

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Verohallitus oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäjänä

Yleistä

Verohallinnosta annetun lain (960/87)¹ mukaan verohallintoa johtaa ja valvoo valtiovarainministeriön alaisena keskusvirastona verohallitus. Verohallituksen piirihallintoviranomaisena on jokaisessa läänissä lääninverovirasto. Jokaisessa veropiirissä on lääninveroviraston alaisena paikallishallintoviranomaisena verotoimisto. Lisäksi verohallinnossa on lautakuntia² sen mukaan kuin niistä on erikseen säädetty. Verohallituksen yhteydessä on verotuslaissa tarkoitettu keskusverolautakunta.

Verohallinnon tehtävänä on verohallintolain mukaan valtionveron, kunnallisveron, kirkollisveron, kansaneläkevakuutusmaksun, sairausvakuutusmaksun, metsänhoitomaksun, sosiaaliturvamaksun, perintö- ja lahjaveron, liikevaihtoveron, vakuutusmaksuista suoritettavan veron sekä muiden verojen ja maksujen, joiden osalta niin on säädetty, määrääminen, maksuunpano, kanto ja perintä.

Verohallinnosta annetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan verohallituksen tehtävänä on erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita sekä huolehtimalla verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta. Saman pykälän 2 momentin mukaan keskusverolautakunnan tehtävänä on sen lisäksi, mitä verotuslain 69 §:ssä on säädetty, edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla, sen mukaan kuin siitä asetuksella säädetään, veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita.

¹ Laki on tullut voimaan 1. 1. 1989 ja sillä on kumottu verohallituksesta annettu laki (739/69) ja välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annettu laki (1002/75) niihin myöhemmin tehtyine muutoksineen.

² Verolautakunnasta ja tutkijalautakunnasta sekä lääninverolautakunnasta säädetään verotuslaissa ja perintöverolautakunnasta perintö- ja lahjaverolaissa (L verohallinnosta 3 § 1).

Kun verohallitus perustettiin vuonna 1969 lailla verohallituksesta (739/69), korostettiin hallituksen esityksen perusteluissa tarvetta erottaa verolainsäädännön valmistelutehtävät ja varsinaiset hallintotehtävät. Esityksessä painotettiin verotarkastuksen saattamista yhtenäisen johdon ja valvonnan alaiseksi. Esityksessä todettiin, että ennalta ehkäisevän oikeussuojan alaan kuuluvilla periaatteilla, menettelytavoilla ja järjestelyillä on verotuksessa tärkeä merkitys ja että tämä puoltaa verotustoimen johdon ja valvonnan antamista keskusvirastolle.

Lakiin verohallituksesta ei tuolloin sisällytetty säännöstä oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämistehtävästä eikä siihen viitattu sanotussa hallituksen esityksessäkään. Tätä koskeva tehtävä annettiin verohallitukselle asetuksella³, johon otettu säännös (täydennettynä vuoden 1974 asetuksessa) vastaa nykyisen verohallintolain 4 §:n 1 momentin säännöstä. Viimeksi mainittua säännöstä perusteltiin verohallintolakia koskevan hallituksen esityksen yleisperustelussa⁴ toteamalla, että verohallituksen toimivaltaa sitomattomien verotuksen yhtenäistämisohjoiden antajana ehdotetaan selkeytettäväksi säätämällä asiasta laissa. Edelleen perusteluissa todettiin lainkohdan vastaavan sisällöltään verohallituksesta annetun asetuksen 1 §:n 2 momenttia. Sitä vastoin voimassa olevasta verohallintolaista puuttuu kumotun verohallituslain 2 §:n 2 momentin säännös, jonka mukaan verohallitus seuraa ja kehittää myös maan verotusoloja sekä tekee valtiovarainministeriölle tarvittaessa aloitteita lainsäädäntö- ja muihin toimenpiteisiin ryhtymiseksi ja suorittaa ne tehtävät, jotka sille erikseen säädetään tai määrätään.

Verotuksessa noudatettavista normeista

Hallitusmuodon 61 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Lainsäätäjällä siis asettaa verotuksessa sovellettavat normit, joihin verohallinnon päätöksentekijät (verohallitus ja keskusverolautakunta, lääninverovirasto ja lääninverolautakunta, verotoimisto ja verolautakunta) nojaavat ratkaisunsa. Hallinnolliset tuomioistuimet taas käyttävät tuomiovaltaa verotusta koskevissa valitusasioissa ja antavat siten oikeusturvaa virheellisiä verotuspäätöksiä vastaan.

³ A verohallituksesta (27/70) 1 § 2 ja A verohallituksesta (273/74) 1 § 2.

⁴ HE n:o 65 1987 vp., s. 2. Esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan asiasta (oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäminen) seuraavaa: »Pykälän (4 §) 1 momenttiin sisältyvä säännös selkeyttää verohallituksen toimivaltaa sitomattomien neuvien ja ohjeiden antajana pyrittäessä yhdenmukaiseen verotuskäytäntöön.

Verotuksessa päätöksenteko nojautuu ensi sijassa niihin normeihin, jotka on ilmaistu eduskunnan säätämissä laeissa. Päätöksenteossa sovellettava sitova normi voi kuitenkin olla sallitun valtuutuksen puitteissa myös alemmanasteisessa säädöksessä eli asetuksessa tai valtioneuvoston taikka valtiovarainministeriön tahi verohallituksen päätöksessä.

Verohallituksen sitovia normeja ovat sellaiset päätökset, joiden antamiseen on laissa selvä valtuutussäännös. Tällaiset verohallituksen päätökset julkaistaan yleensä Suomen säädöskokoelmassa. Näitä ns. lainsäädäntönormeja ovat alemmat viranomaiset velvoitettuja noudattamaan ratkaisutoiminnassaan. Myös hallintotuomioistuinten tulee ratkaisutoiminnassaan noudattaa näitä normeja sitovina.

Kun korkein hallinto-oikeus päätöksessään ilmaisee tietyn periaatteen, se itse asiassa asettaa noudatettavaksi säännön, jota voidaan kutsua prejudikaattinormiksi. Säätämällä tulkinnanvaraisia verolakeja lainsäätäjän voidaan katsoa delegoivan valtaansa hallinnollisille tuomioistuimille, viime kädessä korkeimmalle hallinto-oikeudelle, joka siten jatkaa lainsäätäjän työtä asettamalla prejudikaattinormeja täydentämään tulkinnanvaraista tai aukolliseksi jäänyttä lakia. Myös jotkut keskusverolautakunnan ennakkotiedot ja lääninverovirastojen ennakkoratkaisut saattavat muodostua prejudikaattinormeiksi. Vaikka laissa oleva aukko voidaan periaatteessa tukkia vain lakia lainsäädäntöteitse täydentämällä, on meillä esim. ammattimaisen kiinteistömyynnin verotusjärjestelmä syntynyt ja kehittynyt verotuskäytännön ja prejudikaattinormien varassa.

Verotuspäätös saattaa perustua myös muusta lähteestä kuin suoraan laista tai alemmanasteisesta normista taikka prejudikaatista johdatettavissa olevaan sääntöön. Verotuspäätökset perustuvatkin varsin usein verohallituksen ilman laissa olevaa yksilöityä valtuutusta eri muodoissa antamiin ratkaisuhjeisiin ja kannanottoihin. Vaikka tällainen ohjaus ei ole sitovaa, ovat alemmat viranomaiset verraten yleisesti noudattaneet ohjeita sitovina.

Hallintokäytännössä on päätöksenteon perusteeksi asetettujen muiden kuin laissa säädettyjen normien tai sääntöjen käsitteissä ja niiden antamisessa vallinnut epäselvä tilanne. Ministeriöiden ja niiden alaisen hallintoviranomaisten norminannon selkeyttämiseksi onkin säädetty laki viranomaisten määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä (573/89), joka tulee voimaan 1. 1. 1990. Lain 3 §:n mukaan määräyksillä tarkoitetaan viranomaisen päättämiä yleisiä sääntöjä, joita on velvoittavana noudatettava niissä tarkoitetuissa yksittäistapauksissa ja ohjeilla viranomaisen päättämiä yleisiä sääntöjä, jotka eivät ole velvoittavia.

Tässä kirjoituksessa käytetään sitovista normeista⁵ ja sitomattomista ohjeista em. laissa määriteltyjä käsitteitä.

Verohallituksen määräykset ja ohjeet

Verohallituksen toiminnassa oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi ovat keskeisessä asemassa verohallituksen antamat määräykset ja ohjeet.

Määräykset

Verohallitukselle on annettu lainsäädännössä lukuisia valtuutuksia antaa verotusta koskevia sitovia määräyksiä. Verohallituksen antamat tällaiset määräykset koskevat lähinnä aineellisia verokysymyksiä, ennakoperintää tai verotusmenettelyä.

Lähes kaikki verohallituksen määräykset koskevat välitöntä verotusta. Välillisen verotuksen alueella verohallitukselle on annettu vain kaksi valtuutusta sitovan määräyksen antamiseen. Valtuutukset on annettu pääsääntöisesti lain tasoisissa säännöksissä, mutta myös asetuksen säännöksissä. Säädökset, joihin tässä tarkoitettuja valtuutuksia sisältyy, ovat mm. tulo- ja varallisuusverolaki (1240/88)⁶, laki elinkeinotulon verottamisesta (360/68)⁷, laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta (627/78) eli lähdeverolaki⁸, verotuslaki (482/58)⁹, ennakoperintälaki (418/58)¹⁰ ja ennakoperintäasetus (904/78)¹¹, liikevaihtoverolaki (532/63)¹² sekä leimaverolaki (662/43)¹³.

Valtuutussäännökset on tavallisesti yksilöity siten, että niissä on rajattu määräyksen sisällölliset rajat. Rajausta on yleensä kirjoitettu siten, että se sisältää yleisluonteisen määräyksen, joka voi olla esimerkiksi »käypä arvo» tai »kohtuulliset kustannukset». Säännöksessä on

⁵ Hallinnon hajauttamiskomitean asettama asiantuntijaryhmä käytti raportissaan »Verohallituksen norminanto ja muu ohjaustoiminta, 30. 12. 1985» käsitettä »Lainsäädäntönormi», joka vastaa sisällöltään lain (573/89) käsitettä »määräys».

⁶ TVL 47 §, 50 § 1, 3 ja 4, 51 § 2, 83 § 2, 124 § 1 ja 4, 128 § 2, 130 § 4, 133 §.

⁷ EVL 8 § 8 k ja 12 k.

⁸ Lähdeverol 6 § 2.

⁹ VerotusL 33 § 5, 35 § 5, 45 § 1 ja 2, 105 § 1 ja 3.

¹⁰ EnnakoperintäL 4 § 3, 8 § 4, 11 §, 12 §, 13 §, 15 § 1, 16 § 1, 20 §, 24 § 4, 25 § 2, 32 § 3.

¹¹ EnnakoperintäA 2 §, 9 §, 19 § 3, 20 § 1, 23 § 2, 26 §, 50 § 2.

¹² Liikevaihtoverol 46 § 3.

¹³ Leimaverol 70 § 3.

jätetty määräyksen sisällön tarkempi määrittely verohallitukselle usein ilmauksella »sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää».

Verohallituksen tulo- ja varallisuusverolaissa olevien valtuutussäännösten nojalla antamat määräykset ovat koskeneet mm. tuloverotukseen liittyviä kysymyksiä kuten luontoisetujen laskentaperusteita, verovapaaksi katsottavien matkakustannusten korvausten perusteita ja määriä sekä valtiollisen luottamustehtävän hoitamisesta aiheutuneiden kustannusten vähentämistä. Varallisuusverotukseen liittyvät verohallituksen määräykset ovat koskeneet mm. maapohjan arvostusta, sala-ojitetun maatalousmaan arvostusta sekä kotieläinten arvon määrittystä.

Ennakkoperintälain ja -asetuksen nojalla verohallitus on antanut useita määräyksiä, jotka ovat koskeneet mm. luontoisetujen laskentaperusteita, työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten arvioimista, ennakonpidätysperusteiden voimaantuloa, ennakonpidätyksen toimittamistapoja ja määriä sekä ennakonpidätystä koskevia lähinnä teknillisluonteisia asioita.

Liikevaihtoverolain nojalla verohallitus on tehnyt päätöksen jälki-verotuksen toimittamatta jättämisestä liikevaihtoverotuksessa.

Verotusmenettelyä koskevat verohallituksen määräykset sisältävät mm. ilmoittamisvelvollisuutta koskevia määräyksiä.

Edellä tarkoitetut määräykset käsitellään ja hyväksytään verohallituksen istunnossa. Yleensä ne julkaistaan verohallituksen päätöksellä Suomen säädöskokoelmassa. Verohallituksen antamiin määräyksiin sisältyy sekä vuosittain annettavia että toistaiseksi voimassaolevia päätöksiä.

Ohjeet

Verohallitus harjoittaa laajaa sitomatonta ohjaustoimintaa. Tällainen ohjaustoiminta voidaan perustaa verohallinnosta annetun lain 4 §:n 1 momentin säännökseen. Sen mukaan verohallituksen tehtävänä on erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita sekä huolehtimalla verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta.

Verohallituksen ohjaustoiminnan muotoja ovat yhtenäistämisohteet, yleiskirjeet, käsikirjat ja oppaat, erilaiset tiedotteet sekä yksittäistapauksellinen ohjaus ja neuvonta. Myös koulutus¹⁴ on tärkeä ohjaustoiminnan muoto.

¹⁴ Verohallinnon erilaisten koulutustilaisuuksien oppilaspäivien lukumäärä oli vuonna 1988 n. 12 200.

Yhtenäistämisohteita on annettu erityisesti välittömästä verotuksesta. Niihin sisältyy ohjeita muun muassa henkilökohtaisen tulon verotuksesta, maatilatalouden tuloverotuksesta, elinkeinotulon verotuksesta, kiinteistöjen harkintaverotuksesta, varojen arvostuksesta varallisuusverotuksessa, veronkorotuksesta tulo- ja varallisuusverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa.

Välitöntä verotusta varten laaditaan runsaasti myös yleiskirjeitä. Säännönmukaisesti verohallitus on antanut uusiin lakeihin liittyviä soveltamisohteita tässä muodossa. Eräistä ongelmaryhmistä verohallituksessa on laadittu myös laajempia muistioita, jotka on lähetetty piiri- ja paikallishallinnolle tiedoksi.

Välillistä verotusta on aiemmin ohjattu ensisijassa käsikirjoin, tiedottein ja verovirkamiesten koulutuksella. Nytemmin on liikevaihtoverotuksen¹⁵ aineellisista ja muodollisista ongelmista laadittu runsaasti yleiskirjeitä ja muistioita.

Verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta voidaan tässä mainita ns. sarjajulkaisut, jotka sisältävät ajankohtaista tietoa uusista säädöksistä kommentteineen sekä oikeustapauksia. Tällaisia julkaisuja ovat »Ennakkoperintä», »Liikevaihtoverotiedotuksia» ja »Elinkeinoverotus». Verovelvollisiin kohdistuvista tiedotteista on vielä mainittava erilaiset veroilmoituksen täyttämisohteet, joita julkaistaan vuosittain. Näitä täyttämisohteita ovat »Täytämme veroilmoituksen» (henkilökohtaista tulo- ja varallisuusverotusta varten), »Maatilatalouden veroilmoituksen täyttämisohteet», »Liikkeen- ja ammatinharjoittajan veroilmoitus» ja »Yhteisön ja yhtymän veroilmoitus» sekä ohjeita eri henkilöryhmien verotusta varten (koululaiset, eläkeläiset).

Voidaan todeta, että verohallitus on jo kauan ollut merkittävä vero-oikeudellisen kirjallisuuden kirjoittaja ja tuottaja.¹⁶

Keskusverolautakunta ohjeiden antajana

Keskusverolautakunnasta annetun asetuksen 1 §:n mukaan keskusverolautakunnan tehtävänä on sen lisäksi, mitä verotuslain 69 §:ssä on sen tehtäväksi säädetty, antaa verohallituksen välityksellä veroviranomaisille yleisiä neuvoja ja ohjeita välitöntä verotusta ja ennakkoperintää varten, milloin lautakunta oikean ja yhdenmukaisen verotuksen

¹⁵ Liikevaihtoverolain merkittävät muutokset ja organisaatiouudistus ovat lisänneet tuntuvasti ohjauksen tarvetta.

¹⁶ ks. Jaakko Voipio, Verohallitus vero-oikeudellisen kirjallisuuden tuottajana, Verotus 1985 s. 301 ss.

Verohallitus oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäjänä

edistämiseksi katsoo uuden lainsäädännön johdosta tai muusta syystä siihen olevan aihetta sekä tehdä verohallitukselle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja pyynnöstä antaa sille lausuntoja edellä tarkoitetuista kysymyksistä. Toimintansa aikana keskusverolautakunta on antanut kaikkiaan kahdeksan yleistä ohjetta tai lausuntoa. Näistä merkittävimmät ovat koskeneet verotuslain 83 §:n tulkintaa, keskinäisten kiinteistöyhtiöiden verotusta, vuoden 1962 asuntotuotannon verohuojennuslain tulkintaa, eräiden liikevaihtoveropalautusten verottamista ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeen omistajan osakemääräänsä vastaavan velkaosuuden suorittamista etukäteen. Keskusverolautakunnan viimeinen yleisohje on annettu vuonna 1966. Keskusverolautakunnasta annetun asetuksen 1 §:n säännös on siten vähitellen jäänyt kuolleeksi kirjaimeksi.

Verohallituksen määräysten ja ohjeiden arviointia

Verohallituksen määräyksiä arvioitaessa on ensinnäkin vastattava kysymykseen, ovatko määräykset sinänsä tarpeellisia. Vaikka verotuksen sisältöön vaikuttavat päätöksenteon perusteet on määriteltävä mahdollisimman tarkasti eduskuntalailla, ovat verolait kuitenkin usein jääneet epätäydellisiksi ja tulkinnanvaraisiksi. Niistä ei siten ole saatavissa riittävästi ohjeita päätöksentekoa varten. Yksityiskohtainen laintasoinen sääntely ei ole verotuksessa aina edes tarkoituksenmukaista, koska esim. rahanarvon ja muiden taloudellisten seikkojen muuttumisen vuoksi lakeja jouduttaisiin vuosittain muuttamaan. Lain selkeyskin saattaa kärsiä, jos yksityiskohtia liiallisesti lisätään. Siten on perusteltua, että yksityiskohtainen sääntely jätetään tietyissä tapauksissa alemmanasteisen sääntelyn varaan.

Mitä verohallituksen määräysten valtuutusperustaan tulee, on määräysten anto-oikeutta esim. tulo- ja varallisuusverolaissa delegoitu verohallitukselle verraten harvoissa tapauksissa ja delegointi on yleensä mahdollistanut määräyksen antamisen ahtaan kehikon puitteissa¹⁷. Myös muissa vastaavissa tapauksissa, kun määräykset perustuvat lain tasoihin, yksilöityihin valtuutussäännöksiin, on valtuutusperusta asianmukainen. Sitäpaitsi kaikki sitovat määräykset eivät ole delegoitua lainsäädäntöä, vaan sidotun harkintavallan käyttämistä eli lain soveltamista. Kysymys on siten eri hallintoviranomaisten keskeisestä työnjaosta, jossa osa niistä tehtävistä, jotka yleensä kuuluvat yksittäistä

¹⁷ Esim. arvostusta koskevilla määräyksillä ei voida ylittää laissa säädettyä käypää arvoa.

pausten ratkaisemiseen, annetaankin keskitetysti, ennakolta määrittämätöntä yksityistapausten joukkoa varten¹⁸.

Mitä erityisesti tulee enakkoperintälain nojalla delegoituun päätöksenteko-oikeuteen, on huomattava, että päätökset eivät koske lopullista veroa vaan enakkoperinnässä huomioonotettavia, usein teknillisiä seikkoja. Enakkoperintä-, ilmoituksenteko- ja veron perimisjärjestelmät sitoutuvat entistä enemmän atk-tekniikkaan, mikä edellyttää keskitetysti annettuja sitovia määräyksiä.

Arvio määräysten antamisen asianmukaisesta tasosta riippuu siitä, minkälaiset asiat katsotaan aiheellisiksi saattaa parlamentaarisen vastuun piiriin ja minkälaisille asioille katsotaan viranomaisorganisaatio parhaaksi ratkaisutasoksi. Näkemykset ovat tässä asiassa vaihtelevia. Kun laissa olevalla valtuutussäännöksellä annetaan laissa olevan säännöksen tarkempi määrittely esim. verohallituksen tehtäväksi, on kysymys lainsäädännön täsmentämisestä, joka hyvin sopii ratkaistavaksi keskusviraston asiantuntemuksella. Verohallituksen määräysten suhteen ei viime aikoina juurikaan ole esitetty niiden antotasoon liittyviä epäilyksiä¹⁹.

Verotuspäätöksiä tehtäessä noudatettavien verohallituksen sitomattomien ohjeiden ja muun ohjauksen antamisen oikeutusta ja luonnetta arvioitaessa on erityisen merkittävää, että verohallituksen tehtäväksi on laissa säädetty erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista. Kun verotuspäätöksen tekeminen on oikeudellisesti sidottua massatoimintaa ja kun lainsäädännöllä ei voida riittävästi ohjata verovelvollisten oikeusturvan kannalta tärkeää päätöksenteon yhdenmukaisuutta, voidaan yhdenmukaisuuden varmistamiseksi annettavia sitomattomia ohjeita pitää perusteltuina. Tällaisten ohjeiden etuna voidaan pitää myös sitä, että niillä voidaan edistää verotuksen yhdenmukaisuutta säilyttäen kuitenkin tarpeellinen joustavuus ja siten verovelvollisten oikeudenmukainen kohtelu. Jos verovelvollinen ei tyydy esim. yhtenäistämisohjeen mukaiseen verotuspäätöksen, hän voi haakea verotukseensa muutosta normaalissa järjestyksessä. Vaikka tässä tarkoitettut ohjeet eivät ole sitovia, on niitä noudatettu verohallinnossa varsin hyvin.

Verohallituksen perustamisen jälkeen ei ohjeiden antopaineita keskusverolautakuntaan ole sanottavasti kohdistunut, mikä johtuu siitä,

¹⁸ Tyypillinen tällainen määräys on verohallituksen arvopapereiden arvostamista koskeva päätös, joka itse asiassa ei ole norminluonteinen määräys, vaan hallintopäätös.

¹⁹ Mm. uudessa TVL:ssa (130 § 4) lisättiin verohallituksen määräysvaltaa siten, että verohallitus vahvistaa vuosittain kunkin kunnan osalta ne tarkemmat perusteet, joiden mukaan maapohjan verotusarvo lasketaan.

että tällaisten ohjeiden antamisen on katsottu joustavammin tapahtuvan verohallituksen toimesta.

Verohallituksen määräyksiä ja ohjeita arvioitaessa on huomiota kiinnitettävä myös vuoden 1990 alussa voimaantulevaan lakiin viranomaisien määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä. Kuten edellä todettiin, sisältää laki periaatteet valtion hallintoviranomaisten määräysten ja ohjeiden antamisen rajoittamisesta, selkeyttämisestä ja uudistamisesta. Laki sisältää määräysten ja ohjeiden määritelmät, säännökset määräysten valmistelusta, julkaisemisesta, voimaantulosta ja rekisteröimisestä sekä määräysten voimassaoloajasta. Lain mukaan valtioneuvosto voi antaa määräyksiä määräysten ja ohjeiden sisällöstä, valmistelusta, saatavillapitamisestä ja seurannasta. Laki merkitsee hallintoviranomaisten määräysten ja ohjeiden antamiseen liittyvien periaatteiden selkeyttämistä. Verohallitus on jo nyt menetellyt lain useimpien keskeisten säännösten mukaisesti²⁰.

Lopuksi

Verohallituksen oikeutta antaa sitovia määräyksiä nykyisessä laajuudessa ei voida asettaa kyseenalaiseksi. Verolainsäädännön tulkinnallisuus ja aukollisuus edellyttävät, että lainsäädäntöä voidaan tämentää alemmanasteisilla säännöksillä. Tällainen tämentäminen sopii hyvin verohallitukselle niiden valtuuksien puitteissa, joita sille on laissa annettu.

Mitä tulee sitomattomien ohjeiden antamiseen, on verotuksen yhdenmukaisuusvaatimus, oikeusturvavaatimus, ennustettavuusvaatimus ja joutuisuusvaatimus huomioon ottaen perusteltua, että verohallitus asiantuntijaviranomaisena²¹ jatkaa tällaisten ohjeiden antamista. Jos verohallituksen mahdollisuuksia oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi halutaan tehostaa, voitaisiin osa nyt sitomattomista ohjeista laissa olevia valtuuksia lisäämällä muuttaa sitoviksi määräyksiksi.

Verohallitukselle voitaisiin siirtää joidenkin nyt valtiovarainministeriölle delegoitujen määräysten anto-oikeus. Eräs tällainen määräys on valtiovarainministeriön päätös rakennusten jälleenhankinta-arvon pe-

²⁰ Verohallinnon normirekisterissä oli elokuussa 1989 verohallituksen antamia määräyksiä 104 kpl ja ohjeita 450 kpl.

²¹ Valtioneuvoston hallinnon kehittämistä koskevassa päätöksessä (12. 5. 1988) on lähdetty siitä, että keskusvirastoja kehitetään asiantuntijaviranomaisiksi ja samalla tarkistetaan niiden johto-organisaatiota vastaamaan muuttuneita olosuhteita. Myös verohallituksen johto-organisaation kehittäminen on käynnistetty valtiovarainministeriön 14. 3. 1989 tekemällä päätöksellä.

rusteista. Kun verohallituksella on oikeus vahvistaa verotusta varten maapohjan arvostuksen perusteet, olisi luontevaa, että tämä oikeus koskisi myös rakennuksia. Tämä on perusteltua siitäkkin syystä, että jo nyt rakennusten arvostuspäätöksen luonnos laaditaan käytännöllisesti katsoen valmiiksi verohallituksessa.

Verohallituksen yhteydessä toimivan keskusverolautakunnan toimintaa arvioitaessa näyttäisi asianmukaiselta kehittää keskusverolautakuntaa ennakkotiedon antajana ja mahdollistaa se, että lautakunta voisi antaa ennakkotietoja myös muista veroasioista kuin valtionverosta tai kunnallisverosta taikka ennakkoperinnästä voimassa olevien säännösten mukaan tapahtuvasta ennakon pidättämisestä tai suorittamisesta. Sitä vastoin keskusverolautakunnalle nyt kuuluva mutta käyttämättä jäänyt oikeus antaa verohallituksen välityksellä yleisiä neuvoja ja ohjeita verotusta ja ennakkoperintää varten voitaisiin poistaa ja lähteä siitä, että tällainen toiminta kuuluu verohallitukselle sen harkinnan mukaan hoidettavaksi.

Lähteet:

Lauri Honkavaara: Verotuksessa sovellettavista normeista ja niiden keskinäisistä suhteista, Verotus 5/1985.

Kauko Sipponen: Lainsäädäntövallan delegeoiminen, 1965.

Antti Suviranta: Hallintosäädöksen ja -päätöksen rajankäyntiä, Juhlajulkaisu Kaarlo Kaira & Urho Castren, 1961.

Kari S. Tikka: Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912, 1982.

Verohallituksen norminanto ja muu ohjaustoiminta; Hallinnon hajauttamiskomitean asettaman asiantuntijaryhmän raportti, 30. 12. 1985.