

Verohallinto
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

10.10.2019

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VH/3521/00.04.05/2019
VM131:00/2019

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tulotietojärjestelmästä annetun lain 9 ja 12 §:n, verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n ja tuloverolain 64 §:n muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnon lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tulotietojärjestelmästä annetun lain 9 ja 12 §:n, verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n ja tuloverolain 64 §:n muuttamisesta.

Muutoksia ehdotetaan mm. tietojen antamiselle säädettyihin määräaikoihin, joita pidennettäisiin luontoisetujen, palkkaennakoiden, verovapaiden kustannusten korvausten ja rekisteröidyn yhdistyksen maksamien enintään 200 euron määräisten kertasuoritusten osalta. Enintään 100 euron suuruiset muut kuin työ- tai palvelusuhteessa maksetut kilpailupalkinnot ehdotetaan vapautettavaksi sivullisen tiedonantovelvollisuuden piiristä. Tuloverolakia muutettaisiin siten, että työnantajalta saatu luontoisetu katsotaan sen verovuoden tuloksi, jonka aikana rahapalkka kyseiseltä palkanmaksukaudelta on maksettu. Muutosten tavoitteena on hallitusohjelman mukaisesti korjata tulorekisterin käyttöön otossa ilmenneitä ongelmia pienrittäjien sekä kansalaisjärjestöjen ja kansalaistoiminnan hallinnollisen taakan helpottamiseksi. Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

Verohallinto lausuu luonnoksen johdosta seuraavaa:

Palkkaennakko

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 12 §:ään lisättäväksi ehdotetussa uudessa 3 momentissa säädettäisiin palkkaennakkoa koskevien tietojen antamisajasta. Momentin mukaan työ sopimuslaissa tarkoitettua palkkaennakkoa koskevat tiedot voitaisiin antaa saman palkanmaksukauden myöhemmin maksettavaa palkkaa koskevien tietojen antamiselle säädettyssä määräajassa. Edellytyksenä olisi, että palkat on maksettu saman kalenterikuukauden aikana.

Esimerkkejä ilmoittamisesta ehdotetun momentin perusteella:

A:lle maksetaan palkka kahden viikon välein jälkikäteen. Palkanmaksukausi on 20.1.2020 – 3.2.2020, palkka maksetaan 5.2.2020. A:lle

maksetaan palkkaennakkoa 27.1.2020. Tästä olisi muutoksen jälkeenkin annettava ilmoitus tulorekisteriin 5 päivän kuluessa, koska samalta palkanmaksukaudelta ei makseta enää palkkaa saman kalenterikuukauden aikana.

A:n palkanmaksukausi on kuukausi ja maksupäivä kuun 15. päivä. Alkukuusta 1-14pv voisi maksaa palkkaennakkoa ja ilmoittaa kaikki kerralla 15pv palkanmaksun yhteydessä, viiden päivän kuluessa. Palkkaennakot ajalta 16-31pv tulisivat ilmoitettavaksi nykyisen menettelyn mukaisesti viiden päivän kuluessa, koska samalta palkanmaksukaudelta ei enää kyseisen kuukauden aikana makseta palkkoja.

Verohallinnon näkemyksen mukaan ehdotettu muutos monimutkaistaa merkittävästi ilmoittamisen määräaikoja, erityisesti silloin kun palkanmaksukausi ei ole kuukausi ja palkanmaksupäivä kuukauden viimeinen päivä. Varsinkin kalenterikuukauden vaihteen ylittävät palkanmaksukaudet ovat haastavia ja aiheuttavat ohjaustarvetta. Edellä mainituista syistä muutoksen tarvetta ja välttämättömyyttä voisi vielä selvittää.

Luontoisedun verovuosi ja ilmoittamisen määräaika

Esityksen mukaan tuloverolain 64 §:n uudessa 2 momentissa säädettäisiin *luontoisedun verovuodesta* pääsääntöisesti rahapalkan maksamisajankohdan perusteella. Ehdotettu lakimuutos mahdollistaisi käytännössä sen, että maksaja voisi rahapalkan maksua vuodenvaihteessa jaksottamalla vaikuttaa luontoisedun verovuoteen, mikä on uudenlaista tuloverolain systematiikassa.

Esityksessä tulisi tarkentaa, mitä rahapalkalla tarkoitetaan. Onko kyse ennakonpidätyksen alaisesta palkasta, joka maksetaan esimerkiksi tilisiirtona, vai mitä rahapalkan määritelmä kattaa. Voiko olla jotain maksettavia rahasuorituksia, kuten esimerkiksi kustannusten korvauksia, jotka eivät kuuluisi tässä tarkoitettun rahapalkan käsitteeseen.

Luonnoksessa ei ole otettu kantaa luontoisedun verovuoteen esimerkiksi tilanteessa, jossa joulukuulta kertynyttä palkkaa maksettaisiin viimeisen kerran helmikuussa tai myöhemmin.

Edellä mainitusta ehdotetusta tuloverolain säännöksestä poiketen luontoisedun *ilmoittamisaikaa* koskeva tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin ehdotettu uusi 12 §:n 4 momentti (tietojen antamisaika, myös uusi 5 momentti) määräisi, milloin tiedot on *viimeistään* annettava.

Tietojen antamisaikaa koskevien ehdotusten mukaisesti joulukuun luontoisetu olisi ilmoitettava viimeistään viiden päivän kuluessa joulukuun palkanmaksukauden palkanmaksusta, jos palkka maksetaan joului- tai tammikuun aikana.

Jos joulukuulta ei maksettaisi rahapalkkaa tai sitä maksettaisiin vasta helmikuussa tai myöhemmin, joulukuun luontoisetu olisi ilmoitettava viimeistään tammikuun viides päivä.

Hallituksen esityksessä olisi hyvä tuoda esille, mikä olisi joulukuun luontoisedun ilmoittamisen määräaika, jos joulukuulta kertynyttä palkkaa maksettaisiin sekä 31.1. (uuden 4 momentin mukaisesti: 5.2.) että 28.2. (vai uuden 5 momentin mukaisesti: 5.1.).

Ehdotetut muutokset luontoisedun ilmoittamiseen ja verovuoteen ovat osittain vaikeasti yhteensovittavia ja monitulkintaisia. Ehdotetut säännökset saattavat aiheuttaa ongelmia oikealle verovuodelle kohdistamisessa vuodenvaihteen tilanteissa.

Kysymyksiä herättävät mm. seuraavat esimerkit:

Henkilöllä on kahden viikon palkanmaksukausi. Palkkaa joulukuun palkanmaksukaudelta maksetaan sekä joulukuun puolessa välissä, että tammikuun alussa. Jos luontoisetu ilmoitetaan joulukuun palkanmaksun yhteydessä, ehdotetun TVL 64.2 §:n toisen lauseen mukaisesti joulukuun luontoisetu olisi kuitenkin tällaisessa tapauksessa seuraavan vuoden tuloa. Verohallinto ei pystyisi kohdistamaan joulukuulle annettua tietoa tammikuulle, jonne se tuloverolakia koskevan ehdotuksen mukaan kuuluisi.

Henkilöllä on kahden viikon palkanmaksukausi ja joulukuulta on ilmoitettu vain joulukuussa maksettu palkka. Joulukuun luontoisetu suunniteltaisiin ilmoitettavaksi tammikuussa maksettavan joulukuun palkanmaksun yhteydessä. Jos joulukuun palkanmaksukauden palkanmaksaminen tammikuussa siirtyisi jostain yllättävästä syystä helmikuulle, maksaja joutuisi korjaamaan joulukuussa annettuja ilmoituksia, kun myös joulukuun luontoisetu olisi tullut ilmoittaa joulukuulle.

Perustelujen mukaan (sivulla 7) "Jos kertymiskuukaudelta maksetaan palkkaa kerran, luontoisetuja koskevat tiedot olisi ilmoitettava *viimeistään* viidentenä päivänä palkanmaksusta riippumatta siitä, maksetaanko palkka etuuden kertymiskuukauden vai seuraavan kuukauden aikana. Jos kertymiskuukaudelta maksetaan palkkaa *useammassa erässä*, tiedot olisi ilmoitettava *viimeistään* viidentenä päivänä viimeisen palkanmaksun jälkeen, samoin riippumatta siitä, kumpana kuukautena viimeinen palkanmaksu tapahtuu."

Jos palkka maksetaan kokonaan joulukuussa, tulisi joulukuun luontoisetu ilmoitetuksi joulukuulle.

Jos joulukuun palkka maksettaisiin tammikuussa tai jos palkkaa maksettaisiin sekä joulukuussa, että tammikuussa, voitaisiin joulukuun luontoisetu ilmoittaa tammikuulle.

Ilmoittamisaikaa koskeva säännös mahdollistaisi ilmeisesti myös sen, että luontoisetu ilmoitettaisiin jo erikseen joulukuussa tai joulukuun palkanmaksun yhteydessä, vaikka ehdotettu TVL 64.2 §:n toinen lause määräisi verovuoden tällöin tammikuun (rahapalkkaa viimeksi maksettu tammikuussa) mukaisesti.

Tuloverolain 64.2 §:n muotoilusta herää kuitenkin kysymys, tarkoittaako pykälämuotoilu "Jos luontoisedun kertymiskuukaudelta maksetaan rahapalkkaa *eri kuukausien* aikana", myös sitä tilannetta, että rahapalkka joulukuulta maksetaan kokonaan tammikuussa ts. ei eri

kuukausien aikana, vaan palkkakautta seuraavan kalenterikuukauden aikana tai useammassa erässä.

Luonnos on edellä mainituilta osin vaikeasti tulkittava. Esityksen perustelujen mukaan tuloverolain momentin on tarkoitus mahdollistaa luontoisedun kohdentaminen verotuksessa sen mukaisesti, miten tiedot on tulorekisteriin ilmoitettu. Sivun 7 loppupuolella todetaan kuitenkin, sekä kohdistuminen rahapalkan maksun mukaisesti, että toisaalta viimeisessä kappaleessa ajatus siitä, että kohdistettaisiin annetun ilmoituksen perusteella. Hallituksen esitystä tulisi selkeyttää tältä osin.

Jos maksaja saisi em. tilanteissa ilmoittaa luontoisedun vasta viimeisimmässä palkanmaksussa (kuitenkin viimeistään kertymiskuukautta seuraavan kuukauden aikana), saattaisi ratkaisusta aiheutua laajasti järjestelmä- ja menettelymuutoksia, kun ilmoittaja ei voisi enää nykyiseen tapaan antaa luontoisedusta erillistä palkkatieloilmoitusta. Vaihtoehtoisesti tuloverolain 64 §:n 2 momentissa voitaisiin mahdollistaa nykyinen menettely siten, että jos luontoisetu ilmoitetaan kertymiskuukaudelta, ilmoitettua luontoisetua ei lueta mukaan viimeksi maksettuun palkkaan. Jälkimmäisen vaihtoehdon mukainen menettely saattaisi olla selkeämpi myös niissä tilanteissa, joissa palkkaa on alun perin maksettu liian vähän esimerkiksi joulukuussa ja samalle ansaintakaudelle tulee yllättäen ilmoitettavaksi seuraavan kuukauden aikana lisää palkkaa, esimerkiksi ylityökorvauksia. Luontoisetujen verovuoteen ehdotettu muutos saattaa aiheuttaa maksajille sekaannusta ja lisää Verohallinnon ohjaustarvetta.

Jos tuloverolakia tullaan muuttamaan ehdotetun 64 §:n 2 momentin osalta, voitaisiin edellä mainituista syistä ko. momenttia tarkentaa esimerkiksi seuraavasti, jotta ilmoittaminen ja verovuosi olisivat yhtenevät:

Luontoisetu katsotaan sen verovuoden tuloksi, jonka aikana luontoisetu on saatu vallintaan tai rahapalkka luontoisedun kertymiskuukaudelta on maksettu, edellyttäen, että palkka maksetaan viimeistään kertymiskuukautta seuraavan kalenterikuukauden aikana, riippuen siitä kummalle kuukaudelle luontoisetu on ilmoitettu. Jos luontoisedun kertymiskuukaudelta maksetaan rahapalkkaa eri kuukausien aikana, luontoisetu katsotaan sen verovuoden tuloksi, jonka aikana rahapalkkaa viimeksi on maksettu, edellyttäen, että palkka maksetaan kertymiskuukautta seuraavan kalenterikuukauden aikana. Jos rahapalkkaa ei luontoisedun kertymiskuukaudelta makseta viimeistään kertymiskuukautta seuraavan kalenterikuukauden aikana, katsotaan luontoisetu sen verovuoden tuloksi, jonka aikana se on saatu vallintaan.

Yksityiskohtaisten perustelujen luvun 1.2. kolmas kappale tarkoittanee käytännössä sitä, että tammikuulle ilmoitettuja luontoisetuja arvostettaisiin eri laskenta-perusteiden mukaisesti siitä riippuen, onko kyse joulukuun vai tammikuun luontoisedusta.

Esityksessä tulisi ottaa tarkemmin kantaa, miten tuloverolain nykyisessä 64 §:n 2 momentissa säädettyä työsuhdematkalipun vuosikohtaisten rajojen täyttymistä seurataan, jos joulukuussa annettu työsuhdematkalippu katsotaan seuraavan kalenterivuoden tuloksi. Verohallinnon näkemyksen mukaan hallituksen esitystä tulisi täydentää erilaisia vuosirajoja koskevilla tulkintaesimerkeillä. Verohallinnon ohjaustarve lisääntynee työsuhdematkalipun osalta.

Hallituksen esitysluonnoksen lukujen 2.2. ja 3.1. otsikoista (Muuna kuin rahana maksetut suoritukset, samoin sivulla 3) saa sen käsityksen, että verovuoteen suunniteltu muutos kohdistuisi luontoisetujen lisäksi myös muihin muuna kuin rahana maksettuihin suorituksiin, kuten esimerkiksi työsuhdeoptioon ja osakepalkkioon. Tämä ei liene tarkoitus. Otsikoita sekä luvun 2.2. ensimmäisen rivin ja luvun 3.1. ensimmäisen kappaleen tekstiä tulisi tältä osin tarkentaa.

Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen Verohallinto katsoo, että luontoisetuihin esitettyjen muutosten tarpeellisuutta voisi olla hyvä vielä arvioida. Luontoisetuja koskevalla ehdotuksilla tavoitellaan (s. 9) sitä, että tarve jälkikäteisiin oikaisuihin vähenisi ja tulorekisterin tietosisällön laatu ja oikeellisuus paranis. Suunnitelluilla muutoksilla saavutettavia hyötyjä tulisi arvioida suhteessa edellä esitettyihin epävarmuustekijöihin, kuten menettelyn monimutkaistumiseen, huomioiden lyhyt valmistautumisaika, kun muutosten suunniteltu voimaantulo olisi jo vuoden 2020 alusta.

Verovapaat matkakustannusten korvaukset ja kansalaistoiminnassa maksetut kertasuoritukset

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että verovapaat matkakustannusten korvaukset on annettava viimeistään suorituksen maksukuukautta seuraavan kalenterikuukauden viidentenä päivänä maksupäivää seuraavan viidennen kalenteripäivän sijasta. Vastaavalla tavalla ehdotuksen mukaan rekisteröity yhdistys ilmoitaisi enintään 200 euron määräisiä kertasuorituksia koskevat tiedot kuukausittain viimeistään seuraavan kalenterikuukauden viidentenä päivänä.

Nykyisin tulorekisteri-ilmoittaminen on perustunut maksupäiväkohtaiseen ilmoittamiseen. Esityksessä olisi hyvä kuvata, ilmoittaako maksaja kaikki kalenterikuukauden aikana maksamansa suoritukset yhdellä ilmoituksella vai annetaanko tiedot maksupäiväkohtaisesti eri ilmoituksilla (sivulla 7 todettu monikkomuodossa "maksuja koskevia ilmoituksia tarvitsisi tehdä vain kerran kuukaudessa."), vaikkakin vasta seuraavan kuukauden viidentenä päivänä. Jos maksaja ilmoitaisi tiedot yhdellä ilmoituksella, hallituksen esityksessä olisi hyvä lausua tästä ja kuvata, mikä tällöin merkittäisiin maksupäiväksi.

Kilpailupalkinnot

Luonnoksessa esitetään, että tiedonantovelvollisuuden piiristä rajattaisiin enintään 100 euron muut kuin palvelussuhteessa saadut kilpailupalkinnot. Koska maksaja on vapautettu tietojen ilmoittamisesta, tulisi kilpailupalkinnon saajan itse ilmoittaa tulo verotukseensa.

Vaikka ehdotettu menettely on tiedonantovelvollisen kannalta kevyempi, lisää se palkinnonsaajan omia velvoitteita. Verohallinnon näkemyksen mukaan tämä ei ole tarkoituksenmukaista. Verohallinnon näkemyksen mukaan ensisijaista on, että veronalaiset tulot tulevat tulorekisteri- ja vuosi-ilmoituksilla ilmoitetuiksi.

Verohallinto on ohjeistuksessaan ohjannut, että arvoltaan merkityksettömät palkintoesineet ja tavarapalkinnot kuten pokaalit, mitalit, lippikset, karkkipussit, kahvipaketit yms. eivät ole veronalaista tuloa. Koska laissa ei ole säädetty tiettyä verovapauden rajaa, sen arvioiminen, milloin kyse on arvoltaan merkityksettömästä

palkinnosta, on käytännössä hankalaa. Verohallinnon näkemyksen mukaan luonnoksessa tarkoitetut kilpailupalkinnot tulisi säätää verovapaaksi, jolloin palkintojen antajat välttyisivät hankalilta tulkintatilanteilta. Siltä osin kuin kyse olisi *verovapaiksi* säädetyistä kilpailupalkinnoista, ei sivullisilmoittamista tarvittaisi, eikä palkinnon antajien tai saajien hallinnollinen taakka lisääntyisi.

Jos katsotaan, ettei ko. suoritusten säätämiseksi verovapaaksi ole edellytyksiä, eikä velvoitetta sivullisilmoittamiseen tästä huolimatta kaikilta osin olisi, tulisi hallituksen esityksessä korostaa sitä seikkaa, ettei tulo ole verovapaata ja saajalla on velvollisuus ilmoittaa tulo itse verotukseensa, ellei tuloa ole maksajan toimesta ilmoitettu esitetytyn veroilmoituksen tietoihin. Lisäksi hallituksen esityksessä tulisi tuoda esille, ettei ehdotettu verotusmenettelystä annetun lain (VML) 15 §:n uusi 8 momentti estä sitä, etteikö palkinnon antaja tai maksaja voisi antaa tulorekisteri-ilmoituksen myös niiden kilpailupalkintojen osalta, jotka eivät kuulu tiedonantovelvollisuuden piiriin. Näin toimimalla ilmoittaja voisi helpottaa saajan hallinnollista taakkaa ja hoitaa asian tämän puolesta. Verohallinnon näkemyksen mukaan laaja sivullisen tiedonantovelvollisuus palvelee sujuvaa verotuksen toimittamista ja vähentää kansalaisten hallinnollista taakkaa esitetytyn veroilmoituksen tarkistamisessa ja täydentämisessä. VML 15 §:n 8 momentin sanamuodon osalta tulisi varmistua, että se mahdollistaa sivullisilmoittamisen kaikkien kilpailupalkintojen osalta.

Jos velvoitetta sivullisilmoittamiseen rajattaisiin, tulisi ehdotettua VML 15 §:n 8 momenttia lisäksi tarkentaa seuraavien seikkojen osalta.

Urheilijan palkkio tulisi rajata pois ehdotetun momentin soveltamisalasta. Urheilijan palkkio maksetaan urheilijan työstä - urheilemisesta. Maksajalla olisi paremmat edellytykset ilmoittaa tulo ja näin vähentää urheilijan omia velvoitteita. Luonnoksessa on tuotu esille, että nykyisin ennakonpidätysvelvollisuudesta on vapautettu kilpailupalkinnot, ellei kyse ole palkasta, työ- tai käyttökorvauksesta taikka urheilijanpalkkiosta. Ennakkoperintälain 3 §:n mukaan ennakonpidätyksen määrän on vastattava mahdollisimman tarkoin lopullista verontarvetta. Kun urheilijan palkkiosta toimitetaan ennakonpidätys, tulee tämän ennakonpidätyksen tilittämiseksi ja kohdistamiseksi antaa tulorekisteri-ilmoitus. Tulorekisteri-ilmoituksen perusteella ennakonpidätys kohdistetaan saajan hyväksi.

Ehdotetussa VML 15 §:n 8 momentissa on käytetty sanamuotoa "liittyy työ- tai palvelussuhteeseen". Palkkahallinnon sanaston mukaan palvelussuhteita ovat sekä työsuhteet että virkasuhteet. Käytännössä siis ehdotettu muotoilu koskisi työ- ja virkasuhteita, mutta ei toimeksiantosuhteita. Tulisi harkita, että momentin soveltamisalasta rajattaisiin ennakonpidätysvelvollisuutta vastaavasti pois palkat, työ- ja käyttökorvaukset sekä urheilijanpalkkiot.

Toiseksi tiedonantovelvollisuudesta vapauttamisen tulisi koskea vain tavarapalkintoja, ei rahana tai siihen verrattavana suorituksena maksettuja palkintoja. Jos tiedonantovelvollisuudesta vapauttaminen koskisi vain pieniä tavarapalkintoja, edellä mainittu ennakonpidätyksen ilmoittamista, tilittämistä ja kohdistamista koskeva ongelma ei realisoituisi.

Kilpailun käsite on laaja ja siksi hallituksen esityksessä tulisi määritellä tarkemmin, mitä kilpailulla tarkoitetaan. Luonnoksen mukaan "Kilpailun kohteella ei olisi merki-

tystä. Kilpailun kohteena voi olla myös esimerkiksi kilpailuun osallistuvien aiemman harrastustoiminnan tai muun toiminnan tulos". Luonnoksen tekstistä voi saada sen käsityksen, että esim. tunnustuksena aiemmasta urasta saadut suoritukset katsottaisiin kilpailupalkinnoiksi. Tätä ei liene tarkoitettu. Verohallinnon näkemyksen mukaan aiempaan toimintaan perustuvat tilanteet tulisi rajata määritelmän ulkopuolelle ja ko. momentin soveltamisalaan tulisi kuulua vain kilpailutapahtumasta suorituksen perusteella saadun tavarapalkinnon. Jos tällaista rajausta ei tehdä, tulisi esityksessä täsmentää aiemman toiminnan käsitettä.

Luonnoksessa on todettu kilpailupalkintojen osalta, että joissain tapauksissa on esiintynyt erilaisia kilpailumuotoisia viihdetapahtumia, joihin kutsuttaville voiton tai palkinnon nimellä maksettavat suoritukset ovat asiallisesti katsottava esiintymispalkinnoiksi kilpailupalkinnon sijasta. Esityksessä olisi hyvä avata tarkemmin, mitä tällä tarkoitetaan, koska maksajan velvoitteet, kuten ennakonpidätyksen toimittaminen ja tulorekisteriin ilmoittaminen, ovat erilaiset kilpailu- ja esiintymispalkintojen osalta. Esimerkiksi jos suoritus maksetaan viihdetapahtumaan osallistumisen perusteella, kyse on esiintymispalkinnosta, mutta jos suoritus perustuu viihdetapahtumassa järjestettyyn kilpailuun, kyse on kilpailupalkinnosta.

Luonnoksen sivulla 11 kappaleen 1.3. alussa viittaus 12 §:ään tulisi korjata viittaukseksi 15 §:ään.

Muita huomioita

Yksityiskohtaisten perustelujen 1.3. luvun ensimmäisen kappaleen toisella rivillä termi ilmoittamisvelvollisuuden pitänee olla tiedonantovelvollisuuden.

Laki tulotietojärjestelmästä, johtolause, siirtyvät 4-16 momentiksi pitänee olla 5-16 momentiksi.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Mia Keskinen