

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Kahdessa kunnassa oleskelevan verotuspaikasta ja verotuspaikkaratkaisun vaikutuksista verotukseen

Kotikuntaa koskevat säännökset

Luonnollisten henkilöiden tulot muodostuvat valtaosaltaan henkilökohtaisista tuloista, jotka käsittävät muut kuin kiinteistö-, liike- ja ammattitulot ja joihin epäitsenäisestä työstä saatujen tulojen ohella luettaan myös pääomatulot ja satunnaiset tulot, näihin luettuna myös kiinteistöjen luovutusvoitot. Verotuslain 59 §:n mukaan henkilökohtaisesta tulosta kunnallisveron saa verovelvollisen kotikunta. Saman lain 63 § määrää verotuksen toimittajaksi verovelvollisen kotikunnan verolautakunnan tai verotoimiston valtionverotuksessa ja henkilökohtaisten tulojen osalta kunnallisverotuksessa. Eri kotikunnan omaavien puolisoitten osalta verotuksen toimittamisesta pykälään sisältyy erityissäännös.

Kotikunnan määritelmä on verotuslain ilmoittamisvelvollisuutta koskevissa säännöksissä. Lain 34 §:n 4 momentti kytkee verotuksellisen kotikunnan verovuoden alussa tapahtuvaan henkikirjoitukseen. Siten väestökirjalain säännökset kotipaikasta määräävät myös verotuspaikan, mikä ratkaisee veroilmoituksen antopaikan sekä edellä mainitut verotuksen toimittajan ja veronsaajakunnan. Aviomiehen kotikunta ei vuodesta 1972 lukien ole määrännyt vaimon kotikuntaa kuten oli aiemmin säädetty yhteisverotettavien puolisoitten osalta.

Väestökirjalain 5 §:n 2 momentin mukaan henkikirjoitus toimitetaan siinä kunnassa, jossa henkilöllä tammikuun 1 päivänä on kotipaikka. Verovuoden verotuspaikan määrää siten vuoden ensimmäisen päivän tilanne. Verovuoden aikana tapahtuneet olosuhteiden muutokset eivät vaikuta asiaan. Kuten kotipaikkaa koskevat väestökirjalain 9 ja 10 §:ien säännökset osoittavat, ratkaisevaa ei kuitenkaan ole yksinomaan henkilön tuon ajankohdan tosiasiallinen oleskelupaikka.

Väestökirjalain 5 §:n 4 momentin mukaan henkikirja päätetään hen-

kikirjoitusvuoden toukokuun 31 päivänä. Verotuspaikkaratkaisun tekee verotuksen toimittaja vasta verovuoden jälkeen. Henkikirjoitusratkaisu muodostaa luonnollisen oletaman kotikunnasta myös verotuksessa. Käytettävissä olevien tosiasiatietojen perusteella ratkaisu verotuksellisesta kotikunnasta voi kuitenkin poiketa henkikirjoituksesta. Oikein tapahtuneen henkikirjoituksen tulee kuitenkin osoittaa myös verotuspaikka.

Verotuspaikan voivat sekä verovelvollinen että veronsaajat, myös potentiaalisiksi veronsaajaksi itsensä katsova kunta, saattaa lääninoikeuden ratkaistavaksi. Valitusolkeuden rajoitukset eivät tule sovellettavaksi lääninoikeuden ratkaisusta KHO:een valitettaessa.

Verovelvollisen verottaminen samasta tulosta kahdessa paikassa lienee nykyisin suhteellisen harvinaista. Verotuslain 95 § sisältää tällaisten tapausten varalta poikkeuksellisia vireillepanosäännöksiä. Verotuslain 97 §:n mukaan muutoksenhakuaste voi oikaista virheellisen verotuspaikan, vaikka valitus ei verotuspaikkaa koskisikaan. Näin menetellään kuitenkin varsin harvoin, mahdollisesti esimerkiksi silloin kun valitus koskee kotikuntaratkaisusta riippuvaa asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähentämistä.

Oikeuskäytäntö henkikirjoitus- ja verotuspaikka-asioissa ei ole käsiteltävissä tilanteissa ollut kovin selkeä ja yhtenäinen. Ratkaisut katsotaan varsin usein yksilöllisistä olosuhteista riippuviksi. Kotikuntaa koskevien säännösten historiaa ja oikeuskäytäntöä on selvitetty KHO:n 50-vuotisjuhlajulkaisuun (s. 79—92) sisältyvässä hallintoneuvos Pauli Palomäen kirjoituksessa »Luonnollisen henkilön verotuspaikasta kunnallisverotuksessa eräissä tapauksissa». Tuossa vuodelta 1968 olevassa kirjoituksessa laajan tapausaineiston perusteella todetaan, ettei oikeuskäytäntö kaksoisasuntoa koskevissa kysymyksissä ole vielä vakiintunut. Kun keskeisissä kysymyksissä on annettu periaatteellisia ratkaisuja aivan viime vuosinakin, mikä on osaksi johtunut henkikirjoitus- ja verotuspaikkakäytännön yhteensovittamisesta, jäljempänä rajoitutaan käsittelemään aihetta vain uudempien ennakkopäätösluonteisten ratkaisujen valossa. Kun sekä säännökset että käytäntö antavat merkitystä perheen olemassaololle, on erikseen käsitelty yksinäisten ja perheellisten henkilöiden verotuspaikkaa.

Yksinäisten henkilöiden kotikunnasta

Yksinäisten henkilöiden osalta on nyttemmin, toisin kuin mitä eräistä vanhemmista ratkaisuksista (esim. ennakkopäätösrekisterissä ja vero-

hallinnon käsikirjassa edelleen säilytetyt KHO:n ratkaisut 14. 12. 1972 taltio 4934 ja 2. 2. 1982 taltio 428) on pääteltävissä, omaksuttu selvästi kanta, jonka mukaan asuntojen laatueroilla ei ole merkitystä ratkaistaessa väestökirjalain 9 §:n 1 momentissa tarkoitetun varsinaisen asunnon ja kodin sijaintia, vaan ratkaiseva merkitys kaksoisasuntotapauksissa on pääasiallisella oleskelulla. Henkilön oma käsitys hänen kotinsa sijainnista on useinkin toinen, kun asunnon laatu koetaan varsin merkitykselliseksi.

Kun henkilö ainoastaan työjaksojensa väliset pitemmät vapaat viettää työpaikkakuntansa ulkopuolella, merkitsee tämä erittäin vahvaa oletamaa pääasiallisesta oleskelusta ja kotikunnan sijaitsemisesta työpaikkakunnassa. Eri kunnissa oleskeluaikoja harvoin pystytään luotettavasti näyttämään, mikä puoltaa kaavamaista tulkintatapaa. Mikäli kuitenkin voidaan selvästi osoittaa yli puolet ajasta oleskellun muussa kuin työpaikkakunnalla sijaitsevassa asunnossa, työpaikkakunnan eduksi ratkaisua tuskin voidaan tehdä.

Asuntojen laadun merkityksettömyys verotuspaikka-asioissa on katsottava omaksutun KHO:n ratkaisussa 1984 B II 513. Siinä eronneen mieshenkilön oikeaksi verotuspaikaksi katsottiin Kemin kaupunki, jossa henkilöllä oli vakituinen työpaikka ja käytettävissään työnantajan yhteismajoitusasunto, eikä Posion kuntaa, jossa hän oli viettänyt vapaa-aikansa omistamassaan omakotitalossa. Samaan periaatteeseen perustuu ratkaisu 1985 B II 515. Työpaikan merkitys on edelleen korostunut, kun KHO:n täysistuntoratkaisussa 31. 3. 1988 taltio 1329 a rajavartijan henkikirjoituspaikaksi katsottiin kunta, jossa sijaitsevalla vartioasemalla hän vakinaisesti työskenteli ja jossa hänellä oli asunto yhteismajoitus-huoneessa. Ratkaisu syntyi äänin 20—9 vähemmistön katsoessa henkikirjoituspaikaksi 200 kilometrin päässä vartioasemalta olevan rajavartijan omistusasunnon sijaintikunnan, missä hän oli viettänyt työjaksojensa väliset yhtenäiset huomattavan pitkät vapaa-ajat. Luotettavia vuorokausikohtaisia lukuja eri paikkakunnalla oleskelusta ei ollut esitetty. Työjaksojen aikana rajavartijan yöpyminen ei aina tapahtunut vartioasemalla.

Kotipaikka ei väestökirjalain 10 §:n mukaan muutu muun muassa silloin, kun tilapäisen poissaolon syynä kotipaikalta on lyhytaikainen työsuhde tai muutoin laadultaan satunnainen toimi tai oleskelu. Lyhytaikaisuus voidaan päätellä etukäteen esimerkiksi työn komennusluontoisuudesta tai määräaikaisuudesta. Ainakin yli vuoden kestävä työ leimaaminen lyhytaikaiseksi ilman erityisiä perusteita voi kuitenkin olla kyseenalaista (vrt. jäljempänä olevaa esitystä asumiskustannusten vähentämisestä).

Perheellisten kotikunnasta

VäestökirjaL 9 §:n 1 momentin mukaan perheellisten osalta kaksois-asuntotapauksissa pääsäännön mukaan ratkaisevaa on, missä henkilöllä aviopuolionsa ja lastensa kanssa on yhteinen koti (kotiliesiperiaate). Puolisoilla tämän edellytyksen täytyessä on siis sama kotikunta. Toisin kuin yksinäisillä henkilöillä puolison työpaikkakuntaa, vaikka siellä on asunto, ei siis voidakaan pitää lähtökohtaisesti ensisijaisena. Kun tulee harkittavaksi, onko yhteistä kotia olemassa, myös asuntojen laatueroilla saattaa olla merkitystä. Niinpä kansanedustajan kotikunnaksi on katsottu kunta, jossa hänellä perheensä kanssa oli yhteinen asunto, vaikka hänellä oli ollut neljässä kunnassa asunnot ja hänen sanotussa yhteisessä kodissa perheensä luona viettämiensä päivien määrä oli vähäisin (1984 B II 514, äänestys 6—2). Kun teollisuuslaitoksen toimitusjohtajalla oli kahdessa kunnassa suuret luontoisetuasunnot, verotuspaikka määräytyi sen asunnon mukaan, missä hänen puolionsa lasten kanssa asui (1987 B 509, äänestys 3—1).

Väestökirjalain 9 §:n 1 momentin sanamuodosta »aviopuolionsa ja lastensa kanssa on yhteinen koti» huolimatta myös lapsettomilla puolisoilla voi olla yhteinen koti, vaikkakin ratkaisun riippuessa näytöstä lapsettomuudella voi olla merkitystä. Yhteinen koti voi muodostua myös lapsen tai lasten kanssa (vajaaperhe). Henkikirjoitusasiassa on katsottu, ettei eronnutta peruskoulun opettajaa ollut henkikirjoitettava työpaikkakunnalla, jossa hänellä oli asunto ja jossa hän pääasiallisesti oleskeli, vaan kunnassa, jossa hänellä alaikäisen poikansa kanssa oli yhteinen koti (1986 A II 56, äänestys 4—3). Kun lapset ovat olleet täysikäisiä, asiaa on arvosteltu toisin (19. 1. 1988 taltio 221, äänestys 3—1).

Puolisoiden osalta saatetaan päätyä myös siihen, että puolisoilla on kaksi yhteistä kotia (asunnot tässä kohden samanveroiset) tai että heillä ei ole lainkaan yhteistä kotia. Tällöin ratkaisevaksi muodostuu pääasiallinen oleskelu vastaavasti, mitä edellä yksinäisten henkilöiden osalta on esitetty. Yhden yhteisen kodin puuttumiseen on päädytty vastoin puolisoiden omaakin käsitystä varsinkin silloin, kun asuntojen välimatkan pituuden vuoksi kulkeminen on mahdollista vain pitkillä vapaililla, kun puolisoilla ei ole lapsia, kun työstä johtuvaa erillään asumista ei voida pitää tilapäisenä tai kun kysymyksessä on äskettäin avioituneet henkilöt, joiden olosuhteet eivät vielä ole vakiintuneet. Ratkaisujen äänestykset osoittavat arvostelun tulkinnanvaraisuutta.

KHO:n täysistuntoratkaisussa 1988 B 505 (31. 3. 1988 taltio 1328 a, äänestys 11 + 5—13) Pohjois-Suomessa opettajana kauan toiminut ja koululla olevassa asunnossa asunut naishenkilö oli verovuotta edeltä-

neenä vuonna solminut avioliiton. Aviomies asui Etelä-Suomessa puolisoiden yhdessä omistamassa omakotitalossa, missä myös opettaja vietti loma-aikansa. Puolisoilla ei ollut lapsia. Kun puolisoilla ei katsottu olleen yhteistä kotia, opettajan kotikuntana pääasiallisen oleskelun perusteella pidettiin Pohjois-Suomessa sijaitsevaa työpaikkakuntaa. KHO:n viisi jäsentä päätyi samaan lopputulokseen katsoen puolisoilla olleen molemmissa kunnissa yhteisen kodin, asuntojen olleen samanveroiset ja pääasiallisen oleskelun tapahtuneen työpaikkakunnalla. Kolmesta jäsentä katsoi puolisoiden yhteisen kodin ja siten opettajan kotikunnan sijaitsevan Etelä-Suomessa sijaitsevassa kunnassa.

Tulkinnallisia tilanteita syntyy myös silloin, kun kahta samanveroista perheasuntoa käytetään vuosittain niin, että pääasiallista oleskelupaikkaa on vaikea todeta. Tällöin joudutaan väestökirjalain 9 §:n 2 momentin mukaisesti harkitsemaan, mihin henkilön toimen, ansion tai muiden olosuhteiden perusteella on katsottava kuuluvan. Verotarkastajan kotikunnaksi on katsottu kunta, jossa hän oli virassa ja jossa hän asui perheineen talvikaudet osakehuoneistossaan, eikä kuntaa, jossa hän asui perheineen kesäkaudet aktiivisesti viljelemälläan maatilalla ja jonka kunnanvaltuuston jäsen hän oli (1974 B II 569).

Kotikuntaratkaisun yleisestä merkityksestä

Verotuksen ohella kotikuntaratkaisulla on muitakin vaikutuksia, mitkä voivat olla kannustimina niin kuntien kuin henkilöidenkin muutoksenhakemuksiin. Kunnan jäsenyydestä riippuu äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimiin ja siitä voi riippua erilaisten taloudellista arvoa omaavien palvelusten ja etujen saanti kunnalta. Henkikirjoitusvalituksessa kunta saattaa vaatia myös henkilön poistamista valittajakunnan henkikirjasta kotikunnalle kuuluvien velvollisuuksien välttämiseksi.

Jäljempänä tarkastellaan kotikuntaratkaisun ja samalla verotuspaikkaratkaisun mahdollisia vaikutuksia verotuksen aineelliseen toimittamiseen muutoinkin kuin veroäyrin hinnan osalta.

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus riippuu Suomessa asumisesta, jonka määritelmä on verovuoden 1989 tulo- ja varallisuusverolain (TVL) 13 §:ssä ja vuoden 1974 vastaavan lain 9 §:ssä. Ratkaisevaa pääsäännön mukaan on, onko henkilöllä täällä varsinainen asunto ja koti tai oleskeleeko hän täällä yli kuuden kuukauden ajan. Kotikunnan olemassaolon täytynee siten merkitä myös yleistä verovelvollisuutta, vaikka Suomessa asuminen ratkaistaankin suoraan TVL:n normien mukaan. Aineellista verovelvollisuutta koskeva kysymys eroaa verovuoden alun

tilanteen mukaan tehtävästä prosessuaalisuontoisesta verotuspaikkaratkaisusta myös sikäli, että Suomessa asuminen verovelvollisuuden kannalta voi alkaa ja lakata kesken verovuodenkin.

Asunnon omistajan verohelpotukset

Asuntoa koskevat seuraavat verohelpotusta merkitsevät säännökset:

- verovuoden 1989 TVL 89 §:n ja aikaisemman velkojen korkojen vähennysoikeuden rajoittamisesta verotuksessa annetun lain mukaan verovelvollisen tai hänen perheensä vakituisen asunnon hankkimisesta ja perusparannuksesta aiheutuneiden velkojen korkojen vähennysoikeus on laajempi kuin muiden ansiotoimintaan liittymättömien velkojen korkojen vähennysoikeus,

- asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa annetun lain mukaan asuntotulo jätetään verottamatta vakituiseen asunnosta säädettyyn asunnon verotusarvoon saakka, millä pyritään siihen, että asuntotulo tulisi määrättäväksi vain tavanmukaista asumistasoa arvokkaamista asunnoista,

- verovuoden 1989 TVL 73 §:n ja aikaisemman lain 21 a §:n mukaan oman tai perheen vakituisen asunnon luovutusvoitto vuoden omistus- ja käyttöajan täyttyessä ei ole veronalaista tuloa ja

- verovuoden 1989 TVL 140 §:ssä ja aikaisemman lain 50 §:ssä säädetään oman tai perheen asuntoon (edellisistä poiketen tässä ei ole säädetty vakituisuuden edellytystä) liittyvästä varallisuusverohuojennuksesta.

Verotuspaikan määräytymisellä on ilmeisesti melko vähän relevanttia vaikutusta edellä mainittujen säännösten asunnon käsitteen tulkinnassa. Selvää yleensä on, että laillisessa kotikunnassa, ehkä väestökirjalain 10 §:n tilanteita lukuunottamatta, sijaitsee säännösten tarkoittama asunto. Lähtökohtaisesti tämä on myös henkilön ainoa vakituinen asunto. Oikeuskäytännössä on kuitenkin hyväksytty se, että henkilöllä voi olla toinenkin vakituinen asunto (kakkosasunto). Siten myös muualla kuin verotuksellisessa kotikunnassa sijaitseva asunto voi olla verohelpotusten kohteena. Vakituinen asunto ei tarkoita samaa kuin väestökirjalain 9 §:n 1 momentin »varsinainen asunto ja koti». Aviomiehellä voi olla vakituinen asunto työpaikkakunnallaan, vaikka hänen väestökirjalain mukaan määräytyvä varsinainen asuntonsa ja kotinsa on toisessa kunnassa olevassa perheen yhteisessä kodissa. KHO:n ratkaisuissa perheen asunnon lisäksi on hyväksytty toisella paikkakunnalla

työskennelleen puolison toiseksi vakituiseksi asunnoksi työskentelypaikkakunnan asunto, kun kakkosasunnon oli kotikuntansa ulkopuolelta hankkinut kansanedustaja (1978 B II 583), kahdella paikkakunnalla työskentelemään joutuva suuren yrityksen johtaja (1979 B II 574; vrt. 1978 B II 581, jota lienee pidettävä vallitsevan kannan vastaisena) ja hovioikeudenneuvos (1988 B 547). Kaikissa näissä tapauksissa asuntojen välimatka on ollut niin pitkä ja työ kotikunnan ulkopuolella niin vaativaa, että asunto työpaikkakunnalla on ollut tarpeellinen, ja asuntoa on jouduttu myös säännöllisesti käyttämään. Työn pysyvyyttä perheen asuinkunnan ulkopuolella ei edellytettäne, mutta lyhytaikainen oleskelu tuskin voi muodostaa vakituista asuntoa. Päiväraha-oikeus työpaikkakunnalla oleskeltaessa ei ole vaikuttanut asiaan.

Vakituksen asunnon osalta vähennettävien korkojen säädetty enimmäismäärä ei voi ylittyä, vaikka vähennettäväksi tulee kahden asunnon velkojen korot (1978 B II 583). Samoin on tulkittu varallisuusverohuojennukselle säädettyä asunnon arvoa (1977 B II 588). Asuntotulon verottamatta jäämiselle säädetystä arvosta kahden vakituksen asunnon tapauksessa ei liene ratkaisua. Yhdenmukaisuus vaatisi vastaavaa tulokintaa myös asuntotulon määräämisessä.

Asunnon omistajan lisäksi kotikunnan ulkopuolista asuntoa voi käyttää myös perheenjäsen. Kun naimaton opiskelija kuului vielä vanhempiensa perheeseen, hänen käytössään opiskelupaikkakunnalla oleva vanhemman hankkima asunto on hyväksytty varallisuusverohuojennuksen piiriin ja huojennus on siis samanaikaisesti myönnetty kahdesta asunnosta (1977 B II 588, äänestys 4—2—1). Huomattava kuitenkin on, että varallisuusverohuojennuksen edellytykseksi ei ole säädetty asunnon vakituisuutta. Perheen vakituksena asuntona ei ole pidetty lapsen opiskelupaikkakunnalta vanhemman hankkimaa 100 neliömetrin huoneistoa yksinomaan sillä perusteella, että opiskeleva tytär asui siellä lukukausien aikana (1984 B II 580). Ratkaisu koski opiskelija-asunnoksi poikkeuksellisen suurta asuntoa, minkä vuoksi yleisempää periaatetta ratkaisusta ei ehkä ole johdettavissa. Opiskelija-asunnoksi luovutetun asunnon lukemisen perheen vakituiseksi asunnoksi saattaa estää sekin, että asunnon vakituisuuden edellytyksen muutoin täyttyessä opiskelevan lapsen on mahdollisesti katsottava itsenäistyneen, jolloin hänen ei enää voitaisi katsoa kuuluvan asunnon omistajan perheeseen.

Edellä esitetty on koskenut perheellisten henkilöiden asuntoja. Oikeuskäytännössä on siis voitu katsoa perheellisten osalta vakituiseksi asunnoksi myös kotikunnan ulkopuolella oleva asunto. Voisiko vastaavasti myös yksinäisellä henkilöllä olla kaksi vakituista asuntoa. Opis-

kelijan, joka väestökirjalain 10 §:n perusteella henkikirjoitettiin vanhempiensa asuinkunnassa, opiskelupaikkakunnalla sijaitsevaa hänen itsensä omistamaa asuntoa on pidetty hänen vakituksena asuntonaan, josta asuntotulo jätetään verottamatta (1976 B II 525, äänestys 3—1). Vaikka naimattomalla sairaanhoitajalla oli vaatimaton työsuhteasunto työpaikkakunnassa ja hänet myös henkikirjoitettiin tuossa kunnassa, hänen varsin lähellä naapurikunnassa sijaitsevaa omistusasuntoaan, missä hän vietti vapaapäivänsä, pidettiin hänen vakituksena asuntonaan eikä asuntotulosta siten verotettu (13. 10. 1975 taltio 3916, äänestys 3—1). Näissä molemmissa tapauksissa huojennus tuli myönnettäväksi naimattomalle henkilölle vain yhdestä, kotikunnan ulkopuolella olevasta asunnosta. Sellaisia tilanteita saattaa esiintyä, joissa huojennuksen myöntämistä yksinäisellekin sekä kotikunnassa että työpaikkakunnassa sijaitsevista omistusasunnoista voitaisiin puoltaa. Mahdollista kuitenkin on ainakin väestökirjalain 10 §:n tarkoittamissa tapauksissa sekin, että jopa kotikunnan asuntoa ei voitaisi katsoa käytetyn verosäännösten edellyttämällä tavalla vakituksena asuntona.

Matkakustannukset

Verovuoden 1989 TVL 83 §:n ja aikaisemman lain 26 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan luonnollisina vähennyksinä pidetään myös matkakustannuksia asunnosta työpaikkaan ja takaisin. Jos henkilöllä on asunto myös kotikuntansa ulkopuolella olevalla työpaikkakunnalla, matkakustannukset molempiin asuntoihin voivat tulla vähennettäväksi, yleensä työpaikkakunnan osalta päivittäiset matkakustannukset ja kotikunnan asunnon osalta viikonlopun viettoon matkustamisesta aiheutuvat kustannukset. Yksinäisillä henkilöillä vähennyskelpoisina pidettäviä viikonlopun matkakustannuksia ei voine esiintyä kuin tilapäisissä kotikunnan ulkopuolisissa työsuhteissa, jolloin työpaikkakunnalla sijaitseva asunto ei ole muodostunut varsinaiseksi asunnoksi ja kodiksi (tuomiokuntapalvelua varten virkavapaana ollut lakimies sai vähentää viikonloppumatkojen kustannukset, 1988 B 558, äänestys 3—2; samoin kotikuntansa ulkopuolella telakkayhtiön ammattikoulussa opiskellut, vaikka hän oli saanut työharjoittelusta palkkaa, 1987 B 580).

Matkoja työpaikkakunnan ulkopuolella olevaan asuntoon, joka ei muodosta kotikuntaa, ei saa vähentää olipa kysymyksessä perheellinen tai perheetön henkilö. Kotikunnan määräytyminen näyttäisi jopa suoraan ratkaisevan näissä tapauksissa vähennysoikeuden. Kun puolisoilla on eri kotikunnat, matkakuluja puolisoitten asuntojen välillä on

pidetty vähennyskeltvottomina (1987 B 582). Kun puoliset asuivat työs-kentelypaikkakunnalla miehen työsuhdeasunnossa, matkakustannuk-set työpaikkojen ja maatilaa, jossa asuttiin kesäisin noin puolen vuo-den ajan, ei voitu vähentää TVL 26 §:n 1 momentin 5 kohdan perusteel-la (1983 B II 562). Naimaton työpaikkakunnassaan asuva henkilö ei saa vähentää viikonlopun matkakustannuksia vanhempiensa luokse toiseen kuntaan, kun hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on vakituisen työ-paikan sijaintikunnassa (1979 B II 559).

Kun perheellisellä henkilöllä on oikeus vähentää kotikunnan asun-non ja työpaikkakunnan asunnon väliset matkakustannukset, vähennys-oikeus ei rajoitu vain viikonlopun matkakustannuksiin. Vähennyskel-poisiksi on hyväksytty kustannukset kaksi kertaa viikossa tapahtuneista matkoista, kun asuntojen välimatka oli noin 100 kilometriä (1983 B II 561, äänestys 4—1). Mikäli työpaikkakunnalla ei olisi asuntoa, vähen-nyskelpoisia olisivat luonnollisesti säädettyyn enimmäismäärään saak-ka myös päivittäiset kotikunnan ja työpaikan väliset matkakustannuk-set, mikä puoltaa viikonloppua laajempaa vähennysoikeutta.

Matkakustannusten vähennysoikeus on monissa tapauksissa pal-kansaajille niin merkittävä, että se vaikuttaa myös verovelvollisten kan-taan kotikunnastaan.

Asumiskustannukset vähennyksenä

Verovuoden 1989 TVL 85 §:n ja aikaisemman lain 27 §:n mukaan asunnon vuokra on elantokustannus eikä niin ollen ole vähennyskel-poinen. Kotikunnan asunnosta johtuvat menot eivät siten voine olla vä-hennyskelpoisia muulta kuin mahdollisen työhuoneen osalta. Sellais-ta johtopäätöstä, että kakkosasunnoksi hankitun työpaikkakunnan asunnon menot olisivat vähennyskelpoisia työstä johtuvina menoina, ei kuitenkaan voida tehdä. Myöskään työpaikkakunnalta hankitun va-kituisen asunnon menojen vähentäminen ei juuri voi tulla kysymykseen. Vain silloin, kun kysymyksessä on lyhytaikainen työ tai työskentely ta-pahtuu useammalla paikkakunnalla tai ulkomailla on käytännössä asun-non menojen vähentämistä pidetty mahdollisena.

Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, ettei päätoimen hoi-tamiseksi asuinpaikkakunnan ulkopuolella toimipaikkakunnalta hanki-tun asunnon menot ole vähennyskelpoisia (1967 B II 559 ja 1973 B II 555). Vuoden kestäneen viransijaisuuden hoitaminen kotikunnan ulko-puolella ei liioin oikeuttanut työpaikkakunnalta vuokratusta asunnos-ta aiheutuneiden menojen vähentämiseen varsinkin kun henkilöllä ei

ollut muualla vakinaista tointa (1984 B II 574). Sen sijaan Helsingin seudulla asuva professori, joka virkavapautensa aikana viransijaisena hoiti professorin virkaa Oulun yliopistossa kalenterivuoden ajan ja samanaikaisesti eräitä tehtäviä Helsingin seudulla, sai vähentää tilapäisestä viran hoitamisesta aiheutuvat yöpymiskustannukset (1975 B II 539 äänestys 3—1). Myös kahdeksan kuukauden työkomennuksesta aiheutuneet ylimääräiset asumiskustannukset ulkomailla on saatu vähentää, kun samalla perheasunto pysyi Suomessa (1984 B II 573). Mitä lyhytaikaisemman työn hoitamisesta kotikunnan ulkopuolella on kysymys, sitä perustellumpaa on hyväksyä vähennyskelpoiseksi tilapäinen asumiskustannusten lisääntyminen varsinkin jos samalla pysyvämpi työpaikka säilyy muualla. Näissä olosuhteissa ei liioin kotikunta siirry perheettömänkään henkilön osalta kuntaan, missä lyhytaikainen työskentely tapahtuu.

Lopuksi voi todeta, että kaksoisasuntotapauksissa yksinäisten ja perheellisten henkilöiden kotikunta määräytyy varsin erilaisin perustein. Työpaikkakunnassa sijaitseva asunto on yksinäisten osalta määrävässä asemassa, perheellisten osalta perheasunto. Yksinäisiin tässä suhteessa luetaan myös avioliitonomaisissa olosuhteissa yhdessä elävät henkilöt. Samoissa olosuhteissa muutoin työskentelevät voivat siten siviilisäädystään riippuen joutua varsinkin asuntojensa välisten matkakustannusten vähennysoikeuden osalta verotuksessa varsin erilaiseen asemaan. Erilaista kohtelua voidaan tosin perustella perheyhteisyyden tärkeydellä. Kansalaisten yhdenvertainen kohtelu on tässäkin vaikeasti toteutettavissa oleva tavoite.