



30.12.2024

OKV/2764/21/2024

OKV/2764/21/2024-OKV-2

VALTIONEUVOSTON OIKEUSKANSLERI

Viite:

Valtiovarainministeriön lausuntopyyntö 15.11.2024, VN/13008/2024 (määräaika 3.1.2025)

Asia:

Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoani luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä muiden verolakien muuttamisesta.

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että tuloverolaista kumotaan vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäätämissopimuksen sekä työntekijän maksamien työnantajan järjestämän kollektiivisen lisäeläketurvan maksujen vähennyskelpoisuutta koskevat säännökset. Esityksessä ehdotetaan myös seuraavia muutoksia:

- Verotusmenettelystä annetun lain mukaista tiedonantovelvollisuutta sekä tulotietojärjestelmästä annetun lain mukaista tulorekisteri-ilmoitusten antamisvelvollisuutta ehdotetaan laajennettavaksi koskemaan suomalaisella aluksella toimessa olevan vuokratun henkilön saamaa tuloa ja muita työskentelyyn liittyviä tietoja.
- Ennakkoperintälakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että ennakkoperintärekisteriin voisi rekisteröityä myös sellainen rajoitetusti verovelvollinen, jonka asuinpaikka on Euroopan talousalueella.
- Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyönnin johdosta ennakonpidätys määrätään suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 prosentin

OIKEUSKANSLERINVIRASTO

suuruisena, ellei kysymys ole sellaisesta suorituksesta, jolle on säädetty tai määrätty muun suuruinen pidätysprosentti.

- Veronkantolain palautuksen säilyttämistä koskeva säännös ehdotetaan kumottavaksi.
- Verohallinnosta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, joka mahdollistaa vuokratyövoiman käytön verotuksen avustavissa tehtävissä ja Verohallinnon avustavissa puhelinpalvelutehtävissä.

Yleisenä huomiona totean, että esitysluonnoksessa ei ole käsitelty lainkaan *Ahvenanmaan* asemaa. Tältä osin esitystä olisi hyvä täydentää jatkovalmistelussa.

Esitykseen sisältyvällä ehdotuksella vuokratyövoiman käyttämisestä Verohallinnossa voi olla laajempaa merkitystä myös muun julkishallinnon näkökulmasta, joten keskityn seuraavassa siihen tarkemmin.

Vuokratyövoiman käyttö Verohallinnossa

Esityksessä ehdotetaan, että Verohallinnosta annettuun lakiin (503/2010) lisätään uusi säännös (2 c §), joka mahdollistaisi vuokratyövoiman käytön Verohallinnossa verotuksen avustavissa tehtävissä sekä avustavissa puhelinneuvontatehtävissä. Verotuksen avustavia tehtäviä on nykyisen lain 2 b §:n nojalla mahdollista siirtää yksityisen hoidettavaksi, mutta laissa ei ole toistaiseksi säädetty avustavien puhelinneuvontatehtävien siirrosta eikä vuokratyövoiman käyttämisestä. Esityksen perustelujen mukaan vuokratyövoiman käyttäminen olisi tärkeää Verohallinnon puhelinneuvonnan ruuhkahuippujen tasaamiseksi. Perustelujen mukaan vuokratyövoiman käyttö edistäisi puhelinneuvonnan saatavuutta ja tukisi siten hyvän hallinnon toteutumista Verohallinnossa sekä mahdollistaisi Verohallinnon omien vakinaisten verovirkailijoiden keskittymisen verotuksen asiantuntijatehtäviin.

Tältä osin totean lausuntonani seuraavan.

Esitysluonnoksessa on kiitettävästi arvioitu vuokratyötä perustuslain 124 §:n edellytysten täyttymisen kannalta ja huomioitu myös eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisukäytäntö vuokratyövoimasta Verohallinnossa ([EOAK/7302/2019](#)).

Perustuslain 124 §:n mukaan julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle. Perustuslain perustelujen mukaan julkisten hallintotehtävien hoitaminen kuuluu pääsääntöisesti viranomaisille ja näitä tehtäviä voidaan vain rajoitetusti antaa muille kuin viranomaisille.

Lähtökohta on, että julkisen hallintotehtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle säädetään lailla. Koska etenkin julkisten palvelutehtävien hoitaminen on voitava järjestää joustavasti eikä tällaisten tehtävien antamisesta ole sääntelyn tavoitteiden kannalta tarpeen edellyttää säädettäväksi yksityiskohtaisesti lailla, hallintotehtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle voidaan säätää tai päättää myös lain nojalla ([HE 1/1998 vp, s. 179](#)).

Tarkoituksenmukaisuudesta

Perustuslain 124 §:n mukaan yhtenä edellytyksenä julkisen hallintotehtävän siirtämiselle muulle kuin viranomaiselle on, että siirto on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi. Tarkoituksenmukaisuusvaatimus on oikeudellinen edellytys, jonka täyttymistä tulee arvioida kunkin tehtäväkokonaisuuden osalta tapauskohtaisesti (ks. esim. [PeV 48/2010 vp](#) ja [PeVL 26/2017 vp](#), s. 51-53). Tarkoituksenmukaisuuden arvioinnissa tulisi kiinnittää erityistä huomiota yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen tarpeisiin ([HE 1/1998 vp, s. 179](#)).

Esitystä tulisi vielä täydentää tarkoituksenmukaisuusvaatimuksen täyttymisen osalta. Esityksen perusteluita tulisi täydentää ensinnäkin siltä osin, miten perustuslain 124 §:ssä tarkoitetun tarkoituksenmukaisuuden vaatimuksen arvioidaan täytyvän vuokratyöntekijöille siirrettävien verotuksen avustavien tehtävien osalta eli esityksessä olisi hyvä vähintään viitata nykyisen lain 2 b §:n esitöissä todettuihin perusteluihin ja selostaa miten ne soveltuvat vuokratyöntekijöiden kohdalla. Puhelinpalveluneuvonnan osalta esityksen perustelut ovat kattavammat, mutta myös sen osalta perusteluita olisi hyvä täydentää yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen tarpeiden näkökulmasta. Myös vaikutusten arviointia tulisi täydentää yksityisten henkilöiden, kuten Verohallinnon asiakkaiden, näkökulmasta.

Ehdotetussa 2 c §:ssä säädettäisiin, että avustavalla puhelinpalvelulla tarkoitetaan tiedon välittämistä verovelvollisille verotusta koskevan lainsäädännön ja ohjeiden sisällöstä ja että avustavassa puhelinpalvelussa ei hoideta tehtäviä, joihin kuuluu verotusta koskevan päätöksentekovallan käyttöä. Perustelujen mukaan avustavaa puhelinpalvelua tekevä vuokratyöntekijä siirtäisi puhelun virkamiehelle silloin, kun asia edellyttäisi virkavastuulla tehtävää harkintaa tai mikäli säännökset ja ohjeet olisivat joissakin tapauksissa tulkinnanvaraisia. Tarkoituksenmukaisuuden näkökulmasta perusteluita tulisi täydentää sen osalta, miten tällainen harkintaa tai tulkinnanvaraa sisältävä kysymys siirtyisi vuokratyöntekijältä virkamieskäsittelyyn joustavasti ja asiakasta kuormittamatta. Lisäksi olisi hyvä arvioida edes yleisellä tasolla sitä, miten vuokratyöntekijä voi tunnistaa, milloin kyseessä on harkintaa tai tulkinnanvaraa sisältävä tilanne ja milloin ei. Rajanvedot voivat olla haastavia, sillä vuokratyöntekijä voi joutua harkitsemaan jossain määrin itsenäisesti ainakin sitä, mikä verolaki ja -ohje asiakkaan tiedusteluun soveltuu.

Säännösehdotuksen mukaan avustavia puhelinpalvelutehtäviä voisi antaa vuokratyöntekijälle, mutta ei yksityiselle ostopalvelusopimuksella hoidettavaksi, kuten lain 2 b §:n mukaisia muita verotuksen avustavia tehtäviä. Tarkoituksenmukaisuuden ja johdonmukaisuuden vuoksi esityksessä olisi hyvä perustella, miksi tähän on päädytty eli miksi avustavaa puhelinneuvontaa ei olisi tarkoituksenmukaista hoitaa ostopalveluna, vaan ainoastaan vuokratyöllä.

Hallinnon yleislait ja virkavastuu

Kuten esityksessä on todettu, perustuslakivaliokunnan käytännössä on katsottu, että oikeusturvan ja hyvän hallinnon vaatimusten toteutumisen varmistaminen perustuslain 124 §:n tarkoittamassa merkityksessä edellyttää, että asian käsittelyssä noudatetaan hallinnon yleislakeja ja että asioita käsittelevät toimivat virkavastuulla ([PeVL 33/2004 vp](#), s. 7/II, [PeVL 46/2002 vp](#), s. 10).

Esityksessä on hallinnon yleislakien osalta todettu (s. 33 ja 59), että vuokratyövoiman käyttämisellä ”ei ole vaikutusta hallinnon yleislakien soveltamiseen” koska vuokratyövoiman käyttö ”ei siirrä tehtävää” Verohallinnolta yksityiselle, vaan vuokratyöntekijät toimivat työ sopimuslain (55/2001) mukaisesti Verohallinnon johdon ja valvonnan alla ja näin ollen vuokratyövoiman käyttöä ei voi rinnastaa yksityisiltä ostopalveluna teetetävään työhön. Esityksessä siten yhtäältä perustellaan julkisen hallintotehtävän siirtoa vuokratyöntekijälle (perustuslain 124 §), mutta toisaalta todetaan myös, että tehtävä ”ei siirry” Verohallinnon ulkopuolelle. Näitä perusteluja hallinnon yleislakien osalta tulisi mielestäni esityksessä vielä selkeyttää. Hallinnon yleislakien soveltamisen kannalta on merkitystä sillä, sovelletaanko niitä vuokratyöntekijöiden kohdalla 1) kuten ”viranomaisissa”, jolloin hallinnon yleislait soveltuvat käytännössä kaikkiin vuokratyöntekijän tehtäviin, vai 2) sovelletaanko niitä kuten lain nojalla julkista tehtävää (esimerkiksi ostopalvelusopimuksella) hoitavaan yksityiseen henkilöön, jolloin velvoitteet tietyiltä osin voivat rajautua vain sellaisiin tilanteisiin, joissa kyseinen henkilö käyttää julkista valtaa (esimerkiksi julkisuuslain 4 §:n 2 mom.) tai hoitaa julkista hallintotehtävää (esimerkiksi hallintolain 2 §:n 3 mom.). Mielestäni esityksessä olisikin vielä syytä tarkentaa sitä, mikä siirtyy ja mikä ei siirry Verohallinnon ulkopuolelle vuokratyövoimaa käytettäessä. Lähtökohta tällöin mielestäni on, että vuokratyöntekijän kohdalla tehtävä ”ei siirry” hallinnon yleislakien soveltamisen näkökulmasta. Tältä osin johtoa voi hakea myös sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä annetun lain (612/2021) 13 §:stä ja sen esitöistä ([HE 241/2020 vp](#), s. 695-697), joissa katsottiin, että vuokratyöntekijöiden kohdalla hallinnon yleislakien noudattamisesta vastaa viranomainen (hyvinvointialue):

”Hankittua ja vuokrattua työvoimaa käytettäessä tehtäviä hoitavat muut kuin viranomaisen eli hyvinvointialueen palveluksessa olevat työntekijät, minkä vuoksi sääntelyn on täytettävä edellä 12 §:n perusteluissa kuvatut perustuslain 124 §:n edellytykset julkisen hallintotehtävän siirtämisestä muulle kuin viranomaiselle. Näin ollen ehdotettavassa pykälässä hankitun ja

vuokratun työvoiman käyttö rinnastettaisiin tietyiltä osin palvelujen hankkimiseen yksityiseltä palveluntuottajalta.

[...]

Koska vuokrattava työvoima työskentelee hyvinvointialueen työnjohdollisessa alaisuudessa, vastaa hyvinvointialue 18 §:ssä tarkoitettujen muiden velvoitteiden sekä 19 §:ssä tarkoitettujen hallinnon yleislakien noudattamisesta tuottamissaan palveluissa myös käytettäessä vuokrattua työvoimaa.”

Virkavastuun osalta esityksessä ehdotetaan, että uudessa 2 c §:ssä säädettäisiin vuokratyöntekijän rikosoikeudellisesta virkavastuusta hänen hoitaessaan pykälässä tarkoitettuja tehtäviä ja lisäksi pykälässä viitattaisiin vahingonkorvauslakiin vahingonkorvausvastuun osalta. Tätä sääntelyä virkavastuusta on myös eduskunnan apulaisoikeusasiamies edellyttänyt Verohallinnon vuokratyövoimaa koskevassa ratkaisussaan [EOAK/7302/2019](#).

Pidän ehdotettua säännöstä virkavastuusta asianmukaisena ja perustuslain 124 §:stä johtuen välttämättömänä. Samalla kuitenkin totean, että vuokratyötä koskevien tilanteiden mahdollisesti yleistyessä julkishallinnossa olisi perusteltua pohtia myös laajemmin mahdollisuutta muuttaa rikoslain (39/1889) 40 luvun säännöksiä rikosoikeudellisesta virkavastuusta. Rikoslain 40 lukua olisi mahdollista täydentää siten, että luvussa säädettäisiin yleisesti rikosoikeudellisen virkavastuun soveltumisesta vuokratyöntekijöihin, esimerkiksi vastaavalla tavalla kuin on säädetty julkisyhteisön työntekijöiden osalta (rikoslain 40 luvun 11 ja 12 §). Myös perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt huomiota virkavastuusääntelyn johdonmukaisuuteen ja tarpeeseen vastaisuudessa arvioida julkista hallintotehtävää hoitavan virkavastuun laajuutta (rikoslain 40 luvun sääntely) laajemmin kuin yksittäisten säädöshankkeiden yhteydessä ([PeVL 17/2021 vp](#), kohdat 81–82). Saatan siksi lausuntoni myös oikeusministeriölle tiedoksi.

Vuokratyöntekijöiden osaaminen

Perusoikeuksien, oikeusturvan ja muiden hyvän hallinnon vaatimusten turvaamisen osalta perustuslain 124 §:n on katsottu myös korostavan julkisia hallintotehtäviä hoitavien henkilöiden koulutuksen ja asiantuntemuksen merkitystä sekä sitä, että näiden henkilöiden julkisen valvonnan on oltava asianmukaista ([HE 1/1998 vp](#), s. 179). Esityksen s. 33 on todettu, että Verohallinto vastaisi vuokratyöntekijöiden kouluttamisesta puhelinneuvonnan tehtäviin ja että työ tapahtuisi Verohallinnon johdon ja valvonnan alaisuudessa. Vuokratyöntekijöiden riittävä osaaminen on olennainen hyvän hallinnon tae ja tämä tulee ilmetä ehdotettavasta säännöksestä ja sen perusteluista. Riittävä osaaminen pitää sisällään myös vuokratyöntekijältä edellytettävät kielivaatimukset ja vastaavasti Verohallinnon asiakkaan kielelliset oikeudet (oikeus saada verotusta koskevaa neuvontaa suomen, ruotsin ja saamen kielellä). Jatkovalmistelussa esitysluonnoksen perusteluista on täydennettävä näiden osaamisvaatimusten ja kielellisten oikeuksien osalta. Perusteluissa on myös selostettava,

tuleeko vuokratyöntekijöiden osaaminen (verotuksen avustavien tehtävien ja avustavan puhelinneuvonnan osalta) säädetyksi 2 c §:ssä viittauksella 2 b §:än, jossa säädetty, että avustava tehtävä voidaan siirtää vain sellaiselle yksityiselle taholle, jolla on ”riittävä osaaminen” ja ”riittävä tekninen osaaminen”. Esityksessä olisi hyvä arvioida myös sitä, mikä merkitys Verohallinnon ja vuokrausyrityksen välisellä sopimuksella voi olla esimerkiksi vuokratyöntekijän osaamisen tai osapuolten vastuiden kannalta. Vertailun vuoksi sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä annetussa laissa on säädetty sopimusehdoista, viranomaisen velvollisuudesta varmistua vuokratyöntekijän osaamisesta sekä vuokrausyrityksen velvollisuudesta noudattaa sopimusta (ks. 13 §:n 2 momentti, 18 §:n 2 kohta ja [HE:n perustelut](#) s. 696).

Perustuslakivaliokunnan lausunnon tarpeesta

Esitysluonnoksen s. 59 mukaan esitys on suotavaa saattaa perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi perustuslain 124 §:n edellytysten arvioimisen vuoksi ja ottaen huomioon myös sen, että eduskunnan apulaisoikeusasiamies on Verohallinnon vuokratyövoimaa koskevassa ratkaisussaan pitänyt perustuslakivaliokunnan lausuntoa tarpeellisena.

Tältä osin totean, että perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi on syytä lähettää vain sellaisia hallituksen esityksiä, joissa esityksen arviointi perustuslakivaliokunnassa on aidosti tarpeen tulkintaongelman takia (esim. [PeVL 46/2024 vp](#), kohta 6; [PeVL 42/2024 vp](#), kohta 4). Nähdäkseni perustuslakivaliokunta on jo lausunut vuonna 2021 sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä annetun lain käsittelyn yhteydessä, että vuokratyöntekijöiden rikosoikeudellisesta virkavastuusta tulee säätää lailla ([PeVL 17/2021 vp](#), kohdat 81–82). Lisäksi perustuslakivaliokunta on jo aiemmin arvioinut ajoneuvoverotukseen liittyvän avustavan puhelinpalvelun neuvontatehtävien siirtämistä ostopalveluina perustuslain 124 §:n nojalla ([PeVL 11/2006 vp](#)) ja pitänyt kyseisiä neuvontatehtäviä julkisina hallintotehtävinä. Vaikka nyt kyse on vuokratyöstä eikä ostopalvelusta, olisi esityksen säätämisyjärjestystä koskevissa perusteluissa hyvä arvioida tarkemmin sitä, onko Verohallinnon puhelinpalvelun neuvontatehtävissä kyse samantyyppisistä puhelinneuvontatehtävistä, joita valiokunta on jo arvioinut lausunnossaan [PeVL 11/2006](#), vai onko nyt kyse laajemmasta neuvonnasta (vaikuttaisi siltä, että [PeVL 11/2006](#) koski vain ajoneuvoverotusta, kun taas käsillä oleva ehdotus puhelinneuvonnasta koskisi laajemmin useita verolajeja ja niiden ohjeistuksia).

Toisaalta vuokratyövoiman käyttäminen ja siitä säätäminen on siinä määrin harvinaista, että katson tässä tapauksessa perustelluksi pyytää asiasta perustuslakivaliokunnan lausunnon. Kuten esityksessä on todettu, vuokratyövoiman käyttämisestä viranomaisissa on olemassa vain yksittäisiä säädöksiä, eikä lainsäädännössä ole muodostunut vakiintunutta käytäntöä niistä edellytyksistä tai seikoista, jotka tulisi ottaa huomioon vuokratyön käyttöä koskevassa sääntelyssä. Jatkovalmistelussa esityksessä olisi hyvä täsmentää, mistä tarkalleen ottaen perustuslakivaliokunnan lausuntoa pyydetään, esimerkiksi siitä, onko vuokratyön käyttämisestä

ylipäänsä säädettävä lailla. Mikäli Verohallinnon vuokratyöntekijöiden on tarkoitus hoitaa osittain myös sellaisia tehtäviä, jotka eivät ole julkisia hallintotehtäviä, olisi tämä hyvä nostaa esille esityksessä.

Muuta

Esitystä tulisi täydentää myös tiedonhallintalain (906/2019) sekä tietosuoja- ja tietoturvasääntelyn näkökulmasta. Vuokratyö ei saa esimerkiksi vaarantaa tietosuojaa ja tiedonhallinnan vaatimusten toteutumista siten, että vuokratyön käyttö johtaisi tosiasiallisesti laajempaan henkilötietojen käsittelyyn.

Teknisenä huomiona totean, että esityksen s. 28 viittaus ajoneuvoverolain (1281/2003) 53 §:n 3 momenttiin vaikuttaa olevan kirjoitusvirhe (oikea muotoilu olisi 56 §:n 3 momentti).

Tämä asiakirja on allekirjoitettu sähköisesti.

Oikeuskansleri

Tuomas Pöysti

Vanhempi oikeuskanslerinsihteeri

Johanna Lahti