

2.8.2012

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministeriö@vm.fi

Viite / Diaarinumero

VM066:00/2012 (VM)

A53/00 00 01/2012 (Verohallinto)

Verohallinto esittää lausuntonaan luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain 73 §:n, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 55 §:n ja maatilatalouden tuloverolain 10 e §:n muuttamisesta kunnioittaen seuraavaa.

Lakiluonnosten pääkohdat

Tuloverolain 73 §:ään ehdotetaan muutosta siten, että verosta vapaaksi säädetyn kilometrikorvauksen määrä mitoitettaisiin uudelleen. Pohjana Verohallinnon laskelmissa käytettäisiin edelleen työmarkkinalaitoksen laskelmia. Uudessa mallissa vapaan kilometrikorvauksen määrää vahvistettaessa työmarkkinalaitoksen laskemasta määrästä vähennetään yksityisajojen osuutena 5 prosenttia. Siltä osin kuin ajokilometrit ylittävät 15 000 kilometriä, Verohallinto vahvistaa verosta vapaaksi määräksi 55 prosenttia valtion työmarkkinalaitoksen laskemasta kilometrikorvauksen enimmäismäärästä. Vastaavalla tavalla leikattaisiin myös EVL 55 §:n ja MVL 10 e §:n ns. lisävähennystä.

Verohallinnon huomautukset

Kilometrikorvauksen käsite ja laajuus



www.vero.fi

Haapaniemenkatu 4 A

puh. (09) 7311 36

Helsinki

faksi (09) 7311 3595

Ehdotetut säännökset eivät anna suoraa vastausta siihen, mitä tarkoitetaan tässä yhteydessä kilometrikorvauksella ja mitä kulkuneuvolla. Esityksessä olisi hyvä tuoda esiin se, että kulkuneuvolla tarkoitetaan kaikkia Verohallinnon kustannuskorvauspäätöksessä mainittuja kulkuneuvoja, jolloin rajausta koskisi myös esim. moottoriveneitä. Esitysluonnoksen perusteluissa on kuitenkin huomioitu ainoastaan auton käytöstä johtuneet kustannukset, eikä kantaa ole otettu muihin kulkuneuvoihin.

Kilometrikorvauksen käsitteellä tarkoitetaan yleensä normaalin kilometrikorvauksen lisäksi myös korotettuja korvauksia (ns. lisäsentit). Verohallinnon näkökulmasta olisi hyvä, jos rajausta koskisi vain korottamatonta kilometrikorvausta. Tämä johtuu siitä, että kahden tai useamman työnantajan tapauksessa laskettaessa yhteen kaikkia ajettuja kilometrejä, ei tiedetä milloin kilometrit on ajettu ja onko niiltä maksettu ns. lisäsenttejä, jolloin ilman massiivista vuosi-ilmoitusmenettelyn muutosta on vuosi-ilmoitustietojen perusteella käytännössä mahdoton tietää, mikä summa oli 15000 kilometrin täytyessä maksettavissa verovapaasti.

Näistä syistä kilometrikorvauksen käsite olisi hyödyllistä säätää tässä yhteydessä koskemaan vain korottamattomia kilometrikorvauksia. Näin ns. lisäsentit olisivat työmarkkinalaitoksen laskelmien määräisinä verovapaita ajetuista kilometreistä huolimatta.

Työnantajakohtainen verovapaa enimmäismäärä (s. 7 ja 8)

Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan, että jos työnantajan työmatkasta maksama korvaus alittaisi 15 000 kilometrin osalta Verohallinnon vahvistaman yleisen korvaustason, voitaisiin palkansaajalle maksaa verosta vapaana 15 000 kilometrin ylittävältä osalta sen suuruinen korvaus, mikä palkansaajalle voitaisiin verosta vapaana enintään kokonaiskilometrien perusteella laskettuna maksaa.

Tuloverolain 73 §:ssä säädettäisiin verovelvolliselle maksettavien verosta vapaiden korvausten enimmäismääristä. Jos työnantajan työmatkasta maksama korvaus alittaisi 15 000 kilometrin osalta Verohallinnon vahvistaman yleisen korvaustason, voitaisiin palkansaajalle maksaa verosta vapaana 15 000 kilometrin ylittävältä osalta sen suuruinen korvaus, mikä palkansaajalle voitaisiin verosta vapaana enintään kokonaiskilometrien perusteella laskettuna maksaa. Jos esimerkiksi työntekijä ja palkansaaja ovat sopineet työmatkasta korvattavan kilometrikorvauksen määräksi 35 senttiä kilometriltä ja palkansaajan työmatkasta aiheutuneet ajokilometrit ovat 40 000 kilometriä kalenterivuoden aikana, olisi palkansaajan saamasta kokonaiskorvauksesta 14 000 eurosta verovapaata 12 700 euroa ja veronalaista 1 300 euroa, jos valtion työmarkkinalaitoksen laskema kilometrikorvauksen enimmäismäärä olisi kyseisenä vuonna 45 senttiä kilometriltä, jolloin Verohallinnon vahvistama verosta vapaa yleinen korvaustaso olisi 43 senttiä kilometriltä ja 15 000 ylittävältä osalta 25 senttiä kilometriltä. Palkansaajan verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä olisi tällöin 12 700 euroa ((15 000 kilometriä x 43 senttiä /kilometri) + (25 000 kilometriä x 25 senttiä /kilometri)) = 12 700 euroa).

Ehdotetun tuloverolain 73 §:n 2 momentin säännöksen mukaan ”siltä osin kuin ajokilometrit ylittävät 15 000 kilometriä Verohallinto vahvistaa verosta vapaaksi määräksi 55 prosenttia”. Säännöksen sanamuodon perusteella korvauksen enimmäismäärä on siis nimenomaisesti kytketty ajettujen kilometrien määrään. Tämä taas johtaa siihen, että ehdotetun tuloverolain 73 §:n 2 momentin perusteella on vaikea päätyä perustelutekstissä esitettyyn lopputulokseen.

Perustelujen vastaista tulkintaa tukee osaltaan myös se, että kilometrikorvauksen määrää on vakiintuneesti tarkasteltu kilometrikohtaisesti - toisin sanoen korvaukselle on **kilometrikohtainen** enimmäismäärä. (Vrt. myös yleishyödyllisen yhteisön maksamia päivärahoja koskevan tuloverolain 71 §:n 3 momentin tulkinta)

Ongelma korostuu, jos sovelletaan esitysluonnoksen sivuilla 7 ja 8 esitettyä mallia, jossa ”alikompensaatiotilanteissa” voitaisiin ulosmitata koko verovapaa enimmäismäärä, vaikka kilometrejä kertyisikin yli 15 000. Tämä saattaa johtaa myös siihen käsitykseen, että alikompensaatiotilanteessa muun työnantajan olisi mahdollista maksaa puolestaan ylikompensaatiota. Tulkinta johtaisi tilanteeseen, joka kahden tai useamman maksajan tilanne ei ole valvottavissa ilman varsin laajaa ja seikkaperäistä vuosi-ilmoittamista.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu (s. 9)

Luonnoksessa todetaan, että ennakonpidätysvelvollisuutta ja työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittamisvelvollisuutta ei voida pitää perusteltuna niissä tilanteissa, joissa yksittäisen suorituksen maksajan itsensä maksama korvaus ei ylitä määrältään verosta vapaan korvauksen enimmäisrajaa, mutta useamman suorituksen maksajan maksamien korvausten yhteismäärä ylittää verosta vapaiden korvausten yhteenlasketun enimmäismäärän. Tämä kanta on perusteltu ja maksajan kannalta kohtuullinen. Lisäksi se on maksajien ja Verohallinnon näkökulmasta käytännössä parhaiten sovellettavissa oleva menettely. Luonnoksessa ei esitä asiaa koskevia lainsäädäntömuutoksia.

Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 4 §:n mukaan työnantaja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksun työntekijöille maksettavien palkkojen yhteismäärän perusteella. Palkalla tarkoitetaan kyseisessä laissa muun ohessa enakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua ennakonpidätyksen alaista palkkaa. Kun työntekijän saamien korvausten yhteismäärä ylittää verosta vapaiden korvausten yhteenlasketun enimmäismäärän, ylimenevä määrä katsotaan hänen palkakseen. Näin ollen työnantajan on maksettava palkasta sosiaaliturvamaksu riippumatta siitä, johtuiko ylittyminen yhden vai useamman työnantajan maksamista korvauksista.

Pelkästään se, että Verohallinto vapauttaa suorituksen maksajan päätöksellään ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuudesta, ei vapauta suorituksen maksajaa työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittamisvelvollisuudesta. Tätä voidaan perustella esimerkiksi perustuslain 81 ja 121 §:ien säännöksellä, joiden mukaan



www.vero.fi

Haapaniemenkatu 4 A

puh. (09) 7311 36

Helsinki

faksi (09) 7311 3595

veron perusteista säädetään lailla. Vaikka säännökset koskevat nimenomaisesti vain valtiolle ja kunnalle maksettavia veroja, niistä ilmenevä periaate soveltuu myös Kansaneläkelaitokselle maksettaviin veronluonteisiin maksuihin.

Kun luonnoksessa ei esitä asiaa koskevia lainsäädäntömuutoksia, johtavat työnantajan sosiaaliturvamaksua koskevat säännökset nykymuodossaan siihen, että työnantajan sosiaaliturvamaksu tulisi maksettavaksi myös silloin, kun useamman suorituksen maksajan maksamien korvausten yhteismäärä ylittää verosta vapaiden korvausten yhteenlasketun enimmäismäärän.

Vastaava ongelma on vuodesta 2006 alkaen liittynyt myös vapaaehtoisten yksilöllisten eläkevakuutusten maksuihin. Tällöin lailla (1114/2005) kumottiin työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 2 §:ssä ollut nimenomainen säännös (773/2004), jonka perusteella maksua ei ollut maksettava. Ongelmalla ei ole juurikaan ollut käytännön vaikutuksia, koska tapaukset, joissa kaksi työnantajaa maksaisi yhtä aikaa vakuutusmaksuja, ovat erittäin harvinaisia.

Edellä mainituin perustein työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettuun lakiin olisi hyvä lisätä säännös, jonka nojalla yksittäisen työnantajan ei tarvitsisi suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksua, jos hänen maksamansa kilometrikorvaukset eivät ylitä verovapaa enimmäismäärää. Samalla lakiin voitaisiin lisätä vastaavansisältöinen eläkevakuutusmaksuja koskeva säännös.

Edellisenä verovuonna tehdystä matkasta maksettu korvaus

Kilometrikorvauksen verovapaa enimmäismäärä määräytyy matkan tekovuoden tason mukaisesti. Luonnollisen henkilön (muut kuin kirjanpitovelvollisuuden piiriin kuuluvat) tulot jaksetaan maksuperusteella, jolloin kilometrikorvaus on sen verovuoden (verovapaa) tuloa, jona se on maksettu. Tämä johtaa siihen, että vuonna esimerkiksi 2012 tehdystä matkasta voidaan vuonna 2013 maksaa verovapaa korvaus vuoden 2012 tason mukaisesti. Kyseinen korvaus on verovuoden 2013 tuloa. Tämä aiheuttaa ongelmia kustannusten korvausten atk-käsittelylle etenkin siitä syystä, että kilometriraja on verovuosi-kohtainen.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteella tulkinta olisi seuraava: Maksettu korvaus tulee lukea korvauksen maksuvuoden korvauksiin verovapaita enimmäismääriä laskettaessa, jolloin ajatut kilometrit tulee lukea korvauksen maksuvuoden kilometreihin.

Voimaantulosäännös

Voimaantulosäännöksessä pitäisi nimenomaisesti ottaa kantaa siihen, miten vuonna 2012 tehdyistä matkoista vuonna 2013 maksettuja kilometrikorvauksia kohdellaan verotuksessa. Edellä on käsitelty edelliseltä vuodelta maksettujen korvausten verotusta koskevaa ongelmaa.

Vuosi-ilmoitukset ja laskenta

Esitetty lakimuutos edellyttäisi muutoksia vuosi-ilmoituksiin ja laskentaan. Muutokset aiheuttavat jonkin verran henkilötyötarvetta ja kustannuksia Verohallinnolle. Vuosi-ilmoittamisen laajuuden ja yksityiskohtien näkökulmasta menettely riippuu hyvin paljon siitä, onko 15000 kilometrin raja ehdoton, luetaanko ns. lisäsentit mukaan ja miten kahden tai useamman maksajan tilanne vaikuttaa em. seikkoihin.

Julkisyhteisöjen ja kotitalouksien tiedonantovelvollisuus

Käytännössä muutos on mahdollista toteuttaa ainoastaan silloin, jos kaikki verovapaiden korvausten maksajat antavat vuosi-ilmoitukset. Tämän vuoksi on hyvä, että esityksessä on mainittu, että esim. julkisyhteisöjä ei voida vapauttaa ilmoittamisvelvollisuudesta.

Lienee kuitenkin tarpeetonta ulottaa tiedonantovelvollisuutta nykykäytännöstä poiketen kotitalouksiin, joilla ei ole velvollisuutta ilmoittaa maksamiansa alle 200 euron palkkoja.

5 prosentin vähennys työmarkkinalaitoksen vahvistamasta arvosta ja sen suhde työehtosopimukseen

Luonnoksessa esitetään, että valtion verosta vapaan kilometrikorvauksen määrää vahvistettaessa työmarkkinalaitoksen laskemasta määrästä vähennettäisiin yksityisajojen osuutena 5 prosenttia siltä osin kuin ajettujen kilometrien määrä ei ylitä 15 000 kilometriä.

Jos maksajat käyttävät jatkossa kilometrikorvauksia maksaessaan valtion työmarkkinalaitoksen laskemaa määrää ja Verohallinto vahvistaa verovapaaksi määräksi 5 prosenttia pienemmän määrän, johtaa tämä siihen, että jokaisesta korvasta kilometristä muodostuu 5 prosentin suuruisen erotuksen verran veronalaista tuloa.

Verohallinnon kustannuskorvauspäätös ja määrien pyöristäminen

Nykyisessä kustannuskorvauspäätöksessä verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä vahvistetaan yhden sentin tarkkuudella. Esityksessä voisi olla hyvä mainita, että määritettäessä prosenttiosuuksia työmarkkinalaitoksen laskelmista, määrät vahvistetaan edelleen sentin tarkkuudella käyttäen normaaleja pyöristyssääntöjä.

Lisävähennyksien ja palkansaajan kilometrikorvauksen yhteensovittaminen

EVL 55 §:n ja MVL 10 e §:n lisävähennykseen oikeutettu yrittäjä saattaa ajaa työajoa myös palkansaajan roolissa. Säännöksistä ei ilmene, mikä on palkansaajan korvausten ja lisävähennysten suhde sovellettaessa Verohallinnon kustannuskorvauspäätöstä. Yksi tulkinta olisi, että 15 000 kilometrin määrä olisi verovelvolliskohtainen sekä maksettaessa että vähennettäessä, jolloin olisi tarvetta



www.vero.fi

Haapaniemenkatu 4 A

puh. (09) 7311 36

Helsinki

faksi (09) 7311 3595

seurata määrää maksetun ja vähennettävän määrän yhteensovittamiseksi. Lisävähennyksen ja kilometrikorvauksen 15000 kilometrin rajojen yhteensovittaminen olisi hallinnollisesti varsin hankalaa. Tästä syystä ainakin esityksessä olisi hyvä mainita, että lisävähennystä ja palkansaajan kilometrikorvausta ei yhteensoviteta 15 000 kilometrin täyttymistä seurattaessa.

Toisaalta samaan yrittäjään saatetaan soveltaa EVL 55 §:n lisävähennystä ja MVL 10 e §:n lisävähennystä. Tällaisessa tilanteessa lienee myös perusteltua olla yhteensovittamatta lisävähennyksiä. Tästäkin olisi hyvä mainita perusteluissa, ellei asiasta säätäminen tule kyseeseen.

Pääjohtajan estyneenä ollessa,
johtaja

Kari Huhtala

Johtava asiantuntija

Tomi Peltomäki