Lainsäädäntöneuvos Timo Annala
Finanssineuvos Filip Kjellberg
Erityisasiantuntija Antti Sinkman

20.10.2025

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

# Lausunto koskien verojaostolle hallituksen esitykseen HE 98/2025 vp annettuja lausuntoja

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt kirjallista asiantuntijalausuntoa verojaostoon saapuneiden lausuntojen johdosta. Tähän perustuen lausumme seuraavaa.

**Työn verotuksen keventäminen ja ylimpien marginaalien alentaminen noin 52 prosenttiin**

Verojaoston saamissa lausunnoissa ehdotuksia työn verotuksen keventämiseksi sekä ylimpien marginaalien alentamiseksi noin 52 prosenttiin kannatettiin suurimmassa osaa lausuntoja. Muutamassa lausunnoissa kuitenkin katsottiin, että etenkin suurituloisten verotuksen keventäminen ei ole perusteltua ja siitä tulisi luopua.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole pääasiallisesti tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa. Hallituksen esityksessä ehdotetuilla muutoksilla vahvistetaan talouskasvun edellytyksiä parantamalla työnteon kannustimia sekä kotitalouksien ostovoimaa.

**Eläketulon verotus**

Verojaoston saamissa lausunnoissa eläketulon lisäveroon ehdotettuihin muutoksiin suhtauduttiin yleisesti ottaen positiivisesti. Erityisesti eläkeläisjärjestöjen lausunnossa tuotiin kuitenkin esiin, että ehdotuksen mukaan eläketulojen verotus kiristyisi joissain tuloluokissa.

Esityksessä ehdotetaan eläketulon lisäveroa kevennettäväksi. Ehdotetun muutoksen tarkoituksena on pienentää erityisesti tuloveroasteikkoon tehtävien muutosten eläketulon verotusta kiristävää vaikutusta. Ehdotetussa muutoksessa on huomioitu myös hallituksen syksyn 2025 budjettiriihessä tekemä päätös, jonka mukaan eläketulon lisäveroa kevennettäisiin 20 miljoonaa euroa aikaisemmin

päätettyä vähemmän. Lisäksi ehdotuksessa on huomioitu se, että suurten eläketulojen verotus ei kevenisi enempää kuin vastaavan palkkatulon verotus.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa.

**Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut**

Useassa verojaoston saamassa lausunnossa vastustettiin ehdotusta, jonka mukaan työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen verovähennysoikeus poistettaisiin. Jäsenmaksujen nähtiin olevan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja, joiden tulisi olla luonnollisina vähennyksinä verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Lisäksi lausunnoissa tuotiin esiin järjestöjen määrittelyyn liittyviä tulkintaepäselvyyksiä ja niistä johtuvia rajanveto-ongelmia. Elinkeinoelämän edustajat näkivät, että vähennyskelvottomuus on tarpeettoman laaja, ja ulottuu myös muuhun kuin työmarkkinatoimintaan. Toisaalta työntekijäpuolen edustajat pitivät ehdotettua sääntelyä epäsymmetrisenä, ja katsoivat työnantajapuolen voivan edelleen vähentää työmarkkinatoimintaan liittyviä maksuja työntekijäpuolta laajemmin. Jos ehdotettu muutos toteutuisi, pidettiin sekä työnantaja että työntekijäpuolella tärkeänä, että vähennysoikeuden poistaminen toteutettaisiin symmetrisesti molempien osapuolten osalta.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei pääasiallisesti ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa. Hallitus päätti kevään kehysriihessä useista toimista, joilla vahvistetaan Suomen talouskasvun edellytyksiä. Kasvutoimien rahoittamiseksi päätettiin myös verotusta kiristävistä toimista ja työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen verovähennysoikeuden poistaminen on osa tätä kokonaisuutta.

Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut on erikseen säädetty vähennyskelpoisiksi menoiksi vuodesta 1969 alkaen. Tätä ennen jäsenmaksujen ei katsottu olevan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvia vähennyskelpoisia menoja. Työmarkkinajärjestöjen toiminta kattaa luonteeltaan monenlaisia toimintoja ja esimerkiksi oikeuskirjallisuudessa jäsenmaksujen luonteesta tulonhankkimiskustannuksena esitetään erilaisia näkemyksiä. Valtiovarainministeriön verotukiraportoinnissa ja -selvityksissä[1] tuloverolaissa tarkoitettujen jäsenmaksujen vähennyskelpoisuutta on pidetty verotukena ainakin 1980-luvulta lähtien. Myös valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) raporteissa Verotuet Suomessa vuosina 1985–2002 ja Verotuet Suomessa 2009 on katsottu, että tuloverolaissa luonnollisina vähennyksinä pidettyjen

[1] Valtiovarainministeriö (1989): Verotuet Suomessa. Valtiovarainministeriön julkaisusarja Suunnittelusihteeristö 1988:2. Helsinki.

työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähentäminen ei kuulu normiverojärjestelmään, vaan siihen on katsottu sisältyvän tukemistarkoitus.

Jäsenmaksujen vähennyskelpoisuus ehdotetaan poistettavaksi työntekijöiltä ja työnantajilta. Lausunnoissa pidettiin ongelmana sitä, että työnantajayrityksillä säilyisi mahdollisuus kohdistaa edunvalvontaan liittyviä kustannuksia sellaisiin maksuihin, jotka eivät muodollisesti ole jäsenmaksuja, vaan yksilöityjä palveluveloituksia. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan yksilöity palveluveloitus on kyseessä esimerkiksi silloin, kun koulutuksen tarjoaja veloittaa koulutukseen osallistuneen tietyn henkilön osallistumismaksun osallistujan työnantajayritykseltä. Esimerkiksi kaikilta jäsenyrityksiltä veloitettu liikevaihdon suuruuteen perustuva edunvalvontamaksu ei ole yksilöity palveluveloitus, vaan sellainen jäsenmaksuun rinnastuva yksilöimätön palvelumaksu, joka ehdotetun sääntelyn mukaan on nimenomaisesti vähennyskelvoton. Koska esimerkiksi koulutuspalveluita tarjoavat muutkin kuin elinkeinoelämän järjestöt, pitänee koulutuspalvelumarkkinoiden kilpailutilanne huolta siitä, että koulutuspalveluita ei käytännössä voida myydä jäsenistölle huomattavaan ylihintaan.

Toisena ongelmana nähtiin, että työnantajayritys voisi lainsäädäntömuutoksesta huolimatta vähentää sille yrityskohtaisen työehtosopimuksen neuvottelusta syntyneet kulut sekä muita elinkeinoelämän laajempaan edunvalvontatoimintaan liittyviä maksuja. Hallituksen esityksen antamiseen johtanut poliittinen tahtotila on ollut säätää työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut vähennyskelvottomiksi niin työnantajille kuin työntekijöillekin. Ehdotetuilla säännöksillä ei ole tarkoituskaan säätää muiden maksujen kuin edellä mainittujen jäsenmaksujen vähennyskelpoisuudesta lukuun ottamatta tilanteita, joissa jäsenmaksujen vähennyskelpoisuutta yritetään kiertää muilla jäsenmaksujen sijaan veloitetuilla maksuilla.

Elinkeinoelämän lausunnoissa on tuotu esiin, että järjestöillä itselläänkin voi olla hankaluuksia selvittää omien jäsenmaksujensa vähennyskelpoisuutta, kun otetaan huomioon, että järjestöillä itsellään ei ole mahdollisuutta hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua jäsenmaksun verokohtelusta. Lähtökohtaisesti voitaneen kuitenkin olettaa, että suurimmalle osalle järjestöistä olisi selvää, onko niillä työmarkkinatoimintaan liittyviä tavoitteita, tai kuuluvatko ne muusta syystä (ovat esimerkiksi itse jäsenenä työmarkkinajärjestössä) ehdotetun sääntelyn soveltamisalaan.

Lausunnoissa on myös pidetty tarpeellisena määritellä työmarkkinatoiminnan käsite riittävän yksiselitteisesti. Työmarkkinoihin liittyviä tavoitteita voidaan edistää monin eri tavoin, eikä käsitettä tästä johtuen ole määritelty ehdotetussa sääntelyssä. Työmarkkinatoimintaan liittyviä tavoitteita olisivat esimerkiksi pyrkimykset vaikuttaa työn tarjontaan, työehtoihin tai työntekoa koskevaan lainsäädäntöön tai muu vastaava työmarkkinoihin liittyvä edunvalvonta. Tällaisia tavoitteita on mahdollista edistää esimerkiksi myös järjestön säännöissä mainitun

yleisen elinkeinotoiminnan edellytysten parantamiseen tähtäävän tavoitteen alla. Asialla on merkitystä lähinnä elinkeinoelämää edustavien järjestöjen jäsenmaksujen vähennyskelpoisuuden osalta, ja sääntelyn soveltamisalan on tarkoitettu olevan laaja, jotta jäsenmaksujen verokohtelu olisi mahdollisimman symmetrinen niin työntekijä- kuin työnantajapuolella. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan ehdotettu sääntely koskisi elinkeinoelämän järjestöistä esimerkiksi Elinkeinoelämän keskusliittoa ja sen jäsenliittoja, Suomen Yrittäjiä ja sen paikallisyhdistyksiä, aluejärjestöjä ja toimialajärjestöjä sekä Keskuskauppakamaria ja alueellisia kauppakamareita.

Suomen Lentäjäliitto ry:n ja Suomen Lennonjohtajien Yhdistys ry:n lausunnossa on tuotu esiin työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähennyskelpoisuuden poistamisen vaikutuksia ammattiliittojen jäsenilleen tarjoamien ryhmävakuutuksien maksujen verovähennysoikeuteen. Lausunnon mukaan kyse on ryhmävakuutuksista, joiden kautta on mahdollista taata toimeentuloa, mikäli ammattia ei voida enää harjoittaa. Lausunnon perusteella ammattiliitto on tähän mennessä ilmoittanut kyseiset vakuutusmaksut Verohallinnolle osana jäsenmaksutietoja. Valtiovarainministeriöllä ei ole tarkempaa tietoa mainituista vakuutuksista ja niiden sisällöstä, mutta lausunnon perusteella vaikuttaisi siltä, että kyse olisi vapaaehtoisista toimeentulon turvaamiseksi otetuista henkilövakuutuksista, joiden vakuutusmaksut eivät lähtökohtaisesti ole vähennyskelpoisista verotuksessa. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan maksuissa ei ole kyse myöskään työmarkkinajärjestön jäsenmaksusta, joten niitä ei olisi tullut ilmoittaa Verohallinnolle jäsenmaksuina.

**Työhuonevähennyksen rajaaminen**

Myös työhuonevähennyksen rajaaminen on osa verotusta kiristäviä toimia, jolla osaltaan rahoitetaan kevään kehysriihessä päätettyjä kasvutoimia. Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan verojaoston saamissa lausunnoissa ei ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa.

Ehdotetun säännöksen mukaan verovelvollisen omassa tai perheen käytössä olevan asunnon tai vapaa-ajan asunnon kustannuksia ei katsottaisi enää palkkatulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuviksi vähennyskelpoisiksi menoiksi. Muutos kohdistuisi näin ollen pääasiassa palkansaajille, joilta oikeus vähentää oman kodin tai vapaa-ajanasunnon kustannuksia palkkatulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvana menona poistuisi kokonaan. Säännöksen soveltumisen kannalta ei olisi merkitystä sillä saataisiinko palkkatuloa esimerkiksi osakeyhtiön osakkaana.

Lausunnoissa vähennyskelvottomuuden kohdistamista vain palkkatulojen hankintaan ei pidetty perusteltuna. Valmistelun aikana on kuitenkin katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajata täyden vähennyskelvottomuuden ulkopuolelle tilanteet, joissa työtä ei tehdä työsuhteessa, koska tällöin henkilöllä on myös

velvollisuus itse järjestää itselleen työtilat. Esimerkiksi freelancereiden, taiteilijoiden ja omaishoitajien kohdalla on katsottu tarkoituksenmukaiseksi, että he voisivat edelleen vähentää Verohallinnon vahvistaman kaavamaisen työhuonevähennyksen määrän. Lakiin ehdotetaan otettavaksi valtuussäännös, jonka mukaan Verohallinto määräisi kaavamaisen työhuonevähennyksen määrän perustuen tulonhankkimistoiminnan määrään ja laajuuteen sekä työhuoneen kohtuullisiin keskimääräisiin kustannuksiin.

Ehdotettu säännös koskisi verovelvollisen omassa tai perheen käytössä olevan asunnon tai vapaa-ajan asunnon kustannuksia. Ehdotuksen säännöskohtaisissa perusteluissa tarkennetaan asunnon tai vapaa-ajanasunnon kustannusten käsitteen tarkoittavan kaikkia asuntoon liittyviä kustannuksia mukaan lukien kalusteet. Käsite vastaisi nykyisen kaavamaisen työhuonevähennyksen sisältöä. Myös se kattaa kaikki kulut, joita kotona työskentelystä aiheutuu mukaan lukien työhuoneen kalusteet, kuten työtuoli ja työpöytä. Määritelmä ei kattaisi työvälineistä aiheutuvia kustannuksia, joten esimerkiksi tietokoneen, näytön tai näppäimistön kustannukset eivät olisi säännöksessä tarkoitettuja kodin kustannuksia. Säännöskohtaisten perusteluiden mukaan asunnolla tarkoitettaisiin kaiken laatuisia verovelvollisen tai hänen perheensä käytössä olevia asuntoja tai vapaa-ajan asuntoja. Käsitteen on perusteluissa tarkennettu kattavan myös asunnon pihapiirissä olevat rakennukset.

Ehdotetulla muutoksella ei olisi vaikutusta elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain perusteella tehtäviin vähennyksiin. Muutoksella ei siten olisi vaikutusta esimerkiksi elinkeinonharjoittajien oikeuteen vähentää työtilan kustannukset elinkeinotoiminnan menoina. Elinkeinonharjoittajat voisivat edelleen vähentää työtilasta aiheutuneet kustannukset elinkeinotoiminnan menoina joko työtilan todellisten kustannusten mukaan tai Verohallinnon vahvistaman kaavamaisen työhuonevähennyksen mukaisena.

**Työsuhdepolkupyörien verovapauden poistaminen**

Annetuissa lausunnoissa ei yleisesti ottaen kannatettu polkupyöräedun verovapaan osuuden poistamista. Ehdotettua siirtymäaikaa pidettiin kuitenkin yleisesti ottaen hyvänä. Sen kuitenkin katsottiin lisäävän järjestelmän monimutkaisuutta, koska osalla etu säilyisi verovapaana ja osalla se olisi kokonaan veronalainen etu. Pyöräalan lausunnossa katsottiin, että siirtymäsäännöksen tulisi koskea myös tilanteita, joissa sopimuskokonaisuuteen tehdään muutoksia esimerkiksi työnantajan vaihtumisen vuoksi. Useammassa lausunnossa katsottiin, että Verohallinnon pitäisi määrittää polkupyöräedulle kaavamainen arvo.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole pääasiassa tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa.

Polkupyöräedussa on kyse luontoisedusta, joka muodostuu, kun työnantaja antaa omistamansa tai leasingsopimuksella hankkimansa polkupyörän työntekijän henkilökohtaiseen käyttöön tai muulla vastaavalla tavalla järjestää työntekijälle polkupyörän käyttöoikeuden vapaa-ajalla. Tuloverolain 64 §:n mukaan työnantajalta saatu luontoisetu on veronalaista ansiotuloa ja arvioidaan käypään arvoon. Verohallinto määrää vuosittain luontoisetujen käypien arvojen laskentaperusteet. Polkupyöräetu on siis nykyisinkin arvostettu käypään arvoon ja näin arvostettu etu on ollut tuloverolain erityissäännöksen nojalla työntekijälle verovapaata tuloa 1 200 euroon saakka. Polkupyöräedun käyvän arvon arvostamisperusteet ovat olleet Verohallinnon luontoisetupäätöksen 27 §:ssä vuodesta 2021 alkaen. Ennen tätä vastaavat arvostamisperusteet sisältyivät luontoisetujen verotusta koskevaan Verohallinnon ohjeeseen. Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan polkupyöräedun verovapauden poistaminen ei edellytä muutoksia edun arvostamiseen. Etu arvioidaan jo nykyisin käypään arvoonsa eikä valtiovarainministeriön tietoon ole tullut seikkoja, joiden perusteella edun nykyisen arvostamisen voitaisiin katsoa poikkeavan tuloverolain 64 §:n 1 momentin edellyttämästä käyvästä arvosta. Jos edulle säädettäisiin esimerkiksi kiinteä kaavamainen arvo, tarkoittaisi se käytännössä polkupyöräedun aliarvostamista hyvin monessa tilanteessa. Kyse olisi siten verotuen jatkumisesta toisessa muodossa ja se edellyttäisi lainsäädäntötoimia. Ehdotetun sääntelyn tavoitteena on kuitenkin poistaa polkupyöräedun verovapaus.

Työnantajat myös ilmoittavat polkupyöräedun määrän tulorekisteriin kuukausittain palkkatietoilmoituksella jo nykyisin, vaikka etu olisi kokonaan verovapaa. Edun muuttuminen veronalaiseksi tuloksi ei siten lisää myöskään työnantajien ilmoitusten määrää.

Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena on poistaa polkupyöräedun verovapaus vuoden 2026 alusta alkaen. Ehdotetun siirtymäajan tarkoituksena on huomioida se, että muutos ei heti koskisi niitä polkupyöräetuja, joihin työnantaja ja työntekijä ovat sitoutuneet ennen kehysriihen päätöstä. Koska tarkoituksena on poistaa polkupyöräedun verovapaus, siirtymäsäännös koskisi vain sitä sopimuskokonaisuutta ja sitä työsuhdepyörää, johon työnantaja ja työntekijä olisivat sitoutuneet ennen edellä mainittua ajankohtaa. Siirtymäsäännöksessä on huomioitu tilanteet, joissa edun kohteena oleva pyörä vaihtuisi esimerkiksi varkauden tai muusta vastaavasta työntekijästä tai työnantajasta riippumattomasta syystä. Näissä tilanteissa olisi kyse edelleen siirtymäsäännöksen piirissä olevasta edusta. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan kuitenkin esimerkiksi työnantajan vaihtuessa olisi kyse palkkausta koskevasta uudesta sopimuksesta työntekijän ja uuden työnantajan välillä, jolloin kyse olisi uudesta edusta myös siirtymäsäännöstä sovellettaessa.

**Avainhenkilön lähdeveroprosentin alentaminen sekä edun ulottaminen koskemaan Suomen kansalaisia**

Verojaoston saamissa lausunnoissa ehdotettuja muutoksia pidettiin yleisesti ottaen kannatettavina. Lausunnoissa nostettiin kuitenkin myös esille, että niin lähdeveroprosentin alentaminen kuin lain ulottaminen koskemaan Suomen kansalaisia voi mahdollisesti sisältää yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisia piirteitä. Näiden ei kuitenkaan katsottu olevan esteenä ehdotetuille muutoksille.

Elinkeinoelämän keskusliitto (EK), Kaupan liitto ja Elinkeinoelämän valtuuskunta katsoivat lausunnoissaan, että edun myöntäminen Suomen kansalaisille kahdeksi vuodeksi ei ole riittävän tehokas kannustin, vaan aikarajaa tulisi pidentää samalle tasolle ulkomaan kansalaisten kanssa tai ainakin aiemmin sovellettuun neljään vuoteen. EK:n näkemyksen mukaan keinotekoisiin muutto- ja asumisjärjestelyihin mahdollisesti liittyvää riskiä voitaisiin avainhenkilölain soveltamisajan lyhentämistä tehokkaammin ja kannustavuuden kannalta järkevämmin ehkäistä pidentämällä edellytystä Suomeen muuttoa edeltävästä rajoitetusta verovelvollisuudesta nykyisestä viidestä vuodesta esimerkiksi seitsemään vuoteen.

Lisäksi EK, Kaupan liitto ja Elinkeinoelämän valtuuskunta lausuivat, että Suomen kansalaisia koskevaa lakimuutosta tulisi soveltaa myös vuonna 2025 alkavaan työskentelyyn, jotta aikaraja ei muodostaisi estettä Suomessa työskentelyn alkamiselle mahdollisimman pian.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa. Valtiovarainministeriö katsoo, että hallituksen esityksessä ehdotetut muutokset ovat linjassa niin lain alkuperäisen tarkoituksen, muutosehdotuksilla tavoiteltujen vaikutusten saavuttamisen kuin Suomen kansalaisten eriarvoisen kohtelun välttämisen kannalta.

Lisäksi valtiovarainkunnan verojaosto on pyytänyt kahdelta asiantuntijalta näkemyksiä siitä, syntyykö eduskunnan työjärjestyksen 38 §:n 2 momentin tarkoittama epäselvyys, jolloin valtiovarainvaliokunnan tulisi pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta, jos avainhenkilölakia koskevaa lakiehdotusta muutetaan siten, että avainhenkilölakia voitaisiin soveltaa Suomeen palaaviin Suomen kansalaisiin 60 kuukauden ajan hallituksen esityksessä ehdotetun 24 kuukauden sijaan. Lausunnonantajat eivät nähneet muutoksen johtavan edellä mainittuun epäselvyyteen, sillä muutos perustuisi niin ikään erityisasiantuntijoiden houkuttelemiseen Suomeen ja Suomen kansalaisille myönnettävä etu olisi edelleen ajallisesti rajoitettu sekä ulkomaan kansalaisille myönnettävää etua lyhytkestoisempi.

Avainhenkilöverotukseen pääsemisen yhtenä edellytyksenä on, että henkilö on ollut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen viisi kalenterivuotta ennen

työskentelyn alkamisvuotta. Tuloverolain 11 §:n mukaisesti Suomen kansalainen säilyy Suomessa lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisena ulkomaille muutosta huolimatta muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna. Kuitenkin, jos Suomen kansalainen osoittaa, että hänellä ei ole olennaisia siteitä Suomeen muuton jälkeen, voi hänestä tulla rajoitetusti verovelvollinen heti muuttohetkestä lukien.

Ulkomailla asuneiden Suomen kansalaisten ulkomailta kerryttämä asiantuntijuus ja kokemus voivat poiketa toisistaan huomattavasti. Henkilö, joka on asunut ja työskennellyt ulkomailla vuosikymmenien ajan, on kerryttänyt osaamista huomattavan määrän verrattuna esimerkiksi vain viisi vuotta ulkomailla asuneeseen henkilöön. Jos avainhenkilölain soveltumisaikaa Suomeen palaaviin Suomen kansalaisiin päädyttäisiin pidentämään hallituksen esityksessä ehdotetusta 24 kuukaudesta, olisi valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan tällöin perusteltua arvioida myös lain soveltumisen edellytyksenä olevan rajoitetun verovelvollisuuden kestoa. Valtiovarainministeriö toteaa, että yhtäältä pidempi ajanjakso vaikeuttaisi lain soveltamisalan piiriin pääsemistä, mutta toisaalta se voisi kohdentaa huojennuksen tarkemmin.

**Lisäkauppahinnan verotus**

Ehdotettuja muutoksia pidettiin yleisesti ottaen kannatettavina ja perusteltuina. Lausuntopalautteessa tuotiin kuitenkin esiin, että tappion käsittelyn jaksotusta ei tulisi ulottaa muutoin jo vanhentuneisiin verovuosiin. Lisäksi esitettiin huomioita ehdollisen kauppahinnan palauttamista koskeviin tilanteisiin.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa. Tappioiden käsittelyä koskevan ehdotuksen tarkoituksena on turvata se, että lisäkauppahinnan myötä aiheettomaksi osoittautuva tappio poistetaan aiempien verovuosien verotuksista, jotta luovutusvoitto tulisi verotetuksi oikean määräisenä kaikissa tilanteissa muista verovelvollisen verotukseen tehtävistä muutoksista riippumatta.

Ehdollisen kauppahinnan palautuksen osalta verovelvollinen voi esimerkiksi tehdä oikaisuvaatimuksen ennen muutoksenhakuajan päättymistä ja pyytää, että oikaisuvaatimus käsitellään vasta, kun kauppahinnan palautusvelvollisuus ja palautuksen määrä ovat selvinneet.

**Työnantajan maksamat oikeudellisen neuvonnan kustannukset**

Lausuntojen mukaan esitystä pidettiin yleisesti kannatettavana, tarpeellisena ja perusteltuna. Muutamassa lausunnossa kuitenkin katsottiin, että ehdotetun 69 c §:n 1 momentin 3 kohta tulisi poistaa. Lisäksi tuotiin esiin tarve arvioida mahdollisuus säätää laki voimaan takautuvasti siten, että sitä sovellettaisiin Korkeimman hallinto-oikeuden antaman päätöksen jälkeen maksettaviin kustannuksiin.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan lausunnoissa ei ole tuotu esiin sellaisia seikkoja, joita ei olisi esitetty jo esityksen valmistelun yhteydessä lausuntokierroksella annetuissa lausunnoissa. Ehdotetun tuloverolain 69 c §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan verovapauden edellytyksenä olisi, että ei olisi ilmeistä, että työntekijän olisi tullut mieltää toimintansa jo tekohetkellä lainvastaiseksi. Siten asiat, joissa olisi ilmeistä, että työntekijän olisi tullut mieltää toimintansa lainvastaiseksi jo tekohetkellä, olisi rajattu säännöksen verovapauden soveltumisen ulkopuolelle. Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan on perusteltua ja tarkoituksenmukaista huomioida tämän tyyppiset tilanteet lainsäädännössä. Esityksessä kuitenkin todetaan, että säännöksen verovapaus olisi joka tapauksessa tarkoitettu sovellettavaksi matalalla kynnyksellä, jos asia on aiheutunut osana työtehtäviä, eli kaiken kaikkiaan verovapaus estyisi vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa.

Esityksessä ei ole poikettu siitä perustuslakivaliokunnan toteamasta lähtökohdasta, että taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Asiassa ei valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan ole ilmennyt sellaista erityistä syytä, jonka vuoksi lain voimaantulo olisi perusteltua säätää takautuvaksi. Vaikka ehdotettu säännös säädettäisiin takautuvasti voimaan, on huomioitava, että osa verovelvollisista jäisi joka tapauksessa säännöksen ajallisen soveltamisalan ulkopuolelle joko säännöksen voimaantulon ajankohdan tai verotuksen määräaikasäännösten vuoksi. Lisäksi nyt ehdotettava verovapaus olisi laajempi kuin ennen korkeimman hallinto-oikeuden antamaa ennakkoratkaisua sovellettu verotuskäytäntö, koska oikeudenkäynnin lopputulemalla ei olisi vaikutusta kustannusten verotukselliseen kohteluun.