

Lausunto

12.12.2024

Asia: VN/13008/2024

## **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta**

Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

LAUSUNTO

11.12.2024

Viite: VN/13008/2024

EOAK/6322/2024 LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI LAEIKSI TULOVEROLAIN SEKÄ ERÄIDEN MUIDEN VEROLAKIEN MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt eduskunnan oikeusasiamieheltä lausuntoa otsikossa mainitusta luonnoksesta hallituksen esitykseksi.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan tuloverolaista kumottavaksi vapaaehtoisen eläkevakuutuksen, pitkäaikaissäätämissopimuksen ja kollektiivisesti järjestetyn lisäeläketurvan maksujen vähennyskelpoisuutta koskevat säännökset. Tällä säädösmuutoksella ei puututtaisi jo suoritettujen maksujen verotukseen tai niiden perusteella maksettavien suoritusten maksamisen alkamisajankohtaan tai keston, vaan poistettaisiin tulevien maksujen vähennyskelpoisuus. Lakimuutos tulisi voimaan vuoden 2027 alusta ja veroseuraamukset kohdistuisivat lain voimaantulon jälkeiseen aikaan. Minulla ei ole tämän säädösmuutosehdotuksen osalta lausuttavaa.

Esitysluonnoksessa ollaan myös laajentamassa verotusmenettelystä annetun lain mukainen ulkomaisen työnantajan ja muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus sekä

tulotietojärjestelmästä annetun lain mukainen tulorekisteri-ilmoitusten antamisvelvollisuus koskemaan suomalaisella vesi- tai ilma-aluksella työskentelevien vuokratyöntekijöiden saamaa tuloa ja muita työskentelyyn liittyviä tietoja siltä osin kuin kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Muutoksella olisi tarkoitus poistaa olemassa oleva puute ilmoitusvelvollisuuden osalta. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa säädetty velvoite hakea ennakonkantoa ehdotetaan laajennettavaksi edellä mainittujen työntekijöiden saamaan palkkaan. Muutosten arvioidaan parantavan Verohallinnon tiedonsaantia kyseisten työntekijöiden osalta ja sitä kautta lisäävän näiltä työntekijöiltä saatavia verotuloja. Minulla ei ole näiden säännönmuutosehdotusten osalta lausuttavaa.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan kumottavaksi veronkantolain säännös palautuksen säilyttämisestä. Verohallinto on säännöksen nojalla antamansa päätöksen mukaisesti säilyttänyt vain oma-aloitteisten verojen palautuksia. Tätä mahdollisuutta on esitysluonnoksen mukaan käyttänyt ainoastaan kuusi prosenttia oma-aloitteisia veroja maksavista eli säännöksellä on käytännössä ollut pienehkö merkitys. Palautusten säilyttämismahdollisuus on esitysluonnoksen mukaan myös aiheuttanut epäselvyyttä verojen maksamisessa ja saattanut vaikeuttaa verojen maksutilanteen seuraamista. Minulla ei ole lausuttavaa tämän säännösmuutosehdotuksen osalta.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML) 51 §:n 1 momenttia ehdotetaan esitysluonnoksessa muutettavaksi korkeimman hallinto-oikeuden 20.3.2024 antamasta ennakkopäätöksestä KHO 2024:36 johtuen siten, että ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyönnin johdosta ennakonpidätys määrätään suorituksen maksajalle 40 prosentin suuruisena, ellei kyse ole sellaisesta suorituksesta, jolle on säädetty tai määrätty muun suuruinen pidätysprosentti, jolloin ennakonpidätys määrätään tämän prosentin mukaan. Nykyisen säännöksen mukaan ennakonpidätys on määrättävä enintään 40 prosentin suuruisena. Säännös vastaa tältä osin aiempaa ennakkoperintälain 38 §:n 2 momentin säännöstä. Ennen sitä asiasta säädettiin aiemmassa ennakkoperintälaissa (418/1959), jonka 24 §:ään lisättiin vuonna 1991 voimaan tullut 5 momentti (1338/1990), jonka mukaan toimittamatta jätetty ennakonpidätys pannaan työnantajan maksettavaksi 40 prosentin suuruisena. Säännöksen myöhempien versioiden sanamuotoja on lain esitöiden mukaan sittemmin väljennetty ja säännökseen on lisätty sana enintään, koska sitä sovelletaan palkan ja vastaavien luonnollisen henkilön ansiotulojen lisäksi myös sellaisiin tuloihin, joiden kaavamainen pidätysprosentti on 40:tä pienempi. Palkan ja vastaavien ansiotulojen osalta suorituksen maksajalle on laiminlyöntitilanteessa vakiintuneesti määrätty kaavamainen 40 prosentin ennakonpidätys. Kaavamaisuutta ja ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksesta poikkeamista on alun perin perusteltu muun ohella yhdenmukaisuussyillä ja sillä, että ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen noudattaminen suorituksen maksajan laiminlyöntitilanteessa olisi Verohallinnolle ja työnantajalle hallinnollisesti hankalaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös muutti vakiintunutta soveltamiskäytäntöä. Sen mukaan lain sanamuodon ja ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen perusteella tunnistettujen palkansaajien veronalaisiin tuloihin lisättyjen palkkatulojen ennakonpidätyksiin oli 40 prosentin sijasta sovellettava palkansaajien todellisia kyseisten verovuosien veroprosentteja, joissa on otettu huomioon verotarkastuksen perusteella lisätyt palkkatulot, vaikka lain esitöistä olikin päätöksen perustelujen mukaan pääteltävissä, että palkkatuloihin on ollut tarkoitus soveltaa lain sanamuodosta poiketen

kaavamaisesti 40 prosentin ennakonpidätystä. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa ennakonpidätysten määräämisajankohtana suorituksen saajien verotus oli tulon saantivuodelta jo toimitettu. Päätöksen perusteluissa on enakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen ohella kiinnitetty huomiota siihen, että ennakonpidätysten määrääminen 40 prosentin suuruisina on tapauksessa johtanut suurempaan veronkorotukseen kuin jos ennakonpidätykset olisi määrätty käyttäen palkansaajien todellisia veroprosentteja.

Suorituksen maksajalle ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyöntitilanteessa määrättävän ennakonpidätyksen keskeisenä tarkoituksena on veron kertymisen turvaaminen, kun taas maksajalle tällaisessa tilanteessa määrättävä veronkorotus on seuraamus siitä, että maksaja on laiminlyönyt lain mukaisen ennakonpidätysvelvollisuutensa. Veronkorotus määrätään laissa säädettyä perusmäärää pienempänä, jos kyse on tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta tai perusmäärän mukainen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton (OVML 38 §).

Palkasta ja vastaavanluonteisesta tulosta tehtävää 40 prosentin ennakonpidätystä koskevan säännöksen tarkoituksena on alusta alkaen ollut määrätä pidätys kaavamaisesti tuon suuruisena suorituksen maksajalle laiminlyöntitilanteessa. Jos suorituksen saajilta saadaan myöhemmin perittyä veroja tai niitä ei ole ollut maksettava, Verohallinto poistaa viran puolesta vastaavilta osin suorituksen maksajan maksuvelvollisuuden. Muutosehdotus palauttaisi pitkään vallinneen vakiintuneen oikeustilan. Minulla ei ole tämän säännösmuutosehdotuksen osalta enemmälti lausuttavaa.

Viimeiseksi esitysluonnoksessa ehdotetaan, että Verohallinnosta annettuun lakiin lisätään säännös (2 c §, Vuokratyövoiman käyttö), joka mahdollistaa vuokratyövoiman käytön verotuksen avustavissa tehtävissä ja Verohallinnon avustavissa puhelinpalvelutehtävissä. Avustavia puhelinpalvelutehtäviä ei säännösehdotuksen mukaan kuitenkaan voisi siirtää yksityisen hoidettavaksi, kuten Verohallinnosta annetun lain 2 b §:n mukaisia muita avustavia tehtäviä.

Ajoneuvoverolain 56 §:n 3 momentissa säädetään avustavan puhelinpalvelutehtävän siirtämisestä muun kuin viranomaisen hoidettavaksi. Vaikka säännöksessä ei erityisesti säädetä tehtävän teettämisestä vuokratyövoimalla, on se nykyisessä muodossaan muutoin monelta kohdin samansisältöinen nyt kyseessä olevan säännösehdotuksen kanssa. Ajoneuvoverolain 56 §:n muuttamista koskevasta säännösesityksestä (HE 7/2006) on pyydetty perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 11/2006) ja siitä on olemassa valtiovarainvaliokunnan mietintö (VaVM 10/2006), joissa säännösehdotusta on varsin seikkaperäisesti arvioitu perustuslain 124 §:n, hyvän hallinnon ja oikeusturvan vaatimusten toteutumisen sekä hallinnon yleislakien noudattamisen näkökulmasta.

Nyt kyseessä olevan säännösehdotuksen perustelujen mukaan vuokratyövoiman käyttäminen olisi tärkeää Verohallinnon puhelinneuvonnan ruuhkahuippujen tasaamiseksi neuvontapalvelun kysynnän kausittaisen vaihtelun myötä ja se edistäisi puhelinneuvonnan saatavuutta ja tukisi hyvän hallinnon perusteiden toteutumista Verohallinnon puhelinneuvonnassa sekä vapauttaisi

Verohallinnon omia työntekijöitä varsinaisiin substanssiasioihin. Vuokratyövoimaa käytettäisiin vain silloin, kun se on tarpeen. Avustavaa puhelinpalvelua tekevä vuokratyöntekijä siirtäisi puhelun virkamiehelle silloin, kun asia edellyttäisi virkavastuulla tehtävää harkintaa tai mikäli säännökset ja ohjeet olisivat joissakin tapauksissa tulkinnanvaraisia.

Esitysluonnoksessa on huomioitu perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntöä, ratkaisuni vuokratyövoiman käytöstä Verohallinnon puhelinpalvelussa (29.12.2020, EOAK/7302/2019) ja asiaa on arvioitu perustuslain 124 §:n edellytysten täyttymisen kannalta. Säännösehdotuksen mukaan vuokratyöntekijät toimisivat virkavastuulla ja työsopimuslain 1 luvun 7 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla Verohallinnon johdon ja valvonnan alaisena. Avustavan puhelinpalvelun käsite on tarkkarajaisuusvaatimus huomioon ottaen säännösehdotuksessa määritelty ja verotusta koskevan päätöksentekovallan käyttö rajattu pois siitä. Avustavalla puhelinpalvelulla tarkoitettaisiin käsitykseni mukaan siten yksinomaan yksiselitteiseksi katsottavan tiedon välittämistä verovelvollisille verotusta koskevan lainsäädännön ja ohjeiden sisällöstä. Avustavat tehtävät on muutoin määritetty Verohallinnosta annetun lain 2 b §:ssä. Avustavien tehtävien tekemistä varten vuokrattuun henkilöstöön sovellettaisiin säännösehdotuksessa olevan viittauksen mukaisesti lain 2 b §:ssä säädettyä edellytystä riittävästä osaamisesta tehtävän hoitamiseen.

Säännösehdotuksen perusteeksi on myös esitetty tarkoituksenmukaisuussyitä. Säännösehdotuksen perusteiden mukaan säännöksen mahdollistama vuokratyövoiman käyttö edistäisi ja tukisi osaltaan hyvän hallinnon perusteiden toteutumista. Tarkoituksenmukaisuusedellytyksen täytyminen tulee arvioitavaksi lain eduskuntakäsittelyn yhteydessä.

Esitysluonnoksessa on lisäksi otettu huomioon yllä mainitussa ratkaisussani esittämäni näkemys siitä, että tällaisen säännösehdotuksen sisältämän lakiesityksen eduskuntakäsittelyn yhteydessä olisi suotavaa, että perustuslakivaliokunta antaisi esityksestä lausunnon. Minulla ei ole tämän säännösehdotuksen osalta muuta lausuttavaa.

Apulaisoikeusasiamies

Maija Sakslin

Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri

Jyri Vesanto

Asiakirja on hyväksytty sähköisesti asianhallintajärjestelmässä.

Vesanto Jyri

Eduskunnan oikeusasiamiehen kanslia - Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin