

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan täsmennettäväksi niitä perusteita, joilla verovapaat henkilökuntaedut voidaan erottaa veronalaisista luontoiseduista. Säännökset on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1984 alusta lukien siten, että lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1984

toimitettavassa verotuksessa. Liikenteenharjoittajan palveluksessa olevan verovelvollisen saamiin vapaa- tai alennuslippujen verovapautta koskevaa säännöstä sovellettaisiin kuitenkin jo vuosilta 1982 ja 1983 toimitettavissa verotuksissa.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

1.1. Henkilökuntaeduista yleensä

Tulo- ja varallisuusverolain 19 §:n mukaan verovelvollisen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot ovat veronalaisia. Veronalaisen tulon käsitettä on lain 20 §:n 6 kohdassa täsmennetty siten, että veronalaisia ovat myös luontoisedut, jotka verovelvollinen on saanut vastikkeena työstä, tehtävästä tai palveluksesta, arvioituna käypään arvoon sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää. Verohallituksen päätöksessä on vuosittain vahvistettu asuntoedun, ravintoedun ja autoedun raha-arvot.

Laissa ei ole säännöstä sellaisista työnantajan antamista etuuksista, joita ei katsota veronalaisiksi luontoiseduiksi. Kuitenkin osaa sellaisista työsuhteeseen liittyvistä etuuksista, joita ei ole nimenomaisesti mainittu verohallituksen päätöksessä, on oikeus- ja verotuskäytännössä pidetty verovapaina. Verovapauden perusteena on ollut

se, että etuuksia ei niiden sosiaalisesta luonteesta tai vähäisestä määrästä johtuen ole katsottu työstä, tehtävästä tai palveluksesta saaduksi vastikkeeksi.

Sellaiset etuudet, kuten terveyden- ja sairaanhoito, on oikeus- ja verotuskäytännössä yleensä katsottu verovapaiksi. Merkkipäivälahjojen osalta olosuhteisiin nähden arvoltaan kohtuulliset esinelahjat ja matkat on oikeuskäytännössä yleensä katsottu verovapaiksi. Sen sijaan rahalahjat, vaihdantakelpoiset etuudet, kuten pörssiyhtiön osakkeet samoin kuin lahjakortit sekä muut sen kaltaiset etuudet, joissa saajalla on valinta oikeus hankittavaan esineeseen, on yleensä katsottu työsuhteen perusteella saaduksi lisäpalkaksi.

Palkintomatkoina saatuja etuuksia on oikeuskäytännössä pidetty veronalaisena tulona. Etuuden arvo on yleensä määräytynyt maksajalle syntyneiden todellisten kustannusten mukaan. Jos kysymyksessä on ollut yhdistetty työ- ja virkistysmatka, on veronalaisen etuuden osuus matkan kokonaiskustannuksista arvioitu.

Jos henkilökunnan saama alennus on ollut huomattavan suuri tai sen antamismuodot ovat olleet epätavalliset, on alennusta oikeuskäytännössä pidetty veronalaisena palkkatulona. Jos kysymys on ollut tuotteista, joiden hintoja yhteiskunta säätelee tai joista alennuksia ei yleensä anneta, on muilla aloilla myönnettäviä alennuksia pienempikin henkilökunta-alennus katsottu veronalaiseksi eduksi. Alennukset on verotuskäytännössä myös katsottu palkaksi siltä osin kuin peritty vastike on alittanut työnantajan omakustannushinnan.

Muut esille tulleet etuudet on verotuskäytännössä yleensä katsottu palkaksi, jollei etu ole ollut arvoltaan vähäinen tai katsottava työstä aiheutuneiden erityisten kustannusten korvaukseksi.

1.2. Erityisesti vapaa- ja alennusmatkoista

Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisussa 1966 II 551 on katsottu, että rautatieläisen valtionrautateiltä yksityismatkojaan varten saamat vapaaliput eivät olleet veronalaista tuloa. Ratkaisussa KHO 16.7.1981 taltio 3079 paikallisen liikennelaitoksen eläkeläisilleen antamia vapaalippuja ei pidetty veronalaisena eläkkeenä.

Lentoyhtiön henkilökunta-alennuksien ennakonpidätysvelvollisuutta koskevilla ratkaisuilla KHO 16.5.1983 taltiot 1733, 1734 ja 1735 on katsottu, että henkilökunnan ilman paikanvarausoikeutta saamaa vapaata lentomatkaa oli pidettävä enakkoperintälain 4 §:n mukaisena palkkana ja etuuden arvona oli pidettävä 30 prosenttia matkan normaalihinnasta. Paikanvarausoikeudella saadun matkan arvona oli pidettävä 50 prosenttia matkan normaalihinnasta. Lentoreitin normaalihintaa määrättäessä voitiin ottaa huomioon mahdolliset yleisten matkustusehtojen mukaiset henkilöön tai matkustusajankohtaan liittyvät alennukset. Etuuden arvosta oli vähennettävä matkasta peritty korvaus. Ratkaisujen perusteluissa todetaan, että yhtiön henkilökunnalle näin myönnettävien etujen taloudellinen arvo oli huomattava eivätkä nämä etuudet muutoinkaan olleet verrattavissa muilla aloilla myönnettäviin tavanmukaisiin henkilökunta-alennuksiin. Etuuden arvoa määrättäessä otettiin kuitenkin huomioon, että reittilentojen matkalippujen

hinnoista oli tavallista myöntää huomattavan suuria alennuksia.

2. Asian valmistelu

Esitys perustuu henkilökuntaetujen verotustyöryhmän laatiman selvityksen (työryhmämuistio 1983 : VM 30) pohjalta suoritettuun valmisteluun valtiovarainministeriössä. Valmistelussa on lisäksi ollut käytettävissä verohallituksen lausunto, oikeuskanslerinviraston muistio sekä Liiketyönantajain Keskusliiton, Suomen Työnantajain Keskusliiton ja Teollisuuden Keskusliiton yhteinen lausunto. Edellä mainitun työryhmän työn kuluessa on kuultu myös keskeisiä työntekijäjärjestöjä ja myöhemminkin niille on varattu tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.

3. Esityksen sisältö

Esityksessä ehdotetaan täsmennettäväksi niitä perusteita, joilla verovapaat henkilökuntaedut voidaan erottaa veronalaisista luontoiseduista. Työnantajan järjestämä terveydenhuolto samoin kuin henkilökunta-alennus työnantajan tuottamista tai kaupan pitämistä tavaroista tai palveluksista olisivat verovapaita henkilökuntaetuja, jos ne ovat tavanomaisia ja kohtuullisia. Merkki-päivälahja tai vähäinen muu lahja, jotka olisi saatu muuna kuin rahana tai siihen verrattavana suorituksena samoin kuin työnantajan järjestämä virkistys- tai harrastustoiminta olisivat tavanomaisina ja kohtuullisina niin ikään verovapaita. Lisäksi liikenteenharjoittajan palveluksessa oleva verovelvollinen voisi saada matkaan oikeuttavan toimialalla tavanomaisen ja kohtuullisen vapaa- tai alennulipun verovapaasti.

4. Esityksen vaikutukset

Esityksessä ehdotetulla lailla ei olisi mainittavia valtion- tai kunnallistaloudellisia vaikutuksia. Säännösehdoituksella pyritään täsmentämään henkilökuntaetujen verotuksessa vastaisuudessa noudatettavia periaatteita, eikä sen tarkoituksena ole kiristää tai lieventää verotusta. Liikenteenharjoittajien palveluksessa olevien verovelvollisten osalta säännös kuitenkin osittain lieventäisi verotusta.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotuksen perustelut

1.1. Yleistä

Esityksessä ehdotetaan, että tulo- ja varallisuusverolakiin lisättäisiin uusi henkilökuntaetuja koskeva 22 a §:n säännös, joka pääasiassa ilmaisi lakiin otettuna sen, mihin oikeus- ja verotuskäytännössä on nykyään päädytty säännökseen sisältyvien keskeisten henkilökuntaetujen osalta. Mainittujen etujen verotuskohtelun ennakoitavuus olisi ehdotetun säännöksen perusteella nykyistä parempi. Lain säätämisen jälkeenkin aikaisemmin annetuilla KHO:n päätöksillä olisi yleensä käyttöarvoa arvosteltaessa säännökseen otettujen etujen tavanomaisuutta ja kohtuullisuutta. Näin ollen jatkuvuus ei tässä suhteessa katkeaisi.

Verovapaat henkilökuntaedut on lakiehdotuksessa jaettu neljään ryhmään. Lain 22 a §:n säännös koskisi ainoastaan näihin ryhmiin kuuluvia henkilökuntaetuja. Säännöksen nojalla ei siten voitaisi tehdä johtopäätöksiä muun tyyppisten etujen veronalaisuudesta. Niiden osalta noudatettaisiin kuhunkin tapaukseen soveltuvaa oikeuskäytäntöä.

Tulo- ja varallisuusverolakiin ehdotettu 22 a §:n säännös ei muuttaisi lain 20 §:n 6 kohdan soveltamisalaa. Siten veronalaiseksi luontoiseduksi katsottaisiin edelleen viimeksi mainitussa lainkohdassa tarkoitettu vastikkeena työstä, tehtävästä tai palveluksesta annettu etu.

Säännöksessä tarkoitettut edut olisivat verovapaita vain, jos ne olisivat tavanomaisia ja kohtuullisia. Edun tavanomaisuuden selvittäminen edellyttäisi vertailua eri toimialoilla noudatettaviin menettelyihin. Toimialakohtainen menettely ei siten yleensä osoittaisi edun tavanomaisuutta. Säännösehdotuksen 2 momentissa tarkoitettaisiin kuitenkin toimialakohtaista edun tavanomaisuutta.

1.2. Terveydenhuolto

Säännöksessä mainittaisiin ensimmäiseksi työnantajan järjestämä tavanomainen ja kohtuullinen terveydenhuolto. Terveydenhuolto yläkäsitteenä sisältää sekä sairaanhoidon että terveydenhoidon. Siltä osin kuin terveydenhuolto on lakimääräistä, siitä ei voida katsoa syntyvän veronalaista etua.

Sääntelyn kohteena olisivat siten lakimääräisten terveydenhuoltopalvelusten ylittävät edut. Oikeuskäytännössä on nykyisin hyväksytty verovapaaksi muukin kuin työnantajan palkkaaman terveydenhoitohenkilökunnan antama terveydenhuolto. Ehdotettu sanamuoto antaisi tähän vastaisuudessaakin mahdollisuuden. Työnantaja voisi sopia esimerkiksi ulkopuolisen laitoksen kuten terveysaseman kanssa henkilökunnalleen annettavista terveydenhuoltopalveluksista, jotka työnantaja järjestämänsä työterveydenhuollon puitteissa joko maksaa suoraan laitokselle tai korvaa esitetävää kuittia vastaan palkansaajalle. Toisaalta tavanomaisuus- ja kohtuullisuusvaatimuksella voitaisiin estää esimerkiksi lomamatkat tai terveyskylpyläpalvelut ennalta ehkäisevän terveydenhoidon nimissä.

1.3. Henkilökunta-alennus

Veronalaiseksi ei katsottaisi tavanomaista ja määrältään kohtuullista henkilökunta-alennusta työnantajan tuottamista tai kaupan pitämistä tavaroista tai palveluksista. Kohtuullisuutta harkittaessa tulisi alennusta verrata muille asiakkaille myönnettäviin alennuksiin tai, jollei tätä perustetta voida soveltaa, yrityksen omakustannushintaan. Etu ei yleensä voisi olla näin määriteltyä alennusta suurempi, ellei tavara ole vioittunutta, epäkuranttia tai sitä yleisesti myydä tähän hintaan. Yleensä henkilökunta-alennus voisi olla saman suuruinen kuin esimerkiksi jälleenmyyjille tai parhaimmalle asiakkaalle annettu alennus, vaikka palkansaaja ei yksityishenkilönä muutoin tällaista alennusta saisikaan. Sellaisten kulutushyödykkeiden osalta, joista ei esimerkiksi hintasäännöstelyn tai hinnanvahvistusmenettelyn vuoksi yleensä myönnetä alennuksia, etua olisi kuitenkin verrattava siihen alennukseen, jonka verovelvollinen voisi itse jatkuvasti enimmillään saada. Säännös koskisi vain työnantajan tuottamia tai kaupan pitämiä hyödykkeitä, eikä esimerkiksi käyttöomaisuuden myyntiä.

1.4. Merkkipäivälahja tai vähäinen muu lahja

Kolmantena verovapaana ryhmänä säännöksessä olisivat palkansaajan työnantajaltaan saamat tavanomaiset ja kohtuulliset merkkipäivälahjat.

Merkkipäivillä tarkoitetaan yleisesti hyväksytyjä eli tavanomaisia merkkipäiviä. Palkansaajan merkkipäivinä voidaan pitää hänen hääpäiväänsä, 50-, 60- ja 70-vuotispäiväänsä, pitkäaikaiseen (alasta riippuen 10 vuotta tai sitä enemmän) palveluun perustuvaa merkkipäivää ja eläkkeelle siirtymistä. Työnantajan merkkipäivinä voidaan tässä suhteessa pitää yrityksen ikään (esim. 50 vuotta) liittyvää merkkipäivää.

Arvoltaan kohtuullisena merkkipäivälahjana voidaan yleensä pitää palkansaajan 1—2 viikon palkkaa vastaavaa lahjaa. Vähäisellä muulla lahjalla tarkoitettaisiin lähinnä jouluna annettavia huomionosoituksia. Verovapaus edellyttäisi, että lahjat olisi saatu muuna kuin rahana tai siihen verrattavana suorituksena.

1.5. Virkistys- tai harrastustoiminta

Työnantaja voi järjestää henkilökunnalleen virkistys- tai harrastustoimintaa. Verovapauden edellytyksenä olisi toiminnan tavanomaisuus ja kohtuullisuus. Esimerkkinä tähän ryhmään kuuluvista eduista voidaan mainita työnantajan työaikana tarjoama ilmainen kahvi ja virvoitusjuomat sekä koko henkilökunnan käytettävissä oleva urheilu- ja kulttuuritoiminta. Verovapaina ei kuitenkaan voitaisi pitää rajoitetulle henkilöryhmälle tarkoitettujen yksittäisten esimerkiksi urheilu-, kulttuuri- ja harrastuskustannusten korvaamista.

1.6. Vapaa- ja alennusmatkat

Tulo- ja varallisuusverolain 22 a §:n 2 momentin mukaan veronalaiseksi tuloksi ei myöskään katsottaisi sitä etua, jonka liikenteenharjoittajan palveluksessa tai tämän palveluksesta eläkkeellä oleva verovelvollinen saisi työnantajalta matkaan oikeuttavana toimialalla tavanomaisena ja kohtuullisena vapaa- tai alennuslippuna. Tämän säännöksen nojalla esimerkiksi valtionrautateiden ja linja-autoliikenteen harjoittajan palveluksessa olevien verovelvollisten saamat vapaa- tai alennusmatkat säilyisivät edelleen verovapaina erityisesti huomioon ottaen, että matkat tehdään yleensä kotimaassa. Verovapaus koskisi pääosin myös varustamoiden ja lentoliikenteen harjoittajan palveluksessa olevien verovelvollisten saamia vapaa- tai alennusmatkoja.

Lentoliikenteen ulkomaanmatkojen osalta edun taloudellinen arvo on sekä saajan että

antajan kannalta merkittävä silloin, kun matkailippu oikeuttaa paikkavaraukseen. Nämä etuudet eivät tältä osin ole muutoinkaan verrattavissa edes liikennetoimialalla myönnettäviin tavanmuokaisiin henkilökunta-alennuksiin. Etuudet eivät tämän vuoksi voine olla myöskään määrältään kohtuullisia verrattuna niitä muiden liikenne- muotojen piirissä myönnettäviin vapaa- tai alennusmatkoihin. Jotta vapaa- tai alennusmatka voisi olla verovapaa, olisi lentoliikenteen ulkomaanmatkojen osalta tämän vuoksi edellytettävä, että matka tehdään ilman paikanvarausoikeutta. Vastaavaa periaatetta voitaisiin soveltaa myös ratkais- taessa muulta kuin työnantajalta, esimerkiksi ulkomaiselta lentoyhtiöltä, saadun matkaedun veronalaisuutta.

Edellä esitetty tulkintalinja merkitsisi lentoliikenteen työntekijöiden verotuksen kiristymistä ennen KHO:n päätöksiä 16.5.1983 taltiot 1733—1735 vallinneeseen tilanteeseen verrattuna, mutta olisi lievämpi kuin KHO:n mainittujen päätösten edellyttämä verotuskohtelu. Verovelvollisen vapaa- tai alennuslippuna saaman edun verovapauden edellytyksenä ei ole se, että etu olisi rajoitettu vain hänen henkilökohtaiseen käyttöönsä, vaan verovelvollisen saama lippu voisi tulla, kuten tähänkin asti, myös hänen omais- tensa käyttöön.

2. Eräät säännösehdotukseen sisäl- tymättömät edut

Henkilökuntaetujen osalta on muodostunut säädännäisen oikeuden rinnalla noudatettavaa oikeus- ja verotuskäytäntöä, jonka piiristä lakiehdotuksessa ehdotetaan siirrettäväksi säädännäisen oikeuden piiriin eräitä keskeisiä etusryhmiä. Tämä ei tarkoita sitä, että oikeus- ja verotuskäytännön varaan jäävät edut muuttuisivat verotuskohtelultaan sen vuoksi, että niitä ei ole otettu mukaan mainittuihin ryhmiin.

3. Hallinnolliset ohjeet

Verohallituksen tulisi antaa säännöksen soveltamisesta yhtenäiset ohjeet lääninverovirastoille ja verotoimistoille sekä työnantajille. Tällöin tulisi erityisesti kiinnittää huomiota nykyisen oikeus- ja verotuskäytännön luomiin sääntöihin säännöksen tulkintaohjeina. Samoin olisi korostettava epäselvissä tapauksissa mahdollisuutta hakea ennakkoperintälain 17 §:ssä tarkoitettua ennakkoratkaisua lääninverovirastolta.

4. Voimaantulo

Laki ehdotetaan saatettavaksi voimaan vuoden 1984 alusta lukien niin, että sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1984 toimitettavassa verotuksessa. Lain 22 a §:n 2 momenttia sovellettaisiin kuitenkin jo vuosilta 1982 ja 1983 toimitettavissa verotuksissa. Näiltä vuosilta verotus toimitettaisiin kaikkien eri liikennemuotojen työntekijöiden osalta vähintään yhtä lievässä tai lievemässä muodossa kuin nykyisen lain mukaan ottaen myös huomioon KHO:n päätökset 16.5.1983 taltiot 1733—1735. Hallituksen mielestä ei ole esteitä tällaisen säännöksen ottamiselle lakiin, koska se olisi kaikissa tapauksissa verovelvollisen eduksi.

5. Säättämisjärjestys

Esityksessä ehdotetulla lailla ei ole tarkoitus kiristää tai lieventää verotusta. Liikenteenharjoittajien palveluksessa olevien verovelvollisten osalta

lain 22 a §:n 2 momentin säännös kuitenkin osittain lieventäisi verotusta. Kun kysymys ei olisi uudesta tai lisäystä verosta, lakiehdotus voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä. Lain 22 a §:n 2 momentin säännöksen samoin kuin sitä koskevan voimaantulosäännöksen voidaan katsoa poikkeavan verotuksessa yleensä noudatettavista periaatteista, kun määrätty henkilöryhmä asetettaisiin verotuksessa muita edullisempaan asemaan. Mainitut säännökset asettaisivat kuitenkin kaikkien eri liikennemuotojen työntekijät keskenään tasavertaiseen asemaan. Koska hallitusmuodon 5 §:stä ilmenevän yhdenvertaisuusperiaatteen vaikutus verolainsäädäntöön on tärkeä periaatekysymys, tulisi hallituksen mielestä harkita, olisiko kyseessä olevan lakiehdotuksen säätämisyjärjestyksestä syytä hankkia Eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunto.

Edellä olevan perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti lisätään 21 päivänä joulukuuta 1974 annettuun tulo- ja varallisuusverolakiin (1043/74) uusi näin kuuluva 22 a §:

22 a §

Veronalaiseksi palkka- tai eläketuloksi ei katsota, ellei 20 §:n 6 kohdasta muuta johdu, henkilökunnan tai työnantajan palveluksesta eläkkeellä olevien työnantajalta saamaa tavanomaista ja kohtuullista

1) etua työnantajan järjestämästä terveydenhuollosta,

2) henkilökunta-alennusta työnantajan tuottamista tai kaupan pitämistä tavaroista tai palveluksista,

3) merkkipäivälahjaa tai vähäistä muuta lahjaa, jotka on saatu muuna kuin rahana tai siihen verrattavana suorituksena, eikä

4) etua työnantajan järjestämästä virkistys- tai harrastustoiminnasta.

Veronalaiseksi palkka- tai eläketuloksi ei myöskään katsota sitä toimialalla tavanomaista ja kohtuullista etua, jonka liikenteenharjoittajan palveluksessa tai tämän palveluksesta eläkkeellä oleva verovelvollinen saa työnantajalta matkaan oikeutavana vapaa- tai alennuslippuna.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 198 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1984 toimitettavassa verotuksessa kuitenkin niin, että 22 a §:n 2 momenttia sovelletaan jo vuosilta 1982 ja 1983 toimitettavissa verotuksissa.

Ennen lain voimaantuloa voidaan ryhtyä sen täytäntöönpanemiseksi tarpeellisiin toimenpiteisiin.

Helsingissä 7 päivänä lokakuuta 1983

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Ministeri *Pekka Vennamo*