

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**

Valtiovarainministeriölle

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

En ole aiemmin antanut lausuntoja luonnoksista hallituksen esityksiksi, jos tätä ei ole erikseen pyydetty. Tähän esitysluonnokseen liittyy kuitenkin eräitä sääntelytekniisiä seikkoja ja perusteluja koskevia kysymyksiä, joiden vuoksi annan asiassa lausunnon. Käsittelen lausunnossa lähinnä vain luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen lahjoitusvähennystä ja hyvin lyhyesti työnantajan maksamien työntekijän oikeudellisen neuvonnan kustannuksia koskevaa sääntelyä.

#### **1 Lahjoitusvähennykset**

Esitysluonnoksen mukaan luonnollisten henkilöiden lahjoitusvähennystä koskevan sääntelyn soveltamisalaa laajennettaisiin olennaisesti, vähennys muutettaisiin verosta tehtäväksi vähennykseksi ja sääntelyä täsmennettäisiin muutenkin merkittävästi. Myös yhteisöjen lahjoitusvähennyksen soveltamisalaa on tarkoitus laajentaa vastaavasti kuin luonnollisten henkilöiden lahjoitusvähennystä ja lisäksi sääntelyä täsmennettäisiin.

Sääntelyn soveltamisalan laajennus on toki viimekädessä puhdas poliittinen ratkaisu. Tästä huolimatta näin olennainen muutos tulisi perustella varsinaisessa hallituksen esityksessä olennaisesti esitysluonnosta paremmin. Esitysluonnoksessa todetaan, että lahjoitusvähennyksen laajentamisen tavoitteena on kannustaa yksityishenkilöitä ja yhteisöjä lisäämään lahjoituksia ja näin tehostaa järjestöjen mahdollisuuksia hankkia lisää yksityistä rahoitusta. Tavoite on sinällään perusteltu, mutta verojärjestelmän perusrakenteen kannalta luonnollisilla henkilöillä elantomenoina ja yhteisöillä vähennyskelvottomina menoina pidettävien lahjoitusten vähentäminen verotuksessa ei vaikuta erityisen perustellulta ratkaisulta. Näin on vaikka, lahjoitusvähennys on sisältynytkin pitkään hieman erimuodoissa verojärjestelmään. Verojärjestelmän kannalta voidaan pitää ongelmana myös sitä, että lahjoitusvähennyksen soveltamisalaa laajennettaisiin hallituspuhjan muuttuessa mitä erilaisimpiin suuntiin. Tässä mielessä kotitalousvähennys antaa verojärjestelmän kannalta huonon esimerkin sääntelystä, jonka useat laajennukset ovat mahdollistaneet yhä erilaisimpien elantomenojen vähentämisen verotuksessa.

Ongelmallisiksi esitysluonnoksen tekee se, ettei siinä perusteella lainkaan sitä, miksi lahjoitusvähennys laajennettaisiin koskemaan nykyisestä poiketen nuorisotyötä ja nuorisotoimintaa, liikuntaa, urheilua ja lasten asemaa tukevaa tai edistävää tarkoitusta. Vähennysoikeus tulee todennäköisesti ohjaamaan lahjoituksia aiempaa enemmän näihin tarkoituksiin ja on mahdollista, että sääntely johtaa muihin tarkoituksiin annettavien lahjoitusten vähentymiseen. Nämä muutosten mahdolliset vaikutukset tuodaan esiin myös esitysluonnoksessa. Tämän vuoksi pidän erittäin tärkeänä, että hallituksen esityksessä perustellaan se, miksi lahjoitusvähennyksen laajennus suunnataan nimenomaan näihin tarkoituksiin eikä laajemmin muuhun yhdistysten ja säätiöiden harjoittamaan toimintaan. Lisäksi sääntelyn soveltamiseen liittyvät varsin monimutkaiset vaatimukset voivat johtaa siihen, että lahjoitusvähennys tulee suosimaan suurempia yhdistyksiä ja säätiöitä.

Sääntelyteknisesti on varsin ongelmallista, että esitysluonnoksen mukaisessa lakitekstissä ei tarkemmin määritellä sitä, mitä nuorisotyöllä, nuorisotoiminnalla, urheilulla, liikunnalla sekä lasten asemaa tukevalla tai edistävällä tarkoituksella tarkoitetaan. Verolainsäädännöltä edellytetään tarkkarajaisuutta, jonka toteutumiseen suhtaudun tässä asiassa hyvin kriittisesti. Esitysluonnoksen säädöskohtaisissa perusteluissa viitataan nuorisotyöllä ja nuorisotoiminnan käsitteen määrittelyssä nuorisolain 2 §:ään, jossa määritellään hyvin yleisesti kyseisen lain tavoitteet.

Tämän lain tavoitteena on:

- 1) edistää nuorten osallisuutta ja vaikuttamismahdollisuuksia sekä kykyä ja edellytyksiä toimia yhteiskunnassa;
- 2) tukea nuorten kasvua, itsenäistymistä, yhteisöllisyyttä sekä niihin liittyvää tietojen ja taitojen oppimista;
- 3) tukea nuorten harrastamista ja toimintaa kansalaisyhteiskunnassa;
- 4) edistää nuorten yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa sekä oikeuksien toteutumista; sekä
- 5) parantaa nuorten kasvu- ja elinoloja.

Tavoitteen toteuttamisessa lähtökohtina ovat:

- 1) yhteisvastuu, kulttuurien moninaisuus ja kansainvälisyys;
- 2) kestävä kehitys, terveet elämäntavat sekä ympäristön ja elämän kunnioittaminen;
- 3) monialainen yhteistyö.

Vastaavasti liikunnan ja urheilun määrittämisessä viitataan liikuntalain 2 §:n vastaavan kaltaisiin hyvin yleisluonteisiin lain tavoitteisiin.

Tämän lain tavoitteena on edistää:

- 1) eri väestöryhmien mahdollisuuksia liikkua ja harrastaa liikuntaa;
- 2) väestön hyvinvointia ja terveyttä;
- 3) fyysisen toimintakyvyn ylläpitämistä ja parantamista;
- 4) lasten ja nuorten kasvua ja kehitystä;
- 5) liikunnan kansalaistoimintaa;
- 6) huippu-urheilua;
- 7) liikunnan ja huippu-urheilun rehellisyyttä ja eettisiä periaatteita;
- 8) eriarvoisuuden vähentämistä liikunnassa; sekä
- 9) kestävää kehitystä liikunnassa ja huippu-urheilussa.

Tavoitteen toteuttamisessa lähtökohtina ovat tasa-arvo, yhdenvertaisuus, yhteisöllisyys, monikulttuurisuus, terveet elämäntavat, turvallinen toimintaympäristö sekä ympäristön kunnioittaminen.

Esitysluonnoksessa todetaan, että vähennys koskisi myös huippu-urheilua. Epäselväksi jää esimerkiksi se, tarkoittaako huippu-urheilu myös ammattiurheilua. Sääntelyn epämääräisyys herättää muitakin vastaavia rajanveto-ongelmia.

Edellisiä vieläkin epämäärisempänä pidän esitysluonnoksessa annettua kuvausta siitä, mitä lasten asemaa edistävällä tai tukevalla toiminnalla tarkoitetaan. Esitysluonnoksen mukaan tällä tarkoitetaan lapsiin tai lapsiperheisiin kohdistuvaa avustustoimintaa sekä muuta vastaavaa toimintaa, jonka tavoitteena on lasten aseman parantaminen. Näiden kuvausten perusteella säännöksen soveltamisalan laajennus vaikuttaisi hyvin laajalta ja samalla erittäin tulkinnanvaraiselta. Yksi erityinen ongelma koskee tilanteet, joissa lahjoituksen saaja harjoittaa sekä vähennykseen oikeuttavaa että muuta toimintaa. Näissä tilanteissa rajavedot voivat hyvin haastavia sen suhteen, mihin tarkoitukseen saatu lahjoitus on viimekädessä käytetty. Lisäksi sääntely herättää kysymyksen siitä, voiko jatkossa esiintyä tilanteita, joissa yksittäisen henkilön harrastukset maksetaan

”lahjoituksen” muodossa. Esitysluonnoksen mukaisen sääntelyn ja sen perustelujen epämääräisyys ja tulkinnanvaraisuus tulevat väistämättä vaikuttamaan Verohallintoon, jonka tulee antaa lain perusteella nimeämispäätöksiä, ja luonnollisesti myös nimeämispäätöstä hakeviin ja vuosi-ilmoituksia antaviin yhdistyksiin ja säätiöihin.

Lahjoitusvähennyksen saamisen edellytyksenä on muun muassa se, että Verohallinto nimeää ehdotetun TVL 57 a §:n mukaisesti yhdistyksen tai säätiön vähennyskelpoisen lahjoituksen saajaksi. Tämä edellyttää puolestaan muun muassa sitä, että hakijalla tulee olla voimassa oleva rahankeräyslain mukainen yleishyödylliseen toimintaan myönnetty rahankeräyslupa. Tässä suhteessa on mielenkiintoista, että yhdistyksen tai säätiön tulee olla rahankeräyslain 2 §:n 4 kohdassa tarkoitettu yleishyödyllistä toimintaa harjoittava toimija. Kyseisen säännöksen mukaan yleishyödyllisellä toiminnalla tarkoitetaan toimintaa yleistä sosiaalista, sivistyksellistä tai aatteellista tarkoitusta varten taikka muuta yleistä kansalaistoimintaa. Sen sijaan nimeämistä hakevan yhdistyksen tai säätiön ei tarvitse olla TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Esitysluonnoksen perustelut jättävät epäselväksi sen, voiko nimeämispäätöksen saada ainakin periaatteessa yhdistys tai säätiö, joka ei ole tuloverolain mukaan yleishyödyllinen yhteisö.

Pidän perusteltuna sitä, että luonnollisten henkilöiden lahjoitusvähennys muutetaan verosta tehtäväksi vähennykseksi, koska se kohtelee ansio- ja pääomatuloja saavia ja eri tulotasoilla olevia lahjoittajia samalla tavalla. Lisäksi lahjoitusvähennyksen soveltamisalan laajennus koskemaan myös ETA:n ulkopuolisia toimijoita on EU-oikeuden vuoksi perusteltu uudistus, vaikka asiaa on tullut lain sanamuodosta huolimatta tulkita jo nykyisinkin näin. Sääntelyn soveltamisedellytykset kolmansissa maissa asuviin yhdistyksiin ja säätiöihin vastaavat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisia linjauksia. Ulkomaisilta yhdistyksiltä ja säätiöiltä nimeämispäätöksen saamiseksi asetettuja edellytyksiä olisi syytä hallituksen esityksessä vielä tarkentaa, koska niiden asuinvaltion lainsäädännössä on väistämättä eroja suhteessa kotimaiseen lainsäädäntöön. Näiden erojen liian tiukka tulkinta voi johtaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksiin.

Hieman erikoisena pidän sitä, että lahjoitusvähennystä ei esitysluonnoksen perustelujen mukaan voisi ottaa huomioon ennakoperinnässä. Tätä perusteellaan sillä, että lahjoitusvähennyksen saamisen edellytyksenä on vuosi-ilmoituksen antaminen. Tämä tulee heikentämään EPL 3 §:n mukaista ennakoperinnän vastaavuusvaatimusta. Kysymys on ”perusteluilla säätämisestä”, mikä ei edes varmista sääntelyn soveltamista lainsäätäjän tarkoituksen mukaisesti. Ennakoperintä perustuu muutenkin enemmän tai vähemmän arvioon verovuoden tuloista ja vähennyksistä, joten lahjoitusvähennyksen voisi ottaa huomioon ennakoperinnässä arviomääräisenä kuten muutkin vähennykset.

Kun lahjoitusvähennystä koskevaa sääntelyä on tarkoitus muuttaa, niin tässä yhteydessä voisi arvioida uudelleen yhteisöjen lahjoitusvähennystä koskevan sääntelyn paikkaa. Vähennystä koskevat säännökset ovat tuloverolaissa, vaikka tuloverolakia sovelletaan vain suhteellisen rajattuun joukkoon yhteisöjä. Suurimpaan osaan yhteisöistä sovelletaan elinkeinoverolakia. Näin sääntelyn looginen paikka olisi tuloverolain sijasta elinkeinoverolaissa.

## 2 Työnantajan maksamien työntekijän oikeudellisen neuvonnan kustannukset

Ennakkopäätös KHO 2023:116 johti tarpeeseen muuttaa työnantajan maksamien työnantajan oikeudellisen neuvonnan aiheuttamien kustannusten verokohtelua. Muutosehdotus on lähtökohdiltaan perusteltu, vaikkakin osin hieman monimutkainen. Lain esitöiden perusteella sääntelyn soveltamisala vaikuttaa vieläkin laajemmalla kuin lain sanamuodon mukaan, mikä ei välttämättä johda lainsäätäjän tavoitteen mukaiseen oikeustilaan.

Helsingissä 18.6.2025

Pekka Nykänen

Professori, vero-oikeus

Tampereen yliopisto

Pekka Nykänen  
Professori, Tampereen yliopisto