

VEROHALLINTO

PL 325
00052 VERO

Lausunto
2.8.2013

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VH A39/00 00 01/2013
VM 064:00/2013

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 56 §:n muuttamisesta ja maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta (koulutusvähennys). Verohallinto esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Esitysluonnoksen mukaan työnantaja saisi tehdä elinkeinotulon verotuksessa koulutusvähennyksen elinkeinotoiminnassa työskennelleen työntekijän koulutuksen perusteella. Vastaavasti työnantaja saisi tehdä maatalouden verotuksessa koulutusvähennyksen maataloudessa työskennelleen työntekijän koulutuksen perusteella.

Vähennyksen voisi saada ensimmäisen kerran jo verovuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa.

Koulutus oikeuttaisi vähennykseen, jos se kestää yhtäjaksoisesti vähintään tunnin, työnantaja maksaa koulutuksen ajalta työntekijälle palkkaa ja työntekijän palkkauskustannuksiin ei ole verovuonna myönnetty julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta annetun lain (916/2012) 7 luvun 1 §:n mukaista palkkatukea.

Perustelujen mukaan lisävähennyksen perusteena olisi työnantajan elinkeinotoiminnassa työskentelevälle henkilölle järjestämä koulutus, joka ylläpitää ja edistää työntekijän ammatillista osaamista. Vähennykseen oikeuttaisi sekä työntekijän nykyisiin että tuleviin työtehtäviin senhetkisen työnantajan palveluksessa liittyvä koulutus. Koulutusvähennystä ei saisi esimerkiksi perehdytyksestä tai työnopastuksesta.

Koulutusvähennyksen määrä laskettaisiin kertomalla yrityksen työntekijöiden keskimääräinen päiväpalkka koulutusvähennykseen oikeuttavien koulutuspäivien määrällä ja näin saatu jaetaan luvulla 2. Mainittu keskimääräinen päiväpalkka saadaan jakamalla työttömyysetuuksien rahoituksesta annetun lain (555/1998) 19a §:n mukainen työnantajan työttömyysvakuutusmaksun perusteena oleva palkkasumma verovuoden keskimääräisellä työntekijämäärällä ja näin saatu osamäärä jaetaan luvulla 200.

Koulutuspäivänä pidettäisiin päivää, jona koulutuksen kesto on ollut vähintään kuusi tuntia. Koulutuspäivä voisi muodostua myös useasta, vähintään tunnin kerrallaan kestäneestä koulutuksesta, joiden yhteenlaskettu kesto verovuonna on vähintään kuusi tuntia.

Koulutusvähennykseen oikeuttaisi enintään kolme koulutuspäivää työntekijää kohti.

Koulutusvähennys olisi elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta tehtävä ylimääräinen verovähennys. Vähennyksen saisi sen lisäksi, että koulutuskustannukset voitaisiin vähentää verotuksessa tulon hankkimista ja säilyttämisestä aiheutuneina menoina.

Ehdotettujen säännösten johdosta koulutusvähennys otettaisiin huomioon laskettaessa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tappiollinen tulos.

Yleisiä huomioita

Koulutusvähennys olisi uusi verovähennys, jonka perusteena ei olisi yrityksen suorittama meno sellaisenaan, vaan erityinen laskelma. Tämäntapainen kirjanpidon ulkopuolinen laskennallinen vähennys monimutkaistaa verotusta, eikä edistä pyrkimyksiä yksinkertaistaa verotusta. Se ei myöskään ole sopusoinnussa Verohallinnon tavoitteiden kanssa nostaa verotuksen automaatioastetta entisestään.

Koulutusvähennyksen tarkoituksena olisi kannustaa työnantajia lisäämään työntekijöiden koulutusta, mikä on talouden nykyisissä ja muuttuvissa olosuhteissa ensisijaisen tärkeää. Koulutusvähennyksen vaikuttavuutta heikentää se, että merkittävä osa vähennykseen oikeuttavasta koulutuksesta on sellaista, jota työnantajat yrityksen tarpeista lähtien muutoinkin järjestävät ja järjestäisivät myös ilman erityistä verotukea. Toisaalta, jos työhön liittyvää koulutusta halutaan lisätä nimenomaan verotuksen keinoin, ei vähennyksen edellytyksiä ole mahdollista sitoa siihen järjestäisikö työnantaja koulutuksen ilman verotukea vai ei.

Suhde koulutuskulujen vähennyskelpoisuuteen ja koulutuksen veronalaisuuteen

Työntekijän koulutuksesta johtuneet menot ovat lähtökohtaisesti yrityksen vähennyskelpoisia tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneita menoja. Menot ovat vähennyskelpoisia siinäkin tapauksessa, että työntekijälle muodostuu työnantajan kustantamasta koulutuksesta (lähinnä peruskoulutuksesta) palkkana veronalainen etu, koska palkka on joka tapauksessa vähennyskelpoinen meno.

Koulutusvähennyksen kannalta ei ilmeisesti ole merkitystä sillä, syntyykö työntekijälle koulutuksesta veronalainen etu vai, vaan koulutusvähennyksen voi periaatteessa saada kummassakin tapauksessa. Tämän voisi selvyuden vuoksi todeta nimenomaisesti hallituksen esityksen perusteluissa.

Yrittäjän ja hänen perheenjäsentensä koulutus

Esitysluonnoksen perustelujen mukaan koulutusvähennyksen edellytyksenä on, että koulutusta annetaan *työsopimuslain* mukaisessa työsuhteessa olevalle työntekijälle.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan itselleen järjestämä koulutus ei siten oikeuta koulutusvähennykseen.

Työlainsäädännön tulkinnassa henkilöyhtiön yhtiömiehen ei ole katsottu olevan työsuhteessa yhtiöön, jos hänellä on yhtiössä määräävä asema omistuksen tai muun vastaavan syyn perusteella (esimerkiksi Työneuvoston lausunto 1422-07). Oikeutta koulutusvähennykseen ei mainituissa oloissa ole myöskään yhtiömiehen koulutuksen perusteella.

Osakeyhtiön toimitusjohtaja ei lähtökohtaisesti ole työsuhteessa osakeyhtiöön, joten toimitusjohtajan koulutus ei oikeuta vähennykseen. Osakeyhtiön osakkaan osalta työsuhteen olemassaolo voi taas olla riippuvainen hänen omistussuhteestaan ja määräysvallastaan yhtiössä, mutta myös omistuksen jakautumisesta osakkaiden kesken ja yhtiön toiminnan luonteesta (esimerkiksi Työneuvoston lausunto 1383-02).

Yksityisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan puoliso ja alaikäinen lapsi voinee periaatteessa olla työsopimuslain mukaisessa työsuhteessa liikkeen- ja ammatinharjoittajaan. Puolisolle ja lapselle, joka ei ole täyttänyt 14 vuotta ennen verovuoden alkamista, ei kuitenkaan maksettane käytännössä palkkaa, koska tuollainen palkka ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen, mutta toisaalta se lienee saajansa veronalaista tuloa. Kun koulutusvähennyksen edellytyksenä on työsopimuslain mukaisen työsuhteen ohella se, että työnantaja maksaa koulutusajalta *palkkaa*, ei koulutusvähennys puolison ja alle 14 -vuotiaan lapsen osalta tulle käytännössä kysymykseen.

Verohallinnon mielestä esityksessä olisi selvyiden vuoksi syytä nimenomaisesti mainita koulutusvähennyksestä yrittäjän ja hänen perheenjäsentensä koulutuksen perusteella.

Koulutussuunnitelma

Koulutusvähennyksen edellytyksenä on, että koulutus perustuu yhteistoiminnasta yrityksissä annetun lain (334/2007) 16 §:ssä tarkoitettuun tai sitä vastaavaan koulutussuunnitelmaan. Viittaus yhteistoimintalain mukaiseen *koulutussuunnitelmaan* tarkoittanee edellä mainitussa pykälässä mainittuja henkilöstösuunnitelman koulutustavoitteita.

Hallituksen esityksen perusteluissa voisi selvyiden vuoksi todeta, mitä *vastaavalla koulutussuunnitelmalla* tarkoitetaan? Edellytetäänkö ja käytetäänkö vastaavaa koulutussuunnitelmaa (vain) siinä tilanteessa, kun yhteistoimintalakia ei sovelleta yritykseen, esimerkiksi yrityksen työntekijämäärän vähäisyyden vuoksi? Samoin hallituksen esityksen perusteluissa voitaisiin todeta, onko vastaavalla koulutussuunnitelmalla samat sisällölliset vaatimukset kuin yhteistoimintalain mukaisella suunnitelmalla vai poikkeavatko ne toisistaan?

Muut tuet

Koulutusvähennykseen ei oikeuta sellaisen työntekijän koulutus, jonka palkkakustannuksiin on verovuonna myönnetty julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta annetun lain (916/2012) 7 luvun 1 §:n mukaista palkkatukea. Tarkoitus lienee se, etteivät työnantajan mahdollisesti saamat muut tuet vaikuta koulutusvähennykseen, minkä voisi selvyiden vuoksi todeta hallituksen esityksen perusteluissa.

Vähennyksen laskeminen

Esitysluonnoksen mukaan koulutusvähennyksen laskennassa käytettäisiin yrityksen työntekijöiden keskimääräistä päiväpalkkaa, joka laskettaisiin ”jakamalla työttömyysetuuksien rahoituksesta annetun lain (555/1998) 19 a §:n mukainen työnantajan työttömyysvakuutusmaksun perusteena oleva palkkasumma verovuoden keskimääräisellä työntekijämäärä ja näin saatu osamäärä luvulla.”

Työttömyysvakuutusmaksun perusteena olevaa palkkasummaa ei ilmoiteta Verohallinnolle, eikä se ole muutenkaan Verohallinnon tiedossa. Koska koulutusvähennys on verovähennys, johon liittyvä ohjaus, neuvonta ja valvonta kuuluu Verohallinnon

tehtäviin, olisi soveliaampaa, että vähennyksen laskennassa käytettäisiin, mikäli mahdollista, jotain sellaista erää, joka muutenkin ilmoitetaan Verohallinnolle ja jonka oikeellisuuden varmistamiseen Verohallinnolla on keinoja ja asiantuntemusta. Verohallinto esittääkin harkittavaksi vaihtoehtoa, että laskennan perusteena käytettäisiin työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain (366/1963) 4 §:ssä tarkoitettua palkkojen yhteismäärää.

Esitysluonnoksen mukaan vähennyksen peruste muodostuisi eri työntekijöiden vähennykseen oikeuttavien koulutuspäivien (kuitenkin enintään 3 koulutuspäivää per työntekijä) yhteismäärän perusteella. Selvyyden vuoksi perusteluihin asiasta voisi ottaa seuraavan tapaisen esimerkin:

”yrityksellä on 2 työntekijää, joista toisella on koulutuspäiviä 10 ja toisella 1. Yrityksellä on oikeus koulutusvähennykseen 4 koulutuspäivän perusteella.”

Selvitys koulutusvähennyksen edellytysten täyttymisestä

Esitysluonnoksen mukaisen elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 56 §:n 5 momentin ja maatilatalouden tuloverolain 10 f §:n 5 momentin mukaan työnantajan tulee laatia kirjallinen selvitys koulutusvähennyksen edellytysten täyttymisestä. Perustelujen mukaan tämä tarkoittaisi sitä, että vähennysoikeus ei syntyisi pelkästään koko henkilöstön kattavan koulutussuunnitelman perusteella, vaan suunnitelman toteutumisesta olisi seurattava työntekijäkohtaisesti.

Verohallinnon mielestä hallituksen esityksen perusteluissa tulisi selostaa hieman yksityiskohtaisemmin mainitulle selvitykselle asetettavia sisällöllisiä vaatimuksia. Lisäksi Verohallinto esittää harkittavaksi, että selvityksestä säädettäisiin itse säädöstekstissä esitysluonnosta täydellisemmin seuraavasti:

”Työnantajan on laadittava kirjallinen selvitys koulutusvähennyksen laskentaperusteista ja 1 – 4 momentissa säädettyjen koulutusvähennyksen edellytysten täyttymisestä. Selvitys koulutusvähennyksen edellytysten täyttymisestä on laadittava työntekijäkohtaisesti.”

Hallituksen esityksen perusteluihin voisi myös lisätä maininnan siitä, että

”työnantajan on säilytettävä selvitys ja esitettävä se veroviranomaisen tai muutoksenhakuviranomaisen pyynnöstä verotusmenettelystä annetun lain 11 §:n mukaisesti.”

Verovalvonta

Verovelvollisten ilmoittamien koulutusvähennysten oikeellisuutta ei ole käytännössä mahdollista tutkia yksityiskohtaisesti säännönmukaisen tuloverotuksen yhteydessä, vaan tarkempi verovalvonta voi tapahtua lähinnä verotarkastuksessa.

Resurssitarpeet

Koulutusvähennyksen toimeenpano aiheuttaa Verohallinnolle lisää hallinnollista työtä. Lisätyötä aiheuttavat muun muassa vähennykseen liittyvä ohjaus, neuvonta, koulutus, lomakkeiden uusiminen, tietojärjestelmämuutokset ja verovalvonta. Lisätyö tulee ottaa huomioon Verohallinnon resurssoinnissa.

Voimaantulo

Yritys saisi vähennyksen saisi jo verovuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa. Vähennykseen voi olla oikeus sellaisella yhtiöllä, jonka verovuoden 2014 muodostava tilikausi päättyy jo 31.1.2014 ja jonka on annettava veroilmoitus keväällä 2014. Jotta vähennyksen asianmukainen toimeenpano olisi mahdollista, lainsäädännön tulisi edetä kiireellisesti.

Pääjohtajan estyneenä ollessa

hallintojohtaja

johtava lakimies

Kari Huhtala

Matti Merisalo