

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Tanja Lauri

**LISÄVÄHENNYKSET LIIKKEEN- JA
AMMATINHARJOITTAJAN
TULOVEROTUKSESSA**

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2014

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LAURI, TANJA: Lisävähennykset liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotuksessa.

Pro gradu -tutkielma, X + 76 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2014

Yksityisellä liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on verovuodesta 2001 saakka ollut oikeus elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 55 §:ssä säädetyin edellytyksin erityiseen lisävähennykseen lisääntyneiden elantomenojen ja autokulujen perusteella. Tämä tarkoittaa, että liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus vähentää veroilmoituksellaan kuluna Verohallinnon tuloverolain 73.2 §:n nojalla vahvistaman verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen auton menojen erotus sekä verovapaan päivärahan enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen työmatkasta aiheutuneiden lisääntyneiden elantokustannusten erotus.

Lisävähennyksiä sääntelevän EVL 55 §:n sanamuoto jättää runsaasti varaa tulkinnalle, eikä hallituksen esitys tai muutkaan lain esityöt määrittele pykälän sisältämiä käsitteitä. Asiassa annetut oikeusasteiden ratkaisut ovat ohjanneet ja rajanneet säännöksen tulkintaa, mutta tästä huolimatta säädöspohjan hajanaisuus, paikoittainen vaikeaselkoisuus sekä lisävähennysasioiden monimuotoisuus aiheuttavat tulkintaongelmia. Tutkielmassa tarkastellaan liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennysten käyttäytymistä verotuksessa ja pyritään kuvaamaan nykytilannetta mahdollisimman tarkasti.

Lisävähennyssäännös säädettiin, jotta yksityisyrittäjät saataisiin samalle viivalle palkansaajien ja muissa yritysmuodoissa toimivien yrittäjien kanssa matkakustannusten suhteen. Tutkielmassa on tarkasteltu yhdenvertaisuuden toteutumista sekä liikkeen- ja ammatinharjoittajien ryhmän sisällä että verrattuna palkansaajiin. Asian laajuuden vuoksi yhdenvertaisuuden toteutumista palkansaajiin tutkitiin ainoastaan lisääntyneiden elantokustannusten osalta.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen ja perustuu pääsääntöisesti asiassa annettuun oikeuskäytäntöön sekä Verohallinnon antamiin ohjeisiin ja kannanottoihin, esimerkiksi ”Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen” (dnro 410/349/2011, 25.1.2012) ja ”Työmatkakustannusten korvaukset” (dnro 54/31/2009, 1.1.2009). Tutkielmasta on erotettavissa myös oikeuspoliittinen metodi (de lege ferenda -kannanotto), kun tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella esitetään joitain kehitysehdotuksia.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	VIII
LYHENTEET	X
1 JOHDANTO	1
1.1 Johdatus aiheeseen ja aiheen rajaus.....	1
1.2 Tutkimusmetodi ja tutkimuskysymykset	4
1.3 Tutkimuksen rakenne.....	5
2 LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN MATKAKUSTANNUKSET	7
2.1 Erityinen lisävähennys	7
2.2 Lisävähennyksen tekeminen.....	8
2.3 Lisävähennyssäännöksen taustaa	11
3 LISÄVÄHENNYS AUTOKULUJEN PERUSTEELLA	14
3.1 Vähennysoikeus ja edellytykset	14
3.1.1 Auton kuuluminen yksityisvaroihin.....	17
3.1.1.1 Elinkeinonharjoittajan oma auto	17
3.1.1.2 Puolison auto	20
3.1.1.3 Työsuhdeauto	22
3.1.2 Ajopäiväkirja tai muu luotettava selvitys	23
3.2 Vähennyksen määrä	25
3.2.1 Auto kuuluu yksityisvaroihin	25
3.2.2 Auto ei kuulu yksityisvaroihin.....	27
4 LISÄVÄHENNYS LISÄÄNTYNEIDEN ELANTOKUSTANNUSTEN PERUSTEELLA	28
4.1 Vähennysoikeus ja edellytykset	28
4.1.1 Elinkeinoiminnan matkat.....	31
4.1.2 Etäisyys- ja kestovaatimukset	32
4.1.3 Tavanmukainen toiminta-alue	33
4.1.4 Matkan tilapäisyys	44
4.1.4.1 Yleiset säännökset	44
4.1.4.2 Tilapäisyyden aikarajat.....	45
4.2 Vähennyksen määrä	51
5 LISÄVÄHENNYS YHDENVERTAISUUDEN NÄKÖKULMASTA	54
5.1 Yhdenvertaisuuden periaate	54
5.2 Yhdenvertaisuuden toteutuminen liikkeen- ja ammatinharjoittajien verotuksessa	56
5.2.1 Säännöksen tulkinnallisuus	56
5.2.2 Koneellinen verotus	59

5.2.3	Ulkomainen elinkeinonharjoittaja.....	61
5.3	Yhdenvertaisuuden toteutuminen palkansaajiin nähden lisääntyneiden elantokustannusten osalta	63
5.3.1	Lisääntyneet elantokustannukset palkansaajalla.....	63
5.3.1.1	Päivärahamalli.....	64
5.3.1.2	Vähennysmalli.....	64
5.3.1.3	Erityisalan työntekijät	66
5.3.2	Ongelmat yhdenvertaisuuden toteutumisessa.....	67
6	YHTEENVETO	73
6.1	Lisävähennykset verotuksessa	73
6.2	Kehitysehdotuksia yhdenvertaisuuden parantamiseksi.....	74

LÄHTEET

- Aaltonen 2002 Aaltonen, Kari: Liikkeen- ja ammatinharjoittajan sekä maatalouden harjoittajan päivärahat sekä matkakustannusten korvaukset. Yritysverotuksen ajankohtaispäivät, luentoaineisto, Helsinki 2002.
- Aarnio 1989 Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. WSOY, 1989.
- Aarnio 1978 Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi, 1978.
- Andersson – Ikkala – Penttilä 2012
Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 13. painos. Talentum, 2012.
- Andersson – Ikkala 2000
Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo: Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. 2. uudistettu painos. Kauppakaari Oyj, 2000.
- Hautamäki 2004 Hautamäki, Veli-Pekka: Hyvän hallinnon toteuttaminen. Edita Publishing Oy, 2004.
- HE 181/2013 vp Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 105/2013 vp) täydentämisestä.
- HE 88/2012 vp Hallituksen esitys eduskunnalle kilometrikorvausta koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.
- HE 112/2008 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2009 tuloveroasteikkolaeiksi ja eräiksi muiksi tuloveroveroperusteita koskeviksi muutoksiksi.

- HE 172/2000 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta.
- Juusela 2013 Juusela, Janne: Sijoittaja- ja T&K -vähennys. Vero-opintopäivät 2013 koulutusmateriaali, s. 62–67.
- Korpela 2013 Korpela, Vesa: Edustus- ja koulutusmenot verotuksessa. Vero-opintopäivät 2013 koulutusmateriaali, s. 78 ss.
- Laitinen 2010 Laitinen, Mirjami: Verohallinto uudistuu. Tilisanomat 5/2010, s. 34–37.
- Matikainen 2007 Matikainen, Anne-Mari: Työmatkan tilapäisyyden kestosta TVL 72a §:n valossa. Verotus 4/2007, s. 377–388.
- Matikainen 2004 Matikainen, Anne-Mari: Palkansaajien lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeus päivittäisillä työmatkoilla (Pro gradu -tutkielma). Tampereen yliopisto, 2004.
- Niskakangas 2011 Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. WSOYpro, 2011.
- Pekkala 2003 Pekkala, Antti: Päivittäisten matkojen lisääntyneistä elantokustannuksista ja verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Verotus 5/2003, s. 478–496.
- Peltomäki 2012 Peltomäki, Tomi: Muita muutoksia vuodelle 2013 (koulutusmateriaali). Verohallinnon Lainsäädäntö 2013 -koulutus. Jyväskylä, 19.12.2012.
- Penttilä – Ronkainen 2003
- Penttilä, Seppo – Ronkainen, Alpo: Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Verotus 1/2003, s. 35–45.

- Räbinä 2002 Räbinä, Timo: Palkansaajan lisääntyneet elantokustannukset – horjuuko verojärjestelmän uskottavuus?. Verotus 4/2002, s. 372–384.
- Skatteverket 2013 Skatteverket: Skatteregler för enskilda näringsidkare (taxeringsår 2013). SKV 295 utgåva 17. Saatavilla osoitteessa: <http://www.skatteverket.se/download/18.2b543913a42158acf800030444/1358865899929/295.17.pdf>. Viittauspäivä 13.5.2014.
- Sovijärvi 2012 Sovijärvi, Matti: Ajot talteen automaattisesti. Taloustaito 8/2012, s. 52–54.
- Tikka 1990 Tikka, Kari S.: Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus, 1990.
- Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala
- Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne – Viitala, Tomi: Yritysverotus I-II. Sanoma Pro Onlinepalvelu (<http://onlinepalvelu.sanomapro.fi>). Jatkuvatäydenteinen, viittauspäivä 1.5.2014.
- VaVM 39/2000 vp VaVM39/2000 vp – HE 172/2000 vp: Hallituksen esitys laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta. 1.12.2000.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto 2006
- Valtiontalouden tarkastusvirasto: Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallinnossa. Tarkastuskertomus 127/2006, 31.5.2006.

Valtiovarainministeriö 2012

Valtiovarainministeriö: Talousarvioesityksen 2013 verolait.
Tiedote 168/2012, 17.9.2012.

Valtiovarainministeriö 2002

Valtiovarainministeriö, vero-osasto: Kilpailukykyiseen verotukseen. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio, 12/2002.

Verohallinnon kannanotto 2013

Verohallinnon kannanotto: Lisävähennys lisääntyneiden elantokustannusten perusteella – puutteellinen selvitys.
Dnro A44/200/2013, 21.10.2013.

Verohallinto 2014a Verohallinnon ohje: Työnantajan koulutusvähennys.
Dnro A196/200/2013, 7.2.2014

Verohallinto 2014b Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten. Dnro 164/200/2013, 13.1.2014.

Verohallinto 2013 Verohallinnon päätös matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2013 toimitettavassa verotuksessa.
Dnro A163/200/2013, 31.10.2013.

Verohallinto 2013a Verohallinnon ohje: Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys. Dnro A78/200/2013, 28.6.2013.

Verohallinto 2013b Verohallinnon ohje: Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 vaikutukset erityisalan työntekijöiden verotukseen. Dnro A147/200/2012, 10.6.2013.

Verohallinto 2012a Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013. Dnro A144/200/2012, 18.12.2012.

- Verohallinto 2012b Verohallinnon ohje: Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen. Dnro 410/349/2011, 25.1.2012.
- Verohallinto 2010 Verohallinnon kannanottoja yritysverotuskysymyksiin 2010. Dnro 72/40/2010, 21.1.2010.
- Verohallinto 2009 Verohallinnon ohje: Työmatkakustannusten korvaukset. Dnro 54/31/2009, 1.1.2009.
- Verohallinto 2008 Verohallinnon kannanottoja yritysverotuskysymyksiin 2008. Dnro 1359/345/2008, 29.8.2008.
- Verohallitus 2007a Verohallituksen kannanottoja yritysverotuskysymyksiin 2007. Dnro 1582/345/2007, 21.12.2007.
- Verohallitus 2007b Verohallituksen ohje: Verotusmenettelyn muutoksista. Dnro 236/38/2008, 19.4.2007.
- Verohallitus 2006 Verohallituksen ohje: Työskentelyn tilapäisyydelle aikaraja tuloverolakiin. Dnro 502/31/2006, 23.3.2006.
- Verohallitus 2006a Verohallituksen kannanottoja yritysverotuskysymyksiin 2006. Dnro 628/3457/2006, 31.5.2006.
- Verohallitus 2006b Verohallinnon vuosikertomus 2006.
- Verohallitus 2005 Verohallituksen kannanottoja yritysverotuskysymyksiin 2005. Dnro 997/345/2005, 14.9.2005.
- Verohallitus 2001 Verohallituksen ohje: Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen. Dnro 518/349/01, 23.2.2001.
- Verohallitus 2000 Verohallituksen ohje: Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Dnro 569/38/2000, 22.3.2000.

OIKEUSTAPAUSSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus (KHO)

KHO 2012:85, 1.10.2012

KHO 2010:2, 18.1.2010

KHO 2003:67, 3.10.2003

KHO 16.7.2013 T 2413 (ei julk.)

KHO 23.1.2012 T 64 (ei julk.)

KHO 21.1.2012 T 62 (ei julk.)

KHO 7.8.2008 T 1815

KHO 28.12.2007 T 3407 (ei julk.)

KHO 28.12.2007 T 3406

KHO 27.12.2007 T 3391 (ei julk.)

KHO 10.5.2004 T 1032

KHO 18.11.2003 T 2882

KHO 1.6.2003 T 1439 (ei julk.)

KHO 29.12.1998 T 2995

Hallinto-oikeus (HaO)

Turun HaO 27.6.2013, 13/0413/3

Turun HaO 7.10.2011, 11/0658/3

Helsingin HaO 29.6.2011, 11/0707/6 (ei julk.)

Helsingin HaO 13.11.2009, 09/1130/6 (ei julk.)

Hämeenlinnan HaO 11.9.2009, 09/0503/1 (ei julk.)

Helsingin HaO 24.9.2008, 08/0768/4 (ei julk.)

Turun HaO 28.8.2007, 07/0509/3

Helsingin HaO 30.7.2007, 07/0862/6 (ei julk.)

Helsingin HaO 30.7.2007, 07/0861/1 (ei julk.)

Helsingin HaO 3.1.2007, 06/0002/4 (ei julk.)

Oulun HaO 30.3.2006, 06/0162/1 (ei julk.)

Oulun HaO 30.3.2006, 06/0161/1 (ei julk.)

Oulun HaO 30.3.2006, 06/0160/1 (ei julk.)

Helsingin HaO 30.11.2005, 05/1503/6 (ei julk.)

Kouvolan HaO 8.5.2002, 02/0225/1 (ei julk.)

Rovaniemen HaO 17.10.2001. 01/0453/1 (ei julk.)

LYHENTEET

EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HML	Hallintolaki (6.6.2003/434)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336)
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543)
PeL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
TVA	Tuloveroasetus (30.12.1992/1551)
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen ja aiheen rajaus

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää todelliset toteutuneet ulkopuoliselle taholle suoritettujen elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset (EVL 7 §, niin sanottu laaja menon vähennysoikeus). Liikkeen- ja ammatinharjoittajan matkakulujen kohdalla tämä tarkoittaa, että elinkeinotoiminnan matkoista aiheutuneet lisääntyneet elantomenot ja autokulut voidaan vähentää verotuksessa todellisten kustannusten perusteella. Yksityisellä liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on kuitenkin verovuodesta 2001 saakka ollut oikeus laissa säädetyin edellytyksin säännöksen tarkoittamaan erityiseen lisävähennykseen lisääntyneiden elantomenojen ja autokulujen perusteella (EVL 55 §). Laki säädettiin, jotta yksityisyrittäjät saataisiin samalle viivalle palkansaajien ja muissa yritysmuodoissa toimivien yrittäjien kanssa matkakustannusten suhteen. Säännöksellä parannettiin yksityisyrittäjien asemaa asettamalla lisävähennyksen määrä vastaamaan palkansaajien verotuksen verovapaan kilometrikorvauksen ja verovapaan päivärahan enimmäismääriä.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus vähentää lisävähennyksenä sen lisäksi, mitä EVL 7 §:ssä säädetään, Verohallinnon TVL 73.2 §:n nojalla vahvistaman verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen auton menojen erotus sekä verovapaan päivärahan enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen työmatkasta aiheutuneiden lisääntyneiden elantokustannusten erotus. Edellytyksenä lisävähennyksen tekemiselle autokulujen perusteella on, että

- matka on tehty yksityisvarallisuuteen kuuluvalla autolla,
- matka liittyy elinkeinotoimintaan ja
- auton käytöstä ja matkoista on pidetty ajopäiväkirjaa tai niistä on antaa muu luotettava selvitys.

Edellytyksenä lisävähennyksen tekemiselle lisääntyneiden elantokulujen perusteella on, että

- matka liittyy elinkeinotoimintaan,
- Verohallinnon verovapaista matkakustannusten korvauksista antaman päätöksen mukaiset työmatkan etäisyys- ja kestovaatimukset täyttyvät,
- työmatka suuntautuu tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolelle ja
- työmatka on tilapäinen.

Lisävähennyksiä sääntelevän EVL 55 §:n sanamuoto jättää runsaasti varaa tulkinnalle, eivätkä hallituksen esitys tai muutkaan lain esityöt määrittele pykälän sisältämiä käsitteitä. Tämä vuoksi esimerkiksi säännöksessä olevien lisävähennysten perusteena olevien käsitteiden määrittely ja tulkinta oli vuosia ainoastaan Verohallituksen ohjeistuksen varassa. Annetusta ohjeistuksesta huolimatta lopullinen verotuspäätös on kuitenkin aina yksittäisen verovirkailijan tulkinta laisista ja todennäköistä onkin, että verotus ei ole verovelvollisen kannalta toteutunut aina täysin oikeudenmukaisena tai yhdenvertaisuuden periaatteen mukaisena. Edellä kerrotuista lisävähennysten edellytyksistä erityisesti tavanomaisen toiminta-alueen sekä työmatkan tilapäisyyden määrittäminen ovat aiheuttaneet ongelmia sekä epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä.

Vuodesta 2006 alkaen on saatu useita eri oikeusasteiden ratkaisuja, jotka ovat ottaneet merkittävästi kantaa lisävähennyssäännöksen ongelmiin. Ratkaisut ovat ohjanneet ja rajanneet lisävähennyssäännöksen tulkintaa ja samalla lieventäneet selvästi Verohallinnon tiukempaa tulkintaa säännöksen soveltamisesta. Ratkaisuiden antamasta ohjauksesta huolimatta säädöspohjan hajanaisuus, paikoittainen vaikeaselkoisuus ja lisävähennysasioiden monimuotoisuus tulevat jatkossakin aiheuttamaan tulkintaongelmia verovelvollisten lisäksi myös verotusta toimittaville viranomaisille sekä eri oikeusasteille.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennysten käyttäytymistä verotuksessa. Tutkielma pyrkii kuvaamaan nykytilannetta lisävähennysten ympärillä mahdollisimman tarkasti. Lisävähennysten edellytys-

ten sisältöä sekä määritelmiä lähestytään pääsääntöisesti oikeuskäytännön kautta.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennystä tarkastellaan myös yhdenvertaisuuden näkökulmasta. Yhdenvertaisuuden periaate muodostaa yhden oikeudenmukaisuuden peruspilarin. Verotuksen oikeudenmukaisuuden tarkastelussa voidaan tehdä erottelu horisontaaliseen ja vertikaaliseen oikeudenmukaisuuteen. Horisontaalisella oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että samanlaisessa asemassa olevia tulee kohdella verotuksessa samalla tavalla ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta erilaisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee puolestaan kohdella verotuksessa eri tavalla.¹ Lisävähennyksestä säädetyn lain (EVL 55 §) tarkoituksena on ollut saavuttaa liikkeen- ja ammatinharjoittajien ja palkansaajien yhdenvertainen kohtelu matkakustannusten korvaamisen suhteen. Tutkielmassa yhdenvertaisuuden toteutumista pohditaan liikkeen- ja ammatinharjoittajien ryhmän sisällä sekä lisääntyneiden elantokustannusten osalta verrattuna palkansaajiin.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennys on valittu tutkimusaiheeksi, koska aiheesta on vain vähän aiempaa tutkimustietoa. Myös kirjallisuus aiheesta on erittäin vähäistä, aihe on useimmiten ohitettu mainitsemalla säännöksen EVL 55 § olevan olemassa. Tutkielma perustuukin pääsääntöisesti asiassa annettuun oikeuskäytäntöön sekä Verohallinnon aiheesta antamiin ohjeisiin ja kannanottoihin. Varsinaista liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyksiä koskevaa analysointia löytyy erittäin niukasti, lähinnä parissa palkansaajien matkakustannusten korvauksia käsittelevässä lehtiartikkelissa aiheesta on käsitelty edes jossain määrin. Tässä tutkielmassa artikkeleista vahvimmin lähteenä on käytetty Antti Pekkalan artikkelia ”Päivittäisten matkojen lisääntyneistä elantokustannuksista ja verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta” (Verotus 5/2003). Tutkimusaiheen valintaa puoltaa myös, että tutkielman tekijä on työskennellyt vuodesta 2003 Verohallinnossa tehden useita vuosia liikkeen- ja am-

¹ Tikka 1990, s. 52.

matinharjoittajien verotusta, joten verotuksessa esiintyvät ongelmat lisävähennyksen ympärillä ovat tuttuja myös käytännön tasolta.

Tutkielmassa oikeusvertailun tekemistä ei katsottu aiheelliseksi tehdä, koska tutkielman kohteena on lisävähennyssäännöksen soveltaminen käytännössä ja siihen liittyvät tulkintaongelmat. Tutkielmassa käytetty aineisto pohjautuu suurimmalta osin asiaan liittyvään oikeuskäytäntöön. Erityistä lisäarvoa oikeusvertailulla tutkimuksen tavoitteen kannalta ei ole saavutettavissa. Lisävähennyssäännöksen lainvalmistelussakaan vertailua muiden maiden käytäntöihin ei ole tehty.

Maatilatalouden harjoittajalla, joka verotetaan MVL:n mukaan, on vastaava oikeus lisävähennykseen kuin yksityisellä liikkeen- ja ammatinharjoittajalla (MVL 10e §). Tutkielman rajoitetun pituuden vuoksi tässä tutkimuksessa MVL:n lisävähennystä koskeva säännös on rajattu tarkemman tarkastelun ulkopuolelle.

1.2 Tutkimusmetodi ja tutkimuskysymykset

Tässä tutkielmassa keskeisin lähestymistapa on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Lainopin tarkoituksena on voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa. Lain sisällön selvittämisen lisäksi lainopin tehtävänä on voimassa olevan oikeuden systematisointi ja oikeudellisen käsitejärjestelmän kehittäminen.² Systematisointi auttaa löytämään oikeusjärjestyksestä soveltajan tarvitsemat säännökset. Se myös auttaa oikeudellisten järjestelyjen kokonaiskuvan hahmottamisessa.³ Tutkielman tavoite onkin auttaa käyttämään säännöstä arkielämässä.

Tutkielman lopussa esitetään lainsäädännön kehitysehdotuksia tutkimuksessa havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Tutkielmasta on näin ollen erotettavissa myös oikeuspoliittinen metodi (de lege ferenda -kannanotto).

² Aarnio 1989, s. 47–48.

³ Aarnio 1978, s. 74.

Tutkielmassa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- Mitkä ovat ne edellytykset, jolloin liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus tehdä lisävähennys autokulujen perusteella?
- Mitkä ovat ne edellytykset, jolloin liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus tehdä lisävähennys lisääntyneiden elantokustannusten perusteella?
- Toteutuuko verotuksessa liikkeen- ja ammatinharjoittajien yhdenvertaisuus lisävähennysten osalta?
- Toteutuuko lisävähennyssäännöksen säätämisen taustalla oleva ajatus liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä palkansaajien yhdenvertaisesta kohtelusta matkakustannusten korvaamisen suhteen?

1.3 Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeen luvussa kaksi käsitellään liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyksiä yleisellä tasolla. Luvussa tarkentuu, mistä lisävähennyksissä on varsinaisesti kysymys ja miten lisävähennykset tehdään. Luvussa käsitellään myös lisävähennyssäännöksen taustaa eli sitä, miten asiat ovat ennen olleet ja miksi nykyisenlainen lisävähennyssäännös säädettiin.

Luvussa kolme käsitellään autokulujen perusteella tehtävää lisävähennystä. Luvussa saadaan vastaukset lisävähennyksen edellytyksenä oleviin kysymyksiin eli milloin kyseessä on elinkeinotoimintaan liittyvä matka, milloin auto kuuluu yksityisvaroihin sekä mitä tarkoitetaan ajopäiväkirjalla tai muulla luotettavalla selvityksellä. Luvussa selvitetään myös vähennyksen määrää tilanteissa, joissa auto joko kuuluu tai ei kuulu yksityisvaroihin.

Luvussa neljä aiheena on lisääntyneiden elantokustannusten perusteella tehtävä lisävähennys. Tässä luvussa käydään läpi edellytykset lisävähennyksen

saamiselle lisääntyneiden elantokustannusten perusteella eli milloin kyseessä on elinkeinotoiminnan matka, mitkä ovat etäisyys- ja kestovaatimukset, mitä tarkoitetaan tavanmukaisella toiminta-alueella sekä milloin matka on tilapäinen. Luvun lopussa selvitetään myös lisävähennyksen määrää.

Luvussa viisi käsitellään lisävähennystä yhdenvertaisuuden näkökulmasta, jolloin heti luvun alussa määritetään ensin yhdenvertaisuuden periaate. Tämän jälkeen luku jakautuu kahteen laajempaan alalukuun, joista ensimmäisessä tutkitaan yhdenvertaisuuden toteutumista liikkeen- ja ammatinharjoittajien verotuksessa. Tässä näkökulmina käytetään säännöksen tulkinnallisuuden sekä ko-neellisen verotuksen vaikutusta yhdenvertaisuuden toteutumiseen ryhmän sisäl-lä. Yhdenvertaisuutta tarkastellaan myös verrattuna ulkomaiseen elinkeinonharjoittajaan.

Viidennen luvun toisessa laajemmassa alaluvussa käsitellään yhdenvertaisuuden toteutumista palkansaajiin nähden lisääntyneiden elantokustannusten osalta. Tässä käydään läpi lisääntyneiden elantokustannusten eri kompensatiomallit palkansaajilla sen mukaan, onko kyse maksettavasta korvauksesta, verotuksessa haettavasta korvauksesta tai erityisalan työntekijästä. Loppuun on koottu yhteenveto ongelmista yhdenvertaisuuden toteutumisessa palkansaajien ja liikkeen- ja ammatinharjoittajien välillä.

Kuudes luku on tutkielman loppuyhteenveto. Luvusta löytyy ajatuksia varsin tulkinnallisen lisävähennyssäännöksen tämänhetkisestä tilasta verotuksessa sekä joitakin kehitysehdotuksia lainsäädännön muuttamiseksi, jotta tutkimuksessa havaitut epäkohdat saataisiin korjattua.

2 LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN MATKAKUSTANNUKSET

2.1 Erityinen lisävähennys

Elinkeinoverolaissa on säädetty laajasta menon vähennysoikeudesta. Pääsäännön mukaan elinkeinonharjoittaja saa vähentää todelliset toteutuneet ulkopuoliselle taholle suoritetut elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset eli niin sanotut luonnolliset vähennykset (EVL 7 §). Liikkeen- ja ammatinharjoittajan¹ matkakulujen kohdalla tämä tarkoittaa, että elinkeinotoiminnan matkoista aiheutuneet lisääntyneet elantomenot ja autokulut voidaan vähentää verotuksessa todellisten kustannusten perusteella.

Yksityisellä liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on verovuodesta 2001 saakka ollut oikeus EVL 55 §:ssä säädetyin edellytyksin myös säännöksen tarkoittamaan erityiseen lisävähennykseen lisääntyneiden elantomenojen ja autokulujen perusteella².

EVL 55 §:

”Yksityinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja saa sen lisäksi, mitä 7 §:ssä säädetään, vähentää:

- 1) verohallituksen tuloverolain 73 §:n 2 momentin nojalla vahvistaman työmatkasta saadun verovapaan päivärahan enimmäismäärän ja työmatkasta aiheutuneiden lisääntyneiden elantokustannuksen erotuksen; ja
- 2) verohallituksen edellä mainitussa päätöksessä vahvistaman verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärän ja liikkeen- ja ammatinharjoit-

¹ Jatkoissa liikkeen- ja ammatinharjoittajaan viitataan tutkielmassa myös termillä ”elinkeinonharjoittaja”.

² Verohallinto 2014b, kappale 3.2.5 Lisävähennys.

tajan yksityisiin varoihinsa kuuluvalla autolla tekemästä elinkeinotoimintaan liittyvästä matkasta aiheutuneiden menojen erotuksen.

Työmatkalla 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetaan matkaa, jonka liikkeen- ja ammatinharjoittaja tilapäisesti tekee elinkeinotoimintaan liittyvänä tavanomukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle. Vähennyksen tekemisessä noudatetaan soveltuvin osin verohallituksen tuloverolain 73 §:n 2 momentin nojalla antaman päätöksen perusteita.

Edellä 1 momentin 2 kohdassa säädetyn vähennyksen myöntäminen edellyttää ajopäiväkirjaa tai muuta luotettavaa selvitystä auton käytöstä ja elinkeinotoimintaan liittyvistä matkoista.”

Termiä ”lisävähennys” ei löydy suoraan asiaa sääntelevästä EVL 55 §:stä³. Se lienee muodostunut ko. säännöksen kohdasta, jossa sanotaan, että ”liikkeen- ja ammatinharjoittaja saa *sen lisäksi*, mitä 7 §:ssä säädetään, vähentää...”. Lisävähennys on kuitenkin muodostunut vakiintuneeksi ilmaisuksi, jota käytetään myös oikeuskirjallisuudessa. Se kuvaa hyvin liikkeen- ja ammatinharjoittajan oikeutta vähentää luonnollisten vähennysten lisäksi myös laskennallisia vähennyksiä, kun kyseessä ovat matkakustannukset.⁴

2.2 Lisävähennyksen tekeminen

Lisävähennys on laskennallinen vähennys, joka tehdään verotusta toimittaessa. Vähennyksen saamiseksi liikkeen- ja ammatinharjoittajan tulee esittää tarvit-

³ Tai MVL 10e §:stä.

⁴ Termi lisävähennys on viime vuosina otettu käyttöön laajemmin myös muissa kuin tässä tutkielmassa käsitellyissä liikkeen- ja ammatinharjoittajaa koskevilla tilanteilla. Yhteistä näille vähennyksille on, että kaikissa tapauksissa kyse on laskennallisesta vähennyksestä. Lakia tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä (992/2012) sovelletaan vuosilta 2013 ja 2014 toimitettavissa verotuksissa. Osakeyhtiöillä ja osuuskunnilla on oikeus laissa säädetyn edellytyksin tehdä työntekijöilleen maksamiinsa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkoihin perustuva lisävähennys elinkeinotoiminnan tulostaan. Ks. tarkemmin Verohallinto 2013a ja Juusela 2013. Myös työnantajan koulutusvähennys on laskennallinen lisävähennys. Työnantaja voi vähentää elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulosta koulutusvähennyksen, joka on laskennallisesti noin puolet koulutusajan palkkakuluista. Vähennys tehdään elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavan työnantajan verotuksessa. Koulutusvähennyksestä voi vaatia ensimmäisen kerran vero- vuodelta 2014. Ks. tarkemmin Verohallinto 2014a ja Korpela 2013.

tavat selvitykset elinkeinotoiminnan veroilmoituksella (lomake 5). Lisävähennys onkin niin sanottu verotekninen vähennys eli sen vähennyskelpoisuus ei edellytä sitä, että se on kirjattu kuluksi kirjanpitoon⁵. Varsinainen kirjanpito pidetään KPL:n periaatteiden mukaisesti, jolloin vain todelliset menot vähennetään tuloslaskelmassa⁶. Varsinaisesti virheellisenä ei voitane pitää menettelyä, jossa lisävähennys on huomioitu yrityksen menona tilinpäätöksen korjauseränä. Myös näin meneteltäessä on lisävähennyksen perusteet kuitenkin ilmoitettava elinkeinotoiminnan veroilmoituksella.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus tehdä lisävähennysvaatimus vielä verotuksen päättymisen jälkeen normaalin oikaisuvaatimusajan puitteissa⁷. Lisävähennys ei ole kirjanpitoon sidottu, eikä laissa ole säännelty, että vähennys olisi tehtävä ennen verotuksen päättymistä⁸.

Nimensä mukaisesti lisävähennys myönnetään todellisten kustannusten lisäksi. Käytännössä liikkeen- ja ammatinharjoittajalle on siis lainsäädännön tasolla myönnetty oikeus vähentää menoja, jotka eivät ole todellisia⁹. EVL:n mukaisessa laskentajärjestelmässä menoon kohdistuu reaalisuuden vaatimus. Lähtökohdiana on, että meno on vähennyskelpoinen vain, jos siitä on suoritettu vastike rahana tai rahanarvoisena etuutena.¹⁰ Lisävähennyssäännös sotii näin ollen sitä yleistä periaatetta vastaan, että vain todellisen menon kohdalla voi olla kyse luonnollisesta vähennyksestä.

Lisävähennysten enimmäismäärä on Verohallinnon verovapaista matkakustannusten korvauksista TVL 73.2 §:n nojalla antaman päätöksen¹¹ mukaisten päi-

⁵ Andersson – Ikkala – Penttilä 2012, s. 709.

⁶ Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala, kappale 8. Menon vähennyskelpoisuus - Matkamenot - Yrittäjän matkakuluvähennykset - Vähennysten määrä.

⁷ VML 64 §: Liikkeen- tai ammatinharjoittajan on tehtävä tuloverotuksen oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

⁸ Näin KHO 2010:2, 18.1.2010.

⁹ Pekkala 2003, s. 480.

¹⁰ Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala, kappale 8. Menon vähennyskelpoisuus - Yleistä - Reaalisuuden vaatimus.

¹¹ Verohallinto saa valtuutuksen kustannuskorvauspäätöksen tekemiseen laissa olevista delegointisäännöksistä, joten kustannuspäätös rinnastetaan oikeuslähteiden joukossa kirjoitettuun

värahojen ja kilometrikorvausten enimmäismäärien ja todellisten kirjanpitoon kirjattujen kustannusten¹² erotus. Jos todellisten kustannusten määrät ovat suuremmat kuin päätöksen mukaisesti lasketut määrät, verotuksessa vähennyskelpoisia ovat todelliset kustannukset EVL 7 §:n perusteella.¹³ Jos mitään kuluja ei ole kirjattu kirjanpitoon, lisävähennys voidaan tehdä verotuksessa suoraan matkakustannuspäätöksen enimmäismäärän mukaisena.

Puolisoiden harjoittaessa yhdessä elinkeinotoimintaa tai maataloutta, heitä molempia pidetään yrittäjinä (yrittäjäpuolisot TVL 14 §). Kun elinkeinotoimintaa harjoitetaan yrittäjäpuolisoina, sovelletaan lisävähennyssäännöstä myös liikkeen- ja ammatinharjoittajan puolison tekemiin elinkeinotoiminnan matkoihin. Säännöksen soveltamisen ulkopuolelle on rajattu metsätalouden harjoittajat sekä TVL:n mukaan verotettavat freelancerit, jotka eivät ole työsuhteessa¹⁴.¹⁵ Säännöstä ei voi soveltaa myöskään yhtymien yhtiömiesten matkakuluihin¹⁶.

Lisävähennys tehdään Verohallinnon vuosittain tekemän matkakustannuspäätöksen mukaisena. Kun yrittäjän tilikausi on kalenterivuosi, vähennyksen suuruuden suhteen ei ole ongelmaa. Liikkeenharjoittajalla voi kuitenkin olla kalenterivuodesta poikkeava tilikausi. Lisävähennys tulee tällöin laskea verovuoden matkakustannuspäätöksen mukaan eli vähennys lasketaan koko tilikauden ajan sen päätöksen mukaisena, joka on vahvistettu tilikauden päättymisvuodelle¹⁷.

lakiin. Tässä tutkielmassa Verohallinnon kustannuskorvauspäätöksestä käytetään jatkossa nimitystä ”matkakustannuspäätös”.

¹² Ks. myös Aaltonen 2002, kappale: Miten arvonlisävero vaikuttaa? Aaltosen mukaan lähtökohdiana kirjanpidossa olevien kulujen huomioon ottamisessa on se, miten kulu rasittaa kirjanpidon tulosta. Eli tapauksissa, joissa arvonlisävero ei rasita elinkeinonharjoittajan tulosta, otetaan huomioon arvonlisäverolla vähennetty kulu ja päinvastoin.

¹³ Verohallitus 2001, kappale: Uudet säännökset elinkeinoverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin.

¹⁴ Ks. tarkemmin VaVM 39/2000.

¹⁵ Verohallitus 2001, kappale: Uudet säännökset elinkeinoverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin.

¹⁶ KHO 7.8.2008 T 1815: Avoimen yhtiön yhtiömies ei saanut vähentää yhtiöstä jaetusta tuloosuudesta EVL 55.2 §:n mukaista yrittäjän matkakuluvähennystä.

¹⁷ Verohallitus 2007a, kysymys 4.

2.3 Lisävähennyssäännöksen taustaa

Elinkeinonharjoittajalla oli oikeus vähentää elinkeinotulosta työmatkasta aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset ja autokulut jo ennen EVL 55 §:n sääntämistä. Autokuluista vähennyskelpoisia olivat todelliset toteutuneet kustannukset, siltä osin kuin ne liittyivät elinkeinotoimintaan. Auton käytöstä elinkeinotoiminnassa syntyneet kustannukset olivat vähennyskelpoisia siinäkin tapauksessa, että auto oli pääasiallisesti elinkeinonharjoittajan yksityiskäytössä. Mikäli menojen määrästä ei ollut selvitystä, mutta vähennyskelpoisia automenoja voitiin todentaa olleen, vähennyksen määrä arvioitiin verotuksessa käyttäen perusteena verohallituksen matkakuluvähennyksen määrästä antamaa päätöstä. Vaikka päätös koski nimenomaisesti vain asunnon ja työpaikan välisten matkakulujen vähentämistä, laajeni soveltamisala verotuskäytännössä siten, että päätöksen markkamääriä sovellettiin yleisesti automenoihin.¹⁸ Vähennyksen määrä vuodelta 2000 toimitettavassa verotuksessa oli 1,16 mk/km¹⁹.

Myös työmatkasta syntyneet lisääntyneet elantokustannukset sai vähentää elinkeinotulosta vanhassa menettelyssä. Tällöin elantokustannusten lisäyksellä tarkoitettiin työmatkasta aiheutuneita ruokailu- ja muita elantokustannuksia kuitenkin vain siltä osin kuin ne *ylittivät* tavanomaiset elantokustannukset, jotka elinkeinonharjoittajalla olisi ollut hänen harjoittaessaan elinkeinoaan varsinaisessa toimipaikassaan tai kotonaan²⁰. Jos elinkeinonharjoittajalla ei ollut esittää selvitystä lisääntyneistä elantokustannuksista, ne arvioitiin. Yksityinen elinkeinonharjoittaja sai tällöin vähentää määrät, jotka vastasivat arvioituja keskimääräisiä todellisia elantokustannuksia. Näistä määrättiin tarkemmin liikkeen- ja ammatinharjoittajan työmatkasta aiheutuneen elantokustannusten lisäyksen vähentämisestä annetussa Verohallituksen päätöksessä^{21, 22} Verovuodelta 2000 toimitet-

¹⁸ HE 172/2000 vp, kappale 1.2. Matkakulujen vähentäminen verotuksessa: Auton käyttö elinkeinotoiminnassa.

¹⁹ Vrt. palkansaajan matkakustannuspäätöksen mukaisen verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä 2,11 mk/km vuonna 2000.

²⁰ Vanha säännös EVL 8.1 § 12 kohta: "...vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa verovelvollisen ja hänen puolisonsa elinkeinotoimintaan liittyvästä työmatkasta aiheutunut elantokustannusten lisäys sen mukaan kuin Verohallitus tarkemmin määrää." Kumottu EVL 55 §:n tultua voimaan.

²¹ Tässä tutkielmassa jatkossa "yrittäjapäivärahapäätös".

tavassa verotuksessa vähennyskelpoisen yrittäjäpäivärahan määrä oli 56 markkaa yli 6 tuntia kestävältä matkalta (osapäiväraha) ja 106 markkaa yli 10 tuntia kestävältä matkalta (kokopäiväraha)²³. Kaavamaisen vähennyksen tekemisen edellytyksenä oli, että työmatka oli tilapäinen. Työmatkoja ei pidetty tilapäisenä, jos elinkeinotoimintaa oli harjoitettu pysyvästi useammassa toimipaikassa.

Elinkeinonharjoittajalla oli oikeus vähentää työmatkasta aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset ja autokulut vaihtoehtoisesti todellisen suuruisina kirjanpitoon merkittyjen menojen perusteella. Tällöin vähennettävä määrä saattoi olla myös suurempi kuin kaavamaisesti sovellettu määrä. Laskennallinen, kaavamainen vähennys tuli kyseeseen vain, jos vähennystä ei ollut tehty kirjanpidossa tai muutoin luotettavasti selvitetty.

Lisävähennyksiä koskevan EVL 55 §:n säätämisen tarkoituksena oli liikkeen- ja ammatinharjoittajan saaminen samalle viivalle palkansaajien ja muissa yritysmuodoissa toimivien yrittäjien kanssa matkakustannusten suhteen²⁴. Uudella säännöksellä parannettiin elinkeinonharjoittajan asemaa asettamalla lisävähennyksen määrä vastaamaan palkansaajan verotuksen verovapaan kilometrikorvauksen ja verovapaan päivärahan enimmäismääriä.²⁵ Yrittäjät olivat jo kauan kokeneet olevansa huonommassa asemassa kuin palkansaajat sen vuoksi, että yrittäjäpäivärahapäätöksen ja matkakuluvähennyspäätöksen mukaiset vähennykset olivat huomattavasti pienempiä kuin palkansaajien verovapaan päivärahan ja kilometrikorvauksen määrä.

Huomattavaa kuitenkin on, että mikäli lisääntyneet elantokustannukset vaadittiin verotuksessa vähennettäväksi tutkielman kohdassa 5.3.1.2 käsitellyn vähennysmallin mukaisesti, ei mitään epäyhdenmukaisuutta ennen lakiuudistusta li-

²² HE 172/2000 vp, kappale 1.3. Työmatkasta aiheutuneet ylimääräiset elantomenot: Vähennys elinkeinotoiminnassa.

²³ Vrt. palkansaajan matkakustannuspäätöksen mukaisen verovapaan päivärahan enimmäismäärät osapäiväraha 71 mk ja kokopäiväraha 157 mk vuonna 2000.

²⁴ HE 172/2000 vp.

²⁵ Myös maatilatalouden harjoittajilla on samoin edellytyksin kuin liikkeen- ja ammatinharjoittajilla oikeus lisävähennysten tekemiseen (MVL 10e §).

sääntyneiden elantokustannusten osalta edes ollut²⁶. Tämä johtuu siitä, että myös palkansaajan kohdalla sovellettiin yrittäjäpäivärahapäätöstä tutkittaessa päivittäisistä matkoista syntyneitä lisääntyneitä elantokustannuksia²⁷. Uudistuksen taustalla oleva ”pääajatus” vertautuikin tilanteeseen, jossa työnantaja korvaa palkansaajalle lisääntyneet elantokustannukset matkakustannuspäätöksen mukaisesti (päivärahamalli). Yksityinen elinkeinonharjoittaja oli siis huonommassa asemassa lisääntyneiden elantokustannusten määrän suhteen ainoastaan verrattuna tilanteeseen, jossa hän perustaisi yhtiön ja työskentelisi itse yhtiön palveluksessa, koska tällöin hänellä olisi mahdollisuus saada työmatkasta matkakustannuspäätöksen mukaista verovapaata päivärahaa (ja kilometrikorvausta).

Käytännössä lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeuden kohdalla epäyhdenvertaisesta kohtelusta joutuivat kärsimään myös palkansaajat. He olivat elinkeinonharjoittajia huonommassa asemassa sovellettaessa verotuksessa vähennysmallia lisääntyneiden elantokustannusten huomioon ottamiseksi. Palkansaajalta vaadittiin selvityksen esittämistä elantokustannusten lisääntymisestä vähennyksen myöntämiseksi, mutta sovellettaessa yrittäjäpäivärahapäätöstä elinkeinonharjoittajaan, ei sen sijaan vaadittu minkäänlaista selvitystä ylimääräisten elantokustannusten syntymisestä. Elinkeinonharjoittajalle pelkkä olosuhteenäyttö vaadittujen aika- ja etäisyysedellytysten täyttymisestä oli riittävä selvitys.

Käytännössä lakimuutokset ja eri oikeusasteiden ratkaisut eivät ole taanneet verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua lisääntyneiden elantokustannusten osalta. Asiaa on käsitelty tarkemmin tutkielman kohdassa 5.3.2.

²⁶ Samoin Pekkala 2003, s. 481, alaviite 10.

²⁷ Esim. verohallituksen palkansaajia ym. koskeva ohje Dnro 14506/1/28/93, 4.1.1994: ”Ylimääräiset elantokustannukset vähennetään palkansaajan ym. verotuksessa noudattaen soveltuvin osin, mitä liikkeen- ja ammatinharjoittajan työmatkasta aiheutuneen elantokustannusten lisäyksen vähentämisestä vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa annetussa verohallituksen päätöksessä on määrätty.”

3 LISÄVÄHENNYS AUTOKULUJEN PERUSTEELLA

3.1 Vähennysoikeus ja edellytykset

Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on EVL 55 §:n mukaisesti oikeus vähentää lisävähennyksenä Verohallinnon TVL 73.2 §:n nojalla vahvistaman verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärän ja liikkeen- ja ammatinharjoittajan *yksityisvarallisuuteen kuuluvalla autolla* tekemästä *elinkeinotoimintaan liittyvästä matkasta* aiheutuneiden, kirjanpidossa vähennettyjen auton menojen erotus¹. Lisävähennyksen tekeminen autokulujen perusteella *edellyttää ajopäiväkirjaa tai muuta luotettavaa selvitystä* auton käytöstä ja elinkeinotoimintaan liittyvistä matkoista.

Lisääntyneistä elantokustannuksista myönnettävästä lisävähennyksestä poiketen autokulujen perustana olevan matkan ei tarvitse olla tilapäinen eikä matkaan sovelleta kilometri- tai aikarajoja, vaan lisävähennyksen saamisen edellytykseksi riittää matkan liittyminen elinkeinotoimintaan. Huomattava on myös, ettei auton käyttöä ole rajattu pelkästään elinkeinonharjoittajan itsensä ajamiin matkoihin. Elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja voi elinkeinonharjoittajan yksityisiin varoihin kuuluvalla autolla ajaa muukin henkilö kuin liikkeen- tai ammatinharjoittaja itse.²

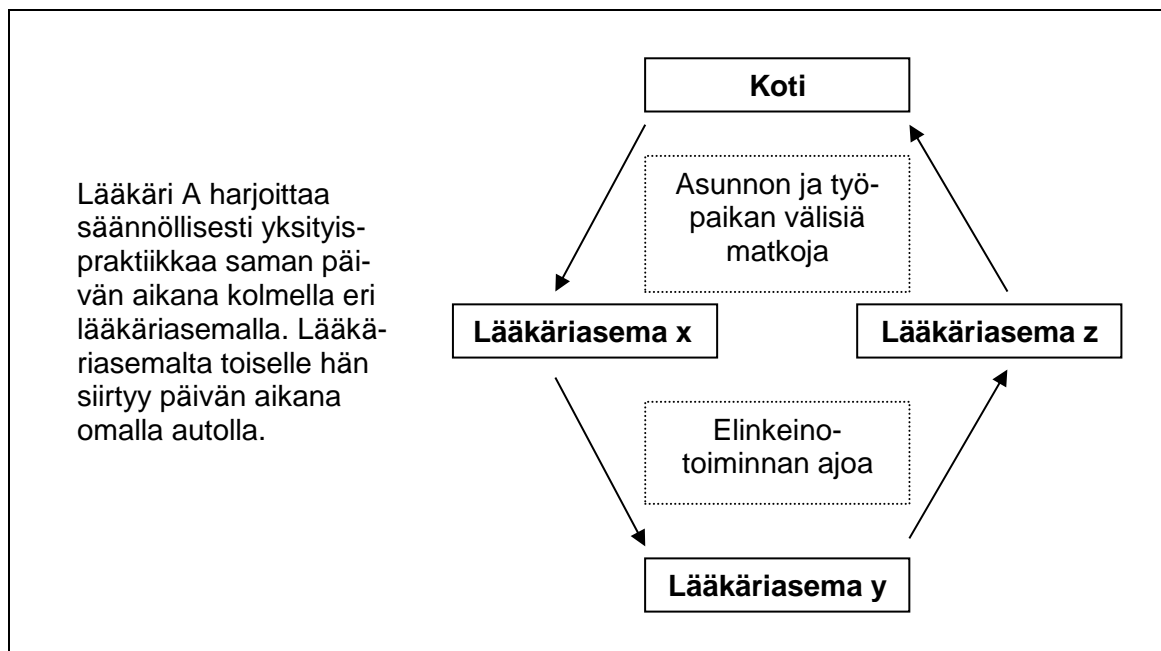
Elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja ovat muun muassa erillisten toimipaikkojen väliset matkat sekä muut elinkeinotoiminnan tulonhankkimiseen tai säilyttämiseen liittyvät matkat. Elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja eivät ole asunnon ja varsinaisten toimipaikkojen väliset matkat³. Tällaiset matkat ovat yksityisajoja ja ne vähennetään asunnon ja työpaikan välisiä matkoja koskevien säännösten

¹ Verohallinto 2014b, kappale 3.2.5.2 Lisävähennys autokulujen perusteella.

² Aaltonen 2002, kappale: Lisävähennys autokuluista.

³ Poikkeus Verohallitus 2006a, kysymys 5. Kannanoton mukaan taksi-auton käyttöä asunnon ja asemapaikan välisiin matkoihin on yleensä pidettävä ns. tuloa tuottamattomana ajona, josta aiheutuneet kulut voidaan vähentää elinkeinotoiminnan verotuksessa.

mukaisesti (TVL 93 §).⁴ Kysymyksellä, milloin elinkeinonharjoittajalle muodostuu pysyvä toimipaikka, on siis merkitystä myös autokulujen perusteella myönnettävän lisävähennyksen kannalta.



Kuvio 1. Esimerkki kodin ja toimipaikkojen välisistä ajoista.

Kuten edellä on kerrottu, asunnon ja varsinaisten toimipaikkojen väliset matkat eivät ole elinkeinotoiminnan matkoja, eikä niiden osalta ole mahdollista vähentää lisävähennystä⁵. Tilanne saattaa olla ongelmallinen, varsinkin verottajan kannalta, jos liikkeenharjoittajalla on useita varsinaisia toimipaikkoja, joista yksi on hänen kotonaan. Näin voi olla esimerkiksi kosmetologilla, jolla on erilliset toimitilat naapurikaupungissa, mutta vastaanottotilat myös oman asuntonsa yhteydessä. Elinkeinonharjoittajan toimipaikkojen välisistä matkoista on mahdollista saada verovapaan kilometrikorvauksen suuruinen lisävähennys (0,45 €/km vuonna 2013), mutta asunnon ja varsinaisen toimipaikan välisistä matkoista

⁴ Ks. tarkemmin KHO 29.12.1998 T 2995.

⁵ Ks. esim. Verohallinto 2008, kysymys 2. Verohallinto katsoi kannanotossaan, että puheterapeutille muodostuu kotiin pysyvä toimipaikka tilanteessa, jossa kotona on työhuone, missä hän säilyttää työvälineitä ja tekee mm. kirjalliset työt ja hoitojen valmistelun. Jos hänellä on useampia pysyviä toimipaikkoja, on asunnon ja pysyvän toimipaikan välinen matka, samoin kuin päivän päätteeksi matka pysyvältä toimipaikalta kotiin, asunnon ja työpaikan välistä matkaa, jolta lisävähennystä ei saa. Sen sijaan kotivastaanoton ja seuraavan vastaanoton väliset ajot ovat lisävähennykseen oikeuttavia elinkeinotoiminnan ajoja, jos terapeutti on aloittanut työskentelyn kotivastaanotolla tai palaa muulta toimipaikalta työskentelemään kotivastaanotolle.

vain TVL 93 §:n mukainen vähennys halvimman kulkuneuvon mukaan laskettuna, omavastuusuudella ja vähennyksen enimmäismäärällä huomioituna⁶. Kyseisenlaisessa tilanteessa saattaa tulla houkutus katsoa matkan naapurikaupungin toimipaikkaan aina alkaneen kotona sijaitsevasta toimipaikasta. Verottajalla on lähes mahdoton työ osoittaa elinkeinonharjoittajan esittämä väite vääräksi.

Autokulujen perusteella tehtävä lisävähennys ei ole synnyttänyt niin laajoja tulkintaongelmia kuin lisävähennys lisääntyneiden elantokustannusten perusteella. Ongelmat ovat koskeneet lähinnä ajoista esitettävää näyttöä sekä päätöksiä siitä, milloin auto kuuluu elinkeinotoiminnan varallisuuteen, milloin yksityisvarallisuuteen ja sitä kautta myönnettävän vähennyksen määrään. Tilanne on nyttemmin helpottanut, sillä oikeusasteet ovat antaneet useita näitä ongelmia koskevia ratkaisuja.

Lisävähennyksen vähentämisen perusedellytys	Auto kuuluu yksityisiin varoihin → yritystoiminnan ajoja alle 50 % kokonaisajokilometreistä
Etäisyysvaatimus	Ei etäisyysvaatimusta → matkan liityttävä elinkeinotoimintaan
Näyttövaatimus	Ajopäiväkirja tai muu luotettava selvitys → kokonaisajokilometrit selvitettävä
Vähennettävä määrä verovuonna 2013	• 0,45 €/km
Lisävähennys verotuksessa	Verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä - kirjanpidossa vähennetyt kulut

Kuvio 2. Lisävähennys autokulujen perusteella.

⁶ TVL 93 §:n mukaan asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset myönnetään halvimman kulkuneuvon mukaan laskettuna. Asunnon ja työpaikan välisiä matkakustannuksia voidaan vähentää enintään 7 000 euroa ja vain siltä osin kuin ne ylittävät verovuonna 600 euroa (omavastuusuus). Mikäli vähennys myönnetään oman auton käytön mukaan, on vähennyksen määrä 0,25 €/km verovuonna 2013. Verohallinnon päätös matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2013 toimitettavassa verotuksessa Dnro A163/200/2013, 31.10.2013. Jatkossa tässä tutkielmassa päätöksestä käytetään nimitystä ”matkakuluvähennyspäätös”.

3.1.1 Auton kuuluminen yksityisvaroihin

3.1.1.1 Elinkeinonharjoittajan oma auto

Edellytyksenä lisävähennyksen tekemiselle autokuluista on, että auto kuuluu elinkeinonharjoittajan yksityisiin varoihin. Perustana tälle tarkastelulle on EVL 53.2 §, joka määrittää, että hyödyke kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jos sitä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnassa. Auton kuulumisen elinkeinotoiminnan tulolähteeseen tai henkilökohtaiseen tulolähteeseen määritellään autolla ajatun kokonaiskilometrimäärän perusteella⁷. Mikäli autolla ajetuista kilometreistä alle puolet on elinkeinotoimintaan liittyvää ajoa, auto kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen ja lisävähennyksen tekeminen elinkeinotoiminnan ajoista on mahdollista. Mikäli autoja on useita, ratkaistaan kunkin auton kuulumisen yksityisvaroihin ajoneuvo kohtaisesti⁸.

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei voi tehdä valintaa, siirtääkö auto elinkeinotoiminnan varallisuuteen vai tehdäkö lisävähennys. Jos elinkeinotoiminnan ajoa on enemmän kuin yksityisajoa, lisävähennystä ei myönnetä vaikka autoa ei olisikaan siirretty kirjanpitoon⁹.

KHO 21.1.2012 T 62 (ei julk.):

Hämeenlinnan HaO 11.9.2009, 09/0503/1 (ei julk.)

Ratkaistavana oli, voidaanko EVL 55 §:ssä tarkoitettu lisävähennys yksityisiin varoihin kuuluvan auton käytöstä myöntää verovuonna 2004, kun autoa käytettiin EVL 53 §:n mukaan pääasiallisesti elinkeinotoiminnassa.

⁷ Verohallitus 2001, kappale: Uudet säännökset elinkeinoverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin – Auton kuulumisen yksityisvarallisuuteen.

⁸ Verohallinto 2012b, kappale 6.1 Auton kuulumisen yksityisvarallisuuteen.

⁹ Verohallitus 2001, kappale Lisävähennys yksityisvaroihin kuuluvan auton käyttämisestä.

Annetun selvityksen mukaan autolla oli ajettu:

- Vuonna 2003 yksityisajoa yli puolet kokonaisajoista,
- vuonna 2004 elinkeinotoiminnan ajoa yli puolet kokonaisajoista,
 - Kokonaisajojen määrä oli 23 162 km. Elinkeinotoiminnan ajot olivat 364 km yksityisajoja suuremmat. Verovelvollisen selvityksen mukaan verovuoden alussa ei voitu tarkasti tietää ajokilometrien jakautumista yksityistalouden ja elinkeinotoiminnan kesken.
- vuonna 2005 verovelvollinen oli siirtänyt auton kirjanpitoonsa elinkeinovarallisuuteen.

Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan verovelvollisen olosuhteissa Verohallituksen yhtenäistämisohjeen mukaisen tulkintasuosituksen noudattaminen ei ollut perusteltua, vaikka yksityisiin varoihin kuuluvan auton elinkeinotoiminnan ajot ylittivät 50 % auton kokonaisajoista. Hallinto-oikeus päätyi ”näissä olosuhteissa” eräänlaiseen kohtuullisuusratkaisuun ja hyväksyi epäselvässä tilanteessa lisävähennyksen, vaikka elinkeinotoiminnan ajot ylittivätkin yksityisajojen määrän.

KHO ei kuitenkaan hyväksynyt tätä kantaa, vaan ratkaisi asian puhtaasti autolla ajettujen kilometrimäärien perusteella. Lisävähennystä koskevan säännöksen esitöissä on todettu, että vähennyksen myöntämisen edellytyksenä olevasta ajopäiväkirjasta on käytävä ilmi autolla *verovuonna* päivittäin ajettu kilometrimäärä. KHO totesi päätöksessään, että elinkeinotoiminnan ajojen määrää tarkastellaan verovuosikohtaisesti. Lisävähennys voidaan myöntää ainoastaan silloin, kun autolla on ajettu vähintään puolet yksityisajoa kyseisenä verovuonna. Sillä seikalla, kuinka paljon yksityisajoa on kyseistä verovuotta edeltävinä tai sen jälkeisinä veruvuosina ajettu, ei ole asiassa merkitystä.

Verovelvollisen asiana on esittää luotettava selvitys siitä, että yksityisajojen määrä on vähintään elinkeinotoiminnan ajojen määrän suuruinen. Yksityisajojen

määrää ei katsota elinkeinotoiminnan ajojen suuruiseksi pelkästään sillä perusteella, että autoa ei ole sisällytetty kirjanpitoon.¹⁰

Edellä kerrottu KHO:n ratkaisu selkiytti linjaa koskien lisävähennyksen myöntämistä tilanteissa, joissa EVL 53 §:n mukainen raja on ylitetty, eikä auto enää lain mukaan kuulu yksityisvarallisuuteen. Ratkaisu myös tiukensi linjaa aiemmasta, sillä aiemman verotuskäytännössä omaksutun tulkinnan mukaan yksi poikkeuksellinen tilikausi ei vielä tarkoittanut automaattisesti lisävähennyksen menettämistä¹¹. KHO:n antama ratkaisu lisänneekin verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua verotuksessa, kun veroviranomaisen ei enää tarvitse käyttää harkintaa päätettäessä lisävähennyksen myöntämisestä tilanteissa, joissa elinkeinotoiminnan ajot ovat poikkeuksellisesti ylittäneet yksityisajot. Verotuksessa harkinnanvaraisten asioiden väheneminen parantaa luonnollisesti horisontaalisen oikeudenmukaisuuden toteutumista eli tilannetta, jossa samanlaisessa asemassa olevat verovelvolliset tulevat kohdelluksi verotuksessa samalla tavalla.

KHO:n ratkaisun tarkentamassa nykytilanteessa lisävähennyksen myöntämistä ja auton kuulumista elinkeinotoiminnan tulolähteeseen tarkastellaan erikseen. Auton kuulumista elinkeinotoiminnan tulolähteeseen ei arvioida pelkästään yhden verovuoden ajokilometrien perusteella, vaan arviointi on edelleen kokonaisarviointia, joka ei rajoitu pelkästään yhden verovuoden olosuhteisiin.¹² Jos auto on hankittu elinkeinotoiminnan käyttöön, tilapäinen liikekäytön aleneminen jonakin vuonna alle puoleen ei merkitse auton siirtymistä pois elinkeinotulolähteestä ja vastaavasti yksityisvaroihin kuuluvan auton tilapäinen elinkeinotoimin-

¹⁰ Näin KHO 23.1.2012 T 64 (ei julk.). Hallinto-oikeus oli katsonut ratkaisussaan, että koska elinkeinonharjoittaja ei ollut sisällyttänyt autoa elinkeinotoiminnan kirjanpitoon, se kuului hänen yksityisiin varoihinsa ja hänellä oli oikeus lisävähennyksen tekemiseen. Perusteluna oli, että elinkeinonharjoittaja on ollut tarkoitus asettaa matkakuluvähennyksen suhteen samaan asemaan kuin verovapaita kulukorvauksia saava palkansaaja. Palkansaajan kilometrikorvausten verovapauteen ei vaikuta se, missä määrin hän käyttää autoa yksityisajoihin. HaO:n ratkaisussa korostuivat näin ollen lain tarkoitusta ja verovelvollisten yhdenvertaisuutta puoltavat argumentit.

¹¹ Verohallitus 2001, kappale: Elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen kuuluvalla autolla tehdyt matkat. Aiemmin ohjeen sanamuoto kuului: ”Jos elinkeinotoiminnan ajoa on *pysyvästi* enemmän kuin yksityisajoa, vähennystä ei myönnetä vaikka auto ei olisikaan kirjanpidossa.”

¹² KHO 23.1.2012 T 64 (ei julk.).

nan käytön kasvaminen jonakin vuonna yli puoleen ei merkitse auton siirtymistä elinkeinotoiminnan varoihin.¹³

3.1.1.2 Puolison auto

Turun hallinto-oikeuden ratkaisun 28.8.2007, 07/0509/3¹⁴ mukaan liikkeen- ja ammatinharjoittajan yksityisiin varoihin katsotaan kuuluvaksi myös TVL 7 §:n¹⁵ mukaisen puolison auto. Yrittäjä voi siis tehdä lisävähennyksen, kun hän käyttää puolisonsa autoa yritystoiminnan ajoihin. Ratkaisua perusteltiin sillä, että vastaavassa tilanteessa myös palkansaajalla on oikeus verovapaaseen kilometrikorvaukseen, joten hallinto-oikeuden päätös perustui lain tarkoitukseen eli palkansaajien ja yrittäjien yhdenvertaisen kohtelun mukaiseen tulkintaan. Yksityisiin varoihin ei katsota kuuluvan esimerkiksi täysi-ikäisten lasten, omien vanhempien tai ystävän omistaman auton, vaan lisävähennysoikeuden rajausta koskemaan ainoastaan puolison omistamaa autoa on tiukka.

Helsingin HaO 29.6.2011, 11/0707/6 (ei julk.):

Elinkeinonharjoittaja piti noin kaksi kuukautta kestäneen valokuvanäyttelyn R:n kaupungissa kesällä 2007. Matkat näyttelypaikalle oli tehty avopuolison autolla. Ajopäiväkirjasta ilmeni ajojen tarkoitus eli kuvien valmistus, ripustaminen näyttelyn avajaisiin, töiden toimitukset ja näyttelyn purku. Yrittäjä vaati tehtyihin matkoihin liittyviä kuluja vähennettäväksi elinkeinotoiminnan menoina.

HaO katsoi, ettei avopuolison auto kuulu elinkeinonharjoittajan yksityisiin varoihin eikä lisävähennystä voi vähentää. Vähentää saa kuitenkin todelliset kulut EVL 7 §:n perusteella. Kun todelliset kulut eivät olleet tie-

¹³ Verohallinto 2012b, kappale 6.1 Auton kuuluminen yksityisvarallisuuteen.

¹⁴ KHO 29.4.2008 T 995 (ei julk.): Valituslupahakemus hylätään.

¹⁵ Puolisoilla tarkoitetaan sellaisia henkilöitä, jotka ennen verovuoden päättymistä ovat solmineet avioliiton tai henkilöitä, jotka ovat jatkuvasti eläneet verovuonna avioliitonomaisissa olosuhteissa yhteisessä taloudessa avioliittoa solmimatta, mutta jotka ovat aikaisemmin olleet keskenään avioliitossa tai joilla on, tai on ollut, yhteinen lapsi. Puolisoita koskevia säännöksiä ei sovelleta aviopuolisoihin, jotka ovat yhteiselämänsä lopettaakseen joko asuneet koko verovuoden erillään tai muuttaneet verovuoden aikana pysyvästi erilleen, taikka aviopuolisoihin, jotka momentit eivät ole yleisesti verovelvollisia.

dossa, vähennykseksi myönnettiin Verohallinnon matkakuluvähennyspäättöksen 2 §:n mukaiset 0,18 €/km mukailten työnantajan omistamalla tai hallinnoimalla autolla tehdyn matkan vähennystä.

Myös puolison autolla ajettujen elinkeinotoiminnan ajojen osalta oikeus on antanut ratkaisun tapauksessa, jossa autolla on ajettu yli 50 % elinkeinotoiminnan ajoja ja vaaditaan vähennettäväksi lisävähennys autokuluista.

KHO 16.7.2013 T 2413 (ei julk.):

Turun HaO 7.10.2011 11/0658/3

Ratkaistavana oli kysymys, oliko elinkeinonharjoittajalla oikeus EVL 55 §:n mukaiseen lisävähennykseen elinkeinotoimintaan liittyvistä ajoista, jotka hän oli ajanut vaimonsa omistamalla pakettiautolla. Elinkeinoiminnan ajoihin oli käytetty vain vaimon omistamia pakettiautoja, perheen yksityisajot oli ajettu henkilöautolla. HaO:n ratkaisun mukaan, koska elinkeinonharjoittaja ei ollut omistanut pakettiautoja, eikä autojen tai niiden kulujen ollut edes väitetty olleen elinkeinotoiminnan kirjanpidossa, pakettiautojen ei voitu katsoa kuuluneen elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Autot olivat kuitenkin kuuluneet elinkeinonharjoittajan yksityisvarallisuuteen sillä tavalla, että hänellä oli oikeus lisävähennykseen. (äänestys 3-3)

KHO kumosi ratkaisullaan HaO:n päätöksen. KHO katsoi, että koska puolison omistamilla pakettiautoilla ei ollut ajettu yksityisajoja, niiden on katsottava kuuluneen elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jolloin autojen kulut vähennetään todellisen suuruisena. Elinkeinoiminnalla ei ollut antaa selvitystä todellisista kuluista. Vähennyskelpoisten kulujen määräksi katsottiin oikaisulautakunnan hyväksymä matkakuluvähennyspäättöksen mukainen 0,21 euroa kilometriltä, koska elinkeinonharjoittaja ei ollut näyttänyt, että kuluja olisi ollut tätä määrää enemmän.

KHO:n antama ratkaisu on sopusoinnussa edellä käsitellyssä ratkaisussa KHO 21.1.2012 T 62 otetun tulkintalinjan kanssa, jonka mukaan lisävähennyksen myöntämistä ja auton kuulumista elinkeinotoiminnan tulolähteeseen tarkas-

tellaan erikseen¹⁶. Vaikkei siis elinkeinonharjoittaja ollut siirtänyt pakettiautoja elinkeinotoiminnan tulolähteeseen EVL 53 §:n edellytysten täytyessä, voidaan lisävähennyksen myöntäminen tutkia tästä erillisenä asiana.

3.1.1.3 Työsuhdeauto

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi yritystoimintansa lisäksi olla työsuhhteessa ulkopuoliseen työnantajaan, jolta hän voi saada palkkaetuna luontoisetu- tai leasingauton tai auton sopimukseen perustuvalla hallintaoikeudella¹⁷. Työnantajalta tällä tavalla saatu auto ei kuulu elinkeinonharjoittajan yksityisiin varoihin, joten lisävähennyksen tekeminen elinkeinotoiminnan ajoista ei ole mahdollista. Auton käytöstä voidaan kuitenkin tuolloin vähentää elinkeinotoiminnassa aiheutuneet todelliset kulut. Mikäli todellisista kuluista ei ole tositateaineistoa, voidaan vähennys tehdä myös luotettavan, elinkeinotoiminnan ajojen kilometrimäärään perustuvan laskelman mukaan.¹⁸

Vähennettäessä luontoisetuautojen käytöstä aiheutuneita kuluja, perustuu vähentäminen palkaksi luetun edun määrän kilometrikohtaiseen arvoon. Käyttöetuauton ollessa kyseessä, otetaan kuluissa huomioon lisäksi itse maksettujen kulujen määrä. Esimerkiksi tilanne, jossa liikkeenharjoittaja on saanut työnantajaltaan käyttöön täydellä autoedulla luontoisetuauton ja edun arvo on vuodessa 6 600 euroa. Edun arvoa ei ole tarkistettu ajettujen yksityisajojen tai työajojen määrään perusteella¹⁹. Edun kilometrikohtaiseksi arvoksi saadaan 0,37 €/km (6 600 € / 18 000 km), mitä arvoa voidaan käyttää laskettaessa kyseisellä autolla ajettujen elinkeinotoiminnan ajojen vähennyskelpoista määrää.²⁰

¹⁶ Ks. myös Verohallitus 2005, kysymys 4. Ohjeessa käsitellään puolison osaksi tai kokonaan omistaman hyödykkeen lukemista elinkeinotoiminnan varoihin.

¹⁷ Elinkeinonharjoittaja ei voi maksaa itselleen palkkaa, joten hän ei voi myöntää etua itselleen (EVL 16.1 § 1 kohta).

¹⁸ Verohallinto 2012b, kappale 6.4 Luontoisetuauto yms..

¹⁹ Luontoisetuautolla tehdyt elinkeinotoiminnan (tai maatalouden) ajot ovat luontoisedun arvoa laskettaessa yksityisajaja.

²⁰ Verohallinto 2012b, kappale 6.4 Luontoisetuauto yms..

3.1.2 Ajopäiväkirja tai muu luotettava selvitys

Lisävähennyksen myöntäminen yksityisiin varoihin kuuluvalla autolla ajetuista elinkeinotoiminnan ajoista edellyttää ajopäiväkirjaa tai muuta luotettavaa selvitystä auton käytöstä ja elinkeinotoimintaan liittyvistä matkoista (EVL 55.3 §). Ajopäiväkirjasta on käytävä ilmi:

- Ajon alkamis- ja päättymisajankohta
- Ajon alkamis- ja päättymispaikka sekä tarvittaessa ajoreitti
- Matkan pituus
- Ajon tarkoitus

Ajopäiväkirjaan on merkittävä myös autolla verovuonna ajettu kokonaiskilometrimäärä, jotta auton kuulumisen elinkeinonharjoittajan yksityisiin varoihin pystytään selvittämään.²¹ Jos ajopäiväkirjaa ei ole pidetty, edellytyksenä lisävähennyksen saamiselle on, että ajetut kilometrit voidaan kuitenkin luotettavasti selvittää. Esimerkiksi jos elinkeinonharjoittajalla on säännöllisesti toistuvia matkoja samaan kohteeseen, ilmoitetaan tällaisen matkan kilometrimäärä ja kuinka monta kertaa vuodessa kohteeseen ajetaan. Myös tässä tapauksessa on selvittävä autolla verovuoden aikana ajettu kokonaiskilometrimäärä. Mikäli elinkeinonharjoittaja ei pysty esittämään luotettavaa selvitystä yksityisiin varoihin kuuluvalla autolla ajetuista elinkeinotoiminnan ajoista, elinkeinotulosta ei voida tehdä lisävähennystä eikä muullakaan tavoin vähentää yksityisiin varoihin liittyvän auton kustannuksia.²²

Helsingin HaO 24.9.2008, 08/0768/4 (ei julk.):

Vaatesuunnittelijan työmatkat olivat käsittäneet myyntiä, esittelyä, neuvotteluja sekä mallien ja tilausten toimittamista valmistajille. Autokuluja ja lisääntyneitä elantokustannuksia ei ollut kirjattu kirjanpitoon. Verovelvollinen ei esittänyt ajopäiväkirjaa, josta ilmenisivät autolla verovuonna ajettu kokonaiskilometrimäärä sekä elinkeinotoimintaan liittyvistä ajoista

²¹ Verohallitus 2001, kappale: Lisävähennys yksityisvaroihin kuuluvan auton käyttämisestä.

²² Verohallinto 2012b, kappale 6.3 Ajopäiväkirja.

niiden alkamis- ja päättymisajankohta, ajon alkamis- ja päättymispaikka, matkan pituus sekä ajon tarkoitus.

Koska verovelvollisen selvitys oli puutteellinen, HaO katsoi, ettei vaadittuja matkoja voitu verotuksessa vähentää ja piti voimassa oikaisulautakunnan päätöksen, jolla se oli hylännyt verovelvollisen vaatimuksen tilapäisistä työmatkoista aiheutuneiden autokulujen ja lisääntyneiden elantokustannusten vähentämisestä. KHO ei antanut asiassa valituslupaa (KHO 2.4.2009 T 841).

Lisävähennykseen ei ole oikeutta myöskään silloin, jos elinkeinonharjoittaja ei selvitä autolla ajettua kokonaiskilometrimäärää. Tällöin elinkeinotoiminnan ajojen osuus voidaan kuitenkin vähentää Verohallinnon matkakuluvähennyspäätöksen mukaisena edellyttäen, että ajettujen elinkeinotoiminnan ajojen määrä on selvitetty ja kustannuksia on syntynyt.²³ Tässä tilanteessa tärkeää on huomioida se, kenen autolla elinkeinotoiminnan ajot on ajettu. Matkakuluvähennyspäätöksen 1 §:ssä sanotaan, että verovelvollisen käyttäessä asunnon ja työpaikan väliseen matkaan *omistamaansa tai hallitsemaansa kulkuneuvoa* vähennyksen määrä oman auton mukaan on 0,25 €/km (vuonna 2013). Edellä tutkielman kohdassa 3.1.1.2 kuvatussa Helsingin HaO:n ratkaisussa²⁴ avopuolison autolla ajetuista elinkeinotoiminnan ajoista vähennys myönnettiin matkakuluvähennyspäätöksen 2 §:n mukaisesti mukailen työnantajan omistamalla tai hallinnoimalla autolla tehdyn matkan vähennystä (0,20 €/km vuonna 2013). Käytännössä siis, jotta liikkeen- tai ammatinharjoittaja saisi matkakuluvähennyspäätöksen mukaisen vähennyksen oman auton käytön mukaan, elinkeinotoiminnan ajot on tullut ajaa lisävähennyssäännöksen mukaisesti yksityisiin varoihin kuuluvalla autolla.

Usein ajopäiväkirjan puuttumista perustellaan sen vaivalloisuudella ja ”näpertelyyn” tarvittavan ajan puutteella. Nykyaikana paperisen ajopäiväkirjan voi kuitenkin halutessaan unohtaa, sillä lisävarusteena on mahdollista saada laitteita tai älypuhelimiin asennettavia ohjelmia, joilla ajopäiväkirjan pitäminen on vaiva-

²³ Verohallinto 2012b, kappale 6.5 Auton kuulumisesta yksityisvarallisuuteen ei ole selvitystä.

²⁴ Helsingin HaO 29.6.2011, 11/0707/6.

tonta, lähes automaattista. Pääperiaate kaikkien laitteiden toiminnassa on sama eli ne tallentavat ajon lähtö- ja päätepisteen, ajoajat sekä ajetut kilometrit, jolloin työmatka on helposti perusteltavissa.²⁵

3.2 Vähennyksen määrä

3.2.1 Auto kuuluu yksityisvaroihin

Mikäli autolla ajetusta kokonaisajomäärästä alle puolet on elinkeinotoiminnan ajoa, auton katsotaan kuuluvan liikkeen- tai ammatinharjoittajan yksityisiin varoihin (EVL 53.2 §). Hänellä on tällöin oikeus tehdä elinkeinotoiminnan veroilmoituksella verovapaan kilometrikorvauksen suuruinen lisävähennys autolla ajetuista elinkeinotoiminnan ajoista. Mikäli elinkeinonharjoittaja on vähentänyt automenoja kuluna kirjanpidossaan, tulee nämä menot vähentää veroilmoituksella esitettävästä lisävähennysvaatimuksen enimmäismäärästä. Mikäli elinkeinonharjoittajalla on käytössä useita autoja, ratkaistaan kunkin auton kuuluminen yksityisvaroihin ajoneuvokohtaisesti²⁶. Verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä vuonna 2013 oli 0,45 €/km, jota korotetaan verovapaista kustannusten korvauksista annetun päätöksen edellyttämässä tilanteissa. Korotusperusteita ovat muun muassa autossa kuljetettavat tai autoon kiinnitetyt esineet.²⁷

Verovapaan kilometrikorvauksen määrään kohdistuen on jo vuosia käyty keskustelua kilometrikorvauksen sisältämästä ylikompensaatiosta. Nykyinen laskentamalli huomioi kiinteinä kustannuksina ajoneuvon hankintahinnan kuoletuksen, pääoman korkokulut, vakuutuskulut, säilytyskustannukset sekä ruoste- ja korjauksen. Nykyisessä Valtion työmarkkinalaitoksen laskennassa perusoletus on, että palkansaaja ajaa vuodessa 15 000 km pelkästään työajoja ja auton kokonaiskilometrimäärä on työajojen johdosta kahdeksan vuoden jälkeen 120 000 km. Nykyinen laskentamalli johtaa keskimääräisesti laskettuna kaikissa tilan-

²⁵ Lisätietoa sähköisistä ajopäiväkirjoista esim. Sovijärvi 2012.

²⁶ Verohallinto 2012b, kappale 6.1 Auton kuuluminen yksityisvarallisuuteen.

²⁷ Verohallinto 2012a, 9 §.

teissa kiinteiden kustannusten osalta ylikompensaatioon. Tämä johtuu siitä, että autosta aiheutuvia kiinteitä kustannuksia ei jaeta keskimääräisten työajojen ja yksityisajojen suhteessa, vaikka autolla keskimääräisesti ajetaan merkittävä määrä yksityisajoja^{28, 29}.

Esimerkki

Palkansaajan työajojen määrä on ollut vuoden aikana yhteensä 15 000 km ja yksityisajojen määrä 20 000 km. Palkansaaja on voinut saada Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukaisesti verovapaa- na kustannusten korvauksena kaikki autosta aiheutuneet kiinteät kustannukset, vaikka suhteellisesti arvioiden suurin osa autosta aiheutuvis- ta kiinteistä kuluista kustannuksista kohdistuu yksityisajoihin.

Nykyisen laskentamallin ja korvaustason johdosta esimerkin mukaisessa tilan- teessa kiinteitä kustannuksia ei kohdistu lainkaan palkansaajan yksityisajoihin ja tämän vastattavaksi. Tämä sotii vastaan verotuksen vahvana pääsääntönä pi- dettyä ajatusta siitä, että elantomenot ovat vähennyskelvottomia verotukses- sa.³⁰

Verovapaan kilometrikorvauksen sisältämään ylikompensaatioon puututtiin, kun hallitus esitti verovapaan kilometrikorvauksen korvaustason alentamista toteu- tettuna vaiheittain vuosina 2013 ja 2014 (HE 88/2012 vp)³¹. Vuoden 2013 alusta voimaan tulikin TVL 73 §:n muutos, jonka mukaan kilometrikorvauksen määrää vahvistettaessa Valtion työmarkkinalaitoksen laskemasta määrästä vähenne- tään yksityisajojen osuutena 5 %.

Vuoden 2014 alusta voimaan piti tulla ajomäärään perustuva leikkuri. Tällöin yli 15 000 km vuodessa ajetuista työajokilometreistä verovapaa korvaus alenisi 55 %:iin Valtion työmarkkinalaitoksen laskemasta kilometrikorvauksen enim-

²⁸ Valtiovarainministeriö 2012, liite tiedotteeseen: Kilometrikorvaus. Tilastollisesti työssäkäyvien henkilöiden omalla henkilöautolla tehtyjen yksityismatkojen osuus kaikista matkoista on Suo- messa noin 90 %.

²⁹ Valtiovarainministeriö 2012, liite tiedotteeseen: Kilometrikorvaus.

³⁰ Valtiovarainministeriö 2012, liite tiedotteeseen: Kilometrikorvaus.

³¹ Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen 28.11.2012.

mäismäärästä.³² Koska liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyksen enimmäismäärä on lain mukaan suoraan Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukainen, olisi myös lisävähennyksen laskentaan tullut soveltaa ajomäärään perustuvaa leikkuria.³³ Kuitenkin osana työmarkkinaratkaisun tukemista hallitus linjasi, että vuodelle 2014 aiottu verovapaan kilometrikorvauksen lisäkiristys perutaan³⁴.

3.2.2 Auto ei kuulu yksityisvaroihin

Mikäli autolla ajetusta kokonaisajomäärästä *yli puolet on elinkeinotoiminnan ajoa*, auto kuuluu elinkeinotoiminnan varoihin (EVL 53.2 §). Elinkeinotoiminnan varoihin kuuluvalla autolla ajetuista ajoista ei voi saada lisävähennystä, vaan verotuksessa vähennetään vain auton todelliset, kirjanpitoon kirjatut kulut oikaistuina yksityisajoista aiheutuneilla kuluilla.

Mikäli todellisia kuluja ei ole vähennetty kirjanpidossa eikä kuluihin liittyviä tositteita ole säilytetty, vähennys on mahdollista saada myös luotettavan kilometrikohtaisen laskelman perusteella. Laskelmalta tulee ilmetä elinkeinotoiminnan ajojen osuus arvioiduista polttoainekustannuksista, huoltokustannuksista ja muista ajoneuvon käytöstä aiheutuneista kustannuksista, osuus mahdollisesta poistosta sekä verovuonna ajettu kokonaiskilometrimäärä. Mikäli elinkeinonharjoittaja ei esitä menojen määrästä mitään selvitystä, elinkeinotoiminnan ajojen osuus voidaan vähentää Verohallinnon matkakuluvähennyspäätöksen³⁵ mukaisena, mutta myös tällöin edellytyksenä on, että elinkeinotoiminnan ajojen määrä on selvitetty ja että kustannuksia on syntynyt.³⁶ Matkakuluvähennyspäätöksen mukainen vähennyksen määrä on 0,25 €/km vuonna 2013.

³² Valtiovarainministeriö 2012, liite tiedotteeseen: Kilometrikorvaus.

³³ Peltomäki 2012.

³⁴ HE 181/2013, kappale 1.3 Kilometrikorvaukset.

³⁵ Verohallinto antaa matkakuluvähennyspäätöksen vuosittain. Esim. Verohallinto 2013.

³⁶ Verohallinto 2012b, kappale 7 Elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen kuuluvalla autolla tehdyt matkat.

4 LISÄVÄHENNYS LISÄÄNTYNEIDEN ELANTOKUSTANNUSTEN PERUSTEELLA

4.1 Vähennysoikeus ja edellytykset

Liikkeen- ja ammatinharjoittaja saa sen lisäksi, mitä EVL 7 §:ssä säädetään, vähentää lisääntyneitä elantokustannuksia Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukaisen verovapaan päivärahan enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen työmatkasta aiheutuneiden lisääntyneiden elantokustannusten erotuksen. Edellytyksenä vähennykselle on, että lisääntyneet elantokustannukset ovat syntyneet *elinkeinotoimintaan liittyvästä* matkasta, jonka *liikkeen- tai ammatinharjoittaja on tilapäisesti tehnyt tavanmukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle*¹.

Työmatkasta aiheutuvia lisääntyneitä elantokustannuksia ovat muun muassa tavanomaista suuremmat ruokailukulut, välttämättömät menot yhteydenpidosta kotiin sekä kulut kotiin ja talouteen liittyvien asioiden hoitamisesta vieraalta paikkakunnalta käsin. Lisävähennys ei kata matkalla syntyneitä matkustamis- ja majoittumiskuluja, vaan ne vähennetään tositteiden perusteella kirjanpidossa normaaleina liiketoiminnan kuluina.² Poikkeuksena tästä on yksityisvarallisuuden kuuluva auto, jonka osalta matkustamiskulut voidaan vähentää EVL 55.1 §:n 2 kohdan mukaisesti lisävähennyksenä.

Seuraavien edellytysten on täytyttävä, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan sellainen työmatka, jolta liikkeen- ja ammatinharjoittajan on mahdollista vähentää elinkeinotoiminnan verotuksessa lisävähennys lisääntyneiden elantokustannusten perusteella:

¹ Vrt. palkansaaja TVL 72 § ja matkakustannuspäätös 3 §: Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka palkansaaja tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispäikalle varsinaisen työpaikan ulkopuolelle.

² Verohallinto 2012b, kappale 5.1 Yleistä.

- Matkan on liityttävä elinkeinotoimintaan.
- Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukaisten työmatkan etäisyys- ja kestovaatimusten on täytyttävä.
- Työmatkan on suuntauduttava tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolelle.
- Työmatkan on oltava tilapäinen.

Vaikka laki ei nimenomaisesti edellytä päiväkirjan pitämistä lisääntyneistä eläntokustannuksista tehdyn lisävähennyksen perustaksi³, on elinkeinonharjoittajan käytännössä kuitenkin tehtävä verottajaa varten lisävähennysvaatimuksen oikeellisuuden tutkimiseksi selvitys elinkeinotoimintaan liittyvien matkojen kohteista ja kestoajoista. Selvityksestä tulee ilmetä, kuinka monelta päivältä yrittäjällä on oikeus kokopäivä-, osapäivä ja mahdollisten ulkomaanpäivärahojen suuruiseen lisävähennyksen enimmäismäärään. Mikäli työmatka on tehty omalla autolla, matkan etäisyys, kesto ja kohde käyvät yleensä ilmi ajopäiväkirjasta. Jos tilapäinen työmatka on tehty muutoin kuin omalla autolla, tulee matkasta liittää luotettava selvitys kirjanpitoon. Selvitys tulee laatia todellisten kellonaikojen mukaan.⁴ Puutteellinen selvitys saattaa verotusmenettelyssä johtaa lisävähennyksen määrän arvioimiseen. Selvityksen puuttuessa kokonaan, voidaan vaadittu lisävähennys jättää verotusmenettelyssä hyväksymättä.⁵

Helsingin HaO 13.11.2009, 09/1130/6 (ei julk.):

Verovelvollinen harjoitti lähettipalvelua. Annetun selvityksen mukaan päivittäin vähintään yksi ajo on ulottunut yli 15 kilometrin säteelle kodista. Verovelvollista alihankkijana käyttänyt yhtiö antoi todistuksen, että verovelvollinen on tarjonnut yhtiölle kuljetuspalveluita viitenä päivänä viikossa noin kahdeksan-yhdeksän tuntia päivässä. Verovelvollisen toimittamassa ajopäiväkirjassa ei ollut eritelty ajoreittejä, ajojen tarkoituksia eikä

³ Autokuluista tehtävän lisävähennyksen osalta selvitysvelvoite on kirjattu lakiin. EVL 55.3 §: "...vähennyksen myöntäminen edellyttää ajopäiväkirjaa tai muuta luotettavaa selvitystä auton käytöstä ja elinkeinotoimintaan liittyvistä matkoista."

⁴ Verohallinto 2012b, kappale 5.4.4 Lisävähennykseen vaadittava selvitys.

⁵ Verohallinnon kannanotto 2013.

ajojen alkamis- ja päättymispaikkoja. Samoin ajojen päättymis- ja alkamisajat puuttuivat.

Verovelvollinen selvitti hallinto-oikeudelle, että työmatkojen alkamis- ja päättymispaikka oli hänen kotiosoitteensa. Muiden puutteiden osalta ei esitetty mitään selvitystä, eikä sitä ajopäiväkirjan luonteen vuoksi olisi enää jälkikäteen toimitettavissakaan. Hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, että verovelvollisen osoittaneen, että hänellä on ollut työmatkoista aiheutuneita lisääntyneitä elantokustannuksia. Koska verovelvollinen ei ollut esittänyt lisääntyneiden elantokustannusten osalta luotettavaa selvitystä, kyseiset kustannukset arvioitiin.⁶

Lisävähennyksen vähentämisen perusedellytys	Tilapäinen työmatka tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolelle
Etäisyysvaatimus	<ul style="list-style-type: none"> • Yli 15 kilometriä varsinaisesta toimipaikasta tai asunnosta ja • Yli viisi kilometriä sekä varsinaisesta toimipaikasta että asunnosta
Kesto	Yli 6 tuntia tai yli 10 tuntia
Näyttövaatimus	Matkan liittyminen yritystoimintaan, matkan kohde ja kesto (alkoi-päättyi)
Vähennettävä määrä verovuonna 2013 (kotimaan päiväraha)	<ul style="list-style-type: none"> • yli 6 tuntia 17,00 euroa • yli 10 tuntia 38,00 euroa matkavuorokauden ylittyessä <ul style="list-style-type: none"> • vähintään 2 tunnilla 17,00 euroa • yli 6 tunnilla 38,00 euroa
Lisävähennys verotuksessa	Verovapaan päivärahan enimmäismäärä - kirjanpidossa vähennetyt kulut

Kuvio 3. Lisävähennys lisääntyneiden elantokustannusten perusteella.

⁶ Ks. myös Helsingin HaO 24.9.2008, 08/0768/4 (ei julk.). Ratkaisussa lisävähennysvaatimuksia tilapäisistä työmatkoista syntyneiden autokulujen ja lisääntyneiden elantokustannusten osalta ei hyväksytty, koska verovelvollisen selvitys oli puutteellinen. Lisääntyneiden elantokustannusten osalta oikeus katsoi, ettei verovelvollinen ollut esittänyt näyttöä lisävähennyksen edellytyksenä olevien matka- ja aikarajojen täyttymisestä.

4.1.1 Elinkeinotoiminnan matkat

Tyypillisiä elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja ovat esimerkiksi koulutusmatkat, tavaroiden noutomatkat, tilapäiset tuotteiden myyntimatkat ja erillisten toimipaikkojen väliset matkat. Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa, eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- tai muuta vastaavaa matkaa (TVL 72 §). Tuloverolain 72 §:n säännöksiä sovelletaan lähtökohtaisesti palkansaajiin, mutta vastaavanlaista tulkintaa tulee soveltaa myös yksityisen elinkeinonharjoittajan verotuksessa.⁷ Näin ollen elinkeinonharjoittajan asunnon ja pysyvän toimipaikan välinen matka ei ole elinkeinotoiminnan matka. Asunnon ja työpaikan väliset matkat verovelvollinen voi verotuksessaan vähentää TVL 93 §:n mukaisesti^{8,9}. Myöskään työkohteen kestäessä tehdyt viikonloppu- ja muut vastaavat matkat kotiin eivät ole elinkeinotoiminnan matkoja. Poikkeuksena ovat elinkeinonharjoittajan ensimmäinen matka kotoa tilapäiseen työkohteeseen, samoin viimeinen matka tilapäisestä työkohteesta kotiin, jotka katsotaan elinkeinotoiminnan matkoiksi.

Jos elinkeinonharjoittajan työskentelyn kohteessa katsotaan työkohteen kestäessä keskeytyvän, ovat työskentelyn katkeamisen yhteydessä tehdyt matkat kotiin ja takaisin työmaalle elinkeinotoiminnan matkoja, vaikka työskentely keskeytyksen jälkeen kohteessa jatkuisikin¹⁰. Työskentelyn katsotaan keskeytyvän¹¹, jos työskentely samassa työntekemispaikassa on keskeytynyt yhtäjaksoisesti vähintään kuuden kuukauden ajaksi ja elinkeinonharjoittaja on tällöin työskennellyt muualla (vrt. palkansaajan komennuksen katkeaminen)¹². Lyhyillä katkoilla ei ole vaikutusta eli myös muut työkohteen kestäessä tehdyt matkat kotiin tai muulle paikkakunnalle ovat elinkeinotoiminnan matkoja, jos matkat ovat elin-

⁷ Verohallinto 2008, kysymys 3.

⁸ Verovelvollinen voi vähentää asunnon ja työpaikan väliset matkakulut henkilökohtaisella veroilmoituksellaan halvimman kulkuneuvon mukaan laskettuna. Tällöin matkakuluissa otetaan huomioon omavastuuosuus (600 euroa verovuonna 2013) sekä matkakulujen enimmäismäärä (7 000 euroa verovuonna 2013). Vähennyksen määrä verovuonna 2013 oli 0,25 euroa / km, jos omaa autoa pidetään halvimpana kulkuneuvona.

⁹ Verohallinto 2012b, kappale 2 Asunnon ja työpaikan väliset matkat.

¹⁰ Verohallinto 2008, kysymys 3.

¹¹ Työskentelyn keskeytyessä TVL 72a §:n mukaisten kahden ja kolmen vuoden määräaikaisten laskenta aloitetaan alusta.

¹² Verohallinto 2009, kappale 2.6.5 Uusi määräaika.

keinotoiminnan harjoittamisen kannalta tarpeellisia eli ne on tehty elinkeinotoimintaan liittyvien asioiden hoitamiseksi.¹³

4.1.2 Etäisyys- ja kestovaatimukset

Koska lisävähennyksen tarkoituksena on saattaa elinkeinonharjoittaja samaan asemaan palkansaajan kanssa, noudatetaan lisävähennyksen tekemisessä soveltuvien osin Verohallinnon matkakustannuspäätöksestä ilmeneviä perusteita ja vähennys myönnetään samoin edellytyksin kuin palkansaajalle olisi mahdollista maksaa verovapaata päivärahaa. Myös mainitussa päätöksessä verovapauden edellytyksenä olevien kilometri- ja aikarajojen tulee täytyä.¹⁴

Etäisyysvaatimuksen mukainen edellytys lisävähennyksen tekemiselle on, että tilapäinen työmatka tehdään yli 15 kilometrin etäisyydelle joko elinkeinonharjoittajan varsinaisesta toimipaikasta tai asunnosta, riippuen siitä, kummasta matka on tehty. Lisäksi työtekemispäivän on oltava yli viiden kilometrin etäisyydellä sekä elinkeinonharjoittajan varsinaisesta toimipaikasta että asunnosta. Mikäli tilapäinen työmatka tehdään alle viiden kilometrin päähän toimipaikasta, lisävähennystä lisääntyneiden elantokustannusten perusteella ei voida tehdä lainkaan.^{15, 16}

Kestovaatimuksen mukaan lisävähennyksen tekeminen edellyttää yli 10 tuntia kestävästä työmatkasta kokopäivärahan osalta ja yli kuusi tuntia kestävästä matkasta osapäivärahan osalta. Kun matkaan käytetty aika ylittää viimeisen täyden matkavuorokauden (24 h) vähintään kahdella tunnilla, voi lisävähennyksen tehdä tältä osin osapäivärahan määräisenä. Kun matkavuorokausi ylittää yli kuudella tunnilla, voi lisävähennyksen tältä osin tehdä kokopäivärahan määräisenä. Ul-

¹³ Verohallinto 2008, kysymys 3.

¹⁴ Verohallinto 2014b, kappale 3.2.5.1 Lisävähennys lisääntyneiden elantomenojen perusteella.

¹⁵ Verohallinto 2012b, kappale 5.4.1 Etäisyysvaatimus.

¹⁶ Toisin Aaltonen 2002, kappale: Verohallituksen kustannuspäätös. Aaltonen mukaan viiden kilometrin etäisyysvaatimus ei koske liikkeen- ja ammatinharjoittajaa. Peruste tälle on se, ettei myöskään aikaisemmin lisääntyneiden elantokustannusten vähennysperusteena ollut yrittäjäpäivärahasääntö sisältänyt edellytystä työmatkan ulottumisesta yli viiden kilometrin päähän sekä yrittäjän asunnosta että toimipaikasta.

komaanmatkojen osalta sovelletaan Verohallinnon matkakustannuspäätöksen ulkomaan päivärahoja koskevia säännöksiä.¹⁷

4.1.3 Tavanmukainen toiminta-alue

Lisääntyneiden elantokustannusten perusteella tehtävän lisävähennyksen tekemisen edellytyksenä on, että liikkeen- ja ammatinharjoittaja tekee tilapäisen työmatkan tavanmukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle. Tavanmukainen toiminta-alue jäi käsitteenä vaille tarkempaa määritelmää hallituksen esityksessä ja sen määrittäminen onkin jäänyt oikeuskäytännön varaan. Verotuskäytännössä tavanmukaisen toiminta-alueen määrittäminen ja siten elinkeinonharjoittajan oikeus lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella oli kauan yksi ongelmallisimmista kysymyksistä. Tähän mennessä eri oikeusasteet ovat antaneet useita ratkaisuja sekä Verohallinto lausunut ohjaavia kannanottoja, jotka ovat ohjanneet ja rajanneet liikkeen- ja ammatinharjoittajan tavanmukaista toiminta-aluetta koskevaa tulkintaa¹⁸.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan tavanmukainen toiminta-alue on alue, jolla elinkeinonharjoittaja normaalisti harjoittaa elinkeinotoimintaa eli käytännössä elinkeinonharjoittajan *pysyvät toimipaikat*. Tavanomaiseen toiminta-alueeseen kuuluvan pysyvään toimipaikkaan tai niiden välillä tehdyt matkat eivät oikeuta lisävähennyksen tekemiseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella.¹⁹

Pysyvällä toimipaikalla tarkoitetaan toimipaikkaa, jolla työskentely on säännöllistä, jatkuvaa ja pitkäaikaista²⁰. Jos ammatinharjoittaja käy asiakkaan luona, esimerkiksi laskemassa palkkoja tai nuohoamassa, asiakkaan luokse ei pääsääntöisesti muodostu pysyvää toimipaikkaa, sillä asiakkaiden luokse tehdyt matkat

¹⁷ Verohallinto 2012b, kappale 5.4.2 Matkan kestoaiika.

¹⁸ Ks. esim. Helsingin HaO 30.7.2007, 07/0861/1 (ei julk.) ja 30.7.2007, 07/0862/6 (ei julk.) koskien eläinlääkärin tavanmukaista toiminta-aluetta.

¹⁹ Verohallinto 2012b, kappale 5.3 Tavanmukainen toiminta-alue. Verohallinnon kanta perustuu oikeuskäytäntöön, esim. KHO 29.12.1998 T 2995.

²⁰ Vrt. työntekijän työskentely varsinaisella työpaikalla.

ovat yleensä tilapäisiä työmatkoja. Jos asiakkaan luona käynti on säännöllistä²¹, kerrallaan pidempiaikaista ja sen on tarkoitus kestää useamman vuoden ajan, voidaan yksittäisen asiakkaankin toimipaikkaa pitää elinkeinonharjoittajan pysyvänä toimipaikkana ja näin ollen tavanmukaisena toiminta-alueena²².

Verohallinnon kannanotto 2010:²³

Yksityisyrittäjänä toimiva talonmies ajaa aamuisin elinkeinotoiminnan varallisuuteen kuuluvalla pakettiautolla kotoaan 12 kilometrin päähän talonmiehentöihin asunto-osakeyhtiöön ja siirtyy sieltä vielä toiseen asunto-osakeyhtiöön. Tehtyään työt elinkeinonharjoittaja ajaa parin kilometrin päähän varsinaiseen palkkatyöhönsä. Palkkatyöpaikalta lähdettyään hän palaa asunto-osakeyhtiöihin tekemään vielä talonmiehentöitä ja ajaa sen jälkeen kotiin. Sopimukset asunto-osakeyhtiöiden kanssa on tehty toistaiseksi eli ne eivät ole määräaikaisia sopimuksia.

Pysyvällä toimipaikalla tarkoitetaan toimipaikkaa, jossa työskentely on pitkäaikaista, säännöllistä ja jatkuvan luonteista. Kun talonmiesyrittäjä tekee töitä jatkuvien sopimusten perusteella eri taloyhtiöiden tiloissa, on toiminta säännöllistä ja jatkuvaluonteista, mutta työtehtävien hoito kerrallaan ei ole pitkäaikaista. Työn pitkäaikaisuus edellyttää, että toimipaikassa työskennellään yhtäjaksoisesti huomattava aika. Tässä tapauksessa taloyhtiöissä käydään työtehtävissä kaksi kertaa päivässä, ja muu aika ollaan palkkatyössä, joten tehtävien hoito ei ole kerrallaan pitkäaikaista. Tällä perusteella asunto-osakeyhtiöihin ei katsota syntyvän pysyviä toimipaikkoja ja matkojen oikeuttavan elantokustannusten perusteella tehtävään lisävähennykseen, jos kilometri- ja aikarajat täyttyvät.

²¹ Vrt. palkansaajan pääasiallinen työskentely erityisellä työntekemispai-
kalla (TVL 72a §).

²² Kts. esim. Verohallinto 2008, kysymys 2.

²³ Verohallinto 2010, kysymys 4.

Verohallinnon kannanotto 2010:²⁴

IT-alalla toimiva yksityinen elinkeinonharjoittaja harjoittaa toimintaa kotoa käsin ilman erillistä toimipistettä. Toiminta muodostuu asiakkaiden tiloissa tapahtuvista työtehtävistä. Asiakkaita on yhteensä noin 25. Työmatkoista puolet on tehty yhden asiakkaan eri toimipisteisiin Helsinkiin, Jyväskylään ja Vantaalle. Enimmillään yrittäjä on työskennellyt yhdessä toimipaikassa keskimäärin 9 pv / kk.

Verohallinnon kannanoton mukaan työskentely tässä laajuudessa ei muodosta elinkeinonharjoittajalle pysyvää toimipaikkaa asiakkaan toimipisteeseen. Elinkeinoharjoittajan voidaan katsoa olleen työtehtävissä pääasiallisesti muualla kuin pääasiakkaansa toimipaikassa, eikä tätä näin ollen voida pitää hänen pysyvänä toimipaikkanaan, vaikka työskentely jatkuisi useita vuosia. Toimittaessa asiakkaan tiloissa, voi kyseisestä paikasta muodostua pysyvä toimipaikka, jos yli puolet työajasta jatkuvasti työskennellään kyseisessä paikassa. Se, että saman asiakkaan eri paikkakunnilla sijaitsevilla toimipaikoilla yhteensä työskennellään yli puolet työajasta, ei muodosta niistä pysyviä toimipaikkoja, vaan kutakin paikkaa arvioidaan erikseen. Tässä tapauksessa elinkeinonharjoittajalla on oikeus lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella, jos muut edellytykset täyttyvät.

Pysyvä toimipaikka voi olla myös elinkeinonharjoittajan koti. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi rakennustoimintaa harjoittavilla liikkeen- ja ammatinharjoittajilla tai elinkeinonharjoittajilla, joilla työn liikkuvuuden vuoksi ei ole muuta pysyvää toimipaikkaa²⁵. Lisävähennyksen voi näin ollen tehdä myös tilapäisistä työmatkoista, jotka elinkeinonharjoittaja tekee kotoaan käsin, jos hänen pysyvä toimipaikkansa on kotona.²⁶

²⁴ Verohallinto 2010, kysymys 5.

²⁵ Vrt. palkansaajan varsinainen työpaikka KHO 18.11.2003 T 2882. Ratkaisussa myyntiedustajan varsinaiseksi työpaikaksi katsottiin hänen kotinsa, josta hän lähti päivittäin myyntipiirinsä esittelypaikoille ja jossa hän säilytti edustamiaan työnantajansa tuotteita. Myyntiesittelypaikat olivat myyntiedustajan erityisiä työntekemispaikkoja.

²⁶ Verohallinto 2012b, kappale 5.3 Tavanmukainen toiminta-alue.

KHO 28.12.2007 T 3406:

A harjoitti kiinteistöjen öljysäiliöiden tarkastusta ja korjausta. Toimitilana oli A:n asunnon yhteydessä sijaitseva erillinen huone, josta hän teki päivittäin työmatkoja vaihtuviin tarkastuskohteisiin. A oli hoitanut keskimäärin 1-3 tarkastusta päivässä, mutta ajoittain yhden öljysäiliön tarkastus ja kunnostus oli kestänyt useita päiviä. Useimmat tarkastuskohteet sijaitsivat Tampereen alueella ja lähiympäristössä, mutta A oli tehnyt tarkastusmatkoja tämän alueen ulkopuolellekin.

Hämeenlinnan HaO oli katsonut, että verovelvollisen työskentely huomiota ottaen Tampereen kaupunkia ja sen lähiympäristöä oli pidettävä verovelvollisen tavanmukaisena toiminta-alueena. KHO katsoi kuitenkin, että A:n asuntonsa yhteydessä sijaitsevasta työhuoneesta tekemät matkat vaihtuviin työkohteisiin olivat tilapäisiä matkoja tavanmukaisen toiminta-alueen ulkopuolelle ja A:lla oli oikeus lisävähennyksen tekemiseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella, mikäli säädetyt kilometri- ja aikarajat täyttyivät.²⁷

Turun HaO 27.6.2013, 13/0413/3:

Asiassa oli kysymys siitä, oliko louhinta- ja maanrakennusalalla toimineella elinkeinonharjoittajalla oikeus lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella eli siitä, oliko elinkeinonharjoittajan tekemiä matkoja pidettävä liikkeen- ja ammatinharjoittajan tilapäisesti tekeminä elinkeinotoimintaan liittyvinä työmatkoina tavanmukaisen toiminta-alueen ulkopuolelle.

A oli asunut X:n kunnassa ja kulkenut sieltä työkohteisiinsa. Verovuonna hän oli työskennellyt noin 60 km:n päässä kotoaan suurehkon rakennusalan yhtiön työkohteissa. Hänen työpäivänsä olivat kaikissa työkohteissa kestäneet vähintään kahdeksan tuntia, ja matka- ja huoltoajat mukaan lukien työpäivän pituus oli ollut 10–12 tuntia. A:lla oli ollut työ-

²⁷ Ks. samoin KHO 28.12.2007 T 3407. Ratkaisun mukaan nuohooja tekee liikkuvaa työtä ja matkat vaihtuviin nuohouskohteisiin ovat tilapäisiä työmatkoja, joilta elinkeinonharjoittajalla on oikeus lisävähennykseen siitä huolimatta, että matkat on tehty määritellyn nuohouspiirin alueella.

kohteita myös muilla paikkakunnilla ja myös muita toimeksiantajia kuin mainittu yhtiö.

Hallinto-oikeus totesi, että A:n työskentely osassa edellä mainitun yhtiön työkohteista oli kestänyt suhteellisen pitkään, enimmillään vuoden ajan. Työskentelyä ei kuitenkaan voida minkään työkohteen osalta pitää luonteeltaan jatkuvana, eikä muutenkaan voitu päätellä, että A:lle olisi muodostunut pysyvä toimipaikka yhtiön työkohteisiin tai yhtiön toiminnan yhteyteen muutoin. Työkohteet olivat siten A:lle tilapäisiä ja matkat työkohteisiin tilapäisesti tehtyjä matkoja. Hallinto-oikeuden perustelujen mukaan vähennysoikeuden rajoittaminen siten, että tilapäisinä pidettävistä matkoista vähennykseen käytännössä oikeuttaisivat vain jollekin sellaiselle alueelle suuntautuneet matkat, jossa toimintaa ei ollut juurikaan ennen harjoitettua, olisi vastoin säännöksen tarkoitusta.

Lisävähennysoikeus lisääntyneiden elantokustannusten perusteella koskee myös liikkuvaa työtä tekeviä elinkeinonharjoittajia, joilla ei ole varsinaista työpaikkaa lainkaan, esimerkiksi autoilijoita tai edustajia. Edellytyksenä vähennyksen saamiselle on, että liikkuvaa työtä tekevän säännöllinen ajoreitti ulottuu etäisyydelle, jossa matkakustannuspäätöksen mukaiset kilometri- ja aikarajat täyttyvät.²⁸

KHO 27.12.2007 T 3391 (ei julk.):

Helsingin HaO 30.11.2005, 05/1503/6 (ei julk.)

A oli autoilija, joka toimi jakeluautonkuljettajana toimittaen leipomotuotteita asiakkaille eri puolille Uusimaata. Hän aloitti ajotehtävänsä kotoaan ja kävi noutamassa lastin päivittäin samasta paikasta. Helsingin HaO katsoi, että koska jakelureitti oli pääsääntöisesti kulkenut päivittäin samoilla alueilla, kysymys ei ollut tilapäisesti tehdyistä matkoista tavanmukaisen toiminta-alueen ulkopuolelle, eikä A:lla ollut oikeutta lisävähennyksen tekemiseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella.

²⁸ Verohallinto 2012b, kappale 5.3 Tavanmukainen toiminta-alue.

KHO katsoi ratkaisussaan, että tavanmukaisen toiminta-alueen muodostuminen ratkaistaan toimipaikoittain siten, että tavanmukaiseksi toiminta-alueeksi katsotaan elinkeinonharjoittajan pysyvät toimipaikat. Vaatimus tavanmukaisesta toiminta-alueesta ei sulje vähennysoikeuden piiristä liikuvaa työtä tekeviä elinkeinonharjoittajia. Lisävähennyksen voi tehdä myös tilapäisistä työmatkoista, jotka elinkeinonharjoittaja tekee kotoaan, jos koti katsotaan elinkeinonharjoittajan pysyväksi toimipaikaksi. A:n jake-luositteet sijaitsivat eri puolilla Uusimaata ja ne olivat vaihdelleet päivittäin. A aloitti päivittäiset ajotehtävänsä kotoaan ja myös päätti ne sinne. KHO:n mukaan A:n matkoja oli pidettävä tilapäisinä työmatkoina, joiden osalta häneltä oli oikeus lisävähennyksen tekemiseen, mikäli säädetyt kilometri- ja aikarajat täyttyivät.²⁹

Oulun HaO 30.3.2006, 06/0161/1 (ei julk.):

Verovelvollinen harjoitti tieliikenteen tavarankuljetuksen käsittävää elinkeinotoimintaa. Toiminta koostui tavarankuljetuksesta tehtaalta A saman yhtiön tehtaalle B. Edestakainen matka A:sta B:hen on verovelvollisen ilmoituksen mukaan 176 km. Matkoja tehtiin keskimäärin kolme päivässä.

HaO katsoi, että verovelvollisen tekemät matkat ovat tilapäisiä matkoja ja että verovelvolliselle ei ole muodostunut tekemiensä matkojen perusteella tavanmukaista toiminta-aluetta. Perusteluissa todetaan, että verovelvollinen ei ole työskennellyt säännöllisesti tietyillä työntekemispaikoilla, vaan hänen työnsä on koostunut lähes jatkuvasta liikkumisesta noin 88 km etäisyydellä olevien kohteiden välillä. Verovelvollisella katsottiin olevan

²⁹ Vrt. Helsingin HaO 3.1.2007, 06/0002/4 (ei julk.). Verovelvollinen toimi virvoitusjuomajakelijana pääkaupunkiseudulla. Normaaliin jakelureittiin kuuluivat Helsingin Käpylän alueet ja myös sen ympärillä sijaitsevat alueet. Jakeluautoa säilytettiin Helsingin Konalassa, jonne verovelvollinen kulki kotoaan Espoosta omalla autolla. Verovelvollinen kävi maanantaipäiviä lukuun ottamatta myös Lahdessa varastolla hakemassa kuormia ja palauttamassa tyhjiä koreja. Ajo lastauspaikalta Lahdesta Helsinkiin kesti 1,5 tuntia. HaO katsoi, ettei verovelvollisella ollut sellaisia tilapäisiä elinkeinotoimintaan liittyviä, tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolelle tehtyjä matkoja, jotka olisivat kestoltaan olleet yli 10 tuntia tai yli kuusi tuntia ja oikeuttaneet lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella. (KHO 17.12.2008 T 3323, ei valituslupaa).

oikeus lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella. KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa.^{30, 31}

Kun arvioidaan toimipaikan pysyvyyttä, on otettava huomioon elinkeinonharjoittajan nimenomainen päätös toimipisteistään. Esimerkiksi jos ammatinharjoittajana toimiva silmälääkäri työskentelee yhteistyökumppanina toimivan optikko-liikkeen tiloissa kerran viikossa, tiloista syntyy ammatinharjoittajan pysyvä toimipiste. Jos puheterapeutti jättää hoitolaitoksen ilmoitustaululle ilmoituksen, että hän on tavattavissa toimipisteessään paikkakunnalla tiettyinä aikoina, elinkeinonharjoittaja on itse tehnyt päätöksen tosiasiallisen toimialueensa laajentamisesta.³² Tavanomaiseen toiminta-alueeseen kuuluvia toimipaikkoja voi olla useita. Ratkaisu pysyvistä toimipaikasta tehdään aina kunkin toimipaikan osalta erikseen³³. Maataloudenharjoittajalla tavanmukaiseksi toiminta-alueeksi katsotaan erilliset maatilat ja maatilan eri tilukset³⁴.

KHO on antanut 1.10.2012 vuosikirjaratkaisun 2012:85, joka koskee erityisalalla työskentelevien työntekijöiden oikeutta verovapaaseen päivärahaan. Vaikka ratkaisu koskee palkansaajia, on sillä vaikutusta myös liikkeen- ja ammatinharjoittajan tavanmukaisen toiminta-alueen muodostumiseen tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja järjestää itselleen asunnon työskentelypaikkakunnalta.

³⁰ Samoin Oulun HaO 30.3.2006, 06/0160/1 (ei julk.).

³¹ Ks. myös Oulun HaO 30.3.2006, 06/0162/1 (ei julk.). Koneurakointia harjoittavan elinkeinonharjoittajan työkohteet vaihtelivat X:n kaupungin sisällä useamman kerran vuoden aikana. Toimeksiantaja on X:n kaupunki ja urakointisopimukset on tehty vuodeksi kerrallaan. HaO hyväksyi verovelvollisen vaatimuksen lisääntyneiden elantokustannusten vähentämisestä. Ratkaisussa on otettu huomioon, että verovelvollisen työntekemispaiikat eivät olleet pysyviä, vaan tavanomaisia maanrakennusalan työmaita. Työskentely työmailla ei ole kestänyt useita vuosia, vaan verovelvollisella on ollut vuoden aikana useampia työmaita. Työntekemispaiikoista ei ollut siten muodostunut tavanmukaista toiminta-aluetta. KHO ei myöntänyt valituslupaa.

³² Verohallinto 2014b, kappale 3.2.5.1 Lisävähennys lisääntyneiden elantomenojen perusteella.

³³ Esim. Verohallinto 2008, kysymys 2. Verohallinto katsoi kannanotossaan, että vaikka puheterapeutin kaikki asiakkaat olisivat jossakin tietyssä kaupungissa, ei tuosta kaupungista itsestään muodostu tavanmukaista toiminta-aluetta, vaan tavanmukaisen toiminta-alueen muodostuminen ratkaistaan kunkin toimintapaikan (koulu, päivähoitopaikka, terveyskeskus, asiakkaan asunto) osalta erikseen.

³⁴ Verohallinto 2012b, kappale 5.3 Tavanmukainen toiminta-alue.

KHO 2012:85:

Rakennusalalla toimiva yhtiö X Oy oli maksanut useille ulkomaisille työntekijöilleen päivärahoja toimittamatta suorituksista ennakonpidätystä. Kyseessä olevilla Suomessa yleisesti verovelvollisilla työntekijöillä oli vakituinen asunto ja useilla myös perhe kotimaassaan. Työntekijät majoittuivat Suomessa työnantajan vuokraamissa asunnoissa yhteismajoituksessa, josta he kävivät töissä vaihtuvissa työkohteissa pääkaupunkiseudulla.

KHO katsoi, että työnantajan järjestämissä asunnoissa majoittumista ei voitu pitää työmatkalla yöpymisenä, vaan siitä muodostui työntekijöille niin kutsuttu kakkosasunto, josta he tekivät päivittäiset työmatkansa vaihtuviin työkohteisiin. Työnantajalla ei ollut oikeutta maksaa työntekijöille verovapaasti päivärahoja, vaan oli velvollinen pidättämään niistä ennakot siltä osin kuin ne ylittivät ateriakorvauksen määrän.

KHO:n ratkaisu ei ole suoraan sovellettavissa erityisalalla toimiviin elinkeinonharjoittajiin. EVL 55 § sisältää itsenäisen työmatkan määritelmän³⁵, jossa ei ole merkitystä asunnon käsitteellä, vaan ratkaiseva on tavanmukainen toiminta-alue.

Erityisalalla toimivalla liikkeen- tai ammatinharjoittajalla on aina työntekijän varsinaiseen työpaikkaan rinnastuva pysyvä toimipaikka. Mikäli elinkeinonharjoittajalla ei ole toimitiloja tai muuta pysyvää toimipaikkaa, pysyvä toimipaikka muodostuu hänen asuntoonsa. KHO:n ratkaisu vaikuttaa liikkeen- ja ammatinharjoittajan tavanmukaisen toiminta-alueen muodostumiseen tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja työskentelee jollakin paikkakunnalla niin paljon, että hän hankkii itselleen kyseiseltä paikkakunnalta asunnon. Tästä asunnosta voi muodostua hänelle pysyvä toimipaikka, minkä seurauksena hänelle muodostuu kyseiselle paikkakunnalle tavanmukainen toiminta-alue.³⁶ Kun elinkeinonharjoittajan työmatkan katsotaan alkavan tästä kakkosasunnosta, hänellä on oikeus lisävähennykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella vain kakkosasun-

³⁵ ”Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka liikkeen- tai ammatinharjoittaja tekee elinkeinotoimintaan liittyvänä tavanmukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle.”

³⁶ Verohallinto 2013b, kappale 8 Erityisalalla toimiva elinkeinonharjoittaja.

non ja työkohteiden välisiltä työmatkoilta, edellyttäen tietenkin myös muiden lisävähennyksen edellytysten täyttymistä.

Vaikka elinkeinonharjoittajan lisävähennysoikeutta arvioidaan edelleen tavanomaisen toiminta-alueen eli pysyvien toimipaikkojen kautta, voitaneen myös hänen kohdallaan käyttää perustana Verohallinnon ohjeessa³⁷ mainittuja edellytyksiä arvioitaessa sitä, muodostuuko hänelle niin kutsuttuun kakkosasuntoon pysyvä toimipaikka. Pysyväksi toimipaikaksi katsottavasta kakkosasunnosta on kysymys, kun elinkeinonharjoittaja majoittuu vuokraamassaan tai muutoin hallitsemassaan asunnossa ja kulkee sieltä päivittäin työkohteille³⁸. Ohjeessa katsotaan, että työntekijän itse omistama asunto on aina kakkosasunto, joten myös elinkeinonharjoittajan ollessa kyseessä, omistusasunto tulee katsoa saman tien pysyväksi toimipaikaksi³⁹. Asunnossa voi asua myös muita henkilöitä, esimerkiksi elinkeinonharjoittajan työntekijöitä, mutta se ei estä asunnon katsomista pysyväksi toimipaikaksi. Asuntona ei kuitenkaan pidetä hotellihuonetta, parakkia, asuntovaunua tai -autoa taikka muuta vastaavaa, luonteeltaan selvästi väliaikaista majoitustilaa riippumatta majoituksen kestosta.⁴⁰

KHO:n ratkaisusta ei ilmene, kuinka pitkään kestäneessä majoittumisessa on kyse asumisesta yöpymisen sijaan. Verohallinnon kanta on, että asumisena ei voida pitää aivan lyhytaikaista majoittumista ja se katsookin, että enintään kahden vuoden majoittumista ei vielä katsota asumiseksi. Kantansa Verohallinto pohjaa TVL 72a §:ssä säädettyihin tilapäisyyden aikarajoihin. Työmatkakustannusten korvauksia koskevien säännösten esitöistä ilmenee lainsäätäjän tarkoitus tilapäisten työkomennusten ajalta maksettavien kustannusten korvausten laajasta verovapaudesta⁴¹, jota Verohallinnon kanta mukailee. Arvioitaessa majoittumisen kestoa lähtökohtaisesti huomioidaan yhtäjaksoinen majoittuminen

³⁷ Verohallinto 2013b, kappale 6 Jatkossa sovellettava erityisalojen työntekijöitä koskeva ohjeistus.

³⁸ Verohallinto 2013b, kappale 6.1 Päivittäiset asunnon ja työpaikan väliset matkat vaihtuville työkohteille.

³⁹ Verohallinto 2013b, kappale 7 Työntekijän itse hankkima asunto.

⁴⁰ Verohallinto 2013b, kappale 6.1 Päivittäiset asunnon ja työpaikan väliset matkat vaihtuville työkohteille.

⁴¹ Ks. tarkemmin HE 112/2008 vp, kappale 2.3 Verovapaat matkakustannusten korvaukset.

samassa asunnossa. Työskentelyn kestäessä tapahtunut muutto asunnosta toiseen ei kuitenkaan aina estä katsomasta majoittumista asumiseksi. Yli kahden vuoden majoittuminen voidaan katsoa asumiseksi, jos asuntoa vaihdetaan lähi-alueella, eikä työskentelyolosuhteissa tapahdu olennaisia muutoksia.⁴² Asumisesta ei ole kysymys silloin, jos asunto on elinkeinonharjoittajan käytettävissä ja tosiasiallisessa käytössä ainoastaan työpäivinä⁴³.

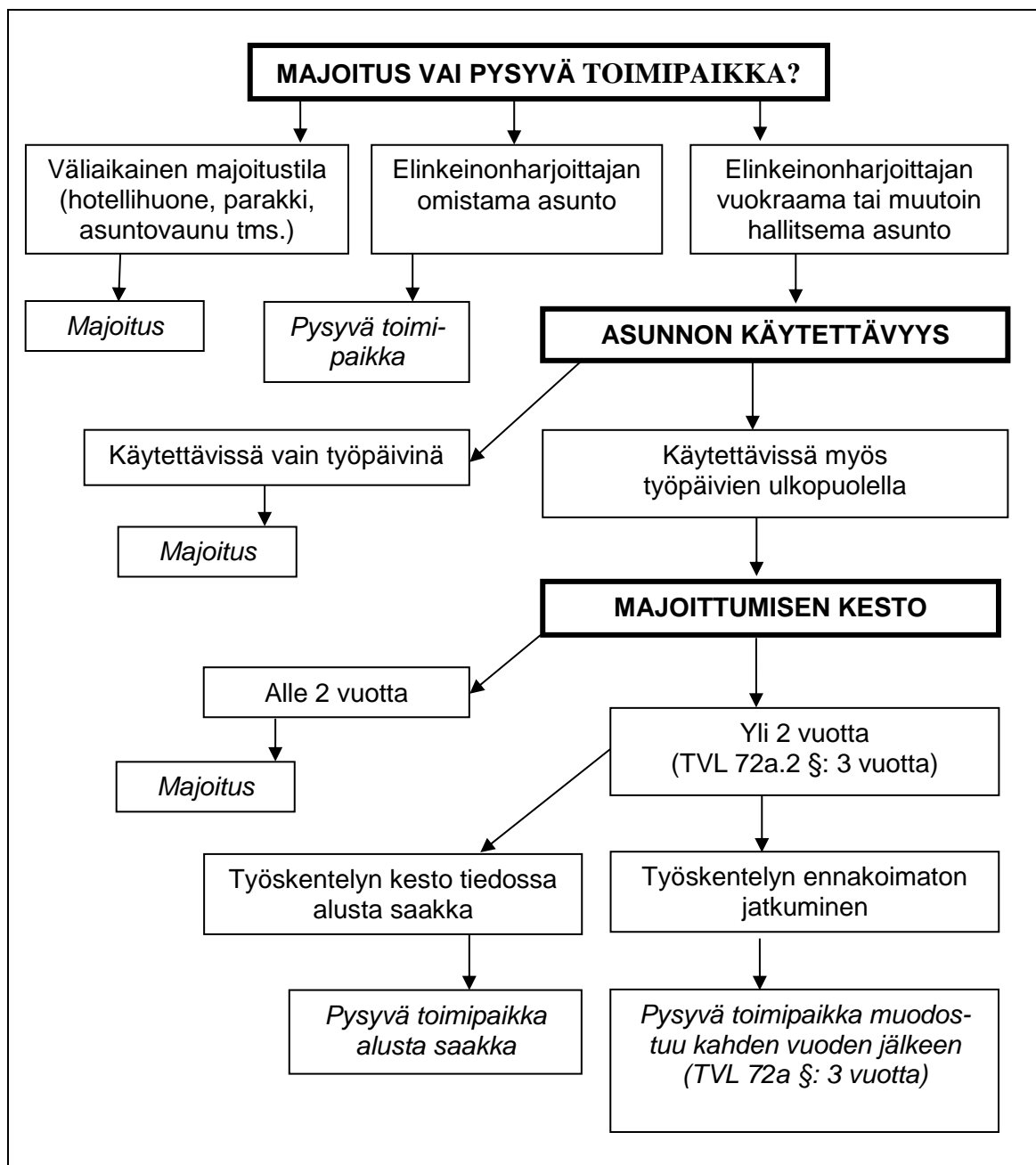
Tilanteissa, joissa majoitus on nimenomaisesti järjestetty yksittäistä työkohdetta varten, eivätkä TVL 72a §:ssä kerrotut työkohteen tilapäisyyden aikarajat ylity, elinkeinonharjoittajalle ei katsota muodostuvan kakkosasuntoon pysyvää toimipaikkaa⁴⁴. Verohallinto katsoo ohjeessaan, ettei majoituksesta voi takautuvasti muodostua asuntoa, jos työskentely jatkuu ennakoimattomasti⁴⁵. Elinkeinonharjoittajan kohdalla tämä tarkoittanee, että alle kahden vuoden työskentelyä varten järjestetty majoitus katsotaan asumiseksi ja siten pysyväksi toimipaikaksi vasta kahden vuoden ylittävältä ajalta, esimerkiksi mikäli työskentely jatkuu keskeytyksettä toisella työkohteella samalla seudulla etukäteen ennakoimattomasta syystä.

⁴² Verohallinto 2013b, kappale 6.2 Asumisen keston merkitys.

⁴³ Verohallinto 2013b, kappale 6.3 Majoituksen katkeaminen.

⁴⁴ Verohallinto 2013b, kappale 6.4 Yksittäistä työkohdetta varten järjestetty majoitus.

⁴⁵ Verohallinto 2013b, kappale 6.5 Työskentelyn ennakoimaton jatkuminen.



Kuvio 4. Majoittumisen tai vakituisen toimipaikan määräytyminen liikkeen- ja ammatinharjoittajalla.

Kakkosasunnon muodostuminen pysyväksi toimipaikaksi ei aiheuttane tulkinta-ongelmia verotuksessa lisääntyneiden elantokustannusten osalta, vaikka elinkeinoharjoittajan pysyvän toimipaikan olisi katsottu jo aiemmin muodostuneen hänen varsinaiseen kotiinsa. Näin siksi, että lisävähennyksen edellytyksenä

olevat etäisyys- ja kestovaatimukset tutkitaan siitä pysyvästä toimipaikasta (asunnosta) katsoen, josta matka on tehty.

Tulkintaongelmia saattaa sen sijaan syntyä tutkittaessa elinkeinonharjoittajan oikeutta lisävähennykseen autokulujen perusteella tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittajalla ei ole erillisiä toimitiloja ja pysyvän toimipaikan on katsottu aiemmin muodostuneen hänen kotiinsa. Jos myös kakkosasunto katsotaan pysyväksi toimipaikaksi, tulee varsinaisen kodin tilanne arvioida uudelleen, sillä toimipaikkojen väliset matkat oikeuttavat lisävähennykseen, mutta kodin ja pysyvän toimipaikan väliset matkat ovat vähennyskelpoisia vain TVL 93 §:n mukaisesti asunnon ja työpaikan välisinä matkoina. Mielestäni varsinaisen asunnon tilanne pysyvänä toimipaikkana tulisi arvioida sen mukaan, tehdäänkö myös sieltä matkoja työkohteisiin.

4.1.4 Matkan tilapäisyys

4.1.4.1 Yleiset säännökset

Hallituksen esityksen mukaan tilapäisenä työmatkana ei voida pitää sellaista matkaa, joka tehdään sillä tavanmukaisella toiminta-alueella, jolla elinkeinotoimintaa harjoitetaan. Oikeuskäytännön perusteella liikkeenharjoittajan tavanmukaisen toiminta-alueen muodostavat pysyvät toimipaikat. Jos elinkeinonharjoittajalla on useita toimipaikkoja, joissa toimintaa harjoitetaan pysyvästi, ei näiden välillä tehty matka ole tilapäinen.⁴⁶ Esimerkiksi lääkäriellä, joka harjoittaa säännöllisesti praktiikkaa useassa toimipaikassa, ei ole oikeutta lisävähennyksen tekemiseen⁴⁷.

Esimerkki

J:n kaupungissa asuva lääkäri toimii sekä J:n keskussairaалalla että S:n kaupungin keskussairaалalla palkkatyössä (= kaksi varsinaista työpaik-

⁴⁶ HE 172/2000 vp.

⁴⁷ Näin jo Andersson – Ikkala 2000, s. 170–171.

kaa). Lisäksi hän pitää yksityisvastaanottoa J:n kaupungissa kolmella eri lääkäriasemalla. Lääkäri käy S:n kaupungissa viisi kertaa kuukaudessa, joista kahtena kertana hän palaa suoraan kotiinsa (J:n kaupunkiin) ja kolmena kertana hän menee S:stä suoraan jollekin noista kolmesta yksityislääkäriasemasta. Hän pyytää näistä kolmesta kerrasta (S:n kaupunki - J:n yksityislääkäriasema) lisävähennystä matkakulujen osalta ja muiden osalta katsoo matkojen olevan asunnon ja työpaikan välistä matkaa.

Vastauksessa lähdettiin siitä, että kaikista praktiikoista muodostuu lääkärille tavanmukainen toiminta-alue, koska näissä paikoissa työskennellään säännöllisesti kuukausittain. Näin ollen praktiikkojen välillä tehdyt matkat ovat elinkeinotoiminnan ajoa, mutta matkat J:n ja S:n kaupunkien välillä ovat asunnon ja työpaikan välisiä matkoja riippumatta siitä, mihin kohteeseen J:n kaupungissa palataan, eikä niistä myönnetä lisävähennystä.⁴⁸

4.1.4.2 Tilapäisyyden aikarajat

Laissa ei aiemmin ollut määritelty tilapäisyydelle lainkaan aikarajaa, minkä vuoksi oikeus- ja verotuskäytäntö oli tältä osin epäyhtenäistä. Vuonna 2005 TVL:iin lopulta otettiin säännökset työmatkan tilapäisyyden täsmällisistä aikarajoista (TVL 72a §). Koska EVL:ssa ei ole erillistä säännöstä työmatkan tilapäisyyden aikarajasta, työmatkan tilapäisyyttä arvioidaan myös elinkeinonharjoittajan verotuksessa samoin perustein kuin palkansaajan verotuksessa. Myös rinnastus palkansaajan asemaan edellyttää päivärahanormien määräyksien huomioimista. Näin ollen myös elinkeinonharjoittajan tilapäisenä työskentelynä voidaan TVL 72 a §:n mukaisesti pitää enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa, tietyin edellytyksin kolmenkin vuoden työskentelyä⁴⁹.

Sekä kahden että kolmen vuoden aikarajat koskevat työskentelyä erityisellä työntekemispaikalla. Tätä käsitettä ei määritetä laissa, mutta sitä käytetään

⁴⁸ Verohallinto, VTL-yrittäjien asiantuntijaverkoston kannanotto 5.10.2009.

⁴⁹ Verohallinto 2014b, kappale 3.2.5.1 Lisävähennys lisääntyneiden elantomenojen perusteella.

yleensä palkansaajan tilapäisestä työskentelypaikasta, joka sijaitsee varsinaisen työpaikan ulkopuolella. Vastaava käsite elinkeinonharjoittajan verotuksessa on tavanmukaisen toiminta-alueen ulkopuolella oleva työskentelypaikka (tilapäinen työntekemisaika).⁵⁰ Huomattavaa on, että määräaikoja sovelletaan vain, jos erityinen työskentelypaikka on ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka. Näin katsotaan olevan silloin, jos verovelvollisen kahden tai kolmen vuoden ajanjakson aikana tekemistä työskentelypäivistä yli puolet on suoritettu samalla työntekemisaikalla. Mikäli kyseessä ei ole verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka, on kyseessä tilapäinen työmatka erityiselle työntekemisaikalle (tilapäiselle työntekemisaikalle) työskentelyn kokonaisuudesta huolimatta⁵¹. Tällöin työskentelyn tilapäisyyden ja vakituisuuden välistä rajanvetoa ei tarvitse edes pohtia

Kahden ja kolmen vuoden aikarajoilla on merkitystä elinkeinonharjoittajalle vain hänen työskennellessään tavanmukaisen toiminta-alueensa eli pysyvän toimipaikkansa ulkopuolella. Tavanomaiselle toiminta-alueelle suuntautuneelta työmatkalta ei saa vähentää lisävähennyksenä lisääntyneitä elantokustannuksia. Elantokustannusten vähennykseen perustuvaa lisävähennystä ei voi saada työskentelystä tavanmukaisella toiminta-alueella, vaikka pysyvä toimipaikka tosiasiasa sijaitisi samassa osoitteessa lyhyemmän ajan kuin kaksi vuotta.⁵² Asiaa toiselta kannalta katsoen aikarajojen täyttymisellä ja sitä kautta pysyvän toimipaikan muodostumisella on merkitystä elinkeinonharjoittajalle myös auto-kulujen suhteen, sillä asunnon ja pysyvien toimipaikkojen väliset matkat eivät ole elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja, joten niiltä ei myönnetä lisävähennystä yksityisiin varoihin kuuluvalla autolla ajetuista kilometreistä.

⁵⁰ Verohallinto 2012b, kappale 5.4.3 Kahden ja kolmen vuoden aika.

⁵¹ Matikainen 2007, s. 379.

⁵² Verohallinto 2012b, kappale 5.4.3 Kahden ja kolmen vuoden aika.

Kahden vuoden määräaika

Arvioitaessa työskentelyn tilapäisyyttä pääsääntönä pidetään kahden vuoden määräaika. Tämän määrittelyn mukaan tilapäisenä työskentelynä tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolella pidetään enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työskentelypaikassa. Kahden vuoden aikarajan soveltamiselle ei ole laissa asetettu mitään erityisiä edellytyksiä. Mikäli työskentely kestää kahta vuotta pitempään, muodostuu elinkeinonharjoittajalle työskentelypaikalle varsinainen toimipaikka.

Kahden vuoden määräaikaan lasketaan mukaan kaikki päivät, joten esimerkiksi toisella työskentelypaikalla tapahtuvat työskentelypäivät, vapaapäivät tai sairauspäivät eivät pidennä määräaika. Määräajan laskenta aloitetaan alusta, jos elinkeinonharjoittajan työskentely samassa työskentelypaikassa on yhtäjaksoisesti keskeytynyt vähintään kuuden kuukauden ajaksi ja hän on työskennellyt muualla. Lyhyillä katkoilla ei ole vaikutusta. Sovellettaessa kahden vuoden sääntöä merkitystä ei ole esimerkiksi sillä, onko kyse työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa vai suorittaako elinkeinonharjoittaja pysyvässä työkohteessa lyhytaikaista työvaihetta.⁵³

Esimerkki

Torniolainen ammatinharjoittaja tulee Olkiluodon rakennustyömaalle töihin 1,5 vuodeksi. Hän on aiemmin harjoittanut elinkeinotoimintaa lähinnä Tornion seudulla. Hänellä on vuokra-asunto Raumalla, josta hän kulkee päivittäin Olkiluotoon.

Työskentely Olkiluodon rakennustyömaalla on verrattavissa palkansaajan työskentelyyn erityisellä työntekemispaikalla, kyseessä on siten ammatinharjoittajan tilapäinen työntekemispaikka. Koska yli puolet ammatinharjoittajan työskentelypäivistä tänä 1,5 vuoden aikana suoritettu Olkiluodon työmaalla, se on kuitenkin yrittäjän pääasiallinen työskentelypaikka. Kun sopimus on tehty alle kahden vuoden määräajaksi ja aika-

⁵³ Verohallinto 2009, kappale 2.6.2 Kahden vuoden määräaika.

ja etäisyysvaatimukset täyttyvät, yrittäjällä on oikeus tehdä vähennys tilapäisestä työmatkasta aiheutuneista lisääntyneistä elantokustannuksista.

Kolmen vuoden määräaika

Pääsääntöä pitempää kolmen vuoden määräaikaa sovelletaan ainoastaan silloin, jos kaikki TVL 72a §:n 2 momentissa säädetty erityiset edellytykset täyttyvät. Lain sanamuodon mukaan matkakustannusten korvaukset työntekijälle ovat verovapaita kolmen vuoden ajalta, jos

- 1) kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen kyseisellä työtekemispaikalla päättyy, kun tilapäinen työ on saatu valmiiksi,
- 2) työskentelypaikka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta ja
- 3) työntekijä yöpyy tilapäismajoituksessa.

Vaatimukset 2 ja 3 koskevat vain kolmatta työskentelyvuotta. Yleistä kahden vuoden määräaikaa voidaan soveltaa työskentelyyn myös rajatun ajan kestävässä työkohteessa.⁵⁴ Samoja vaatimuksia voidaan soveltaa myös elinkeinonharjoittajaan.

Rajatun ajan kestävä työkohde on kyseessä, kun työskentely paikassa päättyy kohteen valmistuttua (esimerkiksi uudisrakentaminen) tai kun elinkeinonharjoittaja tekee sinänsä pysyvässä työkohteessa toisenlaista työtä, jonka tekeminen päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Jos esimerkiksi tehtaalla tehdään peruskorjaus, kyse on rajatun ajan kestävästä työkohteesta peruskorjaustyön osalta. Työskentelyn tilapäisyys ei ole sidottu mihinkään alakohtaisiin rajauksiin (esi-

⁵⁴ Verohallinto 2009, kappale 2.6.3 Kolmen vuoden määräaika.

merkiksi erityisala), vaan arviointi tehdään sen perusteella, päättykö kyseisen luonteinen työskentelypaikassa sen jälkeen, kun tilapäinen työkohteeseen saadaan valmiiksi. Sen sijaan 2 momentissa ei tarkoiteta erilaisia projektiluonteisia töitä, joissa tehdään kyseiselle työskentelypaikalle tyyppillistä työtä, vaikka projektit itsessään kestäisivätkin rajoitetun ajan. Tällöin on usein kyse tilanteesta, jossa luonteeltaan samantyyppisten projektien tekeminen samalla työskentelypaikalla jatkuu, esimerkiksi laivan rakentaminen telakalla.⁵⁵

Etäisyysvaatimus edellyttää, että erityisen työskentelypaikan on oltava yli 100 kilometrin etäisyydellä työntekijän asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta. Sovellettaessa kohtaa elinkeinonharjoittajaan, työskentelypaikan on oltava yli 100 kilometrin etäisyydellä elinkeinonharjoittajan asunnosta sekä pysyvästä toimipaikasta. Jos pysyvää toimipaikkaa ei ole, tarkastellaan vain etäisyyttä asunnolta erityiselle työskentelypaikalle. Edellytyksen täyttymistä vaaditaan vasta kolmannen työskentelyvuoden aikana⁵⁶. Esimerkiksi jos elinkeinonharjoittaja on ensimmäisen työskentelyvuoden aikana asunut 50 km:n etäisyydellä työskentelypaikasta ja muuttanut sitten 110 km:n etäisyydelle, hänellä on oikeus muiden edellytysten täytyessä lisävähennyksen tekemiseen myös kolmannelta työskentelyvuodelta.⁵⁷ Verohallinnon ottamaa kantaa voitaneen perustella lainsäätäjän tarkoituksella, sillä työmatkakustannusten korvauksia koskevien säännösten esitöistä ilmenee tavoite tilapäisten työkomennusten ajalta maksettujen kustannusten korvausten laajasta verovapaudesta⁵⁸.

⁵⁵ Verohallinto 2009, kappale 2.6.3 Kolmen vuoden määräaika: Rajatun ajan kestävä työkohte.

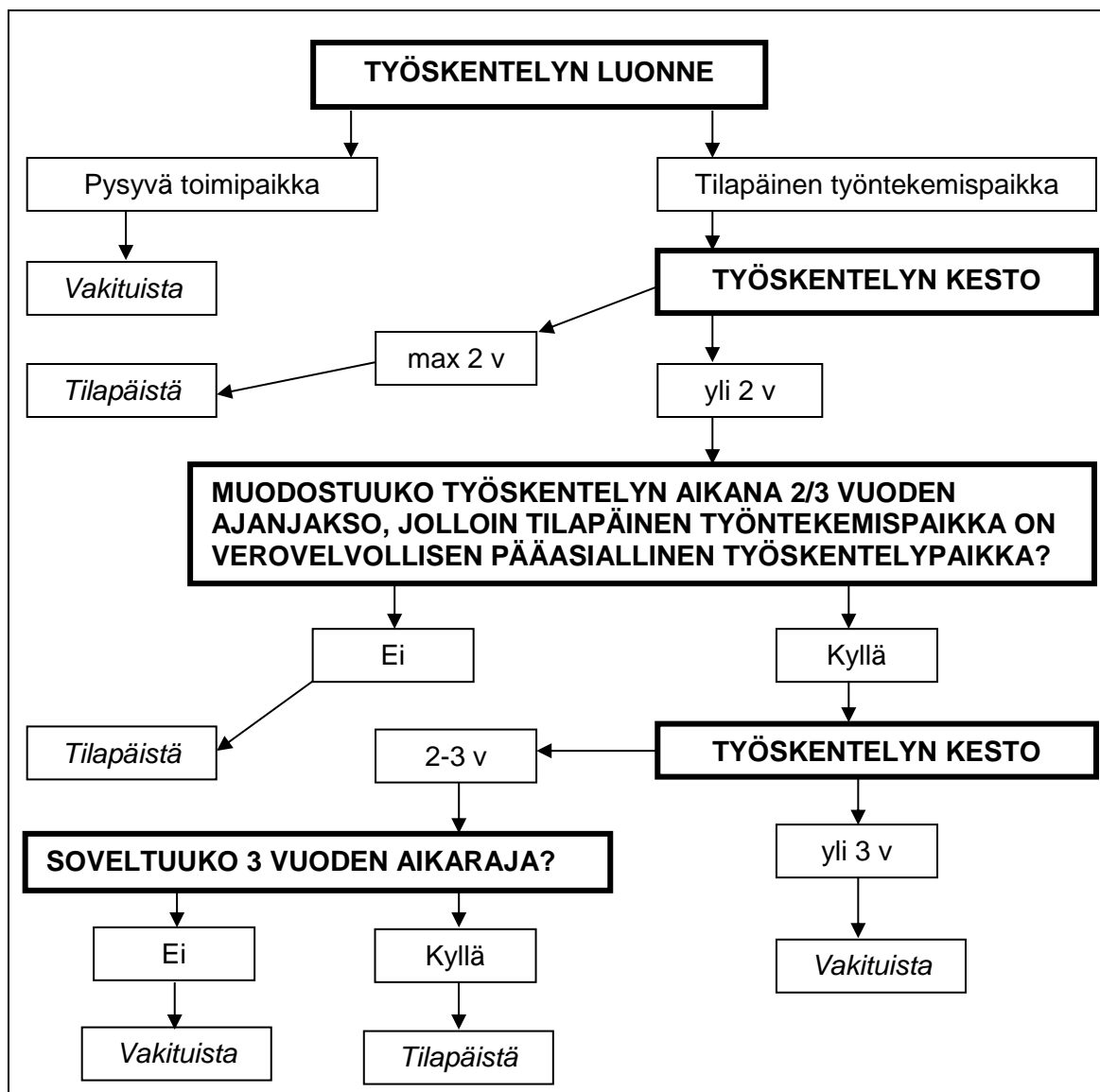
⁵⁶ Verohallitus 2006, kappale 3.2 Etäisyysvaatimus.

⁵⁷ Toisin Matikainen 2007, s. 385–387. Matikainen katsoo, että tilanteessa, jossa työskentely kestää yli kaksi, mutta alle kolme vuotta ja etäisyysvaatimus jää työskentelyn alussa täyttymättä, Verohallinnon ohjeen mukainen tulkinta saattaa työntekijät eriarvoiseen asemaan riippuen siitä, työskenteleekö henkilö rajatun ajan kestävässä työkohteessa vai ei. Esim. päätoimisen työskentelyn kesto on kaksi vuotta ja kahdeksan kuukautta. Jos kohde ei ole rajatun ajan kestävä, katsotaan työskentelypaikka heti alusta alkaen varsinaiseksi työpaikaksi (pysyvä toimipaikka). Mikäli kyseessä on rajatun ajan kestävä kohde, voidaan työskentelystä maksaa käytännössä verovapaita kustannusten korvauksia kahdelta vuodelta ja mikäli etäisyysvaatimus ei täyty kolmantena vuonna, katsotaan työntekemispäikkä vasta tuosta lähtien varsinaiseksi työpaikaksi (pysyväksi toimipaikaksi).

⁵⁸ Ks. tarkemmin HE 112/2008 vp.

Kolmen vuoden määräaika on säädetty ajatellen palkansaajia, jotka joutuvat pitkän työmatkansa vuoksi yöpymään tilapäisissä majoitustiloissa erityisellä työtekemispaikalla. Tilapäisissä majoitustiloissa yöpyminen on seikka, joka osoittaa matkan tilapäisyyden luonnetta, vaikka työskentely samalla työskentelypaikalla kestäisi pitkän ajan. Lisäksi tällaisissa olosuhteissa asuvalle syntyy yleensä lisääntyneitä elantokustannuksia. Matkakustannusten korvaukset katsotaan verovapaaksi tuloksi kahden vuoden ylittävältä ajalta ainoastaan niiltä matkavuorokausilta, joina palkansaaja on yöpynyt erityisen työtekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa.⁵⁹ Elinkeinoharjoittajan kohdalla tämä tarkoittaa, että hänellä on oikeus lisävähennyksen tekemiseen ainoastaan niiltä matkavuorokausilta, joina elinkeinoharjoittaja on yöpynyt tavanmukaisen toiminta-alueensa ulkopuolella olevan työskentelypaikan vuoksi tilapäisissä majoitustiloissa.

⁵⁹ Verohallinto 2009, kappale 2.6.3 Kolmen vuoden määräaika: Asuminen tilapäismajoituksessa.



Kuvio 5. Työskentelyn tilapäisyyden tai vakituisuuden määräytyminen liikkeen- ja ammatinharjoittajalla.⁶⁰

4.2 Vähennyksen määrä

Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus vähentää lisääntyneinä elantokustannuksina Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukaisen verovapaan päivärahan enimmäismäärän ja kirjanpitoon kirjattujen työmatkasta aiheutuneiden lisääntyneiden elantokustannusten erotus. Edellytyksenä vähennykselle on,

⁶⁰ Sovellettu kuvioista Matikainen 2007, s. 379.

että lisääntyneet elantokustannukset ovat syntyneet elinkeinotoimintaan liittyvästä matkasta, jonka liikkeen- tai ammatinharjoittaja on tilapäisesti tehnyt tavanomukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle. Mikäli todelliset kustannukset ovat suuremmat kuin verovapaiden päivärahojen mukaan lasketut määrät, vähennetään ainoastaan kirjanpidossa olevien todellisten kustannusten määrä, eikä lisävähennystä enää tehdä.

Verovapaan päivärahan enimmäismäärä vuonna 2013 on yli kuusi tuntia kestävältä työmatkalta 17,00 euroa ja yli 10 tuntia kestävältä työmatkalta 38,00 euroa⁶¹. Liikkeen- ja ammatinharjoittajalla on oikeus myös matkakustannuspäätöksen mukaisten ulkomaanpäivärahojen vähentämiseen ulkomaille suuntautuneen elinkeinotoiminnan matkan perusteella. Matkaan sisältyvät ilmaiset ateriat käsitellään samoin lisävähennyksen osalta kuin palkansaajalla⁶². Jos liikkeen- tai ammatinharjoittaja jonakin matkavuorokautena saa ilmaisen ruoan, päivärahan määrä puolittuu. Ilmaisella ruoalla tarkoitetaan kokopäivärahan ollessa kysymyksessä kahta ja osapäivärahan ollessa kysymyksessä yhtä ilmaista ateriaa.⁶³ Lisävähennystä ei myönnetä ateriakorvauksen tai yömatkarahan suuruisena⁶⁴.

Verovapaiden kustannusten korvausten arvostaminen perustuu Verohallinnon toimivaltaan määrätä vuosittain verovapaiden matkakustannusten perusteista ja määristä (TVL 73 §). Säännöksen mukaan verovapaan päivärahan ja ateriakorvauksen määrän perusteena tulee käyttää Valtion työmarkkinalaitoksen laskemaa matkakustannusten yhteismäärää, josta kotimaan päivärahaa määrättäessä vähennetään 15 % säästyneiden elantokustannusten osuutena. Verohallinnon tulee myös antaa kulukorvausasiain neuvottelukunnalle tilaisuus tulla kuuluksi asiassa⁶⁵. Tosiasiassa Verohallinnon kädet ovat siis päivärahojen ja ate-

⁶¹ Verohallinto 2012a, 12 §.

⁶² Toisin Aaltonen 2002, kappale: Verohallituksen kustannuspäätös. Aaltosen mukaan ilmaisen ruoan vaikutus ei sovellu lisävähennykseen, koska liikkeen- ja ammatinharjoittajalla (ja maatalouden harjoittajalla) ei ole työnantajaa, joka voisi tällaisia etuuksia kustantaa.

⁶³ Verohallinto 2009, kappale 3.2 Päivärahat: Päivärahan puolittaminen.

⁶⁴ Verohallinto 2012b, kappale 5.1 Yleistä.

⁶⁵ Kulukorvausasiain neuvottelukunnasta on säännelty TVA 4.2 §:ssä. Toimikaudeltaan kolmi-vuotisen neuvottelukunnan jäsenet määrätään valtakunnallisten virka- ja työehtosopimusten sopijapuolten sekä Verohallinnon ehdottamista henkilöistä.

riakorvausten määriä vahvistaessa sidotut, perusteiden osalta sillä on asiassa enemmän liikkumavaraa.

Verovapaiden päivärahojen ja ateriakorvauksen määrään on yritetty puuttua vedoten päivärahojen sisältämään ylikompensatioon, mutta ennen kaikkea ammattiliittojen voimakas vastustus on tehokkaasti estänyt korvauksen määrän pienentämisen. Ylikompensaatiosta voidaan saada viitettä esimerkiksi päivärahojen pohjana olevan Valtion työmarkkinalaitoksen laskelman kustannuseritellystä. Työmatkoista maksettavan kokopäivärahan perustana oleviin ruokailukustannuksiin on sisällytetty kahviaamiainen, kaksi ateriaa, iso maito, pieni kahvi ja kahvileipä. Päivittäisillä matkoilla aamiainen voitaneen kuitenkin kuvitella syötävän kotona. Myös toisen aterioinnin osuutta voidaan pitää ylikompensoituna, koska yli 10 tunnin työmatkaa voidaan pitää normaaliin työpäivään rinnastettavana.

5 LISÄVÄHENNYS YHDENVERTAISUUDEN NÄKÖKULMASTA

5.1 Yhdenvertaisuuden periaate

Yhdenvertaisuuden periaate tarkoittaa yksinkertaisesti ilmaistuna sitä, että keskenään samanlaisia tapauksia tulee kohdella samalla tavalla. Jo verojärjestelmän uskottavuuden vuoksi on luonnollista, että periaate on hyvin korostunut verotuksessa. Kun verotus on yhdenmukaista, saavutetaan myös yhdenvertaisuus verovelvollisten välillä.

Kirjallisuudessa *hyvän verojärjestelmän* ominaisuuksiksi on listattu muun muassa oikeudenmukaisuus, hallinnollinen tehokkuus sekä oikeusvarmuus ja ennustettavuus¹. Yhdenvertaisuuden periaate muodostaa yhden oikeudenmukaisuuden peruspilarin. Verotuksen oikeudenmukaisuuden tarkastelussa erotetaan usein toisistaan horisontaalinen ja vertikaalinen näkökulma. Horisontaalisella oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että samanlaisessa asemassa olevia tulee kohdella verotuksessa samalla tavalla (kohtaa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa). Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta erilaisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee puolestaan verotuksessa kohdella eri tavalla.² Hyvästä verojärjestelmästä ei ole säännelty nimenomaisesti lailla, mutta useat ominaisuudet ovat johdettavissa suoraan laista, esimerkiksi oikeudenmukaisuuden vaatimus perustuslain 6 §:n sisältämästä yhdenvertaisuusperiaatteesta.

Perustuslain lisäksi yhdenvertaisuuden vaatimuksesta on säännelty lain tasolla vuonna 2004 voimaan tulleessa hallintolaissa (HallintoL), johon on kirjattu *hyvän hallinnon periaatteet* (2 luku). Yhdenvertaisuudesta säännellään 6 §:ssä, joka sisältää hallinnon oikeusperiaatteet. Hallintolaki (HML) korostaa näkyvästi

¹ Hyvästä verojärjestelmästä ks. esim. Tikka 1990, s. 47 ss. ja Niskakangas 2011, s. 52 ss.

² Tikka 1990, s. 52.

hyvää hallintoa (hyvää hallintotapaa) ja antaa sille aiempaa voimakkaampaa normatiivista painoarvoa³.

Yhdenvertaisuusperiaate sisältää viranomaistoiminnan näkökulmasta kaksi vaatimusta. Ensinnäkin tasapuolisen kohtelun vaatimuksen, joka edellyttää, että viranomaisen tulee ratkaista oikeudellisesti samanlaiset tapaukset samalla tavoin ja toiseksi johdonmukaisen hallintotoiminnan vaatimuksen, joka asettaa viranomaiselle edellytyksen pidemmälläkin aikavälillä seurata omaksumaansa ratkaisulinjaa. Verotusta voidaan pitää yhdenmukaisena silloin, kun samanlaisten tosiseikkojen vallitessa asiaan sovelletaan samaa oikeusnormistoa ja normin perusteella määräytyvä verotuspäätös on sama. Teoreettisesti katsoen yhdenmukaisuus toteutuu verotuksessa, jos edellä sanotun lisäksi myös itse verotusmenettelyssä verovelvollisten kohtelu on yhdenvertaista.⁴

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyistä on tässä tutkielmassa lähestytty yhdenvertaisuuden kannalta kahdesta näkökulmasta:

- 1) Lisävähennyssännös (EVL 55 §) jättää runsaasti varaa tulkinnallisuu-delle, sillä säännöksen sisältämiä käsitteitä ei ole määritelty lainkaan laissa tai esimerkiksi hallituksen esityksessä. Toteutuuko liikkeen- ja ammatinharjoittajien *yhdenmukainen verotus ja sitä kautta yhdenvertaisuus lisävähennysten osalta*, kun verotuspäätös perustuu loppujen lopuksi yksittäisen verovirkailijan tekemään päätökseen ja tulkintaan laista?
- 2) Lisävähennyssännöksen (EVL 55 §) luomisen taustalla on ollut ajatus liikkeen- ja ammatinharjoittajan sekä palkansaajan yhdenvertaisesta koh-telusta matkakustannusten korvaamisen suhteen. Onko näiden *eri vero-velvollisryhmien yhdenvertainen kohtelu* toteutunut?

³ Hautamäki 2004, s. 69.

⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2006, s.12–13.

5.2 Yhdenvertaisuuden toteutuminen liikkeen- ja ammatinharjoittajien verotuksessa

5.2.1 Säännöksen tulkinnallisuus

Liikkeen- ja ammatinharjoittajien ryhmän sisällä epäyhdenvertaisuutta on aiheuttanut ennen kaikkea lisävähennyssäännöksen (EVL 55 §) tulkinnallisuus. Säännöksen sisältämiä käsitteitä ei ole määritelty lainkaan laissa tai esimerkiksi hallituksen esityksessä. Lisävähennyssäännöstä on sovellettu verovuodesta 2001 lähtien, mutta oikeuskäytäntöä, joka olisi merkittävästi ottanut kantaa säännöksen ongelmiin, saatiin ensimmäisen kerran vasta vuonna 2006. Varsinkin ennen oikeuskäytännön syntymistä säännöksen tulkinta ja soveltaminen oli vuosia ainoastaan Verohallituksen / Verohallinnon ohjeistuksen varassa. Annetusta ohjeistuksesta huolimatta lopullinen verotuspäätös perustuu kuitenkin aina yksittäisen verovirkailijan tulkintaan laista ja onkin todennäköistä, että verotus ei ole verovelvollisen kannalta toteutunut täysin yhdenvertaisuuden periaatteen mukaisena.⁵ Verotusmenettelyssä voidaankin olettaa oikeusvarmuuden vaarantuneen säännöksen soveltamisen osalta.

Oikeusvarmuudessa on kysymys odotuksesta, että veroratkaisu on varmuudella lainmukainen ja sitä kautta oikea ja että verovelvollisen on ollut mahdollista ennustaa ratkaisun sisältö. Erityisesti lain soveltamisen tasolla veroratkaisuiden ennustettavuus on olennainen osa oikeusvarmuutta. Keskeinen osa verokohtelun ennustettavuudessa on lainsäädäntötekniikalla. Lakien valmistelu- ja säätämisvaiheessa tulisi kiinnittää huomiota siihen, että ne olisivat mahdollisimman peittäviä, kattavia ja havainnollisia, mutta samalla selkeitä ja yksinkertaisia.⁶

Suomen verolainsäädäntö on tekniikaltaan yleispiirteisiin keskittyvää sääntelyä. Tästä johtuen merkittävän roolin ovat saaneet KHO:n päätöksistä johdettavat ratkaisuperiaatteet eli prejuridikaattisäännöt, kuten lisävähennyssäännöksenkin kohdalla on tapahtunut. Tällä tavalla tapahtuvaan sääntelyyn liittyy kuitenkin

⁵ Ks. tarkemmin Laitinen 2010, s. 35.

⁶ Tikka 1990, s. 55–57.

ongelmia, koska prejuridikaattisäännöillä ei ole yksiselitteisesti vahvistettua säännösmuotoa, tuomioistuin ei tee ratkaisuja abstrakteista oikeuskysymyksistä, vaan ratkaisee yksittäistapauksia, minkä lisäksi ratkaisuiden ”voimassaoloaika” saattaa olla vaikeasti ajoitettavissa.⁷

Lisävähennystä koskevan EVL 55 §:n tulkinnallisuus ja vaikea tulkittavuus käy ilmi myös oikeusasteiden antamista lisävähennystä koskevista ratkaisuista. KHO:n ratkaisut ovat lieventäneet selvästi Verohallinnon, ja pääsääntöisesti myös hallinto-oikeuksien, tiukempaa tulkintaa koskien esimerkiksi tavanmukaisen toiminta-alueen määrittelyä. Oikeusasteiden ratkaisuista useat ovat syntyneet äänestyksen jälkeen, joten yksimielisen tulkinnan ja kannan löytäminen on ollut hankalaa myös tällä asiantuntijatasolla, jolla on ollut mahdollisuus käyttää aikaa asian tutkimiseen ja pohdintaan. Yksittäinen verovirkailija tekee työtään massaverotusperiaatteella, verotuspäätökset tulee tehdä nopeasti ja kustannustehokkaasti. Ei siis ole ihme, että usein moniulotteisessa ja monimutkaisessa lisävähennysasiassa tehty ratkaisu ei välttämättä toteuta täysin yhdenvertaisuuden periaatetta.

Edellytykset lisävähennyksen saamiselle tai sen epäämiselle ovat tarkentuneet oikeuskäytännön syntyminen myötä vasta vuosia sen jälkeen, kun EVL 55 §:ä on alettu soveltaa verotuksessa. Oikeuskäytännön antaessa lisävähennyksen tekemisen perusteille tarkemmat rajat, verotusmenettelyssä sovellettu linja on lieventynyt vuosien aikana huomattavasti. Tämä on saattanut synnyttää epäyhdensuuntaisuutta liikkeen- ja ammatinharjoittajien ryhmän sisällä esimerkiksi tilanteissa, jossa oikeuden antama ratkaisu on muuttanut verotuskäytäntöä, mutta elinkeinonharjoittaja ei verotuksessaan tee lisävähennysvaatimusta, vaikka hänellä olisi siihen oikeus, koska vähennysvaatimus on aikaisemmin evätty perusteettomana. Liikkeen- ja ammatinharjoittajien liiketoiminta on usein pieni- tai keski-koista ”yhdessä miehen” yritystoimintaa, eikä heillä välttämättä ole aikaa tai mielenkiintoa seurata tarkasti esimerkiksi verotuksessa tapahtuvia muutoksia.

⁷ Tikka 1990, s. 55.

Alla olevaan taulukkoon on kerätty Verohallinnolle tehtyjen oikaisuvaatimusten lukumääriä. Oikaisuvaatimusten määrät tukevat mielestäni käsitystä lisävähennyssäännöksen tulkinnallisuudesta ja vaikeasta tulkittavuudesta. Näin siksi, että lisävähennystä koskevaa oikaisuvaatimusten osuutta kaikista yritysverotusta koskevista oikaisuvaatimuksista on mielestäni pidettävä suurena, kun otetaan huomioon, että oikaisuvaatimusten kokonaismäärässä on mukana kaikki EVL:n mukaan verotettavat yritykset (ei yhteisöt), joista muilla kuin liikkeen- ja ammatinharjoittajilla ei ole oikeutta lisävähennykseen. Lisäksi tapauksissa, joissa syytä oikaisuvaatimukselle on useita, syyn ”lisävähennys” alle on kirjattu todennäköisesti vain osa oikaisua lisävähennykseen hakevista vaatimuksista, sillä pääasiallisen syyn määrittäminen on ollut oikaisuvaatimuksen kirjanneen verovirkailijan päätettävissä.

Lisävähennyksiä koskevien oikaisuvaatimusten määrästä voi havaita myös tietynlaisen suomalaisille ominaisen kunnioituksen auktoriteetteja kohtaan, sillä veroviranomaisen tekemään verotuspäätökseen haetaan suhteellisen harvoin oikaisua. Varsinkin tulkinnallisen lisävähennyssäännöksen ollessa kyseessä saattanee olla, että veroviranomaisen antamat perustelut vähennyksen hylkäämiselle tai hyväksymiselle vain osittain ovat sellaiset, ettei elinkeinonharjoittaja tiedä mitä vaatisi, että hän pystyisi kumoamaan perustelut tai onko se edes mahdollista.

Vuosi	Ratkaistut oikaisuvaatimukset, kpl		
	EVL (¹)	Lisäväh. (²)	%-os. (³)
v. 2009	1 527	126	8,3 %
v. 2010	1 600	118	7,4 %
v. 2011	1 351	104	7,7 %
v. 2012	1 650	122	7,4 %
v. 2013	1 444	131	9,1 %

¹) = Kaikki oikaisuvaatimukset (kpl), joissa oikaisuvaatimus on koskenut yritysverotusta (ei yhteisöt)

²) = Kaikki sellaiset yritysveroasiakkaiden oikaisuvaatimukset, joissa ainoa tai pääasiallinen oikaisuvaatimuksen syy on ollut lisävähennys.

³) = Sellaisten oikaisuvaatimusten prosenttiosuus kaikista yritysverotuksen oikaisuvaatimuksista (ei yhteisöt), joissa ainoa tai pääasiallinen oikaisuvaatimuksen syy on ollut lisävähennys.

Taulukko 1. Lisävähennystä koskevien oikaisuvaatimusten osuus kaikista yritysverotusta koskeneista oikaisuvaatimuksista.⁸

5.2.2 Koneellinen verotus

Verotuksen laatua ja yhdenmukaisuutta on Verohallinnossa pyritty parantamaan verotusmenettelyn automaatioastetta nostamalla. Nykyään verotusmenettely muodostuukin automatisoiduista toiminnoista ja tapauskohtaisesta valvonnasta. Verotustietoja tutkitaan koneellisesti, ja vain osa tietyt valikointikriteerit täyttävistä asiakkaista valikoidaan tapauskohtaiseen, henkilötyötä vaativaan ohjaukseen ja valvontaan.⁹ Suurten tietomäärien käsittely koneellisesti on luonnollisesti tarkempaa, tehokkaampaa ja aukottomampaa kuin tapausten käsittely ihmisvoimin. Voimavarojen kohdistaminen tiettyjen, valikoinneilla esiin nousseiden tapausten tutkintaan edistää osaltaan verotuksen yhdenmukaisuutta ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua. Tämä siksi, että verotuksen kaltaisessa massamenettelys-

⁸ Tiedot on kerätty Verohallinnon muutosverotuksen koneellisesta tietojärjestelmästä, keräyspäivä 31.3.2014.

⁹ Verohallitus 2006b, kappale Tasapuolista ja yhdenmukaista verotusta.

sä kaikkia esiin nousevia asioita ei kuitenkaan ehditä tutkia tapauskohtaisesti ja yhtä syvällisesti, jolloin järjestelmällinen tutkiminen yhdenmukaisin kriteerein edistänee parhaiten verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumista.^{10, 11}

Koneellisessa valikoinnissa tarkempaan tapauskohtaiseen valvontaan valikoituvat vain tietyt valikointikriteerit täyttävät asiakkaat. Perusteena valikoinnille ovat pääsääntöisesti Verohallinnon ennalta määrittelemät valikointiehdot. Erikseen tutkittavaksi voidaan valikoida asiat, joissa verotuksen toimittaminen oikein ilmeisesti edellyttää tietojen ja selvitysten tarkempaa käsittelyä. Valikointiehtoja ovat esimerkiksi tulon tai vähennyksen määrä, tiedoissa olevat ristiriitaisuudet ja erilaiset painopistealueet. Verovilpin ehkäisemiseksi myös satunnaisotantoja voidaan käyttää valikointiehtona. Verotuksen yhtenäisyyden toteutumiseksi lähökohta verotusmenettelyssä on, että koko maassa sovelletaan samoja valikointiehtoja ja yhtenäisiä työmenetelmiä.¹² Yhdenmukaisuutta ja oikeellisuutta edistetään lisäksi muun muassa kehittämällä asiakkaan analyysi- ja valikointimenettelyjä. Valikointiehdot ovat salassa pidettäviä¹³.

Valikointikriteerit muuttuvat vuosittain analyysijärjestelmien tuottamien selvitysten mukaisesti, joten saattaa olla, että jonain vuonna elinkeinonharjoittaja, joka ei aiemmin ole valikoitunut lisävähennysten osalta valvottavaksi, valikoituukin tapauskohtaiseen valvontaan. Tällöin valvonnassa voidaan havaita, että perusteita lisävähennyksen saamiselle ei ole, mutta elinkeinonharjoittaja on aiempina vuosina läpäissyt koneellisen valvonnan ja lisävähennys on myönnetty vaaditun mukaisena. Verotuskäytännössä virheitä, joiden fiskaalinen merkitys on vähäinen, ei ole lähdetty oikaistamaan takautuvasti, vaan virheellinen verotus on oikaistu avoimesta verovuodesta alkaen. Mikäli verotuksessa havaittu lisävähennystä koskeva virhe päätetään oikaista takautuvasti, voidaan verotuspäätöksessä oleva virhe oikaista yhden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen

¹⁰ Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua (VML 26.6 §).

¹¹ Ks. yritysverotuksen yhdenmukaisuudesta Penttilä – Ronkainen 2003, s. 35 ss.

¹² Verohallitus 2007b, kappale 3. Verotuksen toimittaminen.

¹³ Valikointiehdot ovat luonteeltaan viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n kohdassa 15 tarkoitettuja asiakirjoja.

päättymistä seuraavan vuoden alusta, mikäli verovelvollinen ei ole laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuttaan, eikä kyse veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, las-
kuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä (VML 56.2 §).¹⁴ Oikai-
su ei ole VML 56.2 §:n nojalla mahdollinen, mikäli oikaisun kohteena oleva asia
on VML 26.2 §:ssä (luottamuksensuojasäännös) tarkoitettulla tavalla tulkinnan-
varainen tai epäselvä¹⁵. Asiaa ei voida pitää tulkinnanvaraisena tai epäselvänä
tilanteissa, joissa asiasta on nimenomainen säännös tai vakiintunut oikeus- tai
verotuskäytäntö¹⁶. Lisävähennyksen osalta on esimerkiksi oikaisulautakunnan
päätöksissä katsottu, ettei asiaa ole syytä pitää tulkinnanvaraisena tai epäsel-
vänä.

Edellä kuvatussa tilanteessa elinkeinonharjoittaja on saattanut saada perusteet-
ta lisävähennyksen vuosilta, jolloin hän ei ole valikoitunut tapauskohtaiseen val-
vontaan. Verrattuna elinkeinonharjoittajaan, joka on valikoitunut tutkittavaksi jo-
ka vuosi, esimerkiksi lisävähennysten suuruuden vuoksi, verotus on toteutunut
epäyhdenmukaisena.

5.2.3 Ulkomainen elinkeinonharjoittaja

Yhdenvertaisuuden periaate edellyttää, että ulkomaista ammatinharjoittajaa ei
saa verotuksessa kohdella epäsuotuisammin kuin kotimaista vastaavissa olo-
suhteissa toimivaa ammatinharjoittajaa. Näin ollen ulkomaisen ammatinharjoit-
tajan, joka työskentelee Suomessa ja jonka liiketulo verotetaan Suomessa, ve-
rotettava tulo määritetään niiden säännösten perusteella, joita sovelletaan suo-
malaisen ammatinharjoittajan verotettavaa tuloa määritettäessä. Myös ulkomai-
sella ammatinharjoittajalla on siis lain määräämien edellytysten täytyessä oike-
us EVL 55 §:n mukaisten lisävähennysten tekemiseen.

Verohallinto on antanut seuraavan kannanoton koskien ulkomaisen ammatin-
harjoittajan matkakulujen vähentämistä:

¹⁴ Ks. tarkemmin Verohallitus 2007b

¹⁵ Ks. tarkemmin Verohallitus 2000.

¹⁶ Verohallitus 2007b, kappale 5.4. Yhden vuoden oikaisuaika.

Verohallinnon kannanotto 2008:¹⁷

Saksalainen ammatinharjoittaja tulee Olkiluodon rakennustyömaalle kahdeksi vuodeksi töihin. Hänellä on vuokra-asunto Raumalla, josta hän kulkee päivittäin Olkiluotoon. Hän on jo aiemmin harjoittanut Saksassa elinkeinotoimintaa. Suomessa työskentely muodostaa tänne kiinteän toimipaikan, joten ammatinharjoittajan liiketulo verotetaan Suomessa¹⁸. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotettava tulo määritetään niiden säännösten perusteella, joita sovelletaan suomalaisen ammatinharjoittajan verotettavaa tuloa määritettäessä.

Verohallinto on ottanut kantaa seuraaviin kysymyksiin:

- Onko Olkiluodon rakennustyömaa ammatinharjoittajan tavanomaisesta toiminta-alueesta?
- Ovatko päivittäiset matkat Raumalta Olkiluotoon elinkeinotoiminnan matkoja?
- Ovatko matkat kotimaahan elinkeinotoiminnan matkoja?

Elinkeinonharjoittajan tavanomaiseksi toiminta-alueeksi katsotaan pääsääntöisesti tämän pysyvät toimipaikat. Kun otetaan huomioon saksalaisen ammatinharjoittajan työskentelyn kesto työkohteessa (alle kaksi vuotta), voitaisiin työmaata pitää edellytysten täytyessä suomalaisen ammatinharjoittajan tilapäisenä toiminta-alueena (TVL 72a §). Vastavaa tulkintaa tulee soveltaa myös samanlaisissa olosuhteissa toimivaan saksalaiseen ammatinharjoittajaan.

Kun Olkiluodon työmaata ei pidetä Suomen verolainsäädännön mukaan ammatinharjoittajan tavanomaisena toiminta-alueena, ovat matkat Raumalla sijaitsevalta vuokra-asunnolta Olkiluotoon ja takaisin elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja. Sen sijaan työkohteen kestäessä tehdyt viikonloppu- ja muut sellaiset matkat työmaalta kotiin (= koti Saksassa) ja kotoa työmaalle, eivät ole elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja, lukuun

¹⁷ Verohallinto 2008, kysymys 3.

¹⁸ Suomen Tasavallan ja Saksan Liittotasavallan välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja sekä eräitä muita veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (18/1982), art. 14.

ottamatta ensimmäistä matkaa kotoa tilapäiseen työkohteeseen ja viimeistä matkaa tilapäisestä työkohteesta kotiin. Myös työskentelyn keskeytyessä tai elinkeinotoimintaan liittyvien asioiden hoitamiseksi tehdyt matkat ovat elinkeinotoimintaan liittyviä matkoja.

Saksalaisen ammatinharjoittajan elinkeinotoimintaan liittyvät autokulut ovat verotuksessa elinkeinotoiminnan tulosta vähennyskelpoisia menoja. Jos auto, jolla ajot ajetaan, kuuluu ammatinharjoittajan yksityisvaroihin, on ammatinharjoittajalla oikeus EVL 55 §:n mukaiseen lisävähennykseen. Jos taas auto, jolla ajot ajetaan, kuuluu elinkeinotoiminnan varoihin, vähennetään ajoista aiheutuneet todelliset kustannukset EVL 7 §:n mukaisesti.

5.3 Yhdenvertaisuuden toteutuminen palkansaajiin nähden lisääntyneiden elantokustannusten osalta

5.3.1 Lisääntyneet elantokustannukset palkansaajalla

Tilapäisestä työmatkasta aiheutuvia lisääntyneitä elantokustannuksia voidaan kompensoida palkansaajalle periaatteessa kahdella eri tavalla. Työnantaja voi maksaa työntekijälleen palkan lisäksi erillisen korvauksen lisääntyneistä elantokustannuksista yleensä päivärahan tai ateriakorvauksen muodossa¹⁹ tai vaihtoehtoisesti palkansaaja voi itse vähentää kustannusosuuden tietyin edellytyksin omassa verotuksessaan^{20, 21}. Erot eri palkansaajaryhmien mahdollisuudessa vähentää lisääntyneitä elantokustannuksia, samoin kuin erot eri vähennysmallien välillä, syntyvät myönnettävän vähennyksen määrän ja erilaisten näyttövaatimusten osalta.

¹⁹ Vaihtoehdosta käytetään jatkossa tässä tutkielmassa nimitystä ”päivärahamalli”.

²⁰ Vaihtoehdosta käytetään jatkossa tässä tutkielmassa nimitystä ”vähennysmalli”.

²¹ Matikainen 2004, s. 1.

5.3.1.1 Päivärahamalli

Päivärahamalli on perinteisin tapa, jolla työnantaja korvaa työntekijälle tämän työmatkan johdosta lisääntyneet elantokustannukset. Mallissa työnantaja maksaa palkansaajalle veronalaisen palkan lisäksi erillisen korvauksen kattamaan lisääntyneitä elantokustannuksia. Korvaus on työntekijälle verovapaa, kun sen määrässä ja edellytyksissä huomioidaan Verohallinnon matkakustannuspäätös.

Päivärahamallissa työntekijän ei tarvitse esittää näyttöä todellisista lisääntyneistä elantokustannuksista, vaan pelkkä olosuhdenäyttö on riittävä. Tämä tarkoittaa, että mikäli Verohallinnon matkakustannuspäätöksen mukaiset kesto- ja etäisyysvaatimukset täyttyvät työmatkalla, työntekijällä on oikeus korvaukseen huolimatta siitä, ovatko elantokustannukset todellisuudessa lisääntyneet. Verovapaan päivärahan enimmäismäärä vuonna 2013 on yli kuusi tuntia kestävältä työmatkalta 17,00 euroa ja yli 10 tuntia kestävältä työmatkalta 38,00 euroa. Sekä päivärahamallissa että liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyksessä korvauksen perustana on Verohallinnon matkakustannuspäätös.

5.3.1.2 Vähennysmalli

Vähennysmalli tulee kyseeseen, jos työnantaja ei ole maksanut työmatkan perusteella palkansaajalle verovapaita kulukorvauksia päivärahamallin mukaisesti. Vähennysmallissa palkansaaja vaatii erityiselle työntekemispaikalle tehdyn tilapäisen työmatkan aiheuttamat lisääntyneet elantokustannukset vähennettäväksi tulonhankkimisvähennyksenä henkilökohtaisessa verotuksessaan. Vähennyksen saamiseksi on lisääntyneistä elantokustannuksista ja niiden määrästä esitettävä selvitys.²²

Vähennysmallissa lisääntyneiden elantokustannusten arvostaminen kytkeytyy voimakkaasti kustannuksista tapauskohtaisesti esitettyyn näyttöön ja sen tarkkuuteen. Perusteena vähennykselle ovat todelliset syntyneet kulut, pelkkää sel-

²² Verohallinto 2014b, kappale 2.9.1 Lisääntyneet elantokustannukset.

vitystä työskentelyolosuhteista ei ole oikeuskäytännössä pidetty riittävänä selvityksenä²³. Mikäli verovelvollisella on esittää tositteet syntyneistä todellisista lisäntyneistä elantokustannuksista, myönnetään vähennys tämän mukaisena. Mikäli todellisista kustannuksista ei ole näyttöä, mutta syntyneiden kustannusten määrästä esitetään tarkempaa selvitystä, arvioidaan vähennyksen määrä tältä pohjalta. Mikäli kustannusten määrästä ei esitetä lainkaan selvitystä, mutta osoitetaan kustannuksia tosiasiallisesti syntyneen, arvioidaan vähennyksen määrä Verohallinnon laskelmien pohjalta.

Verovuonna 2013 arvioituna elantokustannusten lisäyksenä tilapäisellä työmatkalla kotimaassa on pidetty muun selvityksen puuttuessa yli 6 tuntia kestäneellä matkalla 12,00 euroa ja yli 10 tuntia kestäneellä matkalla 24,00 euroa vuorokaudessa. Aikavaatimusten täyttymisen lisäksi edellytyksenä vähennyksen myöntämiselle on, että erityinen työtekemiskaipa on yli 15 kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai asunnosta, riippuen siitä kummasta matka on tehty. Erityisen työtekemiskaipan tulee olla myös yli 5 kilometrin päässä sekä varsinaisesta työpaikasta että asunnosta.²⁴

Arvioitujen vähennysten määriä laskettaessa perustana on edellä kerrottu valtion työmarkkinalaitoksen tekemä laskelma kustannusten määristä. Tässä tapauksessa säästyneiden elantokustannusten osuutena vähennetään kuitenkin päivärahamallissa käytetyn 15 %:n sijaan ”todellisia kohtuullisia ruokailumenoja vastaava määrä”, jona on pidetty Amica-ravintoloiden keskimääräisiä hintoja vastaavaa määrää²⁵.

²³ Ks. esim. KHO 2003:67, 3.10.2003 ja KHO 10.5.2004 T 1032.

²⁴ Verohallinto 2014b, kappale 2.9.2.1 Muut matkat kuin ns. erityisalajien päivittäiset matkat. Lisäntyneet elantokulut voidaan vähentää myös ulkomaille tehdystä työmatkasta. Tällöinkin vähennys tehdään ensisijaisesti verovelvollisen selvityksen perusteella. Jos kustannuksia osoitetaan syntyneen, mutta määrä joudutaan arvioimaan, voidaan ulkomaille tehdyn vähintään 10 tuntia kestäneen työmatkan osalta vähennys tehdä noudattaen palkansaajan ulkomaanpäivärahoja vastaavia perusteita ja summia.

²⁵ Pekkala 2003, s. 481. Valtion työmarkkinalaitoksen laskemasta matkakustannusten yhteismäärästä vähennetään koko päivän osalta kahden aterian sekä kahvin ja kahvileivän kustannus. Osapäivärahan osalta vähennetään yhden aterian sekä kahvin ja kahvileivän kustannus.

5.3.1.3 Erityisalan työntekijät

Matkakustannusten korvauksia koskevat säännökset ovat erilaiset erityisalalla työskentelevällä palkansaajalla, jolla ei ole varsinaista työpaikkaa. Jos erityisalalla työskentelevällä palkansaajalla katsotaan olevan varsinainen työpaikka, sovelletaan yleisiä, päiväraha- ja vähennysmallin mukaisia, säännöksiä. Erityisalalla tarkoitetaan alaa, jolla erityistä työntekemispaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi (TVL 71.2 §). Tällaisia aloja ovat esimerkiksi rakennus-, maanrakennus- ja metsäala. Ammattinimike ei kuitenkaan ratkaise sitä, katsotaanko palkansaajan työskentelevän erityisalalla, vaan olennaista asian ratkaisemisessa ovat työskentelyolosuhteet. Varsinaisen työpaikan olemassaoloa mietittäessä on huomattava, että työskentelyn tilapäisyyden kahden ja kolmen vuoden aikarajoja (TVL 72a §) sovelletaan myös erityisalalla työskenteleviin.²⁶

Tässä tarkastellaan ainoastaan lisääntyneitä elantokustannuksia tilanteessa, jossa erityisalan työntekijällä ei ole varsinaista työpaikkaa. Näissä olosuhteissa palkansaajalle voidaan maksaa päivärahaa verovapaasti vain, jos työntekijä yöpyy erityisellä työntekemispaikalla²⁷. Tällöin päivärahan maksamiseen sovelletaan yleisiä säännöksiä. *Päivittäisistä työmatkoista* voidaan lisääntyneinä elantokustannuksina maksaa verovapaasti ainoastaan ateriakorvaus. Tällöin edellytyksenä on, että palkansaajalla ei ole mahdollisuutta työnantajan järjestämään työpaikkaruokailuun erityisellä työntekemispaikalla tai sen välittömässä läheisyydessä^{28, 29}. Järjestettynä työpaikkaruokailuna pidetään esimerkiksi ateriointia työnantajan ylläpitämässä tai järjestämässä ruokalassa tai ateriointia lounasse-

²⁶ Verohallinto 2009, kappale 3.4 Erityisalat.

²⁷ Jos työntekijä yöpyy työnantajan järjestämässä asunnossa, tulee arvioitavaksi, onko kyseessä yöpyminen vai asuminen eli muodostuuko työntekijälle asunnosta niin kutsuttu kakkosasunto (KHO:n vuosikirjaratkaisu 2012:85). Tässä tutkielmassa tarkastellaan vain tilannetta, jossa kyseessä on yöpyminen, ei asuminen.

²⁸ Verohallinto 2009, kappale Erityiset alat. Verohallinnon ohjeistuksessa ateriakorvauksen maksamisen edellytyksenä on pidetty yhden kilometrin matkaa erityisen työntekemispaikan ja työnantajan järjestämän ruokailupaikan välillä. Hallinto-oikeuksissa erityisen työntekemispaikan ja ruokailupaikan etäisyys, jolta ateriakorvausta vastaava vähennys erityisillä aloilla voidaan vielä myöntää, on vaihdellut 0-3 kilometrin välillä, esim. Rovaniemen HaO 17.10.2001 no 01/0453/1 (ei julk.) ja Kouvolan HaO 8.5.2002 no 02/0225/1 (ei julk.).

²⁹ Verohallinto 2009, kappale Erityiset alat.

teleitä tai ruokailulipukkeita käyttäen. Oikeuskäytännön perusteella työnantajan katsotaan järjestäneen työpaikkaruokailun jo silloin, jos työntekijällä on mahdollisuus ostaa työnantajalta lounaseteleitä tai ruokailulipukkeita, vaikkei hän tätä mahdollisuutta käyttäisikään. Poikkeuksena tästä on tilanne, jossa työntekijä voi osoittaa, ettei ruokailupaikkaa seteleiden / lipukkeiden käyttämiseksi ole erityisellä työtekemispaikalla tai sen läheisyydessä käytettävissä.³⁰

Työntekijän ei tarvitse esittää näyttöä todellisista lisääntyneistä elantokustannuksista, vaan pelkkä olosuhteenäyttö on riittävä. Tämä pätee myös tilanteeseen, jossa työnantaja ei ole maksanut työntekijälle verovapaata korvausta ja tämä vaatii ateriakorvauksen määräistä vähennystä huomiotavaksi verotuksesaan. Riittää siis, että verovelvollinen osoittaa olosuhteiden olleen sellaiset, että työnantaja olisi voinut maksaa verovapaan ateriakorvauksen. Käytännössä tämä tarkoittaa, että verottajalle on esitettävä selvitys työnantajasta, työajasta, työmaan sijainnista ja työpäivien lukumäärästä.³¹

Verovapaan ateriakorvauksen enimmäismäärä vuonna 2013 on 9,50 euroa. Jos työnantaja on maksanut palkansaajalle ateriakorvausta suuremman korvauksen, esimerkiksi päivärahan, ateriakorvauksen ylittävä määrä tuloutetaan palkansaajan verotuksessa. Jos palkansaaja joutuu työmatkalla aterioimaan kaksi kertaa tavanomaisen ruokailupaikkansa ulkopuolella, eikä työmatkasta suoriteta päivärahaa, ateriakorvaus voidaan maksaa kaksinkertaisena eli korvauksen enimmäismäärä on 19 euroa.

5.3.2 Ongelmat yhdenvertaisuuden toteutumisessa

Lisävähennyssäännöksen (EVL 55 §) luomisen taustalla on ollut ajatus elinkeinonharjoittajan ja palkansaajien yhdenvertaisesta kohtelusta. Kuten kuviosta 6 ilmenee, uudella säännöksellä epäyhdenvertaisuus kuitenkin ainoastaan siirtyi työnantajan korvaamista matkakustannusten korvauksista eli ”tulopuolelta” verotuksessa tehtäviin vähennyksiin eli ”vähennyspuolelle”. Aiemmin ongelma oli

³⁰ Ks. tarkemmin KHO 1.6.2003 T 1439 (ei julk.).

³¹ Verohallinto 2014b, kappale 2.9.2.2 Ns. erityisalojen päivittäiset matkat.

se, että palkansaajan päiväraha (tulopuoli) ja yrittäjäpäivärahapäätöksen mukainen vähennys (vähennyspuoli) eivät vastanneet toisiaan eli lisääntyneiden elantokustannusten verovapaan korvaamisen ja tulosta vähentämisen suhteen ei vallinnut symmetriaa³².

Lisävähennyssäännös aiheutti epäneutraalisuutta verotukseen myös sikäli, että TVL:n mukainen tulonhankkimistoiminta jätettiin kokonaan lakiuudistuksen ulkopuolelle. TVL:n mukaan verotettavat, tulonhankkimistoimintaa vat "yrittäjät", voivat vaatia lisääntyneet elantokustannukset vähennettäväksi verotuksessa palkansaajan vähennysmallin mukaisesti, joten he saavat selvästi pienemmät vähennykset lisääntyneiden elantokustannusten perusteella kuin lisävähennykseen oikeutetut elinkeinonharjoittajat.

Tilanne lisääntyneiden elantokustannusten korvaamisessa on tällä hetkellä ongelmallinen, koska verovelvolliset on jaettu neljään eri ryhmään sen suhteen, millä perusteella ja minkä määräisenä korvaus lisääntyneistä elantokustannuksista on mahdollista saada:

- 1) Elinkeinonharjoittajat ja maataloudenharjoittajat,
- 2) TVL:n mukaan verotettavat, joilla on varsinainen työpaikka ja joille lisääntyneet elantokustannukset korvataan päivärahamallin mukaisesti (sis. ne erityisalan työntekijät, joilla on varsinainen työpaikka),
- 3) TVL:n mukaan verotettavat, joilla on varsinainen työpaikka ja joille lisääntyneet elantokustannukset korvataan vähennysmallin mukaisesti (sis. ne erityisalan työntekijät, joilla on varsinainen työpaikka) sekä
- 4) erityisalan työntekijät, joilla ei ole varsinaista työpaikkaa.

³² Pekkala 2003, s.481–482.

		Korvauksen peruste	Korvauksen määrä v. 2013	Vaadittava selvitys
T U L O P U O L I	TVL:n mukaan verotettavat, on varsinainen työpaikka <ul style="list-style-type: none"> Päivärahamalli 	Matkakustannuspäätös (TVL 73.2 §)	Päivärahat 38 € / 17 € , Ateriakorvaus 9,50 €	Olosuhdenäyttö riittävä
			Km-korvaus 0,45 € / km	
	Erityisalan työntekijä, ei varsinaista työpaikkaa	TVL 72.2 §	Ateriakorvaus 9,50 €	Olosuhdenäyttö riittävä
			Km-korvaus 0,45 € / km	
V Ä H E N N Y S	TVL:n mukaan verotettavat, on varsinainen työpaikka <ul style="list-style-type: none"> Vähennysmalli 	Lis. elantokust.: VH:n yhtenäistämisohje	Todelliset kustannukset tai arvion mukaan: 24 € / 12 €	Selvitys todellisista kuluista (tositteet). Arvion pohjana osoitus siitä, että kustannuksia on syntynyt.
		Km-korvaus: VH:n matkakuluvähennyspäätös	Todelliset kustannukset tai 0,25 € / km (jos oma auto halvin)	
P U O L I	Liikkeen- ja ammatinharjoittaja <ul style="list-style-type: none"> Lisävähennys 	EVL 55 §, matkakustannuspäätös (TVL 73.2 §)	Päivärahat 38 € / 17 €	Olosuhdenäyttö riittävä
			Km-korvaus 0,45 € / km	
	Erityisalan työntekijä, ei varsinaista työpaikkaa	TVL 72.2 §	Ateriakorvaus 9,50 €	Olosuhdenäyttö riittävä
			Km-korvaus 0,45 € / km	

Kuvio 6. Matkakustannusten korvaukset päivittäisillä työmatkoilla.

Lähtökohtaisesti tasa-arvoisen, yhdenvertaisen verokohtelun voidaan katsoa edellyttävän, että lisääntyneinä elantokustannuksina vähennettävä määrä olisi verovelvollisilla samansuuruinen riippumatta siitä, onko kyseessä TVL:n mukaan verotettava palkansaaja vai elinkeinonharjoittaja. Käytännössä yhdenver-

taisuus palkansaajiin nähden toteutuu kyllä sillä tavoin, että päivärahat ja kilometrikorvaukset lasketaan samoista euromääristä ja suurin piirtein samoin perustein, mutta käytännössä edellä kerrottujen neljän ryhmän välillä on useita epäyhdenvertaisuutta aiheuttavia tekijöitä.

”Tulopuolella” palkansaajalla on mahdollisuus pelkällä olosuhdenäytöllä saada matkakustannuspäätöksen mukaiset korvaukset. Elinkeinonharjoittajan ei ole mahdollista maksaa itselleen kustannustenkorvauksia (EVL 16 § 1 kohta), mutta kun vertailukohteeksi otetaan elinkeinonharjoittajan mahdollisuus lisävähennyksen tekemiseen, voidaan yhdenvertaisuuden todeta toteutuvan korvauksen määrän ja saamisperusteiden suhteen. Yhdenvertaisuus toteutuu kuitenkin heikosti, kun tarkastellaan palkansaajan ja elinkeinonharjoittajan korvauksesta saamaa hyötyä. Palkansaaja saa verottoman korvauksen suoraan käteensä (päivärahamalli), kun elinkeinonharjoittaja vain veroasteen mukaisena hyötynä. Ilman varsinaista työpaikkaa oleva erityisalan työntekijä on selvästi heikoimassa asemassa, sillä ateriakorvauksen suuruinen vähennys on korkein mahdollinen, minkä hän voi saada.

Kun yhdenvertaisuutta tarkastellaan ”vähennyspuolelta”, voidaan elinkeinonharjoittajan katsoa olevan palkansaajia paremmassa asemassa, sillä saadakseen lisävähennyksenä matkakustannuspäätöksen mukaiset täydet korvaukset pelkkä olosuhdenäyttö on riittävä. Vähennysmallin mukaan korvauksen saavat palkansaajat voivat päästä matkakustannuspäätöksen mukaisiin korvausmääriin vain, mikäli heillä on esittää tositteellinen selvitys, että todelliset kulut ovat olleet niin suuret. Mikäli palkansaajalla ei ole antaa näyttöä todellisista kuluista, vähennyksen määrä arvioidaan Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa esitetyin perustein. Tällöinkin on kuitenkin pystyttävä osoittamaan, että kustannuksia on tosiasiallisesti syntynyt. Myös tässä tapauksessa ero erityisalan työntekijöihin, joilla ei ole varsinaista työpaikkaa, on suuri, sillä heillä ei ole myöskään tässä vaihtoehdossa millään keinoin mahdollisuutta ateriakorvausta isompaan korvaukseen.

Kuviossa 7 on esimerkki lisääntyneiden elantokustannusten korvaamisesta tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja, TVL:n mukaan verotettava työntekijä, jolla on varsinainen työpaikka sekä erityisalan työntekijä ilman varsinaista työpaikkaa työskentelevät 200 päivää samanlaisissa olosuhteissa. Kaikissa tapauksissa työpäivän pituus on yli 10 tuntia. Elinkeinonharjoittajan tilapäisen työnteke- mispaikan etäisyys varsinaisesta toimipaikasta ja asunnosta sekä palkansaajan erityisen työntekemispaikan etäisyys työntekijän asunnosta ja työnantajan toi- mipaikasta, vaihtelee (etäisyysvaatimus täyttyy / ei täyty). Esimerkkitapaukses- sa todelliset lisääntyneet elantokustannukset eivät ole tiedossa, eikä työmatkal- la yövytä.

	Liikkeen- ja ammatinharjoittaja	TVL:n mukaan ve- rotettava, on var- sinainen työpaikka	Erityisalan työnte- kijä, ei varsinaista työpaikkaa
Etäisyysvaatimus täyttyy	EVL 55 §: 200 pv x 38 € = 7 600 €	TVL 73.2 § (päivärahamalli): 200 pv x 38 € = 7 600 €	TVL 72.2 §: 200 pv x 9,50 € = 1 900 €
		Verohallinnon yhtenäistämisohje (vähennysmalli): 200 pv x 24 € = 4 800 € (edellytyksenä osoi- tus, että kustannuksia on syntynyt)	
Etäisyysvaatimus ei täyty	Ei oikeutta lisävähennykseen	Ei oikeutta vähennykseen	TVL 72.2 §: 200 pv x 9,50 € = 1 900 €

Kuvio 7. Esimerkki lisääntyneiden elantokustannusten korvaamisesta päivittäisillä työmatkoilla.

Edellä kuvattua tilannetta, jossa erot lisääntyneiden elantokustannusten korvaamisessa ovat enimmillään 5 700 euroa (7 600 € - 1 900 €) olosuhteiden ollessa kustannusten syntymisen kannalta aivan samanlaiset, ei voida pitää yhdenvertaisen kohtelun kannalta oikeudenmukaisena tai perusteltuna.

Kun tarkastellaan lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeuden sääntelyä, ei tilanteen voi sanoa olevan lainsäädäntöteknisiltä ominaisuuksiltaan moitteeton. Niiden normien hierarkiataso, jotka säätelevät, määräävät ja ohjeistavat vähennysoikeuden perusteita, vaihtelee ja ne ovat sirpaloituneet ympäriinsä³³. Vähennysoikeutta voidaan arvostella muun muassa erityisalojen ja muiden alojen työntekijöille sekä elinkeinonharjoittajille asetettujen erilaisten näyttövaatimusten osalta. Oikeudenmukaiseksi tai verovelvollisten kannalta yhdenvertaiseksi ei voida katsoa tilannetta, jossa osalle verovelvollisista myönnetään vähennyksenä laskennallinen vähennys, jonka pohjana eivät välttämättä ole todellisuudessa syntyneet kulut. Näin on esimerkiksi liikkeen- ja ammatinharjoittajan lisävähennyksen kohdalla tai kun erityisalan työntekijät saavat elantokustannusten lisäyksestä kaavamaisen vähennyksen käytännössä ilman minkäänlaista selvitysvelvollisuutta siitä, että elantokustannukset todella ovat lisääntyneet.

Lainsäädäntöteknisesti verolainsäädännön tulisi olla havainnollista, jolloin vero-vaikutukset ovat säännöstöstä helposti kenen tahansa todennettavissa. Tältä kannalta on ongelmallista, jos yhtä veromuotoa koskevat säännökset ovat sirpaloituneet eri säädöksiin. Hyvältä verojärjestelmältä edellytetään myös johdonmukaisuutta sekä mahdollisimman pitkälle menevää symmetrisyyttä.³⁴ Tilannetta, jossa verovapaan kustannusten korvauksen ja vähennyskelpoisen menon määrät eivät ole kaikilta osiltaan symmetriassa, ei voida pitää oikeudenmukaisena.

³³ Rabinä 2002, s. 383.

³⁴ Tikka 1990, s. 56–59.

6 YHTEENVETO

6.1 Lisävähennykset verotuksessa

Lisävähennyksiä sääntelevän EVL 55 §:n sanamuoto jättää runsaasti varaa tulkinnallisuudelle. Hallituksen esitys tai muutkaan lain esityöt eivät määrittele pykälän sisältämiä käsitteitä, joten säännöksen tulkinta ja soveltaminen on vuosia ollut verotuskäytännön varassa. Ennen 1.9.2010 verohallinnossa tapahtunutta hallintorakenneuudistusta verotustoimivalta jakautui verovirastojen kesken, kullekin omien asiakkaidensa osalta. Seurauksena tästä on voinut olla, että päätöksen oikeellisuutta harkitessaan verovirasto on päätenyt alueellaan, tai jopa yksittäisessä yksikössä, toisenlaiseen tulkintaan kuin mitä Verohallitus on mahdollisesti asiassa ohjannut tai muu hallinto noudattanut.¹ Lisävähennyksiä koskevan sääntelyn tulkinnallisuuden vuoksi onkin todennäköistä, että verotus ei ole toteutunut verovelvollisen kannalta täysin oikeudenmukaisena tai yhdenvertaisuuden periaatteen mukaisena, ei edes hallintorakenneuudistuksen jälkeen.

Vuodesta 2006 alkaen eri oikeusasteet ovat antaneet useita ratkaisuja, jotka ovat ohjanneet ja rajanneet lisävähennyssäännöksen tulkintaa. Varsinkin KHO:n ratkaisukäytännöistä voidaan havaita selvä verovelvollismyönteisyys ja tietty liberaalisuus EVL 55 §:n soveltamisessa. KHO:n ratkaisut ovat lieventäneet selvästi Verohallinnon, ja pääsääntöisesti myös hallinto-oikeuksien, tiukempaa tulkintaa koskien esimerkiksi tavanmukaisen toiminta-alueen määrittelyä.

Tutkielman perusteella vaikuttaisi, että vaikka eri oikeusasteiden antamat ratkaisut ovat ohjanneet lisävähennyssäännöksen tulkintaa, tulevat säädöspohjan hajanaisuus, paikoittainen vaikeaselkoisuus ja lisävähennysasioiden monimutkaisuus edelleen aiheuttamaan tulkintaongelmia verovelvollisen lisäksi myös verotusta toimittaville viranomaisille. Siinä missä verotuksen yhdenmukaisuuden saavuttamiseksi ja verotustyön keventämiseksi työmatkan verotusviidakkoa tuli-

¹ Laitinen 2010, s. 35.

si ylipäättään keventää ja yksinkertaistaa, ovat asiassa viime vuosina tulleet KHO:n päätökset lähinnä monimutkaistaneet verotustyötä uusilla käsitteillä (esimerkiksi pääasiallinen työskentelypaikka ja kakkosasunto). Tämä voi toimia myös järjestelmää itseään vastaan esimerkiksi tilanteessa, jossa epäjohtonmuokaisuus vähennysoikeudessa saattaa aiheuttaa uskottavuusongelmia.

6.2 Kehitysehdotuksia yhdenvertaisuuden parantamiseksi

Vaikka laki koskien lisävähennysten vähennysoikeutta säädettiin, jotta liikkeen- ja ammatinharjoittajat saataisiin samalle viivalle palkansaajien ja muissa yritysmuodoissa toimivien yrittäjien kanssa, ei kulukorvauksissa ja/tai vähennyksissä säädöspohjan repaleisuuden ja työmarkkinakytkennän johdosta todellisuudessa ole olemassa yhdenvertaisuutta tai symmetriaa elinkeinonharjoittajan ja palkansaajan välillä. Ongelmia aiheuttaa esimerkiksi rajanveto varsinaisen työpaikan omaavan työntekijän, erityisalan työntekijän ja elinkeinonharjoittajan välillä, joille kaikille on teoreettisesta yhdenmukaisuudesta huolimatta käytännössä muotoutuneet erilaiset edellytykset ja perusteet saada vähentää lisääntyneet elantokustannukset. Erilaisten kustannusten tarkka määrittäminen aiheuttaa paljon työtä sekä verovelvolliselle itselleen että Verohallinnolle, jossa joudutaan sitomaan paljon resursseja taloudellisessa mittakaavassa suhteellisen vähäisiin kysymyksiin.

Tuloverotuksen kehittämistä pohtineen, niin sanotun Arvelan työryhmän, raportissa on esitetty näkemys, jonka mukaan olisi tärkeää pyrkiä lisäämään kaavamaisuutta tiettyihin vähennyksiin.² Tutkielman havaintojen pohjalta näkemyseen on helppo yhtyä. Esimerkiksi lisääntyneiden elantokustannusten korvaaminen päivittäisillä työmatkoilla määräytyy hyvin epäyhtenäisesti riippuen siitä, mihin verovelvollisten ryhmään verovelvollinen kuuluu. Tilannetta voidaan pitää verovelvollisten tasapuolisen kohtelun ja yhdenvertaisuuden kannalta erittäin vaikeana.

² Valtiovarainministeriö 2002, s. 54.

Lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeus antaa tulkinnalle ja harkinnalle paljon tilaa, joten erityisesti yhdenvertaisuusperiaatteen tulisi olla tässä merkittävässä osassa. Koska oikeus yhdenvertaiseen kohteluun on turvattu jo perustuslain tasolla (PeL 6.1 § ja 2 §), tulisi kysymys lisääntyneiden elantokustannusten korvaamisesta ratkaista kaikkien verovelvollisryhmien osalta kokonaisvaltaisesti ja yhdenmukaisesti. Asian laajuuden, monimuotoisuuden ja monimutkaisuuden vuoksi ratkaisua kuitenkin tuskin voidaan enää löytää esimerkiksi oikeuskäytännön kautta, vaan muutoksia on tehtävä lainsäädäntöteitse. Seuraavassa esitetään joitain kehitysehdotuksia.

Jotta elinkeinonharjoittajat ja palkansaaajat saataisiin yhdenvertaiseen asemaan, tulisi työnantajan päivärahallin mukaisesti maksamat päivärahat ja muut korvaukset lisääntyneistä elantokustannuksista katsoa veronalaiseksi tuloksi. Tällä tavalla saataisiin toisiaan lähemmäksi ne verovelvolliset, joille työnantaja maksaa päivärahoja sekä ne, jotka saavat korvauksen vain veroasteen mukaisena hyötynä. Vähennys syntyneistä laskennallisista kustannuksista tehtäisiin tulonhankkimisvähennyksen muodossa. Vähennyskelpoista olisi esimerkiksi Verohallinnon antaman päätöksen mukaisesti tietty määrä kultakin työmatkalta.

Lähtökohtana uudistuksessa olisi sekä vähennysten että näyttövaatimusten kaavamaisuus. Vähennysten saamisen edellytykset olisi selkeästi määritelty ja tiettyjen olosuhteiden vallitessa verovelvollisella olisi oikeus tietyn suuruiseen vähennykseen. Vähennystä ei olisi mahdollista saada enää lainkaan päivittäisiltä matkoilta, vaan pohjana käytettäisiin esimerkiksi Ruotsin tuloverolain mukaisista matkoista, jotka mukana lisääntyneitä elantokustannuksia voidaan vähentää ainoastaan matkoista, joilla yövytään verovelvollisen tavanmukaisen toiminta-alueen ulkopuolelle suuntautuvalla matkalla. Tavanmukaisella toiminta-alueella tarkoitetaan aluetta, joka ulottuu 50 kilometrin etäisyydelle verovelvollisen työpaikasta ja asunnosta tai elinkeinonharjoittajan ollessa kyseessä pysyvästä toimipaikasta ja asunnosta.³ Näin korvauksen saisi vain matkoista, joilta lisääntyneitä elantokustannuksia voidaan olettaa todellisuudessa syntyneen. Ratkai-

³ Inkomstskattelag 1999:1229, 12 luku 6.1 §. Ks. myös Skatteverket 2013, kappale Ökade levnadskostnader.

su toisi päätökseen myös elinkeinonharjoittajan tavanmukaisen toiminta-alueen käsitteen ympärillä käydyn keskustelun. Edellä kerrotut perusteet vähennyksen saamiselle aikaansaisivat lisäksi sen, että ateriakorvauksesta voitaisiin luopua kokonaan.

Arvelan työryhmän raportissa ongelmana on erityisesti mainittu lähinnä työmarkkinapoliittisista syistä johtuva kulukorvausten ylikompensointi. Vähennysten kaavamaisuutta lisätessäkin tulisi vähennysten suuruus pyrkiä mitoittamaan mahdollisimman lähelle todellista tasoa, jotta niistä ei muodostuisi verotukea.⁴ Aihe on arkaluontoinen, eikä verovapaisiin ateriakorvauksiin ja päivärahoihin sisältyvän ylikompensaation poistaminen ole tulopoliittisten ratkaisujen vuoksi yrityksistä huolimatta onnistunut⁵. Nykyisessä tilanteessa lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeus aiheuttaa ongelmatilanteita niin verovelvollisille, Verohallinnolle kuin oikeusasteillekin muun muassa säädöspohjan hajanaisuuden ja verovelvollisten epäyhdenvertaisuuden vuoksi.

⁴ Valtiovarainministeriö 2002, s. 54.

⁵ Pekkala 2003, s. 496.