

**Verotuksen
yhdenmukaisuuden
edistäminen
verohallinnossa**

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO



VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUS 127/2006

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallinnossa



EDITA PRIMA OY

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO
TARKASTUSKERTOMUS DNRO 438/54/03
31.5.2006

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen verotuksen yhdenmukaisuuden edistämistä verohallinnossa koskeneen tarkastuksen.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään Verohallitukselle ja valtiovarainministeriölle sekä tiedoksi valtiontilintarkastajille.

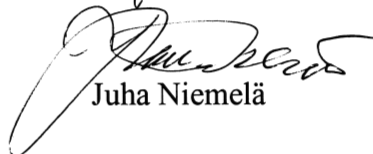
Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty.

Ylijohtaja



Vesa Jatkola

Ylitarkastaja



Juha Niemelä

Asiasanat:

verotus, yhdenmukaisuus, verohallinto, Verohallitus, tulosjohtaminen

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	7
RESUMÉ	9
1 JOHDANTO	11
2 TARKASTUSASETELMA.....	12
2.1 Yhdenmukaisuuden käsitteestä	12
2.2 Lainsäädännöllinen tausta	13
2.3 Verohallinnon organisointi	14
2.4 Tarkastuskysymykset ja rajaukset.....	15
2.5 Tarkastusmenetelmät ja tarkastusaineisto	17
3 TARKASTUSHAVAINNOT	19
3.1 Yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvät toimet (tapahtunut kehitys)	19
3.2 Verotuksen yhdenmukaisuutta koskeneet tutkimukset	21
3.3 Yhdenmukaisuus tulohajauksessa ja -johtamisessa	24
3.3.1 Valtion talousarvioesitykset 2000–2006	24
3.3.2 Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmat vuosista 2002–2005 vuosiin 2007–2011	27
3.3.3 Ministeriön ja Verohallituksen väliset tulossopimukset 2001–2005	28
3.3.4 Verohallituksen ja verovirastojen väliset tulossopimukset 2002–2006	32
3.3.5 Verovirastojen ja verotoimistojen väliset tulossopimukset 2003–2006.....	35
3.3.6 Tulohajauksen ja -johtamisen toimivuus yhdenmukaisuuden edistämässä	36
3.4 Yhdenmukaisuuden edellytykset	37
3.4.1 Toiminnan organisoituminen ja ohjaus	39
3.4.2 Resurssien kohdentaminen	39
3.4.3 Toimintaprosessit	40
3.4.4 Lainsäädäntö ja verohallinnon normit sekä päätökset verovalituksiin	41
3.4.5 Henkilöstön pätevyys ja pysyvyys	42
3.4.6 Koulutus	42

3.4.7 Verotuksen toimittamisen tietoperusta	43
3.4.8 Tietojen automaattinen käsittely	44
3.5 Verotuksen yhdenmukaisuus ja siinä tapahtunut kehitys....	44
4 TARKASTUSVIRASTON KANNANOTOT	46
LÄHTEET	48

VEROTUKSEN YHDENMUKAISUUDEN EDISTÄMINEN VEROHALLINNOSSA

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen on ollut lainsäädännössä määriteltynä Verohallituksen tehtävänä sen perustamisesta lähtien. Yhdenmukaisuuden kehittämistarpeet nousivat korostetusti esille verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportin toimenpidesuosituksen myötä viime vuosikymmenen lopulla. Verohallinnossa käynnistyi kehittämistyö, jonka vaikuttavuutta haluttiin selvittää.

Verohallinnon menot ovat vuositasolla noin 350 miljoonaa euroa. Tarkastus kohdistui näillä resursseilla aikaansaadun toiminnan merkittävään laatutekijään. Yhdenmukaisuuden kehityksen esille tuominen on verohallinnossa eräs keskeinen hallinnon läpinäkyvyyttä ja avoimuutta määrittävä tekijä. Tulosoheja- ja tilivelvollisuushankkeen myötä hallinnon on kyettävä kertomaan eduskunnalle ja muille intressiryhmille entistä paremmin toimiensa vaikuttavuudesta.

Tarkastuksen pääkysymyksenä oli, miten koko verohallinto edistää yhdenmukaisuuden toteutumista verotusta toimittaessaan. Pyrittiin selvittämään miten yhdenmukaisuuden vaatimus on huomioitu johtamisessa ja miten verohallinto on pyrkinyt vaikuttamaan verotuksen yhdenmukaisuuteen vaikuttaviin tekijöihin. Tarkastelun kohteena olivat lisäksi yhdenmukaisuuden tilan seurantamenetelmät ja niissä tapahtunut kehitys.

Tarkastuksessa havaittiin, että verotuksen yhdenmukaisuuden edistämässä on tapahtunut verohallinnossa viimeisen vuosikymmenen aikana positiivista kehitystä. Tarkastusvirasto pitää tärkeänä, että yhdenmukaisuus on nostettu erääksi keskeisimmäksi painopistealueeksi toiminnan kehittämässä. Monet toimenpiteet, kuten ohjeistaminen, valmistuneet selvitykset, prosessien kehittäminen, koulutuspanostus ja tavoitteellistaminen, ovat vaikuttaneet yhdenmukaisuutta edistävästi.

Tarkastushavaintojen mukaan tulosohejausta ja -johtamista ei ole erityisen hyvin käytetty verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisen välineenä. Varsinaista suorittavaa tasoa ei ole onnistuttu kytkemään tavoitteiston avulla yhdenmukaisuuden edistämiseen. Yhdenmukaisuuden sisällölle ei ole onnistuttu luomaan selkeästi rajattua määrit-

telyä, eikä yhdenmukaisuuden tasolle arvioinnin tai mittaamisen perustaa.

Tarkastuksessa esitellään kaksi yhdenmukaisuuden tilasta valmistunut tutkimusta. Ne ovat ainoat merkittävät yhdenmukaisuuden tilasta kertovat tietolähteet. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että verotuksen yhdenmukaisuuden kehityksestä tai sen edistämiseen käytettyjen eri keinojen vaikuttavuudesta ei ole systemaattisesti kerättyä tietoa.

Tarkastusvirasto katsoo, että verohallinnon olisi vastaisuudessa määriteltävä selkeästi verotuksen yhdenmukaisuuden käsitteen sisältö. Koko organisaatiolla olisi hyvä olla yhteinen käsitys siitä, mikä on yhdenmukaista, kun verotus on yhdenmukaista.

Verotuksen yhdenmukaisuuden kehittäminen on laaja tehtävä, mikä pitää sisällään useita vaikeasti ratkaistavia tekijöitä. Näiden tekijöiden kokonaisuuden onnistunut toteuttaminen edellyttää selkeästi dokumentoitua suunnitelmaa ja toimenpideohjelmia.

Painopistettä olisi pyrittävä siirtämään normipohjaisesta yhdenmukaisuuden ohjaamisesta johtamiseen ja erityisesti tulosjohtamisen keinoin. Valtiovarainministeriön olisi terävöitettävä ohjausotetaan kehittämällä verohallinnolle asettamia tavoitteita konkreettisemmin yhdenmukaisuutta edistäviksi. Tulostavoitteiston olisi oltava looginen kokonaisuus kaikilla hallinnon tasoilla. Sen tulisi olla siten yksilöity, että kaikki yhdenmukaisuuteen tähtäävät tavoitteet erottuvat selkeästi.

Olisi pyrittävä aikaansaamaan koko määritellyn verotuksen yhdenmukaisuuden käsitteen kattava, vallitsevasta tilasta ja kehityksestä kertova seurantajärjestelmä. Mikäli sellainen katsotaan joiltakin osin toteuttamiskelvottomaksi, on sen toteuttamisen esteenä olevat ongelmat käsiteltävä ja dokumentoitava. Intressitahoilla tulee olla tieto asiaan liittyvistä ongelmista ja mahdollisesta resurssipanostuksen oletettavasta määrästä kattavamman seurannan toteuttamiseksi. Hallinnon avoimuus ja toiminnan läpinäkyvyys edellyttävät seurantatietojen tuottamista riittävän laajasti.

FRÄMJANDET AV EN ENHETLIG BESKATTNING INOM SKATTEFÖRVALTNINGEN

Främjandet av en enhetlig beskattning har i lagstiftningen angetts som en uppgift för Skattestyrelsen allt sedan denna grundades. Behoven av att utveckla enhetligheten lyftes betonat fram i de rekommendationer till åtgärder som framfördes i slutrapporten från arbetsgruppen för rättsskyddet i beskattningen mot slutet av förra årtiondet. Inom skatteförvaltningen påbörjades ett utvecklingsarbete, vars effekter nu önskades klarlägga.

Skatteförvaltningens utgifter på årsbasis är ca 350 miljoner euro. Revisionen hänförde sig till en väsentlig kvalitetsfaktor i den verksamhet som åstadkommits med de resurserna. Att lyfta fram utvecklandet av enhetligheten är i skatteförvaltningen en central faktor som definierar förvaltningens transparens och öppenhet. I och med projektet för resultatstyrning och redovisningsskyldighet bör förvaltningen allt bättre kunna beskriva för riksdagen och andra intressegrupper vilka effekterna av dess verksamhet är.

Huvudfrågan vid revisionen var hur hela skatteförvaltningen främjar enhetlighet när den verkställer beskattningen. Avsikten var att klargöra hur kravet på enhetlighet har beaktats i ledandet och hur skatteförvaltningen har strävat till att påverka de faktorer som har verkningar på enhetligheten i beskattningen. Föremål för granskning var dessutom metoderna för uppföljning av tillståndet för enhetligheten och vilken utveckling som skett i fråga om dem.

Vid revisionen observerades att under det senaste årtiondet inom skatteförvaltningen har skett en avsevärd positiv utveckling i främjandet av en enhetlig beskattning. Revisionsverket anser det vara viktigt att enhetligheten har gjorts till ett av de viktigaste tyngdpunktsområdena i utvecklandet av verksamheten. Många åtgärder, såsom instruktioner, gjorda utredningar, utvecklade processer, satsningar på utbildning och måluppställande, har inverkat befrämjande på enhetligheten.

Enligt observationerna vid revisionen har resultatstyrning och -ledning inte använts särskilt väl som instrument för att främja enhetligheten. Man har inte lyckats knyta den egentliga utförande nivån med hjälp av målsättningar till främjandet av enhetligheten. In-

nehållet i enhetligheten har inte kunnat ges en klart avgränsad definition och inte heller har skapats en grund för utvärdering eller mätande av graden av enhetlighet.

Revisionen presenterar två undersökningar som gjorts om tillståndet för enhetligheten. De är de enda betydande informationskällorna som beskriver tillståndet för enhetligheten. Med stöd av revisionen kan konstateras att det egentligen inte existerar någon systematisk information om hur enhetligheten i beskattningen har utvecklats eller om effekterna av de olika metoder som använts för att främja den.

Revisionsverket anser att skatteförvaltningen klart borde definiera innehållet i begreppet enhetlig beskattning. Det vore bra om hela organisationen har en gemensam uppfattning om vad som är enhetligt, när beskattningen är enhetlig.

Att utveckla enhetlighet i beskattningen är en omfattande uppgift som inkluderar många ofta svårlösta faktorer. Ett framgångsrikt genomförande av den helhet dessa faktorer utgör förutsätter en klart dokumenterad plan och ett åtgärdsprogram.

Tyngdpunkten borde förskjutas från en normbaserad styrning av enhetligheten till ledningen och särskilt med resultatstyrningen som verktyg. Finansministeriet borde ta ett fastare styrningsgrepp genom att utveckla de för skatteförvaltningen uppställda målsättningarna så att de mera konkret främjar enhetligheten. Resultatmålen borde utgöra en logisk helhet på alla nivåer av förvaltningen. Den borde vara så specificerad, att alla målsättningar som eftersträvar enhetlighet klart kan urskiljas.

Man borde gå in för att åstadkomma ett uppföljningssystem som täcker hela det definierade begreppet enhetlig beskattning och beskriver det rådande tillståndet och utvecklingen. Ifall ett sådant till några delar anses vara omöjligt att genomföra, bör hindren för genomförandet behandlas och dokumenteras. Intressegrupperna bör ha information om de till frågan anknutna problemen och om volymen för en eventuell satsning av resurser för verkställande av den mera omfattande uppföljningen. Öppenhet i förvaltningen och transparens i verksamheten förutsätter att uppföljningsdata alstras i tillräcklig omfattning.

1 JOHDANTO

Valtiontalouden tarkastusvirasto (jäljempänä myös tarkastusvirasto) on tarkastanut verotuksen yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvää verohallinnon kehittämistoimintaa.

Verohallinnon keskeisin tehtävä on kerätä verot verovelvollisilta ja tilittää ne edelleen veronsaajille. Merkittävimpiä laadullisia määritteitä näiden tehtävien suorittamisessa ovat oikeellisuus ja yhdenmukaisuus.

Verotuksen yhdenmukaisuuden kehittämistarpeet nousivat korostetusti esille verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportin¹ toimenpidesuosituksen myötä viime vuosikymmenen lopulla. Vaikka yhdenmukaisuuden edistäminen on ollut lainsäädännössä määriteltynä Verohallituksen tehtävänä sen perustamisesta asti, varsinaisesti asiaan liittyvän kehittämistyön käynnistivät tämän työryhmän kannanotot.

Tässä tarkastuksessa pyritään selvittämään ja arvioimaan niitä toimenpiteitä, joiden avulla verohallinto on pyrkinyt edesauttamaan verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumista. Tarkastelun kohteena ovat lisäksi yhdenmukaisuuden tilan seurantamenetelmät ja niissä tapahtunut kehitys.

Verohallinnon menot ovat vuositasolla noin 350 miljoonaa euroa. Tarkastus kohdistuu näillä resursseilla aikaansaadun toiminnan merkittävään laatutekijään. Yhdenmukaisuuden kehityksen esille tuominen on verohallinnossa eräs keskeinen hallinnon läpinäkyvyyttä ja avoimuutta määrittävä tekijä. Tulosohtaus- ja tilivelvollisuushankkeen myötä hallinnon on kyettävä kertomaan eduskunnalle ja muille intressiryhmille entistä paremmin toimiensa vaikuttavuudesta.

¹ *Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/97.*

2 TARKASTUSASETELMA

2.1 YHDENMUKAISUUDEN KÄSITTEESTÄ

Yhdenmukaisuus ja oikeudenmukaisuus ovat tutkimuksellisesti ja hallinnollisesti vaikeita lähtökohtia, sillä niillä on monia erilaisia käsitteellisiä tulkintoja.

Oikeudenmukaisuuden muodolliseksi periaatteeksi kutsutaan yleensä sitä, että yhteiskunnan ja sen laitosten oikeudenmukaisuutta arvioitaessa verrataan toisiinsa yhtäältä kansalaisen asemaa ja toisaalta heidän tekojaan. Kyse on yksinkertaisesta asiasta. Samanlaisia tapauksia on kohdeltava aina samalla tavalla. Tälle seikalle rakentuu eräs oikeudenmukaisuuden peruspilari, yhdenvertaisuus.

Ei voida tarkastella vain verotuksen normirakennetta eli sitä, ovatko ohjausnormit oikeudenmukaisia ja päästäänkö niiden avulla yhdenmukaiseen verotukseen. On tarkasteltava myös verotuksen käytännön toteutusta eli toimiiko verohallinto kussakin yksittäisessä tapauksessa ohjeiden mukaisesti ja varmistettava, että ohjeistuksen noudattaminen johtaa yhdenmukaisuuteen.²

Yhdenmukaisuuteen liittyy oikeusperiaatteena yhdenvertaisuusperiaate. Viranomaistoiminnan näkökulmasta yhdenvertaisuusperiaate sisältää tasapuolisen kohtelun sekä johdonmukaisen hallintotoiminnan vaatimukset. Tasapuolisen kohtelun vaatimus edellyttää, että viranomaisen ratkaisee oikeudellisesti samanlaiset tapaukset samalla tavoin. Johdonmukaisen hallintotoiminnan vaatimus edellyttää, että viranomaisen on pidemmälläkin aikavälillä seurattava omaksumaansa ratkaisulinjaa.³

Ilmeisin lähestymistapa verotuksen yhdenmukaisuuden tarkastelussa on verotuspäätösten yhdenmukaisuus. Verotusta on pidettävä yhdenmukaisena silloin, kun samojen tosiseikkojen vallitessa asiaan sovelletaan samaa oikeusnormistoa ja normin perusteella määräyty-

² *Verotutkimus 2000. Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus. Risto Sänkiäho (toim.). Tampereen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos. Työraportteja 13/2001. S. 5 ja s. 6.*

³ *Penttilä – Ronkainen. Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos, 2002. S. 20.*

vä verotuspäätös on sama. Yhdenmukaisuuden voi katsoa ainakin teoreettisesti toteutuvan verotuksessa, kun edellä sanotun lisäksi verotusmenettelyyn liittyvät tekijät kohtelevat verovelvollisia yhdenvertaisesti.

2.2 LAINSÄÄDÄNNÖLLINEN TAUSTA

Verohallinnon toimintaa säätelevät keskeisesti verohallintolaki (1557/1995) ja valtioneuvoston asetus verohallinnosta (1176/2002, jäljempänä myös verohallintoasetus).

Verohallintolain 1 §:ssä säädetään, että verohallintoa johtaa Verohallitus. Verohallituksen toiminnan sisällölle lainsäädäntö antaa vain verohallintolain 2 §:ssä olevan velvoitteen: Johtaessaan verohallinnon toimintaa Verohallituksen tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta ja kehittää verohallinnon palvelukykyä.

Verohallituksen ohjauksessa on päätöksenteossaan itsenäisiä verovirastoja, joiden lukumäärän, nimet ja virka-alueet määrää valtioneuvosto. Verovirastojen maantieteelliset alueet on määritelty valtioneuvoston päätöksessä (VNp verovirastoista 651/1997).

Verovirastojen toiminnan organisoimiselle lainsäädäntö ei aseta rajoitteita, vaan verovirastot ovat tältä osin itsenäisiä (verohallintoasetus, 10 §).

Varsinaisen verotuksen toimittamisen ja siten myös yhdenmukaisuuden kannalta keskeinen on laki verotusmenettelystä (1558/1995). Sen 26 § edellyttää veroviranomaisten tutkivan saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Laajemman taustan verotuksen yhdenmukaiselle toimittamiselle antaa perustuslain 6 §:ssä ilmaistu yhdenvertaisuusperiaate: ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä.

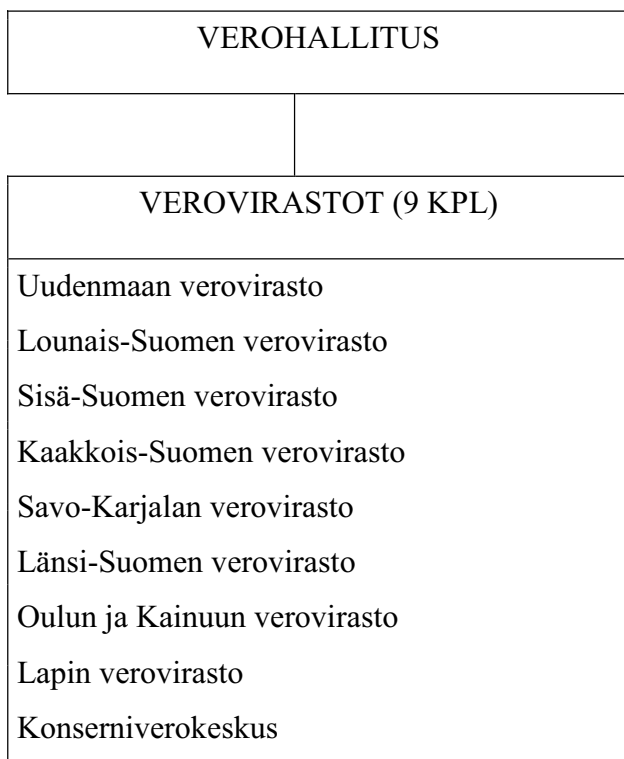
Verohallituksella ei pääsääntöisesti ole oikeutta tehdä verotuspäätöksiä. Sen yhdenmukaisuutta edistävä toiminta rajoittuu toiminnan johtamiseen ja ohjaamiseen niin, että yhdenvertaisuusperiaate toteutuu verovelvollisten kesken.⁴

⁴ Penttilä – Ronkainen. *Yritysverotuksen yhdenmukaisuus*. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos, 2002. S. 22.

2.3 VEROHALLINNON ORGANISOINTI

Verohallinto kuuluu valtiovarainministeriön hallinnonalaan. Ministeriön vero-osasto toimii hallituksen veropolitiikan valmistelijana ja toimeenpanijana. Osaston tehtävänä on muun muassa verojärjestelmän kehittäminen ja veropoliittisten toimenpiteiden vaikutusten arviointi. Osasto valmistelee verolait ja osallistuu vero- ja tullihallinnon kehittämiseen.

Verohallitus johtaa varsinaisen verotuksen toimittavia viranomaisia, verovirastoja, joita on yhdeksän. Niistä kahdeksalle on määritelty oma maantieteellinen alue. Konserniverokeskuksella on oma rajattu tehtävänsä koko maan alueella.



Kuvio 1. Verohallituksen organisaatio.

Verohallituksen tehtävänä on strateginen suunnittelu, tulosohjaus, kehittämistoiminta, asiantuntijatehtävät sekä atk- ja muut keskitetyt tehtävät. Verohallituksen tukena toiminnan suunnittelussa on ministeriön nimittämä neuvottelukunta. Verotuksen yhdenmukaisuudesta Verohallituksessa vastaa keskeisesti verotuskeskus.⁵

Verovirastojen tehtävänä on verotuksen toimittaminen eli verotuspäätökset, asiakaspalvelu, verovalvonta, veronkanto ja verokirjanpito, verojen perintä ja verojen tilittäminen veronsaajille. Luonnollisesti käytännössä päätöksenteko on veroviraston yksiköillä eli verotoimistoilla ja viime kädessä yksittäisellä verovalmistelijalla.

Konserniverokeskuksen tehtävänä on suurimpien konsernien ja kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten (n. 3.500 kpl) verottaminen, asiakaspalvelu ja verovalvonta koko maan alueella.

Verovirastot jakaantuvat tulosityksiköihin, joista keskeisiä ovat verotoimistot. Verovirastot ovat organisoituneet toiminnallisesti varsin vaihtelevasti eri puolilla maata. Verotoimistoissa toimitetaan tulo- ja varallisuusverotus, perintöverotus ja kiinteistöverotus. Toimistojen toimialueet perustuvat kuntajaotukseen. Verotoimistoja on kaikkiaan noin 50. Verovirastoissa tehdään valtaosa verotuspäätöksistä.

Tarkastusajankohtana verohallinnon henkilöstömäärä oli noin 6.300, kerätyt verot olivat noin 50 miljardia euroa ja menot noin 350 miljoonaa euroa vuodessa.

2.4 TARKASTUSKYSYMYKSET JA RAJAUKSET

Tarkastuksen pääkysymyksenä on, miten koko verohallinto edistää yhdenmukaisuuden toteutumista verotusta toimittaessaan.

Kaksi keskeistä alakysymystä ja niihin liittyvät tarkastuskysymykset ovat seuraavat:

1. Miten organisaation toiminnan johtamisessa yhdenmukaisuuden vaatimus on huomioitu eri organisaatiotasolla?

⁵ Verohallituksen yksiköt ovat verotuskeskus, veronsaajapalvelu, verotarkastusyksikkö, hallintopalvelu, verohallinnon tietojenkäsittelypalvelu, tuotantokeskus, sisäisen tarkastuksen yksikkö sekä johdon tuki ja viestintä.

- 1.1. Mikä on organisaation käsitys yhdenmukaisuuden tilasta ja siinä tapahtuneesta kehityksestä? Luku 3.1.
 - 1.2. Miten yhdenmukaisuutta ja sen kehitystä on seurattu? Luvut 3.2. ja 3.5.
 - 1.3. Mitkä ovat yhdenmukaisuuden mittaamisen ja seurannan järjestämisen ongelmat? Luku 3.5.
 - 1.4. Minkälaisia ja kuinka kattavasti toiminnan yhdenmukaisuuteen liittyviä ohjeita ja suosituksia on käytössä? Luku 3.1.
 - 1.5. Miten yhdenmukaisuutta on johdettu tulosohjauksen ja tulosjohtamisen avulla? Luku 3.3.
-
2. Miten yhdenmukaisuuteen vaikuttaviin osatekijöihin on pyritty vaikuttamaan verohallinnon eri organisaatiotasojen toimin?
 - 2.1. Millaisena toiminnan organisoitumisen vaikutus yhdenmukaisuuteen nähdään? Luku 3.4.1.
 - 2.2. Miten mahdollinen henkilöstön resurssiepätasapaino on pyritty ratkaisemaan? Luku 3.4.2.
 - 2.3. Mitkä ovat toimintaprosessien yhdenmukaistamisen vaikutukset? Luku 3.4.3.
 - 2.4. Mikä on lainsäädännön ja valitusasteiden merkitys yhdenmukaisuuteen? Luku 3.4.4.
 - 2.5. Mitkä ovat henkilöstön rekrytointiin ja pysyvyyteen mahdollisesti liittyvät ongelmat? Luku 3.4.5.
 - 2.6. Miten yhdenmukaisuus on huomioitu koulutuksessa ja ammattitaidon ylläpitämisessä? Luku 3.4.6.
 - 2.7. Mikä on asiakkailta saadun informaation laatutason merkitys yhdenmukaisuuteen? Luku 3.4.7.
 - 2.8. Miten automaattiseen tietojenkäsittelyyn perustuva verotus on vaikuttanut yhdenmukaisuuteen? Luku 3.4.8.

Tarkastuksen pääkysymykseen sekä kahteen keskeiseen alakysymykseen liittyvät tarkastusviraston kannanotot esitetään luvussa 4. Muihin pääkysymyksiä tarkentaviin kysymyksiin liittyvät tarkastusviraston kannanotot esitetään tarkastushavaintojen yhteydessä kunkin kysymyksen yhteydessä edellä mainituissa luvuissa.

Tarkastuksen kohteena on toiminta-, suunnittelu- ja ohjausjärjestelmä, jolla verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumista pyritään varmistamaan.

Keskeisenä periaatteellisena rajauksena on se, että tarkastuksessa ei pyritä selvittämään verotuksen yhdenmukaisuutta tai siinä tapahtunutta kehitystä tarkastamalla yksittäisiä verotuspäätöksiä, toimintaprosesseja tai -menetelmiä.

Myöskään verotuksen oikeellisuuden edistäminen ei suoranaisesti ole tarkastuksen kohteena, vaikkakin yhdenmukaisuuden edistäminen on monilta osin myös oikeellisuuden ja lainmukaisuuden edistämistä. Verohallinnon toiminnan vaikuttavuuden arvioinnissa oikeellisuuden edistäminen on keskeinen tekijä.

Tarkastuksen kohteena on koko "verotushallinto"⁶, mikä pitää sisällään valtiovarainministeriön, Verohallituksen ja verovirastot.

Tarkastuksen ajallisena pääkohteena on tarkastusajankohdan tilanne. Tämän lisäksi pyritään hahmottamaan yhdenmukaisuuden edistämässä ja yhdenmukaisuudessa tapahtunut kehitys viime vuosikymmeneltä alkaen. Keskeiset suunnitteluasiakirjat koskevat vuosia 2002–2006. Lisäksi tarkastuksessa pyritään selvittämään yhdenmukaisuuden kehittämiseen liittyvät kehityssuunnitelmat tai -hankkeet.

Verotuksen yhdenmukaisuus käsitetään tässä tarkastuksessa laajana, koko verohallinnon toiminnan vaikuttavuuteen liittyvänä asiakokonaisuutena. Tällöin tarkastelun kohteena on verohallinnon kaikkien toimien yhdenmukaisuus suhteessa niin veronmaksajakuin veronsaaja-asiakkaisiin, eivätkä pelkästään verotuspäätökset.

2.5 TARKASTUSMENETELMÄT JA TARKASTUSAINEISTO

Tarkastus on tehty perehtymällä verohallinnon keskeisiin strategia- ja suunnitteluasiakirjoihin sekä tulosohjausasiakirjoihin. Tämän lisäksi on perehdytty otokseen Verohallituksen ja verovirastojen (3 kpl) sekä virastojen ja niiden toimintayksiköiden (8 kpl) välisistä tulostavoite- ja raportointiasiakirjoista. Kirjallisena aineistona on myös hyödynnetty Verohallituksen vuosittain julkaisemia yhtenäistämisohjeita ja työmenettelyohjeita. Lisäksi on perehdytty kahteen

⁶ Verohallintolain 1 §:n perusteella verohallinto tarkoittaa Verohallitusta ja verovirastoja.

Verohallituksen tilaamaan verotuksen yhdenmukaisuutta käsitelleeseen tutkimukseen.

Tarkastusta on täydennetty tarkastuskäynnein verohallinnon eri organisaatiotasoisille. Tarkastuskäyntien kohteeksi tulleet verovirastot ja -toimistot on pyritty valitsemaan alueellisen ja kokoluokan edustavuuden mukaan huomioiden esiselvitysvaiheessa suoritettua haastatteluita. Käyntikohteet on mainittu lähdeluettelossa.

Tarkastuksen on tehnyt ylitarkastaja Juha Niemelä.

Kertomusluonnos lähetettiin palautetta varten valtiovarainministeriöön ja Verohallitukseen. Palaute on otettu huomioon tässä tarkastuskertomuksessa. Palautteenaan valtiovarainministeriö lausuu, että se pitää tarkastusaihetta monin tavoin tärkeänä ja tarkastuskertomusluonnosta hyvin laadittuna. Ministeriöllä ei ole mitään huomauttamista sen keskeisiin arviointeihin.

3 TARKASTUSHAVAINNOT

3.1 YHDENMUKAISUUDEN EDISTÄMISEEN LIITTYVÄT TOIMET (TAPAHTUNUT KEHITYS)

Verohallitus on perinteisesti pyrkinyt edistämään verotuksen yhdenmukaisuutta antaessaan vuosittain verotuksen aineelliseen osuuteen kohdistuvat yhtenäistämisohteet. Nämä Verohallituksessa virkamiestyönä valmistellut ohjeet ovat viime vuosikymmenen loppupuolelle asti olleet varsin suppeat ja kohdistuneet lähinnä henkilöverotukseen. Näillä ohjeilla on ollut verotuksen yhdenmukaisuuteen positiivinen, mutta sen kokonaisuuteen nähden varsin rajoitettu merkitys.

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1997 verotuksen oikeusturvatyöryhmän.⁷ Työryhmän näkemyksen mukaan Verohallituksen keskeisenä tehtävänä on edistää verotuksen yhtenäisyyttä valtakunnan tasolla. Lisäksi työryhmä piti tarpeellisena, että yhtenäistämisohteita lisätään ja verotuksen yhdenmukaisuuden seuranta järjestetään.

Työryhmän kannanotoilla on selkeästi ollut merkittävä vaikutus verohallinnon toimintaan. Yhdenmukaisuuden painoarvo esimerkiksi tulostavoitteistossa nousi, ja yhdenmukaisuudesta tuli tärkeä kehittämisen kohde.

Yhtenäistämisohteita alettiin valmistella Verohallituksen asettamassa ohjauksen yhtenäistämistyöryhmässä. Ohjeet ovat nykyisin aiempaa selkeästi kattavammat, erityisesti elinkeinotoiminnan verotuksessa.

Verotuksen todellista yhdenmukaisuuden tilaa pyrittiin ensimmäisen kerran varsinaisesti selvittämään vuotta 2000 koskeneissa tutkimuksissa. Verohallitus teetti sekä henkilö- että yritysverotuksen yhdenmukaisuutta koskeneet selvitykset, joiden tuloksista kerrotaan luvussa 3.2.

⁷ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/97.

Yhdenmukaistamisen painopiste on viime vuosina yhä enenevässä määrin siirtynyt verotusprosessien yhdenmukaistamiseen. Eri verolajien verotusprosesseihin ja asiakasryhmien analysointiin on käynnistetty kehittämishankkeita. Verotusmenettelyä on pyritty ohjeistamaan. Verovirastotasolla on ollut käytössä yksittäisiä omia menettelyohjeita. Verovuodesta 2003 alkaen on verohallinnossa ollut käytössä varsin kattavasti eri verotuksen alueilla salaiseksi määrättyjä työmenettelyohjeita. Käytössä on valtakunnallisesti yhtenäiset valikointikriteerit ja ohjeet valikoituneiden asioiden käsittelyssä. Esimerkiksi matkakuluista tai vuokratuloista valikoidaan vuosittain vahvistettavien kriteereiden mukaan tapaukset, jotka käsitellään ohjeiden mukaan. Valikoitumattomia tapauksia ei käsitellä lainkaan⁸, elleivät ne tule käsiteltäväksi mahdollisen satunnaisotannan tuloksena. Valtakunnantason työmenettelyohjeet vaikuttavat selkeään positiivisesti verotuksen menettelylliseen yhdenmukaisuuteen. Verohallituksen näkemyksen mukaan massamenettelyn oloissa optimaalinen verotuksen yhdenmukaisuus on saavutettavissa verotushenkilöstön vahvalla aineellisella osaamisella, yhtenäisillä verotusprosesseilla ja yhtenäisillä työmenetelmillä.

Verotusprosessien kehittämisessä keskeisenä tavoitteena on myös toimintojen tehostaminen. Ohjeita noudattamalla verohallinnon työpanos suuntautuu niihin asioihin, joita ohjeiden laatija on pitänyt tärkeinä. Toiminnan tehostamisen ja valikoinnin vaarana voi olla verotuspäätösten yhdenmukaisuuden heikkeneminen: Käsiteltäväksi tulevien tapausten määrä voi vähentyä liian pieneksi. Valikointikriteerin mukaan erilaisen käsittelyn saavat verotustapaukset eivät saa tulla muutoin käsiteltyä verotuksellisesti toisistaan poikkeavalla tavalla. Valikointikriteerien muuttuessa myös eri verovuosien verotukseen voi muodostua verotuksellista eroavuutta. Verotusprosessien yhdenmukaistumisesta huolimatta saattaa verotuksen yhdenmukaisuus heikentyä.

Luonnollisesti hallinnon normaaliin toimintaan ja kehittämiseen on kytkeytynyt myös pyrkimys edistää yhdenmukaisuutta. Verohallinnossa on koulutussisältönä kasvanut yhdenmukaisuuden edistämisen merkitys. Verotuksen eri osa-alueille on pyritty muodosta-

⁸ *Teoreettisena esimerkkinä voisi olla, että matkakuluista tarkistetaan ne, joiden suuruus on 2001–3000 euroa. Tällöin alle 2.000 euron ja yli 3.000 euron matkakuluja ei käsitellä.*

maan asiantuntijaverkostoja, jotka perehtyvät asioihin ja jakavat tietoa edelleen. Toimintayksiköiden keskinäisillä auditoinneilla on pyritty laajentamaan hyvien ja yhtäläisten käytäntöjen omaksumista. On pyritty aikaansaamaan ratkaisutietopankkeja ja valistettu verovelvollisia.

Vuoden 2004 verovirastotason tulostavoitteistoon tuli ensimmäistä kertaa se, että aidon tulosajattelun mukaisesti asetettiin yhdenmukaisuudelle mitattava tavoite. Yhdenmukaisuutta pyritään kehittämään tarkastelemalla verotuksen yhteydessä tehtyjen tulojen lisäysten kappalemäärän esiintymistiheyden keskihajontaa. Asiaa käsitellään tarkemmin luvussa 3.5.

3.2 VEROTUKSEN YHDENMUKAISUUTTA KOSKENEET TUTKIMUKSET

Verohallituksen toimeksiannosta on valmistunut kaksi verotuksen yhdenmukaisuuteen liittyvää tutkimusta. Niiden lähtökohtina olivat yhtäältä oikeusturvatyöryhmän esille tuomat ongelmat ja toisaalta verohallinnon omat toiminnan kehittämisen tarpeet.

Henkilöverotuksen yhdenmukaisuutta selvittänyt tutkimus⁹ valmistui vuonna 2000. Otantatutkimuksella pyrittiin selvittämään lähinnä verotuksen yhdenmukaisuutta, koska myös oikeellisuuden perusedellytys on, että verotus on toimitettu maan eri osissa yhdenmukaisin perustein. Tutkimuksen kohteena ei siten varsinaisesti ollut kunkin verotettavan verotuksen yksilöllinen oikeellisuus eli lainmukaisuus. Sitä tarkasteli pienen otannan avulla eräs verohallinnon virkamies.

Tutkimuksen kohteena olivat veronkorotukset, matkakuluvähennykset, arvopaperikaupat, osingot ja pienituloiset tai tuloa vailla olevat henkilöt.

Veronkorotuksissa verotuskäytäntö ei yleensä seurannut Verohallituksen yhtenäistämisohjeen¹⁰ suosituksia. Syyksi ilmoitettiin, että ohje ei ole riittävän yksityiskohtainen. Veronkorotusten mää-

⁹ *Verotutkimus 2000. Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus. Risto Sänkiäho (toim.). Tampereen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos. Työraportteja 13/2001.*

¹⁰ *Verohallituksen verovuotta koskevat vuosittaiset, verotuksen aineelliseen puoleen liittyvät ohjeet.*

räämisperusteet vaihtelivat toimistoittain. Veronkorotuskäytäntö saattoi vaihdella kunnittain myös saman verotoimiston sisällä.

Verovalmistelusta todettiin, ettei matkakuluista ole yhtenäistä toimintaohjetta. Tutkimuksen mukaan ohjeistuksen painon ei tulisi olla yksityiskohtaisten tarkkojen odotusaikojen ja kävelymatkojen määrittämisessä, vaan tilalle olisi saatava yhtenäiset työmenetelmät ja asioiden käsittelytapa.

Arvopapereiden luovutusvoittojen verotuksessa näytti päähuomio kohdistuvan veroehdotusmenettelyasiakkaisiin. Veroilmoitusasiakkaiden verotus oli väljempää ja perustui siihen, että veroilmoitukseen luotettiin. Luovutusvoittojen ja osinkojen verovalmistelutyön tarkkuus näytti olevan ominaista suurille toimistoille ja olevan yhteydessä ympäröivän alueen taloudelliseen toimeliaisuuteen.

Veronmaksukyvyyn alentumisvähennyksen yhteydessä ei yhtenäistämishjeita juuri noudatettu.

Verovalmistelun tulosta ei mitata eikä seurata yhtenäisyyden eikä oikeellisuuden näkökulmasta.

Tutkimuksessa esitettiin johtopäätöksenä seuraavat toimenpideehdotukset:

- Hallinnossa on noudatettava sovittuja toimintaperiaatteita ja ohjeita.
- Hallinnossa on annettava ohjeita myös työmenetelmistä.
- Toiminnan tulosten seuranta tulee kehittää.
- Olisi saatava matkakuluvähennystä ja arvopapereiden luovutusvoittojen hankintameno-olettamaa koskevat lainmuutokset.

Yritysverotuksen yhdenmukaisuutta koskeva tutkimus valmistui vuonna 2002.¹¹ Siinä selvitettiin, toimitetaanko verotus eri puolilla maata riittävän yhdenmukaisesti erikokoisissa ja eri tavalla organisoituissa verohallinnon yksiköissä. Tutkimuksen kohteena oli osakeyhtiöiden, avoimien yhtiöiden, kommandiittiyhtiöiden ja yksityisten elinkeinonharjoittajien vuodelta 2000 toimitettu tuloverotus. Arvonlisäverotus ja ennakoperintä jäivät tutkimuksen ulkopuolelle. Kaiken kaikkiaan tutkimuksen kohteena olivat noin 310.000 toimivan yrityksen verotustiedot.

¹¹ Penttilä – Ronkainen. *Yritysverotuksen yhdenmukaisuus, Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos. 2002.*

Tutkittavia asioita olivat verotuksen yhteydessä tuloon tehdyt lisäykset ja vähennykset, arvioverotus, peitelty osinko, veronkorotus sekä yhtiön sivuuttaminen tai purkaminen. Lisäksi selvitettiin, oliko asiakasta kuultu verotukseen tehtyjen muutosten yhteydessä ja miten päätökset oli perusteltu.

Selviä verotoimistokohtaisia eroja löytyi verotettavaan tuloon tehtyjen lisäysten määrissä. Suuret erot selittyvät osin sillä, että pieniä lisäyksiä tehdään kappalemääräisesti paljon ja niiden määrät vaihtelevat verotoimistoittain. Verotoimistojen käytäntöjen havaittiin myös muissa selvitettyissä asioissa poikkeavan toisistaan.

Tutkimuksessa havaittuja verotoimistokohtaisia eroja eivät selittäneet yrityksen toimiala, liikevaihto, ikä tms. tekijät, kuten ei myöskään verotoimiston koko tai henkilöstön koulutustaso. Tutkimuksen perusteella on todettavissa, että alueelliseen toimivaltaan perustuva, maantieteellisen kotipaikan perusteella määräytyvä yritysverotuksen organisointi ei ole yritysten yhdenmukaisen verotuksen kannalta perusteltua. Yhdenmukaisuutta edistävänä tekijänä todettiin yritysverotuksen keskittäminen yritysmuodon perusteella samaan yksikköön, kuten on jo tehty perustamalla muun muassa Konserniverokeskus ja yritysverotoimisto Uudenmaan verovirastoon.

Verohallinnon alueellisella organisoitumisella ei tutkimuksen perusteella näyttänyt olevan merkittävää erotusta yhdenmukaistavaa vaikutusta veroviraston alueella toimivissa verotoimistoissa. Verotuksen yhdenmukaisuutta yksikössä verotettavien yritysten kesken lisää se, että verotusta toimittavan yksikön toimivalta on määritelty yritysten ominaisuuksien mukaan (asiallinen toimivalta). Sekä henkilöverotusta että yritysverotusta koskeneet tutkimukset ovat otanta-tutkimuksia. Ne käsittelevät vain yhtä verovuotta ja rajattuja asiakokonaisuuksia. Tutkimukset keskittyvät erityisesti verotuspäätösten yhdenmukaisuuden tarkasteluun.

Tutkimuksista ilmenee selkeästi, että kohteena olleissa verotuksen osa-alueissa on selkeitä puutteita yhdenmukaisuudessa. Niistä ei kuitenkaan voi tehdä kovin pitkälle meneviä tulkintoja koko verotuksen yhdenmukaisuudesta.

Molempien tutkimusten lähtökohtana oli strategiseen suunnitteluun ja seurantaan liittyvä tarve yhdenmukaisuuden mittaamisjärjestelmän aikaansaamiseen. Tutkimustulosten raportoinnissa ei ole esitetty, millaisen varsinaisen mittaamisjärjestelmän tulisi olla tai miten sitä pitäisi kehittää.

3.3 YHDENMUKAISUUS TULOSOHJAUKSESSA JA -JOHTAMISESSA

Seuraavassa tarkastellaan niitä tulosjohtamisessa ja suunnittelussa esitettyjä tavoitteita, jotka on esitetty verotuksen yhdenmukaisuuden parantamiseksi. Tulosjohtaminen on verohallinnossa käytössä oleva johtamisjärjestelmä. Sen puitteissa tulisi painoarvonsa mukaisesti ilmetä asiat, joita organisaatio haluaa edistää.

3.3.1 Valtion talousarvioesitykset 2000–2006

Taulukko 1. Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tulostavoitteet valtion talousarvioesityksissä ja niihin liittyvä raportointi.¹²

Vuosi	Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tavoitteet
2000	<p>Tavoite: <i>Valtiovarainministeriön asettaman Verotuksen oikeusturvatyöryhmän ja verohallinnon sisäisten selvitysten perusteella erityistä huomiota kiinnitetään verotuksen oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden edistämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi uudistetaan muun muassa aineellista ja menettelyllistä ohjausta sekä lisätään koulutusta verotuksen asiantuntemuksen nostamiseksi.</i></p> <p>Raportointi: Ei raportointia.</p>
2001	<p>Tavoite: Ei tavoitteita.</p> <p>Raportointi: Ei raportointia.</p>
2002	<p>Tavoite: <i>Vuosina 2000 ja 2001 suoritettujen henkilöverotuksen oikeellisuus- ja yhdenmukaisuustutkimuksen jatkoksi verohallinto te-</i></p>

¹² *Hallituksen kertomukset valtiovarain hoidosta ja tilasta vuosina 2000–2003. Valtion tilinpäätöskertomus vuodelta 2004.*

kee yhdessä ulkopuolisen tahon kanssa selvityksen yritysverotuksen oikeellisuudesta ja yhdenmukaisuudesta. Selvityksen tuloksia hyödynnetään mm. ohjausjärjestelmän ja palvelujen kehittämistyössä.

Raportointi:

Tampereen yliopiston tutkimus yritysverotuksen oikeellisuudesta ja yhdenmukaisuudesta osoitti, että alueelliseen toimivaltaan perustuva yritysverotuksen organisointi ei ole yritysten yhdenmukaisen verotuksen kannalta paras mahdollinen. Yhdenmukaisuutta edistäväksi tekijäksi todettiin yritysverotuksen keskitäminen yritysmuodon perusteella samaan yksikköön, kuten verohallinnossa on jo tehty eräiden yksiköiden osalta.

2003

Tavoite:

Verotuksen oikeellisuutta ja yhdenmukaisuutta edistetään mm. verotusmenettelyn ohjausta kehittämällä, asiakasanalyysin hyödyntämistä lisäämällä sekä ylläpitämällä ja kehittämällä verotuksen eri osa-alueiden asiantuntijaverkostoja. Vuosina 2000—2002 suoritettujen henkilöverotuksen ja yritysverotuksen oikeellisuus- ja yhdenmukaisuustutkimusten tuloksia hyödynnetään ohjausjärjestelmän ja palvelujen kehittämistyössä.

Raportointi:

Verohallituksen teettämän yritysverotuksen yhdenmukaisuustutkimuksen tulokset käsiteltiin kaikissa verovirastoissa. Välittömäksi tavoitteeksi sovittiin yhdenmukaisuuden edistäminen verovirastoissa. Verovirastojen yhdenmukaisuutta seurataan verotuksessa tehtyjen lisäysten keskihajonnan avulla. Yritysverotuksen työmenetelmiä yhdenmukaistetaan valtakunnan tasolla 20.3.2003 asetetussa yritysten verotusmenettelyn yhtenäistämistyöryhmässä.

Vuonna 2003 käynnistettiin yhteisöverotusprosessien kehittämishanke, jonka tarkoituksena on selvittää nykyisin käytössä olevien yhteisöverotusprosessien perusteella ns. paras tapa toimia. Tämä yhteisesti hyväksytty tapa toimia otetaan käyttöön sovituissa aikataulussa jokaisessa verovirastossa (pl. Konserni-verokeskus). Hanke toteutetaan vuosina 2004–2006.

2004

Tavoite:

Verotuksen oikeellisuutta ja yhdenmukaisuutta edistetään mm.

kehittämällä verotusmenettelyn ohjausta, lisäämällä asiakas-analyysimenetelmien hyödyntämistä sekä ylläpitämällä ja kehittämällä verotuksen eri osa-alueiden asiantuntijaverkostoja.

Raportointi:

Verotuksen oikeellisuutta ja yhdenmukaisuutta on edistetty vuonna 2004 kehittämällä verotusmenettelyn ohjausta, lisäämällä asiakasanalyysimenetelmien hyödyntämistä sekä ylläpitämällä ja kehittämällä verotuksen eri osa-alueiden asiantuntijaverkostoja.

2005

Tavoite:

Toiminnan yhdenmukaisuutta ja oikeellisuutta seurataan verohallinnossa muun muassa evaluointitutkimusten avulla. Tavoitteena on, että henkilöverotuksen ja yritysverotuksen yhdenmukaisuus ja oikeellisuus paranevat vuosina 2001 ja 2002 toteutettujen tutkimusten tuloksiin verrattuna. Seuraavat tutkimukset tehdään 2–3 vuoden kuluessa, jolloin nyt käynnissä olevat yhdenmukaistamiseen liittyvät toimenpiteet on tehty. Lisäksi tavoitteena on, että verotuksen toimenpiteiden läpimenoajat ovat yhdenmukaisia eri osissa Suomea.

2006

Tavoite:

Toiminnan yhdenmukaisuutta ja oikeellisuutta seurataan verohallinnossa muun muassa evaluointitutkimusten avulla. Tavoitteena sekä henkilöverotuksessa että yritysverotuksessa on yhtenäiset valtakunnalliset työmenetelmäohjeet ja valikointikriteerit sen jälkeen, kun nyt käynnissä olevat yhdenmukaistamiseen liittyvät toimenpiteet on tehty. Lisäksi tavoitteena on, että verotuksen toimenpiteiden läpimenoajat ovat yhdenmukaisia eri osissa Suomea.

Tavoitteista ja niihin liittyvästä raportoinnista muodostuu käsitys, että yhdenmukaisuuden edistämiseksi ja siihen liittyvillä toimilla on ollut varsin merkittävä rooli verohallinnon viime vuosien toiminnassa. Kuvatut toimenpiteet ja niiden kuvattu toteutus myötävaikuttavat verotusta yhdenmukaistavasti.

3.3.2 Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmat vuosista 2002–2005 vuosiin 2007–2011

Taulukko 2. Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tavoitteet toiminta- ja taloussuunnitelmissa.

Vuodet	Yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvät tavoitteet
2002–2005	<i>Suunnittelukauden aikana kehitetään verotuspäätösten oikeellisuutta ja yhdenmukaisuutta tukeva ohjausjärjestelmä sekä verotuspäätösten pysyvyyden seurantajärjestelmä.</i>
2003–2006	<i>Suunnittelukauden aikana kehitetään verotuspäätösten oikeellisuutta ja yhdenmukaisuutta tukevaa ohjausjärjestelmää sekä verotuspäätösten pysyvyyden seurantajärjestelmää.</i>
2004–2007	<i>Suunnittelukauden aikana tutkitaan uudelleen henkilöasiakkaiden ja yritysasiakkaiden verotuksen yhdenmukaisuutta ja tavoitteena on, että yhdenmukaisuus on parantunut vuosien 2001 ja 2002 selvitysten tuloksiin verrattuna.</i>
2006–2009	<i>Toiminnan yhdenmukaisuutta ja oikeellisuutta seurataan verohallinnossa muun muassa evaluointitutkimusten avulla. Tavoitteena on, että henkilöverotuksen ja yritysverotuksen yhdenmukaisuus ja oikeellisuus paranevat vuonna 2001 ja 2002 toteutettujen tutkimusten tuloksiin verrattuna.</i> <i>Verotuksen toimittamisen yhdenmukaisuutta seurataan myös säännönmukaisessa verotuksessa tehtävien tulojen lisäysten kappalemäärän keskihajonnan avulla. Tavoitteena on pienentää asiakasryhmittäisiä keskihajontoja.</i>
2007–2011	<i>Toiminnan yhdenmukaisuutta ja oikeellisuutta seurataan verohallinnossa muun muassa evaluointitutkimusten avulla. Tavoitteena on, että henkilöverotuksen ja yritysverotuksen yhdenmukaisuus ja oikeellisuus paranevat vuosina 2001 ja 2002 toteutettujen tutkimusten tuloksiin ver-</i>

rattuna. Yritysverotuksen osalta arviointi toteutetaan suunnittelukaudella.

Verotuksen toimittamisen yhdenmukaisuutta seurataan myös säännönmukaisessa verotuksessa tehtävien tulojen lisäysten kappalemäärän keskihajonnan avulla. Tavoitteena on pienentää asiakasryhmittäisiä keskihajontoja.

Kahtena ensimmäisenä suunnittelukautena esitetään tavoitteena verotuspäätösten yhdenmukaisuutta tukevan ohjausjärjestelmän kehittäminen. Minkään vastaavan, ainakaan dokumentoidun, ohjausjärjestelmän olemassaoloa ei ilmennyt tarkastuksen yhteydessä, eikä tällaisen järjestelmän mahdollinen valmistelu tullut esiin suorite-
tuissa haastatteluissa.

Kolmena viimeisenä suunnittelukautena tavoitteena esitetään yhdenmukaisuuden paraneminen aiemmin suoritettujen tutkimusten tuloksiin verrattuna. Tarkastuskäynnillä Verohallitukseen ilmeni, ettei vastaavia tutkimuksia ole lähiaikoina suunnitteilla, eikä niitä tällä hetkellä valmistella.

Kahtena viimeisenä suunnittelukautena on tavoitteena verotuksen yhteydessä tehtävien tulojen lisäysten kappalemäärän keskihajonnan pieneneminen. Kyseisen mittarin soveltuvuutta yhdenmukaisuuden kuvaamiseen ja ongelmallisuutta tulostavoitteena käsitellään tarkemmin luvussa 3.4.

3.3.3 Ministeriön ja Verohallituksen väliset tulossopimukset 2001–2005

Tulossopimuksissa vuosille 2001–2004 on keskeisimpänä toiminnan painopistealueena esitetty verotuksen oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden varmistaminen.

Taulukko 3. Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tulostavoitteet ministeriön ja Verohallituksen välisissä tulossopimuksissa sekä niihin liittyvä raportointi.

Vuosi	Tavoitteita (kpl)	Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tavoitteet ja raportointi
2001	33	<p>Yhden tavoitteen kahtena alakohtana: <i>Päätösten oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden selvittämiseksi vuonna 1999 aloitettua otantatutkimusta jatketaan vuonna 2001 yritysasiakkaiden osalta.</i></p> <p>Raportointi: <i>Yritysverotuksen yhdenmukaisuus- ja oikeellisuustutkimuksen toteuttajaksi on valittu Tampereen yliopiston taloudellishallinnollinen tiedekunta. Valmistelut tutkimuksen käynnistämiseksi on aloitettu ja sen on määrä valmistua 31.12.2002.</i></p> <p>Tavoite: <i>Vuonna 2000 käynnistetyn verotuspäätösten yhdenmukaisuutta edistävän verohallinnon sisäisen info- ja kyselypankin suunnittelu ja toteutus jatkuu vuonna 2001 siten, että uusi järjestelmä voidaan ottaa käyttöön vuoden 2001 lopulla.</i></p> <p>Raportointi: <i>Ratkaisupankin toteuttamisesta sellaisena kuin se kuvattiin Ratikka-projektissa, luovuttiin. Asiantuntijarenkain toimintaa kokeiltu ja työtapoja hiottu ensimmäisten vireillä olevien selvitystöiden kautta. Teknisenä apuvälineenä on käytetty verohallinnon sisäistä Intranettiä. Yhteinen sähköpostilaatikko otetaan käyttöön maaliskuussa 2002.</i></p>
2002	39	<p>Tavoite: <i>Päätösten oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden selvittämiseksi toteutetaan vuosina 2001 ja 2002 otantatutkimus, jonka kohdejoukkona on yritysasiakkaat.</i></p>

Raportointi:

Tutkimus valmistui ja loppuraportti julkaistiin joulukuussa 2002. Tutkimuksen toteutti Tampereen yliopiston julkisoikeudellinen laitos yhdessä Tampereen yliopiston Liiketaloudellisen tutkimuskeskuksen kanssa. Tutkimuksen kohteena oli osakeyhtiöiden, henkilöyhtiöiden ja yksityisten elinkeinonharjoittajien tuloverotus vuodelta 2000. Tutkimustulokset käsitellään verovirastoissa ja tutkimuksessa erityisen tarkastelun kohteeksi valituissa verotoimistoissa yhdessä tutkimuksen tekijöiden kanssa alkuvuodesta 2003.

2003	49	Ei yhdenmukaisuuteen kytkettyä tavoitetta.
2004	40	<i>Verohallinnossa aloitetaan nykyisten yhteisöverotusprosessien yhdenmukaistamiseen tähtäävä hanke. Yhtenäistäminen aloitetaan rekisteröinnistä ja ennakkoperinnästä.</i>
2005	24 (lisäksi 36 kehittämishanketta)	Tavoitteen alakohtana: <i>Vuonna 2004 on sekä henkilö- että yritysverotusprosesseja yhdenmukaistettu. Tällöin on otettu käyttöön mm. valtakunnallisesti yhdenmukaiset valikointiehdot ja verotusmenettelyohjeet. Lisäksi huomiota on kiinnitetty verotusprosessien määrittämiseen ja johtamiseen sekä parhaiden käytäntöjen etsimiseen ja näiden markkinointiin. Menettelyjen kehittäminen jatkuu myös vuonna 2005.</i>

Raportointi: Ei raportointia.

Tavoitteen alakohtana:

Verotuksen toimittamisen yhdenmukaisuutta seurataan myös säännönmukaisessa verotuksessa tehtävien tulojen lisäysten kappalemäärän keskihajonnan

avulla. Tavoitteena on pienentää asiakasryhmittäisiä keskihajontoja.¹³

Raportointi:

Verovirastoissa yritys- ja yhteisöasiakkaille tehtyjen tulojen lisäysten yhdenmukaisuus oli keskihajonnalla mitattuna parantunut edelliseen vuoteen verrattuna. Yritysassiakkaiden tulojen lisäyksen korkein keskihajonta oli 2,48 ja alhaisin 0,89. Yhteisöasiakkaiden tulojen lisäyksen suurin keskihajonta oli 1,48 ja pienin 0,39.

Ministeriön ohjausta yhdenmukaisuuden edistämiseksi voidaan asetettujen tulostavoitteiden perusteella pitää varsin vähäisenä. Osuudet tavoitteiston kokonaismäärästä ovat olleet joka vuosi erittäin pieniä. Vuoden 2001 tavoitteistossa oleva ratkaisupankki ei ole haastattelujen mukaan toteutunut. Vuodelle 2003 ei ole asetettu yhtään yhdenmukaisuuteen kytkettyä tavoitetta. Myöskään tavoitteiston laatu ei ole riittävä, vaan se keskittyy lähinnä toimenpiteiden kuvaamiseen. Yhdenmukaisuutta edistävien tavoitteiden vähäinen asema on merkittävästi ristiriidassa sen kanssa, että yhtenä keskeisenä verohallinnon painopistealueena on yhdenmukaisuuden varmistaminen.

Tarkastuksen perusteella vuosien 2004 ja 2005 tavoitteisto kertoo kuitenkin myönteisestä kehityksestä toiminnan sisällön suhteen. Tavoitteissa kuvataan toimia, joilla verotusprosessien yhdenmukaisuutta on kehitetty ja aiotaan tulevaisuudessa kehittää. Keskihajontaa koskeva tavoite on ensimmäinen selkeästi yhdenmukaisuuden mittaamiseen ja kehityksen kuvaamiseen kytkeytyväksi tarkoitettu tulostavoite.

¹³ *Lisäysten kappalemäärän esiintymistiheyden keskihajonnan soveltuvuutta tulostavoitteeksi käsitellään luvussa 3.5.*

3.3.4 Verohallituksen ja verovirastojen väliset tulossopimukset 2002–2006¹⁴

Taulukko 4. Yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvät tavoitteet verovirastojen tulossopimuksissa.

Vuosi	Tavoitteita per virasto (kpl)	Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tavoitteet ja raportointi
2002	21	Ei tavoitteita eikä raportointia.
2003	28	Ei tavoitteita eikä raportointia.
2004	31	<p>Tavoite: <i>Uudenmaan verovirasto vaikuttaa toiminnallaan siihen, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten (koodi 191) esiintymistiheyksien keskihajonta vero-toimistoissa on korkeintaan 0,8 liikeosakeyhtiöiden ja osuuskuntien osalta (valry 51¹⁵).</i></p> <p>Raportointiesimerkki: <i>Keskihajonta oli 0,65 %, joten tavoite saavutettiin.</i></p>
2005	19	<p>Tavoite: <i>Uudenmaan verovirasto varmistaa ohjauksellaan, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten ja vähennysten perusteet ovat yhdenmukaiset. Verovuoden 2004 lisäysten keskihajontatavoitteet ovat: yrittäjäasiakkaat (2-, 3- ja 4-alkuiset valryt) 1,0 ja yhteisöasiakkaat (51- ja 53-alkuiset valryt) 0,8.</i></p> <p>Raportointiesimerkki: <i>Yrittäjäasiakkaiden osalta keskihajontatavoite 1,0 jäi saavuttamatta keskihajonnan ollessa 1,26. Yrittäjä-</i></p>

¹⁴ Tarkastuskohteena ovat Uudenmaan, Savo-Karjalan sekä Oulun ja Kainuun verovirastot, joiden tavoiterakenne yhtäläinen, mutta tavoitetasoissa oli eroja.

¹⁵ Valry on lyhenne sanasta valmisteluryhmä. Verohallinto jakaa verovelvolliset verotuksellisten ominaisuuksien mukaan ryhmiin.

asiakkaiden kasvanut esiintymistiheyden hajonta kohdistuu 3-alkuisiin valmisteluryhmiin. Syynä lisääntyneelle keskihajonnalle on yhtenäistämishojien ja laadunvarmistuksen mukainen toiminta, missä erilainen elinkeinonharjoittajien asiakaspohja on johtanut vaihteluihin kädenjäljen¹⁶ esiintymistiheydessä. Suurin yksittäinen selittäjä kädenjäljen vaihteluille löytyy elinkeinonharjoittajien henkilöverotuksen matkakuluista, sillä pääkaupunkiseudulla niihin joudutaan puuttumaan muuta Uttamaata vähemmän. Yhteisöasiakkaiden kohdalla 0,8 tavoite saavutettiin keskihajonnan ollessa 0,61.

Tavoite:

Oulun ja Kainuun verovirasto osallistuu vuosina 2004–2005 toteuttavaan yhteisöverotusprosessien yhtenäistämishankkeeseen. Erillisen suunnitelman mukaisesti verovirasto kuvaa prosesseja, osallistuu niiden analysointiin ja sitoutuu yhdessä sovittaviin yhdenmukaisiin menettelyihin.

Raportointiesimerkki:

Oulun ja Kainuun verovirasto on osallistunut aktiivisesti hankkeen kaikkiin sovittuihin tehtäviin, sitoutunut ottamaan yhteiset menettelyt ja jatkotyöstämään prosesseja.

2006 22

Tavoitteet:

Savo-Karjalan verovirasto varmistaa ohjauksellaan, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten ja vähennysten perusteet ovat yhdenmukaiset. Verovuoden 2005 lisäysten keskihajontatavoitteet ovat: yrittäjäasiakkaat (2-, 3- ja 4-alkuiset valryt) 1,0 ja yhteisöasiakkaat (51- ja 53-alkuiset valryt) 0,8.

¹⁶ Verohallinnon käyttämä termi verottajan veronalaiseen tuloon tekemistä lisäyksistä ja vähennyksistä.

Savo-Karjalan verovirasto osallistuu yhteisöverotusprosessien yhtenäistämishankkeeseen erillisen suunnitelman mukaisesti. Vuonna 2006 työtä jatketaan sopimalla yhdenmukaisista menettelyistä vuosina 2004–2005 laadittujen kuvausten ja suositusten perusteella.

Toimintatapojen yhdenmukaistamiseksi Savo-Karjalan verovirasto osallistuu valtakunnallisiin vertailukehittämishankkeisiin ja / tai auditointeihin.

Verohallinnossa noudatetaan käytäntöä, missä kaikkien verovirastojen tulostavoiteasiakirjat ovat tavoitesisällöltään ja rakenteeltaan yhtenevät, ainoastaan tavoitetasot voivat poiketa toisistaan.

Taulukosta 4 ilmenee, että käytössä olevan johtamisjärjestelmän avulla verotuksen yhdenmukaisuutta ei ole aiempina vuosina pyritty kehittämään. Vasta vuodelle 2004 asetettiin osaan yritys- ja yhteisöverotusta kohdistuva keskihajontaa koskeva tavoite. Seuraavana kahtena vuotena on tämän lisäksi tavoitteistoon lisätty verotusprosessien kehittämisestä kertovia toimenpiteiden kuvauksia.

Tarkastuksen perusteella tulostavoitteiston laadun ja kattavuuden kehittämisessä on vielä runsaasti tehtävää ennen kuin verotuksen yhdenmukaisuuden edistämistä johdetaan aidosti tulosjohtamisen keinoin.

3.3.5 Verovirastojen ja verotoimistojen väliset tulossopimukset 2003–2006

Taulukko 5. Yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvät tulostavoitteet verotoimistojen tulossopimuksissa.

	Yhdenmukaisuuden edistämistä koskevat tavoitteet
2003	Ei tavoitteita
2004	<p>Tavoite: <i>Verovirasto vaikuttaa toiminnallaan siihen, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten (koodi 191) esiintymistiheyksien keskihajonta verotoimistoissa on korkeintaan 1,5 liikeosakeyhtiöiden ja osuuskuntien osalta (valry 51).</i></p>
2005	<p>Tavoite: <i>Verotoimisto varmistaa ohjauksellaan, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten ja vähennysten perusteet ovat yhdenmukaiset. Verovuoden 2004 lisäysten keskihajontatavoitteet ovat: yrittäjäasiakkaat (2-, 3- ja 4-alkuiset valryt) 1,0 ja yhteisöasiakkaat (51- ja 53-alkuiset valryt) 0,8.</i></p> <p>Tavoite: <i>Verovirasto osallistuu vuosina 2004–2005 toteutettavaan yhteisöverotusprosessien yhtenäistämishankkeeseen. Erillisen suunnitelman mukaisesti verotoimisto joko kuvaa prosesseja tai osallistuu niiden analysointiin ja sitoutuu yhdessä sovittaviin yhdenmukaisiin menettelyihin.</i></p>
2006	<p>Tavoitteet: <i>Verotoimisto varmistaa ohjauksellaan, että verotuksen yhteydessä tehtyjen lisäysten ja vähennysten perusteet ovat yhdenmukaiset. Verovuoden 2005 lisäysten keskihajontatavoitteet ovat: yrittäjäasiakkaat (2-, 3- ja 4-alkuiset valryt) 1,2 ja yhteisöasiakkaat (51- ja 53-alkuiset valryt) 0,9.</i></p>

Verotoimisto osallistuu tarvittaessa yhteisöverotusprosessien yhtenäistämishankkeen jatkotyöhön 2006.

*Toimintatapojen yhdenmukaistamiseksi verotoimisto osallistuu tarvittaessa valtakunnallisiin vertailukehittämishankkeisiin ja / tai auditointeihin. (Kohteet sovi-
taan erikseen kunkin verotoimiston kanssa.)*

Verohallinnossa noudatetaan käytäntöä, missä kaikkien verotoimistojen tulostavoiteasiakirjat ovat tavoitesisällöltään ja rakenteeltaan pääosin yhtenevät Verohallituksen ja verovirastojen välisiin tulosopimuksiin. Luonnollisesti tavoitetasot voivat poiketa toisistaan, mutta useimmissa tapauksissa ne ovat kaikissa toimistoissa samat. Valtakunnalliset tavoitteet ja niiden tavoitetasot siirtyvät siten sellaisinaan toimistotasolle. Tästä seuraa, että tosiasiallista toimiston tilannetta asiakokonaisuuden suhteen ei oteta aidosti huomioon tavoitetasoa määritettäessä.

Taulukosta 5 ilmenee yhdenmukaisuuden edistämisen suhteen sama tilanne kuin Verohallituksen ja verovirastojen välillä. Tämä on luonnollinen seuraus edellä kuvatusta tavasta, millä toimistojen tavoitteisto muodostetaan.

3.3.6 Tulohjauksen ja -johtamisen toimivuus yhdenmukaisuuden edistämiseksi

Tulohjausta ja -johtamista ei ole erityisen hyvin käytetty verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisen välineenä. Valtion talousarvion tasolla tarkastelu antaa olettaa, että hallinnossa on meneillään varsin kattava kehittämistoiminta. Mutta varsinaiset verohallinnon johtamisasiakirjat antavat valmistelun laajuudesta ja sisällöstä selkeästi kapeamman kuvan. Ministeriön ohjaus vaikuttaa passiiviselta ja enemmän asioiden tilaa toteavalta.

Asiakirjoista ei välity kuvaa verohallinnon kokonaisuudesta, missä koko organisaatio tasapainoisesti tukee ylimmän tason tavoitteiden toteutumista omalla panoksellaan. Verohallituksen rooli toimijana korostuu, mutta varsinaista suorittavaa tasoa ei tarkastushavaintojen mukaan ole onnistuttu kytkemään tavoitteiston avulla yhdenmukaisuuden edistämiseen.

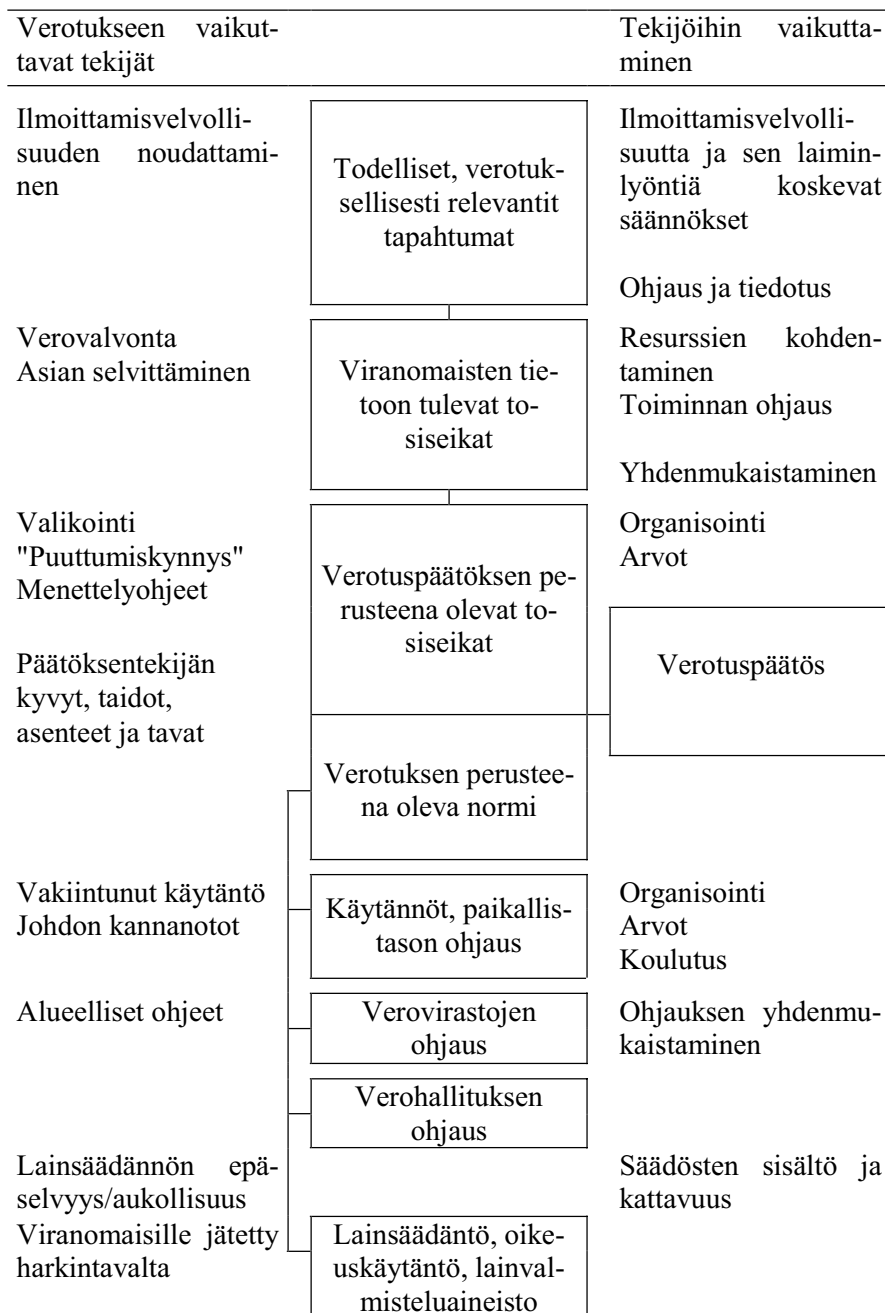
Yhdenmukaisuuden sisällölle ei ole onnistuttu luomaan selkeästi rajattua määrittelyä, eikä yhdenmukaisuuden tasolle arvioinnin tai mittaamisen perustaa. Tavoitteisto on ilmeisesti tästä syystä painotunut yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvien kehittämishankkeiden kuvaamiseen.

Verohallinnon tavoitteistossa olevat tavoitteet saattavat olla yhdenmukaisuutta edistäviä, vaikka niitä ei olekaan esitetty yhdenmukaisuuden edistämisen yhteydessä tai otsikon alla. Tarkastusvirasto painottaa, että toimivassa tulosjohtamisessa tavoitteen varsinaisen ohjausmerkityksen on luonnollisesti oltava selvä sekä tulosjohtajalle että -johdettavalle.

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen on tässä ja luvussa 3.1. esitettyjen tarkastushavaintojen perusteella tapahtunut pääosin tulohajauksen peruseriaatteiden vastaisesti normiohjauksen kautta.

3.4 YHDENMUKAISUUDEN EDELLYTYKSET

Verotuspäätösten ja koko verotusprosessin yhdenmukaisuuteen vaikuttavat monet tekijät. Tässä luvussa käsitellään niistä ennakolta ajatellen merkittävimpiä. Tarkastelussa pyritään luomaan kuvaa asiakokonaisuuden mahdollisista vaikutuksista yhdenmukaisuuteen sekä tapahtuneesta ja odotettavissa olevasta kehityksestä. Kuviossa 2 on havainnollistettu verotuspäätöksen rakennetta ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Siitä ilmenevät hyvin ne osatekijät, joiden kehittämällä on kiinteä yhteys verotuksen yhdenmukaistamiseen.



Kuvio 2. Verotuspäätöksen rakenne ja siihen vaikuttavat tekijät. Lähde: Penttilä – Ronkainen. Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos. 2002. S. 25.

3.4.1 Toiminnan organisoituminen ja ohjaus

Verohallinnon perinteinen lainsäädännössä määritelty organisoituminen oli yhdenmukaisuuden edistämisen näkökulmasta erittäin huono. Yksittäisen verotoimistotason virkamiehen itsenäinen päätösvalta oli erittäin suuri. Verovirastojen merkityksen kasvattaminen 1990-luvun alussa lisäsi jonkin verran yhdenmukaisuuden edellytyksiä. Yhä edelleen valtakunnantasoista yhdenmukaisuuden kehittämistä haittaa viimekätisen päätösvallan hajanaisuus ja vallitseva johtamiskulttuuri.

Pienen maantieteellisen alueen kattaneet itsenäiset yksiköt pitivät sisällään myös toisen ison yhdenmukaisuuteen liittyvän ongelman. Yksiköillä oli ratkaisuvallasta verotuksen eri osa-alueilla. Tapausten pienen määrän vuoksi ei riittävää ammattitaitoa pystynyt muodostamaan. Samasta ongelmasta kärsitään edelleen varsinkin pienissä toimistoissa.

Verovirastot ovat tällä hetkellä organisoituneet varsin monilla tavoin. Kokoamalla suurempia yksiköitä on asiantuntemuksen tasoa kyetty nostamaan. Toisaalta on muodostunut kooltaan ja suorituskyvyltään erilaisia yksiköitä, mikä ei välttämättä vaikuta positiivisesti yhdenmukaisuuteen.

Lähivuosina tapahtunee merkittäviä muutoksia, jotka vaikuttavat positiivisesti yhdenmukaisuuden edellytyksiin. Lähitulevaisuudessa henkilöverotuksessa on verotoimistoja suunnilleen maakuntia vastaava lukumäärä. Yritysverotus tulee jakaantumaan noin kymmenen verotoimistoon Konserniverokeskuksen lisäksi. Merkittävin muutos tulee kuitenkin tapahtumaan siinä vaiheessa, kun hallinnosta muodostuu tavallaan yksiportainen. Ainoaksi varsinaiseksi päätösvaltaiseksi toimijaksi on jäämässä Verohallitus. Tämä muutos antaa verohallinnolle ainakin teoriassa selkeästi nykyistä paremmat edellytykset yhdenmukaisuuden kehittämiseksi.

3.4.2 Resurssien kohdentaminen

Taloudellinen aktiviteetti ja sen kehitys vaihtelee maan eri osissa. Kehityksellä on kiinteä yhteys verotuksen toimittamisessa tarvittaviin resursseihin. Resurssien kohdentumisella suhteessa työmäärään on puolestaan selkeä merkitys yhdenmukaisuuden edellytyksiin.

Verohallinnossa on henkilöstöpoliittisen periaatteen mukaan pyritty välttämään henkilöstön pakollisia siirtoja. Toisaalta henkilöresursseja ei ole lisätty. Päinvastoin valmisteilla oleva tuottavuusohjelma näyttää johtavan henkilömäärän selkeään vähenemiseen. Haastatteluissa ilmeni, ettei tätä vähentämistä ei ole mahdollista toteuttaa erityisen hyvin suhteessa tämänhetkiseen työmäärän jakautumiseen.

Verohallinnossa on jossain määrin kyetty siirtämään lähinnä pääkaupunkiseudun työtä muualle maahan. Verohallinto on myös toiminnallaan vaikuttanut lainsäädäntömuutoksiin, jotka mahdollistavat vastaisuudessa työn vapaamman siirtämisen maan sisällä.

Tarkastusvirasto painottaa, että resurssiepätasapainoa on syytä pyrkiä enenevässä määrin korjaamaan siirtämällä työtä. Töiden saattamisella käsittelypaikalla ja toteuttajalla voi myös arvioida olevan positiivisen vaikutuksen yhdenmukaisuuteen, koska näin alueellisesti poikkeavat toimintakulttuurit tulevat helpommin ilmi.

3.4.3 Toimintaprosessit

Yhdenmukaisuuden kannalta toimintaprosessien toimivuuden määrittää ryhmittelyjen ja valikointien luotettavuus: muodostuvatko valikoinnin perusteena olevat ryhmät yhdenmukaisuutta tukeviksi vai estääkö ryhmittely yhdenmukaisuuden toteutumisen?

Viime vuosina käyttöön otetut menettelyohjeet ovat selkeästi yhdenmukaistamassa verotusprosessia. Tarkastusvirasto korostaa, että verohallinnon on erityisesti kiinnitettävä huomiota menettelyohjeiden soveltamisen vaikutuksiin verotuspäätösten yhdenmukaisuuden suhteen.

Viime aikoina tapahtuneet muutokset lainsäädännössä antavat verohallinnolle lisää vapauksia toimenpiteiden kohteeksi valikoimisessa.¹⁷ Tarkastusvirasto kiinnittää huomiota siihen, että toimintojen tehostamisessa voi olla vaarana verotuksen yhdenmukaisuuden

¹⁷ *Verotusmenettelylain (1558/1995) 26 §:ään on vuoden 2006 alusta tullut voimaan muutos. Uuden säännöksen mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.*

heikkeneminen otantojen sisältämien verotustapausten kappalemäärän pienentyessä.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus viittaa valtiovarainvaliokunnan antamaan mietintöön hallituksen esitykseen kyseessä olevan lainkohdan muutokseen.¹⁸ Sen mukaan esitetystä kriittisestä huolimatta esityksellä on kansalaisten yhdenvertaisuutta edistävä vaikutus. Tämä johtuu ennen muuta siitä, että ehdotettu uusi tutkimisvelvollisuutta koskeva säännös vapauttaa verottajan jokaisen annetun ilmoituksen tarkalta tutkinnalta ja antaa mahdollisuuden valikoida ne tapaukset, jotka joutuvat tarkemman tutkinnan alle.

3.4.4 Lainsäädäntö ja verohallinnon normit sekä päätökset verovalituksiin

Verotuksen perusteena oleva lainsäädäntö ei asioiden vaikeuden ja moninaisuuden johdosta voi olla erityisen yksiselitteistä. Verohallinto on omalla toiminnallaan pyrkinyt vaikuttamaan verolainsäädännön kehittymiseen yhdenmukaisuuden positiivista kehitystä tukeväksi.

Olennaista yhdenmukaisuuden edistämiseksi olisi ongelmallisiin asioihin liittyvien ohjeiden selkeys ja yhtäläisen linjan varmistaminen koko hallinnossa.

Verolainsäädäntö ei ole kaiken kattavaa, vaan myös toimivalle hallinnolle on jätetty tulkintavaltaa. Hallinnon on kyettävä havainnoimaan tällaiset alueet ja määrittämään ja sopeuttamaan oma normistonsa kattavasti koko organisaatioon. Yhtenäistämisohjeissa on tapahtunut merkittävä kehitys sisällön ja laajuuden suhteen. Tarkastusvirasto katsoo, että niiden kehittämistyötä on edelleen syytä jatkaa.

Verovelvollisilla sekä verohallinnossa toimivilla veroasiamiehillä on mahdollisuus valittaa verotuspäätöksistä. Valitusasteiden päätösten hyödyntämisellä on mahdollista edesauttaa yhdenmukaisten verotuspäätösten tekemistä. Verohallinnon tulisi kyetä löytämään selkeät linjaavat ratkaisut ja saattamaan ne mahdollisimman kattavasti tulevien tapausten valmistelun perustaksi.

¹⁸ *Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2005 vp.*

Haastatteluissa ilmeni, että päätösten hyödynnettävyyttä haittaa niiden liittyminen vain yksittäistapauksiin. Lisäksi tuli esiin, että eri valitusviranomaisten näkemykset ovat ristiriitaisia. Myös veroasiamiesten valitusten kohteiden kerrottiin vaihtelevan ja riippuvan merkittävästi yksittäisestä veroasiamiehestä. Veroasiamiesten toiminnan valtakunnallinen yhtenäisyys edesauttaisi verotuksen yhdenmukaisuutta.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus toteaa, että parhaillaan ollaan laatimassa Hyvä veroasiamiestapa -suositusta edistämään yhtenäistä käytäntöä ja työmenetelmiä veronsaajien oikeudenvälityksessä. Lisäksi palautteessa kerrotaan, että verohallinnon organisaatiouudistuksen valmistelussa on ehdotettu veroasiamiesten omaa valtakunnallista yksikköä verohallinnon sisällä.

3.4.5 Henkilöstön pätevyys ja pysyvyys

Ammattitaito on keskeinen tekijä yhdenmukaisuuden varmistamisessa sellaisessa prosessissa, jossa yksittäinen valmistelija varsin itsenäisesti tekee lopullisia ratkaisuja.

Useissa haastatteluissa käsiteltiin pääkaupunkiseudun tilannetta. Asiantuntijatehtäviin saadaan palkattua koulutustasoltaan riittävää henkilöstöä. Sen pysyvyys on kuitenkin varsin huono, minkä vuoksi se ei ehdi pätevoitää työtehtävissään. Myös normaalia verovalmistelua tekevän henkilöstön pysyvyydessä on pääkaupunkiseudulla ongelmia. Perusongelmana on se, ettei palkkaus ole kilpailukykyinen. Muualla maassa ei rekrytoinnissa ja työvoiman pysyvyydessä ole ollut tarkastusajankohtana merkittäviä ongelmia.

Rekrytoinneista valtaosa kohdistui tarkastusajankohtana ja haastattelujen perusteella kohdistuu myös tulevaisuudessa asiantuntijoihin, joilla on korkeakoulutasoinen peruskoulutus.

3.4.6 Koulutus

Tarkastuskohteissa käydyissä keskusteluissa ilmeni, että verotoimistojen henkilöstö osallistuu koulutukseen keskimäärin noin 8–10 työpäivää vuodessa. Koulutus on valtaosaltaan verohallinnon sisäistä, Verohallituksen tai verovirastojen järjestämää. Verohallituksen

järjestämän koulutukseen osallistuneet välittävät yleisesti kouluttajina tietoa eteenpäin.

Verotuksen yhdenmukaisuuden merkitys koulutussisältönä on saanut viime vuosina aiempaa merkittävämmän aseman. Vuosittaiset yhtenäistämisen- ja menettelyohjeet käsitellään niiden ilmestymisen jälkeen koulutustapahtumissa.

Koulutusaktiivisuudessa ilmeni merkittäviä eroja. Osa henkilöstöstä ei osallistunut koulutukseen juuri lainkaan. Tarkastusviraston käsityksen mukaan on tärkeää, että organisaatio varmistaa henkilötason koulutusaktiivisuuden. Muutoin koulutus saattaa muodostua yhdenmukaisuuteen negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi.

Koulutuksen avulla on mahdollista kehittää ja ylläpitää koko henkilöstön ammattitaitoa, joka on välttämätön edellytys yhdenmukaiselle verotukselle.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus painottaa vero-opiston merkitystä aineellisen osaamisen lisääjänä.

3.4.7 Verotuksen toimittamisen tietoperusta

Verotus perustuu merkittävältä osalta verovelvollisten omiin ilmoituksiin. Verovelvollisten halu, tiedot ja taidot ilmoittamisvelvollisuuden toteuttamisessa vaihtelevat. Verohallinto voi vaikuttaa asiantilaan laiminlyöntiä koskevilla säännöksillä, valvonnalla, tiedotuksella ja ohjauksella. Hallinto voi siten omalla toiminnallaan, ainakin jossain määrin, vaikuttaa käsiteltäväksi tulevien seikkojen määrään.

Verohallinnon olisi myös kyettävä toimintaprosessiensa avulla varmistamaan, että yksittäiseen tapaukseen liittyvä relevantti aineisto, joka on sen käytettävissä, tulee myös asiaa käsittelevän yksikön tai valmistelijan tietoon.

Haastatteluissa ilmeni, että verotoimistot ovat järjestäneet erityyppisille verovelvollisryhmille opastusta ilmoitusmenettelyn kehittämiseksi. Käyttöönottovaiheessa olevat sähköiset veroilmoitukset edistävät myös lähdeaineiston luotettavuutta. Tulevaisuudessa merkittävä osa ilmoituksista saadaan käsiteltäväksi ilman verohallinnossa tapahtuvaa tallennusta, jolloin yksi virhemahdollisuus poistuu.

Henkilöverotus toteutuu nykyisin varsin pitkälle viranomais- tai vastaavan tiedon perusteella. Virhemahdollisuuksia lisäävän henki-

lökohtaisen ilmoittamisen osuus on vähentynyt viime vuosina selvästi. Sen sijaan yritys- ja yhteisöverotuksen perusta on painotuneesti verovelvollisen omassa ilmoituksessa.

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistämiseksi luotettavan ja tapauskohtaisesti relevantin tiedon käytettävissä olo tulisi varmistaa. Tarkastusviraston käsityksen mukaan tätä päämäärää tukee kehitys-suunta, jossa verovelvollisen omaa osuutta toimijana voidaan pienentää.

3.4.8 Tietojen automaattinen käsittely

Verotuksen toimittaminen on viime vuosikymmeninä yhä enenevässä määrin toteutettu tietotekniikkaa hyödyntäen. Tällä on ollut yhdenmukaisuutta lisäävä vaikutus.

Verohallinnon lähitulevaisuuden tavoitetilassa verotusprosessit muodostuvat automatisoidusta verotusprosessista sekä tapauskohtaisesta palvelusta ja valvonnasta. Suunnitelmissa on, että noin 70 prosenttia kaikista veronmaksaja-asiakkaista verotetaan yksinomaan automatisoidussa verotusprosessissa.

Yhdenmukaisuuden kannalta ongelmalliseksi voi muodostua eri prosesseihin tapauksia määrittävän valikointimenetelmän laatu. Tarkastusvirasto huomauttaa, että automatisoitu verotusprosessi ei myöskään saa merkitä perustaltaan erilaisten tapausten muuttumista verotuksessa yhtäläisiksi. Toiminnan tehostamisen ja automaation osuuden kasvattamisen tulee tapahtua yhdessä verotuksen perustana olevan lainsäädännön kehityksen kanssa.

3.5 VEROTUKSEN YHDENMUKAISUUS JA SIINÄ TAPAHTUNUT KEHITYS

Kuten edellä on kuvattu, verotuksen yhdenmukaisuutta on pyritty edistämään varsinkin viime vuosina monin eri tavoin. Toimet ovat kohdistuneet sellaisiin tekijöihin, joiden voi arvioida vaikuttavan todelliseen asiantilaan myönteisesti. Usein kehittämistoimintaa edesauttaa eri osatekijöiden vaikutusten riidaton selvittäminen. Tarkastuksen perusteella verotuksen yhdenmukaisuuden selvittäminen on mitä ilmeisimmin varsin ongelmallista ja runsaasti resursseja vaativaa.

Verotuksen yhdenmukaisuuden tilasta on valmistunut luvussa 3.2. esiteltyt kaksi tutkimusta. Ne kertovat pienen otoksen keinoin yhden verovuoden tilanteesta lähinnä verotuspäätösten suhteen. Ne ovat kuitenkin ainoat merkittävät asiaan liittyvät tietolähteet. Tavoitteistossa on esitetty vertailuevaluointien suorittamista suhteessa näihin selvityksiin. Toteuttamisaikaväliksi näyttää muodostuvan ainakin lähes kymmenen vuotta. Tarkastusviraston käsityksen mukaan tällainen seuranta ei anna riittävää informaatiota kehittämistyön tulosten asianmukaiselle analysoimiselle.

Verottajan kädenjäljen selvittämiseen liittyvä lisäysten kappalemääräisen esiintymistiheyden keskihajonnan seuranta pyrkii myös kertomaan yhdenmukaisuudesta. Tämä mittari kertoo kuitenkin vain veroviraston sisäisestä tilanteesta, joka koskee valikoitua joukkoa yrittäjä- ja yhteisöasiakkaita. Siinä verrataan verotusta toimittavien yksiköiden eli lähinnä verotoimistojen kädenjälkiä keskenään. Kokomaan tilanteesta ei sen avulla saa käsitystä.

Haastatteluissa kyseisen mittarin luotettavuus asetettiin monta kertaa kyseenalaiseksi. Mittarin käyttökelpoisuuden perustana on veroviraston alueella vallitseva taloudellisten aktiviteettien yhtäläisyys. Nimenomaan tämä yhtäläisyys kyseenalaistettiin, samoin kuin käytettyjen valmisteluryhmien yhdistäminen niiden todellisesta erilaisuudesta huolimatta.

Tarkastusviraston käsityksen mukaan käytetty keskihajontaluku ei sovellu erityisen hyvin toimistotason tulostavoitteeksi, sillä lopputulokseen vaikuttaa kaikkien vertailussa mukana olevien toiminta. Lisäksi pyrittäessä yhtäläiseen kädenjäljen kappalemäärään toimitaan helposti oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden kustannuksella. Keskihajonnan seuranta soveltuu paremmin havaitsemaan mahdollisia systemaattisia poikkeamia eri toimintayksiköiden toiminnassa.

Verotuksen yhdenmukaisuuden kehityksestä tai sen edistämiseen käytettyjen eri keinojen vaikuttavuudesta ei ole systemaattisesti kerättyä tietoa. Kaikissa suoritetuissa haastatteluissa verotuksen yhdenmukaisuuden katsottiin kuitenkin viime vuosina parantuneen merkittävästi.

Verotuksen oikeusturvatyöryhmän raportin julkaisemisen jälkeen verohallinnon suunnitteluasiakirjoissa ja suoritettujen kahden tutkimuksen lähtökohtina ilmeni pyrkimys yhdenmukaisuuden seurantajärjestelmän luomiseen. Tällaista seurantajärjestelmää verohallinto ei ole ainakaan vielä aikaansaanut.

4 TARKASTUSVIRASTON KANNANOTOT

Tarkastuksen pääkysymyksenä oli, miten koko verohallinto edistää yhdenmukaisuuden toteutumista verotusta toimittaessaan. Keskeisiä alakysymyksiä olivat, miten organisaation toiminnan johtamisessa yhdenmukaisuuden vaatimus on huomioitu ja miten yhdenmukaisuuteen vaikuttaviin osatekijöihin on pyritty vaikuttamaan verohallinnon eri organisaatiotasojen toimin.

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisessä on tapahtunut verohallinnossa viimeisen vuosikymmenen aikana positiivista kehitystä. Tarkastusvirasto pitää tärkeänä, että yhdenmukaisuus on nostettu erääksi keskeisimmäksi painopistealueeksi toiminnan kehittämisessä. Yhdenmukaisuutta edistävästi ovat vaikuttaneet monet toimenpiteet, kuten ohjeistaminen, valmistuneet tutkimukset, prosessien kehittäminen, koulutuspanostus ja tavoitteellistaminen.

Tarkastusviraston käsityksen mukaan seuraavien seikkojen huomioinnolla voidaan edesauttaa verohallinnon toimien vaikuttavuutta verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisessä:

Verohallinnon olisi vastaisuudessa määriteltävä selkeästi verotuksen yhdenmukaisuuden käsitteen sisältö. Koko organisaatiolla on oltava yhteinen käsitys siitä, mikä on yhdenmukaista, kun verotus on yhdenmukaista. Tämä on välttämätön edellytys yhdenmukaisuutta edistävien toimien kehittämiseksi ja kattavalle onnistumiselle.

Verotuksen yhdenmukaisuuden kehittäminen on laaja ja vaikeasti ratkaistavia osatekijöitä sisällään pitävä kokonaisuus. Sen onnistunut toteuttaminen edellyttää selkeästi dokumentoitua suunnitelmaa ja toimenpideohjelmaa. Suunnitelma on tarpeellinen myös eduskunnalle ja erityisesti yhdenmukaisuuden varsinaisesti aikaansaavalle koko verohallinnon henkilöstölle.

Yhdenmukaisuuden kehittämistä edesauttaisi yksittäisten toimenpiteiden vaikutusten analysointi. Mikäli vaikutuksia pystytään erittelemään, ne voidaan kytkeä suhteessa toimenpiteen resurssi-panostukseen. Näin päättäjillä olisi mahdollisesti käytettävissään kustannusfunktio yhdenmukaisuuden edistämiselle.

Painopistettä olisi pyrittävä siirtämään normipohjaisesta yhdenmukaisuuden ohjaamisesta johtamiseen, erityisesti tulosjohtamisen

keinoin. Valtiovarainministeriön olisi terävöitettävä ohjausotettaan kehittämällä verohallinnolle asettamia tavoitteita konkreettisemmin yhdenmukaisuutta edistäviksi.

Olisi pyrittävä aikaansaamaan koko määritellyn verotuksen yhdenmukaisuuden käsitteen kattava, vallitsevasta tilasta ja kehityksestä kertova seurantajärjestelmä. Mikäli sellainen katsotaan joiltakin osin toteuttamiskelvottomaksi, on sen toteuttamisen esteenä olevat ongelmat käsiteltävä ja dokumentoitava. Intressitahoilla tulee olla tieto asiaan liittyvistä ongelmista ja mahdollisesta resurssi-panostuksen oletettavasta määrästä kattavamman seurannan toteuttamiseksi. Hallinnon avoimuuden ja toiminnan läpinäkyvyyden parantamiseksi seurantatietojen tuottaminen riittävän laajasti on tärkeää.

Yhdenmukaisuuden edistämiseen liittyvän tulostavoitteiston olisi oltava looginen kokonaisuus kaikilla hallinnon tasoilla. Sen tulisi olla tavoitteistossa siten yksilöity, että kaikki yhdenmukaisuuteen tähtäävät tavoitteet erottuvat selkeästi. Tavoitteiston yhtenäisyyteen ja hierarkkisuuteen olisi kiinnitettävä huomiota. Jokaiselle organisaatiotasolle olisi muodostettava tavoitteita, joihin kyseinen taso pystyy todella vaikuttamaan ja jotka edistävät ylemmän tason tavoitteen toteutumista.

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistämiseen on viime vuosina kytkeytynyt myös verotuksen toiminnan tehostamiseen liittyvä, menettelyohjeisiin perustuva prosessien kehittäminen. Verohallinnon on huolehdittava, ettei tämä prosessi johda negatiiviseen kehitykseen verotuksen oikeellisuuden ja verokertymän suhteen.

LÄHTEET

1. Kirjalliset lähteet

Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/97.

Seppo Penttilä – Alpo Ronkainen: Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos, 2002.

Risto Sänkiaho (toim.): Verotutkimus 2000. Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus. Tampereen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden tutkimuslaitos. Työraportteja 13/2001.

Verohallituksen yhtenäistämishojeita koskien verovuusia 1995–2005.

Työmenettelyohjeita koskien verovuusia 2003–2005.

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmat 2002–2011.

Valtiovarainministeriön ja Verohallituksen väliset tulostavoiteasiakirjat ja vastaava raportointi vuosilta 2001–2005.

Otos verovirastojen tulostavoiteasiakirjoista ja vastaavasta raportoinnista vuosilta 2002–2006.

Otos verotoimistojen tulotavoiteasiakirjoista ja vastaavasta raportoinnista vuosilta 2003–2006.

Verohallinnon tuottavuusohjelma: Verohallitus 6.2.2006.

2. Haastattelut

Etelä-Karjalan verotoimisto, Lappeenranta 7.2.2006

Kanta-Hämeen verotoimisto, Hämeenlinna 8.2.2006

Konserniverokeskus 2.2.2006

Kuopion verotoimisto 13.2.2006

Raision verotoimisto 31.1.2006

Salon verotoimisto 1.2.2006

Savo-Karjalan verovirasto, Kuopio 13.2.2006.

Sisä-Suomen verovirasto, Hämeenlinna 7.2.2006

Valtiovarainministeriö 16.2.2006

Verohallitus 3.2.2006.

Vuodesta 2002 lukien ilmestyneet toiminnantarkastuksen tarkastuskertomukset

- 20/2002 Ympäristönsuojelun edistämisavustukset
- 21/2002 Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitoksen tuloksellisuusraportointi
- 22/2002 Korkeakoulun osallistuminen teknologian siirtotoimintaan
korkeakoulun tutkimustulosten ja innovaatioiden siirtäminen yritysten hyödynnettäväksi
- 23/2002 Matkailun yritystuet
- 24/2002 Näennäisviljely
tavanomaisen viljelytavan valvonnan ongelmat
- 25/2002 Ulkopuolinen rahoitus yliopistojen tulosohjauksen näkökulmasta
esimerkkinä Jyväskylän yliopisto
- 26/2002 Kapiteeli Oy:n perustaminen – osa valtion kiinteistöstrategiaa
- 27/2002 Radanpidon taloudellisuus ja rataverkolla tapahtuva kilpailu
- 28/2002 EU-rahoituksen toteutuminen ohjelmakauden 1995 – 1999 rakennerahastohankkeissa
- 29/2002 Alueelliset taidetoimikunnat
- 30/2002 Ympäristölupien valvonta
erityisesti ilmansuojelun kannalta
- 31/2002 Maa- ja metsätalousministeriön luonnonvarastrategia ja porotalous
- 32/2002 Yliopistojen hankintatoimi
- 33/2002 Häätäkeskusten perustaminen
- 34/2002 Paikallisen poliisitoimen resursointi
- 35/2002 Raha-automaattiyhdistyksen tuottojen tuloutus valtiolle
- 36/2002 Uudet palkkausjärjestelmät valtionhallinnossa
- 37/2002 Maataloustuen tavoitteet ja vaikutukset
tulotuen talousarvioperustelujen ja vaikuttavuuden arviointia
- 38/2002 Valtion erityisrahoitustoiminta
Finnvera Oyj
Suomen Teollisuussijoitus Oy

- 39/2002 Lääninhallitusten myöntämä ESR-rahoitus kehittämis- ja koulutushankkeisiin
- 40/2002 Sosiaali- ja terveydenhuollon tavoite- ja toimintaohjelma *ohjelman toteutus ja vaikutus kunnissa*
- 41/2002 Liikennesuoritteiden ohjailu
- 42/2003 Lähialueyhteistyöhankkeet
- 43/2003 Monitoimimurtajien hankinta ja kaupallinen toiminta
- 44/2003 Laki yritystoiminnan tukemisesta – Pk-yritysten kehittämishankkeet
- 45/2003 Suomen valtion maksuliikehankinta
- 46/2003 Tulosohejaus Suomen kahdenvälisessä kehitysyhteistyössä
- 47/2003 Määrärahojen alueellinen jakaminen
- 48/2003 Yhteiskunnallista erityistehtävää toteuttavien valtionyhtiöiden omistajaohjaus
- 49/2003 Verohallinnon systeemytön ja atk- konsultointipalvelujen hankinnat
- 50/2003 Puolustushallinnon tukitoimintojen ulkoistamisen tila helmikuussa 2003
- 51/2003 Sektoritutkimustoiminnan ohjaus ja rahoitus sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla
- 52/2003 Valtiovarainministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 53/2003 Vesihuollon tukeminen
valtion osallistuminen vesihuollon järjestämiseen
- 54/2003 Raja- ja merivartioiden rekrytointi ja koulutus
- 55/2003 Siviilipalvelus
- 56/2003 Tutkijakoulujen toiminta
- 57/2003 Alueelliset kuljetustuet
- 58/2003 Tilastokeskuksen palveluhankinnat
- 59/2003 Fyysinen tietoturvalisuus sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla
- 60/2003 Joukkoliikennepalvelujen hankinnat
- 61/2003 Pelastustoimen kehittämishanke
- 62/2003 Valtakunnansyyttäjänviraston toiminta
- 63/2003 Maatilarakentamisen ja konehankintojen tukeminen
- 64/2003 Arktisen keskuksen näyttelytoiminta
- 65/2003 Ministeriöiden ohjaus eräissä Kansaneläkelaitoksen toimeenpanemissa sosiaaliturvaetuksissa
- 66/2003 Ympäristötukien vaikuttavuus
energiatuet ympäristönsuojelun välineenä

- 67/2004 Säteilyn käytön valvonta
- 68/2004 Henkilöstön hankinta valtionhallinnossa
- 69/2004 Tuoteturvallisuusvalvonta
- 70/2004 Lentolisäjärjestelmä ja yhteyslentotoiminta Puolustusvoimissa
- 71/2004 Lasten ja nuorten psykiatrian valtionavustusmenettely
- 72/2004 Finpro ry:n toiminta
- 73/2004 Hansel Oy:n rakennejärjestelyt ja yhtiö osana valtion hankintatoimen strategiaa
- 74/2004 Ulkomaalaisviraston toiminta
lähinnä toimintaprosessien näkökulmasta tarkasteltuna
- 75/2004 Geodeettisen laitoksen toiminta
- 76/2004 Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa
- 77/2004 Korruptio; riski kahdenvälisen kehitysyhteistyön tuloksellisuudelle
- 78/2004 Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 79/2004 Oikeusministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 80/2004 Valtion ydinjätehuoltorahasto
- 81/2004 Kansanopistojärjestelmä
- 82/2004 Innovatiivisten toimien alueelliset ohjelmat
- 83/2004 Valtion liikelaitoksia koskeva tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 84/2004 Resurssien käytön tuottavuuden hallinta
- 85/2004 Alkoholivalvonta
- 86/2004 Tutkimus- ja kehittämistoiminta liikenne- ja viestintäministeriössä
- 87/2004 Jäteverotus
- 88/2004 Valtionavustuslain ohjausvaikutus
- 89/2004 Paikalliset toimintaryhmät maaseudun kehittäjinä
- 90/2004 Kansallisen metsäohjelman toimeenpano
- 91/2004 Luonnonmukaisen tuotannon tukeminen
- 92/2005 EU:n jäsenvaltioiden tarkastusvirastojen rinnakkais-tarkastus rakennerahastojen jäljitysketjusta mukaan lukien 5 %:n tarkastusvelvollisuus
- 93/2005 Kihlakunnanvirastojen ja poliisin erillisyyksiköiden toimittilahankkeet
- 94/2005 Nuorisotoiminnan tukeminen

- 95/2005 Senaatti-kiinteistöjen kiinteistöhoitopalvelujen hankinnat
Puitesopimus
- 96/2005 Asiantuntijapalveluiden käyttö puolustushallinnossa
- 97/2005 Työvoimakoulutuksen työllisyysvaikutukset
- 98/2005 Verosaatavien perinnän tehokkuus
- 99/2005 Korruption vastaisten mekanismien soveltamista käytännön kehitysyhteistyössä
- 100/2005 Hirvikannan säätelyjärjestelmä
- 101/2005 Yksityisten sosiaalipalvelujen valvonta
- 102/2005 Valtion asuntorahaston ulkoinen varainhankinta vuosina 1998 – 2003
- 103/2005 Ammatillisen koulutuksen kannustusraha
- 104/2005 Asuntomarkkinatiedon tuottaminen ja hyödyntäminen
kuntien asuntomarkkinaselvitykset asumisen tarjontatukien suuntaamisessa
- 105/2005 Puolustusministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 106/2005 Keksintötoiminnan edistämiseen myönnettyjen valtionavustusten käyttö
- 107/2005 Ympäristöministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 108/2005 Terveystieteellisen tutkimuksen erityisvaltionosuus
- 109/2005 Työvoimatoimistojen tehtävät työttömyysetuuksien hallinnoinnissa ja valvonnassa
- 110/2005 Ulosoton tietojärjestelmähanke
- 111/2005 Suomen ja Venäjän välinen velkakonversio
- 112/2005 Työllistämistukien työllisyysvaikutukset
- 113/2005 Maatalouden ympäristötuen erityisetuet
- 114/2005 Maanmittauslaitoksen maanmittaustoimitukset
- 115/2005 Kuntien harkinnanvaraisten rahoitusavustusten myöntäminen ja käyttö
- 116/2005 Työhyvinvointi valtionhallinnossa
- 117/2006 Raha-automaattivastukset kansansairauksien ennaltaehkäisyyn
- 118/2006 Valtion televisio- ja radiorahasto
- 119/2006 Puolustusvoimien ennakkomaksut puolustusmateriaalihankinnoissa
- 120/2006 Sähköisten asiointipalvelujen kehittäminen julkishallinnossa

- 121/2006 Yritystukien vaikutusten pysyvyys
- 122/2006 EU-säädösehdotusten kansallinen käsittely
*erityisesti taloudellisten vaikutusten arvioinnin
kannalta*
- 123/2006 Kuntien yhdistymisavustukset
- 124/2006 Ammatilliset erikoisoppilaitokset ja niiden käyttökustan-
nusten valtionosuusjärjestelmä
- 125/2006 Käräjäoikeuksien tulosohtaus ja johtaminen
- 126/2006 Teiden kunnossapito tielaitosuudistuksen jälkeen
- 127/2006 Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallin-
nossa

Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallinnossa

Lainsäädännössä Verohallituksen tehtäväksi määritellyssä verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisessä on tapahtunut viimeisen vuosikymmenen aikana positiivista kehitystä.

Tästä huolimatta tulosohjauksen ja -johtamisen keinoin ei varsinaista suorittavaa tasoa ole onnistuttu kytkemään yhdenmukaisuuden edistämiseen.

Verotuksen yhdenmukaisuuden kehityksestä tai sen edistämiseen käytettyjen eri keinojen vaikuttavuudesta ei ole systemaattisesti kerättyä tietoa.

Olisi määriteltävä selkeästi verotuksen yhdenmukaisuuden käsitteen sisältö. Koko organisaatiolla tulisi olla yhteinen käsitys siitä, mikä on yhdenmukaista, kun verotus on yhdenmukaista.

Valtiontalouden tarkastusvirasto

Annankatu 44, PL 1119

00101 HELSINKI

Puhelin (09) 4321

Telekopio (09) 432 5820

Kotisivu <http://www.vtv.fi>

ISSN 1238-0296