

## Verohallinto

Viite: Lausuntopyyntöne 4.3.2024, diaarinumero VH/192/00.01.00/2024

### Lausunto Verohallinnon ohjeen Henkilökuntaedut verotuksessa muutosluonnoksista

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa ohjeen Henkilökuntaedut verotuksessa muutosluonnoksista.

SVA kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

#### *1. Yleiset kommentit muutoksista*

SVA pitää yleisesti tärkeänä, että henkilökuntaetujen verotusta koskevaa ohjetta ajantasaistetaan ja täsmennetään. Henkilökuntaetujen verotusta koskevat säännökset, keskeisimmin tuloverolain (1535/1992, ”TVL”) 69 §, ovat sanamuodoltaan ja sisällöltään varsin epätasällisiä ja yleisluontoisia, mikä on omiaan heikentämään verotuksen ennakoitavuutta ja verovelvollisten yhdenmukaista kohtelua. SVA pitää näin ollen yleisesti kannatettavana, että aihepiiriä koskevassa Verohallinnon ohjeistuksessa esitetään mahdollisimman yksityiskohtaisia, täsmällisiä ja selkeästi rajattuja sekä oikeudellisesti perusteltuja tulkintakannanottoja verotuskäytännön ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden edistämiseksi. SVA tukee siten yleisesti ehdotettuja muutoksia Verohallinnon ohjeeseen, sillä SVA:n näkemyksen mukaan muutokset yleisesti ottaen edistävät edellä mainittuja tavoitteita.

SVA esittää jäljempänä seuraavat yksityiskohtaisemmat kommentit muutosluonnoksien tietyistä kohdista.

#### *2. Tarkemmat kommentit ohjeen Henkilökuntaedut verotuksessa muutosluonnoksista*

##### *Luku 3.2 Terveystenhoito*

Työnantajan järjestämää terveydenhoitoa koskevaan lukuun ehdotetaan luonteeltaan täsmen-täviä lisäyksiä, jotka koskevat työterveyshuollon ammattihenkilön ja asiantuntijan määritelmää, verovapaata päihdekuntoutusta, erikoislääkäripalveluiden järjestämisestä kohdennetun maksuvälineen avulla sekä työnantajan maksaman yksittäisen verovapaan hoitotoimenpiteen

tulkintaa. SVA:n näkemyksen mukaan esitetyt lisäykset ovat johdonmukaisia muualla ohjeessa esitetyn kanssa, ja ovat omiaan selkeyttämään ja täsmentämään ohjeen aiempaa sisältöä näiden kysymysten osalta.

### **Luku 3.4 Lahjat**

Työnantajan antamia lahjoja koskevaan lukuun ehdotetaan lisättäväksi uusi, osakeyhtiön omistajien saamia merkkipäivälahjoja koskeva alaluku 3.4.1.3. Ehdotettu alaluku on omiaan edistämään verotustoiminnan ennakoitavuutta, koska ohje ei tätä ennen sisältänyt erillisiä ohjeita liittyen osakeyhtiön omistajien saamiin merkkipäivälahjoihin. SVA:n näkemyksen mukaan ehdotetussa kohdassa esitetyt näkemykset osakkaan saaman merkkipäivälahjan tavanomaisuuden ja kohtuullisuuden arvioinnista ovat pääosin johdonmukaisia muualla ohjeessa esitetyn sekä yleisesti merkkipäivälahjoja koskevan oikeus- ja verotuskäytännön kanssa.

SVA kuitenkin pitää jossain määrin epäjohdonmukaisena ohjelunoksesta esitettyä näkemystä, jonka mukaan verovapaata merkkipäivälahjaa ei voida antaa tilanteessa, jossa osakeyhtiössä työskentelee ainoastaan yhtiön omistaja, koska tällöin osakas voisi käytännössä aina itse valita, minkä lahjan hän itselleen antaa. Tämän perustelun mukaan voisi nimittäin laajemmin katsoa, että yrityksen työntekijöille annettavista lahjoista tai näihin liittyvistä käytännöistä päättävät henkilöt eivät voisi itse saada verovapaasti edes tavanomaisia ja kohtuullisia merkkipäivälahjoja, sillä he voivat itse vaikuttaa yrityksessä jaettavien merkkipäivälahjojen sisältöön tai niiden määrittämiseen liittyviin käytäntöihin ja ohjesääntöihin. Tällainen tulkinta ei SVA:n näkemyksen mukaan ole yhdenmukainen TVL 69.1 (3) §:n tarkoituksen ja erityisesti työnantajan antamilta verovapailta lahjoilta edellytettävän kollektiivisen luonteen kanssa. SVA:n ymmärryksen mukaan on myös käytännössä yleistä, että yrityksessä jaettavista kollektiivisista merkkipäivälahjoista ja näihin liittyvistä ohjesäännöistä päättävät henkilöt ovat kyseisten merkkipäivälahjojen piirissä.

Esitetty näkemys on SVA:n näkemyksen mukaan myös jossain määrin epäjohdonmukainen suhteessa muualla ohjeessa esitettyyn. Kirjoitushetkellä voimassa olevan Verohallinnon ohjeen alaluvun 2.3.3 mukaan:

*”Osakas voi yleensä asemansa perusteella itse päättää, missä muodossa hän saa palkkion työskentelystään. Tämän vuoksi yhtiön palveluksessa tosiasiallisesti työskentelevä osakas kuuluu yhtiön henkilökuntaan, vaikka hän ei nostaikaan yhtiöstä palkkaa. Jos osakas työskentelee yhtiön palveluksessa, hän voi saada henkilökuntaedun verovapaasti samoin edellytyksin kuin yhtiön muutkin työntekijät.*

*Yhtiössä työskentelevä osakas voi saada henkilökuntaedun verovapaasti myös silloin, kun yhtiössä ei hänen lisäkseen työskentele muita työntekijöitä tai hänen lisäkseen yhtiössä työskentelee vain osakkaan perheenjäseniä. Yhtiön henkilökunnan lukumäärällä saattaa kuitenkin olla merkitystä arvioitaessa henkilökuntaedun tavanomaisuutta ja kohtuullisuutta (katso tarkemmin jäljempänä luku 3.1.2).”*

SVA:n näkemyksen mukaan muutosluonnoksessa esitetty tulkintasuositus, jonka mukaan osakeyhtiössä työskentelevä henkilö osakas ei voi saada verovapaata merkkipäivälahjaa, jos hän

on ainoa yhtiössä työskentelevä henkilö, on ristiriidassa samassa ohjeessa yllä olevan katkelman kanssa. Myös muutosesityksessä esitetty tulkintasuositus siitä, että osakkaan saaman merkkipäivälahjan tavanomaista ja kohtuullisuutta arvioitaisiin pääsääntöisesti vain suhteessa osakkaan tosiasialliseen nostamaan palkkaan, voidaan katsoa olevan ristiriidassa yllä olevan katkelman kanssa.

SVA:n näkemyksen mukaan osakeyhtiön osakkaan verovapaasti saamiin merkkipäivälahjoihin ei myöskään liity merkittävää veronkierron riskiä, sillä tällaisten lahjojen arvoa ja antamistiheyttä rajoittaa merkittävästi TVL 69.1 §:n sisältyvä edun tavanomaisuuden ja kohtuullisuuden edellytys. Kun osakkaan saamien merkkipäivälahjojen väärinkäyttötilanteisiin voidaan lisäksi puuttua esimerkiksi peiteltyyn osingonjakoon sovellettavalla säännöstöllä, SVA ei näe tarvetta muutosluonnoksessa esitettyyn kannanottoon, jossa kategorisesti estetään verovapaisten merkkipäivälahjojen antaminen yrityksissä, joissa työskentelee ainoastaan yrityksen omistaja.

### **Luku 3.5 Virkistys- ja harrastustoiminta**

Työnantajan järjestämää virkistys- ja harrastustoimintaa koskevaan lukuun ehdotetaan luonteeltaan täsmentäviä lisäyksiä, jotka koskevat niitä terveydenhuollon toimijoiden palveluita, joita ei voida pitää työnantajan järjestämänä virkistystoimintana, sekä työnantajan järjestämän verovapaan hierontaedun enimmäismäärää. SVA:n näkemyksen mukaan esitetyt lisäykset ovat yleisesti ottaen johdonmukaisia muualla ohjeessa esitetyn kanssa, ja ovat omiaan selkeyttämään ja täsmentämään ohjeen aiempaa sisältöä näiden kysymysten osalta. SVA kuitenkin toteaa, että SVA:n ymmärryksen mukaan oikeuskäytännössä ei ole vahvistettu, että muutosluonnoksessa listattuja terveydenhuollon toimijoiden palveluita ei voida rinnastaa keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL 30/2017 käsiteltyyn hierontapalveluun, eikä muutosesityksessä esitettyä tulkintaa siten voida SVA:n näkemyksen mukaan pitää yksiselitteisenä.

SVA:n näkemyksen mukaan muutosluonnoksessa verovapaalle hierontaedulle esitettyä 400 euron vuotuista enimmäisrajaa voidaan pitää jossain määrin epäjohdonmukaisena suhteessa muualla ohjeessa esitettyyn, koska ennakkoratkaisussa KVL 30/2017 tarkemmin käsiteltysti työnantajan järjestämää hierontaa pidetään TVL 69.1 (4) §:ssä tarkoitettuna työnantajan järjestämänä virkistys- tai harrastustoimintana eikä TVL 69.5 §:ssä tarkoitettuna työnantajan tarjoamana omaehtoisena liikunta- tai kulttuuritoimintana. Kirjoitushetkellä voimassa olevan Verohallinnon ohjeen työnantajan järjestämän virkistys- tai harrastustoiminnan kohtuullisuutta koskevan alaluvun (luku 3.5.3) mukaan ”*omaehtoisen liikunta- ja kulttuuritoiminnan kohtuullisuutta arvioidaan työnantajan järjestämästä muusta virkistys- ja harrastustoiminnasta erikseen*”. Kuten TVL 69.1 (4) §:ssä, kyseisessä alaluvussa ei myöskään ole annettu tarkkaa euromääräistä rajaa työnantajan järjestämän virkistys- tai harrastustoiminnan kohtuulliselle arvolle tai kustannuksille. Näin ollen voidaan pitää jossain määrin epäjohdonmukaisena, että muutosluonnoksessa esitetään tarkan euromääräisen rajan asettamista verovapaan hierontaedun arvolle, koska kyseistä etua pidetään edellä todetusti TVL 69.1 (4) §:ssä tarkoitettuna työnantajan järjestämän virkistys- tai harrastustoimintana.

SVA kuitenkin katsoo, että selkeän euromääräisen enimmäisrajan asettaminen verovapaan hierontaedun määrälle on omiaan lisäämään tältä osin verotuksen ennakoitavuutta ja yhdenmukaisuutta. SVA:n näkemyksen mukaan muutosluonnoksessa esitetty enimmäismäärä on myös yhdenmukainen oikeuskäytännön ja TVL 69 §:stä ilmenevien yleisten tavanomaisuuden ja kohtuullisuuden periaatteiden kanssa. SVA:n ymmärryksen mukaan muutosluonnoksessa

esitetty verovapaan hierontaedun 400 euron vuotuinen enimmäismäärä olisi myös erillinen TVL 69.5 §:ssä asetetusta työnantajan tarjoaman omaehtoisen liikunta- ja kulttuuritoiminnan 400 euron vuotuisesta enimmäismäärästä. SVA:n näkemyksen mukaan muutoslunnoksessa esitetty verovapaan hierontaedun enimmäismäärää koskeva lisäys on siten kokonaisuudessaan perusteltu.

Helsingissä 25. päivänä maaliskuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Virpi Pasanen

Hallituksen puheenjohtaja

Timo Matikkala

Yhdistyksen jäsen