

ASiantuntijalausunto

Oikeustieteen professori (emeritus) Asko Lehtonen

Vaasan yliopisto

2.4.2025

HE 17/2025 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on 26.3.2025 lähettämällään sähköpostilla pyytänyt minulta kirjallista asiantuntijalausuntoa yllä mainitusta hallituksen lakiesityksestä.

Lausuntonani esitän kunnioittaen seuraavan.

Lakiesityksessä ehdotetaan muun muassa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML) 51 §:n 1 momentin säännöstä muutettavaksi siten, että ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyönnin johdosta suorituksen maksajalle määrättävä ennakonpidätys olisi kaavamaisesti 40 prosenttia maksetuista suorituksista, ellei kysymys ole sellaisesta suorituksesta, jolle on säädetty tai määrätty muun suuruinen pidätysprosentti.

Käsittelen lakiesitystä vain OVML:n osalta.

Ensinnä otan kantaa lakiesityksessä mainittuun muutosehdotuksen tavoitteeseen. Tämän jälkeen käyn läpi sivujärjestyksessä lakiesityksen kritiikille alttiita kohtia OVML:n osalta, jotta lausuntoani olisi helpompi seurata.

1. Lakiesityksen tavoitteesta

Lakiesityksen sivulla 32 lausutaan, että ennakonpidätyksen määrittämisestä koskevan muutosehdotuksen tavoitteena on palauttaa oikeustila vastaamaan voimassa olevan lain tarkoitusta ja vakiintunutta soveltamiskäytäntöä sekä yksinkertaistaa ennakonpidätyksen määrittämiseen liittyvää menettelyä.

Lakiesityksen siteerattu tavoite on kritiikille altis ja tosiasioiden vastainen, kun siinä lausutaan, että tavoitteena on palauttaa oikeustila vastaamaan voimassa olevan lain tarkoitusta.

Voimassa oleva laki on laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768). Tämän lain esitöistä eli hallituksen lakiesityksestä HE 29/2016 ei ilmene sellaista tarkoitusta, että ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyönnin johdosta ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 prosentin suuruiseksi.

Toisin sanoen lakiesityksessä on ilmaistu täysin virheellisesti OVML:n tarkoitus.

2. Asian tausta

Asian taustaa käsitellään lakiesityksen sivulla 6. Siinä yhteydessä lausutaan, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2024:36 OVML 51 §:n tulkinnasta muutti ennakonpidätyksen mää-

räämistä suorituksen maksajalle koskevan vakiintuneen verotuskäytännön, jonka mukaan ennakonpidätys määrätään laiminlyöneelle suorituksen maksajalle 40 prosentin suuruisena. Lakiesityksessä lausuttiin lisäksi, että ratkaisun myötä arvioitavaksi tuli tarve muuttaa OVML 51 §:n säännöksen sanamuotoa vastaamaan sen alkuperäistä tarkoitusta ja ratkaisua edeltänyttä verotuskäytäntöä.

Lakiesityksen viimeksi sanottu lausuma on virheellinen siltä osin kuin siinä sanotaan, että KHO:n ratkaisun myötä arvioitavaksi tuli tarve muuttaa OVML 51 §:n säännöksen sanamuotoa vastaamaan sen alkuperäistä tarkoitusta. OVML 51 §:n alkuperäinen tarkoitus ei ole ollut se, että ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena. Tällainen tarkoitus ei ilmene OVML:n esitöistä eli hallituksen lakiesityksessä HE 29/2016.

Toisin sanoen lakiesityksen lausuma OVML 51 §:n alkuperäisestä tarkoituksesta on tosiasioiden vastainen. Lakiesityksen perusteluissa annetaan virheellinen kuvan OVML 51 §:n säännöksen tarkoituksesta.

3. Ennakonpidätyksen määrittämisen säädöstausta

Lakiesityksen sivuilla 19-20 käsitellään ennakonpidätyksen määrittämisen säädöstaustaa. Tässä yhteydessä lausutaan sivulla 20 muun muassa seuraavaa:

“Ennakonpidätyksen määrää koskevien säännösten esitöiden mukaan eri vaiheissa toteutetuissa lakimuutoksissa ei ole ollut tarkoituksena muuttaa vuodesta 1990 alkaen sovellettua käytäntöä, jonka mukaan laiminlyöty ennakonpidätys maksuunpannaan työnantajalle 40 prosentin suuruisena.”

Tämä siteerattu lausuma on ikävä kyllä sekä tosiasioiden vastainen että virheellinen.

Vuoden 1959 ennakonperintälain (418/1959) 24 §:n 5 momenttia muutettiin vuonna 1995 lailla 1559/1995. Tätä lainmuutosta koskevassa hallituksen lakiesityksessä HE 131/1995 ei nimenomaisesti mainita, että ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle edelleen kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena.

Vuonna 1996 säädettiin uusi ennakonperintälaki (20.12.1996/1118). Uutta ennakonperintälakia koskevassa hallituksen lakiesityksessä HE 202/1996 ei nimenomaisesti mainita, että ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle edelleen kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena.

OVML 51 §:n tarkoitus ei ole ollut se, että ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle edelleen kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena. Tällaista tarkoitusta ei nimenomaisesti mainita OVML:ia koskevissa hallituksen lakiesityksen HE 29/2016 perusteluissa.

Siteerattu lausuma antaa tosiasioiden vastainen kuvan säädöstaustasta.

Verotuskäytäntö, jonka mukaan laiminlyöty ennakonpidätys pannaan maksuun työnantajalle kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena, ei perustunut vuoden 1995 jälkeen lainsäädäntöön vaan Verohallinnon työmenetelmäohjeisiin. Tämä asiantila on jätetty lakiesityksessä huomiotta. Säädöstausta on aivan eri asia kuin Verohallinnon työmenetelmäohjeet.

4. Ennakonpidätyksen määräämismenettely

Lakiesityksen sivulla 21 käsitellään ennakonpidätyksen määräämismenettelyä. Tässä yhteydessä on lausuttu muun muassa seuraavaa:

“Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen johdosta suorituksen saajien verotusta on siten laskettava kolmeen kertaan aiemman yhden kerran sijaan.”

Tämä siteerattu lausuma on tosiasioiden vastainen.

Aikaisemminkin oli kuultava suorituksen saajia, joten suorituksen saajien verotus saattoi tulla laskettavaksi kahteen kertaan eikä vain yhteen kertaan. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen riittää suorituksen saajien verotuksen laskeminen enintään kaksi kertaa, koska kuulemisen jälkeen voidaan joutua tekemään muutoksia.

Siteeratussa lausumassa liioitellaan asioita tosiseikkojen vastaisesti, joten lausuma antaa virheellisen kuvan todellisuudesta.

5. Tilastotietoja ennakonpidätysten määräämisestä

Lakiesityksen perustelujen sivuilla 21-24 käsitellään tilastotietoja ennakonpidätysten määräämisestä tavalla, mikä antaa aihetta moneen kritiikkiin.

Lakiesityksen sivun 23 alussa olevasta taulukosta ilmenee, että verotarkastuksen yhteydessä suorituksen maksajille määrätyn veron määrä vuosina 2019-2023 oli yhteensä 32.705.054 euroa ja että suorituksen saajille verotuksen oikaisuna määrätyn veron määrä oli yhteensä 24.252.968 euroa. Näiden summien erotus on vajaat 8 miljoonaa euroa, mikä merkitsee sitä, että suorituksen maksajille on määrätty liikaa veroa maksettavaksi.

Samasta taulukosta ilmenee, että suorituksen saajien laskennallinen veroprosentti on vuosittain vaihdellut 19 prosentista 30 prosenttiin (19 %, 22 %, 28 %, 29 % ja 30 %). Tämän perusteella voidaan päätellä, että kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys on kaikkina vuosina ollut merkittävästi liian suuri eli 10 prosentista jopa 21 prosenttiin liiallinen.

Lakiesityksen sivun 23 alussa olevat tilastot osoittavat vakuuttavasti, että ennakonpidätyksen määrääminen suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena on perusteeton, koska se johtaa systemaattisesti liian suuren ennakonpidätyksen määräämiseen. Liian suurena määrätty ennakonpidätys johtaa sen perusteella määrättävään liian suureen veronkorotukseen ja viivästyskorkoon. Toisin sanoen kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys muodostuu tosiasiallisesti hallinnolliseksi sanktioksi, koska sen johdosta määrätään ylisuuret ennakonpidätykset, veronkorotukset ja viivästyskorot.

Lakiesityksen sivun 23 toiseksi viimeisen tekstikappaleen viimeisessä virkkeessä lausutaan seuraavaa:

“Todellisten veroprosenttien käyttäminen voi johtaa siihen, että ennakonpidätyksen määräämisen yhteydessä suorituksen maksajalle on asianosaisen tiedonsaantia koskevien säännösten nojalla annettava sellaisia tietoja suorituksen saajan verotuksesta, jotka ovat salassa pidettäviä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 4 §:n nojalla.”

Tämä siteerattu lausuma ei ole asianmukainen, koska työnantajalla on oikeus saada tiedot verokortista, OVML 26 §:n 3 momentissa tarkoitettua palkkakirjanpitoa varten tarvittavat tiedot, joista säädetään tarkemmin OVMA 2 luvussa, sekä tulotietojärjestelmää varten tarvittavat tiedot. Muita tietoja ei ole tarpeen ilmoittaa suorituksen maksajalle. Sama koskee esimerkiksi verokorttia, jonka laskentaperusteita ei ilmoiteta suorituksen maksajalle, koska hän ei niitä tietoja tarvitse. Lakiesityksen perusteluissa annetaan virheellinen kuva salassa pidettävien tietojen antamisesta.

Lakiesityksen perustelujen sivun 24 ensimmäisen tekstikappaleen kahdessa viimeisessä virkkeessä lausutaan seuraavaa:

“Suorituksen saajien verotustietoja käsitellään jatkossa myös suorituksen maksajien vastineissa, vaikka heillä ei kuitenkaan voi olla riittäviä tietoa suorituksen saajan muista perusteista, kuten tuloista ja vähennyksistä. Suorituksen saajan verotustietojen käsitteleminen suorituksen maksajan verotarkastuksen yhteydessä ei ole tarkoituksenmukaista ja se lisää merkittävästi verotarkastukseen liittyvää hallinnollista työtä.”

Siteeratun lausuman osalta on ensinnä todettava, ettei suorituksen maksajien vastineissa tulla käsittelemään suorituksen saajien verotustietoja, joiden käsittelemiseen suorituksen maksajalla ei ole toimivaltaa.

Siteeratusta lausumasta ilmenee lisäksi muutosehdotuksen todellinen luonne: “Suorituksen saajan verotustietojen käsitteleminen suorituksen maksajan verotarkastuksen yhteydessä lisää verotarkastukseen liittyvää hallinnollista työtä.” Toisin sanoen kysymys on verotarkastajien työn lisääntymisestä, mikä haluttaisiin estää jopa määräämällä perusteettomasti ylisuuria ennakonpidätyksiä, veronkorotuksia ja viivästyskorkoja. Siteeratusta lausumassa on jätetty huomiotta se asiantila, että jos verotarkastuksessa ei selvitetä suorituksen saajien todellisia veroprosentteja, niin tämä selvitystyö jää muun Verohallinnon tehtäväksi. Asioiden selvittäminen verotarkastuksen yhteydessä on tarkoituksenmukaista, koska asiat saadaan selvitettyä kerralla eikä niihin tarvitse Verohallinnossa perehtyä muissa yhteyksissä erikseen. Tämä asiantila koskee vain niitä tilanteita, joissa suorituksen saajan verotus on päättynyt. Tällöin verotarkastajat voivat vaivattomasti selvittää asiat Verohallinnon ohjelmistoilla. Siteeratusta lausumassa perusteettomasti puhutaan suorituksen saajan verotustietojen käsittelystä suorituksen maksajien vastineissa, joissa ei ole lainkaan tarpeen käsitellä suorituksen saajan tuloja ja vähennyksiä. Suorituksen maksajalle riittää tieto suorituksen saajan todellisesta veroprosentista samalla tavalla kuin riittää verokortissa oleva tieto veroprosentista. Jos kysymys on avoimena olevasta verovuodesta, niin tällöin voidaan käyttää suorituksen saajan verokortin tietoja EPL 10 §:n mukaisesti, jolloin ei voida puhua hallinnollisen työn lisääntymisestä.

Lakiesityksen sivun 24 toisessa tekstikappaleessa liioitellaan suorituksen saajan todellisen veroprosentin laskemisen aiheuttamaa työtaakkaa verotarkastuksessa. Vuoden 1959 enakkoperintälain alusta alkaen vuoteen 1990 asti suorituksen saajan todelliset veroprosentit laskettiin rutiininomaisesti. (ks. tarkemmin Lehtonen, Askola (2023). Toimittamatta jääneen ennakonpidätyksen määrä vero-oikeudellisessa maksuunpanossa ja vahingonkorvauksena. Verotus 4/2023 s. 424-425.)

Lakiesityksen sivun 24 toisen tekstikappaleen viimeisessä virkkeessä lausutaan seuraavaa:

“Suorituksen saajien todellisten veroprosenttien laskentaa koskevien tietojen tallentaminen edellyttäisi lisäksi Verohallinnolta laajahkoja tietojärjestelmämuutoksia.”

Tämä lausuma ei voine pitää paikkansa, koska verotarkastajat käyttäisivät suorituksen saajien todellisten veroprosenttien laskentaan Verohallinnon olemassa olevia ohjelmistoja. Laskennan tuloksen lisääminen verotarkastuskertomukseen ei ole suuri vaiva.

6. Nykytilan arviointi

Lakiesityksen perustelujen sivulla 25 käsitellään nykytilan arviointia.

Lakiesityksen perustelujen sivun 25 ensimmäisessä tekstikappaleessa mainitaan toisen virkkeen negatiivisen lausuman jälkeen positiivisena seikkana seuraavaa:

”Toisaalta hallinnollinen työ vähenee jonkin verran sen vuoksi, että käytettäessä todellisia veroprosentteja jo ennakonpidätysten määräämisvaiheessa, maksuvelvollisuutta ei ole yleensä tarpeen oikaista siinä vaiheessa, kun suorituksen saajille on tehty verotuspäätös heidän saamistaan suorituksista. Tällä on merkitystä erityisesti niissä tapauksissa, joissa Verohallinto ei voi oikaista maksuvelvollisuutta automaattiossa.”

Nämä positiiviset lausumat ovat tärkeitä lakiesityksen rationaliteettia arvioitaessa. Verotarkastuksen yhteydessä kerralla tehty työ säästää Verohallinnon muuta työtä. Tämä seikka on jäänyt todella vähäiselle huomiolle lakiesityksessä

Lakiesityksen sivun 25 toisen tekstikappaleen toisessa virkkeessä lausutaan seuraavaa:

”Suorituksen saajan ansiotulojen todellista veroprosenttia ei ole mahdollista selvittää luotettavasti vielä verovuoden aikana tai ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä, koska se on riippuvainen saajan kokonaistulojen määrästä ja hänelle verotuksessa myönnettävistä vähennyksistä.”

Tämä siteerattu lausuma on tarpeeton ja virheellinen. Avoinna olevan verovuoden osalta käytetään tietenkin ennakonpidätyksen toimittamisessa normaaliin tapaan suorituksen saajan verokortin tietoja eikä tällöin tarvita mitään tietoa suorituksen saajan ansiotulojen todellisesta veroprosentista. Siteeratun lausuman yhteydessä on unohdettu se seikka, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2024:36 koski tilannetta, jossa suoritusten saajien verotus oli jo toimitettu.

Lakiesityksen sivun 25 toisen tekstikappaleen viimeisessä virkkeessä lausutaan seuraavaa:

”Sääntelyn selkeyden vuoksi on myös perusteltua, että samaa prosenttia sovelletaan määrättäessä ennakonpidätystä sekä tunnistetuille että tunnistamattomille saajille määrättyjen suoritusten osalta.”

Tällä siteeratulla esitysluonnoksen lausumalla heitetään ”romukoppaan” enakkoperintälain 3 §:ssä säädetty enakkoperinnän keskeisin periaate ”enakkoperinnän vastaavuusvaatimus” ja oikeudenmukaisuuden periaate. Sanottu lausuma johtaa vääryyteen ja kohtuuttomuuteen tunnistettujen työntekijöiden työnantajien osalta. Lausumaa laadittaessa on myös unohdettu se asiantila, että käytännössä on usein kysymys työnantajan ja Verohallinnon välisestä tulkintaerimielisyydestä siitä, onko tietty suorituksen saajalle maksettu korvaus verovapaa enakkoperinnässä vaiko ei. Tällaisten tilanteiden sanktiointi kaavamaisella 40 %:n ennakonpidätyksellä sekä ylisuurilla veronkorotuksilla ja ylisuurilla viivästyskoroilla on täysin kohtuutonta.

Tunnistamattomille saajille määrättyjen suoritusten osalta voidaan soveltaa korkeimman oikeuden enakkopäätöksessä KKO 2017:75 omaksua kantaa, jonka mukaan sovellettavaksi tulee asianomaisen alan keskimääräinen veroprosentti. Lakiesityksen perusteluissa on kokonaan sivuutettu korkeimman oikeuden ratkaisu KKO 2017:75 ja siinä omaksuttu kanta.

Ratkaisusta KKO 2017:75 on kirjoitettu kaksi oikeustapauskommenttaaria: Lehtonen, Asko (2019). Vahingonkorvauksen arviointi veropetosjutussa - KKO 2017:75. Lakimies 2019 s. 116-125 ja Tapani, Jussi (2018). KKO 2017:75. Veropetos ja vältetyn veron määrä. Teoksessa Timonen, Pekka (toim.). KKO:n ratkaisut kommenttein 2017:II, s. 245 ss.

Lakiesityksen sivun 25 viimeisessä tekstikappaleessa lausutaan muun muassa seuraavaa:

“Ennakkoperintälain 3 §:n mukainen vastaavuusperiaate on tarkoitettu otettavaksi huomioon lähinnä silloin, kun Verohallinto määrää verovelvolliselle ennakonpidätysprosentin tai ennakonkannossa maksettavan veron taikka muuttaa niitä. Vastaavuusperiaatteenle ei sen sijaan ole yleensä annettu merkitystä laiminlyöntitilanteessa.”

Siteerattu lausuma on tosiasioiden vastainen ja virheellinen. Minkään hallituksen lakiesityksen perusteluissa ei ole mainittu, että vastaavuusperiaatteenle ei tulisi yleensä antaa merkitystä laiminlyöntitilanteessa. Vastaavuusperiaatteenle, oikeastaan ennakkoperintälain 3 §:ssä tarkoitettulle ennakoperinnän vastaavuusvaatimukselle on annettu ratkaiseva merkitys ylimpien oikeusasteiden oikeuskäytännössä eli sekä korkeimmassa oikeudessa KKO 2017:75 että korkeimmassa hallinto-oikeudessa KHO 2024:36. Tämä oikeustila on unohdettu lakiesityksessä. (Ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksesta ks. tarkemmin Lehtonen, Asko (2023). Toimittamatta jääneen ennakonpidätyksen määrä vero-oikeudellisessa maksuunpanossa ja vahingonkorvauksena. Verotus 4/2023 s. 423-431 ja siinä mainitut lähteet.)

Lakiesityksen sivun 25 viimeisen tekstikappaleen viimeisessä virkkeessä lausutaan seuraavaa:

“Toisaalta on huomattava, että jos sovelletaan kaavamaisista pidätysprosenttia ennakonpidätystä määrättäessä, vastaavuusperiaatteen voidaan katsoa toteutuvan siinä vaiheessa, kun suorituksen saajalle määrätään vero hänen saamastaan suorituksesta ja suorituksen maksajan maksuvelvollisuus oikaistaan vastaamaan tuota veron määrää.”

Tämä siteerattu lausuma on virheellinen ja perusteeton. EPL 3 §:ssä säädetyllä ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksella on merkitystä juuri ennakkoperinnässä eikä lopullisessa tuloverotuksessa. Siteerattu lausuma on lainsäädännön systematiikan näkökulmasta täysin virheellinen.

7. Tavoitteet

Lakiesityksen perustelujen sivuilla 31-32 käsitellään lakiesityksen tavoitteita.

Lakiesityksen sivun 32 alussa lausutaan seuraavaa:

“Ennakonpidätyksen määräämistä koskevan muutosehdotuksen tavoitteena on palauttaa oikeustila vastaamaan voimassa olevan lain tarkoitusta...”.

Siteerattu lausuma on virheellinen ja tosiasioiden vastainen. Edellä tässä lausunnossa on todettu, että OVML:ia koskevasta hallituksen lakiesityksestä HE 29/2016 ei ilmene sellaista tarkoitusta, että ennakonpidätyksen toimittamisen laiminlyönnin johdosta ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 prosentin suuruisena. Toisin sanoen lakiesityksessä on ilmaistu virheellisesti OVML:n tarkoitus.

8. Ennakonpidätyksen määrääminen suorituksen maksajalle

Lakiesityksen perustelujen sivulla 35 on lausuttu otsikon “Ennakonpidätyksen määrääminen suorituksen maksajalle” alla seuraavaa:

“Esityksessä ehdotetaan, että ennakonpidätyksen laiminlyöntitilanteessa suorituksen maksajalle määrättävä ennakonpidätys olisi 40 prosenttia suorituksen määrästä, ellei kyse ole sellaisesta suorituksesta, jolle on säädetty tai määrätty muu ennakonpidätysprosentti laissa, asetuksessa tai Verohallinnon päätöksessä.”

Tämä siteerattu lakiesitykseen sisältyvä ehdotus OVML 51 §:n muuttamisesta on kritiikille altis. Ehdotus merkitsisi sitä, että 40 %:n ennakonpidätys on ylisuuri ennakonpidätys, kuten edellä on todettu. Ylisuuri ennakonpidätys johtaa myös ylisuureen veronkorotukseen ja viivästyskorkoon. Ehdotus on perusteeton ja kohtuuton. Pelkästään verotarkastajien työn helpottamiseksi ei voida ryhtyä määräämään ylisuuria ennakonpidätyksiä sekä niihin perustuvia ylisuuria veronkorotuksia ja viivästyskorkoja. Ehdotus on ennakkoperintälain 3 §:ssä tarkoitetun ennakkoperinnän keskeisimmän periaatteen eli ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen vastainen sekä ylimpien tuomioistuimien ennakkopäätöksissä elikkä korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2017:75 ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2024:36 omaksutun kannan vastainen, kuten edellä on selvitetty. Toisin sanoen KHO:n ja KKO oikeuskäytännössä on todettu, että Verohallinnon työmenetelmäohjeisiin perustuva verotuskäytäntö on ollut lainvastainen. Tämä seikka on sivuutettu lakiesityksessä.

9. Pääasialliset vaikutukset

Lakiesityksen perustelujen sivulla 46 lausutaan otsikon “Ennakonpidätyksen määrääminen suorituksen maksajalle” alla ensinnäkin seuraavaa:

“... ehdotettu muutos tarkoittaisi, että laiminlyödyt ennakonpidätykset esimerkiksi palkoista määrättäisiin suorituksen saajille aikaisemman käytännön mukaisesti aina 40 prosentin suuruisina ...”.

Tämä ehdotus johtaisi ylisuuriin ennakonpidätyksiin, mikä on kohtuutonta, kuten edellä on useasti todettu. Pelkästään verotarkastajien työn helpottamiseksi ei voida ryhtyä määräämään ylisuuria ennakonpidätyksiä. Ehdotus on ennakkoperinnän keskeisimmän periaatteen eli ennakkoperintälain 3 §:ssä tarkoitetun ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen vastainen sekä ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätöksissä elikkä korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2017:75 ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2024:36 omaksutun kannan vastainen.

Lakiesityksen sivulla 46 on lausuttu lisäksi seuraavaa:

“Muutoksen johdosta myös veronkorotus ja ennakonpidätykselle laskettava viivästyskorko laskettaisiin aikaisemman käytännön mukaisesti kaavamaiselle määrälle.”

Tämä johtaisi sekä ylisuuriin veronkorotuksiin että ylisuuriin viivästyskorkoihin, mikä ei ole oikeudenmukaista. Pelkästään verotarkastajien työn helpottamiseksi ei ole oikeudenmukaista ryhtyä määräämään ylisuuria veronkorotuksia ja liiallisia viivästyskorkoja.

Lakiesityksen sivulla 46 on lausuttu edelleen muun muassa seuraavaa:

“Ehdotettua muutosta ei voida pitää kohtuuttomana suorituksen maksajien kannalta, koska ennakonpidätyksen määrääminen liittyy suorituksen maksajan velvollisuuksien laiminlyöntiin.”

Tämä siteerattu lausuma merkitsee käytännössä sitä, että kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys, joka on ylisuuri ennakonpidätys, olisi tosiasiallisesti hallinnollinen sanktio. Vastaavaa sanktiojärjestelmää ei sisälly mihinkään muuhun verolakiin. Siteerattua lausumaa ei voida pitää hyväksyttävänä, koska se johtaa kohtuuttomuuteen erityisesti tulkintaerimielisyyttä koskevilla tilanteilla.

Lakiesityksen sivun 47 kolmannessa tekstikappaleessa on lausuttu seuraavaa:

“Ehdotetun muutoksen myötä välttyttäisiin kuitenkin siltä, että ennakonpidätyksen määrittämisen yhteydessä suorituksen maksajalle olisi annettava sellaisia tietoja suorituksen saajan verotuksesta, jotka ovat salassa pidettäviä verotustietoja.”

Siteerattu lausuma on virheellinen, kuten edellä on todettu. Työnantajalla on oikeus saada tiedot suorituksen saajan verokortista, OVML 26 §:n 3 momentissa tarkoitettua palkkakirjanpitoa varten tarvittavat tiedot, joista säädetään tarkemmin OVMA 2 luvussa, sekä tulotietojärjestelmää varten tarvittavat tiedot. Muita tietoja ei ole tarpeen ilmoittaa suorituksen maksajalle eli työnantajalle. Suorituksen maksajalle riittää tieto suorituksen saajan todellisesta veroprosentista. Sama koskee esimerkiksi verokorttia, jonka laskentaperusteita ei ilmoiteta suorituksen maksajalle, koska hän ei niitä tietoja tarvitse.

10. Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Lakiesityksen sivuilla 50-51 käsitellään lakiesityksen vaikutuksia viranomaisten toimintaan.

Lakiesityksen perustelujen sivulla 51 on lausuttu muun muassa seuraavaa:

“Ehdotettu muutos selkeyttäisi ja yksinkertaistaisi ennakonpidätyksen määrittämiseen liittyvää menettelyä ja vähentäisi Verohallinnon virkailijatyötä vuosittain noin 1-2 henkilötyövuoden verran verotarkastuksen perustella määrättävien verojen käsittelyssä sekä työnantajasuoritusten ilmoitusvalvonnassa.”

Siteeratusta lausumasta ilmenee muutosesityksen todellinen tarkoitus: Tavoitteena on verotarkastajien työn helpottaminen ja vähentäminen. Pelkästään verotarkastajien työn helpottamiseksi ei ole oikeudenmukaista ryhtyä määrittämään suorituksen maksajalle ylisuuria ennakonpidätyksiä sekä ylisuuria veronkorotuksia ja liiallisia viivästyskorkoja. Ehdotus on ennakoperinnän keskeisimmän periaatteen eli ennakoperintälain 3 §:ssä tarkoitetun ennakoperinnän vastaavuusvaatimuksen vastainen.

Lakiesityksen perustelujen sivulla 51 on lausuttu vielä muun muassa seuraavaa:

“Muutos poistaisi tarpeen käsitellä ja luovuttaa yksittäisten suorituksen saajien salassa pidettäviä verotustietoja suorituksen maksajalle ennakonpidätyksen määrittämisen vaiheessa.”

Siteerattu lausuma on virheellinen. Suorituksen maksajalle ei ole tarpeellista luovuttaa yksittäisten suorituksen saajien salassa pidettäviä verotustietoja. Suorituksen maksajalle riittää tieto suorituksen saajan todellisesta veroprosentista. Sinänsä voidaan todeta, että suorituksen maksajalla, kuten työnantajalla on oikeus saada tiedot verokortista, OVML 26 §:n 3 momentissa tarkoitettua palkkakirjanpitoa varten tarvittavat tiedot, joista säädetään tarkemmin OVMA 2 luvussa, sekä tulotietojärjestelmää varten tarvittavat tiedot. Muita tietoja ei ole tarpeen ilmoittaa suorituksen maksajalle eli työnantajalle.

11. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 51 §:n säännöskohtaisia perusteluja käsitellään lakiesityksen sivuilla 63-64.

Lakiesityksen sivulla 63 on lausuttu OVML 51 §:n osalta muun muassa seuraavaa:

“Pykälän 1 momentin sanamuotoa muutettaisiin siten, että suorituksen maksajalle määrättävä ennakonpidätys olisi 40 prosenttia maksetuista suorituksista.”

“Esitetyn muutoksen myötä toimittamaton ennakonpidätys määrättäisiin suorituksen maksajalle maksuun kaavamaisen 40 prosentin mukaisena kaikkien suorituksen saajien osalta.”

Siteeratut lausumat merkitsisivät käytännössä sitä, että määrättävä 40 %:n ennakonpidätys on liiallinen eli ylisuuri ennakonpidätys, kuten edellä on monesti todettu. Tämä ylisuuri ennakonpidätys olisi tosiasiallisesti hallinnollinen sanktio, kuten edellä on myös todettu. Ylisuuri ennakonpidätys johtaisi myös siihen, että määrättäväksi tulisi lisäksi ylisuuria veronkorotuksia ja liiallisia viivästyskorkoja. Tällaisten ylisuurien summien määrääminen ei ole oikeudenmukaista, koska kysymys on vain verotarkastajien työn helpottamisesta. Asioiden moninkertainen sanktiointi on kohutuutonta.

Lakiesityksen sivulla 64 neljännen tekstikappaleen lopussa on lausuttu seuraavaa:

“Toimittamatta jätetyn ennakonpidätyksen kaavamaisuus ja hallinnollinen yksinkertaisuus puoltavat sitä, että työnantajan toimittamatta jättämän ennakonpidätyksen määrääminen maksuun ei edellytä tuossa vaiheessa työtekijöiden yksilöllisten veron määräämishetken veroprosenttien selvittämistä.”

Tämä lausuma on yksipuolinen, koska siinä ei ole otettu huomioon kaavamaisen 40 %:n ennakonpidätyksen haittapuolia. Kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys on ylisuuri ennakonpidätys. Ylisuuri ennakonpidätys johtaisi myös siihen, että määrättäväksi tulisi lisäksi ylisuuria veronkorotuksia ja ylisuuria viivästyskorkoja. Tällaisten ylisuurien sanktioiden määrääminen ei ole oikeudenmukaista. Lakiesityksessä on jätetty huomiotta se seikka, että jos verotarkastuksessa ei selvitetä suorituksen saajien todellisia veroprosentteja, niin tämä selvitystyö jää muun Verohallinnon tehtäväksi. Asioiden selvittäminen verotarkastuksen yhteydessä on tarkoituksenmukaista, koska asiat saadaan selvitettyä kerralla eikä niihin tarvitse Verohallinnossa perehtyä muissa yhteyksissä erikseen. Tämä asiantila koskee vain niitä tilanteita, joissa suorituksen saajan verotus on päättynyt. Tällöin verotarkastajat voivat vaivattomasti selvittää asiat Verohallinnon ohjelmistoilla. Avoimena olevan verovuoden osalta käytetään yksikertaisesti suorituksen saajan verokortin tietoja.

12. Yhteenveto

Edellä lausutun perusteella totean yhteenvetona, että en pidä lakiesityksessä ehdotettua OVML 51 §:n muutosta perusteltuna enkä oikeudenmukaisena. Käsitykseni mukaan muutosehdotusta ei tulisi toteuttaa.

Lakiesityksen perustelujen sivun 23 alussa olevat tilastot osoittavat vakuuttavasti, että ennakonpidätyksen määrääminen suorituksen maksajalle kaavamaisesti 40 %:n suuruisena on perusteetonta, koska se johtaa systemaattisesti liian suuren ennakonpidätyksen määräämiseen. Liian suurena määrätty ennakonpidätys johtaa sen perusteella määrättävään liian suureen veronkorotukseen ja liialliseen viivästyskorkoon. Tilastotietojen mukaan suorituksen saajien laskennallinen veroprosentti on vuosittain vaihdellut 19 prosentista 30 prosenttiin. Kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys on kaikkina vuosina ollut 10 %:sta 21 %:iin liiallinen. Kaavamainen 40 %:n ennakonpidätys on tosiasiallisesti moninkertainen hallinnollinen sanktio, koska sen johdosta määrätään ylisuuret ennakonpidätykset, ylisuuret veronkorotukset ja ylisuuret viivästyskorot.

Lakiesityksen mukaan suorituksen saajan verotustietojen käsitteleminen suorituksen maksajan verotarkastuksen yhteydessä lisää verotarkastuksiin liittyvää hallinnollista työtä. Toisin sanoen kysymys on pelkästään verotarkastajien työn lisääntymisestä, mikä haluttaisiin estää jopa määräämällä

perusteettomasti ylisuuria ennakonpidätyksiä, ylisuuria veronkorotuksia ja ylisuuria viivästyskorjoja. Lakiesityksessä on jätetty huomiotta se asiantila, että jos verotarkastuksessa ei selvitetä suorituksen saajien todellisia veroprosentteja, niin tämä selvitystyö jää muun Verohallinnon tehtäväksi. Asioiden selvittäminen verotarkastuksen yhteydessä on tarkoituksenmukaista, koska asiat saadaan selvitettyä kerralla eikä niihin tarvitse Verohallinnossa perehtyä muissa yhteyksissä erikseen. Verotarkastuksen yhteydessä kerralla tehty työ säästää Verohallinnon muuta työtä. Tämä asiantila koskee niitä tilanteita, joissa suorituksen saajan verotus on päättynyt. Tällöin verotarkastajat voivat vaivattomasti selvittää asiat Verohallinnon ohjelmistoilla. Avoinna olevan verovuoden osalta käytetään tietenkin suorituksen saajan verokortin tietoja, mikä käy luontevasti myös verotarkastajille.

Lakiesitykseen sisältyvä ehdotus OVML 51 §:n muuttamisesta merkitsisi sitä, että 40 %:n ennakonpidätys olisi ylisuuri ennakonpidätys, kuten edellä on todettu. Ylisuuri ennakonpidätys johtaa ylisuureen veronkorotukseen ja ylisuureen viivästyskorkoon. Ehdotus on kohtuuton. Pelkästään verotarkastajien työn helpottamiseksi ei ole oikeudenmukaista ryhtyä määräämään ylisuuria ennakonpidätyksiä sekä ylisuuria veronkorotuksia ja ylisuuria viivästyskorjoja. Ehdotus on ennakkoperinnän keskeisimmän periaatteen eli ennakkoperintälain 3 §:ssä tarkoitetun ennakkoperinnän vastaavuusvaatimuksen vastainen.

Lakiesityksessä perusteettomasti puhutaan suorituksen saajan verotustietojen käsittelystä suorituksen maksajien vastineissa, joissa ei ole lainkaan tarpeen käsitellä suorituksen saajan tuloja ja vähennyksiä. Suorituksen maksajalle riittää tieto suorituksen saajan todellisesta veroprosentista. Suorituksen maksajalle ei ole tarpeellista luovuttaa yksittäisten suorituksen saajien salassa pidettäviä verotustietoja. Jos kysymys on avoinna olevasta verovuodesta, niin tällöin voidaan käyttää suorituksen saajan verokortin tietoja. Verokortin laskentaperusteita ei ilmoiteta suorituksen maksajalle, koska hän ei niitä tietoja tarvitse. Sinänsä voidaan todeta, että työnantajalla on oikeus saada tiedot verokortista, OVML 26 §:n 3 momentissa tarkoitettua palkkakirjanpitoa varten tarvittavat tiedot, joista säädetään tarkemmin OVMA 2 luvussa, sekä tulotietojärjestelmää varten tarvittavat tiedot. Muita tietoja ei ole tarpeen ilmoittaa suorituksen maksajalle eli työnantajalle.

Tunnistamattomille saajille maksettujen suoritusten osalta voidaan soveltaa korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2017:75 omaksumaa kantaa, jonka mukaan sovellettavaksi tulee asianomaisen alan keskimääräinen veroprosentti. Lakiesityksessä on kokonaan sivuutettu korkeimman oikeuden ennakkopäätös KKO 2017:75.

Asko Lehtonen
oikeustieteen professori (emeritus); Vaasan yliopisto
rikosoikeuden dosentti; Turun yliopisto
oikeustieteen tohtori, varatuomari