaikki verotusta koskevat tuomioistuinten ratkaisut. Verotuksen yhtenäisyys on kuitenkin niin veronsaajan kuin verovelvollisen etu.

nustettavuus, oikeusvarmuus). Tavoitekäsitteiden avaaminen helpottaisi tulostavoitteiden määrittelyä, asettamista ja arviointia. Erityisesti oikeudellisen vaikuttavuuden käsite olisi syytä avata tulostavoitteiden ohessa ja lisäksi määritellä se, miten sen saavuttaminen voidaan todeta.

Mitattavaksi toiminnan tavoitteet tehdään asettamalla niitä koskevia tulostavoitteita. Kun tavoite on määritelty tietyksi saavutettavissa olevaksi tilaksi, sen kohde täytyy esittää mahdollisimman mitattavassa muodossa ja sille sopivalla asteikolla.<sup>352</sup> Julkisissa organisaatioissa, kuten Verohallinnossa tulostavoitteiden tulisi perustua lainsäädännöllisiin lähtökohtiin<sup>353</sup>. Tulostavoitteiden seuranta ja raportointi antavat pohjan toiminnasta tehtäville johtopäätöksille. Ainoastaan selkeät ja mitattavat tulostavoitteet vastaavat siihen, onko tavoitteet saavutettu vai tarvitaanko kehittämistoimia.<sup>354</sup>

Tulostavoitteita tarvitaan toiminnan tuloksellisuuden parantamiseksi. Tavoitteiden täytyy olla sellaisia, että yksikkö voi niiden saavuttamiseen todella itse vaikuttaa. Tavoitteiden täytyy olla saavutettavissa, mutta myös haastavia<sup>355</sup>. Niiden tulisi kattaa mahdollisimman suuri osa toiminnasta, mutta niillä voidaan myös osoittaa toimintojen tärkeysjärjestystä<sup>356</sup>. Tulostavoitteiden asettamisella on suuri vaikutus siihen, mitä toiminnalla saadaan aikaan. Usein sanotaankin, ”sitä saa mitä mittaa”. Tavoitteiden ja mittareiden määrittely on julkisella sektorilla oleellisin osa toiminnan- ja tulohjausta. Ohjausta selkeyttämällä ja terävöittämällä voidaan parantaa tuloksia.<sup>357</sup> Oikeudenvilvontayksikön toimintaa ohjaa ensisijassa valtiovarainministeriö, mutta myös yksikön omilla toimilla voidaan vaikuttaa sekä tavoitteisiin että niiden saavuttamiseen.<sup>358</sup>

Tulostavoitteet ilmaistaan tietynä mittarin tasona tai mittarin arvon muutoksena<sup>359</sup>. Oikeudenvilvontayksikön tavoitteiden tasot määritellään vuosittain valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoiteasiakirjoissa. Yksikön toiminnan alussa tavoitteet ase-

---

<sup>352</sup> Meklin 2001, s. 105. Ennen kuin tulostavoitteita voidaan asettaa, on siis määriteltävä mittari. Oikeudellisen vaikuttavuuden mittareita määritellään ja arvioidaan seuraavassa luvussa tarkemmin.

<sup>353</sup> VTV 2013, s. 30. Oikeudenvilvontayksikön tavoitteet tulostavoitteineen perustuvat vahvasti VHL 24 §:ään.

<sup>354</sup> VM 2005, s. 19.

<sup>355</sup> VM 2005, s. 24.

<sup>356</sup> VM 2005, s. 23.

<sup>357</sup> VM 2005, s. 19–20.

<sup>358</sup> Tulostavoitteet syntyvät yhteistyössä Verohallinnon ja valtiovarainministeriön kanssa niin, että käytännössä myös oikeudenvilvontayksiköllä itsellään on merkittävä osuus niiden asettamisessa.

<sup>359</sup> Meklin 2001, s. 105.

tettiin lähinnä kokemusperäisesti. Vuosien mittaan tavoitteita on tarkastettu, mutta tasalukuiset tavoitearvot ovat edelleen lähinnä suuntaa antavia. Tavoitteiden toteutumiseen vaikuttavat vuosittain monet asiat, joista kaikkiin oikeudenvallontayksikkö ei pysty vaikuttamaan. Siksi toteutumat vaihtelevat jonkin verran eri vuosina. Prosentilleen tarkojen tavoitteiden määrittäminen ei siten ole tarkoituksenmukaista.

Myös sen määrittelemisen, minkä prosenttiosuuden voidaan katsoa tarkoittavan, että toiminta on vaikuttavaa, on vaikeaa. On selvää, että tavoitteiden toteutumisen kannalta käytetyissä mittareissa 0 % on huono ja 100 % hyvä, mutta tulkinnanvaraista on se, missä kohtaa tulos muuttuu huonosta hyväksi. Järkevimpiä vertailukohtia ovat yleiset julkaisu- ja valituslupaprosentit veroasioissa. Ne kertovat valitusluvan saanti- ja julkaisukynnyksestä kokonaisuudessaan. Oikeudenvallontayksikön tulisi pyrkiä näitä yleisiä prosentteja korkeampiin tuloksiin. Yksikössä työskentelevät alan asiantuntijat, joilla täytyy olla taito tunnistaa merkittävät tapaukset ja myös rakentaa valitus oleellisiin ja painaviin seikkoihin perustuen. Mutta kuinka paljon enemmän oikeudenvallontayksiköltä voidaan vaatia? Määrittelyä hankaloittaa se, että toteutumiin vaikuttavat useat eri toimijat ja myös asioiden tulkinnanvaraisuus. Perustelluimmat tavoitteet saataneen seuraamalla, miten tunnuslukujen toteutumat yksikön osalta kehittyvät ja vertaamalla niitä yleisiin julkaisu- ja valituslupaprosentteihin verotuksessa. Tärkeää on kuitenkin muistaa, että oleellisempaa kuin mittarin arvon asettaminen on se, että tavoitteet on asetettu kaikkein olennaisimmille asioille ja että niillä kuvataan oikeita asioita<sup>360</sup>.

Tavoitteita asetettaessa on siis huomioitava myös muiden tekijöiden vaikutus niiden toteutumiseen. Esimerkiksi, jos KHO näyttää lisännen julkaistujen ratkaisujen määrää verotuksessa, myös tavoitteen tulee nousta<sup>361</sup>. Toisaalta, jos valitusten määrä kokonaisuudessaan vähenee, voi olla haastavaa löytää niistä kiristyviä tavoitteita vastaava määrä julkaisuun johtavia muutoksenhakukohteita. Tällöin vaikuttavuudessa korostuu entisestään vastineiden rooli. Myös lainsäädännön selkeydellä ja muuttumisvauhdilla on oma merkityksensä muutoksenhaun tarpeisiin.

---

<sup>360</sup> VM 2005, s. 38. Asiaa käsitellään oikeudenvallontayksikön osalta tarkemmin seuraavassa luvussa.

<sup>361</sup> Vaikuttaisi siltä, että tavoitteen KHO:n julkaisuprosentista voisi nostaa, sillä se on ylitetty reilusti viime vuosina. Tavoite on ollut 20 % ja toteutuma 28–31 % vuosina 2010–2012. VOVA 2013a, s. 5. Tavoite saisi olla ainakin 30 %, jotta sen saavuttaminen ei olisi itsestäänselvyys.

Tavoitteiden tarkoituksenmukaisuuteen liittyy myös kysymys siitä, kenen suhteen tavoitteet tulisi asettaa: asiakkaan, johdon, työntekijöiden vai yhteiskunnan? Tältä osin oikeudenvallontayksikön kohdalla ongelmalliseksi on koettu sen niin sanottu kaksoisrooli. Yksikön tulostavoitteissa korostuvat erityisesti verovelvollisen kannalta hyväksi koetut tavoitteet. Nimensä ja lain mukaisesti yksikkö kuitenkin huolehtii veronsaajan oikeuksien valvonnasta. Tämä määrittää hyvin pitkälle myös yksikön ottamaa kantaa valituksissa ja vastineissa. Vaikka periaatteessa yksikkö voikin hakea muutosta myös verovelvollisen hyväksi ja puoltaa verovelvollisen valituksen hyväksymistä, niin tapahtuu lähinnä poikkeustapauksissa. Pääsääntöisesti vaikuttaisi olevan niin, että oikeudenvallontayksikkö tulkitsee lakia ja muita oikeuslähteitä veronsaajalle edullisesti<sup>362</sup>.

Oikeudenvallontayksikön kaksoisrooli koetaan helposti ristiriitaiseksi. Yleisen mielipiteen mukaan yksikön tulisi parantaa verovelvollisten asemaa tavoittelemalla yhtenäisempää, ennustettavampaa ja oikeusvarmempaa verotusta. Toisaalta taas yksikön perustehtävänä on veronsaajan puhevallan käyttö<sup>363</sup>. Yksikön oikeudellisen vaikuttavuuden tavoitteet ovat kuitenkin sellaisia, että niiden saavuttaminen hyödyttää sekä verovelvollista että veronsaajaa. Ristiriita tulee esille siinä, miten eri tahot tulkitsevat lakia eli minkä tulkinnan he haluavat verotuksessa toteutuvan.<sup>364</sup> Hyvän verojärjestelmän edistäminen oikeudenvallontayksikön osalta tarkoittaa aina parasta mahdollista kokonaisuutta, joka voimassaolevien lakien mukaan toimien on mahdollista. Lakia pyritään tulkitsemaan niin, että se vastaa lain tarkoitusta, mutta tulkintaa ohjaa ilmeisen voimakkaasti myös veronsaajan edun puolustaminen. Yksikön lainmukainen tehtävä huomioon ottaen se onkin luonnollista. Kaksoisroolin merkitystä toiminnassa voitaisiin tutkia esi-

---

<sup>362</sup> Tällainen toimintapa saattaa johtaa ristiriitaisiin kannanottoihin samantyyppisissä tapauksissa. Esim. tutkimusaineiston kahdessa arvonlisäverolakiin liittyneessä valituksessa oikeudenvallontayksikön perustelut vaikuttivat ristiriitaisilta. Tapauksessa KHO 24.5.2012/1362, jolla VOVA:n valitus hyväksyttiin, luovutukset, jotka perustuivat osapuolten tekemiin yhteistyö- ja markkinointisopimuksiin, katsottiin vastikkeellisiksi, ja siten arvonlisäverollisiksi luovutuksiksi. Toisessa tapauksessa oli kyse suuremmasta, yksittäisestä lahjoituksesta/sponsoroinnista, jossa VOVA taas katsoi kyseessä olleen vastikkeeton, ja siten vähennyskelvoton toiminta. VOVA ei saanut valituslupaa. Lopputuloksena molemmissa tapauksissa oli kulujen arvonlisäverollisuus. Yllä kuvatulla asialla voi olla vaikutusta veroasiamiesten kokemaan työn mielekkyyteen, jos he joutuvat käyttämään resurssiaan esimerkiksi yleisestä mielipiteestä ja hyvin perustellusta verovelvollisen kannasta poikkeavan näkökannan perustelemiseen.

<sup>363</sup> Ks. esim. VOVA 2011, s. 3.

<sup>364</sup> Pitäisikö Veronsaajien oikeudenvallonnassa painottua edunvalvonta vai oikeudenvallonta? Problematiikkaa on sivunnut mm. Puronen esittäessään, että VOVA:n toiminnan tulisi painottua nimenomaan oikeudenvallontaan eli aineellisen totuuden tavoitteluun edunvalvonnan sijasta. Nykyisessä veronsaajien oikeudenvallonnassa näin vaikuttaisi tapahtuvan, mutta VHL 24 §:n sanamuotoa voidaan tulkita toisin. Ks. Puronen 2010, s. 232.



merkiksi sovittamalla erilaisia laatujärjestelmiä toimintaan. Aihepiiri on kuitenkin laajuudeltaan niin suuri, että tämän tutkimuksen puitteissa asiaan ei pystytä tarkemmin paneutumaan.

### **6.1.2 Käytettyjen mittareiden arviointi**

Kuten aiemmin on todettu, oikeudenvälöntayksikön toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta on tähän saakka mitattu hallinto-oikeuksien ja KHO:n julkaistujen päätösten osuudella kaikista yksikön tekemistä valituksista sekä KHO:n valituslupien osuudella kaikista yksikön tekemistä valituslupahakemuksista. Valittuja mittareita on perusteltu sillä, että KHO:n julkaisemat ratkaisut ohjaavat verotus- ja oikeuskäytäntöä ja edistävät verotuksen yhtenäisyyttä, oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.<sup>365</sup> Hallinto-oikeuksien julkaistuilla päätöksillä voi myös olla merkittävää ohjaavaa vaikutusta, kuten luvussa 4.2.4 on kuvattu. Mutta miten hyvin kyseiset mittarit sopivat oikeudellisen vaikuttavuuden mittaamiseen? Kysymykseen pyritään vastaamaan tässä luvussa.

Valtiovarainministeriö on listannut hyvän tulosmittarin ominaisuuksia seuraavasti:

- mittari kuvaa toiminnan tuotosta tai aikaansaannosta eikä tekemistä
- mittari kuvaa todella niitä asioita, joita halutaan saavuttaa tai jotka ovat keskeisiä toiminnan onnistumisen kannalta
- mittarin arvoon voidaan vaikuttaa viraston omin toimenpitein
- mittarin arvoille voidaan asettaa tavoitteita
- mittaria voidaan käyttää suhteellisen vakiintuneena ja tehdä vertailuja ajallisesti
- mitattava asia kytkeytyy toiminnan peruspäämääriin ja strategioihin, jolloin sen seurannalla on merkitystä toiminnan johtamiselle ja ohjaamiselle
- mittaria tulkitaan samalla tavalla niin virastossa kuin ministeriössäkin
- mittaustiedot saadaan suhteellisen vähillä voimavaroilla.<sup>366</sup>

Käytetyt mittarit vastaavat melko hyvin valtiovarainministeriön listaamiin ominaisuuksiin. Mittareilla kuvataan nimenomaan sitä, mitä tuotoksilla saadaan aikaan: valituslupia

---

<sup>365</sup> Ks. esim. VOVA 2011, s. 6.

<sup>366</sup> VM 2005, s. 45–46.

ja ratkaisujen julkaisuja. Tavoitteiden asettaminen mittarin arvoille on mahdollista. Mittareiden käyttö on vakiintunutta ja niillä mitattavat asiat selkeästi määritettävissä, jolloin myös tulkinnan pitäisi olla yhtenevää niin yksikössä kuin tavoitteita määrittävällä taholla. Tiedot oikeudellisen vaikuttavuuden mittareihin saadaan suhteellisen helposti seurantataulukoita ylläpitämällä. Ajallinen vertailu on mahdollista, vaikka eri vuosina ratkaistavaksi tulevat asiat vaikuttavatkin arvoihin jonkin verran. Esimerkiksi useampien lakimuutosten ajoittuminen lähelle toisiaan voi lisätä jonain vuonna KHO:n päätösten tarvetta ja julkaistujen päätösten määrää. Näyttäisi siltä, että vaihtelu ei etenkään KHO:n julkaistujen päätösten osalta ole ollut kovin radikaalia eri vuosina<sup>367</sup>.

Oikeudenvilvontayksikön tavoitteena on edistää verotuksen yhtenäisyyttä, oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Kuten aiemmissa luvuissa on käynyt ilmi, KHO:n ennakkopäätösten merkitys juuri kyseisten asioiden edistämässä on kiistattoman suuri. Siten julkaisuprosentti kuvaa parhaalla mahdollisella tavalla toiminnan keskeisimpien tavoitteiden saavuttamista. Valitusluvan saaminen on tavallaan edellistä tavoitetta tukeva mittari. Valituslupaprosentista voidaan päätellä sitä, miten hyvin toiminta on keskittynyt tulkinnanvaraisiin ja epäselviin tapauksiin, joissa myös KHO katsoo kannanottonsa tärkeäksi<sup>368</sup>. Jos valituslupaprosentti on kovin pieni, voidaan ajatella, että oikeudenvilvontayksikkö on kohdistanut valituksensa selviin ja aiemmissa muutoksenhakuasteissa oikein ratkaistuihin tapauksiin.

Mittareiden tulisi olla sellaisia, että oikeudenvilvontayksikkö voi todella vaikuttaa asiaan, joita niillä mitataan. Kyseinen ominaisuus ei ole aivan yksinkertaisesti todettavissa. Oikeudenvilvontayksikkö voi kyllä kohdevalinnallaan ja perusteluillaan vaikuttaa valitusluvan saamiseen ja päätöksen julkaisemiseen, mutta niihin vaikuttavat monet muutkin tekijät. Kuten aiemmin on jo todettu, esimerkiksi se, että samanlaisia asioita tulee KHO:n ratkaistavaksi useita, vaikeuttaa vaikuttavuuden mittaamista. Jos oikeudenvilvontayksikkö valittaa useammasta samanlaisesta asiasta, julkaisuprosentti vääristyy. KHO julkaisee melko harvoin samanlaisista asioista useampia päätöksiä. Julkaisuun päätyy siis yleensä vain yksi tapaus, jolloin myös tilastoon merkitään luonnollisesti vain yksi julkaisu. Silloin muut samaa asiaa koskevat ratkaisut pienentävät julkaisuprosent-

---

<sup>367</sup> Ks. esim. VOVA 2013a, s. 6.

<sup>368</sup> Kyseessä on siis nk. kohdentamistavoite, joka ei suoraan kuvaa vaikuttavuutta. Vrt. VTV 2013, s. 45–46.

tia, vaikka tavallaan myös niitä koskeva ratkaisu on julkaistu<sup>369</sup>. Verovelvollisten tasa-  
puolisen kohtelun vaatimuksen vuoksi oikeudenvilvontayksikön on kuitenkin valitetta-  
va kaikista samaa asiaa koskevista tapauksista. Joskus julkaistu ratkaisu ei päädy mitta-  
reiden mitattavaksi ollenkaan. Näin käy ainakin silloin, kun oikeudenvilvontayksikkö  
on valittanut samasta asiasta, mutta julkaistavaksi päättyy jonkun muun valittajan tapa-  
us<sup>370</sup>. Mikäli vastineet otetaan mukaan tulostavoitteisiin, kyseisen ongelman merkitys  
pienenee. Tuolloin oikeudenvilvontayksikön tilastoissa näkyvien julkaistujen päätösten  
suhteellinen osuus kaikista KHO:n julkaisemista, verotusta koskevista päätöksistä lienee  
merkittävä.

Hyvän mittarin ominaisuudet toteutuvat etenkin KHO:n julkaisuprosentin osalta varsin  
hyvin. Myös valituslupia koskeva mittari täyttää useimmat edellä mainituista vaatimuk-  
sista. Sen kytkeytyminen toiminnan peruspäämääriin ei kuitenkaan ole yhtä selkeä kuin  
KHO:n julkaisuprosentin. Valituslupan saaminen ei yksistään edistä haluttuja päämää-  
riä, mutta valituslupa on toki edellytyksenä mahdolliselle julkaisulle. Mittariin voidaan  
siis kohdistaa kritiikkiä, mutta toisaalta se kertoo ainakin toiminnan suuntautumisesta  
asioihin, jotka KHO katsoo tarpeelliseksi ottaa ratkaistavakseen.

Hallinto-oikeuksien ratkaisun julkaisu-mittariin voidaan kohdistaa enemmän kritiikkiä.  
HAO:ien ratkaisujen suhde toiminnan tavoitteisiin ei ole niin selkeä kuin KHO:n ratkai-  
suiden. Kuten aiemmin on todettu, HAO:ien ratkaisuilla on vain rajallista ohjaavaa vai-  
kutusta. Ongelmallista on ensinnäkin se, että ne eivät välttämättä ole asian lopullisia  
ratkaisuja KHO:n valituslupamahdollisuuden vuoksi. Toisaalta eri HAO:ien ratkaisuissa  
esiintyy eroavaisuuksia samanlaisissa asioissa. Verotuskäytännön osalta niillä kuitenkin  
näyttäisi olevan voimakastakin ohjaavaa vaikutusta ainakin omalla alueellaan<sup>371</sup>. Se,  
kuinka hyvin ne edistävät verotuksen yhtenäisyyttä, oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta

---

<sup>369</sup> Tässä tutkimuksessa tapauksista on pyritty jättämään pois samaa asiaa koskevat useammat valitukset  
ja vastineet, jolloin ns. tuplatapaukset eivät vääristä tuloksia. Käytännön toiminnassa samanlaisten tapaus-  
ten määrittely voi olla vaikeaa, koska niitä käsittelevät useat eri veroasiamiehet. Näin ollen myös tapaus-  
ten poistaminen voi alentaa tulosten luotettavuutta, mikäli sitä ei suorita yksi henkilö tiettyjä kriteereitä  
noudattaen. Muuten samanlaisten tapauksien tuloksia huonontava vaikutus voidaan ottaa huomioon tavoit-  
tearvojen asettamisessa.

<sup>370</sup> Näin tapahtui tutkimusaineiston osalta ainakin tappioiden siirtämisen erikoislupia koskevissa tapauk-  
sissa. Samantyyppisistä tapauksista julkaistiin ratkaisu KHO 2013:167, jossa valittajana oli verovelvollis-  
nen. VOVA on antanut asiassa vastineen (ei aineistossa), joten niihin perustuvissa tuloksissa tämäkin  
ratkaisu olisi mukana.

<sup>371</sup> Ks. esim. KHO 2009, s. 205 ja Iivonen 2004, s. 164.

ei määräydy yksin sen perusteella, kuinka paljon niitä verotuskäytännössä käytetään, vaan olennaista on se, ovatko ne samanlaisissa asioissa samanlaisia. Hallinto-oikeuksien päätösten julkaisuprosentti ei siis ole suorassa yhteydessä toiminnan päämääriin. Sekin toki kertoo osaltaan siitä, kuinka merkittävässä asioissa oikeudenvalvontayksikkö on ollut aktiivinen. Varsinaisten toiminnan tavoitteiden osalta mittarilla on vähemmän merkitystä ainakin, mikäli HAO:ien päätösten yhtenäisyys ei parane<sup>372</sup>.

Vuosina 2008 ja 2009 oikeudellista vaikuttavuutta kuvattiin toimintakertomuksissa edellisten mittareiden sijaan sillä, kuinka suuressa osassa KHO:n julkaistuja ratkaisuja oikeudenvalvontayksikkö on ollut muutoksenhakijana jossakin vaiheessa. Kyseinen osuus esitetään edelleen osana toimintakertomusta, mutta varsinaista tavoitetta siihen ei liity, eikä sen merkitystä ole myöskään kertomuksissa tarkemmin avattu. Kyseisen mittarin ongelmana on etenkin se, että yksikkö ei pysty itse siihen vaikuttamaan niin hyvin kuin edellä esitettiin. Oikeudenvalvontayksikön ei esimerkiksi aina tarvitse valittaa merkittävistä asioista, jos verovelvollinen itse valittaa asiastaan. Se ei siis mittaa suoraan vain oikeudenvalvontayksikön suoritteita. Mittari kyllä kertoo, että oikeudenvalvontayksikkö on muutoksenhakijana jossakin prosessin vaiheessa vuosittain noin puolessa julkaisuun päätyneistä KHO:n päätöksistä. Mittari ei kuitenkaan ole erityisen informatiivinen juuri oikeudenvalvontayksikön toimintaan liittyen.

Käytetyt mittarit ovat olleet pääosin hyviä ja niillä on pystytty mittaamaan nimenomaan toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta suhteessa toiminnan päämäärään. Kun nykyiset tulostavoitteet saavutetaan, toiminnan voidaan sanoa valitusten osalta olleen oikeudellisesti vaikuttavaa. Tulostavoitteet ovat myös auttaneet suuntaamaan toimintaa merkittäviin asioihin. Valitusten tekeminen muodostaa kuitenkin vain pienen osan veroasiamiesten työajasta<sup>373</sup>. Mittarit eivät siis ole olleet kokonaiskuvan riittäviä muodostamiseksi. Seuraavassa esitetään muutamia ehdotuksia uusiksi mittareiksi vanhojen mittarien rinnalle, jotta niillä voitaisiin kattaa suurempi osuus yksikön toiminnasta.

---

<sup>372</sup> Huomionarvoista on tietysti myös se, että tulkinvaraisissa tai epäselvissä asioissa ei ole välttämättä yhtä, oikeaa ratkaisua, joten yhtenäiseen oikeuskäytäntöön päätyminen eri hallinto-oikeuksien osalta on erityisen haastavaa. Rabinä 2008, s. 124. Kyseistä mittaria voitaisiin kehittää niin, että sen arvon laskeamisessa huomioitaisiin vain lainvoiman saaneet julkaistut päätökset. Niiden ohjausvaikutus verotuksessa on suurempi kuin sellaisten päätösten, joissa prosessi on vielä kesken.

<sup>373</sup> KHO:n ja HAO:ien valitukseen kulutettiin esimerkiksi vuonna 2010 vain 11,5 % työajasta. VOVA 2011, s. 10.

### **6.1.3 Uusien mittareiden kehittämismahdollisuuksia**

Suurimman osan veroasiamiesten työajasta vievät vastineet. Niillä voidaan siis vaikuttaa toiminnan oikeudelliseen vaikuttavuuteen merkittävästi. Tähän saakka vastineiden tilastointi ei ole ollut yhtä tarkkaa kuin valitusten, eikä niitä myöskään ole huomioitu oikeudellisen vaikuttavuuden mittaamisessa. Vaikuttavuuden mittaaminen vastineiden avulla ei olekaan aivan vastaavasti hahmotettavissa kuin valitusten osalta. Vastineita annetaan hyvin monenlaisista asioista, joissa ei välttämättä ole oikeudenvilvontayksikön kannalta kyse erityisen merkityksellisestä asiasta<sup>374</sup>. Tuomioistuimen rooli on vastineissa merkittävä, koska sen vastuulla on, mistä asioista vastinetta yksiköltä edes pyydetään. Valituksissa yksikön rooli on huomattavasti merkittävämpi, koska se valitsee itse muutoksenhaun kohteet, jotka se katsoo tavoitteidensa suhteen merkittäviksi. On siis ymmärrettävää, että niiden merkitys oikeudellisen vaikuttavuuden mittaamisessa on korostunut. Vastineet kuitenkin tehdään pitkälti samoihin perusteisiin ja periaatteisiin nojaten kuin valitukset.

Erityisesti niillä tapauksilla, joissa oikeudenvilvontayksikkö vastineellaan puoltaa valitusluvan hyväksymistä, voitaisiin mitata oikeudellista vaikuttavuutta. Edelliseen lukuun viitaten hyvä yksikön oikeudellisen vaikuttavuuden mittari olisi valituslupaa puoltaviin vastineisiin liittyvien tapausten julkaisuprosentti. Tutkimusaineistossa tämä prosentti oli 61 % (11 kpl). Tämä kertoo, että toiminta on ollut oikeudellisesti vaikuttavaa myös KHO:lle annettujen vastineiden osalta. Osuuden laskemisessa otettiin huomioon vain valitusluvan tarvitsevat tapaukset ja niihin annetut ratkaisut. Tämä prosentti kertoo siitä, kuinka suuressa osassa vastineita oikeudenvilvontayksikkö on puoltanut sellaisen asian saattamista KHO:n ratkaistavaksi, jolla KHO on katsonut olevan prejudikaattiarvoa.

Mittareille asetettujen vaatimusten valossa edellä esitelty mittari ei kuitenkaan ole aivan yhtä hyvä kuin valitukseen liittyvä KHO:n julkaisuprosentti. KHO vaikuttaa kyseisen mittarin arvoon, sillä vastineita koskevissa tapauksissa se on jo suorittanut asiassa jonkinlaista harkintaa. Oikeudenvilvontayksiköltä pyydetään vastinetta asioissa, joissa KHO ilmeisesti harkitsee antavansa valitusluvan. Kuten tutkimusaineistosta voi päätellä, kaikkia tapauksia, joista vastine pyydetään ei kuitenkaan oteta tutkittavaksi, eikä

---

<sup>374</sup> Merkittävin syy siihen, että verovelvollinen hakee muutosta, on se, että hän ei usko ratkaisun olevan oikea sitä puoltavista seikoista huolimatta. KHO 2009, s. 187.

varsinkaan julkaista. Kaikki tapaukset eivät siis ole erityisen merkittäviä, joten valitusluvan puollossa joudutaan tunnistamaan ennakkopäätösluonteiset asiat samaan tapaan kuin valituksissa.

Oikeudenvilvontayksikkö puoltanee vain niitä asioita, joista se itsekin voisi hakea tai on jo hakenut muutosta. Yksikössä käydään vastinetta annettaessa läpi tapaukseen liittyvät oleelliset seikat samaan tapaan kuin valituksissa. Vaikka valitusluvan puoltoa ei vastinekirjelmissä perustellakaan yhtä kattavasti kuin valituksissa, perusteet ovat puolto huomioon ottaen ilmeisesti olemassa. Perustelut verovelvollisen valituksen hylkäämistä koskien ovat pääsääntöisesti yhtä kattavia kuin omilla valituksissa, mutta toiseen suuntaan. Myöskään julkaisun pyytäminen ei puoltotilanteissa ole merkittävästi harvinaisempaa kuin omilla valituksissa. Näin ollen julkaisuprosentti vastineiden osalta perustuu pitkälti samoin periaattein tehtyyn tapauskohtaiseen harkintaan kuin valituksissa. Vaikuttavuuden mittaaminen tällä tavalla on siis relevanttia, mutta mittarin tavoitearvo voitaisiin asettaa hieman valitusten tavoitearvoa korkeammalle.

Kansalaisten oikeusturvan kannalta tärkeintä on, että lain- ja oikeudenmukainen ratkaisu hallintoasiassa tehtäisiin mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Myös taloudellisuus- ja tehokkuusnäkökulmasta verotuksen yhtenäisyyteen olisi paras vaikuttaa mahdollisimman aikaisin eli esimerkiksi verotuspäätöksiä tehtäessä. Tässä onnistumista kuvaava parhaiten se, että hallintoviranomaisten päätöksiin haetaan muutosta vähän ja niiden pysyvyys muutoksenhakuasteissa on korkea. Lisäksi tällöin myös hallintotuomioistuinten päätösten pysyvyys ylimmässä muutoksenhakuasteessa on hyvä. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi myös lainsäädännön tulisi olla mahdollisimman selkeää ja yhteiskunnan toimintaan nähden ajanmukaista.<sup>375</sup>

Edellä mainittu näkökulma voitaisiin ottaa huomioon oikeudenvilvontayksikön oikeudellisen vaikuttavuuden mittareissa. Verohallinnossa päätösten pysyvyys onkin yksi tärkeimmistä toiminnallisista tavoitteista<sup>376</sup>. Oikeudenvilvontayksikön osalta voitaisiin mitata esimerkiksi sitä, miten hyvin sen tekemät, hyväksytyt oikaisuvaatimukset pysy-

---

<sup>375</sup> KHO 2009, s. 6.

<sup>376</sup> Ks. esim. VM VH 2013, 3 Toiminnallinen tuloksellisuus, 3.2 Tavoitteet vuodelle 2013 ja ennakkolliset tavoitteet vuosille 2014–2016, 3.2.2 Tuotokset ja laadunhallinta, 8 Verotuspäätösten pysyvyys (oikeellisuus). Ks. mittarista myös KHO 2009, s. 36.

vät ylemmissä muutoksenhakuasteissa. Mittarin tavoitteena olisi prosenttiosuus niistä päätöksistä, jotka muuttuvat. Jos pysyvyys on hyvä, eli edellä mainittu prosentti hyvin pieni, oikeudenvälontayksikkö on osaltaan ollut vaikuttamassa siihen, että verotus on ratkaistu oikein mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Tällä tavoin oikeudenvälontayksikkö vaikuttaisi osaltaan koko Verohallinnon tehokkuuteen ja yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen sekä toiminnan laatuun.

Lainsäädännön ja päätöksenteon tasosta riippumatta syntyy aina niin oikeus- kuin näytökysymyksiin liittyviä tulkintaongelmia, jotka saatetaan tuomioistuinten ratkaistavaksi. Muutoksenhaut eivät siten ole vältettävissä yksinomaan hallintoviranomaisen tai ensiasteen hallintotuomioistuimen päätöksenteon laatua parantamalla.<sup>377</sup> Tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei aina ole vain yhtä oikeaa ratkaisua.<sup>378</sup> Oikeudenvälontayksikön toiminta suuntautuu juuri näihin tulkinnanvaraisiin tapauksiin, jolloin ratkaisun muuttuminen eri muutoksenhakuasteissa on yleistä. Tällaisten tapausten saattaminen KHO:n ratkaistavaksi on myös tärkeää. Edellä esitetty mittari on siis jossakin määrin ristiriidassa sen kanssa, että yksikön päämääränä ei ole voittaa tapauksia, vaan saada aikaan oikeuskäytäntöä. Verovelvollisen näkökulmasta mittari kuitenkin kertoisi siitä, että yksikkö myös puoltaa oikeita asioita, eikä vain ”kiusallaan” hae muutosta asioista, jotka on jo ratkaistu oikein, mutta joista halutaan oikeuskäytäntöä.

Kuten luvussa 4.3.1 on kuvattu, Verohallinnon ohjeilla ja norminannolla on merkittävä vaikutus ensiasteen verotuspäätösten yhtenäisyyteen<sup>379</sup>. Oikeuskäytäntö, jota oikeudenvälontayksikkö toiminnallaan luo, on usein ohjeiden taustalla. Toisinaan ohjeita joudutaan antamaan jo ennen oikeuskäytännön saamista. Oikeudenvälontayksikön Verohallinnon ohjeisiin antamalla lausunnoilla voi siis olla vaikutusta verotuksen yhtenäisyyteen. Mielenkiintoinen tutkimuskohde olisi, miten yksikkö ohjeisiin on vaikuttanut. Ohjeiden onnistumista voitaisiin mitata ainakin päätösten pysyvyydellä, kuten Verohallinnon osalta jo tehdään. Ongelmana ohjeisiin vaikuttamisen mittaamisessa olisi yksikön oman vaikuttavuuden erottaminen koko Verohallinnon vaikuttavuudesta. Mittaaminen

---

<sup>377</sup> KHO 2009, s. 6. Ks. myös KHO 2009, s. 263.

<sup>378</sup> Verohallinnon osalta kyseisen mittarin ongelmallisuus on siinä, että hyvin alhainen muutoksenhaku-prosentti saattaa kieliiä esimerkiksi verovälontayksikön puutteesta. KHO 2009, s. 219.

<sup>379</sup> Verohallinnon antamat tulkintasuositukset ja soveltamisohjeet sekä työmenettelyohjeet on katsottu jopa merkittävimmiksi keinoiksi lisätä verotuksen yhtenäisyyttä ja järjestelmän hyväksyttävyyttä. Ks. esim. Myrsky 2011a, s. 44. Ks. myös Myrsky 2011a, s. 52–53.

olisi myös haastavampaa kuin aikaisemmin kuvatuissa tapauksissa. Yksikön osalta täytyisi erottaa verotuspäätökset, joihin liittyvien ohjeiden tekemisessä se on ollut mukana.

Joka tapauksessa oikeudenvallontayksikön mahdollisuudet vaikuttaa Verohallinnon ohjeiden kautta verotuksen yhtenäisyyteen on syytä huomioida toiminnassa. Annetut lausunnot on nykyäänkin lueteltu toimintakertomuksessa vuosittain.<sup>380</sup> Ennen kuin vaikuttavuudesta kannattaa kehittää mittaria, tulisi tutkia yksikön lausuntojen merkitystä ohjeisiin tarkemmin. Mikäli lausunnoilla ei ole oleellista merkitystä, ei myöskään vaikuttaminen niiden kautta ole yksikön vaikuttavuudessa oleellista.

Vuoden 2014 alusta käyttöön tullut ennakkopäätösvalitus voi vaikuttaa merkittävästi verotuksen yhtenäisyyteen, ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen. Sen avulla ennakkopäätösluonteiseen ongelmaan voidaan saada tuomioistuimen verotusta ohjaava ratkaisu nopeutetusti. Välillisesti ennakkopäätösvalitusten pitäisi siis vaikuttaa myös muutoksenhakujen määrää vähentävästi.<sup>381</sup> Oikeudenvallontayksiköllä on oleellinen tehtävä siinä, antaako se suostumuksensa ennakkopäätösvalituksen saattamiseen KHO:n ratkaistavaksi vai ei. Oikeudellisen vaikuttavuuden mittaaminen ennakkopäätösvalitusten perusteella olisi perusteltua. Ehdotettava mittari ei perustu tutkimusaineistoon, vaan siihen on päädytty muun muassa luvun 2.4.1 taustoittavien tietojen perusteella.

Asiat, jotka KHO käsittelee ennakkopäätösvalitusasioina, ovat prejudikaattiluonteisia, joten se myös mitä luultavimmin julkaisee ne<sup>382</sup>. Näin ollen julkaisuprosentti ei tässä tapauksessa ole relevantti mittari. Sen sijaan sillä, kuinka suuren prosentin ennakkopäätösvalituksista KHO ottaa tutkittavakseen, on merkitystä. Prosentti voitaisiin laskea erikseen oikeudenvallontayksikön ja verovelvollisen tekemistä ennakkopäätösvalituksista. Luultavasti määrät eivät kuitenkaan ole niin suuria, että erottelu olisi järkevää. Molemmista tapauksista asian voidaan ajatella oikeudenvallontayksikön näkökulmasta olevan sellainen, että sillä on ennakkopäätösarvoa. Siten prosentti kertoisi kokonaisuudessaankin siitä, ovatko oikeudenvallontayksikön näkemykset tärkeistä ja prejudikaattiluonteisista asioista olleet oikeita.

---

<sup>380</sup> Ks. esim. VOVA 2011, s. 9.

<sup>381</sup> Rabinä 2013a, s. 146.

<sup>382</sup> Rabinä 2013a, s. 146.



Toisaalta voitaisiin seurata myös niitä tapauksia, joissa oikeudenvallontayksikkö ei ole antanut suostumustaan ennakkopäätösvalitukseen. Erityisen mielenkiintoisa olisi se, kuinka moni valituksista päätyy tavallisen muutoksenhakuprosessin kautta KHO:n ratkaistavaksi. Jos asia päätyy lopulta KHO:n julkaistuksi ennakkopäätökseksi, yksikkö on toiminut omia tavoitteitaan vastaan. Tällä tavalla julkaisuun päätyneiden ratkaisujen prosenttiosuutta voitaisiin käyttää vaikuttavuuden mittarina. Edellä esitellyistä poiketen, siinä vaikuttavuuden hyvästä tasosta kertoisi mahdollisimman pieni arvo.

Ennakkopäätösvalitusten merkitys ja työllistävyys selviää vasta käytännössä. Samoin selviää se, kuinka oleellinen osa oikeudenvallontayksikön työtä siitä tulee, eli kuinka laajasti siihen liittyvällä mittarilla voidaan toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta mitata. Myöskään näiden mittarien ei voida katsoa mittaavan yksinomaan oikeudenvallontayksikön vaikuttavuutta, mutta yksikön merkitys asiassa on niin suuri, että mittarien arvot ovat merkityksellisiä.

## **6.2 Kohdevalinnan ja kirjelmien kehittämismahdollisuudet**

### **6.2.1 Nykyinen kohdevalinta**

Luvussa 5.1 on esitelty, millaisissa asioissa ja mihin perusteluihin vedoten oikeudenvallontayksikkö on hakenut muutosta vuonna 2010. Nykyistä kohdevalintaa taas on käsitelty luvussa 2.4.2. Ensisijaisena kriteerinä muutoksenhaun taustalla on asian tulkinnanvaraisuus. Muutoksenhaun kohteeksi pyritään valitsemaan asioita, joista ei ole vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä tai joilla on yleisempää merkitystä. Kohdevalinnan toimivuus on vaikuttavuuden tulostavoitteiden saavuttamisen perusedellytys.

Muutoksenhaku on kohdistunut pääosin yleisimpiin verolakeihin (TVL, EVL, AVL) suhteellisen tasaisesti näiden kesken jakautuen. Aineiston perusteella korostuneita asioita olivat esimerkiksi tappioiden vähennyskelpoisuus omistussuhteiden muuttuessa, sponsoroinnin, kylkiäisten ja liittymismaksujen arvonlisäverokohtelu ja varainsiirtoveron peruste. Kaikki edellä mainitut esimerkit koskevat käytännössä jatkuvasti toistuvia tilanteita, joiden osalta yhtenäistävällä oikeuskäytännöllä on ollut laajempaa merkitystä.

Myös esimerkiksi perintöverotukseen ja henkilöverotuksen vähennyksiin liittyvät tapaukset koskevat suurta määrää verovelvollisia.

Merkittävän suuri oikeudenvälontayksikön valituksiin liittyvien tapausten julkaisuprosentti kertoo osaltaan, että sen kohdevalinta on ollut onnistunutta. Valituilla tapauksilla on siis myös KHO:n kannan mukaan ollut prejudikaattiluonnetta. Ennakkopäätösluonteisten tapausten tunnistamista tehostavilla ohjeilla ja yhtenäisillä työtavoilla vaikuttavuutta voidaan vielä parantaa. Samalla voidaan parantaa toiminnan toiminnallista tehokkuutta. Seuraavassa esitellään syyttäjälle annettuja ohjeita ennakkopäätösjärjestelmän tunnistamiseen, minkä jälkeen pohditaan mahdollisuuksia kehittää yksikön kohdevalintaa.

### ***6.2.2 Valtakunnansyyttäjän kriteerit ennakkopäätöksen hakemisessa***

Syyttäjien toiminnasta määrätään laissa syyttäjälaitoksesta (SLL, 13.5.2011/439). Syyttäjät huolehtivat Suomessa siitä, että rikosoikeudellinen vastuu toteutuu (SLL 6 §). Valtakunnansyyttäjä toimii ylimpänä syyttäjänä. Hänen tehtäviinsä kuuluu muun muassa päättää syyttäjän valituslupahakemuksen jättämisestä korkeimpaan oikeuteen (KKO), edustaa syyttäjiä korkeimmassa oikeudessa sekä edistää syyttäjän toiminnan oikeudellista laatua ja yhtenäisyyttä (SLL 10 §). Valtakunnansyyttäjänvirasto taas esimerkiksi vastaa syyttäjätöiden tuloksellisuudesta ja valvoo syyttäjien toiminnan laillisuutta ja yhdenmukaisuutta (SLL 9 §)

Valtakunnansyyttäjällä ja syyttäjillä yleensä on rikosprosessissa samantapainen asema kuin Veronsaajien oikeudenvälontayksiköllä veroprosessissa. Prosessit ja syyttäjän sekä oikeudenvälontayksikön toiminta kuitenkin eroavat toisistaan monilta osin. Vertailua on mahdollista suorittaa ennakkopäätösluonteisten tapausten määrittelyssä sekä asian perusteluissa. Tässä kohtaa käsitellään lyhyesti niitä kriteereitä, joilla valtakunnansyyttäjä ja syyttäjät yleensä pyrkivät tunnistamaan ennakkopäätösluonteiset asiat.

Korkeimman oikeuden ennakkopäätösperusteista määrätään oikeudenkäymiskaaren 30 luvun 3 §:ssä (OK, 1.1.1734/4). Valituslupa voidaan antaa vain, jos se on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tärkeää tai asiassa on tapahtunut oikeudenkäynti- tai muu virhe tai luvan myöntämiselle on muu painava syy. KKO:n ennakkopäätösten merkitykseen lainkäytössä

pätee pitkälti sama, mitä luvussa 4.2.2 on todettu ennakkopäätöksistä yleensä. KKO keskittyy toiminnassaan oikeuskäytännön ohjaamiseen eli prejudikaattiperuste on ensisijainen valitusluvan myöntämisen peruste<sup>383</sup>. KKO on siis ennakkopäätöstuomioistuin.

SLL 12 §:n 2 momentin mukaan valtiosyyttäjien on ensisijaisesti huolehdittava syyttäjän tehtävistä yhteiskunnan kannalta merkittävimmissä rikosasioissa. Valtakunnansyyttäjänvirastosta annetun asetuksen (209/1997) 13 §:n mukaan paikallisten syyttäjäviranomaisten tulee viipymättä ilmoittaa valtakunnansyyttäjänvirastolle SLL 12 §:n 2 momentissa tarkoitetuista asioista valtakunnansyyttäjän määräämällä tavalla. Valtakunnansyyttäjä päättää, missä asioissa ennakkopäätöstä haetaan, mutta syyttäjän vastuulla on tiedottaminen sopivista tapauksista. Tätä varten valtakunnansyyttäjänvirasto on antanut ohjeita ennakkopäätösluonteisten asioiden tunnistamiseen.

Ennakkopäätöksiksi sopivia tapauksia ovat erityisesti sellaiset tapaukset, joissa tosiseikat ovat jo alempien tuomioistuimien myötä tulleet mahdollisimman riidattomiksi. Huomiota on suositeltu kiinnitettävän tapauksiin, joissa ei ole kyse näytön arvioinnista ja joissa on äänestetty. Lisäksi huomionarvoisia ovat tapaukset, joissa hovioikeuden päätös poikkeaa käräjäoikeuden ratkaisusta tai joissa se poikkeaa hovioikeuden vastavassa tapauksessa aiemmin antamista ratkaisuksista.<sup>384</sup>

Tapaukset, joissa on kysymys uuden lainsäädännön soveltamisesta tai uuden tilanteen arvioimisesta saattavat olla ennakkotapausluonteisia, kun kyseessä on yleiseltä kannalta riittävän tärkeä asia. Syyttäjän on harkittava, milloin oikeuskysymykseen liittyy prejudikaatti-intressi. Prejudikaattia tarvitaan yleensä tilanteessa, jossa oikeuskysymykseen ei löydy vastausta lainsäädännöstä, tavanomaisesta oikeudesta, esitöistä, oikeuskäytännöstä tai oikeuskirjallisuudesta. Kun hovioikeuden tuomio on ristiriidassa edellä mainituista lähteistä johdetun ratkaisun kanssa, sen voidaan olettaa olevan virheellinen. Ensisijaisesti muutosta on haettava niissä tapauksissa, joissa ratkaisu ei noudata lain sanamuotoa. Jos lain sanamuoto on tulkinnanvarainen, ennakkopäätöksen hakemista tulee

---

<sup>383</sup> Ks. esim. Korkeimman oikeuden internet-sivut osoitteessa <http://www.kko.fi>.

<sup>384</sup> VKSV 2003, s. 30.

harkita ainakin silloin, kun kyseessä on merkittäviä kriminaalipoliittisia vaikutuksia omaavan lain sanamuodon tulkinta.<sup>385</sup>

Ratkaisusta, joka poikkeaa olennaisesti lain esitöissä esitetystä, ja josta ei vielä ole KKO:n oikeuskäytäntöä, on syytä pyrkiä saamaan ennakkopäätös. Samoin silloin, kun hovioikeuden ratkaisu on yksittäisen esitöiden lausuman mukainen, mutta syyttäjän käsityksen mukaan säännöksen yleisen tarkoituksen vastainen. Myös sellaiset asiat ovat huomionarvoisia, joissa riidanalaisesta oikeuskysymyksestä ei ole ylimmän asteen oikeuskäytäntöä tai joissa hovioikeuksien ratkaisut ovat ristiriitaisia eli oikeuskäytäntö on epäyhtenäistä.<sup>386</sup>

Oikeuskirjallisuus on hyvin harvoin vaikuttanut ratkaisujen lopputulokseen oleellisesti. Jos kuitenkin näin on, ja tuomio poikkeaa myös velvoittavista oikeuslähteistä, on asiassa syytä hakea valituslupaa.<sup>387</sup>

### **6.2.3 Kohdevalinnan kehittäminen**

Syyttäjän ennakkopäätösharkinnan kriteerit ovat pitkälti yhtenevät oikeudenvilvontayksikön kohdevalinnan kriteerien kanssa. Syyttäjän osalta kriteerit on kuitenkin avattu tarkemmin. Oikeudenvilvontayksikön kohdevalinnan ohje on suppea, mutta valitusten perusteluista on nähtävissä se, että tapauksissa kiinnitetään huomiota samoihin seikkoihin, joita syyttäjän ohjeessa on mainittu<sup>388</sup>.

Syyttäjän ohjeessa tarkempaa harkintaa ohjataan muun muassa tapauksiin, joista alemmassa oikeusasteessa on äänestetty tai joissa alemmat asteet ovat olleet asiassa eri kannalla. Myös oikeudenvilvontayksikön kohdevalinnassa voitaisiin tarkempaan harkin-

---

<sup>385</sup> VKSV 2003, s. 31.

<sup>386</sup> VKSV 2003, s. 32.

<sup>387</sup> VKSV 2003, s. 32.

<sup>388</sup> Veronsaajan oikeudenvilvonnasta annetussa ohjeessa on listattu tilanteita, joissa asiaa voidaan pitää sillä tavalla tulkinnanvaraisena tai epäselvänä, että se on annettava tiedoksi VOVA:lle. Ks. Verohallinto 2011, 4. Päätösten tiedoksianto Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle, 4.2 Päätökset, jotka aina annetaan oikeudenvilvontayksikölle tiedoksi, 4.2.4 Päätökset oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä asioissa. Kyseisestä ohjeesta saadaan johtoa myös kohdevalintaan, mutta yksikön oma, yksityiskohtaisempi ohje voisi tehostaa sitä.

taan valita äänestystapaukset ja tapaukset, joissa oikaisulautakunta ja HAO ovat ratkaisseet asian eri tavalla. Erilaiset päätökset kertovat asian tulkinnanvaraisuudesta.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun antamisen perusteet tukevat niiden ennakkopäätösluonnetta. KVL:n ratkaisuihin perustuvat tapaukset muodostavat myös vuosittain suuren osan KHO:n julkaistavista päätöksistä. Niihin on siis myös syytä kiinnittää erityistä huomiota valituskohteita valittaessa. Osassa niistä on kuitenkin kyse erikoistilanteista, joiden yleisempi vaikutus ei ole erityisen merkittävä. Oikeudenvallontayksikön kohdevalinnassa täytyisikin erottaa KVL:n ratkaisusta yleisempää merkitystä saavat ratkaisut, mikä tähän mennessä vaikuttaa onnistuneen<sup>389</sup>.

Kohdevalinnan tavoitteena on löytää tapauksia, joiden ratkaisut päätyisivät julkaistavaksi. Julkaisuun johtaneita syitä on tutkittu hallinto-oikeuksien osalta. Systematisoinnissa lähteenä on käytetty tuloverotukseen liittyviä päätöksiä. Syyt ovat tärkeysjärjestyksessään seuraavat:

1. Julkaistava ratkaisu on vastoin Suomen kansallista verolainsäädäntöä.
2. Julkaistava ratkaisu on selvästi vastoin aikaisemmin julkaistua oikeuskäytäntöä.
3. Julkaistava ratkaisu on vastoin virallisohteita ja/tai yleistä verotuskäytäntöä.
4. Vanhan käytännön vahvistaminen ja täsmentäminen sekä suhde oikeuskirjallisuuteen.
5. Uuden lainsäädännön uudet tulkintaongelmat.
6. Erimielisyydet HaO:ssa.
7. Monia kiinnostavat ”selvät” tapaukset.<sup>390</sup>

Näitä julkaisuun johtaneita syitä voitaneen käyttää myös KHO:n osalta ja muihin verolajeihin laajentaen<sup>391</sup>. Oikeudenvallontayksikön kohdevalintaa ja käytettyjä perusteluita voidaan myös verrata näihin julkaisuun johtaneisiin syihin.

Listan ensimmäisen kohta on kaksijakoinen. Oikeudenvallontayksikkö tuskin kevyin perustein pyrkii hakemaan muutosta niin, että valituksen hyväksyminen olisi vastoin Suomen kansallista verolainsäädäntöä. Esimerkiksi AVL:n piirissä näin voi kuitenkin

---

<sup>389</sup> Erityisesti julkaistut KVL:n ratkaisut tutkitaan jo nykyisin huolellisemmin, samoin kuin julkaistut hallinto-oikeuksien ratkaisut. Rabinä 2011, s. 42.

<sup>390</sup> Linnakangas 2011, s. 121.

<sup>391</sup> Myrsky 2011a, s. 133.

tapahtua, kun jokin pakottavan EU-säännöksen tulkinta tai eurooppaoikeudellinen periaate poikkeaa kansallisen lainsäädännön tai periaatteen tulkinnasta<sup>392</sup>. Oikeudenvallontayksikön on syytä kiinnittää huomiota varsinkin asioihin, joilla on laajempaa merkitystä veronsaajan tai verovelvollisen kannalta.

Toisaalta edellä mainittu hallinto-oikeuksien päätöksen julkaisuun johtanut syy on yksi tärkeimmistä tekijöistä, joilla yksikkö itse perustelee muutoksenhakuaan. Valituksista 20:ssä (47 %) yksikkö perusteli valitusta nimenomaan sillä, että sen kohteena oleva ratkaisu oli lain sanamuodon vastainen. Valituslupalaisia asioita näistä oli 16 valitusta, joista 12 tapauksessa lupa saatiin. Julkaistu päätös annettiin 11 tapauksessa 20:stä (55 %). Luvut tukevat käsitystä siitä, että kohdevalinnassa tällaiset lain sanamuodon, esitöiden ja lain tarkoituksen vastaiset ratkaisut olisi syytä tutkia tarkoin.

Myös listan kaksi seuraavaa kohtaa ovat käänteisesti mukana oikeudenvallontayksikön muutoksenhaussa. Muutosta haetaan, kun kohteena oleva ratkaisu poikkeaa aikaisemmin julkaistusta oikeuskäytännöstä ja kun ratkaisu on verotuskäytännön vastainen. Yksikkö ei yleensä hae muutosta vastoin vakiintunutta oikeus- tai verotuskäytäntöä<sup>393</sup>. Mahdollista sekin on esimerkiksi lainsäädännön muuttuessa. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä poikkeamista käytettiin muutoksenhaun perusteena toiseksi eniten, yli puolessa valituksista eli tällaiset tapaukset tutkitaan kohdevalinnassa ilmeisen tarkkaan. Suhde verotuskäytäntöön huomioitiin 70 %:ssa valituksista eli myös tähän julkaisuperusteseen kohdevalinnassa on kiinnitetty huomiota.

Joskus voi olla syytä hakea muutosta myös sellaisesta asiasta, johon liittyvä oikeuskäytäntö on vanhaa tai jossa asian monitahoisuuden vuoksi kaivattaisiin tulkintaa vahvista-

---

<sup>392</sup> Arvonlisäverotusta koskien oikeudenvallontayksikkö haki muutosta tapauksessa KHO 19.1.2012/52, jossa oli kyse liikuntapalvelujen tarjoamisen arvonlisäverokannasta. Perusteluina valitukselle esitettiin mm. se, että valituksenalaisessa KVL:n ratkaisussa oli ohitettu EU-oikeuden tulkintavaikutus. Tuloverotuksen osalta oikeudenvallontayksikkö on hakenut muutosta asiasta, jossa EU-lainsäädännön etusijaperiaate oli ohitettu: KHO 30.12.2011/4017 ja 4016 (ei julk.). Asiassa oli kysymys siitä, oliko Suomella verotusoikeutta. Oikeudenvallontayksikön valitus hyväksyttiin ja verotus tuli toimittaa EU-säännöksen mukaisesti eli Suomella oli oikeus verottaa tulosta. Lisäksi tuloverotuksesta esimerkkinä tällaisesta tapauksesta olivat nk. *ne bis in idem* -tapaukset, joita sivuttiin jo luvussa 4.2.1.

<sup>393</sup> Vuoden 2010 valituksista yhdessä haettiin muutosta Verohallinnon ohjeen kannan vastaisesti. Kyseessä oli perintöverotuksen hallinto-oikeuden arvon laskutapa. KHO ei myöntänyt valituslupaa. Asiassa, jonka KHO ratkaisi päätöksellään KHO:2013:107, oikeudenvallontayksikkö halusi muuttaa verotuskäytäntöä. Tapauksessa oli kyse siitä, mitä erää voitiin laskea yleiskuluina konsernin arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisiksi kuluiksi.

vaa oikeuskäytäntöä<sup>394</sup>. Erityisesti syytä muutoksenhakuun voi olla, jos lainsäädäntöä on muutettu, mutta oikeustilaa ei ole tarkoitettu muuttamaan. Listan neljännen kohdan mukaan julkaisun kannalta merkityksellistä on myös ratkaisun suhde oikeuskirjallisuuteen, mitä oikeudenvilvontayksikkö onkin valituksissaan kattavasti selostanut. Kohdevalinnassa edellä mainitut seikat jäänevät merkitykseltään vähäisiksi etenkin oikeuskirjallisuuden osalta. Muutoksenhaku vahvistavan käytännön saamiseksi jäänee vähäiseksi, ellei kyseessä ole erityisen merkityksellinen asia, jonka suhteen verotuskäytännössä esiintyy horjuvuutta. Oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannat ovat käyttökelpoisia tulkinnanvaraisen asian perusteluina. Kohdevalinnassa niiden merkitys jäänee vähäiseksi muiden, oikeuslähdeopin mukaan vahvempien kriteerien käytön ensisijaisuuden vuoksi<sup>395</sup>.

Kohdevalinnassa uuden lainsäädännön tulkintaongelmat ovat erityisen merkittävässä osassa. Tällaiset asiat näyttäisivät myös päätyvän usein julkaistun ratkaisuun<sup>396</sup>. Verotusta ohjaavien päätösten saaminen olisi tärkeää mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, jotta muutoksenhakutarpeet asiassa saataisiin minimoitua ja yhtenäisyys, ennustettavuus ja oikeusvarmuus säilytettyä. Listan viimeinen kohta taas ei yksin sovi oikeudenvilvontayksikön muutoksenhaun kriteeriksi tai valituksen perusteluksi. Yksikön periaatteisiin ja tavoitteisiin nähden jonkin muuten vain yleisesti kiinnostavan, selvän ja kohtuullisen pienen verointressin asian saattaminen muutoksenhaun kohteeksi ei ole oleellista. Joskus impulssi toki voi tulla myös julkisuudessa käsitellyistä asioista, mutta asian täytyy olla oikeudelliselta luonteeltaan merkittävä<sup>397</sup>.

Oikeudenvilvontayksikön käyttämät muutoksenhaun kriteerit ja perustelut vastaavat siis pitkälti syyttäjän ennakkopäätösharkintaa ja, vaikkakin osin käänteisesti, HAO:ien päätösten julkaisuun johtaneita syitä. Muutoksenhaun taustalla olleet tekijät ovat olleet tavoitteisiin nähden relevantteja. Kohdevalinnan ohjetta olisi kuitenkin syytä päivittää ja tarkentaa valintatoiminnan tehostamiseksi ja toiminnan laadun parantamiseksi.

---

<sup>394</sup> Oikeudenvilvontayksikkö haki muutosta päätöksellä KHO 10.4.2012/843 (ei julk.) ratkaistun tapaukseen, jossa kyseessä oli luottamuksensuojaa jäännösveron koron osalta koskeva asia. Perusteluina esitettiin, että asiassa olisi syytä saada nimenomaan luottamuksensuojan tulkinnan kannalta aikaisempaa käytäntöä tukeva ratkaisu.

<sup>395</sup> Joskus impulssin muutoksenhakuun voisi antaa myös eriäviä mielipiteitä oikeuskirjallisuudessa aiheuttanut asia, mutta oikeudenvilvontayksikön työtavat huomioon ottaen tämä lienee harvinaista.

<sup>396</sup> Ks. esim. KHO 2010:87 ja KHO 2011:106.

<sup>397</sup> Rabinä 2011, s. 41.

#### **6.2.4 Oikeudenvallontayksikön kirjelmien vaikuttavuus**

Oikeudenvallontayksikön kirjelmissä esitettyjen perusteluiden laadulla voi olla merkitystä julkaistavan ratkaisun informaatioarvolle<sup>398</sup>. Päätöksen ohjausvoima on voimakkaasti yhteydessä sen perusteluiden painavuuteen<sup>399</sup>. Lisäksi perustelut ovat lähtökohtana päätöksen yleistettävyydelle<sup>400</sup>. Yksikön kannanotot päätyvät usein lähes suoraan KHO:n päätösten sisällöksi. Hyvin ja monipuolisesti argumentoitu kannanotto voi siis parantaa ratkaisun laatua ja sen käytettävyyttä. Yksikkö voi kirjelmiään kehittämällä osallistua KHO:n päätösten parantamiseen ja edistää myös siten hyvää verojärjestelmää. Kun päätökset ovat informatiivisia ja selkeitä, niiden tulkinta verotuskäytännössä on yhtenäisempää, mikä taas parantaa verotuksen ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.

Oikeudenvallontayksikön toiminnan oikeudellista vaikuttavuutta voitaisiin arvioida laadullisin menetelmin analysoimalla yksikön perustelujen merkitystä KHO:n ratkaisuissa. Laadullisen tavoitteen toteutumista voitaisiin tarkastella esimerkiksi arvioimalla sitä, ovatko yksikön esiin nostamat seikat olleet merkittäviä tehdyn ratkaisun kannalta tai voidaanko yksikön perusteluiden katsoa selkiyttäneen päätöksen sisältöä ja tarkoitusta.<sup>401</sup> Tämän tutkimuksen puitteissa päätösten tarkempaan analyysiin ei voida syventyä, mutta aiheen tarkastelu voisi mahdollistaa uuden, laadullisen mittarin kehittämisen<sup>402</sup>.

### **6.3 Muita huomioita**

#### **6.3.1 Käsittelyajat ja oikeudellinen vaikuttavuus**

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai viranomaisessa asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivästystä. Vaikka veroprosessien pitkittyminen on ensisijaisesti yksittäisen verovelvollisen oikeusturvan toteutumiseen liittyvä ongelma, KHO:n ennakkopäätösten viivästymisellä

---

<sup>398</sup> Ks. myös Peltonen – Rabinä 2012, s. 387.

<sup>399</sup> Aarnio 1989, s. 232.

<sup>400</sup> Laakso 2012, s. 314.

<sup>401</sup> VOVA:n perustelut muodostavat merkittävän osan KHO:n ratkaisua esimerkiksi tapauksissa KHO 2012:21, KHO 2012:56 ja KHO 2012:85.

<sup>402</sup> Laadullisista mittareista tarkemmin ks. esim. VM 2005, s. 58–59.



on vaikutusta laajemmin koko verojärjestelmän toimivuuteen. Verotuksessa joudutaan ottamaan kantaa tulkintakysymyksiin, jotka koskevat suurta määrää verovelvollisia. Prejudikaatin puuttuminen saattaa aiheuttaa epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä ja ristiriitaisuutta alempien muutoksenhakuasteiden ratkaisukäytännössä. Asioiden käsittely saattaa ruuhkautua muutoksenhakuasteissa ja heikentää oikeusturvan saatavuutta. Virheellisten verotuspäätösten jälkikäteinen oikaiseminen on työlästä sekä verovelvollisille että Verohallinnolle erityisesti, jos ennen KHO:n ratkaisua on jo käsitelty lukuisa määrä vastaavia tapauksia.<sup>403</sup>

Tänä vuonna voimaan tullut ennakkopäätösvalitus on kehitetty erityisesti edellä kuvattujen ongelmien vähentämiseksi. Oletettavasti ennakkopäätösvalituslupien määrä ei kuitenkaan tule olemaan niin suuri, että ongelma poistuisi kokonaan. Käsittelyajoilla on oleellinen merkitys verovelvollisen oikeusturvan kannalta. Niiden pysyminen kohtuullisina sisältyy myös hyvän hallinnon periaatteisiin. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön kuulemismenettely lisää käytännössä aina käsittelyaikaa.<sup>404</sup>

Oikeudenvallontayksikkö voisi parantaa toimintansa laatua pyrkimällä lyhentämään vastineiden käsittelyaikoja. Esimerkiksi KHO:lle annettujen vastineiden käsittelyaikavoitetta onkin lyhennetty vuonna 2012<sup>405</sup>. Käsittelyaikojen lyhentämistä hankaloittaa ainakin käsiteltävien asioiden monimutkaistuminen. Vaikuttavuuden kannalta käsittelyaikojen lyhentäminen voi olla ongelmallista, sillä kiire vähentää asian pohdintaa ja perustelujen kattavuutta.<sup>406</sup> Hyvä kohdevalinnan ohje voisi toimia apuna myös tässä. Ohjeen avulla ennakkopäätösluonteiset asiat voitaisiin tunnistaa nopeammin, jolloin myös resurssien ja käytetyn työajan kohdistaminen oikeisiin asioihin tehostuisi.

---

<sup>403</sup> HE 72/2012 vp, s. 20–21. Ks. myös esim. KHO 2009, s. 188–190 ja 198–200.

<sup>404</sup> HLL 53a §:n mukaan verotusta koskevissa oikeudenkäynneissä on vuoden 2010 alusta saakka voitu lieventää veronkorotusta tai muuta vastaavaa hallinnollista taloudellista seuraamusta asian viivästyneen käsittelyn vuoksi. Kesäkuusta 2013 saakka on lisäksi voitu suorittaa oikeudenkäynnin viivästymisen hyvittämisestä annetun lain (29.5.2009/362) mukainen hyvitys. Hyvitysmenettelyn tarkoituksena on korvata viivästyneestä oikeudenkäynnistä aiheutuneita aineettomia haittoja, kuten huolta ja epävarmuutta. Oikeudenvallontayksikön käsittelyajalla on osaltaan vaikutusta myös tässä asiassa. Hyvityksen saamiseksi asian täytyy kuitenkin viivästyä mitä ilmeisimmin vuosia. Oikeudenvallontayksikön käsittelyajat ovat tähän saakka pysyneet 35 päivän tuntumassa vastineiden osalta. Aiheesta tarkemmin ks. Räbinä 2013b.

<sup>405</sup> Ks. esim. VOVA 2013a, s. 7.

<sup>406</sup> Yksi mahdollisuus käsittelyaikojen lyhentämiseksi voisi olla se, että tuomioistuimet ohjaisivat useammin prosessiosapuolia kohdistamaan selvittämistä vain epäselviksi katsomiinsa kysymyksiin. Peltonen – Räbinä 2012, s. 386.

Yleensä julkishallinnossa korostetaan tehokkuutta ja silloin vaikuttavuus usein kärsii. Onkin ajateltu, että vaikuttavuustavoitteen painottaminen heikentää organisaation tehokkuutta. Pitkällä aikavälillä asia saattaa kuitenkin olla toisin.<sup>407</sup> Kun työ tehdään kerralla mahdollisimman vaikuttavasti, sen tarve voi vähentyä tulevaisuudessa. Oikeudenvilvontayksikössä tämä ajatus näyttäisi ohjanneen toimintaa, sillä suoritemäärien sijaan tavoitteissa painottuvat suoritteilla aikaansaatuisten vaikutusten mittaaminen. Tämän näkemyksen mukaan myöskään käsittelyaikoja ei ole syytä yrittää jatkuvasti lyhentää vaikuttavuuden kustannuksella. Useampia vuosia kestäviin kokonaiskäsittelyaikoihin nähden yksikön käsittelyajat ovatkin hyvin marginaalisia.

### **6.3.2 *Vaikuttavuuden arvioinnin haasteita***

Vaikuttavuuden arvioimisessa lähes kaikkia arvioinnin osia voidaan problematisoida ja kritisoida voimakkaastikin. Ongelmat on syytä tiedostaa, mutta liiallinen kritiikki vie pohjan arvioinnilta. Vaikuttavuuden monitulkintaisuuden ja monitahoisuuden vuoksi sitä täysin yksiselitteisesti kuvaavia mittareita on erittäin vaikea kehittää. Niinpä aina joudutaan tyytymään joihinkin, parhaalla mahdollisella tavalla perusteltavissa oleviin mittareihin, joilla pystytään ainakin jollakin tasolla lausumaan toiminnan vaikuttavuudesta. Jos oikeudenvilvontayksikön vaikuttavuutta haluttaisiin tutkia vielä syvällisemmin, täytyisi kehittää laadullisia mittareita tutkimaan esimerkiksi sitä, onko yksikön valituksilla ollut todellista vaikutusta verotus- ja oikeuskäytäntöön ja onko vaikutus ollut yhtenäistä.

Ongelmallisen niin arvioinnista kuin arvioinnilla vaikuttamisesta tekee syyn ja vaikutuksen välisen suhteen todentaminen. Tämä kausaalisuhteeksi kutsuttu suhde ei usein ole yksinkertaisesti todettavissa. Ensin tulisi selvittää, kumpi olosuhteista on syy ja kumpi seuraus, eli missä järjestyksessä asiat ovat ilmenneet.<sup>408</sup> Kausaalisuhteiden pohjittaminen arvioinnissa saattaa johtaa sellaisten uusien syy-yhteyksien löytymiseen. Toisaalta liian skeptinen suhtautuminen kausaalisuhteiden mahdollisuuteen johtaa pahimmillaan tutkimustulosten mitätöitymiseen.

---

<sup>407</sup> Rajavaara 2006, s. 66.

<sup>408</sup> Kausaalisuhteista arvioinnissa ks. esim. Virtanen 2007, s. 96–99 ja Rajavaara 2006, s. 34. Kausaalisuhteista yleisemmin ks. Uusitalo 1991, s. 99 ss.

Vaikuttavuudesta ja sen arvioinnista puhuttaessa täytyy muistaa, että arvioinnista ei saa tulla itse tarkoitus. Arviointi ei ole arvo itsessään. Sillä täytyy voida vaikuttaa ja sen täytyy kohdistua strategisesti tärkeisiin asioihin. Arviointi on osa toiminnan suunnittelua sekä strategiaa ja sen suunnittelua, toteuttamista ja johtamista. Se luo lisäarvoa strategisten valintojen pohjaksi. Lisäarvo ei ole pelkästään arviointitiedon tuottamista. Tietoa täytyy myös analysoida, yhdistellä ja jalostaa eli tieto täytyy ottaa käyttöön.<sup>409</sup> Tiedosta saatavan hyödyn täytyy ylittää sen aiheuttamat kustannukset.

Oikeudenvälontayksikön toiminta on julkisin verovaroin rahoitettavaa toimintaa, jolta odotetaan tiettyjä tuloksia, mutta myös tulosten todentaminen on voitava hoitaa mahdollisimman pienin kustannuksin. Mittaamisessa tarvittavien tietojen kerääminen ei saa kuluttaa liikaa resursseja.<sup>410</sup> Oikeudenvälontayksikön osalta tietojen keruu ainakin edellä esitettyjen mittarien osalta onnistuu kohtuullisen helposti ja pienin resurssein. Veroasiamiehet voivat itse merkitä mittaamisessa tarvittavat tiedot esimerkiksi yhteisissä tietokannoissa oleviin excel-taulukoihin. Jotta tiedot tallentuisivat oikein, taulukoiden täyttöön olisi syytä antaa ohjeistus.

Vaikuttavuutta arvioitaessa pyritään tuloksellisuusnäkökulmasta yleensä osoittamaan toiminnan positiivisia vaikutuksia. Toiminnalla voi kuitenkin olla myös negatiivisia vaikutuksia, jotka heikentävät sen vaikuttavuutta. Myös tällaisten vaikutusten huomioiminen on osa kokonaisvaltaista arviointia<sup>411</sup>. Oikeudenvälontayksikön osalta voitaisiin tarkastella siitä, onko toiminnalla aiheutettu epäselvyyttä verotuskäytäntöön tai ainakin ylimääräistä vaivaa verovelvolliselle tilanteessa, jossa oikeustila on ollut selvä. Tätä voitaisiin mitata esimerkiksi sillä, kuinka monessa tapauksessa yksikkö on hakenut asiassa muutosta kaikissa oikeusasteissa, mutta alkuperäistä päätöstä ei ole muutettu eikä KHO ole antanut valituslupaa<sup>412</sup>. Myös niitä tapauksia voitaisiin analysoida, joissa verotuskäytäntöä joudutaan muuttamaan sellaisen päätöksen perusteella, jossa yksikkö on ollut muutoksenhakijana.

---

<sup>409</sup> VM 2005, s. 103.

<sup>410</sup> Ks. myös KHO 2009, s.31–32.

<sup>411</sup> Rajavaara 2006, s. 39.

<sup>412</sup> Tutkimusaineistossa tällaisia tapauksia oli 5 eli 11,6 % kaikista valituksista.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Veronsaajan oikeudenvälvönnän tarpeellisuutta on ajoittain kyseenalaistettu ja jopa esitetty oikeudenvälvöntajärjestelmän lakkauttamista. Kannanottoja on perusteltu ainakin sillä, että asioiden pitäisi tulla Verohallinnossa lähtökohtaisesti oikein ratkaistaviksi. Veronsaajalle on ehdotettu muutoksenhakuoikeutta vasta silloin, kun tuomioistuin on muuttanut viranomaisen päätöstä. Ehdotetun toimintamallin heikkous on se, että verotuksen toimittaja saattaisi siirtää prosessitaakan verovelvolliselle tulkinnanvaraisissa asioissa toimittamalla verotuksen ankarimman vaihtoehdon mukaisesti. Ennakkopäätösluonteisten tapausten saattaminen KHO:n ratkaistavaksi jäisi usein sattuman varaan. Oikeudenvälvöntayksikön toimintamahdollisuudet parantavat siis verovelvollisen oikeusturvaa ja luovat yhtenäistä oikeuskäytäntöä puolustaen siten paikkaansa.<sup>413</sup> Myös tämän tutkimuksen tulokset puhuvat oikeudenvälvönnän merkityksellisyyden puolesta.

Veronsaajien oikeudenvälvöntayksikön oikeudellinen vaikuttavuus voidaan määrittää sen mahdollisuudeksi parantaa toiminnallaan verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Vaikuttavuus siis tarkoittaa sitä, miten hyvin kyseisiä ominaisuuksia on pystytty edistämään. Ensisijaisesti verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta voidaan parantaa hyvällä verolainsäädännöllä. Verotukseen liittyvän moninaisuuden vuoksi lailla ei kuitenkaan pystytä säätämään kaikkia tilanteita. Lainsäädännön tulkinnassa oleellisimmassa asemassa on korkein hallinto-oikeus, jonka päätösten merkitys edellä mainituiden ominaisuuksien edistämässä on erittäin voimakas.

Koska oikeudenvälvöntayksikkö ei suoranaisesti pysty vaikuttamaan lainsäädäntöön, tulkinnanvaraisten ja merkityksellisten asioiden saattaminen KHO:n ratkaistavaksi on sen vaikuttavin keino tavoitteidensa saavuttamiseksi. Verotusta ohjaavan oikeuskäytännön luomisen kautta yksikön mahdollisuudet verotuksen yhtenäisyyden, oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden edistämässä ovat merkittävät. Edellä kuvattujen tutkimustulosten perusteella tässä on myös onnistuttu varsin hyvin. Merkittävä osa yksikön tekemistä tai puoltamista valituksista päättyi KHO:n ratkaistavaksi. Aivan erityisen merkityksellistä vaikuttavuuden kannalta on ratkaisun julkaisu. Se tekee päätöksestä ennakk-

---

<sup>413</sup> Rabinä 2008, s. 124. Kritiikkiä on esitetty ainakin Veronmaksajain keskusliiton toimesta. Ks. esim. Korpela 2013.

kopäätöksen, jolla on merkitystä oman ratkaisuympäristönsä ulkopuolella samanlaisissa tapauksissa. Yksikön valituksiin ja puollettuihin vastineisiin liittyvistä tapauksista merkittävän suuri osa päätyi julkaistuksi KHO:n ennakkopäätöksiksi.

Vaikuttavuuden mittaaminen on kohdistunut tähän saakka suhteellisen kapeaan osaan oikeudenvilvontayksikön toimintaa. Tutkimuksessa on muotoiltu muutamia ehdotuksia uusiksi vaikuttavuuden mittareiksi. Erityisesti vastineisiin, jotka vievät ehdottomasti suurimman osan veroasiamiesten työajasta, olisi syytä kiinnittää myös mittaamisessa huomiota. Vastineiden osalta mittariksi ehdotetaan puollettuihin valituslupiin liittyvien KHO:n päätösten julkaisuprosenttia. Lisäksi tämän vuoden alusta käyttöön tulleeseen ennakkopäätösvalitukseen liittyvän mittarin kehittämistä voidaan pitää suositeltavana. Ennakkopäätösvalituksen mahdollisuudet vaikuttaa juuri verotuksen yhtenäisyyteen, ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen ovat merkittävät. Aika kuitenkin näyttää, min-kälaisen merkityksen kyseinen muutoksenhakukeino saa eli kuinka oleellista osaa oikeudenvilvontayksikön vaikuttavuudesta siihen liittyvällä mittarilla voidaan mitata.

Erittäin merkittävässä asemassa vaikuttavuuden kannalta on se, mitkä asiat oikeudenvilvontayksikkö valitsee muutoksenhaun kohteeksi ja missä asioissa se puoltaa valituslupaa. Edistääkseen tulostavoitteidensa saavuttamista, yksikön on pystyttävä tunnistamaan sille tiedoksi annetuista päätöksistä sellaiset tulkinnanvaraiset tai epäselvät oikeuskysymykset, joilla on veronsaajan, mutta myös yleisemmin verotuksen kannalta merkitystä. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että kohdevalinnassa on onnistuttu hyvin. KHO on ottanut merkittävän osan oikeudenvilvontayksikön valituksista käsiteltäväkseen ja myös julkaissut ratkaisunsa. Vaikka vastineiden osalta KHO:n omalla etukäteisharkinnalla on merkitystä, myös niiden osalta toiminnan voidaan katsoa olleen vaikuttavaa. Valituslupa- ja julkaisuprosentti olivat merkittävän suuret niissä asioissa, joissa oikeudenvilvontayksikkö oli puoltanut valituslupaa. Niistä tapauksista ratkaisua ei julkaistu kertaakaan, joissa yksikkö ei puoltanut valituslupaa.

Tulosohjaus- ja tehokkuusajattelu vaatii julkisilta organisaatioilta jatkuvasti tuloksellisempaa ja vaikuttavampaa toimintaa. Näin ollen pelkkä mittareiden kehittäminen ei riitä. Myös niillä mitattavia tuloksia on pystyttävä parantamaan. Oikeudenvilvontayksikön osalta erityisen tärkeää on siis kehittää kohdevalintaa. Kohdevalinnan ohje on tähän saakka ollut melko suppea ja pintapuolinen. Ohjetta kehittämällä merkittävien tapausten

tunnistamista voitaisiin tehostaa. Saman ohjeen näkökulmia voitaisiin ottaa huomioon myös vastineita annettaessa ja puoltoa pohdittaessa.

Vaikuttavuustieto on muita tuloksellisuuden osa-alueita epätäydellisempää ja kiistanalaisempaa<sup>414</sup>. Tutkimustulokset riippuvat tutkimuksen tekijästä ja kaikkien vaikutusten ja sivuvaikutusten huomioiminen on mahdotonta. Tämä ei tee vaikuttavuuden arviointia tarpeettomaksi ja siitä saatua tietoa turhaksi. Tiedon käyttäminen vain vaatii asiaan perehtymistä ja arviointitiedon ymmärtämistä. Pelkkiä lukuja katsomalla tulokset eivät avaudu. Tulosten arvioinnissa tarvitaan analyttistä syiden ja seurausten sekä toimijan oman toiminnan osuuden punnintaa<sup>415</sup>. Tässä tutkimuksessa oikeudenvilvontayksikön arviointiprosessissa on edetty sen tehtävien ja tavoitteiden määrittelyn kautta vaikuttavuuskriteerien määrittelyyn ja niiden arviointiin. Oleellinen osa onnistunutta arviointiprosessin kokonaisuutta jää tutkimuksen kirjallisen osan ulkopuolelle. Yksikön, mutta myös tavoitteet asettavan valtiovarainministeriön tehtäväksi jää sen päättäminen, miten tutkimustulokset huomioidaan toiminnanohjaus- ja kehittämistyössä.<sup>416</sup>

Tutkimuksessa on tuotu esiin muutamia mahdollisia jatkotutkimuskohteita, mikäli vaikuttavuuden analyysiä syventää. Käytetyillä ja osittain myös tutkimuksessa kehitetyillä mittareilla mitattuna oikeudenvilvontayksikkö on saavuttanut tavoitteensa eli edistänyt verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Sitä, miten hyvin oikeudenvilvontayksikön toimet käytännössä ovat vaikuttaneet esimerkiksi verotukseen yhtenäisyyteen, ei käytettävissä olevilla resursseilla pystytty tutkimaan. Tällöin tutkimuksen tulisi kohdistua syvällisemmin esimerkiksi siihen, miten oikeudenvilvontayksikön valitukseen liittyvät, julkaistut KHO:n päätökset ovat todellisuudessa vaikuttaneet verotukseen. Onko päätös esimerkiksi otettu osaksi Verohallinnon aineellista ohjetta tai voidaanko verotuskäytännössä todeta muutoksia päätöksen myötä. Kyseisenlainen tutkimus on kuitenkin aikaa vievää ja kallista. Jotta arvioinnista ei tule itse tarkoitus, siinä on joskus tyydyttävä parhaisiin mahdollisiin kohtuullisin resurssein toteutettavissa oleviin mittareihin. Käytettyjen ja nyt kehitettyjen mittareiden ja laadullisen analyysin perusteella voidaankin todeta, että toiminnalla on ainakin edetty oikeaan suuntaan niin tavoiteisiin kuin päämäärään nähden.

---

<sup>414</sup> Rajavaara 2006, s. 66.

<sup>415</sup> VM 2005, s. 92.

<sup>416</sup> Rajavaara 2006, s. 37. Ks. myös VM 2005, s. 112.