

Asia: VN/11304/2024

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi vuoden 2026 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain ja verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Suomen Asianajajat kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi vuoden 2026 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain ja verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta.

1 Yleistä

Suomen Asianajajien oikeuspoliittisen työn lähtökohtana on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Suomen Asianajajat pyrkii näin ollen painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen ja oikeusturvaan liittyviä näkökulmia. Oikeus puolustautua henkilökohtaisesti tai itse valitsemansa oikeudenkäyntiavustajan välityksellä rikosasiassa kuuluu oikeusvaltiossa perusoikeuksiin ja on turvattu Euroopan ihmisoikeussopimuksessa (6.3 artiklan c-kohta) ja Euroopan unionin perusoikeuskirjassa (artikla 48.2). Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin kuuluu oikeus saada – tarvittaessa julkisen vallan kustannuksella – oikeudellista apua.

Verotuksen alalla oikeusvaltioperiaate ilmenee erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksina. Oikeusvaltioperiaatteen ilmentymänä voidaan pitää myös perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla.

Hallituksen esityksen luonnoksessa esitetään muutoksia tuloverolakiin ja verotusmenettelystä annettuun lakiin lahjoitusvähennyksen sekä työnantajan maksamien työntekijän oikeudellisen

neuvonnan kulujen verokohtelun osalta. Suomen Asianajajien lausunto keskittyy jälkimmäiseen säännöskokonaisuuteen.

Pyydettyinä lausuntona Suomen Asianajajat lausuu seuraavaa.

2 Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

2.1 Yleiset kommentit

Suomen Asianajajat pitää työnantajan maksamien työntekijän oikeudellisen neuvonnan kulujen verokohtelun muuttamista ennakkopäätöksen KHO 2023:116 jälkeisessä oikeustilassa tärkeänä asiana ennen kaikkea työntekijän ja työnantajan oikeusturvan näkökulmasta. Oikeusturvanäkökohdan vuoksi säännösmuutos on tärkeää toteuttaa siten, että siihen ei jää tulkinnanvaraisia ja oikeuskäytännössä myöhemmin ratkaistavia elementtejä.

Hallituksen esityksen luonnoksen vaikutusarvioinnissa (kohta 4.1) tuodaan kattavasti esiin oikeusturvanäkökohtia. Kohdan 4.1.3 osalta Suomen Asianajajat haluaa nostaa esille, että oikeustilan muutos on tarpeen myös työnantajan oikeusturvan näkökulmasta. Nykyisessä oikeustilassa lienee mahdollista, että työntekijällä ei ole riittäviä taloudellisia resursseja tehokkaaseen puolustautumiseen työtehtäviin liittyvässä rikosasiassa ja hän saattaa kieltäytyä tai vastustaa ansiotuloveroriskin johdosta oikeudellisen avun vastaanottamista, mistä voi olla kiistatta haittaa myös työnantajalle.

Perusteita työnantajan maksamien oikeudellisen neuvonnan kulujen korvaamisen verovapaudelle sekä työnantajan intressiä korvata kustannuksia on käsitelty laajemmin Suomen Asianajajien 26.1.2024 Valtiovarainministeriölle tekemässä aloitteessa tuloverolain muuttamiseksi KHO:n ennakkopäätöksen 2023:116 johdosta.

2.2 Kommentit oikeudellisen avun verovapauden edellytyksiin

Hallituksen esityksen luonnoksen TVL 69 e §:n 1 momentissa säädetään neljä yleisedellytystä, joiden kaikkien täyttyessä oikeusapu voi olla työntekijälle verovapaata.

Ensimmäinen edellytys on, että työnantajalla on intressi maksaa oikeudellisen avun kustannukset. Säännöskohtaisissa perusteluissa (s. 27) todetaan, että olosuhteiden tulisi olla poikkeukselliset, jotta verovapauden soveltuminen estyisi työnantajan intressin puuttumisen johdosta.

Suomen Asianajajat ei pidä tämän ensimmäisen edellytyksen lisäämistä tarpeellisenä, ja ehdottaa siksi sen poistamista. Mikäli TVL 69 e §:n 1 momentin muut edellytykset täyttyvät ja työnantaja harkitsee kohtuulliseksi oikeudenkäyntikulujen suorittamisen, säännöksen soveltamiselle ei tulisi olla lisäesteitä. Ensisijainen vastuu edellytysten täyttymisen arvioinnista on henkilöverotuksen kautta työntekijällä ja ennakkoperinnän kautta työnantajalla, mikä asettaa korostuneen vaatimuksen säännöksen soveltamisedellytysten tarkkarajaisuudelle.

Toisen edellytyksen osalta Suomen Asianajajat pitää säännöskohtaisissa perusteluissa (s. 29) esitettyä oikeudellisen neuvonnan laajuuden kuvausta perusteltuna etenkin työntekijän oikeusturvan näkökulmasta.

Kolmannen edellytyksen mukaan korvaus on verovapaata vain, jos ei olisi ilmeistä, että työntekijän olisi tullut mieltää toimintansa jo tekohetkellä lainvastaiseksi. Suomen Asianajajat katsoo, että lain esitöissä olisi syytä mainita tilanteen äkillisyys ja yllättävyys arvioinnissa huomioitavana seikkana. Työntekijä voi sinänsä mieltää teon lainvastaiseksi mutta esimerkiksi poikkeuksellisen lyhyen harkinta-ajan tai vaihtoehtoisten toimintamallien puuttumisen ei tulisi johtaa verovapauden epäämiseen.

Neljäs edellytys koskee sitä, ettei työntekijä ole saanut samoista kustannuksista korvauksia muualta ja sitoutuu suorittamaan mahdollisesti muualta saamansa korvaukset työnantajalle. Hallituksen esityksen luonnoksen (s. 28) mukaan sitoutuminen tulee tehdä lähtökohtaisesti ennen kuin työnantaja maksaa kustannuksia.

Suomen Asianajajat kiinnittää huomiota siihen, ettei työntekijällä välttämättä ole tietoa siitä, milloin työnantaja tarkkaan ottaen maksaa kustannuksia oikeudellisen avun tarjoajalle, jos työntekijä ei ole oikeudellista apua koskevan sopimuksen osapuoli. Työnantaja on voinut maksaa asiaan selvittämiseen liittyviä kuluja jo ennen kuin työntekijää epäillään rikoksesta, mikäli esimerkiksi pitkän esitutkintaprosessin aikana rikoksesta epäiltyjen työntekijöiden piiri laajenee. Suomen Asianajajat ei näe merkitystä säännöksen soveltamisen kannalta siinä, miten sitoumuksen antaminen jaksotetaan suhteessa hetkeen jona työnantaja tosiasiaa maksaa kuluja – olennaisempaa säännöksen verokohtelun toimivuuden kannalta on, että työntekijä noudattaa (milloin tahansa) antamaansa sitoumusta suorittaa muualta saamansa korvaukset työnantajalle.

2.3 Kommentit verovapauden menettämisestä

Hallituksen esityksen luonnoksen TVL 69 e §:n 4 momentti käsittelee verovapauden menetystä. Suomen Asianajajat pitää sinänsä perusteltuna sitä, että edun verovapaus on alisteinen sille, ettei työntekijä saa korvauksia oikeusavusta muualta.

Momentin sanamuodon perusteella näyttäisi kuitenkin siltä, että pienikin työntekijän unohdus korvausten tilityksessä voisi johtaa koko oikeusavun kustannusten veronalaisuuteen. Tätä voidaan pitää seurauksena kohtuuttomana etenkin, jos työntekijä saa korvauksia lukuisissa erissä ja tilittää ne työnantajalle sitoumuksen mukaisesti, ja virhe tapahtuu yksittäisen erän kohdalta. Työntekijän oikeusturvanäkökulman kannalta ei ole perusteltua, että verovapaus työstä johtuvien oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta sisältää sanktioelementin. Suomen Asianajajat ehdottaakin TVL 69 e §:n 4 momentin ensimmäisen lauseen muotoilua siten, että sana ”jos” poistettaisiin ja sen tilalle lisättäisiin ilmaus ”siltä osin kuin”. Näin ollen kohta kuuluisi seuraavasti:” - - luetaan veronalaiseksi ansiotuloksi siltä osin kuin työntekijä saa - - ”.

Toinen keskeinen oikeusturvaa vaarantava asetelma muodostuu tilanteessa, jossa työntekijä ei käytännössä pysty suorittamaan saamaansa korvausta entiselle työnantajalleen. Tämä voi johtua suoraan entisen työnantajan toiminnasta tai jättäytymisestä passiiviseksi. Oikeudenkäyntikulut korvannut työnantajayhtiö on myös voinut mennä konkurssiin tai työnantajayhtiön liiketoiminta on voitu myydä liiketoimintakaupalla kolmannelle ja työnantajayhtiö on purettu liiketoimintakaupan jälkeen. Vähintään esitöiden tasolla olisi aiheellista todeta, että työntekijä ei menetä verovapautta, jos korvausten tilittäminen työnantajalle on osoittautunut mahdottomaksi työntekijästä riippumattomasta syystä.

2.4 Kommentit veronkorotuksen asemasta hallinnollisena sanktiona

Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 30) todetaan, että työntekijän henkilökohtaisessa verotuksessa määrättyyn veronkorotukseen liittyviä oikeudellisen neuvonnan kustannuksia ei voida korvata verovapaasti, koska työntekijän henkilökohtaisessa verotuksessa määrätty veronkorotus ei ole voinut aiheutua osana työnantajan antamien työtehtävien suorittamista.

Suomen Asianajajat ehdottaa tämän maininnan poistamista esitysluonnoksesta, koska maininta voi tosielämän tilanteissa olla liian rajoittava. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on samaistanut hallinnolliset sanktiot rikosoikeudellisiin seuraamuksiin (esimerkiksi hallinnollista ja rikosoikeudellista seuraamusta ei voida määrätä päällekkäin samasta asiasta, ne bis in idem). Perusoikeus- ja ihmisoikeusmyönteisen laintulkinnan vaatimus edellyttää, että myös silloin kun veroriita ja hallinnollisen seuraamuksen (tai pahimmillaan rikosseuraamuksen) uhka ovat johtuneet työnantajan tarjoamien etujen tai kannustimien – joita työnantaja suorittaa työntekijälle työtehtävien suorittamisesta – vero-oikeudellisesti epäselvistä tai muuttuvista tulkinnoista, työntekijälle on turvattava mahdollisuus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja työnantajan maksaman oikeudellisen neuvonnan kulujen ei tule muodostaa työntekijälle erityistä verotettavaa etua. Veroasia voi myös olla samanaikaisesti rikosasia (veropetos) tai muuttua prosessin aikana sellaiseksi. Perusoikeusmyönteinen kanta on tällöin se, että lain on suojattava heikommassa asemassa olevaa tahoja eli yksityistä työntekijää eikä ylimääräisellä verovaikutuksella voida tällöin pelottaa työntekijää pois tai rajoittaa käyttämästä asiassaan oikeudellista neuvontaa.

Veroasiassa ovat vastakkain valtio ja yksityinen henkilö. Euroopan ihmisoikeussopimuksen määräykset oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin turvaamisesta sisältävät muun muassa vaatimukset pääsystä oikeusturvakeinoihin (access to justice) ja samanarvoisista vaikuttamiskeinoista prosessin aikana (equality of arms). On epävarmaa, hyväksyisikö ihmisoikeustuomioistuin esitysluonnoksessa esitettyä tulkintaa, joka käytännössä vaikeuttaisi yksityisten henkilöiden mahdollisuuksia käyttää oikeudellista avustajaa ja päästä asiansa kanssa tuomioistuimeen, kun valtio perii esimerkiksi tulkinanvaraista verosaamista veronkorotuksineen.

Työntekijä voi joutua työtehtäviinsä liittyen veronkorotuksen kohteeksi esimerkiksi työnantajan suunnitteleman palkitsemisjärjestelmän verotukseen liittyen (etenkin jos työnantajakonserni on ulkomainen ja sen suomalaisiin työntekijöihin sovelletaan ulkomaista palkitsemisjärjestelmää), henkilöstörahastoihin liittyvien tulkintojen kiristymisen vuoksi tai sen takia, että työnantaja tulkitsee muuta verotuksen tulkinanvaraista ja vaativaa osa-aluetta väärin. Tällöin voi olla kohtuutonta, että työntekijä ei käytännössä voisi vastaanottaa työnantajan kustantamaa oikeudellista neuvonantoa selvittääkseen ongelmaa, joka liittyy hänen asemaansa työntekijänä ja on syntynyt työntekijästä huolimatta.

Suomen Asianajajat esittää, että esitysluonnoksen sivulla 30 oleva rajoittava maininta poistetaan ja sen sijaan mainitaan, että myös veroasiassa määrättävän veronkorotuksen uhkan tilanteissa työnantajan maksamat oikeudellisen neuvonnan kulut ovat verovapaita silloin kun henkilökohtaista verotusta koskeva rikosasia tai hallinnollinen riita-asia koskee työnantajan tarjoamaa palkkaa, palkitsemista tai etuja ja on siten johtunut työtehtävien suorittamisesta.

2.5 Kommentit säännöksen voimaantulosta

Ennakkopäätös KHO 2023:116 muutti vallitsevaa oikeustilaa ennen kaikkea työntekijöiden, mutta tapauskohtaisesti myös työnantajien, oikeusturvaa heikentävästi. Hallituksen esityksen luonnoksen mukainen säännös korjaisi pitkälti tätä tilannetta oikeusturvaa parantavasti. Nykyisessä oikeustilassa työntekijä joutuu työnsä tekemisestä johtuvassa rikos- tai riita-asiassa puolustautuessaan ensiksi miettimään, onko hänellä oikeudenkäyntikulujen maksamisen verokohtelun takia varaa puolustautua asiassa, vaikka työnantaja sitoutuisikin korvaamaan ne hänelle.

Suomen Asianajajat puoltaa edellä mainitun johdosta esitetyn TVL 69 e §:n säätämistä taannehtivasti siten, että säännöksen soveltaminen alkaisi KHO 2023:116:n antamispäivästä lukien. Tällä olisi oikeusturvaa parantava vaikutus.

Enne Heidi
Suomen Asianajajat