

HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS

Ratapihantie 9
00520 HELSINKI
Puhelin 010 36 42000
Faksi 010 36 42079
Sähköposti helsinki.hao@oikeus.fi

PÄÄTÖS

4.9.2009

09/0842/6

Diaarinumero
05377/08/8110

ASIA Ennakkoperintää ja työnantajan sosiaaliturvamaksua koskeva valitus

MAKSUVELVOLLINEN

X Oyj (xxx-x), xxxxxx

VALITTAJA

Maksuvelvollinen

PÄÄTÖS, JOSTA VALITETAAN

Konserniverokeskus on xx.xx.xxxx tekemällään oikaisupäätöksellä dnro ---/--/---- hylännyt X Oyj:n verovuusia 2001 - 2004 koskevan vaatimuksen oikaista Konserniverokeskuksen xx.xx.xxxx tekemiä maksuunpanopäätöksiä -----, -----, ----- ja -----, joiden mukaan yhtiölle on maksuunpantu ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja veronlisäyksineen ja viivekorkoineen 17 192,41 euroa verovuodelta 2001, 15 471,14 euroa verovuodelta 2002, 13 379,81 euroa verovuodelta 2003 ja 31 073,96 euroa verovuodelta 2004. Maksuunpanoja on ennakkoperintälain 39 §:n nojalla oikaistu Konserniverokeskuksen maksuvelvollisuuden poistamisesta xx.xx.xxxx tekemillä päätöksillä -----, -----, ----- ja -----, joiden mukaan maksettavaksi on jäänyt 10 072,87 euroa verovuodelta 2001, 8 316,76 euroa verovuodelta 2002, 6 718,74 euroa verovuodelta 2003 ja 24 668,74 euroa verovuodelta 2004. Maksuunpantuihin määriin sisältyy veronlisäys ja kymmenen prosentin veronkorotus. Maksuunpanot ovat perustuneet verotarkastuskertomukseen KOVE-----.

VALITUKSESSA ESITETYT VAATIMUKSET

Verotarkastuskertomuksen 5. kohdan perusteella toimitetut lentoyhtiöiden etupisteitä koskevat arviomaksuunpanot tulee kumota.

Jos arviomaksuunpanoja ei kumota, tulee palkaksi arvioitua määrää alentaa ja se voi olla korkeintaan yksi prosentti lentolippukulujen yhteismäärästä.

Jos arviomaksuunpanoja ei kumota tai alenneta, arviomaksuunpanoon liittyvät veronlisäykset ja -korotukset tulee poistaa kokonaisuudessaan.

Yhtiölle on annettava asiassa luottamuksensuojaa.

Asian käsittelyn viivästymisestä johtuen yhtiölle määrätyt veronlisäykset myös verotarkastuskertomuksen 2. - 4. ja 6. kohdissa mainittujen erien osalta on poistettava.

Asiassa on harkittava Konserniverokeskuksen päätöksen kumoamista ja asian palauttamista sille uudelleen käsiteltäväksi perustellun päätöksen antamista varten.

Perusteet

Lentoyhtiöiden etupisteissä ei ole kysymys veronalaisesta tulosta eikä työsuhteen perusteella saadusta palkkana pidettävästä edusta, vaan asiakassuhteessa saadusta hyvityksestä. Vaikka asiassa katsottaisiin olevan kysymys veronalaisesta edusta, ei edellytyksiä ennakkoperintälain 41 §:n mukaiselle arviomaksuunpanolle ole ollut.

Laissa ei ole säännöksiä lentoyhtiöiden etupisteiden tai muiden vastaavien bonustyyppisten etujen ja hyvitysten verokohtelusta, eikä myöskään julkaisua oikeuskäytäntöä lentoyhtiöiden etupisteiden osalta ole. Etupisteissä on kysymys yksityishenkilön asiakassuhteessa lennettyjen kilometrien ja myös tehtyjen luottokorttiososten perusteella saamista hyvityksistä tai alennuksista, jotka on vakiintuneesti katsottu verovapaiksi eduiksi. Työnantajalla ei ole määräysvaltaa bonuspisteiden osalta tai edes mahdollisuutta selvittää bonustilien pistetilannetta, jos työntekijät eivät niitä työnantajalle ilmoita. Etupisteiden osalta tulee noudattaa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisusta KHO 1999:40 ilmenevää periaatetta, jonka mukaan bonusosakkeita ei katsottu saadun työsuhteen perusteella, kun sama etu tarjottiin muillekin kuin yhtiön henkilökunnalle. Tässä tapauksessa lentoyhtiö tarjoaa edut samansisältöisenä myös muille kuin yhtiön henkilökunnalle.

Etupisteiden saamisesta työnantajan käyttöön ei todennäköisesti syntyisi kustannussäästöjä vaan pikemminkin päinvastoin, koska pisteiden käyttö on erittäin rajattua ja useimmissa tapauksissa niitä ei ole edes mahdollista käyttää yhtiön työmatkoihin, joten verotarkastuskertomuksen keskeinen peruste edun veronalaisuudelle ei perustu todellisiin olosuhteisiin. Työnantajalle ei aiheudu lisäkustannuksia etupisteiden osalta, vaikka pisteet käytettäisiin työntekijän yksityislentoihin, eikä työnantajan teoreettinen säästö tulevissa lentokustannuksissa voi muodostaa työntekijälle veronalaista etua. Toisaalta veronalaisen edun määrääminen työntekijän verotuksessa on käytännössä mahdotonta, koska samalle etupistetilille voi kertyä sekä yksityisistä että työmatkoista tai muista palveluista taikka luottokorttiosoksista saatuja pisteitä.

Arviomaksuunpanot perustuvat erittäin summittaisiin olettamuksiin, yleistykseen ja arvioihin. Verotarkastuskertomuksen mukaan melkein kaikki yhtiössä matkustavat henkilöt kuuluvat yhteen tai useampaan kanta-asiakasjärjestelmään. Missään tarkastusaineistossa ei kuitenkaan ole yksilöity, kuinka paljon henkilöitä käytännössä kuuluu kanta-asiakasohjelmiin ja mihin ohjelmiin he kuuluvat. Verotarkastuskertomuksesta ei ilmene, mihin perustuu se johtopäätös, että kanta-asiakasohjelmaan kuuluva olisi noin 20 lennon jälkeen oikeutettu vastaavaan maksuttomaan lentoon. Laskutapa ei perustu ainakaan Finnair Plus -ohjelman ehtoihin, koska yhtiön Finnairilta ostamat lentoliput ovat pääsääntöisesti olleet Turisti joustava -lippuja, kun palkintomatkat on käytännössä mahdollista käyttää vain alimpien hintaluokkien mukaisiin säännöillä ja saatavuudeltaan rajoitettuihin matkoihin. Palkintomatkan arvoa ei siten voida johtaa maksetusta yrityshinnasta, joten arviomaksuunpanon keskeinen peruste on täysin virheellinen. Muiden lentoyhtiöiden ohjelmien ehtoja ei ole verotarkastuksen yhteydessä edes tutkittu tai ainakaan niitä ei ole tarkastuskertomuksessa käsitelty. Maksuunpanopäätöksen perusteluissa edun käyvän arvon arvostusperiaatteista ei lausuta mitään.

On virheellistä ottaa arviomaksuunpanon perusteeksi summittainen prosenttiluku, jonka tueksi ei esitetä minkäänlaisia konkreettisia laskelmia tai perusteita.

Verotarkastuskertomuksessa ei ole yksilöity sitä, kuinka suuri osa 45 henkilön esimerkkiotoksesta oli käyttänyt lentopisteitä yksityismatkoihinsa ja kuinka paljon kertyneistä lentopisteistä oli käytetty. Yhtiön tältä osin tekemä selvitys osoittaa, että yhdeksän henkilöä ei ollut käyttänyt etupisteitä lainkaan ja kaksitoista on käyttänyt pisteistä korkeintaan puolet. Vain kahdeksan henkilöä oli käyttänyt kaikki pisteensä. Arviomaksuunpanossa on käytännössä verotettu yhtiön vuosina 2001 - 2004 maksamia lentolippukuluja eli se perustuu olettamukseen, jonka mukaan kaikki yhtiön lentolippukustannukset olisivat kerryttäneet etupisteitä ja ne olisi kaikki lähtökohtaisesti käytetty työntekijöiden yksityismatkoihin. Palkintolippu voidaan kuitenkin lunastaa vain siten, että yksi ja sama henkilö on tehnyt kaikki sen kerryttämiseen tarvittavat matkat. Matkatilillä olevan summan perusteella ei voida siten päätellä saatavien palkintolentojen määrää. Toisaalta verotarkastuksen yhteydessä ei ole yritetty selvittää, mikä osa verotetuista lentolippukuluista on edes kerryttänyt etupisteitä, missä määrin yksityislentoja on etupisteillä hankittu ja mikä olisi ollut lentojen käypä arvo. Verotarkastuksessa ei ole edes 45 hengen otoksen osalta selvitetty, ovatko väitettyihin yksityismatkoihin käytetyt pisteet kertyneet työ- vai yksityismatkoista. Johtopäätösten tekeminen ja arviomaksuunpanon toimittaminen vain 45 henkilön otoksen perusteella on jo lähtökohtaisesti perusteetonta, kun X Oyj:ssä ja Y Oy:ssä on yhteensä noin 350 matkustavaa työntekijää.

Maksuunpanoesitys perustuu osin oletamaan, jonka mukaan työntekijät olisivat käyttäneet kertyneet pisteensä samana vuonna kuin pisteitä kerryttäneet matkatkin on tehty. Tämä on hyvin epätodennäköistä, koska esimerkiksi Finnair Plus -ohjelmassa pisteet ovat voimassa viisi vuotta tapahtumapäivästä lukien. Verotarkastuskertomuksesta tai maksuunpanoesityksestä ei ilmene, että vuosina 2001 - 2004 työnantajan maksamista matkoista kertyneitä etupisteitä olisi käytetty kyseisinä vuosina tai myöhemminkään yhteenkään työntekijän yksityismatkaan. Etupisteillä hankitut lennot eivät myöskään ole ilmaisia, vaan asiakas maksaa pisteillä lunastetusta palkintolipusta itse matkustajamaksut, verot ja muut mahdolliset lisämaksut. Tätäkään erittäin olennaista seikkaa ei ole millään tavalla otettu huomioon maksuunpanon perusteissa tai oikaisupäätöksen perusteluissa, vaikka työntekijän itse maksama kustannusosuus tulisi aina huomioida edun arvoa pienentävänä tekijänä.

Yhtiön kaikki vastanäyttö ja selvitykset asiassa on jätetty huomiotta vetoamalla arviomaksuunpanon alentamiseen viidestä kolmeen prosenttiin, vaikka maksuunpanojen perusteet ovat kokonaisuudessaan kestävämmät. Ennakonpidätysvelvollisuus asiassa on kiistanalainen, kun ottaa huomioon, että verohallinnon ohjeistus edellyttää työntekijältä ja työnantajalta vain ilmoitusvelvollisuutta, eikä yhtiön hallussa ole tai ole ollut tietoa työntekijöiden lentopisteiden määristä ja käytöstä. Yhtiön palkkakirjanpidossa ei ole ollut puutteita ja yhtiö on toimittanut verohallinnolle kaikki pyydyt tiedot. Maksuunpanon perusteena voi joka tapauksessa olla korkeintaan yksi prosentti yhtiön maksamista lentolippukuluista.

Asia on erittäin tulkinnanvarainen ja epäselvä ja yhtiö on toiminut asiassa vilpittömässä mielessä. Etupisteiden osalta ei ole eikä varsinkaan vuosina

2001 - 2004 ole ollut oikeuskäytäntöä tai vakiintunutta verotuskäytäntöä säännöksistä puhumattakaan. Verohallinnon vuonna 2000 bonusten verotuksesta antama ohjeistus on ainoa asiaa koskeva julkaistu viranomaisohje. Siitäkään ei kuitenkaan löydy työnantajalle ohjeita esimerkiksi käyvän arvon määrittelyyn tai menettelyyn siinä tilanteessa, että työntekijä ei kehotuksista huolimatta ilmoita pistetietojaan työnantajalle. Lisäksi siinä vaaditaan työnantajalta vain bonuspiste-etujen ilmoittamista vuosi-ilmoituksella ja työntekijältä edellytetään etujen ilmoittamista veroilmoituksella ja toisaalta niiden ilmoittamista työnantajalle. On kohtuutonta, että yhtiöltä on evätty luottamuksensuoja sillä perusteella, että sen ei voida katsoa toimineen vilpittömässä mielessä ja noudattaneen verohallinnon asiasta antamia ohjeita, kun ensimmäinen yksityiskohtainen ohjeistus asiasta on annettu verotarkastuskertomuksen yhteydessä keväällä 2007 ja sekään ei koske edellisessä verotarkastuksessa esillä ollutta tilannetta. Yhtiö on edellisen verotarkastuksen jälkeen päivittänyt matkustussääntöään etupisteiden osalta ja uskonut tämän verohallinnon bonusten verotuksesta antaman ohjeistuksen mukaisen ohjeistuksen olevan riittävän.

Vaikka yhtiö ei saisi luottamuksensuojaa varsinaisten maksuunpanojen osalta, tulee luottamuksensuojaa antaa niihin liittyvien veronlisäysten ja -korotusten osalta, koska niiden määrääminen on asian epäselvyyden ja tulkinnanvaraisuuden, yhtiön vilpittömän mielen ja annetun ohjeistuksen mukaisen toiminnan sekä asian käsittelyn kohtuuttoman viivästymisen vuoksi kohtuutonta. Asian käsittely verovirastossa on kestänyt kohtuuttoman pitkään, koska lopullinen verotarkastuskertomus on saatu yli kaksi vuotta ja maksuunpanopäätökset yli kaksi ja puoli vuotta verotarkastuksen aloittamisen jälkeen, vaikka yhtiö on antanut kaikki viranomaisen pyytämät tiedot, selvitykset ja vastineet kohtuullisessa määräajassa. Asian käsittely on viivästynyt veroviranomaisen menettelyn vuoksi.

Tässä tapauksessa tarkoitus tuntuu olevan ainoastaan kohdistaa maksuvelvoitteet työnantajiin ja saada työnantajat luomaan kohtuuttomia lisäresursseja vaativa kontrollimenettely matkustavien työntekijöiden yksityistalouden piiriin kuuluvista etupisteohjelmista. Tämä on ristiriidassa ennakkoperinnän pääperiaatteen kanssa, jonka mukaan työnantajaan kohdistuvien maksuunpanojen tarkoituksena on ainoastaan turvata veronmaksu ja lopullinen veronmaksuvelvollisuus on aina edun saaneella henkilöllä. Kun palkansaajaa on jälkiverotettu saadusta edusta, palautetaan maksuunpantu toimittamattoman ennakonpidätyksen määrä työnantajalle.

ASIAN KÄSITTELY JA SELVITTÄMINEN

Veroasiamies on antanut vastineen ja **Konserniverokeskus** lausunnon.

X Oyj on antanut vastaselitykset. Konserniverokeskuksen lausunnosta antamansa vastaselityksen mukaan yhtiön tiedossa ei ole ennen Konserniverokeskuksen lausunnosta ilmenevää ollut, että sen työntekijöitä koskevia etupistetietoja olisi kerätty ulkomaiselta lentoyhtiöltä. Yhtiölle olisi tullut varata tilaisuus perehtyä näihin tietoihin ja antaa niiden osalta vastineensa.

Veroasiamies on antanut lisävastineen.

Konserniverokeskus on xx.xx.xxxx toimittanut hallinto-oikeudelle lisäselvityksen ulkomaiselta lentoyhtiöltä saaduista tiedoista.

X Oyj on antanut Konserniverokeskuksen toimittaman lisäselvityksen johdosta selityksen, jonka mukaan asian käsittelyssä on tapahtunut menettelyvirhe, kun yhtiölle ei ole verotarkastuksen yhteydessä ilmoitettu ulkomaiselta lentoyhtiöltä hankituista tiedoista tai varattu verotarkastus- tai maksuunpanovaiheessa tilaisuutta antaa niiden osalta selitystä.

HALLINTO-OIKEUDEN RATKAISU

Hallinto-oikeus valituksen enemmälti hyläten alentaa palkaksi arvioidun määrän kahdeksi prosentiksi X Oyj:n kyseessä olevien vuosien lentolippukulujen yhteismäärästä. Veronkorotuksen euromäärä alenee vastaavasti. Hallinto-oikeus palauttaa asian Konserniverokeskukselle uudelleen käsiteltäväksi maksuunpantavien määrien uudelleen laskemiseksi.

Maksuunpanon oikaisun jälkeen Konserniverokeskus maksaa hakemuksetta takaisin liikaa suoritettut määrät.

Perustelut

Keskeiset säännökset

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan palkalla tarkoitetaan kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa.

Ennakkoperintälain 9 §:n 1 momentin mukaan suorituksen maksaja on erikseen säädetyin poikkeuksin velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen. Lain 38 §:n 1 momentin mukaan jos suorituksen maksaja on osaksi tai kokonaan jättänyt ennakonpidätyksen toimittamatta tai pidätetyn määrän maksamatta, veroviraston on maksuunpantava pidättämättä tai maksamatta jätetty määrä, jollei 39 §:stä muuta johdu. Lain 41 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovirasto arvioi maksuunpantavan määrän, jos on ilmeistä, että suorituksen maksaja on laiminlyönyt ennakonpidätyksen toimittamisen eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut verovirastolle maksuunpanon toimittamisessa tarvittavia tietoja.

Ennakkoperintälain 43 §:n mukaan ennakonpidätyksen toimittamisen tai pidätyksen maksamisen laiminlyönyt suorituksen maksaja on laiminlyödyn määrän lisäksi määrättävä suorittamaan veronlisäystä, siten kuin veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 3 §:ssä säädetään. Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 7 §:n 2 momentin mukaan veroviraston tai muun veroa kantavan viranomaisen on jätettävä veronlisäys ja viivekoroko kokonaan tai osittain perimättä, jos veron maksaminen on viivästynyt viranomaisen menettelyn vuoksi.

Ennakkoperintälain 44 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovirasto voi korottaa ennakonpidätystä enintään 30 prosentilla, jos pidätysvelvollinen on jättänyt ennakonpidätyksen säädetyssä ajassa toimittamatta tai maksamatta tai maksanut sitä ilmeisesti liian vähän.

Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 10 §:n 2 momentin mukaan, jos työnantaja on jättänyt sosiaaliturvamaksun osaksi tai kokonaan suoritta-

matta, sovelletaan virheen oikaisemiseen ja puuttuvan määrän perimiseen työnantajalta, mitä ennakkoperintälaissa ennakonpidätyksen laiminlyönnin oikaisemisesta ja perimisestä on säädetty. Pykälän 3 momentin mukaan, jos sosiaaliturvamaksu on jätetty suorittamatta tai se on suoritettu säädetyn maksupäivän jälkeen, sille maksuunpannaan veronlisäys sen mukaan kuin veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa säädetään. Pykälän 4 momentin mukaan laiminlyödyn sosiaaliturvamaksun määrän arvioimisesta ja korottamisesta on soveltuvin osin voimassa, mitä ennakonpidätyksen osalta on säädetty tai määrätty.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin mukaan, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Asiassa saatu selvitys

1. Verotarkastuskertomuksessa esitetystä

Verotarkastuskertomuksen KOVE----- mukaan X Oyj:ssä vuonna 2001 suoritun edellisen verotarkastuksen johdosta laaditussa verotarkastuskertomuksessa KOV/--/---- oli todettu, että yhtiö ei ollut valvonut maksamiensa matkojen ja ostosten perusteella saatujen etupisteiden käyttöä työntekijöidensä yksityismatkoihin, ja ohjattu yhtiötä toteamalla, että jos työnantaja on maksanut lennot ja työntekijä saa etupisteiden perusteella yksityiskäyttöönään ilmaisen lentomatkan, hänelle syntyy palkaksi katsottava etu. Jos työntekijä saa työnantajan maksamista matkakuluista kertyneet etupisteet yksityiskäyttöönään, työnantaja on velvollinen toimittamaan palkaksi katsottavasta edusta ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun. Tuolloin oli todettu, että yhtiön tulee tulevaisuudessa valvoa, että työntekijät ilmoittavat työnantajan maksamista matkoista syntyneillä etupisteillä käyttämänsä yksityismatkat työnantajalle, jotta tämä voi toimittaa syntyneestä edusta ennakonpidätyksen.

Verotarkastuskertomuksen KOVE----- mukaan useimmat yhtiön työntekijöiden käyttämistä lentoyhtiöistä kuuluvat kahteen lentoyhtiöliittymään, jolloin henkilöt voivat eri lentoyhtiöitä käyttäessään ohjata pisteet samoille pistetileille. Eri lentoyhtiöliittymien kanta-asiakasohjelmat ovat pääpiirteiltään samanlaisia. Pisteet ovat henkilökohtaisia ja niillä voi lunastaa muun muassa lentomatkoja ja matkustusluokan korotuksia, autonvuokrauksia sekä hotellimajoituksia. Verotarkastuksen yhteydessä ilmeni selvästi, että melkein kaikki matkustavat henkilöt kuuluvat yhteen tai useampaan kanta-asiakasjärjestelmään. Lentopisteiden selvittämistä varten yhtiön henkilöstöstä otettiin kahdeksan henkilön otos, joiden osalta Finnair Plus -lentopisteiden kertymistä ja käyttöä selvitettiin vuosilta 2001 - 2004. Vaikka pistetiedot on selvitetty vain Finnairin osalta, katsotaan sen toisen suuren lentoyhtiöallianssin edustajana edustavan kaikkia kanta-asiakasohjelmia. Otoksen henkilöt ovat käyttäneet pisteitä pääasiassa lentomatkoihin ja hotel-

liikeyrityksiin. Suurin osa henkilöistä on käyttänyt lentopisteitä yksityismatkoihinsa ja vain muutama henkilö ei ole käyttänyt pisteitä lainkaan.

Verotarkastuskertomuksen mukaan yhtiön kirjanpidossa vuosina 2001 ja 2002 olleelle tilille "matkaliput" ja vuosina 2003 ja 2004 olleelle tilille "travel tickets advances" katsotaan tulleen kirjatuksi hankittuja matkalippuja, joista henkilökunnan on ollut mahdollista kerätä kanta-asiakaspisteitä. Lentopisteiden käyttöä ja kertymistä verrattaessa voitiin todeta, että kanta-asiakasohjelmaan kuuluva on noin 20 lennon jälkeen oikeutettu vastaanmaksuttomaan lentoon, mikä tarkoittaa, että arviomaksuunpanna tulisi viisi prosenttia edellä mainittujen tilien mukaisista matkakustannuksista. Toisaalta osa henkilöistä ei ole käyttänyt kertyneitä pisteitään, vaan pisteet ovat vanhentuneet, ja on myös mahdollista, että kaikista kyseisille tileille kirjatuista matkakuluista ei ole kertynyt kanta-asiakaspisteitä ja että osa tutkittavista henkilöistä on käyttänyt pisteitään työmatkalla matkustusluokan korotukseen tai että osa käytetyistä kanta-asiakaspisteistä on kertynyt henkilön itse maksamista tuotteista. Nämä seikat huomioon ottaen arviomaksuunpantavaksi on esitetty kolme prosenttia yllä esitettyistä matkakustannuksista. Yhtiötä on kehoitettu antamaan täsmällinen selvitys, josta palkansaajakohtaisesti ilmenee työnantajan tekemistä ostoista kertyneet pisteet ja näiden pisteiden käyttö palkansaajan yksityismenojen kattamiseen, sillä uhalla, että muutoin tehdään ennakkoperintälain 41 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu arviomaksuunpano yksilöimättömille saajille annettujen etujen perusteella verotarkastuskertomuksen maksuunpanoesityksen mukaisesti.

2. Verohallinnon ohje ja tiedote

Verohallinnon bonusten verotuksesta antaman ohjeen 18.2.2000 dnro 71/39/2000 mukaan eri lentoyhtiöillä on käytössään ohjelmia, joissa asiakas saa ohjelmassa sovittujen maksullisten lentojen ja muiden hankintojen jälkeen ilmaisen matkan tai muun matkaan liittyvän edun. Työnantaja on voinut edellyttää esimerkiksi henkilökunnalle annetuista sisäisin ohjein, että työntekijä luovuttaa työnantajan maksamista matkoista, majoituksista ja muista ostoista kertyneet etupisteet myöhemmin tehtävien työmatkojen hyväksi. Jos työntekijä saa työnantajan maksamista matkoista kertyneet etupisteet yksityiskäyttöön, hänelle syntyy tuloverotuksessa palkaksi katsottava etu. Verohallinnon Verotiedotteessa 1/2000 on lausuttu tältä osin vastaavasti ja todettu myös, että työnantaja on velvollinen toimittamaan näistä yksityiskäyttöön saaduista etupisteistä ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun. Ohjeessa todetaan lisäksi, että työntekijälle annetut palkaksi katsottavat etuudet työnantajan on ilmoitettava vuosi-ilmoituksellaan. Toisaalta työntekijän on ilmoitettava tällaiset edut omassa veroilmoituksessaan ja myös ilmoitettava työnantajalle bonusten perusteella käyttämänsä edut silloin, jos työnantajalla ei ole ollut mahdollisuutta saada tietoa niiden kertymisestä tai käyttämisestä.

3. Yhtiön esittämästä selvityksestä

Asiakirjoissa olevasta A -konsernin xx.xx.2002 päivätyn matkustusohjeen otteesta ilmenee, että kyseisessä, yhtiössäkin noudatetussa matkustusohjeessa on todettu muun muassa yhtiön maksamista lentomatkoista kanta-asiakasohjelmien mukaisesti saatavien etupisteiden olevan useimmissa maissa veronalaisia tuloja ja työntekijän olevan henkilökohtaisesti velvollinen il-

moittamaan ne kansallisten verosäännösten edellyttämällä tavalla. Ohjeen mukaan yhtiön matkatoimistolle tulee ilmoittaa kanta-asiakasohjelmista ja etukorteista, koska niistä voi olla hyötyä matkajärjestelyjä tehtäessä.

Yhtiön alustavan ja varsinaisen verotarkastuskertomusten johdosta antamien vastineiden mukaan niiden työntekijöiden matkat, joiden lentopisteiden käyttöä on verotarkastuksessa tehdyllä otoksella selvitetty, ovat 65 prosenttisesti suuntautuneet maihin, joissa yhtiöllä on ollut joko toimisto tai vaihtoehtoisesti projekti vireillä, joten näiltä osin on kyse todennäköisesti ollut työmatkoista.

4. Maksuunpanopäätösten perusteluista ilmenevästä

Maksuunpanopäätöksen perustelujen mukaan yhtiön antamissa vastineissa on selvitetty niiden työntekijöiden osalta, joiden lentopisteiden käyttöä on verotarkastuksessa tehdyllä otoksella selvitetty, pisteiden kokonaiskertymät ja -käyttö. Vastineissa ei kuitenkaan ole esitetty yhtään tapausta, jossa pisteitä käyttäneiden työntekijöiden pisteiden käytöstä syntynyttä etua olisi käsitelty ennakonpidätyksen alaisena palkkana, eikä annettu selvitystä bonuspisteiden työmatkakäytöstä. Koska on ilmeistä, että yhtiö on laiminlyönyt ennakonpidätyksen toimittamisen palkaksi katsottavasta edusta eikä se ole kehotuksesta huolimatta antanut maksuunpanon toimittamiseksi tarvittavia tietoja, maksuunpano on toimitettava arvioimalla. Tarkastuskertomuksen maksuunpanoesitystä tehtäessä on otettu edun arvoa laskettaessa lähtökohdaksi ainoa selvä ja luotettava peruste eli työnantajan maksamat matkalippukustannukset.

5. Asian käsittelyn kulusta Konserniverokeskuksessa

Ennakkoperintää ajalta 1.1.2001 - 31.12.2004 koskenut kokonaisverotarkastus on suoritettu yhtiössä xx.xx. - xx.xx.xxxx. Alustava verotarkastuskertomus on valmistunut xx.xx.xxxx ja se on lähetetty yhtiölle vastineen antamista varten xx.xx.xxxx. Yhtiö on pyytänyt lisääikää vastineen antamiselle ja vastine on saapunut Konserniverokeskukselle xx.xx.xxxx. Lopullinen verotarkastuskertomus on valmistunut xx.xx.xxxx ja se on lähetetty yhtiölle vastineen antamista varten xx.xx.xxxx. Yhtiö on saanut lisääikää vastineen toimittamiselle xx.xx.xxxx saakka, jolloin vastine on saapunut Konserniverokeskukselle. Maksuunpanot on toimitettu xx.xx.xxxx.

Oikeudellinen arviointi ja johtopäätökset

Konserniverokeskus ei ole päätöksessään sinänsä perustellut oikaisuvaatimuksen hylkäämistä yksityiskohtaisesti kaikkien vaatimuskohtien osalta. Kun kuitenkin otetaan huomioon perusteluista, verotarkastuskertomuksesta ja maksuunpanojen perusteluista ilmenevät seikat sekä asiassa saatu muu selvitys, hallinto-oikeus katsoo, ettei asiaa ole tämän vuoksi syytä palauttaa Konserniverokeskukselle uudelleen käsiteltäväksi, vaan asia voidaan enemmän viivytyksen välttämiseksi ottaa suoraan hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Yhtiö on saanut nähtäväkseen Konserniverokeskuksen lausunnossa mainituista ulkomaiselta lentoyhtiöltä saaduista tiedoista esitetyn selvityksen ja antaa hallinto-oikeudelle sen johdosta vastineensa. Näin ollen, ja kun kyseiset tiedot eivät ole olleet arviomaksuunpanon perusteena, ei asiaa ole syytä

palauttaa Konserniverokeskuksen käsiteltäväksi sen vuoksi, että yhtiölle ei ole verotarkastus- tai maksuunpanovaiheessa annettu tilaisuutta antaa tältä osin vastinettaan.

Esitetyn selvityksen mukaan yhtiön työntekijät ovat saaneet yhtiön maksamista, työsuhteessa tekemistään lentomatkoista henkilökohtaisia etupisteitä, joita he ovat voineet käyttää ja ovat myös osin käyttäneet yksityistalouden menoihinsa. Kyse on työsuhteessa saadusta etuudesta ja sitä on näin ollen pidettävä ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna palkkana, josta yhtiö on ollut velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun. Näin ollen, ja kun yhtiö ei ole sille annetusta kehotuksesta huolimatta antanut yksilöityä selvitystä näiden etupisteiden kertymisestä ja käytöstä työntekijöiden yksityistalouden menoihin eikä myöskään selvitystä siitä, että niiden osalta olisi toimitettu ennakonpidätystä ja suoritettu työnantajan sosiaaliturvamaksuja, on Konserniverokeskuksen tullut maksuunpanna ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut arvioimalla niiden määrät sekä määrätä veronlisäykset.

Hallinto-oikeus katsoo, että arvion perustana on voitu sinänsä käyttää yhtiöltä Finnair Plus -ohjelman etupistejärjestelmää ja otosta etupisteitä saaneista yhtiön työntekijöistä, kun yhtiö ei ole itse muuta luotettavampaa selvitystä asiassa esittänyt, sekä toisaalta prosentuaalista osuutta yhtiön lentomatkakuluista. Kun kuitenkin otetaan huomioon yhtiön Finnair Oyj:ltä yrittysopimuksen mukaisesti ostamien lentolippujen laadusta esitetty ja toisaalta etupisteiden kertymisestä ja niillä saatavien matkojen ehdoista ja rajoituksista saatu selvitys sekä se, että osa työntekijöistä ei ole käyttänyt etupisteitä lainkaan ja osa työntekijöistä vain osan pisteistä, ei palkkana pidettävän edun määrää ole arvioitava suuremmaksi kuin kaksi prosenttia yhtiön lentolippukulujen määrästä. Määrättyä 10 prosentin veronkorotusta ei ole pidettävä liian suurena.

Kun otetaan huomioon yhtiölle edellisen verotarkastuksen johdosta laaditussa verotarkastuskertomuksessa lentoyhtiöiden etupisteiden osalta annettu ohjeistus sekä verohallinnon 18.2.2000 bonuksista antama ohje ja samana vuonna annettu verotiedote, sekä yhtiössä tämän jälkeen noudatettu vuonna 2002 annettu matkustusohje, ei yhtiölle voida antaa maksuunpanojen osalta luottamuksensuojaa. Kyseisessä matkustusohjeessa ei ole annettu työntekijöille minkäänlaista ohjausta ilmoittaa kertyneistä ja käytetyistä etupisteistä työnantajalle siinä tarkoituksessa, että se voisi toimittaa ennakonpidätyksen niistä syntyvän edun osalta. Yhtiö ei ole myöskään osoittanut, että se olisi muulla tavoin ohjannut tai valvonut työntekijöitä saatujen ja käytettyjen etupisteiden ilmoittamisesta yhtiölle.

Kun otetaan huomioon asian käsittelystä Konserniverokeskuksessa saatu selvitys sekä asian laajuus ja laatu, ei veron maksamisen voida katsoa viivästyneen Konserniverokeskuksen menettelyn vuoksi eikä yhtiölle määrättyjä veronlisäyksiä ole näin ollen tämän vuoksi miltään osin syytä poistaa.

Sovelletut oikeusohjeet

Perusteluissa mainitut
Hallintolaki 45 § 1 mom
Ennakkoperintälaki 7 a § ja 14 §
Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 1 § ja 2 §

MUUTOKSENHAKU Ennakkoperintälain 53 §:n ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 17 §:n 3 momentin mukaan tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus verotusmenettelystä annetun lain 70 §:n 2 momentissa mainitulla perusteella myöntää valitusluvan.

Valitusosoitus on liitteenä (ver 09.08).

HALLINTO-OIKEUDEN KOKOONPANO

Asian ovat ratkaisseet hallinto-oikeuden jäsenet Matti Tamminen, Maila Siivonen ja Mika Hämäläinen (t).

Esittelijä

Jyri Vesanto

JAKELU

Päätös

valittajalle saantitodistuksin:
X Oyj
xxx
xxxxx xxxxx
(Tiedote oikeudenkäyntimaksusta)

Jäljennös

Konserniverokeskus
Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö / veroasiamies
Veronkantokeskus / xxx perintäyksikkö
Veronkantokeskus / xxx perintäyksikkö, joka toimittaa jäljennöksen asianomaiselle ulosottomiehelle

TSA