

Teemu-Taneli Korpela

# **TULONHANKKIMISKULUT AMMATTISOTILAIDEN ANSIOTULOVEROTUKSESSA**

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Kandidaatintutkielma

Joulukuu 2020

# TIIVISTELMÄ

Teemu-Taneli Korpela: Tulonhankkimiskulut ammattisotilaiden ansiotuloverotuksessa  
Kandidaatintutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma  
Joulukuu 2020

---

Tässä tutkielmassa tarkastellaan tulonhankkimiskulujen vähennyskelpoisuutta ammattisotilaiden näkökulmasta. Käsiteltävän aiheen laajuuden vuoksi tutkimusaihetta on jouduttu rajaamaan käsittelemään sotilaan ammatin kannalta keskeisiä tulonhankkimismenoja. Tutkielma on lainopillinen tutkimus, jonka tarkoituksena on selvittää oikeussääntöjen merkitys ja tuottaa tietoa lain soveltamista varten. Tärkeimpänä lähdeaineistona käytetään tuloverolakia ja Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita. Tutkielmassa selvitettiin, minkälaisia erityispiirteitä ammattisotilaiden työn luonteeseen liittyy ja miten nämä erityispiirteet vaikuttavat ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuuteen. Ammattisotilaisiin kohdistuu lain-säädännön kautta tavanomaisista ammateista poikkeavia vaatimuksia. Tämän lisäksi työn luonteesta ja monipuolisuudesta johtuen ammattisotilaille muodostuu usein tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia kustannuksia.

Tuloverolaissa ei ole tarkkaa määritelmää hyväksyttävälle tulonhankkimiskuluille. Verohallinto on antanut aiheesta syventäviä vero-ohjeita. Tulonhankkimiskulujen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa keskeisenä tekijänä on otettava huomioon, että verovapaaseen tuloon ja tavanomaisiin elantomenoihin kohdistuvat kulut ovat vähennyskeltottomia. Verohallinnon ohjeistuksen perusteella verovelvollisen on esitettävä ne perusteet, joiden mukaan tavanomaisiksi katsottavia elantomenoja on pidettävä verovelvollisen tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvina vähennyskelpoisina menoina. Vähennyskelpoisuuteen vaikuttaa myös se, korvaako työnantaja hankinnoista aiheutuvia kustannuksia. Ammattisotilaiden kohdalla on pohdittava sitä, vaikuttaako ammattisotilaita koskevat lain vaatimukset joidenkin normaalien elantomenojen kulujen vähennyskelpoisuuteen.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että ammattisotilaille tyypillisesti muodostuu työn vuoksi kustannuksia, koska sotilaan työssä vaaditaan erityisvälineitä ja -vaatetusta. Puolustusvoimat jakaa henkilöstölle käyttöön valtaosan tarvittavasta materiaalista, mutta ammattisotilaat joutuvat itse hankkimaan osan tarvittavasta materiaalista. Puolustusvoimat ei korvaa virkapukuja lukuun ottamatta ammattisotilaille työvälineiden ja vaatetuksen hankinnoista aiheutuvia kustannuksia. Tulokset osoittavat, että ammattisotilaat pystyvät laajasti vähentämään aiheutuvia kustannuksia tulon hankkimisesta johtuvina menoina.

Avainsanat: ansiotuloverotus, luonnollinen vähennys, tulonhankkimiskulut, ammattisotilas

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla

<b>LÄHDELUETTELO .....</b>	<b>iv</b>
<b>OIKEUSTAPAUSLUETTELO .....</b>	<b>vii</b>
<b>LYHENNELUETTELO.....</b>	<b>vii</b>
<b>1. Johdanto .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tutkimuksen lähtökohta .....	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimusaiheen rajausta .....	2
1.3 Tutkimuksen rakenne .....	2
1.4 Tutkimusmetodi.....	3
<b>2. Ansiotulot ja ansiotuloista tehtävät vähennykset .....</b>	<b>4</b>
2.1 Ansiotulot .....	4
2.2 Ansiotulojen verotus.....	5
2.3 Vähennykset ansiotuloverotuksessa .....	5
<b>3. Ammattisotilaita koskevat normit .....</b>	<b>13</b>
3.1 Laki Puolustusvoimista .....	14
3.2 Laki puolustuslaitoksen virkamiesten työajasta .....	17
3.3 Yleinen Palvelusohjesääntö.....	18
3.4 Työtehtävien asettamat vaatimukset.....	19
<b>4. Ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuus.....</b>	<b>20</b>
4.1 Puolustusvoimista annetun lain asettamat vaatimukset.....	20
4.2 Työn luonteen asettamat vaatimukset .....	26
<b>5. Johtopäätökset .....</b>	<b>29</b>

## LÄHDELUETTELO

*Andersson – Linnakangas – Frände 2016*

*Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim: Tuloverotus, Alma Talent Oy, 8., uudistettu painos 2016*

*Hirvonen 2011*

*Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011*

*HE 264/2006*

Hallituksen esitys Eduskunnalle puolustusvoimalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

*Helsingin yliopisto*

Perustietoa oikeustieteestä, luettu 17.11.2020,  
[www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa1.html](http://www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa1.html),

*Linnakangas 2008*

*Linnakangas, Esko: Vahingonkorvausten vähennyskelpoisuus ja sanktioiden vähennyskielto verotuksessa, Verotus 4/2008*

*Merisalo 2008*

*Merisalo, Matti: Työasuntovähennys, Verotus 1/2008*

*Myrsky 2014*

*Myrsky, Matti: Luonnolliset vähennykset ja verotus. Defensor Legis 5/2014.*

*Määttä 2020*

*Määttä, Kalle: Työnantajan maksamat muuttokustannukset – Tulkintaa TVL 69 c §:ssä säädetystä muuttokustannushuojennuksesta, Verotus 5/2020*

*Niskakangas – Knuutinen 2020*

*Niskakangas, Heikki – Knuutinen, Reijo: Henkilöverotus, Alma Talent Oy, jatkuva täydenteinen teos, päivitetty 21.8.2020*

*Nykänen 2011*

*Nykänen, Pekka:* Luonnollisten vähennysten ja korkomenojen jaksottamisesta henkilöverotuksessa. Verotus 4/2011

*Nykänen 2009*

*Nykänen, Pekka:* Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset verotuksessa - eräitä näkökohtia, Verotus 1/2009

*Nykänen 2008*

*Nykänen, Pekka:* Luonnollisen vähennyksen käsitteestä henkilöverotuksessa, Verotus 3/2008

*Ossa 2020*

*Ossa, Jaakko,* Tuloverolaki käytännössä, Alma Talent 2020

*Puolustusministeriö 2016*

Puolustusvoimien Työaikasopimus ja työaikasopimuksen soveltamisohjeet,  
Puolustusministeriö 2016

*Puolustusvoimat 2018*

Henkilöstötilinpäätös 2018, Pääesikunta 2018

*Puolustusvoimat 2016*

Yleinen Palvelusohjesääntö, Pääesikunta 2016

*PuVM 2/2006*

Puolustusvaliokunnan Mietintö 2/2006 vp

*Rajavartiolaitos 2019*

Rajavartiolaitoksen tilinpäätös 2018, Rajavartiolaitos 2019

*Räbina – Myrsky – Myllymäki 2019*

*Räbina, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne:* Henkilökohtaisen tulon verotus.  
Alma Talent Oy. 3. uudistettu painos. Helsinki 2019

*Valtiokonttori 2020*

Valtion henkilöstökertomus 2019, Valtiokonttorin julkaisuja 16.6.2020

*Valtiovarainministeriö 2020*

Valtion virka- ja työehdot 2020–2022, Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020:48, 2020

*Verohallinto 2020a*

Verohallinto: Tulonhankkimiskulut ansiotulosta 22.5.2020, diaari VH/2516/00.01.00/2020

*Verohallinto 2020b*

Verohallinto: Sakkojen, oikeudenkäyntikulujen sekä välimies- ja sovittelumenettelyn kulujen vähentäminen henkilöverotuksessa 25.8.2020, diaari VH/1515/00.01.00/2020

*Verohallinto 2019a*

Verohallinto: Matkakustannusten vähentäminen palkansaajan verotuksessa 18.12.2019, diaari VH/4296/00.01.00/2019

*Verohallinto 2019b*

Verohallinto: Työasuntovähennys 14.1.2019, diaari VH/3124/00.01.00/2018

*Verohallinto 2018*

Vähennyskelvottomia tulonhankkimismenoja, luettu 26.12.2020,  
<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/tulot-ja-vahennykset/tulonhankkimismenot/v%C3%A4hennyskelvottomia-menoja>

## **OIKEUSTAPAUSLUETTELO**

KHO 1982 T 3456

KHO 1982 T 369

KHO 1986 B 566

## **LYHENNELUETTELO**

EPL	Ennakkoperintälaki (1118/1996)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
PVTAS	Puolustusvoimien työaikasopimus
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
YIPalvO	Yleinen palvelusohjesääntö

# 1. Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen lähtökohta

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennysoikeuden erityispiirteitä ansiotuloverotuksessa. Ammattisotilaiden asema, tehtävien monipuolisuus ja erityisluonne aiheuttavat kysymyksiä tulonhankkimismenojen vähennysoikeudesta. Ammattisotilaisiin kohdistuu lainsäädännöstä ja Puolustusvoimien omista normeista erilaisia vaatimuksia niin materiaalin, käyttäytymisen kuin työn osalta. Monesti näiden vaatimusten täyttäminen edellyttää työntekijältä rahallista panostusta. Puolustusvoimat työnantajana antaa työntekijöilleen valtaosan työntekoon tarvittavasta materiaalista, mutta osan työntekoon tarvittavasta materiaalista ja välineistä työntekijä hankkii omalla kustannuksellaan.

Ammattisotilaiden määrä Suomessa on merkittävä, varsinkin suhteutettuna valtion virkamiesten määrään. Ammattisotilaan määritelmä on tärkeä erottaa yleisestä sotilaan määritelmästä. Sotilaita ovat Yleisen palvelusohjesäännön (YIPalvO) perusteella ammattisotilaat, kadetit, varusmiehet, palveluksessa olevat reserviläiset ja sotilaallisissa kriisinhallintatehtävissä olevat henkilöt.<sup>1</sup> Laki Puolustusvoimista (551/2007) 36 § määrittää kuka katsotaan ammattisotilaaksi. Ammattisotilaita ovat lain mukaan henkilöt, jotka palvelevat sotilasvirassa, sekä niitä, jotka ovat nimitetty Puolustusvoimissa määräaikaiseen virkasuhteeseen sotilastehtävään. Puolustusvoimissa on palkattua henkilökuntaa noin 12 000 henkeä, joista noin kaksi kolmasosaa eli lähes 8 000 henkilöä on ammattisotilaita<sup>2</sup>. Loput ovat siviilejä. Rajavartiolaitoksen sotilasviroissa palvelee noin 2 500 henkilöä raja- ja merivartijan, upseerin ja erikoisupseerin tehtävissä.<sup>3</sup> Yhteenlaskettuna sotilasviroissa palvelevia on siis melkein 11 000 henkeä. Määrä on noin 15 % valtion palveluksessa olevien määrästä.<sup>4</sup>

Ansiotulovero on valtion verokertymän osalta arvonlisäveron jälkeen toiseksi eniten verotuloja tuottava verolaji<sup>5</sup>. Ansiotuloverotus koskee kaikkia palkansaajia. Ansiotuloverotus perustuu nettoverotukseen tuloverolain (TVL) 29 §:n 1 momentin mukaisesti. Nettoverotuksessa verovelvollisen ansiotuloista vähennetään tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvat menot, eli luonnolliset vähennykset, jolloin jäljelle jää verotettava tulo.<sup>6</sup> Luonnollisten vähennysten vähennyskelpoisuudesta on säädetty tuloverolaissa. Verohallinto on tuottanut runsaasti

---

<sup>1</sup> Puolustusvoimat 2017, s.10

<sup>2</sup> Puolustusvoimat 2018, s. 8,

<sup>3</sup> Rajavartiolaitos 2019, s.23,

<sup>4</sup> Valtiokonttori 2020, s.3

<sup>5</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020

<sup>6</sup> Andersson – Linnakangas - Frände 2016, s. 376,



tulonhankkimismenoja käsittelevää syventävää ohjeistusta. Kattavasta ohjeistuksesta huolimatta ajoittain syntyy epäselvyyksiä tulonhankkimismenojen vähennysoikeudesta.

## 1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimusaiheen rajaus

Tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan Tuloverolain 1535/1992 31 §, 93 § (asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset) ja 95 § (tulonhankkimisvähennys) mukaisia ansiotulosta tehtäviä tulonhankkimismenoja ammattisotilaiden ansiotuloverotuksessa. Keskeisimpiä tulonhankkimismenoja, joita tutkimuksessa käsitellään ovat työvälineet, työhuonevähennys, virka- tai työpukuvähennys, muuttokustannukset sekä asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset. Koulutusmenojen vähennyskelpoisuutta ei käsitellä tutkimuksessa aiheen laajuuden vuoksi. Tutkimuksessa käytetään avoimesti saatavilla olevia Puolustusvoimien säännöksiä ja ohjeita. Puolustusvoimilla on lisäksi paljon henkilöstöä koskevia ohjeita, jotka eivät kuitenkaan ole julkisesti saatavilla.

Tutkimuksessa pohditaan myös sitä, millaisia eri vaatimuksia eri lait ja Puolustusvoimien sisäiset normit asettavat ammattisotilaille. Aihetta tarkastellaan siitä näkökulmasta, millaisia hankintoja ammattisotilaat joutuvat tekemään ja millaisia kustannuksia heille muodostuu, jotta he täyttävät lain ja normien mukaiset vaatimukset. Tutkimuksessa pohditaan ristiriitoja tulonhankkimismenojen vähennysoikeutta koskevan lainsäädännön, ohjeistuksen ja ammattisotilaihin koskevien vaatimusten välillä. Tutkimus rajataan koskemaan Puolustusvoimien palveluksessa olevia ammattisotilaita. Lain perusteella rajavartiolaitoksen sotilasviroissa palvelevat henkilöt ovat myös ammattisotilaita, mutta Rajavartiolaitoksen työn erityispiirteet poikkeavat joiltain osin Puolustusvoimien työn piirteistä. Tästä syystä luonnollisten vähennysten pohtiminen Rajavartiolaitoksen ammattisotilaiden näkökulmasta ei ole tämän tutkimuksen laajuuden puolesta mahdollista.

Tutkimuksessa on tarkoitus vastata seuraaviin kysymyksiin:

1. Millaisia erityispiirteitä on ammattisotilaiden ansiotuloverotuksen tulonhankkimismenoissa?
2. Miten nämä erityispiirteet vaikuttavat ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuuteen?

## 1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa luvussa käsitellään ansiotuloverotuksen rakennetta ja luonnollisia vähennyksiä. Luonnollisten vähennysten osalta käsitellään eri menojen vähennyskelpoisuuden yleisiä rajoituksia tuloverolain ja verohallinnon ohjeistusten perusteella. Tutkimuksen kolmannessa luvussa käsitellään ammattisotilaan työn luonteen erityispiirteitä. Ammattisotilaan työhön liittyviä erityispiirteitä

käsitellään etenkin puolustusvoimalain, Yleisen palvelusohjesäännön ja Puolustusvoimien työaikasopimuksen näkökulmasta. Lisäksi tutkielmassa pohditaan sotilaan työn luonteen luomia erityispiirteitä. Neljännessä luvussa analysoidaan toisen ja kolmannen luvun havaintojen perusteella ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuutta.

#### 1.4 Tutkimusmetodi

Tutkimus on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen tutkimus. Lainopillinen eli oikeusdogmaattisen tutkimuksen tarkoituksena on oikeussäännösten systematisointi ja oikeussääntöjen selvittäminen.<sup>7</sup> Käytännössä lainopilla tutkitaan, mitä merkitystä voimassa olevalla lainsäädännöllä ja muilla oikeuslähteillä kuten lainvalmisteluasiakirjoilla, oikeustapauksilla tai esimerkiksi syventävillä ohjeistuksilla on. Lainopin tehtävänä on tuottaa perusteltua tietoa lainsoveltamisen tarpeisiin.<sup>8</sup> Yksittäiset oikeussäännökset ovat aina osa suurempaa oikeussäännösten kokoelmaa. Oikeusnormistot voivat osittain olla päällekkäisiä tai ristiriitaisia keskenään, joten lainopillisella pyritään saavuttamaan mahdollisimman ristiriidatonta oikeusnormien tulkintaa.

Tutkimuksessa tulkitaan etenkin ammattisotilaita koskevaa lainsäädäntöä, jota täydennetään lainvalmisteluaineistolla ja muilla normeilla, jotka koskettavat ammattisotilaita. Näiden normien asettamia vaatimuksia verrataan tuloverolain ja Verohallinnon syventävien ohjeistusten määritelmiin. Pohdinnan tukena hyödynnetään verotukseen liittyvää kotimaista kirjallisuutta ja artikkeleita. Aiheeseen suoraan liittyviä oikeustapauksia ei ole saatavilla, joten oikeustapauksien tulkinta aiheen kannalta jää tutkimuksessa vähäiseksi. Tutkimuksessa hyödynnetään ammattisotilaiden eri henkilöstöryhmien ammattiliitoilta löytyvää aineistoa.

---

<sup>7</sup> Hirvonen 2011, s.36

<sup>8</sup> Helsingin Yliopisto

## 2. Ansiotulot ja ansiotuloista tehtävät vähennykset

### 2.1 Ansiotulot

Tuloverolaki (1535/1992) sääntelee ansiotuloverotusta. Tuloverolain perusteella luonnollisella henkilöllä tulot jaetaan ansio- ja pääomatuloiksi. Tämä jaottelu pääomatulo- ja ansiotulolajiin koskee vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Vaikka tässä tutkimuksessa käsitellään henkilöiden ansiotulojen verotusta, niin pääomatulojen määrittelyminen on kuitenkin tärkeä ansiotulojen määrittelymiseksi. Tuloverolain 32 §:ssä määritetään tarkasti, mitä pääomatulot ovat: ”veronalaista pääomatuloa on, siten kuin siitä jäljempänä säädetään, omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen.”

Ansiotuloksi luonnollisella henkilöllä lasketaan kaikki muu tulo, mikä ei ole pääomatuloa, kuten tuloverolain 61 §:ssä sanotaan: ”Ansiotuloa on muu tulo kuin 2 luvussa tarkoitettu pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus.”. TVL 61 §:n toisessa momentissa täsmennetään, että veronalaista ansiotuloa on työsuhteen perusteella saatu palkka, muu etuus tai korvaus. Ansiotulon ei tarvitse olla rahaa, vaan ansiotuloksi voidaan laskea saadut tavarat, palvelut tai etuudet.<sup>9</sup> Tällaisia eriä ovat esimerkiksi palkka, eläke, itseluodusta aineettomasta oikeudesta saatu tulo, stipendit ja apurahat, yritystulon ansiotulo-osuus, osinkotulon ansiotulo-osuus ja peitelty osinko.<sup>10</sup> Erilaiset etuudet tai ei rahana saadut korvaukset on kyettävä mittaamaan rahana. Erilaiset edut arvostetaan Verohallinnon vuosittain määrittämien laskentaperusteiden avulla.

Palkka on keskeisin osa ansiotuloverotusta. Palkka on työsuhteen perusteella maksettavaa korvausta. Palkaksi lasketaan myös muut palkkiot, etuudet ja korvaukset, joita saadaan työ- tai virkasuhteessa.<sup>11</sup> Ansiotuloverotuksen osalta on merkityksellistä, onko verollinen ansiotulo syntynyt saadusta palkasta vai muusta ansiotuloksi katsottavasta tulosta. Palkan määritelmä on tärkeä verotuksen toteuttamisen kannalta, sillä tulonhankkimisvähennyksen voi tehdä ainoastaan palkkatuloista, eikä muista ansiotuloista, kuten eläkkeistä. Lisäksi ennakonpidätys suoritetaan palkkatulojen perusteella<sup>12</sup>. Palkkaa ei ole erikseen määritelty tuloverolaissa, vaan sen määritelmä on ennakonperintälain 13 §:ssä. Muita ansiotuloja kuin palkkatulot ovat esimerkiksi erilaiset eläkkeet,

---

<sup>9</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 9

<sup>10</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky 2019, s. 384

<sup>11</sup> Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 308

<sup>12</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 9

sairausvakuutuskorvaukset, erilaiset hoitotuet, jotkin urheilijan palkkiot, tekijänoikeuskorvaukset ja peitelty osinko.

## 2.2 Ansiotulojen verotus

Suomessa on käytössä eriytetty tuloverojärjestelmä, joka tuli voimaan vuonna 1993.<sup>13</sup> Eriytetyssä tuloverojärjestelmässä veronalaiset tulot jaetaan luonnollisilla henkilöillä tulolajeihin, joita ovat pääomatulot ja ansiotulot. Yhteisöiden osalta tuloja ei jaeta erikseen tulolajeihin. Luonnollisen henkilön tulot jaetaan kolmeen eri tulolähteeseen, joita ovat henkilökohtainen tulonlähde, maatalouden tulonlähde ja elinkeinotoiminnan tulonlähde. Henkilökohtaisen tulonlähteen tulot lasketaan tuloverolain, maatalouden tulonlähteen tulot lasketaan maatilatalouden tuloverolain (MVL) ja elinkeinotoiminnan tulonlähteen tulot lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaisesti.

Tulonlähdejaottelu on merkittävä, sillä nettotulo eli puhdas ansiotulo lasketaan erikseen jokaisessa tulonlähteessä.<sup>14</sup> Tämä tarkoittaa sitä, että jokaisessa tulonlähteessä lasketaan aluksi kyseisen tulonlähteen bruttotulo, josta vähennetään tulonlähteeseen kohdistuvat luonnolliset vähennykset. Tulonlähdejaottelun jälkeen tulot jaetaan tulolähteittäin tulolajeihin.<sup>15</sup> Tulonlähdejaottelulla on myös merkitystä tappioiden vahvistamisessa ja tappioiden tasauksessa. Tässä tutkimuksessa keskitytään henkilökohtaisen tulonlähteen mukaisiin tuloihin, koska ammattisotilaiden virkasuhteessa saama palkka on henkilökohtaisen tulonlähteen tuloja. Tappiot vahvistetaan tulolähteittäin, jolloin eri tulonlähteiden tappioita ei voi yleisesti vähentää toisessa tulolajissa. Luonnollisten henkilöiden osalta tähän on kuitenkin poikkeus, koska luonnolliset henkilöt voivat vähentää elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulonlähteen tappioita henkilökohtaisen tulonlähteen pääomatuloista. Eri tulolajit, eli ansiotulot ja pääomatulot pidetään verotuksessa erillään toisistaan. Tuloverolain 30 §:n 2 ja 3 momentin mukaan verotettavasta tulosta tehtävät vähennykset tehdään erikseen molemmissa tulolajeissa.<sup>16</sup>

## 2.3 Vähennykset ansiotuloverotuksessa

Verovähennysjärjestelmällä on useita eri tarkoituksia. Ensinnäkin tuloverotus on nettotulon verotusta. Verovelvollisella on oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä

---

<sup>13</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 3

<sup>14</sup> Nykänen 2008, s. 286

<sup>15</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky 2019, s. 83

<sup>16</sup> Nykänen 2008, s. 285

johtuneet menot, eli luonnolliset vähennykset. Nettoverotuksessa on kyse verotuksen laajuusongelman selvittämisestä, eli veronalaisten tulojen määrän selvittämisestä.<sup>17</sup> Toiseksi verotuksessa otetaan huomioon vähennysten muodossa sosiaaliset tekijät, kuten maksukykyisyys, elatusvelvollisuus ja henkilön terveys. Verotuksessa huomioidaan myös erilaiset tulot, kuten esimerkiksi työtulo tai eläke. Eri tuloihin kohdistuu erilaisia vähennyksiä, joilla asetetaan erilaiset tulot eri asemiin. Viimeiseksi vähennyksien tavoitteena on myös ohjata verovelvollisten käyttäytymistä. Esimerkkejä käyttäytymistä ohjaavista verovähennyksistä ovat mm. omistusasunnon korkomenojen vähennysoikeus, työasuntovähennys tai työpaikan ja asunnon välisten matkakustannuksien vähennysoikeus.<sup>18</sup>

Verovähennykset voidaan jakaa myös sen perusteella, tehdäänkö ne verotuksessa viran puolesta, eli verohallinto automaattisesti tekee vähennykset, vai tuleeko verovellisen erikseen vaatia niitä.<sup>19</sup> Viran puolesta tehtävät vähennykset myönnetään kaikille huolimatta siitä, onko verovelvolliselle tosiasiasa muodostunut vastaavia kustannuksia. Verovähennys voi myös olla näiden yhdistelmä, kuten esimerkiksi tuloverolain 95 §, jonka perusteella verovelvolliselle myönnetään viran puolesta tulojen hankkimisvähennys. Verovelvollinen voi kuitenkin vaatia vähennystä todellisten kulujen mukaan, jos ne ovat laissa määritettyä rajaa suuremmat.

Tuloverolaissa on määritetty, minkälaisia vähennyksiä ansiotuloverotuksessa voidaan tehdä. Erilaiset verovähennykset voidaan käytännössä jakaa kahteen, ansiotuloista tehtäviin vähennyksiin ja verosta tehtäviin vähennyksiin. Ansiotuloista tehtävät vähennykset voidaan vielä jakaa neljään eri ryhmään, joita ovat:<sup>20</sup>

1. Luonnolliset vähennykset (TVL 31 § ja 93-95a §)
2. Puhtaasta ansiotulosta valtion- ja kunnallisverotuksessa tehtävät vähennykset (TVL 96-98a §)
3. Puhtaasta ansiotulosta valtionverotuksessa tehtävät vähennykset (TVL 100 §)
4. Puhtaasta ansiotulosta kunnallisverotuksessa tehtävät vähennykset (TVL 101-106 §)

Tulosta tehtävien vähennysten osalta saatava verohyöty on sitä korkeampi, mitä korkeammat tulot henkilöllä ovat. Tämä johtuu verojärjestelmän progressiivisuudesta. Etenkin valtion tuloverotus on hyvin progressiivista ja myös kunnallisverotuksen vähennysjärjestelmät tekevät kunnallisverosta luonteeltaan progressiivisen. Verosta tehtävien vähennyksien osalta ei ole merkitystä sillä, millaiset

---

<sup>17</sup> Ibid, s.285

<sup>18</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky 2019 s. 97

<sup>19</sup> Ossa 2020, s. 113

<sup>20</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky 2019, s. 789

henkilön tulot ovat. Verosta tehtävän vähennyksen verohyöty on siis sama kaikille tulotasolle, ottaen kuitenkin huomioon, että maksettaviksi tulevien verojen määrä on suurempi kuin vähennysten määrä.<sup>21</sup>

Tuloverolain 30 §:n 3 momentti määrittää, missä järjestyksessä erilaiset vähennykset tehdään. Ansiotuloista vähennetään ensimmäiseksi luonnolliset vähennykset, eli tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvat menot, jolloin jäljelle jää puhdas ansiotulo. Puhdas ansiotulo jaetaan valtionverotuksen tuloon ja kunnallisverotuksen tuloon, joista tehdään TVL 96 §:n - 106 §:n mukaisia vähennyksiä. Tämän jälkeen jäljelle jää verovuoden tulo, josta vähennetään vielä aikaisemmilta verovuosilta vahvistettu tappio. Lopulta jäljelle jää valtionverotuksen verotettava tulo ja kunnallisverotuksen verotettava tulo.<sup>22</sup> Näiden tulojen perusteella lasketaan lopullisen maksettavan veron määrä.

Tulohankkimiskulut vähennetään luonnollisten henkilöiden osalta TVL 113 §:n mukaisesti pääsääntöisesti kassa- eli maksuperusteen mukaan. Tämä tarkoittaa sitä, että meno on vähennyskelpoinen sinä verovuonna, jolloin maksu on suoritettu. Toisaalta investointiluontoisten hyödykkeiden hankintamenot poistetaan TVL 114 §:n mukaisesti.<sup>23</sup> TVL 114 §:ssä on viittaus EVL säännöksiin, jonka perusteella hankintameno poistetaan maksimissaan 25 % suuruisin poistoin menojäännöksestä. Verohallinto on tarkentanut syventävässä ohjeessaan tällaisten hyödykkeiden hankintamenojen poistamista. Jos hyödykkeen hankintameno on enintään 1 200 euroa, voi verovelvollinen vähentää sen kerralla. Jos hyödykkeen hankintameno taas on yli 1 200 euroa ja sen taloudellisen käyttöajan katsotaan olevan yli kolme vuotta, tulee hankintameno vähentää 25 % suuruisina poistoina menojäännöksestä. Poistot tehdään esinekohtaisesti.<sup>24</sup> Poistamattoman hankintameno määrän laskiessa alle 1 200 euroon, voi verovelvollinen vähentää koko summan kerralla.<sup>25</sup>

Tutkimuksessa keskitytään ammattisotilaita koskevien luonnollisten vähennyksien (TVL 31 § ja 93-95a §) käsittelyyn. Puhtaasta ansiotulosta valtionverotuksessa ja kunnallisverotuksessa (TVL 96-98a §, TVL 100 §, TVL 101-106 §) tehtävät vähennykset ovat samankaltaisia kaikille ammattiryhmille, joten niiden käsittely ammattisotilaiden näkökulmasta ei ole tutkimuksen kannalta olennaista.

---

<sup>21</sup> Ibid s. 97

<sup>22</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 12

<sup>23</sup> Nykänen 2011, s. 374

<sup>24</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky M 2019, s. 469

<sup>25</sup> Verohallinto 2020a, kohta 4.2

### 2.3.1 Tulonhankkimisvähennys

Tulonhankkimisvähennys on Verohallinnon viran puolesta tekemä kaavamainen vähennys, jolla katetaan palkansaajalle tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä muodostuneita kustannuksia. Se on TVL 95 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti määrältään 750 euroa. Tulonhankkimisvähennys tehdään kaikille palkansaajille automaattisesti, eikä sen saaminen edellytä, että palkansaajalle olisi tosiasiallisesti muodostunut kustannuksia palkkatulon saamisesta ja säilyttämisestä. Tulonhankkimisvähennys kohdistuu tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä kohdistuviin kuluihin, joten vähennyksen voi tehdä vain palkkatuloista.<sup>26</sup>

Tuloverolain 31 §:n 4 momentissa on määritetty: ”Puhdasta tuloa laskettaessa vähennyskelpoisia menoja eivät ole verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot eivätkä verovelvollisen elantomenot, joihin pidetään muun muassa asunnon vuokraa sekä lasten ja kodin hoidosta aiheutuneita menoja.” Tulonhankkimismenoina ei siis pidetä tavanomaisia elantomenoja. Verovelvollinen ei lähtökohtaisesti voi vähentää normaaleja elämisestä syntyviä kustannuksia, kuten vuokraa, vaatekustannuksia ja muonitusta tulonhankkimismenoina. Elantomenojen tunnusmerkkinä voidaan pitää sitä, että niitä syntyy henkilölle, vaikka hänellä ei olisi ansiotuloja.<sup>27</sup> Verohallinnon ohjeistuksen mukaisesti verovelvollisen on osoitettava perusteet, joilla muutoin tavanomaisia elantomenoja voidaan pitää verotuksessa vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina.<sup>28</sup> Esimerkiksi asunnon vuokraamista pidetään elantomenona, mutta jos verovelvollinen osoittaa, että kyseessä on työasunto, niin hän voi olla oikeutettu vähentämään aiheutuneita kustannuksia työasuntovähennyksenä. Tämän lisäksi vähennyskelpoisia menoja eivät ole verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi työnantajan verovapaasti suorittamat matkakustannusten korvaukset.

Jos verovelvolliselle on muodostunut tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä suuremmat kustannukset kuin viran puolesta myönnettävä 750 euroa, voi verovelvollinen erikseen vaatia määrää vähennettäväksi TVL 95 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti verotuksessaan. Tällöin verovelvolliselle ei myönnetä tulonhankkimisvähennystä, vaan vähennys tehdään toteutuneiden tulonhankkimiskulujen perusteella.

Tuloverolain 95 §:n 1 momentin 2–3 kohtien mukaan tulonhankkimisvähennystä laskettaessa huomioon ei oteta asunnon ja työpaikanvälisiä matkakustannuksia eikä työmarkkinajärjestöjen jäsen-

---

<sup>26</sup> Ibid. kohta 2

<sup>27</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 12

<sup>28</sup> Verohallinto 2020a, kohta 1

maksuja ja työttömyyskassamaksuja. Nämä erät huomioidaan verotuksessa omina erinään ja vähennetään tulonhankkimisvähennyksen lisäksi.

### 2.3.2 Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut ja työttömyyskassamaksut

Tuloverolain 31 §:n 1 momentin 6 kohdassa todetaan, että työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut ja työttömyyskassamaksut ovat tulonhankkimiskuluja. Kuten aiemmassa todettiin, että vaikka ne ovat tulonhankkimiskuluja, ne lasketaan tulonhankkimisvähennyksestä ja tulonhankkimiskuluista erillisenä eränä. Jäsenmaksut ja työttömyyskassamaksut voidaan vähentää täysimääräisinä ansiotulosta. Yleensä Verohallinto saa tiedot jäsenmaksuista suoraan työmarkkinajärjestöiltä ja työttömyyskassoilta ja tekee vähennykset viran puolesta. Tuloverolaissa tai muuallakaan lainsäädännössä ei ole erillistä listausta siitä, että mitkä järjestöt ovat työmarkkinajärjestöjä. Käytännössä työmarkkinajärjestöinä pidetään järjestöjä, jotka neuvottelevat työehtosopimuksista ja valvovat jäsenten työtehtäviin liittyviä etuja.<sup>29</sup> Työmarkkinajärjestöitä ovat esimerkiksi SAK, STTK ja AKAVA ja näiden jäsenyhdistykset. Muiden järjestöjen kuin työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut eivät ole vähennyskelpoisia TVL 31 § mukaisia työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksuja.

### 2.3.3 Tulonhankkimiskulut

Tulonhankkimiskuluja ovat tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuvat kulut. Tulonhankkimiskulut ovat vähennyskelpoisia, jos niiden määrä ylittää viranpuolesta tehtävän tulonhankkimisvähennyksen määrän, eli vuonna 2020 750 euroa. Tulonhankkimiskuluihin ei lasketa TVL 95 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksuja, eikä asunnon ja työpaikan välisiä matkakustannuksia. Nämä vähennykset lasketaan verotuksessa omina erinään.

Tuloverolaissa ei ole tarkkaan määritelty minkälaisia tulonhankkimiskuluja on. TVL 31 §:n 1 momentissa on maininta, että tulojen hankkimisesta johtuneita menoja ovat muun ohessa. Tämä maininta muun ohessa viittaa siihen, että alla oleva lista ei ole poissulkeva muilta tulonhankkimiskuluilta. Verohallinnon julkaisemassa syventävässä vero-ohjeessa Tulonhankkimismenot ansiotuloverotuksessa on listattu muiksi tulonhankkimiskuluiksi esimerkiksi seuraavia asioita: ammattikirjallisuus, työvälineet, suorituksen maksajan perimä palkkio, työhuonevähennys, virka- tai työpuku, tietokone ja tietoliikenneyhteydet, opintomatkojen kustannukset, muuttokustannukset, edustusmenot, palkkamenot, elatus- ja eläkemenot ja

---

<sup>29</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 12



luottamustehtävien kulut.<sup>30</sup> Tämän lisäksi tulonhankkimismenoihin luetaan esimerkiksi työasuntovähennys, josta säädetään tuloverolain 95a §:ssä.

Ammattikirjallisuuden vähennyskelpoisuuden tarkoituksena on se, että ammattikirjallisuudella tai tutkimusvälineistöllä pidetään yllä verovelvollisen ammatillista pätevyyttä. Ammattikirjallisuuden vähennysoikeus riippuu pitkälti verovelvollisen ammattista. Ammattikirjallisuudeksi ei siis yleensä käy yleissivistävät teokset, kuten sanakirjat tai sanoma- ja aikakauslehdet. Rajoituksena vähennyskelpoisuuteen on se, että kirjallisuutta ei saa olla hankittuna verovapaalla apurahalla tai stipendillä.

Verovelvollinen joutuu usein hankkimaan työssään vaadittavia työvälineitä. Erilaisia työvälineitä ovat Verohallinnon ohjeen mukaan esimerkiksi työkalut, koneet ja laitteet.<sup>31</sup> Vähennyskelpoisia ovat myös kyseisten työvälineiden korjaus ja huoltomenot.<sup>32</sup> Tietokone on yleinen työväline, jonka verovelvollinen joutuu ostamaan tulojen hankkimiseksi. Moni verovelvollinen käyttää myös itse hankkimaansa tietoliikenneyhteyttä tulojen hankkimisessa. Tietokoneita ja tietoliikenneyhteyksiä käytetään usein muuhunkin kuin tulojen hankkimiseen. Tällöin Verohallinnon ohjeiden mukaisesti kustannuksista lasketaan vähennysoikeudellinen prosenttiosuus. Työvälineiden osalta on myös huomattava, että jos yksittäisen tuotteen verovähennykseen oikeuttava ostohinta on yli 1 200 euroa, tulee hankintameno jaksottaa usealle verovuodelle. Tällöin meno jaksotetaan TVL 114 § mukaisesti EVL säädöksiensä mukaisesti 25 % menojäännöspoistona.<sup>33</sup> Kun yksittäisen esineen poistamaton hankintahinta on alle 1 200 euroa, se voidaan poistaa kokonaisuudessaan.

Yleensä vaatetusmenoja pidetään verotuksessa elantomenoina, jolloin ne eivät ole vähennyskelpoisia. Virka- ja työpukujen vähennysoikeuden vaatimuksena on se, että kyseisiä vaatteita ei voi käyttää muualla kuin työssä. Usein työntajat myös korvaavat tällaisten virka- ja työpukujen hankinnan, jolloin meno ei siltä osin ole vähennyskelpoista.

#### 2.3.4 Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset ja työmatkat

Yksi yleisimmistä verovelvollisen erikseen vaadittavista verovähennyksistä on asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset. Nämä matkakustannukset ovat vähennyskelpoisia TVL 95 §:n mukaisesti silloin, kun ne kohdistuvat palkkatulon hankkimiseen.<sup>34</sup> Vähennyksen tarkoituksena on edistää

---

<sup>30</sup> Verohallinto 2020a, kohta 4

<sup>31</sup> Ibid. kohta 4

<sup>32</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 12

<sup>33</sup> Ibid. Luku 12

<sup>34</sup> Nykänen 2009, s.33–34

verovelvollisten työllistymistä laajemmalle alueelle. Asunnon ja työpaikan välisten matkakustannuksien vähentämisestä säädetään tuloverolain 93 §:ssä ja Verohallinto on tarkentanut asiaa omalla ohjeistuksellaan. Työpaikalla tarkoitetaan varsinaista työpaikkaa, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee. Verovelvollisen tulee vaatia asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähentämistä erikseen. Työmatka on verotuksessa eri asia kuin asunnon ja työpaikan välinen matka. Työmatkalla tarkoitetaan matkaa erityiselle työntekemispaikalle. Erityinen työntekemispaikka on tilapäinen työntekemispaikka, jossa henkilö ei työskentele vakituisesti.

Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset voidaan vähentää halvimman kulkuneuvon mukaan. Yleensä julkista liikennettä pidetään halvimpana kulkumuotona. Julkisten kulkuneuvojen hintoja laskettaessa on käytettävä kausi- tai sarjalippujen hintoja. Vähennys voidaan tehdä myös muun kulkuneuvon mukaan, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy: käytössä ei ole lainkaan julkista kulkuneuvoa, kävelymatka yhteen suuntaan on vähintään 3 km, odotusaika meno-paluumatkalla on yhteensä vähintään 2 tuntia tai matka alkaa tai päättyy yöllä.<sup>35</sup> Tällöin matkakustannukset lasketaan TVL 93 §:n 3 momentin mukaan Verohallinnon määrittämän laskentaperusteiden mukaisesti. Verohallinto on määrittänyt eri kulkuneuvoille omat laskentaperusteensa. Matkakustannukset voidaan myös laskea usean eri kulkuneuvon yhdistelmänä. Esimerkiksi henkilö voi käyttää omaa ajoneuvoaan siirtyessään julkisen liikenteen lähtöpaikalle, jos tälle osuudelle matkasta ei ole aiempien kriteerien mukaisesti julkista liikennettä käytävissä ja vähentää koko matkan kustannukset oman auton ja julkisen liikenteen kustannusten yhdistelmänä

Verohallinnon työn helpottamiseksi asunnon ja työpaikan välisten matkakustannuksen vähennysoikeuteen on asetettu omavastuuosuus. Omavastuuosuuden määrä vuonna 2020 oli 750 euroa.<sup>36</sup> Omavastuuosuuden määrä vaikuttaa siihen, että monet lähellä kotiaan työskentelevät eivät voi vähentää matkakustannuksia. Matkakustannuksiin on myös TVL 93.1 §:ssä määritetty maksimimäärä, joka on 7 000 euroa vuodessa.

Monet verovelvolliset työskentelevät eri paikkakunnalla, kuin missä heidän perheensä vakituinen asunto sijaitsee. Tällaisessa tilanteessa asunnon ja työpaikan välisissä matkakustannuksissa merkitystä on sillä, että onko verovelvollinen perheellinen ja onko hänellä asuntoa toisella paikkakunnalla. Perheelliseksi henkilöksi verotuksessa lasketaan henkilö, joka on avioliitossa tai henkilö, joka on avoliitossa ja heillä on yhteinen lapsi. Perheelliset henkilöt, joilla on asunto toisella paikkakunnalla, saavat vähentää verotuksessa matkakustannukset työpaikan ja varsinaisen asunnon,

---

<sup>35</sup> Verohallinto 2019a

<sup>36</sup> Niskakangas - Knuutinen 2020, luku 12

eli asunnon, jossa perhe sijaitsee, välillä. Perheetön henkilö taas vastakohtaisesti ei saa vähentää matkakustannuksia työpaikan ja toisen paikkakunnan välillä, jos hänellä on asunto myös työskentelypaikkakunnalla. Tällöin hän voi tehdä vähennyksen työpaikan ja työpaikkakunnalla sijaitsevan asunnon välillä.

Monet pitempää työmatkaa kulkevat hyödyntävät kimppakyytejä asunnon ja työpaikan välisissä matkoissa. Kimppakyydissä ajoneuvon haltija saa normaalisti vähentää kustannukset Verohallinnon päätöksen mukaisilla arvoilla. Ajoneuvossa olevat muut henkilöt saavat vähentää kimppakyydin osalta kustannukset, jos he ovat maksaneet kimppakyydistä ajoneuvon haltijalle. Jos maksettu summa on pienempi kuin julkisen liikenteen kustannukset, kimppakyyti on halvin kulkumuoto ja henkilöiden tulee tehdä vähennys kimppakyydin kustannusten perusteella<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Verohallinto 2019a

### 3. Ammattisotilaita koskevat normit

Ammattisotilaita koskevaa lainsäädäntöä on useassa eri laissa, kuten esimerkiksi Puolustusvoimalaissa (551/2007) ja laissa Puolustuslaitoksen virkamiesten työajoista (218/1970). Rikoslaisissa (39/1889) on myös oma lukunsa sotilasrikoksista (luku 45), joka koskee vain sotilaita. Rikoslain 45 luvussa ei ole kuitenkaan erikseen määritetty ammattisotilaita koskevia velvollisuuksia.

Ammattisotilaita koskevia oikeuksia ja velvollisuuksia on niin lainsäädäntötasolla kuin Puolustusvoimien omilla sotilaskäskyinä annetuissa ohjeissa. Sotilaat ovat velvollisia noudattamaan annettuja sotilaskäskyjä. Sotilaskäskyn noudattamatta jättäminen on rikoslain 45 luvussa määritetty rangaistava teko. Moni ammattisotilaita koskeva säädös kohdistuu yksilön oikeuksiin ja velvollisuuksiin, joten niistä tulee perustuslain 80 §:n mukaisesti säätää lailla. Yksilön oikeuksiin ja velvollisuuksiin kohdistuvat määräykset eivät voi pohjautua lakia alemman tasoiseen sääntelyyn, kuten Puolustusvoimien omiin sotilaskäskyinä annettuihin sääntöihin.<sup>38</sup>

Kuten johdantoluvussa on mainittu, niin käsiteltäessä Puolustusvoimien omia asiakirjoja ja normeja tutkimuksen osalta pysytään julkisesti saatavilla olevissa asiakirjoissa, kuten Yleisessä Palvelusohjesäännössä, joka on avoimesti saatavilla Puolustusvoimien internet-sivuilla. Puolustusvoimilla on olemassa paljon henkilöstöä käsitteleviä ohjesääntöjä ja käskyjä. Tällaisia ovat esimerkiksi joukko-osastojen omat palvelusohjesäännöt. Ne eivät ole kuitenkaan avoimesti saatavilla, vaikka ovatkin pääosin julkisuuslain mukaisia julkisia asiakirjoja.

Normien lisäksi ammattisotilaiden tulonhankkimismenoihin vaikuttaa heidän tekemän työnsä luonne. Ammattisotilaiden työnkuva on monipuolinen ja he joutuvat työskentelemään erilaisissa työympäristöissä, jotka asettavat vaatimuksia heidän tarvitsemalleen varustukselle ja materiaalille. Työympäristön asettamien vaatimusten lisäksi ammattisotilaat tekevät toisistansa hyvinkin poikkeavia työtehtäviä. Esimerkiksi kouluttajatehtävissä oleva henkilö voi vastata ase- ja ampumakoulutuksesta, liikuntakoulutuksesta, johtajakoulutuksesta ja tehdä lisäksi hallinnollisia tehtäviä. Päivittäisten työtehtävien lisäksi ammattisotilaat työskentelevät säännöllisesti oman valmius- ja poikkeusolojen tehtävien parissa, jotka voivat olla hyvinkin erilaisia kuin heidän normaaliolojen tehtävä. Valmius- ja poikkeusolojen tehtävien lisäksi ammattisotilaat suorittavat virka-aputehtäviä muille viranomaisille. Virka-aputehtävät asettavat vaatimuksia ammattisotilaiden koulutukselle, varustukselle ja työtehtäville.

---

<sup>38</sup> HE 264/2006

### 3.1 Laki Puolustusvoimista

Ammattisotilaita koskevasta lainsäädännöstä tärkeimpänä lakina on laki Puolustusvoimista (551/2007), joka tarkimmin määrittää ammattisotilaita koskevia vaatimuksia. Laki Puolustusvoimista on uudistettu 2000-luvun alkupuolella vastaamaan nykyaikaa. Edellinen laki Puolustusvoimista oli vuodelta 1974 ja se oli sisällöltään melko suppea. Vanha laki sisälsi 13 pykälää, joista osa käsitteli Maanpuolustuskorkeakoulua, josta on nykyään säädetty oma lakinsa. Vanhassa laissa ei juurikaan asetettu vaatimuksia Puolustusvoimien virkamiehille. Laissa ei myöskään ollut ammattisotilaan määritelmää.

Uudistettu laki on huomattavasti edeltäjäänsä laajempi sisältäessään yli 50 pykälää. Lain valmistelua käsittelevä hallituksen esitys määrittää, että uudessa laissa Puolustusvoimien henkilöstön oikeuksista ja velvollisuuksista säädetään entistä tarkemmin.<sup>39</sup> Samalla uudistetussa laissa on säädetty ammattisotilaan käsitteestä, jota ei aikaisemmin ollut olemassa. Lain uudistumisen myötä säädettiin ammattisotilaita koskevista oikeuksista ja velvollisuuksista, joita ovat esimerkiksi käyttäytymisvelvoite (42 §), velvollisuus ilmoittautua palvelukseen häiriötilanteiden sattuessa (44 §) ja velvollisuus ylläpitää omaa virkatehtävien edellyttämää ammattitaitoa ja kuntoa (43 §). Muita ammattisotilaiden oikeuksia ja velvollisuuksia säänteleviä pykäläitä ovat esimerkiksi lain 41 §, joka käsittelee Puolustusvoimien virkamiehen velvollisuutta siirtyä toiseen virkaan tai tehtävään ja lain 45 § joka käsittelee sotilaan velvollisuutta käyttää työtehtävissään Puolustusvoimien virkapukua.

#### 3.1.1 Käyttäytymisvelvoite

Valtion virkamieslain (750/1994) 14 §:n 2 momentin mukaisesti valtion virkamiesten tulee käyttäytyä asemansa ja tehtävänsä mukaisella tavalla. Tämän lainkohdan lisäksi puolustusvoimalain 42 §:ssä määrätään ammattisotilaita koskevasta erityisestä käyttäytymisvelvoitteesta, jonka perusteella sotilaiden tulee niin virkatehtävissään kuin yksityiselämässään käyttäytyä, siten ettei hänen toimensa vaaranna luottamusta Puolustusvoimiin. Ammattisotilaiden käyttäytymisvelvoite ei siis rajoitu ainoastaan virkatehtäviin, vaan heidän tulee myös yksityiselämässään käyttäytyä soveliaasti. Yleisesti virkamiesten käyttäytymisvelvoitteen ei katsota ulottuvan yksityiselämään, mutta erityistä julkista valtaa käyttävillä virkamiehillä käyttäytymisvaatimus voi ulottua myös yksityiselämään. Poliiseilla ja rajavartioloilla on vastaavanlainen käyttäytymisvelvoite kuin sotilailla. Rikkoessaan käyttäytymisvelvoitetta, ammattisotilasta voidaan rankaista sotilaille sopimattomasta käytöksestä rikoslain (39/1889) 45 luvun 18 §:n perusteella.

---

<sup>39</sup> HE 264/2006

### 3.1.2 Velvollisuus ilmoittautua palvelukseen häiriötilanteiden sattuessa

Puolustusvoimalain 44 §:ssä määrätään Puolustusvoimien virkamiesten velvollisuudesta ilmoittautua palvelukseen yhteiskunnan elintärkeitä toimintoja uhkaavien tai valmiuslain mukaisten poikkeusolojen uhatessa. Käytännössä virkamies voidaan käskää saapumaan palvelukseen, vaikka hän olisi vuosilomalla tai virkavapaalla, jos tilanne sitä vaatii. Virkamiehen on tällaisen uhan ollessa ilmeinen oltava viipymättä yhteydessä omaan palveluspaikkaansa.

Pykälään oli tarkoitus sisällyttää määräys Puolustusvoimien virkamiesten velvollisuudesta olla määrättyä hälytysvalmiuteen.<sup>40</sup> Puolustusvaliokunnan mietinnön perusteella kuitenkin lopulliseen hyväksytyyn lakiin tätä määräystä ei jätetty.<sup>41</sup> Hälytysvalmiudessa olosta ja varallaolosta on määrätty tarkemmin Puolustusvoimien työaikasopimuksessa.

### 3.1.3 Sotilaan perustaidot ja kunto

Puolustusvoimalain 43 §:n mukaan ammattisotilaan tulee ylläpitää virkatehtäviensä edellyttämiä sotilaan perustaitoja ja kuntoa. Sotilaan perustaitoja ja kuntoa mitataan myös lain mukaan erillisillä testeillä. Hallituksen esityksen mukaan perusteena tälle on rauhan ajan toiminnan ja tehtävien lisäksi kyky täyttää kriisi- ja sodanajan vaatimukset. Jos ammattisotilas laiminlyö tämän velvollisuuden, tulee hänet siirtää sellaiseen tehtävään, johon hänen perustaitonsa ja kunto riittävät. Riittämätön kunto tai perustaidot voivat myös estää henkilön osallistumisen esimerkiksi sotilaallisiin harjoituksiin. Asiasta säädetään lailla, sillä se asettaa ammattisotilaille perustuslain mukaisen käyttäytymisvelvoitteen<sup>42</sup>

Hallituksen esityksen mukaan ammattisotilaan perustaidot ovat suorituskykyä, jossa ammattisotilaan fyysiseen kuntoon yhdistetään hänen kykynsä liikkua taistelukentällä tehtävän, vuoden ajan ja vuorokauden ajan vaatimalla varustuksella. Lisäksi ammattisotilaan tulee kehittää omaa ampumataitoaan. Erilaisilla hallinnollisilla määräyksillä voidaan tarkentaa eri työtehtävissä vaadittavia perustaitoja. Esimerkiksi Merivoimien aluksella palvelevalta henkilöltä vaadittavat perustaidot voivat poiketa esimerkiksi jalkaväen kouluttajan vaatimuksista. Toisaalta erilaiset kenttäkelpoisuustestit ovat ammattisotilaille sisällöltään yhteneväiset, vaikka vaatimustasot vaihtelevat tehtävän mukaan. Erilaisissa erityistehtävissä voi myös esimerkiksi olla omaan tehtävänkuvaan liittyviä pakollisia testejä, jotka on läpäistävä. Monet näistä testeistä on suoritettava

---

<sup>40</sup> HE 264/2006

<sup>41</sup> PuVM 2006

<sup>42</sup> HE 264/2006

vuosittain. Esimerkkinä näistä voi olla voimankeinojen käyttäjältä vaadittavat tasoammunnat tai esimerkiksi puolustusvoimien sukeltajilta vaadittavat vuosittaiset erilliset fyysisen kunnon testit ja sukellustestit. Nämä erityistehtävät asettavat joihinkin tehtäviin erityisiä osaamisvaatimuksia, joita henkilöstön on ylläpidettävä monesti myös omalla ajallansa. Puolustusvoimissa on yleisesti varattu henkilöstölle työaika oman ammattitaidon ja fyysisen kunnon ylläpitämiseen kaksi tai kolme tuntia viikossa. Hallituksen esityksen mukaan kuitenkin ammattisotilaiden tulee täydentää fyysistä harjoittelua vapaa-ajalla tapahtuvalla harjoittelulla.

#### 3.1.4 Sotilas- ja virkapuvun käyttäminen

Ammattisotilaan tulee Puolustusvoimalain 45 §:n mukaan käyttää palveluksessa Puolustusvoimien sotilaspukua, jollei työtehtävien luonne muuta edellytä. Hallituksen esityksessä virkapuvun käyttöä perustellaan sillä, että ammattisotilailla on virkansa puolesta kansalaisten perusoikeuksiin kajoavia toimivaltuuksia. Tämän lisäksi ammattisotilaat antavat usein virka-apua muille viranomaisille. Tämän toimivaltuuden vuoksi on tärkeää, että ammattisotilaat voidaan tunnistaa helposti, jonka takia yhdenmukaisen sotilaspuvun käyttäminen on tarkoituksenmukaista.

Sotilaspuvun käytöllä voi olla merkitystä ammattisotilaiden oikeusturvan kannalta. Sotilaspuvut, ja etenkin suojavaatetus, ovat käyttöön hyväksytyä materiaalia, jonka tehtävänä on suojata henkilöitä vaativissa olosuhteissa. Hyvällä materiaalilla voidaan ennaltaehkäistä ja vähentää onnettomuuksien syntyä. Käyttöön hyväksytyyn materiaaliin käyttäminen voi helpottaa mahdollisten korvausten saamista onnettomuustilanteissa.

#### 3.1.5 Virkamiehen velvollisuus siirtyä toiseen virkaan tai tehtävään

Puolustusvoimien virkamiehet ovat velvollisia Puolustusvoimista annetun lain 41 §:n perusteella siirtymään toiseen virkaan tai tehtävään niin vaadittaessa. Jos uuteen tehtävään tai virkaan määrääminen muuttaa henkilön palveluspaikkakuntaa, voi henkilö hakea muutosta päätökseen hallinto-oikeudelta. Muissa tapauksissa henkilö ei voi valittaa päätöksistä. Ammattisotilaan virkauraan kuuluu useat palveluspaikkakunnan muutokset. Käytännössä etenkin upseerien osalta yhdessä tehtävässä palvellessaan yleensä noin 2 vuotta, jonka jälkeen siirrytään seuraaviin tehtäviin. Palveluspaikkakunnan muutokset pakottavat monesti ammattisotilaita muuttamaan työtehtävien perässä uudelle paikkakunnalle. Ammattisotilas voidaan myös käskää suorittamaan tehtävää ulkomaille. Kriisinhallintatehtäviin ammattisotilasta ei voida kuitenkaan käskää ilman henkilön

suostumusta. Muutot työtehtävien perässä aiheuttavat ammattisotilaille kustannuksia. Useiden muuttojen takia ammattisotilaiden perheet eivät aina muuta henkilön mukana uudelle palveluspaikkakunnalle. Puolustusvoimat korvaavat muutoista aiheutuneita kustannuksia kuitenkin kattavasti. Ammattisotilaiden muuttokustannuksien korvaamisesta säädetään tarkemmin valtion virka- ja työehdoissa.

### 3.2 *Laki puolustuslaitoksen virkamiesten työajasta*

Ammattisotilaiden työnkuvasta poikkeuksellisen normaaleihin työtehtäviin tekee myös työaikaan liittyvät tekijät. Puolustusvoimien työntekijät eivät kuulu työaikalain piiriin (872/2019). Työaikalain 2.3 §:n mukaan työaikalakia ei sovelleta työhön, jonka työajasta säädetään erikseen. Aiemmassa vuoden 1996 työaikalaisissa (605/1999) oli vielä erillinen maininta, ettei työaikalakia sovelleta puolustuslaitoksen virkamiehiin. Puolustusvoimien työajoista säädetään omalla lailla, joka on jo 50 vuotta vanha. Kyseinen laki on sisällöltään melko niukka, sisältäen vain 13 pykälää. Ammattisotilaiden työaikojen sääntelyä täydennetään muutaman vuoden välein sovittavalla valtion virkaehtosopimuksella (Valtion virka- ja työehdot 2020–2022) ja Puolustusvoimien työaikasopimuksessa (PVTAS).

Ammattisotilaiden työajoista poikkeavan muihin ammattiryhmiin tekee etenkin sotilaalliset harjoitukset ja meripalvelus. Sotilaallisella harjoituksella tarkoitetaan PVTAS mukaan: *”pääasiassa maasto-olosuhteissa toimeenpantavaa harjoitusta, joka pidetään varusmiesten, sotilasopetuslaitoksen oppilaiden, kertausharjoitukseen kutsuttujen reserviläisten kouluttamiseksi ja jossa harjaannutetaan sotilaallisia taitoja mahdollisimman todenmukaisissa kriisiajan harjoitusolosuhteissa”*.<sup>43</sup> Käytännössä sotilaalliset harjoitukset kestävät yleensä yhden arkiviikon, jonka aikana harjoitukseen käsketyt henkilöt ovat yhdenjaksoisesti mukana harjoituksessa. Henkilöt eivät poistu harjoituksen aikana paikalta, vaan majoittuvat ja syövät harjoitusolosuhteissa. Vaikka henkilöt ovat harjoituksessa töissä 24 tuntia vuorokaudessa, lasketaan heidän työaikansa kuitenkin säännöllisen työajan mukaan, eli työaikamerkintä on 8 tuntia päivässä.

Meripalvelu on sotilaallista harjoitusta vastaavaa työtä, jota tehdään Merivoimien aluksilla. Erona sotilaalliseen harjoitukseen on se, että meripalveluksi lasketaan muutkin kuin harjoitusolosuhteissa tehty meripalvelu. Tällaisia ovat esimerkiksi valmiusvuorossa olevat alukset, jotka ovat käsketty

---

<sup>43</sup> Puolustusministeriö 2016, s. 9–11



vähintään neljän tunnin lähtövalmiuteen.<sup>44</sup> Toisena erona on se, että meripalveluksen aikana ammattisotilaat voivat poistua virkapaikaltansa, jos se on työtehtävien kannalta mahdollista.

Ammattisotilaiden työtehtävien luonteeseen kuuluu myös varallaoloa. Virkamiehen velvollisuudesta olla käskettyinä varallaoloon on säädetty Työaikalain (872/2019) 4 §:ssä. Vaikka ammattisotilaat eivät ole lähtökohtaisesti työaikalain piirissä, niin puolustusvoimalain 44 §:ssä on viittaus virkamiehen varallaolovelvollisuudesta. Työaikalain 44 §:n 3. momentin mukaisesti ammattisotilaat eivät yleisesti voi kieltäytyä varallaolosta. Varallaololla tarkoitetaan PVTAS mukaan: ”*virkamiehelle hänen varsinaisen virka- ja työaikansa ulkopuolelle käskettyä varallaoloa, jolloin hänen on oltava puhelimella (vast.) tavoitettavissa ja kutsun saatuaan saavuttava työpaikalle käskettäessä tai tilanteen vaatiessa viimeistään kahden tunnin kuluessa.*”<sup>45</sup> Varallaoloa ei katsota työajaksi, mutta kutsun saatuaan henkilön on saavuttava työpaikalla viimeistään kahden tunnin kuluessa. Varallaolo asettaa siis vaatimuksen, että henkilön on saavuttava käsketyssä aikamääreessä työpaikalleen. Rajoituksena on, että virkamiestä ei voi velvoittaa saapumaan alle tunnissa työpaikalleen. Varallaolosta maksetaan tuntipalkkaan perustuvaa korvausta. Jos virkamies ei voi suorittaa varallaoloa omalta asunnoltaan käsin, tulee varallaolokorvaus maksaa 1,5 kertaisena.

Varallaolon ohella ammattisotilaita joudutaan usein kutsumaan hälytysluontoisesti töihin. Hälytysluontoinen työ on PVTAS:ssa määritetty työksi, johon virkamies ennalta arvaamattomasta syystä asianomaisen esimiehen määräyksellä joudutaan kutsumaan töihin vapaa-ajalta. Hälytysluontoisena työnä ei pidetä varaollessa tehtyä työtä, eikä työaikalain mukaista hätätyötä. Hälytysluontoisesta työstä maksetaan PVTAS mukaisesti 50 euron kertakorvaus.<sup>46</sup>

### 3.3 Yleinen palvelusohjesääntö

Yleinen palvelusohjesääntö (YIPalvO) on annettu sotilaskäskynä ja se koskee kaikkia Puolustusvoimissa palvelevia sotilaita. Yleisen palvelusohjesäännön määrää Puolustusvoimain komentaja puolustusvoimalain 33.1 §:n perusteella.<sup>47</sup> Yleisessä palvelusohjesäännössä määritellään yleiset käyttäytymis- ja toiminatapamallit sotilaille. Ohjeessa määritetään esimerkiksi eri sotilaiden asemista, turvallisuustoimista, järjestyksestä ja henkilöstörakenteesta. YIPalvO:n 3. kohta käsittelee sotilaan perustaitojen ja fyysisen kunnon ylläpitovelvollisuutta, josta on määrätty myös

---

<sup>44</sup> Ibid, s. 19-21

<sup>45</sup> Ibid, s. 21-22

<sup>46</sup> Ibid, s. 22-23

<sup>47</sup> Puolustusvoimat 2016, s. 7

puolustusvoimailaissa. Muut mainitut kohdat määrittävät sotilaan pukeutumisvelvoitteita. 8. ja 86. kohta määrittävät, että sotilaiden tulee käyttää puolustusvoimien sotilaspukuja. Pukujen, joita voidaan silittää, tulee olla puhtaat ja silitetyt. 90. ja 91. kohdan määrittävät sallitut mies- ja naissotilaiden hiusten mallit. YIPalvo määrittää siis melko tarkkaan, miltä sotilaan tulee näyttää virkatehtävissään. Näiden määräysten rikkominen on rikoslain 45 luvun 1 §:n mukainen palvelusrikos tai teon vähäisyydestä johtuva 3 §:n lievä palvelusrikos.

### 3.4 *Työtehtävien asettamat vaatimukset*

Aiemmin esitettyjen lainkohtien ja Puolustusvoimien normiston mukaisten vaatimusten lisäksi ammattisotilaiden työtehtävät asettavat omia vaatimuksia tulonhankkimismenojen näkökulmasta. Ensimmäisenä ammattisotilaiden tulee käyttää viran mukaisesti sotilaspukua ja muuta hyväksytyä materiaalia työtehtävissään. Kaikki käytössä oleva materiaali kuitataan henkilölle, eli henkilö vastaa materiaalin säilyttämisestä, huoltamisesta ja käytöstä. Useilla ammattisotilailla on oman henkilökohtaisen materiaalin lisäksi kuitillaan, eli vastuullaan, ryhmä- ja joukkuekohtaista materiaalia. Yhden henkilön vastuulla olevan materiaalin arvo voi nousta useisiin satoihin tuhansiin euroihin. Materiaalin vaurioituessa tai kadotessa henkilö voi joutua itse korvaamaan hävitetyn materiaalin arvoa tuottamuksellisuuden asteen mukaan. Usein henkilön täytyy ottaa tarvittava materiaali omalle vastuullensa, sillä niitä tarvitaan työtehtävien suorittamisessa.

Ammattisotilaat saavat työnantajaltaan valtaosan työssään tarvittavasta materiaalista. Tietoteknisten laitteiden osalta työnantaja antaa työntekijälle tarvittavat laitteet, kuten tietokoneen ja puhelimen. Tietoturva-vaatimusten takia ammattisotilaat eivät voi käyttää omia tietokoneitansa työtehtävien tekemiseen. Myös monet muut työssä käytettävät laitteet ovat sotatarvikkeita, joiden hankkiminen omatoimisesti on kiellettyä. Käytännössä ammattisotilaat joutuvat itse hankkimaan etenkin maastossa käytettävää vaatetusta ja varusteita. Yleisiä varusteita, joita ammattisotilaat joutuvat itse hankkimaan ovat esimerkiksi työssä tarvittavat kengät, kellot, reppu, majoittumistarvikkeet ja liikuntavarusteet. Ammattisotilaan tehtävä vaikuttaa siihen, minkälaisia varusteita hänen on mahdollista saada työnantajalta käyttöönsä. Tehtävän lisäksi palveluspaikka vaikuttaa useasti saatavaan materiaaliin. Usein jotkut ammattisotilaat saavat työnantajalta veloituksetta käyttöön tarvikkeita, joita muut joutuvat omatoimisesti hankkimaan ja kustantamaan. Puolustusvoimat ei tue rahallisesti omien varusteiden tai tarvikkeiden hankkimista pois lukien virkavaatteiden, esimerkiksi palveluspuvun tai juhlapuvun hankintaa.

## 4. Ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuus

Tässä luvussa käydään läpi edellisessä luvussa esitettyjen ammattisotilaita koskevien lakien, asetusten, käskyjen ja työn luonteen asettamien vaatimusten vaikutusta ammattisotilaiden mahdollisuuteen vähentää syntyviä kustannuksia ansiotuloverotuksessa vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina. Edellisessä luvussa esitetyt lait ja asetukset määrittävät ammattisotilaille muista työtehtävistä ja viroista poikkeavia vaatimuksia. Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että ammattisotilaiden työtehtävien luonne ja monipuolisuus asettaa monia erilaisia vaatimuksia ammattisotilaille tehtävien suorittamiseen.

Ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuutta pohdittaessa on tarpeellista ratkaista, että onko kyseessä tulon hankkimisesta johtuneita menoja ja toiseksi, ovatko menot tavanomaisia elantomenoja. Elantomenojen tunnusmerkkinä pidetään sitä, että vastaavat menot syntyisivät henkilölle, vaikka hänellä ei olisi ansiotuloja. Verovelvollisen on osoitettava tarvittaessa ne perusteet, joilla muutoin tavanomaisina pidettäviä elantomenoja on pidettävä tulon hankkimisesta johtuvina vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina. Joidenkin vähennysten osalta on ratkaistava, kohdistuuko tulon hankkiminen veronalaisen vai verovapaan tulon hankkimiseen.

### 4.1 *Puolustusvoimista annetun lain asettamat vaatimukset*

#### 4.1.1 Käyttäytymisvelvoite

Käyttäytymisvelvoite asettaa ammattisotilaille vahvan vaatimuksen siitä, että heidän tulee käyttäytyä luottamusta herättävällä tavalla niin työtehtävissään kuin vapaa-ajallaankin. Hallituksen esityksen<sup>48</sup> mukaisesti sopimattomana käytöksenä pidetään etenkin syyllistymistä johonkin rangaistavaan tekoon. Myös muuta käytöstä, kuten juopottelua julkisella paikalla voidaan pitää käyttäytymisvelvoitteen vastaisena toimintana. Yleisessä palvelusohjesäännössä tarkennetaan, että sotilaan tulee käyttäytyä hyvien tapojen mukaisesti reippaasti, ryhdikkäästi ja asiallisesti tilanteeseen sopivalla tavalla.<sup>49</sup> Käytännössä sotilaan tulee olla olemukseltaan myös luottamusta herättävä ja hänen tulee peseytyä säännöllisesti ja esimerkiksi pukeutua asianmukaisesti.

---

<sup>48</sup> HE 264/2006

<sup>49</sup> Puolustusvoimat 2016, s.8

Käyttäytymisvelvoitteen täyttäminen ammattisotilaan osalta tarkoittaa käytännössä sitä, että hän ei käyttäydy lain vastaisella tavalla ja esiintyy niin työtehtävissään kuin vapaa-ajallakin asianmukaisesti. Näiden vaatimusten täyttäminen ei vaadi ammattisotilaita juurikaan rahallista panostusta. Käyttäytymisvelvoitteella on vaikea perustella siitä aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuutta tulonhankkimismenoina.

#### 4.1.2 Velvollisuus ilmoittautua palvelukseen

Ammattisotilaille on velvollisuus ilmoittautua palvelukseen jonkin yhteiskunnan elintärkeitä toimintoja uhkaavan tai valmiuslain mukaisten poikkeusolojen uhatessa. Tällaisia tilanteita ei kuitenkaan juurikaan tapahdu, joten myöskään tällaisista velvoitteista ei synny ammattisotilaille tulon hankkimisesta johtuvia kustannuksia.

Tämän velvoitteen lisäksi ammattisotilaiden työtehtäviin kuuluu varallaoloa ja hälytysluontoista työtä. Tällaisten velvoitteiden täyttämisestä voi koitua tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja ammattisotilaille. Esimerkkejä syntyvistä kustannuksista ovat esimerkiksi puhelimen käytöstä johtuvat kulut ja työpaikalla siirtymisestä johtuvat kulut. Hallituksen esityksen mukaan ammattisotilaiden tulee pitää yhteystietonsa ajan tasalla.<sup>50</sup> Puolustusvoimat antaa valtaosalle työntekijöistään työpuhelimien, joka on tarkoitettu vain työhön liittyvien asioiden hoitoon. Ammattisotilaita ei ole kuitenkaan velvoitettu pitämään työpuhelinia jatkuvasti mukanaan työajan ulkopuolella, joten usein he joutuvat käyttämään yksityisnumeroitaan etenkin tavoitettavuuden ja hälytysluontoisen työn osalta.

Verohallinto on ohjeistanut tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuudesta puhelinten osalta. Ohjeistuksen mukaan yksityispuhelimien hankintamenoa ei voi vähentää tulonhankkimismenona, vaikka olisikin näyttöä sen käytöstä tulonhankinnassa.<sup>51</sup> Puhelinliittymien osalta on mahdollista vähentää liittymistä aiheutuvia kustannuksia, jos on näyttöä sen työkäytöstä. Tietoliikenneyhteyskultujen vähennyskelpoisuuteen vaikuttaa niiden työkäyttöön liittyvä osuus. Jos henkilöllä on näyttö työkäytöstä, voi henkilö vähentää 50 % tietoliikennekuluista ja jos tietoliikenneyhteyksiä käytetään pääasiassa työkäytössä voi henkilö vähentää 100 % kuluista.<sup>52</sup>

Hälytysluontoisen työn osalta Verohallinto on antanut omaa ohjeistusta matkakustannusten vähentämisestä. Hälytys- ja varallaolotehtävissä työnantaja voi verovapaasti korvata henkilölle

---

<sup>50</sup> HE 264/2006

<sup>51</sup> Verohallinto 2018

<sup>52</sup> Verohallinto 2020a

matkoista johtuvia kustannuksia, vaikka kyseessä olisikin asunnon ja työpaikan välinen matkakustannus. Edellytyksinä korvauksen verovapaudelle on se, että tällaiset matkat ovat satunnaisia ja hälytysluontoisia. Työnantajan korvatussa tällaiset kustannukset verovapaana kulukorvauksena ei työntekijä voi vähentää matkoista johtuvia kustannuksia tulonhankkimismenoina, koska kyseessä on TVL 31 §:n 4 momentin mukainen verovapaan tulon hankkimisesta johtuva meno. Tällöin näiltä osin matkakustannukset eivät ole vähennyskelpoisia. PVTAS 24 §:n mukaisesti ammattisotilaat ovat varallaolonaikana tietyissä tilanteissa oikeutettuja saamaan käyttöönsä Puolustusvoimien ajoneuvon, jolloin heille ei synny kustannuksia matkoista.

Tilanteissa, joissa työnantaja ei korvaa aiheutuneita kustannuksia verovapaasti, voi henkilö vähentää aiheutuneet kustannukset normaaleina asunnon ja työpaikan välisinä matkakustannuksina. Pohdittavaksi jää kuitenkin, että jos henkilöllä on velvoite saapua tietyssä aikamäärässä tai viipymättä työpaikallensa, voiko hän vähentää aiheutuneet kustannukset esimerkiksi oman auton käytön mukaan, vaikka muutoin hänen tulisi vähentää kustannukset halvimman kulkumuodon mukaan. Verohallinto ei ole antanut asiasta tarkempaa ohjeistusta, eikä asiasta ole saatavilla soveltuvaa oikeuskäytäntöä.

#### 4.1.3 Sotilaan perustaidot ja kunto

Ammattisotilailta vaaditun sotilaan perustaitojen ja kunnan kehittäminen ja ylläpitäminen on vaatimus, jotka ammattisotilaiden tulee täyttää työtehtäviensä suorittamiseksi. Näitä vaatimuksia testataan ammattisotilailta vuosittain kuntotesteillä ja muilla kokeilla. Etenkin fyysisen kunnan kehittäminen ja ylläpito vaatii ammattisotilailta omaa rahallista panostusta. Puolustusvoimat ei lähtökohtaisesti jaa ammattisotilaille fyysisen kunnan ylläpitoon soveltuvaa varustusta, vaan ammattisotilaat joutuvat omakustanteisesti hankkimaan tarvittavan materiaalin. Puolustusvoimat ei myöskään rahallisesti tue tällaisten hankintojen tekemistä. Ammattisotilailta vaaditaan myös fyysisen kunnan harjoittamista myös vapaa-ajallaan. Tällaisesta vaatimuksesta voi syntyä kustannuksia esimerkiksi liikuntasalien käyttömaksujen osalta. Verohallinnon ohjeistuksen perusteella liikuntakulut ovat kuitenkin vähennyskelvottomia menoja, vaikka työ ja työnantaja vaatisi poikkeuksellista suorituskykyä.<sup>53</sup> Tämän perusteella liikuntakulut ovat vähennyskelvottomia elantomenoja. Tämän lisäksi liikuntaan kohdistuvat tavanomaiset vaatetusmenot ovat myös Verohallinnon ohjeistuksen perusteella vähennyskelvottomia elantomenoja. Liikuntaan tarkoitettut vaatteet eivät myöskään ole vähennyskelpoisia, vaikka kyseisiä varusteita käytettäisiin esimerkiksi

---

<sup>53</sup> Verohallinto 2018

järjestettäessä liikuntakoulutusta työajalla. Työssä tarvittavat vaatteet ovat vähennyskelpoisia vain, jos niitä ei voi käyttää kuin työtehtävissä. Liikuntavarusteiden osalta varusteita voi yleensä käyttää myös työajan ulkopuolella.

Sotilaan perustaidoissa fyysiseen suorituskykyyn yhdistetään ampumataito, kyky liikkua kaikissa taistelukentän oloissa tehtävän mukaisesti varustettuna. Työnantaja tukee yleisesti ammattisotilaiden mahdollisuutta ylläpitää sotilaanperustaitoja. Esimerkiksi ampumataidon osalta ammattisotilaat voivat harjoitella ampumataitoa Puolustusvoimien aseilla ja ampumatarvikkeilla, mutta käytössä olevat kiintiöt ampumatarvikkeiden osalta ei mahdollista riittävää harjoittelua. Puolustusvoimien aseilla ei saa ampua muita kuin Puolustusvoimien ampumatarvikkeita, joten usein ammattisotilaat hankkivat omia ampuma-aseita ja -tarvikkeita ampumataidon ylläpitämiseksi. Tällaisten kulujen vähennyskelpoisuudesta ei ole Verohallinnon antamaa ohjeistusta. Omaan asetta ei sinänsä voida pitää sotilaan vähennyskelpoisen työvälineenä, sillä niiden käyttäminen työtehtävissä on kielletty, mutta laki asettaa silti vaatimuksia sotilaan perustaitojen ylläpitämiseen.

#### 4.1.4 Sotilas- ja virkapuvut

Ammattisotilaiden tulee käyttää työtehtävissään sotilaspukua. Puolustusvoimat antaa ammattisotilaille valtaosan tarvittavasta suoja- ja maastovaatetuksesta käyttöön. Muiden tarvittavien virkapukujen, kuten juhla- ja palveluspukujen osalta Puolustusvoimat kustantaa virassa olevalle henkilöstölle näiden pukujen hankkimisen. Näiden pukujen hankkimisessa on kuitenkin rajoitteita. Esimerkiksi juhlapuvun hankinnassa työnantaja tukee hankintaa vain kerran virkauran aikana. Tilanteessa, jossa työnantaja ei korvaa virkapukujen hankintaa, ammattisotilas joutuu omatoimisesti kustantamaan virkapukujen hankkimisen.

Vaatusmenot ovat yleisesti verotuksessa vähennyskeltvottomia elantomenoja, mutta virka- ja työpukujen osalta vähennys on mahdollista tehdä, jos työpukua ei voi käyttää muuten kuin työtehtävissä.<sup>54</sup> Sotilaan pukuja voi käytännössä käyttää vain työajalla. KHO 1982 T 3456 päätöksen perusteella tilanteessa, jossa työnantaja kustantaa virkamiehelle osan virkapukujen hankintamenosta, voi virkamies vähentää hankintamenosta sen osan, jonka hän joutuu itse kustantamaan. Työasujen pesemis- ja korjauskustannukset ovat myös vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoja. Sotilaskäskynä annetussa Yleisessä palvelusohjesäännössä on käsketty, että sotilasasujen tulee olla siistejä, ehjiä ja sopivan kokoisia. Tämän lisäksi silitettävien vaatteiden tulee olla silitettyjä.<sup>55</sup>Näiden

<sup>54</sup> Andersson – Linnakangas - Frände 2016, s. 397

<sup>55</sup> Puolustusvoimat 2016, s. 17

perusteella sotilaat voivat vähentää sotilas- ja virkapukujen hankkimisesta ja niiden kunnossa pitämisestä johtuvat menot tulonhankkimisvähennyksinä.

Sotilaan virkapukujen osalta viime vuosina on tapahtunut muutos, jossa aikaisemmin mallisuojuattu M05-maastokuvion mallisuoja poistui vuonna 2016. Tämän jälkeen kyseistä maastokuviota käyttävien asusteiden valmistus, myynti ja käyttäminen on ollut vapaata myös siviilitoimijoilla. Monet sotilaat ovat hankkineet siviilitoimijoilta kyseisellä maastokuviolla olevia vaatteita työkäyttönsä. Samalla monet siviilit ovat hankkineet sotilaiden maastovaatetusta vastaavia asusteita esimerkiksi metsästys- ja ulkoilukäyttöön. Tämän muutoksen takia periaatteessa ammattisotilaat voisivat käyttää maastokuvioituja asusteita myös työnsä ulkopuolella, jolloin niitä voitaisiin pitää vähennyskelpottomina elantomenoina. Asiasta ei ole tarkempaa verohallinnon ohjeistusta tai oikeuskäytäntöä. Verohallinnon syventävän ohjeistuksen perusteella sotilaiden asut ovat yleisesti vähennyskelpoisia, joten tämän maastokuvion vapautumisen ei oleteta muuttaneet tilannetta vähennyskelpoisuuden osalta.<sup>56</sup>

Vaikka Puolustusvoimat jakaa pääosin työssä tarvittavan suojavaatetuksen, ammattisotilaat joutuvat hankkimaan usein työhön liittyviä suojavaatteita oman työergonomia, palvelusturvallisuuden tai muiden syiden takia. Suojavaatteiden, kuten esimerkiksi turvakenkien osalta menojen vähennyskelpoisuus ei perustu rajattuun käyttöön vain työssä vaan työn aiheuttamaan vaatetuksen erityiseen kulumiseen.<sup>57</sup>

#### 4.1.5 Virkamiehen velvollisuus siirtyä toiseen tehtävään

Ammattisotilailla on velvollisuus siirtyä niin käskettäessä toiseen virkaan tai tehtävään. Monesti nämä saattavat vaikuttaa henkilön palveluspaikkakuntaan. Tällöin ammattisotilaille muodostuu usein kustannuksia, sillä he joutuvat muuttamaan työn perässä toiselle paikkakunnalle. Monesti toistuvien muutosten takia ammattisotilaiden perheet jäävät toiselle paikkakunnalle.

Valtion virkamiehille korvataan valtion virka- ja työehtosopimuksen perusteella tavaroiden siirrosta ja pakkaamisesta aiheutuneet kustannukset, maksetaan muutorahaa, korvataan matkakustannukset ja tarvittaessa majoittumiskustannuksia. Nämä korvaukset maksetaan niissä tapauksissa, että virkamies siirtyy pysyvän komennuksen tai siirtymisvelvollisuuden takia.<sup>58</sup> Käytännössä kyseessä on työnantajan intresseistä, eikä työntekijän omasta halusta johtuva muutto. Muuttokustannusten

---

<sup>56</sup> Verohallinto 2020. kohta 4.5

<sup>57</sup> Andersson – Linnakangas - Frände 2016, s. 397

<sup>58</sup> Valtiovarainministeriö 2020, s. 68–71

korvauksien verotus riippuu siitä, tapahtuuko muutto työntekijän aloitteesta vai työnantajan määräyksestä. Tavanomaisesti työntekijänaloitteesta johtuvien muuttojen aiheuttamat kustannukset ovat elantomenoja, jonka takia niistä saatu korvaus on veronalaista tuloa. Vuoden 2020 alusta voimaan tullut TVL 69 c §:ssä on määritetty, että elantomenoina pidettävistä muuttokustannusten korvauksista 50 % on veronalaista tuloa. Työnantajan määräyksestä tapahtuvien muuttojen osalta kyseessä ei ole elantomeno, vaan työnantaja voi verovapaasti korvata muutosta aiheutuneet kustannukset.<sup>59</sup> Työntekijän omasta aloitteesta tapahtuvien muuttojen osalta Puolustusvoimat ei korvaa ammattisotilaille muutosta aiheutuvia kustannuksia, joten ammattisotilaiden saamat muuttokustannuksien korvaukset ovat verovapaata tuloa.

Muuttokustannusten vähentämisoikeuden kannalta merkitystä on sillä, tapahtuuko muutto työntekijän vai työnantajan vaikutuksesta. Työntekijän aloitteesta johtuvien muuttojen kustannukset ovat lähtökohtaisesti vähennyskeltottomia elantomenoja. Työsuhteen aikana työnantajan määräyksestä tapahtuvien muuttojen kustannukset ovat kuitenkin KHO 1985 II 566 ratkaisun mukaisesti vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoja.<sup>60</sup> Verovapaan tulon hankkimisesta johtuvat menot eivät ole vähennyskelpoisia TVL 31 §:n mukaisesti, jolloin verovapaan korvauksen määrään asti ammattisotilaiden muuttokustannukset eivät ole vähennyskelpoisia. Siltä osin kuin muuttokustannukset ylittävät verovapaan korvauksen määrän voi henkilö vähentää ylittävän osan tulonhankkimiskuluina. Ulkomaille tapahtuvien, työnantajan määräyksistä tapahtuvien muuttojen osalta kustannusten korvaus on verotonta tuloa saajalleen TVL 76 §:n 1 momentin 5 kohdan perusteella, joten ammattisotilaiden ulkomaille suuntautuvien muuttojen aiheuttamat kustannukset eivät ole vähennyskelpoisia niiltä osin, joista suoritetaan verovapaata korvausta saajalleen.

Muuttojen lisäksi siirtymisvelvollisuudesta voi aiheutua kustannuksia työasunnon osalta. Työasuntovähennyksen kriteereinä ovat, että henkilö on joutunut vuokraamaan asunnon työn sijainnin takia ja hänen perheensä varsinainen koti on yli 100 km päässä työpaikasta ja työasunnosta. Tällöin verovelvollinen voi vähentää TVL 95 a §:n mukaisesti 450 euroa, tai maksimissaan vuokran määrän jokaista sellaista täyttä kalenterikuukautta kohden, jolloin hänellä on ollut kaksi asuntoa.<sup>61</sup> Vähennystä ei kuitenkaan myönnetä, jos verovelvollinen on saanut toisella paikkakunnalla liittyvää verovapaata korvausta tai etuutta. Valtion virka- ja työehtojen perusteella perheelliselle virkamiehelle voidaan maksaa siirron jälkeen kuuden kuukauden ajalta majoittumiskorvausta erillään asumisesta. Tämän lisäksi virkamiehelle maksetaan kerran viikossa matkakustannusten korvausta perheen

---

<sup>59</sup> Määttä 2020, s. 685

<sup>60</sup> Myrsky 2014 s. 790

<sup>61</sup> Merisalo 2008, s. 40–42



asuinpaikkakunnalle. Tällainen verovapaa korvaus tai etuus estää TVL 95 a §:n mukaisesti työasuntovähennyksen saamisen kokonaan kyseiseltä vuodelta.<sup>62</sup>

Perheelliselle ammattisotilaalle erillään asuminen vaikuttaa myös asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten korvauksiin. Henkilö voi vähentää perheen asuinpaikkakunnalle tehdyt viikonloppumatkat asunnon ja työpaikan välisinä matkakustannuksina. Tällöin vähennyksen määrä lasketaan samoilla kriteereillä kuin normaalinkin asunnon ja työpaikan välisten matkojen korvaukset. Tämä mahdollisuus vähentää matkat perheen varsinaiselle asuinpaikkakunnalle koskee vain perheellisiä, eli avioliitossa tai rekisteröidyssä parisuhteessa eläviä tai avopuolisoita, joilla on tai on ollut yhteinen lapsi. Perheettömät henkilöt eivät voi vähentää viikonloppumatkoista aiheutuvia kustannuksia. Viikonloppumatkojen lisäksi henkilö voi vähentää työasunnostaan tehdyt matkat työpaikallensa normaalisti asunnon ja työpaikan välisinä matkakustannuksina.<sup>63</sup>

## 4.2 Työn luonteen asettamat vaatimukset

Ammattisotilaiden työtehtävien osalta merkittävin ero tavanomaisiin työtehtäviin on sotaharjoitukset ja meripalvelu. Etenkin sotaharjoitusten aikana ammattisotilaat eivät poistu harjoitusolosuhteista. Meripalvelun osalta ammattisotilaat yleensä palvelevat ympärivuorokautisesti aluksella ja harvoin pääsevät poistumaan työpaikaltaan. Sotaharjoituksessa ammattisotilaat majoittuvat maasto-olosuhteissa, jonka vuoksi heidän ei tarvitse hankkia majoitusta harjoituksen ajaksi. Harjoitusolosuhteissa oleminen lisää usein henkilöstön kustannuksia etenkin ruokailujen osalta. Harjoitusten ajalta henkilöstölle maksetaan veronalaisena tulona sotaharjoituskorvausta ja verotonta harjoituspäivärahaa, jota maksetaan verottomien päivärahojen maksamisesta säädettyistä rajoituksista huolimatta. Harjoitusten ajalta ei makseta muita matkustussäännön mukaisia korvauksia. Puolustusvoimat tarjoaa harjoituksen ajaksi tarvittavat ajoneuvot käyttöön, joten harjoituksen aikana työmatkojen osalta ei synny henkilöstölle kustannuksia. Sotaharjoitukset eivät itsessään aiheuta henkilöstölle sellaisia kustannuksia, joita voitaisiin vähentää tulonhankkimismenoina. Tämän lisäksi verovapaalla harjoituspäivärahalla korvataan kasvaneita elantomenoja harjoituksen ajalta, joten kasvaneita elantokustannuksia ei voi vähentää tulonhankkimismenoina.<sup>64</sup> Meripalvelun osalta tilanne on samankaltainen kuin sotaharjoitusten osalta. Sotaharjoitukset vaikuttavat kuitenkin ammattisotilaiden asunnon ja työpaikan välisiin matkakustannuksiin. Harjoitusten aikana henkilöt eivät kulje

---

<sup>62</sup> Verohallinto 2019b

<sup>63</sup> Verohallinto 2019a, kohta 2.3

<sup>64</sup> Ibid. kohta 4

asunnolleen, joten näiden päivien osalta ei kerry vähennyskelpoisia matkoja. Yleensä harjoitukset kestävät arkiviikon, joten kyseiseltä ajalta muodostuu vain yksi asunnon ja työpaikan välinen edestakainen matka.

Yleisen palvelusohjesäännön määräysten takia sotilaiden ulkonäköön liittyy velvoitteita. Miespuolisten ammattisotilaiden tulee pitää hiuksensa lyhyinä ja siisteinä. Ammattisotilaiden tulee myös pitää partansa ajettuna palveluksessa. Yleisesti verotuskäytännössä on katsottu, että kauneuden hoitoon ja ulkonäköön liittyvät kustannukset ovat henkilön elantomenoja, jotka eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia, vaikka työnantaja vaatisikin tietyn tapaista ulkonäköä työntekijältään. Monet työnantajat vaativat työntekijöiltään esimerkiksi palvelualoilla siistiä ulkonäköä. Ammattisotilaiden osalta tämä vaatimus on annettu sotilaskäskynä ja määräyksen rikkominen on rikoslain 45 luvun mukainen palvelusrikos. Tulkinnanvaraiseksi jää vaikuttaako määräyksen rikkomisen rangaistavuus siihen, voidaanko määräyksen täyttämistä johtuvia menoja pitää vähennyskeltottomien elantomenojen sijasta vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina. Asiasta ei ole verohallinnon ohjeistusta tai oikeuskäytäntöä.

Ammattisotilaat saavat Puolustusvoimilta käyttöönsä työssään tarvittavaa materiaalia. Ammattisotilaat ottavat varusteet omalle vastuulle ja ovat mahdollisesti korvausvelvollisia materiaalin vahingoittuessa tai kadotessa. Korvausvelvollisuus ratkaistaan teon tuottamuksellisuuden perusteella. Yleensä tilanteissa, joissa ammattisotilas on käyttäytynyt huolellisesti ja ei ole kyennyt estämään materiaalin vahingoittumista tai katoamista, vahinko jää valtion vahingoksi. Jos ammattisotilaan todetaan aiheuttaneen vahingon omalla tuottamuksellaan, voi vahingosta aiheutuvat kustannukset jäädä osin tai kokonaan ammattisotilaan maksettavaksi. Tällöin vahingonkorvaus peritään henkilölle maksettavasta palkasta. Materiaalin vaurioituminen ja katoaminen on melko yleistä ammattisotilaan työn laadun vuoksi.

Tuloverolaissa ei ole mainintaa luonnollisten vähennysten osalta vahingonkorvausten vähennyskelpoisuudesta. Vahingonkorvauksia on oikeuskäytännön (KHO 1982 T 369 ja KHO 1986 B 566) perusteella pidettävä tulonhankkimisesta johtuvina menona. Vähennyskelpoisuuteen ei vaikuta tekijän menettelyn huolellisuus.<sup>65</sup> Jos vahingonkorvausvelvollisuuden ohella ammattisotilaan katsotaan toimineen lainvastaisesti, voidaan hänelle määrätä maksettavaksi sakko. Tuloverolaissa ei ole säännöstä sakkojen vähennyskelpoisuudesta. EVL 16 §:n 1 momentin 5 kohdan ja MVL 7 §:n 1 momentin 6 kohdan perusteella sakot, seuraamusmaksut ja sanktioluontoiset seuraamusmaksut eivät ole vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoja. Verohallinnon kanta on, että

---

<sup>65</sup> Linnakangas 2008, s. 344

vaikka tuloverolaissa ei ole vastaavia säännöksiä niin vähennysoikeuden ei tule olla tuloverolakia sovellettaessa suurempi. Verohallinnon mukaan lainvastaisesta toiminnasta johtuvat maksut eivät ole vähennyskelpoisia.<sup>66</sup>

Puolustusvoimat ei rahallisesti tue ammattisotilaiden työvälineiden hankintaa. Niiden erikoisvarusteiden osalta, joita ammattisotilaat joutuvat itse hankkimaan työn suorittamiseksi he voivat vähentää hankintamenot tulonhankkimismenoina. Myös näiden välineiden kunnossapitokustannukset ovat vähennyskelpoisia.<sup>67</sup> Tällaisten työvälineiden osalta on hankintameno tehtävä vuosittaisina poistoina, jos työvälineen hankintahinta on yli 1 200 euroa ja taloudellinen käyttöaika yli 3 vuotta.

---

<sup>66</sup> Verohallinto 2020b

<sup>67</sup> Rabinä - Myllymäki - Myrsky M 2019, s. 468–469

## 5. Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, ensinnäkin minkälaisia erityispiirteitä ammattisotilaisiin kohdistuu lainsäädännön ja työn luonteen vuoksi ja toiseksi, miten nämä erityispiirteet vaikuttavat ammattisotilaiden tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuuteen. Ammattisotilaan työ on monipuolista ja poikkeaa monen tavanomaisen työn kuvasta. Erityispiirteitä syntyy etenkin lainsäädännöstä, jonka perusteella ammattisotilaille muodostuu erilaisia käyttäytymisvelvoitteita, kuten esimerkiksi velvollisuus pitää yllä fyysistä kuntoa ja velvollisuus siirtyä toisiin työtehtäviin niin käskettäessä. Sotilaan työn luonne vaikuttaa myös paljon siihen, minkälaista vaatetusta, välineistöä ja materiaalia ammattisotilas tarvitsee työssään. Tutkimusaiheen laajuuden vuoksi tutkimusaihetta piti rajata käsittelemään vain tiettyjä vähennyksiä. Esimerkiksi koulutusmenojen vähennysoikeus on ammattisotilaiden osalta laaja aihe, joka voisi olla perusteena omalle jatkotutkimukselle tai pro gradu -työlle.

Havaintojen perusteella ammattisotilaiden tulonhankkimiskulujen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa on otettava huomioon monia eri tekijöitä. Ensinnäkin työssä tarvittavan materiaalin osalta Puolustusvoimat tarjoaa työntekijöille käyttöönsä valtaosan tarvittavasta materiaalista. Ammattisotilaat joutuvat kuitenkin hankkimaan jotkut välineet itse. Oikeuskirjallisuuden perusteella sotilaan ammatissa tarvittavat erityisvälineet ovat pääosin vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisuuteen vaikuttaa se, tukeeko työnantaja rahallisesti tällaisten välineiden hankintaa. Puolustusvoimat ei korvaa omia hankintoja, virkapukuja lukuun ottamatta, joten hankittavat työvälineet ovat pääosin vähennyskelpoisia. Materiaalin osalta on myös huomioitava, että materiaalin vahingoittumisesta ja häviämisestä johtuvat vahingonkorvaukset ovat ammattisotilaille vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoja.

Vähennyskelpoisuutta arvioitaessa toinen tärkeä arvioitava tekijä on se, kohdistuuko menot tavanomaisiin elantomenoihin. Tuloverolain perusteella elantomenot ovat vähennyskeltottomia. Verohallinnon ohjeistuksen perusteella verovelvollisen tehtävänä on esittää ne perusteet, joiden mukaan tavanomaisia elantomenoja tulisi katsoa verotuksessa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi. Ammattisotilaiden osalta etenkin vaatetusmenot ovat vähennyskelpoisia, sillä sotilaan vaatteita ei voi käyttää työn ulkopuolella. Ammattisotilaiden osalta pohdinnan aiheena on se, muuttaako laissa asetetut vaatimukset elantomenot vähennyskelpoisiksi menoiksi. Esimerkkinä tällaisesta menosta on sotilaan ulkonäköön liittyvät menot. Asiasta ei ole soveltuvaa oikeuskäytäntöä tai -kirjallisuutta.

Kolmantena huomioitavana tekijänä on arvioitava, että kohdistuuko suoritettu meno verovapaan vai veronalaisen tulon hankintaan. Ammattisotilaille korvataan usein kasvaneita elantomenoja ja kuluja Puolustusvoimien työaikasopimuksen ja valtion virka- ja työehtojen mukaisesti verovapailla kustannusten korvauksilla. Tuloverolain perusteella vähennyskelpoisia menoja eivät ole verovapaan tulon hankkimisesta johtuvat menot. Tämän perusteella verovapaat korvaukset rajoittavat tulon vähennyskelpoisuutta.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että ammattisotilaiden erilaisiin luonnollisiin vähennyksiin liittyen on olemassa kattavasti verohallinnon ohjeita ja soveltuvia oikeustapauksia. Näiden perusteella voidaan ratkaista valtaosa sotilaiden luonnollisten vähennysten vähennyskelpoisuuksista. Eräiden menojen osalta ei kuitenkaan ole olemassa soveltuvaa ohjeistusta eikä oikeuskäytäntöä. Näiden osalta on odotettava tarkempaa ohjeistusta tai oikeuskäytäntöä. Ammattisotilaiden suuren määrän vuoksi asialla on myös laajempia taloudellisia vaikutuksia.