Asiantuntijalausunto 29.4.2025
Hanna Hämäläinen

Perustuslakivaliokunnalle

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on pyytänyt minulta lausunnon hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta (HE 17/2025 vp). Esitän kunnioittaen lausuntonani seuraavaa.

Ehdotukset ja tavoitteet

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi useita verolakeja. Olen tarkastellut esitystä tuloverolakia ja Verohallinnosta annettua lakia koskevilta osin.

Tuloverolaista ehdotetaan kumottavaksi vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen, pitkäaikaissäästämissopimuksen ja työntekijän maksamien kollektiivisesti järjestetyn lisäeläketurvan maksujen vähennyskelpoisuutta koskevat säännökset. Lisäksi lakiin ehdotetaan tästä syystä joitakin teknisluonteisia muutoksia.

Vapaaehtoisen eläkesäästämisen verotuen poistaminen on esityksen mukaan osa hallituksen julkista taloutta vahvistavia verotoimia. Fiskaalisen tavoitteen ohella ehdotus tähtää eri sijoitusmuotojen kohtelun yhdenmukaistamiseen ja verojärjestelmän neutraalisuuden lisäämiseen.

Esityksen mukaan vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäästämissopimuksen maksujen vähennyskelpoisuuden poistoa koskevat ja muut siihen liittyvät lainmuutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2027 ja niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa. Myöhäisempi voimaantulo antaa sääntelyn vaikutuspiirissä oleville aikaa varautua maksujen vähennyskelpoisuuden poistoon.

Esityksen keskeiset valtiosääntöoikeudelliset kysymykset liittyvät lisäeläketurvan maksujen vähennyskelpoisuuden poistamisen osalta perustuslain 15 §:n turvaamaan omaisuudensuojaan, joka turvaa myös sopimussuhteiden pysyvyyttä ja perusteltujen odotusten suojaa taloudellisissa asioissa. Taannehtivan puuttumisen kielto sopimussuhteiden koskemattomuuteen ei kuitenkaan ole ehdoton. (mm. PeVL 42/2006 vp). Esitykseen perusteluissa ehdotusta on nähdäkseni asianmukaisesti arvioitu tematiikkaa koskevan perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön kautta. Minulla ei tämän ehdotuksen osalta ole huomautettavaa.

Verohallinnosta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siihen lisättäisiin uusi 2 c §, jolla mahdollistettaisiin vuokratyövoiman käyttäminen Verohallinnon avustavissa puhelinpalvelutehtävissä ja sellaisissa verotuksen avustavissa tehtävissä, jotka voidaan voimassa olevan lain 2 b §:n mukaisesti siirtää yksityisen hoidettavaksi. Voimassa olevan lain 2 b § ei koske avustavia neuvontatehtäviä eikä vuokratyövoimaa.

Vuokratyövoiman käyttöä Verohallinnossa koskevan ehdotuksen tavoitteena on esityksen (s. 32) mukaan hyvän hallinnon mukaisen asiakaspalvelun takaaminen kysynnän ruuhkahuippuina. Vuokratyövoiman käytön mahdollisuus poistaisi Verohallinnon tarpeen virkamiesreservin ylläpitämiseksi. Ehdotuksen tavoitteena on myös saada lakiin säännös vuokratyövoiman käyttämisestä Verohallinnon julkisissa hallintotehtävissä.

Verohallinnon vuokratun työvoiman käyttöä koskeva Verohallinnosta annetun lain muutos on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.7.2025.

Vuokratun työvoiman käyttö verotuksen avustavissa tehtävissä ja Verohallinnon avustavassa puhelinpalvelussa

Valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin lähtökohdat

Esityksen keskeiset valtiosääntöoikeudelliset kysymykset liittyvät vuokratun työvoiman käyttöä verotuksen avustavissa tehtävissä ja Verohallinnon avustavassa puhelinpalvelussa koskevilta osin perustuslain 124 §:ssä tarkoitettuun hallintotehtävien antamiseen muulle kuin viranomaiselle ja perustuslain 21 §:n oikeusturvaa ja hyvää hallintoa koskevaan säännökseen. Perusoikeuksien näkökulmasta ehdotuksen kohdalla merkitystä on myös henkilötietojen suojaa koskevilla edellytyksillä. Myös asiakkaiden kielelliset oikeudet tulee turvata.

Vuokratyövoiman käytöstä julkisissa hallintotehtävistä ei ole systemaattista sääntelyä. Siksi ehdotetulla sääntelyllä on nähdäkseni valtiosääntöistä merkitystä myös laajemmin muunkin julkishallinnon näkökulmasta.

Esitykseen perusteluissa on myös tämän ehdotuksen osalta asianmukaisesti otettu huomioon perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntöä, minkä osalta minulla ei ole juurikaan huomautettavaa. Pyrin seuraavassa olemaan laajemmin toistamatta esityksen perusteluissa esitettyä, mutta esitän joitakin täydentäviä näkökohtia ja huomioita.

Keskeiset huomioni käsiteltävänä olevaa ehdotusta perustuslain kannalta arvioitaessa liittyvät avustavien neuvontatehtävien määritelmän yleisluonteisuuteen, vuokratyövoiman rikosoikeudelliseen vastuuseen sekä vuokratyövoiman antaman neuvonnan oikeellisuuteen ja luottamuksensuojaan.

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 esitöiden mukaan viranomaistehtävän siirtämisen yksityiselle tulisi olla poikkeuksellista. Säännöksen tarkoituksena on rajoittaa julkisten hallintotehtävien osoittamista varsinaisen viranomaiskoneiston ulkopuolelle. Julkisen hallintotehtävän siirtämisen oikeudellisena edellytyksenä on tehtävän siirtämisen tarkoituksenmukaisuus, jonka täyttymistä arvioidaan tapauskohtaisesti. Arvioinnissa tulee kiinnittää erityistä huomiota yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen tarpeisiin hallinnon tehokkuuden ja muiden hallinnon sisäisiksi luonnehdittavien tarpeiden ohella. Myös siirrettävän tehtävän luonne on arvioinnin kannalta merkityksellinen. Tarkoituksenmukaisuuden vaatimus voi täyttyä helpommin palveluiden tuottamiseen liittyvien tehtävien kohdalla kuin yksilön tai yhteisön keskeisiä oikeuksia koskevan päätöksen teon kohdalla. (HE 1/1998 vp, s. 178-179)

Julkisella hallintotehtävällä viitataan perustuslaissa laajaan hallinnollisten tehtävien kokonaisuuteen, johon kuuluu esimerkiksi lakien toimeenpanoon sekä yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen oikeuksia, velvollisuuksia ja etuja koskevaan päätöksentekoon liittyviä tehtäviä (PeVL 15/2019 vp).

Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön perusteella viranomaisen avustava puhelinpalvelutehtävä on julkinen hallintotehtävä, sillä neuvonta kuuluu hallintolain 8 §:n mukaan viranomaisen lakisääteisiin tehtäviin (PeVL 11/2006 vp, s. 2). Avustavan puhelinpalvelutehtävän teettämistä muulla kuin Verohallinnon omilla

työntekijöillä on siten tarkasteltava perustuslain 124 §:ssä säädettyjen edellytysten perusteella, vaikka esityksen mukainen avustava puhelinpalvelutehtävä ei sisällä verotusta koskevaa päätöksentekovallan käyttämistä tai verolainsäädännön tulkintaa, jolloin kyse ei ole julkisen vallan tai merkittävän julkisen vallan käyttämisestä (PeVL 11/2006 vp, s. 2).

Verohallinnon vuokratyöntekijöiden on tarkoitus hoitaa myös Verohallinnosta annetun lain 2 b §:ssä tarkoitettuja tehtäviä. Liikennepalvelulain muuttamisen yhteydessä perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan (PeVL 2/2018 vp), että perustuslain 124 § ei muodosta estettä teknisluonteisten avustavien tehtävien siirrolle viranomaiskoneiston ulkopuolelle. Myös esityksessä kuvatun mukaisesti (s. 28) verohallinnosta annetun lain 2 b §:ssä eritellyt avustavat tehtävät, jotka on mahdollista siirtää yksityiselle sopimuksen perusteella, ovat luonteeltaan teknisiä.

Neuvonta on Verohallinnon lakisääteinen tehtävä. Neuvonta koskee kaikkia verolajeja ja verotuksen eri vaiheita. Sekä perustuslaki (21 §) että hallintolaki (23 §) edellyttävät asian käsittelyä ilman aiheetonta viivytystä. Neuvontavelvollisuus kattaa paitsi aineellisen myös asia käsittelyssä noudatettavaa menettelyä koskevan neuvonnan. Neuvontavelvollisuuden toteutumiseksi puhelinneuvonnan saatavuus tulee turvata myös ruuhka-aikana. Yksityisen tulee voida luottaa saamansa neuvonnan oikeellisuuteen (HL 6 §).

Avustavan neuvonnan määritelmästä ja alasta

Esityksessä on erotettu neuvonnan käsitteestä avustava neuvonta. Vuokratyövoiman kohdalla kyse olisi avustavasta neuvonnasta. Avustavan neuvonnan tehtävät on pyritty määrittelemään esityksessä.

Esityksen mukaan avustava neuvonta tarkoittaa niiden julkisten tietojen läpi käymistä, jotka ovat saatavissa Verohallinnon internetsivuilta (s. 75). Toisaalla tarkennetaan avustavan neuvonnan koskevan verotusta koskevan lainsäädännön ja sitä koskevien viranomaisohjeiden sisältöä. Säännöstiedon ja ohjeiden osalta neuvonta vastaisi muita verovelvollisten käytettävissä olevia säännöstietolähteitä. Käytännössä vuokratyöntekijä vastaisi sellaisiin *selviin* kysymyksiin, joihin löytyy vastaus suoraan lainsäädännöstä tai Verohallinnon ohjeista. Esityksen mukaan tämä olisi määrittelyn keskeinen lähtökohta. (s. 65). Tämän lisäksi neuvontatilanteessa voitaisiin antaa tunnistetulle asiakkaalle tietojärjestelmästä häntä koskevia yksiselitteisiä tietoja, kuten järjestelmästä ilmenevä tieto asiakkaan veroilmoituksen määräpäivästä.

Esityksen mukaan avustavan neuvonnan määrittelyssä on huomioitava, että kyse on laajamittaisesti käytettävästä, verotusta koskevasta avustavasta puhelinpalvelusta, minkä vuoksi ei ole mahdollista tyhjentävästi luetella tai yksityiskohtaisesti kuvata, mitä tietoja neuvonnassa voitaisiin kysyjille antaa (s. 65).

Esityksessä todetaan, että jos asiakas tarvitsee muunlaista neuvontaa tai asian tulkintaa, siirretään asiakas Verohallinnon virkailijalle. Avustavaa puhelinpalvelua tekevä vuokratyöntekijä siirtäisi puhelun virkamiehelle, kun asia edellyttäisi virkavastuulla tehtävää harkintaa tai mikäli säännökset ja ohjeet olisivat tulkinnanvaraisia. Puhelu siirrettäisi virkamiehelle suoraan tai virkamies soittaisi takaisin asiakkaalle. Esityksen mukaan virkamiehelle siirtämisen perusteita käytäisiin läpi vuokratyöntekijän perehdytyksessä. Epävarmoissa tapauksissa asia tulisi siirtää virkamiehelle matalalla kynnyksellä.

Avustavan neuvonnan määritelmän perusteella vuokratyöntekijä voisi siis antaa verovelvolliselle vain sellaisia tietoja, joihin verovelvollisella olisi pääsy myös itsenäisesti. Avustava neuvonta olisi siten luonteeltaan hyvin yleisluontoista. Käytännössä kyse olisi nähdäkseni ohjeistusten lukemisesta. Yksittäisiin tapauksiin vuokratyöntekijä voisi ottaa kantaa vain siinä määrin, kun vastaus löytyy yksiselitteisesti mainituista lähteistä. Nähdäkseni tältä osin on keskeistä korostaa sitä, että ohjeistusten tulkinta yksittäistapauksissa ei voi kuulua vuokratyöntekijän tehtäviin.

Vaikka avustavan neuvonnan määritelmä on periaatteessa selkeä, neuvonnan rajaaminen vain sen määritelmän edellyttämiin *selviin* ja yksiselitteisiin kysymyksiin saattaa kuitenkin käytännössä osoittautua

hankalaksi, sillä yksittäistapauksiin liittyy väistämättä lähes aina tulkintaa. Neuvonnan oikeellisuuteen ja asiakkaan luottamuksensuojaan liittyvien oikeudellisten edellytysten vuoksi olisi kuitenkin kriittistä, että vuokratyöntekijä kykenee rajauksen tekemään. Virheellinen neuvonta voi johtaa etuuksien menetykseen, jolloin neuvontaa voidaan joutua arvioimaan julkisen vallan käyttönä ja vahingonkorvausasiana. Määritelmän yleisluontoisuus ei olekaan täysin ongelmaton, vaikka toisaalta on selvää, ettei laissa voida tyhjentävästi kuvata, millaisia tietoja avustavassa puhelinpalvelussa voidaan antaa. Määritelmän yleisluonteisuus ja yksittäistapauksiin liittyvä tulkinnallisuus saattavat käytännössä johtaa siihen, että vuokratyöntekijöiden mahdollisuudet hoitaa avustavan neuvonnan puhelinpalvelutilanteita jäävät melko vähäisiksi, mikä taas johtaa ehdotetun sääntelyn kyseenalaistumiseen sen virkamiesresurssia koskevan tavoitteen saavuttamisen osalta ja täten ehdotetun sääntelyn tarkoituksenmukaisuudenkin kannalta.

Perustuslakivaliokunta on arvioinut avustavaa neuvontaa perustuslain 124 §:n kannalta ajoneuvoverolakia koskevan avustavan neuvonnan osalta (PeVL 11/2006 vp). Vaikka käsiteltävänä olevassa esityksessä avustava neuvonta on pyritty määrittelemään samankaltaisesti, vaikuttaa ehdotettu Verohallinnon puhelinpalvelun avustava neuvontatehtävä kuitenkin poikkeavan valiokunnan ajoneuvoverolain yhteydessä arvioimasta laajuuteensa osalta. Kuten esityksessäkin (s. 29) todetaan, Verohallinnossa neuvonta on hyvin laajaa ja koskee hyvin monenlaisia veroasioita. Täten avustavakin neuvonta välttämättä edellyttää asiakaspalvelijalta perehtyneisyyttä verotukseen ja kykyä hahmottaa, mistä kulloisessakin puhelinpalvelutilanteessa on kyse aivan eri tavalla kuin ainoastaan ajoneuvoverotuksen yhteydessä annettavassa neuvonnassa. On myös huomioitava, että ajoneuvoverotuksen yhteydessä ei ole kyse vuokratyövoimasta, jolloin työn luonne esimerkiksi henkilöstön pysyvyyden suhteen on lähtökohtaisesti erilainen.

Nähdäkseni edellä neuvonnan määritelmästä ja alasta Verohallinnossa todettu asettavat yhdessä vähintäänkin korkeita vaatimuksia vuokratyövoiman koulutukselle. Esityksen mukaan Verohallinto vastaisi vuokratyöntekijöiden kouluttamisesta puhelinneuvonnan tehtäviin. Ehdotetussa säännöksessä Verohallinnolle säädettäisiin velvollisuus huolehtia siitä, että vuokratyöntekijöillä olisi riittävä osaaminen heille annettaviin työtehtäviin. Pidän vuokratyöntekijöiden kouluttamista koskevaa sääntelyä välttämättömänä, mutta sen riittävyyttä avustavien puhelinpalvelutehtävien osalta kuitenkin jossain määrin kyseenalaisena. Onko koulutus mahdollista järjestää niin, että vuokratyöntekijöillä on riittävä ymmärrys asiakaspalvelutilanteissa toimimiseksi neuvonnan oikeellisuuden turvaavalla tavalla, mutta kuitenkin myös siten, että sääntelyn tavoitteet virkamiesresurssin vapautumisesta täyttyvät. Tässä yhteydessä merkitystä on myös vuokratyön luonteella, joka usein on väliaikaista, minkä seurauksena koulutetun ”vuokratyövoimareservin” ylläpitäminen ei välttämättä olisi mahdollista. Tästä seuraisi Verohallinnolle jatkuvia uusien vuokratyöntekijöiden koulutustarpeita. Näillä näkökohdilla on merkitystä myös ehdotetun säännöksen yleisempi merkitys vuokratyövoiman käytölle julkishallinnon näkökulmasta huomioiden.

Perustuslain 124 §:ään liittyy tarkoituksenmukaisuusedellytys oikeudellisena vaatimuksena. Esityksen kohdalla tämä toteutuu hallinnon tarpeiden osalta. Tosin mahdollisesti jatkuvastakin koulutustarpeesta johtuvaa resurssitarvetta ei ole juurikaan huomioitu. Perustuslain esitöiden mukaan tämä ei kuitenkaan ole vielä riittävästi vaan tarkoituksenmukaisuusarvioinnissa tulee kiinnittää erityistä huomiota yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen tarpeisiin. Tältä kannalta myönteistä on, että avustavan puhelinpalvelun tehtävien hoitaminen vuokratyövoimalla voi parantaa neuvontapalvelun saatavuutta myös ruuhkaisina aikoina. Tältä osin on kuitenkin huomioitava, ettei asian mahdollisesta siirrosta virkamiehelle saisi syntyä asiakkaalle tarpeetonta kuormitusta. Huomionarvoista on myös, että koska esityksessä ei ole kyse yksilön tai yhteisön keskeisiä oikeuksia koskevasta päätöksenteosta, täyttyy tarkoituksenmukaisuusedellytyksen kynnys helpommin.

Nähdäkseni esityksen tavoite rajata vuokratyövoiman käyttö vain ruuhkahuippuihin on linjassa perustuslain esitöiden edellyttämän viranomaistehtävän siirtämisen poikkeuksellisuuden kanssa.

Rikosoikeudellisesta vastuusta

Perustuslain 21 §:ssä säädetyn oikeusturvan ja hyvän hallinnon vaatimusten kannalta ja esityksen perusteluista ilmenevän perustuslakivaliokunnan aiemman käytännön perusteella on nähdäkseni selvää, että vuokratyöntekijöiden rikosoikeudellisesta virkavastuusta tulee säätää lailla (PeVL 17/2021 vp, kohdat 81–82).

Kokonaisarvio vuokratyövoiman käyttöä koskevasta ehdotuksesta

Vuokratyövoiman käytön mahdollistaminen Verohallinnon avustavissa puhelinpalvelutehtävissä edellyttää säännöstä rikosoikeudellisen virkavastuun osalta.

Arvioitaessa avustavia puhelinpalvelutehtäviä merkityksellisiksi tekijöiksi nousevat Verohallinnon antaman neuvonnan laajuus, avustavan puhelinneuvonnan yleisluonteisuus ja sen myötä vuokratyöntekijöihin kohdistuvat laajat tiedolliset edellytykset ja niistä johtuvat Verohallinnon koulutustarpeet sekä näiden yhteensovittaminen vuokratyön luonteisen työn kanssa. Nähdäkseni jää avoimeksi, onko ehdotetulla sääntelyllä mahdollista saavuttaa avustavan puhelinneuvonnan osalta sille asetetut tavoitteet neuvonnan oikeellisuuteen ja asiakkaan luottamuksensuojaan liittyvät oikeudelliset edellytykset turvaavalla tavalla. Koska ehdotuksessa on kuitenkin asianmukaisesti huomioitu sekä vuokratyöntekijöiden koulutustarve että perusteluissa määritetty neuvonnan ala sinänsä tarkkarajaisesti, en esille nostamistani kysymyksistä huolimatta kuitenkaan näe tältä osin valtiosääntöistä estettä ehdotetulle sääntelylle.

Siltä osin, kun kyse on voimassa olevan lain 2 b §:ssä säädetyistä ja muista ehdotuksessa kuvatuista teknisluonteisista tehtävistä, pidän ehdotettua sääntelyä mahdollisena ja perusteltuna.

Helsingissä 29. huhtikuuta 2025

Hanna Hämäläinen
tutkijatohtori