

Työmatkakustannusten korvaukset tuloverotuksessa

Itä-Suomen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

Pro gradu –tutkielma

2.11.2015

Katja Halonen (174402)

Ohjaaja: Matti Myrsky

Tiivistelmä

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Tiedekunta		Yksikkö	
Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Oikeustieteiden laitos	
Tekijä			
Katja Halonen			
Työn nimi			
Työmatkakustannusten korvaukset tuloverotuksessa			
Pääaine	Työn laji	Aika	Sivuja
Finanssioikeus	pro gradu -tutkielma	2.11.2015	XVI + 79
Tiivistelmä			
<p>Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle. Työnantaja voi vähentää matkakustannusten osuuden palkansaajalle maksettavasta kokonaiskorvauksesta ennen ennakonpidätyksen toimittamista tai korvata kustannukset palkan lisäksi, jolloin kyseessä on ns. verovapaa matkakustannusten korvaus.</p> <p>Nykytilanteessa matkakustannusten korvausten veronalaisuudessa on eroja riippuen siitä tehdäänkö matka varsinaiselle-, toissijaiselle- vai erityiselle työntekemispaikalle. Sääntelyssä on myös jonkin verran eroja eri työntekijäryhmien välillä. Tämän pro gradu –tutkielman tarkoituksena on esittää kootusti verovapaiden työmatkakustannusten korvausten maksamiseen liittyvät työskentelytilanteet sekä selvittää mitä työmatkasta johtuvia kustannuksia ja millä edellytyksillä työnantaja voi tuloverotuksessa korvata työntekijälle verovapaasti.</p> <p>Matkakustannusten korvauksista on tähän saakka sovittu työehtosopimuksissa. Vaihtoehtoisesti korvausten maksamisesta voitaisiin säätää lailla. Vaikka lainsäätäjä asettaisi työnantajille velvollisuuden maksaa korvausta työmatkakustannuksista, ei lainsäädäntö luultavasti voisi olla niin yksityiskohtaista, ettei jäisi sijaa tulkinnalle. Lailla säätäminen olisi myös puuttumista työmarkkinaosapuolten sopimusvapauteen, josta ei välttämättä olla valmiita luopumaan.</p>			
Avainsanat			
Työmatka, matkakustannusten korvaus, työntekemispaikka, päiväraha, kilometrikorvaus			

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Työmatkakustannusten korvaukset tutkimusaiheena.....	1
1.1.1	<i>Aihevalinnan taustaa</i>	1
1.1.2	<i>Mitä tarkoitetaan työmatkalla ja matkakustannusten korvauksilla?</i>	2
1.2	Tutkimuksen tarkoitus ja aiheen rajausta	3
1.3	Tutkimusongelma ja -metodi	3
1.3.1	<i>Tutkimusongelma</i>	3
1.3.2	<i>Tutkimusmetodi</i>	4
1.4	Tutkimuksen rakenne.....	6
1.4.1	<i>Matkakustannusten korvausten maksamisen edellytykset eri tilanteissa</i>	6
1.4.2	<i>Matkakustannusten korvauksiin liittyvä verosuunnittelu ja veronkierto</i>	7
1.4.3	<i>Veropoliittinen osio</i>	8
1.5	Tutkimuksen keskeiset lähteet	8
1.6	Matkakustannusten korvausten käsitteet	8
1.6.1	<i>Kilometrikorvaus</i>	8
1.6.2	<i>Päiväraha</i>	9
1.6.3	<i>Ateriakorvaus</i>	9
1.6.4	<i>Majoittumiskustannusten korvaukset</i>	10
2	KUSTANNUSTEN KORVAUKSET MATKOISTA ERI TYÖNTEKEMISPAIKOILLE.....	11
2.1	Matkat varsinaiselle työpaikalle	11
2.1.1	<i>Varsinaisen työpaikan käsite</i>	11
2.1.2	<i>Matkakustannusten korvaukset matkasta varsinaiselle työpaikalle</i>	11
2.1.3	<i>Urheilijan varsinainen työpaikka</i>	13
2.2	Matkat toissijaiselle työpaikalle.....	14
2.2.1	<i>Toissijaisen työpaikan käsite</i>	14
2.2.2	<i>Matkakustannusten korvaukset matkasta toissijaiselle työpaikalle</i>	15
2.3	Tilapäinen työmatka erityiselle työntekemispaikalle.....	16
2.3.1	<i>Erityisen työntekemispaikan käsite</i>	16
2.3.2	<i>Matkakustannusten korvaukset matkasta erityiselle työntekemispaikalle</i>	17
2.3.3	<i>Matkakustannusten korvaukset viikonloppumatkoista</i>	19

2.3.4	<i>Tilapäisyyden edellytykset ja yleinen kahden vuoden määräaika</i>	20
2.3.5	<i>Kolmen vuoden määräaika</i>	21
2.3.6	<i>Uusi määräaika</i>	22
2.3.7	<i>Erityinen työntekemispaiikka pääasiallisena työskentelypaikkana</i>	23
2.3.8	<i>Matkakustannusten korvauksen tilapäisen työskentelyn kolmantena vuonna</i> 24	
2.3.9	<i>Työskentelyn ennakoimaton jatkuminen</i>	25
2.4	Komennusluonteinen työskentely	26
2.4.1	<i>Milloin työ on komennusluonteista?</i>	26
2.4.2	<i>Varsinaisen työpaikan muodostuminen komennusluonteisessa työssä</i>	27
2.4.3	<i>Verovapaat matkakustannusten korvaukset komennusluonteisessa työskentelyssä</i>	29
2.5	Työskentely erityisalalla	31
2.5.1	<i>Erityisalan määritelmä</i>	31
2.5.2	<i>Verovapaat matkakustannustenkorvaukset erityisalalla</i>	33
2.5.3	<i>Yöpyminen työmatkalla ja KHO 2012:85</i>	35
2.5.4	<i>Asuminen ja yöpyminen Verohallinnon ohjeessa</i>	37
2.5.5	<i>Majoittumisen keston vaikutus kakkosasunnon muodostumiseen</i>	37
2.6	Liikkuvaa työtä tekevät	39
2.6.1	<i>Liikkuvaa työtä tekevän määritelmä</i>	39
2.6.2	<i>Verovapaat matkakustannusten korvaukset liikkuvaa työtä tekevällä</i>	41
3	MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSET ERÄISSÄ MUISSA TILANTEISSA 42	
3.1	Matkakustannusten korvausten maksaminen ilman työ- tai virkasuhdetta	42
3.1.1	<i>Maksetaan vain matkakustannusten korvauksia</i>	42
3.1.2	<i>Yrittäjän matkakustannusten korvaukset osakeyhtiössä ja henkilöyhtiöissä</i> . 42	
3.1.3	<i>Työkorvaus ja matkakustannusten korvaukset</i>	43
3.1.4	<i>Työhönottohaastattelu ja työharjoittelu</i>	44
3.2	Matkakustannusten korvaukset etätöissä, freelancer-työntekijällä ja merityötulon saajalla	45
3.2.1	<i>Etätö ja matkakustannusten korvaukset</i>	45
3.2.2	<i>Freelancerin matkakustannusten korvaukset</i>	46
3.2.3	<i>Merityötulon saajan matkakustannusten korvaukset</i>	47
3.3	Vuokratyöntekijän matkakustannusten korvaukset	48
3.3.1	<i>Matkakustannusten korvaukset vuokratyössä muilla kuin erityisaloilla</i>	48

3.3.2	<i>Erityisalan vuokratyöntekijät</i>	50
3.4	Luontoisetuauton vaikutus kilometrikorvausten maksamiseen	50
3.4.1	<i>Matkakustannusten korvaukset, kun työntekijällä on autoetu</i>	50
3.4.2	<i>Autoetu toiselta työnantajalta</i>	52
3.4.3	<i>Puolisot työskentelevät saman työnantajan palveluksessa</i>	53
3.5	Yleishyödyllinen yhteisö matkakustannusten korvausten maksajana	53
3.5.1	<i>Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva erityissäännös</i>	53
3.5.2	<i>Ketä säännös koskee?</i>	54
3.5.3	<i>Verovapaiden korvausten enimmäismäärän soveltaminen</i>	55
4	MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSIIN LIITTYVÄ VEROSUUNNITTELU JA VERON KIERTÄMINEN	57
4.1	Verosuunnittelua vai veron kiertämistä	57
4.1.1	<i>Verosuunnittelu</i>	57
4.1.2	<i>Veron kiertäminen</i>	58
4.2	Verosuunnittelu matkakustannusten korvausten näkökulmasta	59
4.2.1	<i>Viranomaisen neuvontavelvollisuuden suhde verosuunnitteluun</i>	59
4.2.2	<i>Ennakkoratkaisu</i>	60
4.2.3	<i>Verovapaa kilometrikorvaus vai vähennys ennen ennakonpidätyksen toimittamista – suunnittelunäkökohdat</i>	61
4.3	Verotarkastus ja sen seuraamukset sekä luottamuksen suoja	63
4.3.1	<i>Verotuksen oikaiseminen</i>	63
4.3.2	<i>Luottamuksensuoja</i>	64
4.4	Kilometrikorvauksiin ja autoetuun liittyvä veron kiertäminen	66
4.4.1	<i>Palkansaajan autoetu ja veron kiertäminen</i>	66
4.4.2	<i>Yrityksen omistajan autoetu ja veron kiertäminen</i>	66
4.4.3	<i>Yrittäjäpuolisoiden autoetu ja veron kiertäminen</i>	67
5	MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSET VEROPOLITIIKASSA SEKÄ TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET	69
5.1	Komennustyöryhmät ja niiden asettamiseen johtaneet syyt sekä työn tulokset ...	69
5.1.1	<i>Ensimmäisen komennustyöryhmän asettamisen taustaa</i>	69
5.1.2	<i>Ensimmäisen komennustyöryhmän tehtävänanto ja mietintö</i>	69
5.1.3	<i>Toisen komennusmiestyöryhmän toimeksianto ja mietintö</i>	70
5.2	Tuloverolain 73 §:n muutos ja sen peruminen	71

5.2.1	<i>Kilometrikorvausten porrastus</i>	71
5.2.2	<i>Kilometrikorvauksen porrastuksesta luopuminen</i>	72
5.3	<i>Johtopäätökset ja yhteenveto</i>	73
5.3.1	<i>Matkakustannusten korvausten maksamisen ongelmat nykytilanteessa</i>	73
5.3.2	<i>Matkakustannusten korvausten taso ja mahdollinen ylikompensaatio</i>	75
5.3.3	<i>Tulisiko matkakustannusten korvauksia koskevaa sääntelyä ja ohjeistusta muuttaa?</i>	76

KUVIOT JA TAULUKOT

Kuvio 1. Toissijainen työpaikka.

Kuvio 2. Erityinen työntekemispaikka.

Kuvio 3. Työskentelyolosuhteet komennusluonteisessa työssä.

Kuvio 4. Erityinen työntekemispaikka, erityisala (ei varsinaista työpaikkaa).

Kuvio 5. Liikkuvaa työtä tekevän työskentelyolosuhteet

LÄHTEET

VIRALLISLÄHTEET

Valtiopäiväasiakirjat

HE 129/1998 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain, tuloverolain 77 §:n muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen, verotusmenettelystä annetun lain 16 §:n ja verontilityslain 12 §:n muuttamisesta

HE 211/2005 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta

HE 112/2008 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2009 tuloveroasteikkolaiksi ja eräiksi muiksi tuloveroperusteita koskeviksi muutoksiksi

HE 118/2008 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2009 tuloveroasteikkolaiksi ja eräiksi muiksi tuloveroperusteita koskeviksi muutoksiksi

HE 88/2012 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle kilometrikorvausta koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön

HE 181/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 105/2013 vp) täydentämisestä

VaVM 28/2012 vp: Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä 88/2012 vp Hallituksen esitys eduskunnalle kilometrikorvausta koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön

VaVM 22/2013 vp: Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksistä HE 105/2013 vp Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi ja HE 181/2013 vp Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 105/2013 vp) täydentämisestä

Lainsäädäntö

Ennakkoperintälaki (20.12.1996/1118)

Hallintolaki (6.6.2003/434)

Laki rikosasioiden ja eräiden riita-asioiden sovittelusta (9.12.2005/1015)

Laki tuloverolain 73 §:n muuttamiseksi (14.12.2012/787)

Laki tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (30.12.2013/1246)

Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

Merityösopimuslaki (17.6.2011/756)

Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)

Tuloverolaki (30.12.1992/1535)

Työaikalaki (9.8.1996/605)

OIKEUSKÄYTÄNTÖ

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1970 II 538

KHO 1982:3343

KHO 1985 B II 614

KHO 1991 B 520

KHO 1991:803

KHO: 1996-B-505

KHO 2003:50

KHO 2003:2882

KHO 2004:2563

KHO 2005:64

KHO 2005:67

KHO 2005:1707

KHO 2005:2537

KHO 2005:2538

KHO 2006:45

KHO 2009:20

KHO 2012:17

KHO 2012:85

KHO 2015:122

Hallinto-oikeus

Turun hallinto-oikeus 22.6.2004 04/0442/03

Turun hallinto-oikeus 5.4.2011 11/0223/3

Työtuomioistuin

TT 2014:124

Keskusverolautakunta

KVL 51/2005

KVL 52/2005

KVL 17/2007

KIRJALLISUUS

Adamsson, Kirsi - Engblom, Ari: Työnantaja ja verosuunnittelu. Edita Publishing Oy.

Jyväskylä 2011.

Engblom, Ari: Henkilökuntaedut verotuksessa. Edita Publishing Oy. Helsinki 2006.

Husa, Jaakko: Julkisoikeudellinen tutkimus. Finnpublishers Oy. Jyväskylä 1995.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjalainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum. Helsinki 2010. (*Husa ym. 2010*)

Karttunen, Saija - Pasanen, Virpi: Matkakustannusten korvaukset kansainvälisissä työskentelytilanteissa. Verotus 1/2015, s. 30-31.

Karttunen, Saija - Pasanen, Virpi - Tannila, Eija: Työmatkat ja Verotus. Talentum. Helsinki 2014. (*Karttunen ym. 2014*)

Knuutinen, Reijo: Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 6-7.

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Sanoma Pro Oy, 1. painos. Helsinki 2012.

Matikainen, Anne-Mari: Pitkäkestoisen työskentelyn tilapäisyydestä verotuksessa. Teoksessa Oikeus ja vakuutustiedettä 2006, toim. Jukka Kultalahti – Seppo Penttilä. Tampereen yliopisto, Oikeustieteiden laitos 2006.

Matikainen, Anne-Mari: Työmatkan tilapäisyyden kestosta TVL 72a §:n valossa. Verotus 4/2007, s. 377-378.

Mattinen, Kati: Työmatkakustannukset käytännönläheisesti. Eidta Prima. Helsinki 2010.

Myrsky, Matti:

- Onko verotuksessa mahdollista saada luottamuksensuojaa? Ratkaisun KHO 2009:20 arviointia. Defensor Legis 5/2011, s. 681-682.
- Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum. Helsinki 2011.
- Suomen veropolitiikka. Talentum. Helsinki 2013.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum. Helsinki 2011.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Henkilökohtaisen tulon verotus. Talentum. Helsinki 2014.

Nykänen, Pekka: Matkakustannusten korvauksista erityisalalla. Verotus 3/2014, s. 263-264, 266, 270, 272.

Pasanen, Virpi: Verovapaiden matkakustannusten korvausten muuttunut lainsäädäntö. Verotus 3/2009, s. 237-238.

Sainio Jussi:

- Palkansaajan verosuunnittelu. Verotieto Oy. Helsinki 2005, 2. uudistettu painos.
- Työmatkat verotuksessa. Verotieto Oy. Helsinki 2006.

VEROHALLINNON OHJEET JA PÄÄTÖKSET

Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös, diaarinumero A15/200/2013 (*Verohallinto 2013a*)

Hallintolaki ja verolainsäädäntö, diaarinumero A16/200/2012 (*Verohallinto 2012b*)

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 vaikutukset erityisalan työntekijöiden verotukseen, diaarinumero A147/200/2012. (*Verohallinto 2012a*)

Luontoisetuauton vaikutus kilometrikorvausten verovapauteen, diaarinumero A56/200/2013 (*Verohallinto 2013c*)

Merityötulon verotus, diaarinumero A33/200/2014 (*Verohallinto 2014c*)

Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa, diaarinumero A19/200/2014 (*Verohallinto 2014b*)

Verohallinnon päätös ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta, diaarinumero A217/200/2013, 31.12.2013 (*Verohallinto 2013b*)

Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2015, diaarinumero A202/200/2014 (*Verohallinto 2014a*)

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten, diaarinumero 164/200/2013.

Veronkiertämissäännöksen soveltaminen, diaarinumero A126/200/2014. (*Verohallinto 2014d*)

INTERNETLÄHTEET

Iloiset Veronmaksajat ry. Ajankohtaisia verolinjauksia.

[<https://iloisetveronmaksajat.wordpress.com/linjaukset/>] (25.1.2015)

Rakennusteollisuuden keskusliitto – Rakennusliitto. Talonrakennusteollisuus ry:n ja Rakennusliitto ry:n välinen rakennusalan työehtosopimus urakkahinnoitteluineen 2014–2016. [<https://www.finlex.fi/data/tes/stes4484-TT72Rakennus1403.pdf>] (29.4.2015, 15.5.2015)

Suomen ympäristökeskus. Suomen ympäristökeskuksen raportteja 15/2015.

[<https://helda.helsinki.fi/handle/10138/154287>] (31.5.2015)

Tilastokeskus. Suomen virallinen tilasto (SVT): Työolotutkimus (verkojulkaisu).

ISSN=2342-2874. Helsinki Työolojen muutokset 1977–2013 Hanna Sutela – Anna Maija Lehto.

[http://www.stat.fi/tup/julkaisut/tiedostot/julkaisuluettelo/ytmv_197713_2014_12309_net.pdf] (5.1.2015)

Työmarkkina-avain. Työmarkkinajärjestelmä.[[http://www.tyomarkkina-](http://www.tyomarkkina-avain.fi/J30/tyomarkkinajarjestelma#TyoehtosopimusTES)

[avain.fi/J30/tyomarkkinajarjestelma#TyoehtosopimusTES](http://www.tyomarkkina-avain.fi/J30/tyomarkkinajarjestelma#TyoehtosopimusTES)] (16.6.2015)

Valtioneuvosto. Valtioneuvoston tiedonanto eduskunnalle 29.5.2015 nimitetyn pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelmasta.

[http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1433371/Tiedonanto_Sipil%C3%A4_29052015_final.pdf/6de03651-4770-492a-907f-89452141d0d5] (30.5.2015)

(*Valtioneuvosto 2015a*)

Valtioneuvosto. Hallituksen esitykset toimista kustannuskilpailukyvyyn parantamiseksi.

Valtioneuvoston viestintäosasto 8.9.2015. Tiedote 463/2015 (11.9.2015) (*Valtioneuvosto 2015b*)

Valtiovarainministeriö. Komennusmiestyöryhmä 2008: Komennusmiesten matkakustannusten korvausten verotus.

[http://www.2014.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20080604Komenn/name.jsp] (25.4.2015)

Valtiovarainministeriö. Komennustyöryhmän muistio. Toimenpide-ehdotuksia komennuskäytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi. Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 14/2006.

[http://www.2014.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20061220Komenn/komennusmies_pdf.pdf] (25.4.2015)

Valtiovarainministeriö. Valtion talousarvioesitykset 2015.

[<http://budjetti.vm.fi/indox/sisalto.jsp?year=2015&lang=fi&maindoc=/2015/tae/valtiovarainministerionKanta/valtiovarainministerionKanta.xml&opennode=0:1:3:5:>] (16.10.2014)

Verohallinto. Henkilöasiakkaan vero-opas 2014.

[<http://portal.vero.fi/public/default.aspx?nodeid=9541&culture=fi-FI&contentlan=1>] (14.5.2014)

Verohallinto. Oikeustapauksia työmatkakustannusten korvauksista. Liite Verohallinnon ohjeeseen Työmatkakustannusten korvaukset, antopäivä 7.2.2014.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Oikeustapauksia_tyomatkakustannusten_kor\(9972\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Oikeustapauksia_tyomatkakustannusten_kor(9972))] (28.9.2014)

Verohallinto. Urheilijan palkkiot.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Ansiotulot/Urheilijan_palkkiot\(25375\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Ansiotulot/Urheilijan_palkkiot(25375))] (12.3.2015)

Verohallinto. Verohallinnon tilastoja: Ennakkotietoa henkilöasiakkaiden tuloista, kustannusten korvauksista ja luontoiseduista 2013. Verohallinnon tiedote, 23.6.2014.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ ja_tutkimuksia/Tuloverotilastoja/Verohallinnon_tilastoja_Ennakkotietoa_he\(33035\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ ja_tutkimuksia/Tuloverotilastoja/Verohallinnon_tilastoja_Ennakkotietoa_he(33035))] (30.4.2015)

Verohallinto. Viikonloppumatkat perheen luo.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Matkakulut/Viikonloppumatkat_perheen_luo\(31736\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Matkakulut/Viikonloppumatkat_perheen_luo(31736))] (26.10.2014)

Verohallinto. Omistajayrittäjän määritelmä.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Omistajayrittaja\(13455\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Omistajayrittaja(13455))] (23.12.2014)

Verohallinto. Työkorvauksen määritelmä.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Tyokorvaus\(13788\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Tyokorvaus(13788))] (23.12.2014)

Verohallinto. Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä.

[[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Yleishyodyllinen_yhteiso\(13845\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Yleishyodyllinen_yhteiso(13845))] (13.10.2014)

Veronmaksajain Keskusliitto ry: Harmaa talous ja veroparatiisit kuriin. Teemu Lehtisen kolumni 2.12.2013 [<http://www.veronmaksajat.fi/ajankohtaista/Ajankohtaista/Teemu-Lehtisen-kolumnit-vuodelta-2014/kolumnit-2013/Harmaa-talous-ja-veroparatiisit-kuriin/>] (10.1.2015)

Veronmaksajain Keskusliitto ry: Henkilöyhtiön veroilmoitus.

[<https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/Henkiloyhtion-veroilmoitus2014/>] (28.3.2015)

LYHENNELUETTELO

e	euro
EPL	ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
esim.	esimerkiksi
em.	edellä mainittu
EU	Euroopan Unioni
HaO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
km	kilometri
ks.	katso
KVL	keskusverolautakunta
mom.	momentti
mm.	muun muassa
ns.	niin sanottu
Oy	osakeyhtiö
tms.	tai muu sellainen
TES	työehtosopimus
TT	työtuomioistuin
TVL	tuloverolaki 30.12.1992/1535
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VML	laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
vp	valtiopäivät
ym.	ynnä muu(t)
yms.	ynnä muut sellaiset

1 JOHDANTO

1.1 Työmatkakustannusten korvaukset tutkimusaiheena

1.1.1 Aihevalinnan taustaa

Matkakustannusten korvausten valikoitumiseen tutkimuksen kohteeksi vaikutti käytännön verotustyössä saatu käsitys säännösten soveltamisen vaikeudesta sekä aiheeseen perehtymisestä saatava hyöty verotustyössä ja asiakaspalvelussa. Työskentelen itse Verohallinnossa henkilöverotusyksikössä ja työssäni olen huomannut, että työmatkakustannusten korvaaminen ja korvausten veronalaisuus tai verovapaus herättää kysymyksiä niin työntekijän kuin työnantajienkin taholta. Matkakustannusten korvaukset ovat esillä verotustyössä sekä ennakkoperinnässä että lopullista verotusta toimitettaessa. Aiheesta on myös runsaasti oikeuskäytäntöä korkeimmasta hallinto-oikeudesta sekä alemmista oikeusasteista. Tämä kertoo mielestäni siitä, että kysymys matkakustannusten korvausten verotuskohtelusta eri tilanteissa on jossain määrin tulkinnanvarainen.

Matkakustannusten korvaukset koskettavat varsin suurta joukkoa. Verovuonna 2013 kilometrikorvauksia sai yhteensä 808 906 henkilöä. Yhteensä Työnantajat maksoivat vuonna 2013 verovapaita kilometrikorvauksia 1,1 miljardia euroa, mikä on 2,2 prosenttia enemmän kuin vuonna 2012. Verovapaita päivärahoja maksettiin vuonna 2013 yhteensä 831,9 miljoonaa euroa. Vuoteen 2012 verrattuna maksettujen päivärahojen kokonaismäärä kasvoi 4,2 prosenttia. Koko-, osa- ja ulkomaanpäivärahoja sai yhteensä noin 1,2 miljoonaa henkilöä. Päivärahojen saajista suurin ryhmä olivat kokopäivärahan saajat. Kokopäivärahaa sai lähes 580 000 henkilöä.¹

Käytännön työelämän tilanteissa työmatkakustannusten korvauksia maksettaessa tulisi tuntea sovellettavat työ- ja virkaehtosopimukset, joissa määritellään mitä korvauksia työntekijöille tulee työmatkoista maksaa². Lisäksi matkakustannusten korvauksia koskevia määräyksiä voi olla yritysten matkustussäännöissä, muissa sisäisissä ohjeissa ja jopa työ-sopimuksissa³. Työehtosopimukset yms. eivät kuitenkaan ota kantaa korvausten verovapauteen vaan sen määrittävät tuloverolaki (1535/1992) (myöhemmin TVL) sekä Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista (myöhemmin kustannuspää-

¹ Ver.fi > Ennakkotietoa henkilöasiakkaiden tuloista, kustannusten korvauksista ja luontoiseduista 2013

² Verohallinto 2014a.

³ Karttunen ym. 2014, s. 189.

tös), joka annetaan vuosittain.⁴ Kustannuspäätöksellä Verohallinto vahvistaa vuosittain matkakustannusten korvausten enimmäismäärät, mutta kustannuspäätös ei velvoita työnantajaa maksamaan työntekijöille korvausta työmatkakustannuksista. Työehtosopimuksessa sovitut korvausten euromäärät voivat poiketa verovapaiksi säädettyistä määristä. Jos työehtosopimuksen määräykset ovat kustannuspäätöstä tiukemmat, on korvaus kokonaan verovapaa. Jos taas työehtosopimuksen perusteella maksetaan matkakustannusten korvauksia kustannuspäätöstä lievemmin perustein, korvaus on osittain tai kokonaan veronalaista.⁵

1.1.2 Mitä tarkoitetaan työmatkalla ja matkakustannusten korvauksilla?

TVL 72 §:n mukaan työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle. Lain mukaan työmatkana pidetään myös matkaa työntekemispaikalle, jos se sijaitsee muualla kuin oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa. Työskentely on tilapäistä, jos työntekemispaikka sijaitsee yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja verovelvollinen on matkan takia yöpynyt työntekemispaikan sijainnin vuoksi tilapäisissä majoitustiloissa.

Työmatkasta aiheutuu aina kustannuksia työntekijälle. Ennakkoperintälain (1118/1996) (myöhemmin EPL) 15 §:n mukaan työnantaja voi vähentää matkakustannusten osuuden palkansaajalle maksettavasta kokonaiskorvauksesta ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Vaihtoehtoisesti kustannukset voidaan korvata palkan lisäksi, jolloin kyseessä on Tuloverolain 71 §:ssä tarkoitettu verovapaa matkakustannusten korvaus, joiden maksamiseen tässä tutkielmassa tarkemmin perehdytään.

Tuloverolaki määrittelee kustannukset, jotka työnantaja voi työntekijälleen korvata verovapaasti. TVL 71 §:n 1 momentin mukaan veronalaista ei ole mm. työnantajalta saatu matkustamiskustannusten korvaus. Matkustamiskustannusten korvauksilla tarkoitetaan kilometrikorvauksia sekä korvauksia matka-, paikka- ja makuupaikkalipuista. Matkustamiskustannusten korvauksiin luetaan myös korvaus työvälineiden kuljettamisesta. Muita TVL 71 §:n 1 momentissa verovapaiksi säädettyjä matkakustannusten korvauksia ovat päiväraha, ateriakorvaus, majoittumiskorvaus ja yömatkaraha.⁶

⁴ Verohallinto 2014a.

⁵ Mattinen 2010, s. 16.

⁶ Myrsky – Rabinä 2014, s. 397.

1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja aiheen raja

Tutkielmani tarkoituksena on esittää kootusti verovapaiden työmatkakustannusten korvausten maksamiseen liittyvät työskentelytilanteet sekä selvittää mitä työmatkasta johtuvia kustannuksia ja millä edellytyksillä työnantaja voi tuloverotuksessa korvata työntekijälle verovapaasti. Paitsi palkansaajalle maksettavien matkakustannusten korvausten edellytyksiä yleisesti, selvitän tutkielmassani myös mm. työkorvauksen saajien, freelancereiden ja yrittäjien mahdollisuuksia saada verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Työnantajina toimivien yritysten ja julkisyhteisöjen lisäksi matkakustannusten korvauksia maksavat myös yleishyödylliset yhteisöt. Verotuksessa yleishyödyllisellä yhteisöllä tarkoitetaan yleiseksi hyväksi toimivaa yhteisöä, jonka tarkoituksena ei ole tuottaa taloudellista hyötyä toimintaan osallisille⁷. Tarkastelen tutkielmassani myös näiden yhteisöjen maksamien matkakustannusten verovapauden edellytyksiä tilanteissa, joissa korvauksen saaja ei ole työsuhteessa eikä saa palkkaa yhteisöltä.

Keskityn tässä tutkielmassa Verohallinnon kustannuspäätöksessä tarkoitettujen matkakustannusten korvausten – mm. kotimaan päivärahon, kilometrikorvausten ja ateriakorvausten sekä majoittumiskorvausten maksamisen ja verovapauden edellytyksiin eri tilanteissa. Matkakustannusten korvausten maksamisen kansainvälisissä tilanteissa olen rajannut tutkielmani ulkopuolelle. Kansainvälisiä työskentelytilanteita on tosin sivuttu jossain kohdin, kun ne olennaisesti liittyvät kotimaan matkoja koskeviin ohjeisiin tai oikeuskäytäntöön. Liikkeen ja ammatinharjoittajien työmatkakustannukset jäävät tutkielmani ulkopuolelle, sillä heidän tapauksessaan kysymys ei niinkään ole matkakustannusten korvauksesta vaan enemminkin kirjanpidossa tai verotuksessa tehtävästä vähennyksestä.

1.3 Tutkimusongelma ja -metodi

1.3.1 Tutkimusongelma

Tutkielmani tutkimusongelmana on työmatkakustannusten korvauksia koskeva oikeudellinen sääntely ja tulkinta. Korvausten verovapauden tai verollisuuden määrittely yksittäistapauksissa voi olla jokseenkin tulkinnanvaraista. Tulkinnan tietolähteinä voidaan käyttää mm. lainsäädäntöä, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskäytäntöä, mutta näistä pitäisi löytää yhtenäinen linja ja osata soveltaa sitä ratkaistavana olevaan kysymykseen.

⁷ Ver.fi > Yleishyödyllinen yhteisö.

Matkakustannusten korvauksiin kiinnitetään huomiota myös verotarkastuksissa. Korvausten virheellinen käsittely voi aiheuttaa huomattavat maksuunpanot verotarkastuksen seurauksena peräti viidelle edeltävälle vuodelle. Korvausten verotuksellisesti oikea käsittely jo maksuhetkellä on siten sekä työnantajan että työntekijän etu. Jos kustannusten korvaukset ovat veronalaisia, tulee niistä toimittaa ennakonpidätys ja maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksu. Mikäli näin ei ole toimittu ja korvaukset todetaan verotarkastuksessa veronalaisiksi, joutuu työnantaja maksamaan sosiaaliturvamaksun ja työntekijälle pannaan maksuun tulovero.⁸

Viranomaisella on velvollisuus antaa neuvontaa, mutta tällaisella suullisella ohjauksella ei ole verotuksessa sitovaa vaikutusta⁹. Korvausten verotuskohtelusta on kuitenkin mahdollisuus hakea Verohallinnolta maksullista, sitovaa ennakkoratkaisua¹⁰, jolloin vältetään mahdollisesti myöhemmin esim. verotarkastuksessa eteen tulevilta ongelmilta. Tosiasiassa näin ei tietenkään toimita jokaisessa yksittäisessä tapauksessa. Käytännön verotustyössä olen huomannut, ettei työntekijöillä välttämättä aina ole edes tietoa siitä, että matkakustannusten korvaukset eivät olekaan kaikissa tilanteissa verovapaita. Tässä valossa myöskään ennakkoratkaisun hakemista ei nähdä tarpeellisenä tai siitä ei välttämättä olla valmiita maksamaan.

Tutkielmassani käsittelem seuraavia kysymyksiä: Mistä työhön liittyvistä matkoista matkakustannusten korvauksia on mahdollista maksaa verovapaasti? Mitä matkakustannuksia voidaan korvata verovapaasti? Mitkä ovat korvausten verovapauden edellytykset?

1.3.2 Tutkimusmetodi

Pääasiallinen tutkimusmetodini on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Lainopillinen tutkimus vastaa käytännön tarpeeseen. Se pyrkii selvittämään voimassa olevan oikeuden sisällön ja siten auttamaan oikeusnormien soveltamisessa.¹¹ Lainoppi pyrkii antamaan vastauksen, miten ratkaistavana olevassa tilanteessa pitäisi voimassa olevan oikeuden mukaan toimia. Lainoppi on siis oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimusta ja niiden sisällön selvittämiseen tähtäävää toimintaa, eli tulkitsemista. Lainopin toinen keskeinen tehtävä on oikeusjärjestyksen systematisointi eli voimassa olevan oikeuden jäsen-

⁸ Karttunen ym. 2014, s. 4.

⁹ Sainio 2006, s. 91.

¹⁰ Verohallinto 2013a.

¹¹ Husa 1995, s. 134.

täminen. Lainoppi pyrki systematisoinnin avulla luomaan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa oikeuden tulkinta tapahtuu.¹² Tutkielmassani pyrin selvittämään verovapaiden työmatkakustannusten korvausten maksamiseen liittyvää sääntelyä ja voimassa olevaa oikeustilaa.

Paitsi lainopin näkökulmasta, on asiaa syytä tarkastella myös verosuunnittelun sekä oikeuspolitiikan eli käytännössä veropolitiikan kannalta. Verosuunnittelulla pyritään veron minimointiin. Verovelvollinen pyrki valitsemaan sellaiset toimenpiteet, jotka hänen kannaltaan olisivat ihanteelliset sekä verojen määrän että muun kokonaisuuden kannalta. Verosuunnittelussa valitaan käytettävissä olevista keinoista ne, jotka ovat verotuksessa ja oikeuskäytännössä yleisesti hyväksytyjä.¹³

Verosuunnittelu koskee kaikkia verovelvollisia ja verolajeja, eikä väheksyä pidä myöskään ns. tavallisten yksityishenkilöiden taloudellisiin suhteisiin liittyvää verosuunnittelua¹⁴. Matkakustannusten korvauksien osalta verosuunnittelu tulee kyseeseen nimenomaan verovapauden näkökulmasta. Jos matkakustannusten korvauksia maksetaan säännöllisesti, voidaan haluta varmistua siitä, että korvaukset saadaan verovapaasti. Myös työskentelyolosuhteet voidaan pyrkiä järjestämään niin, että kustannukset on mahdollista korvata työntekijälle verovapaasti.

Oikeuspolitiikka tutkii poliittisia ja yhteiskunnallisia ilmiöitä oikeudellisten ilmiöiden takana. Oikeuspolitiikan näkemyksen mukaan oikeuden täytyy olla tavoitteellista, yhteiskunnallista toimintaa.¹⁵ Esimerkiksi lainsäädännön vaikutusten arviointi kuuluu oikeuspoliittisen tutkimuksen alaan¹⁶. Veropolitiikka tarkastelee verolainsäädäntöä muutoksessa olevana ilmiönä. Veropolitiikka analysoi voimassa olevan oikeuden ja saavutettavissa olevan parhaan mahdollisen lainsäädännön eroja ja pyrki tätä kautta tekemään ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi.¹⁷ Siihen millaista veropolitiikkaa Suomessa harjoitetaan, vaikuttavat poliittisten puolueiden kannanotot ja erityisesti istuvan hallituksen ohjelmaan sisältyvä veropoliittinen osio. Hallitus linjaa ohjelmassaan mm. verolainsäädännön muu-

¹² Husa ym. 2010, s. 21.

¹³ Vero.fi > Verosuunnittelua vai veron kiertämistä.

¹⁴ Myrsky - Rabinä 2011, s. 197.

¹⁵ Husa 1995, s. 145.

¹⁶ Husa ym. 2010, s. 19.

¹⁷ Myrsky 2013, s.5.

tokset, jotka vaalikaudella pyritään toteuttamaan. Hallitusohjelma onkin keskeinen veropoliittikkaa ohjaava asiakirja.¹⁸

Verotus kytkeytyy siis politiikkaan hallitusohjelman ja lainsäädännön kautta. Suomen perustuslain (myöhemmin perustuslaki) 2 §:n mukaan valtiolta kuuluu kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta. Edelleen perustuslain 3 §:ssä todetaan, että eduskunta käyttää lainsäädäntövaltaa sekä päättää valtion taloudesta. Tulon veronalaisuus tai verovapaus on määritelty lainsäädännössä. Matkakustannusten korvausten osalta tämä ilmenee tuloverolain 71 §:stä.

Verotus on merkittävä valtion tulolähde. Esimerkiksi vuoden 2015 valtion talousarvioesityksessä veroista ja veroluonteisista maksuista valtion kassaan on vuodelle 2015 arvioitu kertyvän 40 531 miljoonaa euroa¹⁹. Helposti ajatellaan, ettei sillä ole merkitystä jos yhden yrityksen työntekijöille maksetaan matkakustannuksen korvaukset automaattisesti toimitamatta ennakonpidätystä, mutta kokonaisuutta ajatellen jokaisella tapauksella on merkitystä. Toimimalla oikein on mahdollista välttää jälkiverotuksen maksuunpanoilta sekä viivästysseuraamuksilta. Työnantaja saa hyvän maineen ja yhteiskunta verovarait käyttöön.

1.4 Tutkimuksen rakenne

1.4.1 *Matkakustannusten korvausten maksamisen edellytykset eri tilanteissa*

Tutkielmani jakautuu viiteen päälukuun, joista luvuissa kaksi ja kolme olen keskittynyt verovapaisten työmatkakustannusten korvausten voimassa olevaan sääntelyyn ja maksamisen edellytyksiin. Luvussa kaksi määrittelen työmatkakustannusten korvauksien veronalaisuutta ratkaistaessa tarvittavat eri työntekemispaiikkojen käsitteet. Selvitän myös mitä matkakustannuksia palkansaajalle voidaan näille työntekemispaiikoille tehdyistä matkoista verovapaasti maksaa. Luvussa kolme käsittelen työmatkakustannusten korvauksia muissa työskentelytilanteissa sekä yleishyödyllisten yhteisöjen maksamia matkakustannusten korvauksia.

Tutkielmassani on mukana myös oikeuskäytäntöä havainnollistamassa matkakustannusten korvausten verotuskohtelua eri tilanteissa. Ennakkopäätös eli prejudikaatti on ratkaisu, jolla on yleisempää merkitystä. Ratkaistun asian prejudikatiivinen vaikutus tulee siitä, että

¹⁸ Myrsky 2013, s. 275.

¹⁹ Vm.fi > Valtion talousarvioesitykset

samanlaiset tapaukset todennäköisesti ratkaistaan vastaisuudessa samalla tavalla. Suppeimmillaan ennakkopäätöksen käsite koskee vain EU-tuomioistuimen ja ylimpien oikeusasteiden sellaisina julkaistuja ratkaisuja, mutta käytännössä myös muu kuin KHO:n ennakkopäätökseksi tarkoittama ratkaisu voi saada merkitystä prejudikaattina. Prejudikaateilla selvennetään lainsäädäntöä ja niistä saadaan vastauksia lainsäädännössä avoimiksi jätettyihin kysymyksiin. Verotuspäätöksiä tehdään vuosittain suuri määrä. Lainsäädännön jatkuva muutos ja paisuminen aiheuttavat tarpeen luoda sääntöjä käytännön soveltamistilanteisiin. Tähän tarvitaan prejudikaatteja.²⁰

1.4.2 Matkakustannusten korvauksiin liittyvä verosuunnittelu ja veronkierto

Luku neljä käsittelee verosuunnittelua sekä miten sitä hyödynnetään ja voitaisiin hyödyntää matkakustannusten korvausten maksamisen yhteydessä. Paitsi työntekijä, myös työnantaja voi harjoittaa verosuunnittelua työntekijän matkakustannusten korvauksilla. Palkan saajan verovapaa matkakustannusten korvaushan on aina menoerä työnantajalle.²¹ Toisaalta, matkakustannusten korvauksista ei makseta palkkaan liittyviä sivukuluja, mikä tekee niiden maksamisen houkuttelevaksi verrattuna veronalaisen palkan maksuun. Luvussa neljä pohdin myös matkakustannusten korvauksiin liittyvää veron kiertämistä, kuten verovapaiden korvausten maksamista veronalaisen palkan sijaan.

Lisäksi luvussa neljä selostetaan viranomaisen antaman neuvonnan ja ennakkoratkaisun merkitystä matkakustannusten ja verosuunnittelun kannalta. Laissa verotusmenettelystä (1558/1995) (myöhemmin verotusmenettelylaki tai VML) 26 §:n 2 momentissa on säädetty luottamuksensuojasta tulkinnanvaraisissa asioissa - joihin matkakustannusten korvauksetkin ilman muuta lukeutuvat. Viranomaisen neuvontavelvollisuus sekä verotarkastukset ja niissä havaitut mahdollisesti väärin perustein verovapaasti maksetut matkakustannusten korvaukset liittyvät läheisesti luottamuksensuojaan. Verotarkastuksissa tulee joskus eteen tilanteita, joissa matkakustannusten korvaukset on maksettu ennakonpidätystä toimittamatta, vaikka ne olisivat veronalaisia. Kysymys ei välttämättä ole tietoisesta veron kiertämisestä, vaan työnantaja ja työntekijä ovat uskoneet toimivansa oikein ja ehkä myös viranomaisten antamien ohjeiden mukaan. Tällöin luottamuksensuojalla voi olla vaikutusta asian ratkaisuun.

²⁰ Myrsky 2011, s. 199.

²¹ Engblom 2006, s. 140.

1.4.3 Veropoliittinen osio

Luku viisi käsittää tutkielmani veropoliittisen osion sekä johtopäätökset. Matkakustannusten korvauksia on 2000-luvulla pohdittu kahdessakin työryhmässä, joista on käytetty nimitystä komennustyöryhmä. Tarkastelen tutkielmassani myös näiden työryhmien ehdotuksia sekä mitä niistä on seurannut ja mitkä ehdotetuista toimenpiteistä ovat jääneet toteutumatta.

Viimeksi verovapaat kilometrikorvaukset olivat laajemman poliittisen keskustelun kohteena vuoden 2013 loppupuolella. Tämän aiheutti tuloverolain 73 §:n muutos (laki tuloverolain 73 §:n muuttamiseksi 2012/787), jossa säädettiin kilometrikorvauksen leikkaamisesta palkansaajan 15 000 vuotuista ajokilometriä ylittävältä osalta. Muutos olisi vaikuttanut ensi kertaa vuonna 2014 maksettaviin kilometrikorvauksiin. Laki kuitenkin kumottiin ennen sen voimaantuloa lailla tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (1246/2013).

1.5 Tutkimuksen keskeiset lähteet

Koska kyseessä on lainopillinen tutkimus, keskeiseen osaan lähdeaineistosta nousee tuloverolaki. Myös oikeuskäytännöllä ja etenkin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöllä on tutkimuksen kannalta merkittävä rooli. Merkittävin kirjallisuuslähde tutkimuksen kannalta on Työmatkat ja verotus, joka on hyvin keskeinen lähde erityisesti lukujen 2 ja 3 kannalta. Lisäksi tutkielman kaikissa luvuissa käytän lähteinä Verohallinnon ohjeita ja päätöksiä. Keskeisimmät näistä ovat Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa sekä Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2015.

1.6 Matkakustannusten korvausten käsitteet

1.6.1 Kilometrikorvaus

Kilometrikorvaus maksetaan työntekijän oman tai hallitsemansa auton käytöstä työmatkalla. Kustannuspäätöksen 9 §:ssä määritellään erikseen kilometrikorvaus palkansaajan omistamalle tai hallitsemalle autolle (esim. perheenjäsenen omistama auto) sekä käyttöetuautolle. Edelleen kustannuspäätöksessä määritellään kilometrikorvaukseen tehtävät korotukset tietyissä tilanteissa. Korotuksen perusteita ovat mm. perävaunun tai asuntovaunun kuljettaminen autoon kiinnitettynä sekä matkustajien tai raskaiden esineiden kuljettaminen au-

tossa. Kun työmatkaan käytetään julkista kulkuneuvoa, verovapaan korvauksen enimmäismäärä on liikenteenharjoittajan antamasta tositteesta tai muusta selvityksestä ilmenevä määrä. Jos palkansaajalla on vapaa autoetu, ei kilometrikorvauksia ole mahdollista maksaa verovapaasti tuolla autolla tehdyistä työmatkoista.²²

1.6.2 Päiväraha

Päiväraha on tarkoitettu kattamaan työmatkasta aiheutuneita lisääntyneitä elantokustannuksia, kuten ruokailukustannuksia. Mikäli työnantaja on järjestänyt ruokailun eikä kustannuksia synny, päiväraha puolitetaan.²³ Verohallinnon kustannuspäätöksen 11 §:ssä on määritelty edellytykset päivärahan maksamiseen: erityisen työtekemispaikan on sijaittava yli 15 kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai asunnosta, riippuen siitä kummasta matka on tehty. Lisäksi erityisen työtekemispaikan etäisyys sekä asunnosta että varsinaisesta työpaikasta on oltava yli viisi kilometriä.²⁴

Verohallinnon mukaan päiväraha lasketaan matkavuorokausittain. Matkavuorokausi on 24 tunnin ajanjakso, joka alkaa työntekijän lähtiessä työmatkalle. Kokopäiväraha voidaan maksaa, kun työmatka kestää yli 10 tuntia. Osapäivärahan maksaminen edellyttää, että työmatka kestää yli kuusi tuntia. Viimeiseltä matkavuorokaudelta on oikeus osapäivärahaan, kun matkaan käytetty aika ylittää viimeisen täyden matkavuorokauden vähintään kahdella tunnilla. Jos viimeinen, vajaa matkavuorokausi on yli kuusi tuntia, on palkansaajalla oikeus kokopäivärahaan.²⁵

1.6.3 Ateriakorvaus

Työmatkoilta, joilta työntekijälle ei makseta päivärahaa, voidaan maksaa ateriakorvaus. Tämä edellyttää, ettei työntekijä voi työpäivän aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan eikä työnantaja ole järjestänyt ruokailua. Ateriakorvauksen maksamiselle ei ole asetettu Verohallinnon kustannuspäätöksessä työmatkan kestoa tai etäisyyttä koskevia vaatimuksia. Ateriakorvaus voidaan yleensä maksaa verovapaasti työmatkoista, joilla verovapaan päivärahan maksamisen edellytykset eivät täyty. Kahden ateriakorvauksen maksaminen on mahdollista, kun työmatka kestää niin kauan, että palkansaajalla on työaikalain (605/1996) 28 §:n mukaan oikeus toiseen puolen tunnin ruokataukoon. Jotta työntekijä

²² Verohallinto 2014b.

²³ Myrsky – Råbinä 2014, s. 398.

²⁴ Verohallinto 2014a.

²⁵ Verohallinto 2014a.

olisi oikeutettu toiseen ruokataukoon, tulisi työpäivän pituus olla yli 10 tuntia. Siten kaksi ateriakorvausta voidaan maksaa, jos työpäivän pituus ruokailutauot mukaan lukien on vähintään 11 tuntia.²⁶

Oleennaista ateriakorvauksen maksamisessa on, ettei työntekijällä ole mahdollisuutta aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan normaalin ruokailutauon aikana. Jos työntekijällä on ravintoetu (lounasseteli, lounaskortti tms. maksuväline), hänellä ei ole oikeutta verovapaaseen ateriakorvaukseen. Tällöin työntekijä voi ruokailla missä tahansa ruokailupaikassa, jossa maksuksi käy lounasseteli tms. maksuväline.²⁷

1.6.4 Majoittumiskustannusten korvaukset

Matkakustannuksina voidaan lisäksi korvata verovapaasti majoittumiskustannukset työmatkan aikana. Korvaus majoittumisesta voi perustua esim. hotellilaskuun. Huoneen hintaan sisältyvä aamiainen ei vaikuta päivärahan määrään.²⁸ Mikäli huoneen laskuun sisältyy puhelin- tai minibaarikuluja, ovat nämä päivärahaa katettavia kustannuksia. Jos työnantaja maksaa myös nämä kustannukset, on päivärahaa vastaavasti pienennettävä. Jos kustannukset maksetaan päivärahan lisäksi, käsitellään näiden kustannusten korvausta veronalaisena palkkatulona.²⁹

²⁶ Karttunen ym. 2014, s. 164.

²⁷ Karttunen ym. 2014, s. 164.

²⁸ Myrsky – Rabinä 2014, s. 399.

²⁹ Karttunen ym. 2014, s. 177.

2 KUSTANNUSTEN KORVAUKSET MATKOISTA ERI TYÖNTEKEMISPAIKOILLE

2.1 Matkat varsinaiselle työpaikalle

2.1.1 Varsinaisen työpaikan käsite

Tuloverolain 72 b §:ssä varsinainen työpaikka määritellään paikaksi, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee. Ellei verovelvollisella työn liikkuvuuden vuoksi ole vakituista työskentelypaikkaa, pidetään varsinaisena työpaikkana paikkaa, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työssä tarvittavia asusteita, työvälineitä tai -aineita. Myös muu työn tekemisen kannalta vastaava paikka voi olla varsinainen työpaikka. Lain mukaan varsinaisella työpaikalla ei tarkoiteta paikkaa, jonne työntekijä tekee TVL 72 §:n 2 momentissa tarkoitettua työmatkan.

Tyypillisesti varsinainen työpaikka on esim. toimisto, tehdas tai myymälä. Myös koti voi olla varsinainen työpaikka. Tällöin työntekijän edellytetään pääsääntöisesti työskentelevän kotoa käsin tai ettei hän työskentele työnantajan toimipisteessä juuri lainkaan. Työsuhteen kestolla ei ole merkitystä varsinaisen työpaikan muodostumiseen. Yritys voi esimerkiksi palkata ruuhka-apulaisen tai sairausloman sijaisen johonkin tiettyyn toimipaikkaan, jolloin em. paikka on heidän varsinainen työpaikkansa.³⁰

Työntekijällä voi myös olla useampia varsinaisia työpaikkoja samanaikaisesti. Tällainen tilanne syntyy, kun palkansaajan samaan työ- tai virkasuhteeseen kuuluu työskentelyä kahdessa tai useammassa saman työnantajan toimipisteessä saman kunnan alueella. Esimerkiksi kielten opettaja tai kouluterveydenhoitaja voi kiertää useammassa koulussa.³¹ Samoin useampia varsinaisia työpaikkoja voi olla henkilöllä, joka tekee osa-aikatyötä useammalle työnantajalle, jotka eivät ole intressiyhteydessä keskenään. Vastaava tilanne muodostuu myös toisistaan riippumattomasta pää- ja sivutoimesta.³²

2.1.2 Matkakustannusten korvaukset matkasta varsinaiselle työpaikalle

Palkansaajan päivittäiset kodin ja varsinaisen työpaikan väliset matkat eivät oikeuta verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin. Jos työnantaja korvaa näistä matkoista syntyneet

³⁰ Verohallinto 2014b.

³¹ Verohallinto 2014b.

³² Karttunen ym. 2014, s. 21.

kustannukset, on korvaus saajalleen veronalaista palkkaa.³³ Sama koskee myös tilanteita, joissa työntekijän varsinainen työpaikka ja koti sijaitsevat eri paikkakunnilla. Myöskään näiden kahden paikkakunnan välillä tehtyjä ns. viikonloppumatkoja työnantaja ei voi korvata verovapaasti. Viikonloppumatkoja ja niistä maksettavia korvauksia on selostettu tarkemmin jäljempänä luvussa 2.3.3.³⁴

Työehtosopimuksissa voi olla määräyksiä myös päivittäisiä matkoja koskevista kilometrikorvauksia. Esimerkiksi rakennusalan työehtosopimuksessa (myöhemmin TES) on määritetty kilometrikorvaus päivittäisistä matkoista. Korvauksen suuruus riippuu matkan pituudesta.³⁵ On kuitenkin huomattava, ettei kilometrikorvaus voi tällöinkään olla verovapaa, kun matka tehdään varsinaiselle työpaikalle. Tässäkin tilanteessa on osattava erottaa toisistaan työehtosopimuksen määräykset sekä korvauksen verollisuuden määrittävät säännökset ja ohjeistus.

Poikkeuksen varsinaiselle työpaikalle tehdystä matkasta maksettavien korvausten veronalaisuuteen muodostavat hälytys- ja varallaolotehtävät. Hälytys- ja muissa varallaolotehtävissä työntekijä voi joutua varsinaiselle työpaikalleen nopeasti ja muulloinkin kuin varsinaisena työaikana. Näissä tilanteissa työnantaja voi maksaa palkansaajalle verovapaasti esim. taksimatkan tai kilometrikorvauksen.³⁶ Jotta korvaukset voidaan maksaa verovapaasti, tulee käyntien olla satunnaisia ja hälytysluonteisia. Säännöllisiä esim. työvuorolistan mukaisia käyntejä sen sijaan pidetään asunnon ja työpaikan välisinä varsinaiselle työpaikalle tehtyinä matkoina, joita työnantaja ei voi verovapaasti korvata.³⁷

Toinen kodin ja työpaikan välisten matkojen korvaamiseen liittyvä poikkeustilanne on työasioiden hoitaminen kotimatalla. Jos työntekijä joko ajaessaan omalla autollaan kotoa varsinaiselle työpaikalleen taikka sieltä kotiin palatessaan hoitaa säännöllisesti työhön kuuluvia tehtäviä, hänelle voidaan maksaa kilometrikorvaus verovapaasti. Tällöinkin verovapaus koskee ainoastaan työtehtävistä aiheutuvia lisäkilometrejä.³⁸

Verovapaiden matkakustannusten korvausten sijaan työnantaja voi tukea työntekijöiden asunnon ja työpaikan välisiä matkoja (matkoja varsinaiselle työpaikalle) järjestämällä TVL

³³ Verohallinto 2014b.

³⁴ Verohallinto, kohta Viikonloppumatkat perheen luo.

³⁵ Rakennusalan työehtosopimus, 29 §.

³⁶ Karttunen ym. 2014, s. 23.

³⁷ Verohallinto 2014b.

³⁸ Karttunen ym. 2014, s. 173.

69 §:ssä verovapaaksi säädetyn yhteiskuljetuksen. Kuljetuksen on oltava työnantajan järjestämä, eli siitä on tehtävä etukäteen sopimus ja kuljetuspalvelun tarjoaja laskuttaa suoraan työnantajaa. Koska kyseessä on verovapaa henkilökuntaetu, tulee kuljetusta lähtökohdaisesti tarjota koko henkilökunnalle. Mahdollista on kuitenkin, että yhteiskuljetusta tarjotaan vain esimerkiksi yövuoroissa tai tietyn toimipisteen työntekijöille. Yhteiskuljetuksen ei välttämättä tarvitse olla vastikkeeton, vaan työnantaja voi periä siitä esimerkiksi julkisen liikenteen taksan mukaisen korvauksen.³⁹

2.1.3 *Urheilijan varsinainen työpaikka*

Myös joukkueurheilijalla voi olla varsinainen työpaikka. Tapauksessa KHO 2003:50 superpesis-sarjassa pesäpalloa pelaava seura oli maksanut kuudelle pelaajalle pelaajapalkkioita ja matkakustannusten korvauksia. Matkakustannusten korvaukset oli maksettu asunnon ja säännöllisten harjoittelupaikkojen sekä asunnon ja kotipelipaikan välisistä matkoista. Lisäksi yhdelle pelaajalle oli maksettu päivärahaa opiskelupaikkakunnalta säännöllisille harjoittelupaikoille tehdyistä matkoista.

Verotarkastuksessa Pesäpallojaoston ja pelaajien kesken solmittuja pelaajasopimuksia oli ehtojensa puolesta pidetty työsopimuksina, kuten myös KHO 2003:50 ratkaisussa katsottiin. KHO:n mukaan seuran kotipelipaikka ja seuran säännölliset harjoittelupaikat olivat päätoimisesti seuran lukuun pelaavien pesäpalloilijoiden varsinaisia työpaikkoja. Ratkaisun mukaan pelaajaa pidetään päätoimisena, jos hänen pesäpallosta saamansa palkkiot luontois- yms. edut mukaan laskettuna ovat olleet yhteensä vähintään 56 000 markkaa (noin 9 400 euroa) vuodessa. Siten seura ei voinut korvata asunnon ja säännöllisten harjoittelupaikkojen sekä kotipelipaikan välisiä matkoja verovapaasti vaan kilometrikorvaukset oli katsottava päätoimisten pelaajien ennakkoperintälaissa (1118/1996) (myöhemmin EPL) 4 ja 13 §:ssä tarkoitetuksi ennakonpidätyksen alaiseksi palkaksi. Sivutoimisille seuran pelaajille em. matkat voitiin kuitenkin korvata verovapaasti.

Päätoiminen pesäpalloilija määriteltiin ratkaisussa pelaamisesta saadun vähimmäisvuosiansion mukaan. KHO käsitteli asiaa seuran valitukseen perustuen. Veroasiamies ei valittanut maksuunpanopäätöksistä eikä asiaa koskevasta hallinto-oikeuden ratkaisusta. Siten KHO ei ottanut kantaa siihen, olisivatko sivutoimisten pelaajien palkkiot veronalaisia, jos sivutoin-

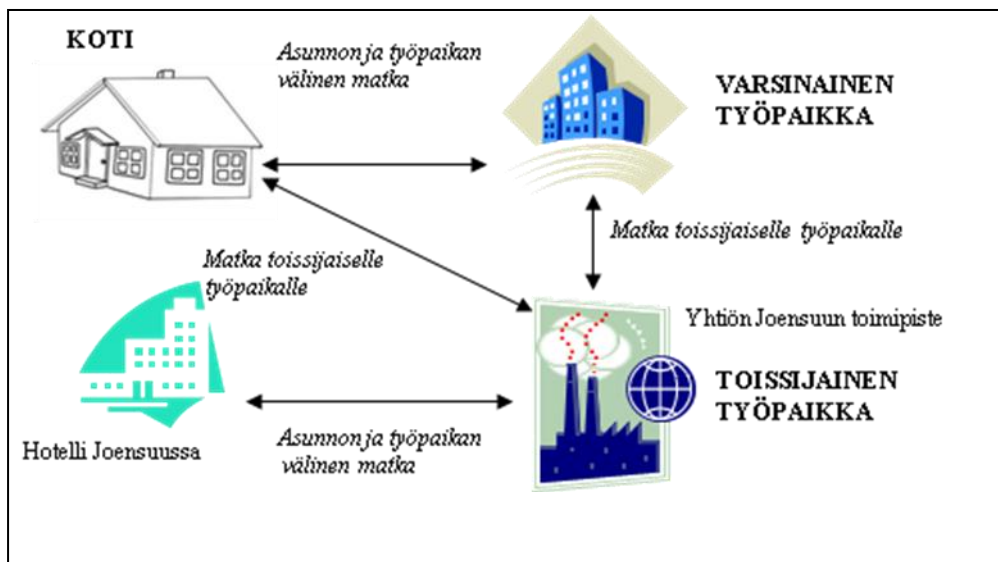
³⁹ *Karttunen ym.* 2014, s. 22.

ta ei voida pitää tilapäisenä.⁴⁰ Asiasta ei tiettävästi ole muuta, uudempaa oikeuskäytäntöä, joten sivutoimisten pelaajien osalta kilometrikorvauksia lienee ratkaisun KHO 2003:50 mukaisesti edelleen mahdollista pitää verovapaina.

2.2 Matkat toissijaiselle työpaikalle

2.2.1 Toissijaisen työpaikan käsite

Toissijaisena työpaikkana pidetään tuloverolain 71 §:n mukaan verovelvollisen työnantajan – tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön – vakituista toimipaikkaa, joka sijaitsee toisella paikkakunnalla tai toisessa valtiossa, kuin työntekijän varsinainen työpaikka. Toissijainen työpaikka voi syntyä vain, jos työnantajalla tai samaan intressipiiriin kuuluvalla on vähintään kaksi eri toimipaikkaa. Samaan intressipiiriin kuuluvat esimerkiksi saman konsernin yhtiöt. Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan KHO 2001:176 samaan intressipiiriin kuuluviksi myös yhtiöt, jotka eivät kuulu samaan konserniin, mutta joilla on yhteinen omistuspohja. Myös kunnat voivat keskinäisellä sopimuksella muodostaa tässä tarkoitetun intressipiirin.⁴¹



Kuvio 1. Toissijainen työpaikka⁴²

Toissijainen työpaikka ei voi syntyä siten, että työntekijä tekee työsopimuksen kahden eri työnantajan kanssa vaan se edellyttää aina työnantajien keskinäisiä järjestelyjä ja sopimuk-

⁴⁰ Vero.fi > Urheilijan palkkiot

⁴¹ Verohallinto 2014b.

⁴² Karttunen ym. 2014, s. 35.

sia. Työskentely saman organisaation toisessa toimipisteessä on oltava säännöllistä ja jatkuvaa. Kun arvioidaan sitä onko työskentely toisessa toimipisteessä pysyvää, painoarvoa tulee antaa sille onko olosuhde tarkoitettu olemaan voimassa tietyn määrärajan vai toistaiseksi. Toistaiseksi voimassa oleva järjestely täyttää lähtökohtaisesti toissijaisen työpaikan kriteerit. Merkitystä ei niinkään ole sillä, työskennelläänkö toisessa toimipisteessä aina samoina viikonpäivinä tai tiettyinä viikkoina vaan ratkaisevaa on ennemminkin se, että työskentelyolosuhteisiin kuuluu pysyvästi työskentely useamassa toimipisteessä.⁴³

Kumpi työpaikoista on varsinainen ja kumpi toissijainen? Ratkaisu tehdään olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella. Hallituksen esityksen mukaan varsinaisena työpaikkana pidettäisiin sitä toimipistettä, missä verovelvollinen pääasiassa työskentelee ja jonka läheisyydessä hänellä on vakituinen asunto⁴⁴. Kodin läheisyydessä sijaitsevaa työpaikkaa on pidetty verovelvollisen ensisijaisena työpaikkana myös Keskusverolautakunnan (myöhemmin KVL) ratkaisussa 48/2006. Keskusverolautakunta otti kantaa siihen, mikä merkitys kodin sijainnilla on silloin, kun suurin osa työskentelystä tapahtuu toisella, kauempana kotoa sijaitsevalla työntekemispaikalla. Kodin läheisyydessä sijaitsevaa työntekemispaikkaa pidettiin varsinaisena työpaikkana, vaikka varatoimitusjohtaja työskenteli konsernin Suomessa sijaitsevassa toimipaikassa vain 1-2 päivää viikossa ja muun osan viikosta Ruotsissa. Vakituinen asunto hänellä oli Suomessa. Merkitystä annettiin sille, että työskentely kodin läheisyydessä oli aitoa ja varatoimitusjohtajan toimenkuvaan kuuluvaa⁴⁵.

2.2.2 *Matkakustannusten korvaukset matkasta toissijaiselle työpaikalle*

Työntekijälle voidaan korvata verovapaasti matkustamiskustannukset toissijaiselle työpaikalle ja kohtuulliset majoituskustannukset. Kohtuullisilla majoituskustannuksilla tarkoitetaan esim. hotellihuoneen hintaa tai työtehtävien kannalta tarpeellisen asunnon vuokraa. Asuntona kysymykseen tulee lähinnä yksiö tai kaksio, suuremman asunnon vuokratulot eivät täyttäne enää kohtuullisten majoituskustannusten vaatimusta.⁴⁶

Tuloverolain 95 §:ssä säädetään, että mikäli matkustamiskustannuksia ei korvata, voi työntekijä vähentää kustannukset verotuksessaan tulonhankkimiskuluina todellisten kulujen mukaan laskettuna. Matkoja majoituspaikan ja toissijaisen työpaikan välillä ei voida korva-

⁴³ Karttunen ym. 2014, s. 30.

⁴⁴ HE 129/1998.

⁴⁵ Karttunen ym. 2014, s. 33.

⁴⁶ Karttunen ym. 2014, s. 36.

ta verovapaasti. Palkansaaja voi kuitenkin vähentää kustannukset verotuksessaan asunnon ja työpaikan välisinä matkoina. Matkoihin sovelletaan TVL 93 §:n 1 momentin mukaista omavastuuta⁴⁷, halvimman kulkuneuvon vaatimusta sekä vähennyskelpoisten kustannusten ylärajaa. Päivärahaa, ateriakorvausta tai yömatkarahaa ei ole mahdollista maksaa verovapaasti matkasta toissijaiselle työpaikalle. Mikäli palkansaajalla olisi useampia toissijaisia työpaikkoja, näiden välisistä matkoista aiheutuneet kustannukset työnantaja voisi verovapaasti korvata.⁴⁸

Toisin kuin edellä selostetussa tapauksessa KVL 48/2006, ratkaisussa KHO 2004:2563 perheen vakituisen asunnon sijainnilla ei ollut merkitystä, kun arvioitiin sitä, kumpi verovelvollisen työskentelypaikoista on varsinainen ja kumpi toissijainen työpaikka. Verovelvollinen toimi X-liiton toimitusjohtajana ja työskenteli kolmena päivänä viikossa liiton pääkonttorissa H:n kaupungissa. Muina päivinä hän työskenteli liiton toimipaikassa L:n kaupungissa, josta matkaa H:n kaupunkiin oli 300 kilometriä. Verovelvollinen asui perheineen L:n kaupungissa. Kokonaisarvioinnissa ratkaisevia olivat työn suorittamiseen liittyvät seikat, kuten kummassa paikassa pääasiallisesti työskennellään ja mitä tehtäviä niissä suoritetaan.

KHO:n mukaan matkakustannusten korvauksia L:n kaupungista H:n kaupunkiin oli pidettävä ennakonpidätyksen alaisena etuna, josta oli suoritettava myös työnantajan sosiaaliturvamaksu. Perheen vakituisen asunnon sijainti L:n kaupungissa olisi voinut puoltaa toisenlaista tulkintaa, mutta KHO katsoi asunnon sijainnin merkityksen muita seikkoja vähäisemmäksi. H:n kaupungissa sijaitseva pääkonttori oli tässä tapauksessa siis toimitusjohtajan ensisijainen, varsinainen työpaikka.

2.3 Tilapäinen työmatka erityiselle työntekemispaikalle

2.3.1 Erityisen työntekemispaikan käsite

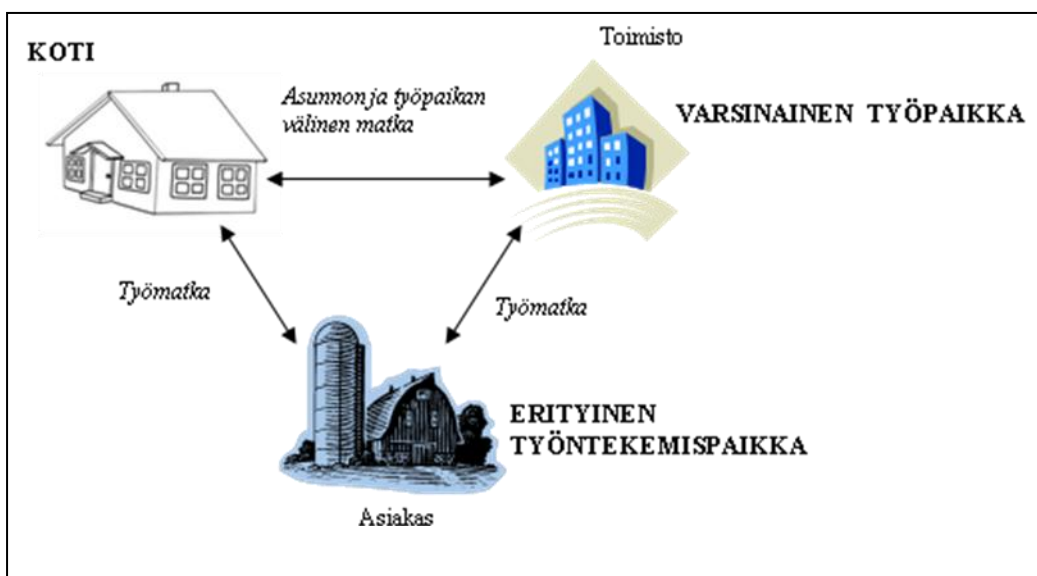
Erityisen työntekemispaikan käsitettä ei ole määritelty laissa vaan määritelmää täytyy hakea työmatkan sekä varsinaisen ja toissijaisen työpaikan käsitteiden pohjalta. TVL 72 §:n 1 momentissa työmatka määritellään nimenomaan matkaksi erityiselle työntekemispaikalle. Siten työmatkan ja erityisen työntekemispaikan käsitteet liittyvät läheisesti toisiinsa. Työmatka edellyttää matkan liittymistä työtehtävien hoitamiseen, mikä yleensä onkin hel-

⁴⁷ Vuonna 2015 omavastuu on 750 euroa.

⁴⁸ Verohallinto 2014b.

posti todennettavissa. Enemmän epäselvyyttä aiheuttaakin se, onko matka tilapäinen tai suuntautuuko se erityiselle työntekemispaijalle.⁴⁹

Erityisenä työntekemispaijkana pidetään paikkaa, jossa työntekijä tilapäisesti työskentelee. Verohallinnon ohjeessa⁵⁰ todetaan lisäksi, että erityinen työntekemispaijka sijaitsee varsinaisen työpaikan ulkopuolella. Työskentely erityisellä työntekemispaijalla ei siis voi olla pysyvää, joten kun työskentely tietyssä kohteessa on tilapäistä, työntekemispaijkan luonnetta ratkaistaessa voidaan sulkea pois varsinainen ja toissijainen työpaikka. Työsopimukseen saatetaan kirjata esimerkiksi työntekijän työhönottopaikka tai varsinainen työpaikka, mutta nämä määräykset eivät sinänsä takaa, että esim. työsopimuksessa tarkoitettu varsinainen työpaikka olisi sitä myös verotuksellisesti. Ratkaisevia ovat tosiasialliset olosuhteet.⁵¹



Kuvio 2. Erityinen työntekemispaijka⁵²

2.3.2 Matkakustannusten korvaukset matkasta erityiselle työntekemispaijalle

Matkasta erityiselle työntekemispaijalle työnantaja voi korvata kaikki matkustamiskustannukset verovapaasti, kunhan kustannuspäätöksen⁵³ asettamat edellytykset korvausten maksamiselle täyttyvät. Kustannukset majoituspaikan ja erityisen työntekemispaijkan välisistä

⁴⁹ Karttunen ym. 2014, s. 38.

⁵⁰ Verohallinto 2014b.

⁵¹ Karttunen ym. 2014, s. 39.

⁵² Karttunen ym. 2014, s. 39.

⁵³ Verohallinto 2014a.

matkoista voidaan samoin korvata verovapaasti.⁵⁴ Veronalaista etua ei myöskään muodostu tilapäiseen työmatkaan sisältyvästä normaalista vapaa-ajasta työpäivän jälkeen tai viikonloppuisin⁵⁵.

Työnantaja voi järjestää työntekijän työmatkan halvinta matkustustapaa käyttäen. Jos esimerkiksi viikon seuramatka tulee halvemmaksi kuin kahden päivän matka reittilennoin, on työntekijä mahdollista lähettää seuramatkalle. Tällöin esille tulee väistämättä kysymys työmatkaan perillä matkakohteessa sisältyvien vapaapäivien ja niistä maksetun päivärahan verotuskohtelu. Työntekijän näkökulmasta kyseessä on kuitenkin työntajan määräyksestä ja tämän matkakustannusten säästämiseksi tehty järjestely, joten työntekijä on oikeutettu verovapaisiin päivärahoihin myös ns. ylimääräisiltä päiviltä.⁵⁶ Mikäli sen sijaan työnantaja ja työtehtävät eivät edellytä esimerkiksi viikonlopun viettämistä työmatkakohteessa vaan työntekijä jää sinne omasta tahdostaan, ei työnantaja voi maksaa päivärahaa verovapaasti viikonlopun ajalta.⁵⁷

Työtuomioistuimen ratkaistavana oli vuonna 2012 matkakustannusten korvauksiin liittyvä tapaus, jossa työnantaja oli tarjonnut kahdelle lomautetulle työntekijälle joidenkin viikkojen tai kuukausien ajaksi työtä yhtiön toisessa toimipisteessä. Työ ei liittynyt työntekijöiden työskentelyyn työehtosopimuksen mukaisella varsinaisella työpaikalla. Työstä olisi voinut myös kieltäytyä, mutta työntekijät olivat ottaneet työn vastaan. Työtuomioistuin katsoi ratkaisussaan TT 2012:124, että työoikeuden näkökulmasta kysymys oli lomautuksen vaihtoehtona tarjotusta muusta työstä eikä työehtosopimuksen mukaisen matkustamisvelvollisuuden alaisesta työnantajan määräämästä työkomennuksesta. Siten työnantajalla ei ollut velvollisuutta maksaa työntekijöille kilometrikorvausta eikä päivärahaa.

Verotuksen näkökulmasta em. tapauksessa olisi kysymys työskentelystä erityisellä työtekemispaikalla. Jotta kyseessä olisi toissijainen työpaikka, tulisi toisessa toimipisteessä työskentelyn olla pysyvä järjestely. Samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toisessa toimipaikassa voidaan työskennellä myös tilapäisesti, kuten edellä esitetyssä tapauksessa tekevät. Tilapäisyyttä arvioitaessa sovelletaan TVL 72 a §:ssä säädettyjä tilapäisen työskentelyn määräaikoja, joita on selostettu tarkemmin jäljempänä. Tapauksessa TT 2012:124 työ-

⁵⁴ Verohallinto 2014b.

⁵⁵ Karttunen ym. 2014, s. 38.

⁵⁶ Sainio 2005, s. 44.

⁵⁷ Karttunen ym. 2014, s. 151.

tuomioistuimien linjasi, että työnantajalla ei ole velvollisuutta maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia. Työntekijällä on luonnollisesti kuitenkin oikeus vähentää matkakulut omassa verotuksessaan.⁵⁸

2.3.3 *Matkakustannusten korvaukset viikonloppumatkoista*

TVL 72 §:n mukaan työmatkoja eivät ole työkomennuksen kestäessä tehdyt asunnon ja erityisen työtekemispaikan väliset viikonloppu- tai muut vastaavat matkat. Viikonloppumatkoihin rinnastetaan myös muut kuin viikonlopun yhteyteen ajoittuvat vapaa-ajan matkat. Tällaisia ovat esimerkiksi pidennetystä työajasta kertyneet vapaat. Kun kyseessä on viikonloppu- tai muu vastaava matka, verotuskohtelu rinnastuu asunnon ja työpaikan väliin matkoihin. Työntekijä voi vaatia matkakuluista vähennystä omassa verotuksessaan, mutta työnantaja ei voi maksaa verovapaita kustannustenkorvauksia.⁵⁹

Työkomennuksen kestäessä tehdyillä viikonloppumatkoilla päivärahoikeus päättyy, kun työntekijä lähtee erityiseltä työtekemispaiikkakunnalta ja alkaa uudelleen työntekijän palatessa kohdepaikkakunnalle. Merkitystä ei ole sillä, tehdäänkö viikonloppumatka työntekijän kotipaikkakunnalle vai jonnekin muualle, kuten esimerkiksi vapaa-ajan asunnolle tai sukulaisten luokse. Jos taas työntekijä viettää viikonlopun paikkakunnalla, jolla erityinen työtekemispaiikka sijaitsee, voidaan viikonlopulta maksaa verovapaasti päiväraha. Viikonloppumatkakin voi olla työmatka, jos komennus katkeaa viikonlopun ajaksi. Tällöin oikeus verovapaisiin kustannusten korvauksiin on myös viikonloppumatkoilta.⁶⁰

Viikonloppumatkoista maksettavien korvausten kannalta olennaista siis on katkeako työkomennus viikonlopun ajaksi. Työkomennuksen katsotaan katkeavan, jos työnantaja ei ole järjestänyt majoitusta viikonlopuksi tai vapaaajakson ajaksi. Näin on esimerkiksi silloin, jos hotellimajoitus on varattu vain työpäivien välisiksi öiksi tai parakkimajoitus ei ole käytössä viikonloppuvapaan aikana. Parakkimajoituksessa voivat tällöin majoittua toiset, työvuorossa olevat työntekijät. Vastaava tilanne syntyy, jos parakkimajoitus sijaitsee työmaa-alueella ja viikonlopun aikana pääsy työmaalle kielletään.⁶¹

Edellä kuvatuissa tilanteissa komennuksen katkeaminen on melko selvää. Epäselvää kuitenkin on, miten tulisi suhtautua työnantajan työntekijöille asettamaan kieltoon yöpyä

⁵⁸ Karttunen ym. 2014, s. 31.

⁵⁹ Karttunen ym. 2014, s. 56.

⁶⁰ Verohallinto 2014b.

⁶¹ Karttunen ym. 2014, s. 57.

työnantajan heille vuokraamassa asunnossa. Kiellolla voidaan pyrkiä esimerkiksi rajoittamaan häiriökäyttäytymistä asunnossa tai vähentää asunnon kulumista. Myös asunnon siivous työntekijöiden vapaan aikana voi olla syy rajoittaa siellä oleskelua. Jos työntekijät joutuvat antamaan asunnon avaimet pois viikonlopun ajaksi, on selvää, että majoitusta ei ole järjestetty viikonlopuksi ja työkomennus katkeaa. Työkomennuksen katsotaan kuitenkin aina katkeavan juhlapyhien, vuosiloman ja sairauslomien ajaksi, jolloin kotimatka voidaan korvata verovapaasti. Tällöin merkitystä ei ole sillä, olisiko majoitus tällä ajalla työntekijän käytettävissä.⁶²

2.3.4 Tilapäisyyden edellytykset ja yleinen kahden vuoden määräaika

Jotta työskentely tapahtuisi erityisellä työtekemispaikalla, on työskentelyn siis oltava tilapäistä. Mitä sitten tarkoitetaan tilapäisyydellä? Miten kauan samassa paikassa voidaan työskennellä, ettei työskentelyä pidetä pysyvänä? Verohallinnon mukaan työskentelyä pidetään tilapäisenä esimerkiksi silloin, kun työkohte on lyhytaikainen. Tällaisesta työkohteesta on usein kysymys mm. rakennus- tai metsäalalla. Työkohte voi olla myös pitkäaikainen, mutta työntekijä suorittaa kohteessa vain ennalta määrätyn lyhytaikaisen tehtävän, kuten asennustyön. Työskentelyä kyseisessä työkohteessa on pidettävänä tilapäisenä myös silloin, kun palkansaajalla säilyy varsinainen työpaikka työnantajan muussa toimipaikassa.⁶³

Tilapäisyyden aikarajat on määritelty TVL 72 a §:ssä. Aikarajoja sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Määräaikoja arvioidaan palkansaaja-kohtaisesti. Merkitystä ei siten ole esim. sillä työskenteleekö samalla työtekemispaikalla saman työnantajan muita työntekijöitä. Merkitystä ei myöskään ole sillä, että palkansaaja vaihtaa työnantajaa, jos työskentely kuitenkin jatkuu samalla työtekemispaikalla.⁶⁴

TVL 72 a §:n 1 momentin mukaan tilapäisenä voidaan pitää enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työtekemispaikassa. Jos työskentely kestää pidempään, muodostuu verovelvolliselle varsinainen työpaikka kyseiselle työtekemispaikalle. Mikäli jo työskentelyn alkaessa tiedetään kahden vuoden määräajan ylittyvän, muodostuu työntekijälle varsinainen työpaikka heti työskentelyn alussa. Kahden vuoden määräaikaan sisältyvät kaikki

⁶² Karttunen ym., 2014 s. 58.

⁶³ Verohallinto 2014b.

⁶⁴ Verohallinto 2014b.

päivät. Siten esimerkiksi vapaapäivät, sairauspäivät tai työskentely toisella työntekemispaikalla eivät pidennä määräaika. Säännös kahden vuoden määräajasta on tarkoitettu yleiseksi ja sovellettavaksi kaikilla aloilla ilman mitään lisäedellytyksiä.⁶⁵ Vaikutusta ei siten ole esim. perhesuhteilla tai edellyttääkö työskentely yöpymistä tilapäisissä majoitustiloissa⁶⁶.

2.3.5 Kolmen vuoden määräaika

Tietyissä tilanteissa tilapäiseksi voidaan katsoa enintään kolmen vuoden työskentely. Tuloverolain 72 a §:n 3 momentin mukaan kolmen vuoden aikarajan soveltaminen edellyttää, että kyseessä on työskentely rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jossa tehdään sellaista tilapäistä työtä, jonka tekeminen sillä työntekemispaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Työntekemispaikan tulee sijaita yli 100 kilometrin etäisyydellä sekä verovelvollisen asunnosta että varsinaisesta työpaikasta. Lisäksi edellytetään, että verovelvollinen yöpyy työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa.⁶⁷

Rajatun ajan kestävä työkohte voi olla paikka, jossa työskentely päättyy kohteen valmistuttua. Tällainen on esimerkiksi asuintalon rakentaminen. Rajatun ajan kestävä työkohte voi olla myös sellainen, missä palkansaaja tekee pysyvässä työkohteessa työtä, jonka tekeminen päättyy kohteen valmistuttua. Esimerkiksi tehtaalla tehtävä peruskorjaus on tällainen rajatun ajan kestävä työ, joka päättyy peruskorjauksen valmistuttua. Vastaavia esimerkkejä voisivat olla myös purku- ja raivaustyöt sekä pitkäkestoiset asennustyöt.⁶⁸

Alasta riippumatta työn luonne ratkaisee kolmen vuoden säännön soveltumisen. Esimerkiksi työmaaruokalan työntekijät voivat kuulua kolmen vuoden määräajan piiriin, jos ruokala liittyy välittömästi tilapäiseen rakennustyömaahan ja sen toiminta päättyy työmaan valmistuttua. Samoin kolmen vuoden aikarajaa voidaan soveltaa esim. työmaalla työskentelevään sihteriin, jos työskentely on sidottu työmaan keston. Tilapäisenä ei sen sijaan pidetä sellaista projektiluontoista työtä, jossa projekti itsessään kestää määrätyn ajan, mutta työn tekeminen sinällään voisi jatkua samassa paikassa. Esimerkiksi laivan rakentaminen telakalla kestää tietyn rajoitetun ajan, mutta laivan rakentaminen on tyypillistä telakalla

⁶⁵ Karttunen ym. 2014, s. 40.

⁶⁶ HE 211/2005

⁶⁷ Karttunen ym. 2014, s. 42.

⁶⁸ Verohallinto 2014b.

tehtävää työtä, joka ei pääty yhden laivan valmistuttua. Siten laivanrakennustyöhön voidaan soveltaa kahden vuoden mutta ei kolmen vuoden määräaika.⁶⁹

Rajatun ajan kestävä työkohte itsessään voi kestää yli kolme vuotta. Aikaraja koskee vain yksittäisen työntekijän työskentelyn tilapäisyyden arviointia, ei koko työkohteen kesto. Esimerkiksi ydinvoimalatyömaa tai moottoritien rakentaminen voi kestää huomattavasti kauemminkin kuin kolme vuotta, mutta on silti rajatun ajan kestävä työkohte. Kohteen valmistuttua samaa työtä – esim. ydinvoimalan tai moottorien rakentamista - ei enää juuri siinä paikassa tehdä.⁷⁰

Kahden- ja kolmen vuoden määräaikojen soveltaminen saattaa käytännössä aiheuttaa hankaluuksia, jos työntekijät kieltäytyvät jatkamasta työskentelyä työkohteessa määräaikojen täyttymisen jälkeen. Lainsäätäjän tarkoituksena tuskin on kuitenkaan ollut, että työskentely työkohteessa automaattisesti päättyisi silloin, kun verovapaita matkakustannusten korvauksia ei enää voida maksaa.⁷¹

2.3.6 Uusi määräaika

Mikäli verovelvollisen työskentely samassa työtekemispaiikassa keskeytyy vähintään kuuden kuukauden ajaksi ja verovelvollinen tänä aikana työskentelee muualla, TVL 72 a §:n 3 momentin mukaan määräajan laskenta aloitetaan alusta. Keskeytymisen tulee olla yhtäjaksoista. Keskeytymisen syyllä ei ole merkitystä. Se voi aiheutua paitsi työskentelystä saman työnantajan toisessa työkohteessa, myös esimerkiksi lomautuksesta, sairastumisesta tai vanhempainvapaasta taikka työskentelystä toisen työnantajan palveluksessa. Jotta määräajan laskenta aloitettaisiin alusta, täytyy työntekijän kuitenkin jossain vaiheessa keskeytyksen aikana työskennellä toisessa työskentelypaikassa. Yhdenkin päivän työskentely muualla riittää.⁷²

Työskentelyn keskeytymisvaatimuksella on haluttu estää päivärahan maksuoikeuden kiertäminen työkomennukseen tehtävillä lyhyillä katkoilla. Toisaalta on kohtuullista, että määräaika varsinaisen työtekemispaiikan muodostumiseen alkaa alusta, kun työntekijä on riittävän pitkään työskennellyt toisessa työskentelypaikassa. Mitä työskentelypaikkaa sitten

⁶⁹ Verohallinto 2014b.

⁷⁰ Karttunen ym. 2014, s. 43.

⁷¹ Karttunen ym. 2014, s. 48.

⁷² HE 211/2005.

pidetään kuuden kuukauden keskeytyksen kannalta samana ja mitä eri työskentelypaikkana? Kysymys on nimenomaan paikasta, missä työtä tehdään - sen fyysisestä sijainnista. Samaa projektia voidaan siten siirtyä tekemään toiseen työkohteeseen, kuten myös samoja työtehtäviä.⁷³

Keskusverolautakunta on ratkaisussaan 17/2007 ottanut kantaa siihen, millainen alue tai kokonaisuus on sama työntekemispaiikka. Ratkaisussa oli kysymys työskentelystä Olkiluodon ydinvoimalatyömaalla. A työskenteli siellä urakoitsijan palveluksessa kustannus- ja aikatauluinsinöörinä. A aikoi siirtyä työskentelemään Raumalle perustettavaan uuteen toimistoon, joka sijaitsi noin 20 kilometrin etäisyydellä Olkiluodon alueesta. Välimatka ja toimipisteen erillisuus Olkiluodosta huomioon ottaen, Rauman toimipisteestä muodostui uusi erityinen työntekemispaiikka. B puolestaan työskenteli samalla ydinvoimalatyömaalla aliurakoitsijan palveluksessa rakennustöiden valvojana. B aikoi siirtyä työskentelemään uuteen projektiin toisen yhtiön tiloihin Olkiluodon alueella. Myös uusi työkohde sijaitsi Olkiluodon työmaakokonaisuuden alueella, joten B:lle ei katsottu muodostuvan uutta erityistä työntekemispaiikkaa.

Edellä kuvatussa keskusverolautakunnan ratkaisussa työmaakokonaisuutta pidettiin samana työskentelypaikkana, vaikka projekti tai työnantaja vaihtuisi. Olkiluodon alue on aidattu kokonaisuus ja työskentely siellä edellyttää kulkulupaa. Alueella on samanaikaisesti käynnissä useita erillisiä hankkeita ja useiden eri yritysten toimipaikkoja, mutta työskentely tapahtuu yhdellä ja samalla ydinvoimalatyömaalla. Ratkaisevaa ei kuitenkaan ole työskentelypaikkojen välinen etäisyys vaan kohteiden erillisuus ja riippumattomuus toisistaan. Kohteiden erillisyyttä arvioitaessa pääsääntönä tulisi olla, että selkeästi toisistaan erilliset ja eri tahojen hallinnoimat kohteet ovat eri työntekemispaiikkoja, vaikka niiden fyysinen etäisyys ei olisikaan kovin pitkä. Mikäli kohteiden välillä on yleisesti käytettävissä oleva tie, myös sillä tulisi olla painoarvoa kohteiden erillisyyttä arvioitaessa.⁷⁴

2.3.7 Erityinen työntekemispaiikka pääasiallisena työskentelypaikkana

Tuloverolain 72 a §:n 3 momentin mukaan kahden ja kolmen vuoden määräaikoja sovelletaan, jos erityinen työntekemispaiikka on kyseisellä ajanjaksolla ollut verovelvollisen pää-

⁷³ Karttunen ym. 2014, s. 50.

⁷⁴ Karttunen ym., s. 54.

asiallinen työskentelypaikka. Erityistä työntekemispaikkaa pidetään pääasiallisena työskentelypaikkana, jos verovelvollinen on kahden tai kolmen vuoden aikana työskennellyt yli puolet tekemistään työpäivistä samalla työntekemispaikalla. Huomioon otetaan vain tosiasialliset työskentelypäivät kyseessä olevalla kahden tai kolmen vuoden jaksolla.⁷⁵

Käytännössä pääasiallinen työpaikka muodostuu vain pitkäkestoisesta työskentelystä. Esimerkiksi yhden päivän työskentely tietyllä työntekemispaikalla kerran viikossa ei riitä muodostamaan pääasiallista työskentelypaikkaa minään kahden tai kolmen vuoden jaksona. Tärkeää on huomata, että pääasiallisen työskentelypaikan ei tarvitse olla varsinainen työntekemispaikka vaan se voi olla myös erityinen työntekemispaikka. Varsinainen työpaikka pääasiallisesta työskentelypaikasta muodostuu, kun TVL 72 a §:n mukaiset määräajat ylittyvät.⁷⁶

2.3.8 *Matkakustannusten korvauksen tilapäisen työskentelyn kolmantena vuonna*

Jotta työntekijälle voitaisiin maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia myös kolmannen vuoden työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa erityisellä työntekemispaikalla, edellytetään työkohteelta yli 100 kilometrin etäisyyttä työntekijän asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta. Jos työntekijällä ei ole varsinaista työntekemispaikkaa, lasketaan etäisyys kotoa käsin. Etäisyysvaatimus tulee täyttyä linnun tietä käyttäen, ei siis esimerkiksi käytettävissä olevaa maantietä pitkin. Lisäksi verovapaiden matkakustannusten korvausten maksaminen edellyttää yöpymistä tilapäisissä majoitustiloissa.⁷⁷

Hallituksen esityksestä⁷⁸ ilmenee, että myös kolmannen vuoden osalta matkakustannusten korvauksilla on tarkoitus kattaa nimenomaan lisääntyneitä elantokustannuksia. Esityksen mukaan tilapäisissä majoitustiloissa yöpyminen osoittaa matkan luonnetta tilapäisenä työmatkana. Tällaisessa tilanteessa palkansaajalle syntyy lisääntyneitä elantokustannuksia, joita verovapailla korvauksilla on tarkoitus kattaa. Mikäli työntekijä kulkee erityiselle työntekemispaikalle välillä päivittäin kotoaan käsin ja välillä yöpyy tilapäisissä majoitustiloissa, voidaan matkustamiskustannukset kolmantena vuonna maksaa verovapaasti vain niiltä matkavuorokausilta, jolloin työntekijä yöpyy erityisellä työntekemispaikalla.⁷⁹

⁷⁵ Karttunen ym. 2014 s. 48.

⁷⁶ Verohallinto 2014b.

⁷⁷ Karttunen ym. 2014, s. 44.

⁷⁸ HE 211/2005.

⁷⁹ Karttunen ym. 2014, s. 45.

Verohallinnon mukaan tilapäismajoituksella tarkoitetaan esimerkiksi hotelli- tai parakki-majoitusta, asuntovaunua tai soluasuntoa. Myös pieni vuokra-asunto voidaan katsoa tilapäismajoitukseksi, jos työntekijällä on koti ja vakituinen asunto muualla. Olennaista on, ettei palkansaajan perhe asu nyt puheena olevissa majoitustiloissa. Asuinhuoneisto tai omakotitalo, jossa työntekijä asuu perheensä kanssa, ei siten voi olla tilapäismajoitus. Tilapäismajoituksena ei myöskään pidetä palkansaajan työskentelypaikkakunnalla omistamaa asuntoa.⁸⁰

2.3.9 Työskentelyn ennakoimaton jatkuminen

Työskentelyn kestoa erityisellä työntekemispaikalla ei aina pystytä etukäteen tarkasti arvioimaan. Työskentelyn kuluessa saattaakin selvitä, ettei sovittu aika riitä työn tekemiseen vaan työskentely jatkuu ennakoitua pidempään. Näistä tilanteista on säädetty Tuloverolain 72 a §:n 3 momentissa. Lain mukaan työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla siihen saakka, kunnes tilapäisyydelle asetut määräajat täyttyvät. Laki edellyttää työskentelyn jatkumiselta sellaista syytä, jonka ennakointia ei ole voitu kohtuudella vaatia.⁸¹

Työskentelyn ennakoimaton jatkuminen on kysymyksessä esimerkiksi silloin, jos yritys saa kilpailutuksen tuloksena kahden vuoden sopimuksen tehtaan koneiden ja laitteiden huoltotöistä. Työntekijä lähetetään työskentelemään erityiselle työntekemispaikalle kahdeksi vuodeksi. Kahden vuoden määräajan ollessa päättymässä, työ kilpailutetaan uudelleen ja sama yritys saa uuden kahden vuoden toimeksiannon. Kun sama työntekijä jatkaa työskentelyä kohteessa, työskentely tulee kestävänsä neljä vuotta, joten sitä ei enää pidetä tilapäisenä. Tehtaasta muodostuu varsinainen työpaikka. Työntekijälle ei voida enää maksaa matkakustannusten korvauksia verovapaasti, mutta hän ei kuitenkaan menetä jo maksettujen korvausten verovapautta. Jos toimeksiannon pituus olisi heti aluksi ollut neljä vuotta, ei työskentelyä olisi pidetty tilapäisenä ensimmäisten kahden vuoden osaltakaan. Ennakoimaton syy toimeksiannon tai urakan sovittua pidempään keston voi olla myös esimerkiksi lakko tai tavarantoimituksessa ollut häiriö tai muu ulkopuolinen syy.⁸²

⁸⁰ Verohallinto 2014b.

⁸¹ Verohallinto 2014b.

⁸² Verohallinto 2014b.

Työskentelyn kesto voidaan todeta esimerkiksi työntekijän kanssa tehdystä sopimuksesta. Jos työnantajan saaman toimeksiannon tai urakan kesto on sovittu tietyksi ajaksi, pidetään tätä aikaa myös kyseisessä toimeksiannossa tai urakassa työskentelevien työntekijöiden oletettuna työskentelyn kestoaikana, vaikka tästä ei olisi työntekijöiden kanssa erikseen sovittukaan.⁸³ Aina työnantajan urakan ja työntekijän komennuksen pituudet eivät ole yhtenevät. Tällöin työntekijän kanssa tehty määräaikainen komennussopimus osoittanee työskentelyn aiotun keston, vaikka työnantajan urakkasopimus olisi tehty pidemmäksi ajaksi. Verovapaita matkakustannusten korvauksia ei kuitenkaan voi maksaa TVL 72 a §:n kahden ja kolmen vuoden määräaikoja pidempään, vaikka työskentely jatkuisi ennakoimattomasta syystä.⁸⁴

2.4 Komennusluonteinen työskentely

2.4.1 Milloin työ on komennusluonteista?

Komennusluonteisessa työssä työntekijä voidaan palkata suoraan komennuskohteeseen ilman, että tästä muodostuu työntekijän varsinainen työpaikka⁸⁵. Komennusmiesten matkakustannusten korvausten verovapaudesta säädetään TVL 72 §:n 2 momentissa, jonka mukaan työmatkana pidetään matkaa työntekemispaikealle myös siinä tilanteessa, että työntekemispaike sijaitsee muualla kuin oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa. Työskentelyn tulee olla tilapäistä siten, kun TVL 72 a §:ssä säädetään ja työntekemispaike on sijaittava yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta. Lisäksi verovelvollisen edellytetään yöpyvän työntekemispaike sijainnin vuoksi tilapäisissä majoitustiloissa. Työmatkan käsite on siten määritelty osittain samoin kuin matkoissa erityiselle työntekemispaikealle (ks. edellä luku 2.3).

TVL 72 §:n 2 momentin soveltamisen edellytyksenä kuitenkin on, että työskentelyn on tapahduttava muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa. Lain soveltamisen piiriin kuuluvat siten vain asiakasyrityksen kohteessa tai tiloissa työskentelevät henkilöt.⁸⁶ Hallituksen esityksessä työnantajan toimipaikan on määritelty olevan ”työnantajan omistama, vuokraama tai muutoin hallitsema muu kuin tilapäinen tila”. Tällainen on esimerkiksi toimisto, varasto, myymälä, tuotantolaitos, kokoonpanohalli tai muu pysyvä liikepaikka. Hal-

⁸³ Verohallinto 2014b.

⁸⁴ Karttunen ym. 2014, s. 55.

⁸⁵ Karttunen ym. 2014, 61.

⁸⁶ Karttunen ym. 2014, s. 62.

lituksen esityksessä on edelleen todettu, että työskentelytilaa voidaan pitää työnantajan hallitsemana, vaikka omistus- tai vuokrasuhdetta ei olisikaan. Riittävää on, että työnantaja tosiasiallisesti hallitsee tiloja.⁸⁷

Työnantajan toimipaikalta edellytetään jonkinasteista pysyvyyttä. Esimerkiksi rakennustyömaa ei tilapäisen luonteensa vuoksi ole työnantajan toimipaikka. Myöskään pelkkien sosiaalitulojen järjestäminen työntekijöille ei perusta työnantajan toimipaikkaa. Työnantajan toimipaikka ei voi myöskään olla asiakasyrityksen tiloissa, vaikka hänen työntekijöitään työskentelisi siellä jatkuvasti. Tällöinkin tilan pitäisi voida katsoa olevan työnantajan yrityksen hallinnassa. Oman työnantajan toimipaikkaan rinnastetaan samaan intressipiiriin kuuluvien työnantajien toimipaikat, kuten vaikkapa saman konserniyhtiön toimipaikat.⁸⁸

2.4.2 Varsinaisen työpaikan muodostuminen komennusluonteisessa työssä

Komennusmiehet palkataan tyypillisesti suoraan työkohteisiin. Varsinaista työpaikkaa ei muodostu, jos TVL 72 §:n 2 momentin työskentelyn tilapäisyyttä ja työntekemispaikan etäisyyttä koskevat edellytykset täyttyvät. Mikäli edellytykset eivät täyty, muodostuu komennuskohteeseen varsinainen työpaikka. Minkä kestoisen työskentely sitten muodostaa komennusmiehelle varsinaisen työpaikan? Joskus komennuksen aikana työntekijällä voi olla lyhyitä käyntejä muussa kohteessa, jonka osalta 100 kilometrin etäisyysvaatimus ei täyty Asiaa havainnollistaa seuraava esimerkki:⁸⁹

Hitsausalan alihankintayritys palkkaa Vantaalla asuvan henkilön töihin ja komentaa tämän vuodeksi työskentelemään Oulussa sijaitsevan asiakasyrityksen tiloihin. Työntekijä yöpyy viikot Oulussa. Vuoden Oulussa työskentelyn jälkeen työntekijä komennetaan työskentelemään Turun telakalle. Komennuksen kestoksi sovitaan taas vuosi. Työntekijä yöpyy työviikoilla Turussa. Turusta työntekijä palaa vuodeksi työskentelemään Ouluun. Kesken vuoden työntekijä kuitenkin työskentelee kuukauden jakson Helsingissä toisen asiakasyrityksen tiloissa. Tähän työntekijä kulkee päivittäin kotoaan. Tämän jälkeen työntekijä palaa Ouluun ja jatkaa työskentelyä Oulussa ja Turussa vuorovuosin. Näiden paikkakuntien osalta täyttyy TVL 72 §:n 2 momentin etäisyysvaatimus, samoin kuin myös vaatimus yöpymi-

⁸⁷ HE 112/2008

⁸⁸ Karttunen ym. 2014, s. 66.

⁸⁹ Karttunen ym. 2014, s. 67.

sestä. Myös Helsingin komennus katsotaan työskentelyksi erityisellä työntekemispaikalla, koska työntekijällä oli komennus kesken Oulussa, jonne hän Helsingistä kuukauden jälkeen palasi. Siten työntekijälle voidaan maksaa verovapaat matkakustannuksen korvaukset kaikilta näiltä työntekemispaikoilta.⁹⁰

Jos työntekijä työskentelee komennusten välillä oman työnantajan toimitiloissa, hänelle muodostuu sinne varsinainen työpaikka. Komennusluonteisessa työssä on kuitenkin tyypillistä, että työkomennukset seuraavat toistaan siten, ettei työntekijä käy välillä lainkaan alkuperäisessä, varsinaiseksi työpaikaksi katsotussa oman työnantajan toimipaikassa. Varsinaisen työpaikan säilyminen edellyttäisi työskentelyä siellä komennusten välillä. Jokaisen komennuksen jälkeen ei kuitenkaan edellytetä paluuta työnantajan toimipaikkaan. Työskentely varsinaisella työpaikalla voi olla vähäisempää kuin komennuksilla, mutta säilyttääkseen varsinaisen työpaikan, työntekijän tulisi palata sinne kuitenkin viimeistään kahden tai kolmen vuoden komennustyöskentelyn jälkeen, eli tuloverolain mukaisten tilapäisen työskentelyn aikarajojen puitteissa. Varsinaisen työpaikan muodostumista kuvaa seuraava esimerkki:⁹¹

Hitsausalan alihankintayritys palkkaa vantaalaisen työntekijän komennukselle öljynjalostamolle Porvooseen. Vuoden komennuksen jälkeen työntekijä komennetaan vuodeksi työskentelemään Helsingin telakalle. Töiden jatkumisesta Porvoossa ei ole tietoa. Helsingin komennuksen jälkeen työntekijä siirtyy vuodeksi Turun telakalle. Työntekemispaikoille Porvooseen ja Helsinkiin työntekijä kulkee päivittäin kotoaan Vantaalta. Turussa työskennellessään hän yöpyy työviikot Turussa ja matkustaa viikonlopuiksi kotiinsa. Porvooseen työntekijälle on muodostunut varsinainen työpaikka (vaatimukset etäisyydestä ja yöpymisestä eivät täyty), mutta se ei säily varsinaisena työpaikkana, koska töiden jatkumisesta Porvoossa ei ole tietoa. Siten Helsingin telakalle muodostuu varsinaisen työpaikka (taas-kaan vaatimukset 100 kilometrin etäisyydestä ja yöpymisestä eivät täyty). Turun telakka on työntekijän erityinen työntekemispaikka TVL 72 a §:n 2 momentin ja 72 b §:n 3 momentin perusteella ja työskentely siellä oikeuttaa verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin.⁹²

Aina työnantajakaan ei etukäteen tiedä mistä saa urakoita tai milloin työntekijää tarvitaan omassa toimipaikassa. Työnantajan toimitiloihin muodostunut varsinainen työpaikka säilyy

⁹⁰ Karttunen ym. 2014, s. 67.

⁹¹ Verohallinto 2014b.

⁹² Karttunen ym. 2014, s. 68.

sellaisena sen komennuksen alkuun asti, jota ennen kahden tai kolmen vuoden määräaika on ylittynyt. Mikäli on selvää, ettei työntekijä enää palaa työskentelemään oman työnantajansa toimitiloihin edellä esitettyjen aikarajojen puitteissa, ei hänellä myöskään voida enää katsoa olevan varsinaista työpaikkaa. Varsinaisen työpaikan säilymistä tällaisessa tilanteessa kuvaa seuraava esimerkki:⁹³

Hitsausalan alihankintayritys palkkaa Vantaalla asuvan työntekijän, joka työskentelee aluksi kuukauden työnantajan kokoonpanohallilla. Tämän jälkeen työnantaja komentaa työntekijän työskentelemään ensin vuodeksi Helsingin telakalle ja sen jälkeen vuodeksi Turun telakalle. Työskentely jatkuu vuorovuosin telakoilla Helsingissä ja Turussa eikä työntekijä palaa työskentelemään työnantajan kokoonpanohallille. Työnantajan kokoonpanohalli ei säily varsinaisena työpaikkana. TVL 72 a §:n 2 momentin ja TVL 72 b §:n 3 momentin mukaan Turun telakka on erityinen työntekemisaika, sillä työntekijä yöpyy työviikoilla Turussa ja palaa viikonlopuiksi kotiinsa Vantaalle. Myös etäisyysvaatimus täyttyy. Helsingin telakka taas on varsinainen työpaikka siellä työskentelyn aikana.⁹⁴

2.4.3 *Verovapaat matkakustannusten korvaukset komennusluonteisessa työskentelyssä*

TVL 72 §:n 2 momentin säätämisen myötä komennuskohteessa yöpyvä ja muut lainkohdan kriteerit täyttävä työntekijä on oikeutettu verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin. Korvausten verovapauteen ei vaikuta se, onko työntekijällä varsinainen työpaikka jossain muualla. Työkohteeseen suoraan palkatun komennusmiehen katsotaan työskentelevän erityisellä työntekemisaikalla ja siten matkakustannusten korvaukset ovat verovapaita.⁹⁵

Matkakustannusten korvauksiin komennusluonteisessa työssä vaikuttaa varsinaisen työpaikan muodostuminen. Otetaan esimerkiksi sama hitsausalan yritys kuin edellä. Yritys palkkaa vantaalaisen työntekijän työskentelemään yrityksen kokoonpanohallilla, missä työskentely kestää kuukauden. Tämän jälkeen yritys komentaa työntekijän puoleksi vuodeksi Turun telakalle. Sieltä työntekijä palaa työskentelemään kokoonpanohallille. Kuukauden työskentelyn jälkeen työntekijä saa komennuksen vuodeksi Helsingin telakalle. Helsingistä hän palaa työskentelemään taas työnantajan kokoonpanohallille. Kokoonpanohalli on työntekijän varsinainen työpaikka. Telakat Turussa ja Helsingissä ovat erityisiä työntekemis-

⁹³ Verohallinto 2014b.

⁹⁴ Karttunen ym. 2014, s. 70.

⁹⁵ Karttunen ym. 2014, s. 68.

paikkoja. Matkakustannusten korvausten maksaminen verovapaasti ei ole mahdollista varsinaiselle työpaikalle, ainoastaan erityisille työntekemispaikoille.⁹⁶

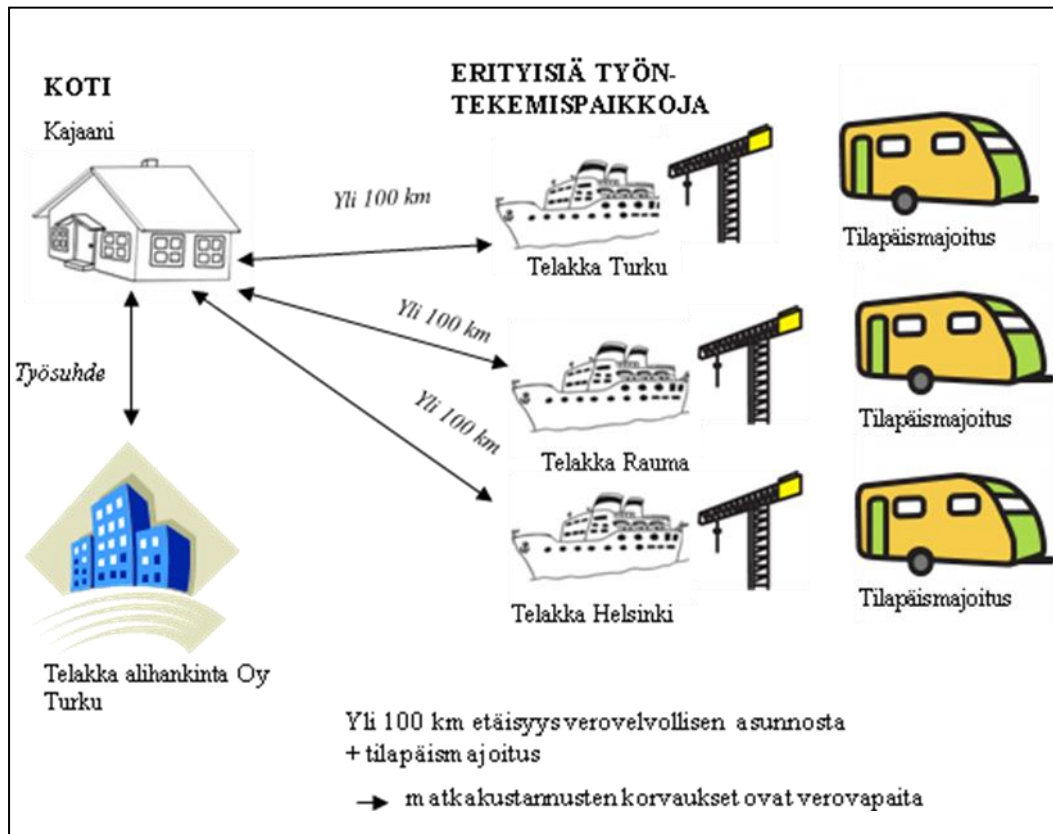
Komennusmiesten viikonloppumatkoihin sovelletaan samoja säännöksiä kuin edellä luvussa 2.3.3 on kerrottu viikonloppumatkoista erityisellä työntekemispaikalla työskentelyn yhteydessä. Työkomennuksen kestäessä tehdyistä viikonloppumatkoista korvauksia ei voida maksaa verovapaasti. Jos työkomennus sen sijaan katkeaa viikonlopuksi, on matkoilta oikeus verovapaisiin kustannustenkorvauksiin.⁹⁷

Ratkaisussa KHO 2015:122 oli kysymys louhintatoimintaa harjoittavan yhtiön työkomennuksella oleville työntekijöilleen viikonloppumatkoista maksamista matkakustannusten korvauksista. Työkomennuksen aikana työntekijät majoittuivat joko yhtiön omistamissa yhteismajoitustiloissa tai ulkopuolisilta hankituissa tiloissa. Työskentely louhintatyömaalla keskeytettiin viikonloppujen ajaksi. Yhtiö oli maksanut majoitusmuodosta riippumatta työntekijöille kilometrikorvauksen viikonloppumatkoista. Työnantajan ja työntekijän välisissä komennussopimuksissa oli sovittu, että työnantaja korvaa yhden edestakaisen kotimatkan viikoittain. Päiväraha oli sovittu maksettavaksi vain työpäiviltä.

Verotarkastuksen perusteella tehdyissä maksuunpanopäätöksissä Verohallinto katsoi, että yhtiön omistamissa tiloissa majoittuneiden työntekijöiden työkomennus ei katkennut viikonloppujen ajaksi, sillä majoitustilat olisivat olleet käytettävissä myös viikonloppuisin. Siten näille työntekijöille ei ollut mahdollista maksaa verovapaita kilometrikorvauksia viikonloppumatkoista. KHO näki asian kuitenkin toisin. Ratkaisussa KHO 2015:122 todetaan, ettei yhtiön voitu katsoa järjestäneen majoitusta viikonloppujen ajaksi. Merkitystä KHO antoi paitsi olosuhteille kokonaisuudessaan, myös sille, että yhtiö oli maksanut päivärahaa vain työpäiviltä. Se, että työntekijät olisivat voineet majoittua työnantajan järjestämässä majoitustiloissa myös viikonloppuisin, ei vielä tarkoittanut, että yhtiö olisi järjestänyt majoituksen viikonlopuiksi. Siten työkomennusten ei katsottu jatkuneen viikonloppujen yli. Koska viikonloppumatkoja asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä ei ollut tehty työkomennuksen kestäessä, ei maksuunpanojen toimittamiselle siten ollut perusteita.

⁹⁶ *Karttunen ym.* 2014, s. 69.

⁹⁷ *Verohallinto* 2014b.



Kuvio 3. Työskentelyolosuhteet komennusluonteisessa työssä.⁹⁸

2.5 Työskentely erityisalalla

2.5.1 Erityisalan määritelmä

Tuloverolain 71 §:n 2 momentissa on säädetty matkakustannusten korvauksista toimialoilla, joilla erityistä työntekemispaiikkaa joudutaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi usein vaihtamaan. Lain sananmuodon mukaan erityisala määritellään alalle tyypillisten olosuhteiden perusteella. Yksittäisen työntekijän olosuhteet eivät siten ratkaise sitä, onko kysymyksessä erityisala vai ei. Verotus- ja oikeuskäytännössä tällaisina aloina on pidetty lähinnä rakennus-, maanrakennus- ja metsäaloja. Tulkinta on pysynyt suppeana, vaikka useampikin ala mahtuisi lain sananmuodon mukaisen tulkinnan piiriin. Mm. linja-auton kuljettajaa ja myyntiedustajaa ei ole pidetty oikeuskäytännössä⁹⁹ erityisaloilla työskentelevinä.¹⁰⁰

⁹⁸ Karttunen ym. 2014, s. 63.

⁹⁹ Ks. esim. KHO 2003:67 ja 2003 T 2882.

¹⁰⁰ Nykänen Verotus 2014, s. 263 ja Verohallinto 2014b.

Työn lyhytaikaisuus erityisalalla on sidoksissa yksittäisessä kohteessa tehtävän työn lyhytaikaisuuteen. Työt päättyvät työkohteessa, kun esimerkiksi rakennus- tai saneerauskohte valmistuu tai metsäalan kyseessä ollessa silloin, kun puut on saatu kaadettua. Tällaisten työkohteiden kestot voivat vaihdella muutamista päivistä muutamaa vuoteen. Lainsäädännössä ei ole tarkemmin määritelty sitä, kuinka lyhytaikaista työskentelyn yksittäisessä kohteessa tulee olla tai kuinka usein työkohteen tulisi vaihtua. TVL 72 a §:ssä on kuitenkin määritelty se, kuinka pitkään ja millä edellytyksillä työskentelyä yksittäisessä kohteessa voidaan pitää tilapäisenä. Tilapäisen työskentelyn aikarajoja on käsitelty tarkemmin edellä luvussa 2.3.¹⁰¹

Ratkaisua siitä, työskenteleekö henkilö erityisalalla, ei voida tehdä pelkästään ammatinimikkeen perusteella vaan ratkaisevaa ovat työskentelyolosuhteet. Asiaa tulisi tarkastella työn tekemisen olosuhteista eikä työnantajayrityksen toimialasta käsin. Esimerkiksi auton kuljettajat sekä putki- ja sähköasentajat voivat työskennellä erityisalalla tai he voivat olla liikkuvaa työtä tekeviä¹⁰², jolloin heille muodostuu varsinainen työpaikka.¹⁰³ Erityisalaa koskevia säännöksiä sovelletaan nimenomaan henkilöihin, joilla ei ole varsinaista työpaikkaa¹⁰⁴.

Erityisalalla työskentelevälläkin voi olla varsinainen työpaikka. Varsinainen työpaikka voi muodostua esimerkiksi sähköasentajalle silloin, kun hän käy päivittäin työnantajansa toimistolla, mistä hän hakee työvälineet ja työmatkoihin käytettävän auton. Työpäivän aikana asentaja käy autolla asiakkaiden luona ja päivän päätteeksi palauttaa auton sekä työvälineet sähköliikkeen toimistolle. Tällöin toimisto on asentajan varsinainen työpaikka. Vastaavasti rakennusmestarille muodostuu varsinainen työpaikka, kun hän käy lähes päivittäin työnantajansa toimistolla hoitamassa hallinnollisia tehtäviä. Muun ajan hän työskentelee kulloinkin valvomallaan työmaalla. Koska hänellä on varsinainen työpaikka rakennusyrittäjän toimistolla, ovat työmaat erityisiä työntekemispaiikkoja. Varsinainen työpaikka voi muodostua myös siinä tilanteessa, että tilapäisen työskentelyn kesto erityisellä työntekemispaiikalla ylittää TVL 72 a §:ssä säädetyt kahden ja kolmen vuoden tilapäisyyden aikarajat.¹⁰⁵

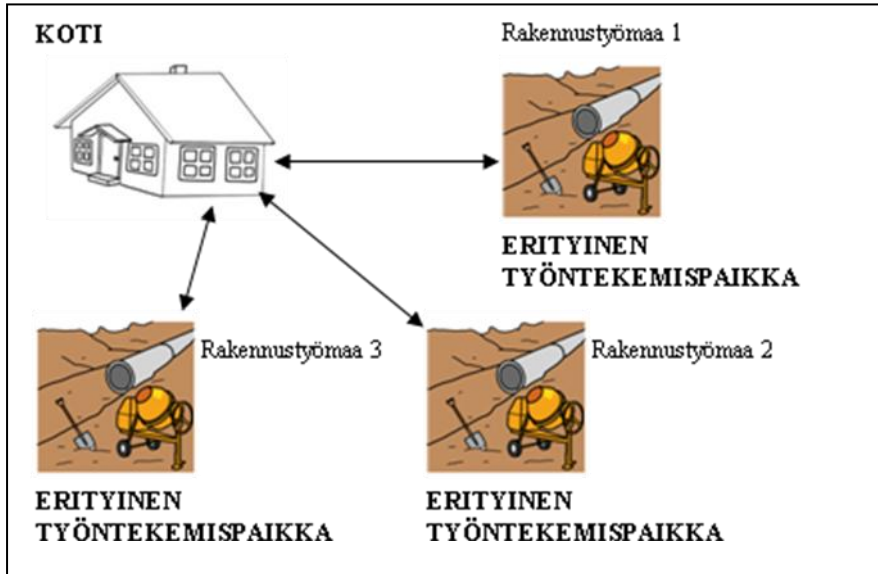
¹⁰¹ *Nykänen Verotus* 2014, s. 263.

¹⁰² Liikkuvaa työtä tekevistä katso tarkemmin luku 2.6.

¹⁰³ *Verohallinto* 2014b.

¹⁰⁴ *Nykänen Verotus* 2014, s. 264.

¹⁰⁵ *Karttunen ym.* 2014, s. 74.



Kuvio 4. Erityinen työtekemispaiikka, erityisala (ei varsinaista työpaikkaa).¹⁰⁶

2.5.2 Verovapaat matkakustannustenkorvaukset erityisalalla

Erityisalan työntekijöille päivittäisiä kodin ja erityisen työtekemispaiikan välisistä matkoista ei voida maksaa päivärahaa verovapaasti, vaikka Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaiset tunti- ja kilometrirajat täyttyisivät. Oikeus verovapaasiin matkakustannusten korvauksiin on siten säädelty erityisalalla tiukemmin kuin muilla työntekijöillä. Eri kohteissa työskentely ja työkohteiden vaihtaminen ovat vakiintuneet erityisalalle tyypilliseksi olosuhteiksi ja tästä johtuen päivittäisistä matkoista työkohteeseen ei katsota muodostuvan sellaisia lisääntyneitä elantokustannuksia, joita päivärhalla tavallisesti katetaan. Kodin ja erityisen työtekemispaiikan väliset matkustamiskustannukset, kuten kilometrikorvaukset voidaan korvata verovapaasti. Mikäli erityisalan työntekijällä on varsinainen työpaikka, ei päivittäisi matkoja ole mahdollista korvata verovapaasti. Matkakustannusten korvauksien veronalaisuuteen sovelletaan tällöin yleisiä säännöksiä, joita on selostettu edellä luvussa 2.2.¹⁰⁷

TVL 71 §:n 2 momentin mukaan kilometrikorvauksen lisäksi on mahdollista maksaa ateriakorvaus verovapaasti tilanteessa, jossa työnantaja ei ole järjestänyt työpaikkaruokailua erityiselle työtekemispaiikalle tai sen välittömään läheisyyteen. Verohallinnon ohjeen mukaan ilmaisu ”välittömässä läheisyydessä” tarkoittaa enintään noin yhden kilometrin etäi-

¹⁰⁶ Karttunen ym. 2014, 72.

¹⁰⁷ Karttunen ym. 2014, s. 75.

syöttä¹⁰⁸. Pelkästään se, että erityisellä työntekemispaikalla on lounasruokailun mahdollista ravintola, ei tee ruokailusta työnantajan järjestämää. Työnantajan järjestämänä ruokailuna pidetään työnantajan itse konkreettisesti sopimaa tai järjestämää ruokailumahdollisuutta. Tällainen voi olla esim. työnantajan ylläpitämä ruokala tai niin sanottu sopimusruokala. Myös työnantajan järjestämää eväs- tai termosruokailua sekä ateriointia lounasasetelaita tai lounaskorttia käyttäen pidetään työnantajan järjestämänä työpaikkaruokailuna, vaikka ateria olisi työntekijälle maksullinen.¹⁰⁹

TVL 71 §:n 2 momentin ja Verohallinnon kustannuspäätöksen 14 §:n mukaan merkitystä ei ole sillä, millaisia kustannuksia työnantajan järjestämä työpaikkaruokailu verovelvolliselle aiheuttaa. Siten ruokailu voi olla työntekijälle maksuton tai maksullinen. Kun ruokailu on maksuton, on selvää, ettei oikeutta verovapaaseen ateriakorvaukseen ole. Maksuttomasta työpaikkaruokailusta ei kuitenkaan aiheudu palkansaajalle veronalaista etua. Myös maksullinen – hintavakin työpaikkaruokailu poistaa mahdollisuuden suorittaa työntekijälle verovapaa ateriakorvaus. Merkitystä ei ole sillä, käyttääkö verovelvollinen työnantajan järjestämään työpaikkaruokailua vai ei. Ateriakorvausta koskeva sääntely ei siten huomio työntekijälle ruokailusta aiheutuvia kustannuksia, vaan verovapauden edellytykset määräytyvät olosuhteiden perusteella.¹¹⁰

Verohallinnon mukaan verovapaan ateriakorvauksen maksamisen edellytykset eivät täyty, jos työntekijällä on lounassetelillä tms. maksuvälineellä toteutettu ravintoetu. Tällöin mikä tahansa ruokailupaikka, missä työntekijä voi maksaa em. maksuvälineellä, voitaneen katsoa työnantajan järjestämäksi ruokailuksi.¹¹¹ Ohjeessa ei ole otettu kantaa siihen, mikä merkitys ruokailupaikan etäisyydellä erityisestä työntekemispaikasta tällöin on, mutta ilmeisesti tässäkin tilanteessa sovelletaan TVL 71 §:n 2 momentin vaatimusta ruokailupaikan ”välittömästä läheisyydestä” erityiseltä työntekemispaikalta.¹¹²

Korkein hallinto-oikeus on ottanut asiaan kantaa ratkaisussaan KHO 2005:2538. Ratkaisussaan KHO katsoi, että rakennuttajayhtiön työmaaruokala, jota myös aliurakoitsijoiden työntekijät voivat käyttää, ei ollut aliurakoitsijan palveluksessa olevan kirvesmiehen oman työnantajan järjestämä ruokailumahdollisuus. Koska aliurakoitsijan ei katsottu järjestäneen

¹⁰⁸ Verohallinto 2014b.

¹⁰⁹ Karttunen ym. 2014, 165.

¹¹⁰ Nykänen Verotus 2014, s. 266.

¹¹¹ Verohallinto 2014b.

¹¹² Karttunen ym. 2014, s. 165.

työntekijälle ruokailua, kirvesmiehelle katsottiin syntyneen lisääntyneitä elantokustannuksia ja siten hänellä oli oikeus tehdä verotuksessaan ateriakorvauksen suuruinen vähennys.

Esimerkiksi rakennusalalla on TES:ssä määräyksiä korvausten maksamisesta työntekijän omien työvälineiden käytöstä. Koska korvausta ei ole Verohallinnon kustannuspäätöksellä määrätty verovapaaksi, on korvaus veronalainen. Ennakkoperintälain 8 §:n mukaan veronalaiset korvaukset, jotka työntekijällä on oikeus vähentää verotuksessaan, voidaan kuitenkin vähentää palkasta ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Työntekijä voi vaatia työvälineiden hankkimisesta aiheutuneista todellisista kustannuksista vähennystä omalla esitetyllä veroilmoituksellaan.¹¹³

2.5.3 Yöpyminen työmatkalla ja KHO 2012:85

Kun erityisalan työntekijä yöpyy työmatkalla, on hän oikeutettu verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin samoin perustein kuin muutkin palkansaajat. Aiemmin yöpyminen oli vakiintuneesti tulkittu tarkoittavan erityisalan työntekijän kohdalla yöpymistä työskentelypaikkakunnalla työnantajan järjestämässä majoituksessa silloin, kun hänellä on varsinainen asunto ja koti muualla. Tulkintakäytäntöä hämmensi korkeimman hallinto-oikeuden lokakuussa 2012 antama ratkaisu KHO 2012:85, jossa kysymys oli siitä, milloin erityisalan työntekijän katsotaan yöpyvän työmatkallaan. Ratkaisu käsitti vuodet 2004–2007. Haastavaksi ratkaisun soveltamisen nykytilanteessa tekee se, että se koskee aikaa, jolloin tuloverolain nykyinen 72 §:n 2 momentti¹¹⁴ ei ollut vielä voimassa.¹¹⁵

Ratkaisun KHO 2012:85 taustalla oli verotarkastukseen perustunut maksuunpanopäätös. Erityisalalla toimiva yhtiö oli maksanut työntekijöilleen päivärahaa ennakonpidätystä toimittamatta. Verotarkastuksen perusteella yhtiölle oli maksuunpantu toimittamatta jätetty ennakonpidätys päivärahoista, joita yhtiö oli maksanut vähintään kuusi kuukautta Suomessa oleskeleville ulkomaalaisille työntekijöille. Työntekijät olivat Suomessa yleisesti verovelvollisia.¹¹⁶ Yleisesti verovelvollinen on velvollinen maksamaan Suomeen veroa sekä Suomesta että ulkomailta saaduista tuloista¹¹⁷.

¹¹³ Ver.fi > Henkilöasiakkaan vero-opas 2014.

¹¹⁴ TVL 72 §:n 2 momentissa on viittaus TVL 72 a §:ään, jossa säädetään tilapäisen työskentelyn kahden ja kolmen vuoden aikarajoista.

¹¹⁵ Karttunen ym. 2014, s. 77.

¹¹⁶ Verohallinto 2012.

¹¹⁷ Myrsky - Rabinä 2014, s. 39

Ratkaisun KHO 2012:85 Työntekijöillä oli vakituinen asunto ja perhe kotimaassaan. Suomessa he asuivat työnantajan vuokraamassa asunnossa yhteismajoituksessa ja kävivät töissä vaihtuvissa kohteissa pääkaupunkiseudulla. KHO katsoi, ettei kysymys ollut yöpymisestä työpaikalla vaan työnantajan vuokraamasta asunnosta työntekijöille muodostui kakkosasunto, josta he tekivät päivittäiset työmatkansa eri kohteisiin. Tästä seurasi työnantajalle velvollisuus toimittaa ennakonpidätys päivärahoista siltä osin kuin ne ylittivät ateriakorvauksen määrän.

Ratkaisun perusteluista ilmenee, ettei TVL 71 §:n 2 momentissa asunnolla tarkoiteta yksinomaan kotia, jossa perhe asuu. Vastaavasti pitempiaikaista majoittumista vuokra-asunnossa ei voida pitää yöpymisenä työmatkalla. Sillä, että asunnossa asui useampia työntekijöitä – sen enempää kuin sillä, että työntekijät ovat mahdollisesti joutuneet jossain vaiheessa muuttamaan toiseen asuntoon - ei ollut merkitystä.¹¹⁸ KHO:n ratkaisun sisältämän prejudikaattinormin tulkinnassa ongelmallista on erityisesti se, milloin erityisalan työntekijälle muodostuu kakkosasunto. Tähän ratkaisu ei anna selvää vastausta. Kakkosasumisen kriteereiksi ratkaisusta on kuitenkin tulkittavissa pitkäaikainen asuminen, asuminen työnantajan järjestämässä vuokra-asunnossa sekä se, että samasta asunnosta käytiin töissä eri paikkakunnilla ja vaihtuvissa työkohteissa.¹¹⁹

Vaikka kyseisen yrityksen työntekijät olivat ulkomailta Suomeen työskentelemään tulleita, Verohallinnon mukaan verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu edellyttää ratkaisun KHO 2012:85 oikeusohjetta sovellettavaksi myös kotimaisiin erityisalan työntekijöihin¹²⁰. TVL 71 §:n 2 momentin soveltamisalaa ei ole millään tavoin rajattu kansalaisuuden perusteella, mikä puoltaa ratkaisun mukaisen prejudikaattinormin soveltamista myös suomalaisiin työntekijöihin. Työntekijän asemalle Suomessa yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisena ei voida antaa tässä yhteydessä merkitystä.¹²¹

Sittemmin tuloverolakiin on lisätty 72 §:n 2 momentti, jolla laajennettiin työmatkan käsitettä. Tällä ei kuitenkaan ole ratkaisun oikeusohjeen soveltamisen kannalta merkitystä, sillä kakkosasunnon muodostuessa, ei päivärahojen katsominen verovapaaksi ole mahdollista TVL 72 §:n 2 momentin nojalla. Em. säännöksen 3 kohdan mukaan työkohteelta edellyte-

¹¹⁸ KHO 2012:85

¹¹⁹ Nykänen Verotus 2014, s. 270.

¹²⁰ Verohallinto 2012a.

¹²¹ Nykänen 2014, s. 272.

tään 100 kilometrin etäisyyttä verovelvollisen asunnosta. Mikäli työntekijällä katsotaan olevan kakkosasunto, etäisyys lasketaan tästä asunnosta. Lisäksi on huomioitava, että tuloverolaissa on edelleen erityisalan työntekijöiden matkakustannusten korvauksista samat säännökset kuin vuosina 2004–2007.¹²²

2.5.4 *Asuminen ja yöpyminen Verohallinnon ohjeissa*

Verohallinto on KHO:n ratkaisun pohjalta määritellyt asumisen ja yöpymisen käsitteet. Jotta kyseessä olisi asuminen, työntekijän tulisi majoittua työnantajan järjestämässä asunnossa ja kulkea sieltä päivittäin työkohteisiin. Tällöin työntekijälle voi muodostua kakkosasunto. Matkat asunnolta työkohteisiin ovat silloin päivittäisiä matkoja, eikä päivärahaa ole mahdollista maksaa verovapaasti. Asuntovaunu, parakki, hotellihuone tms. luonteeltaan selvästi väliaikainen majoitus ei kuitenkaan muodosta kakkosasuntoa. Näissä tapauksissa työntekijän katsotaan yöpyvän työmatkalla. Yöpymisen olleessa kyseessä päiväraha voidaan erityisalan työntekijälle maksaa verovapaasti.¹²³

Käytännön työelämän kannalta Verohallinnon linjaus aiheuttaa sen, että työntekijät joutuvat eriarvoiseen asemaan riippuen siitä, miten työnantaja on majoituksen järjestänyt. Hie-man kärjistäen voidaan sanoa, että nykytilanteessa erityisalan työntekijä pitäisi majoittaa parakkimajoitukseen, jos halutaan varmistua siitä, ettei kakkosasuntoa muodostu. Tämä ei kuitenkaan liene ollut lainsäätäjän tarkoitus. Parakkimajoitus ei edes aina ole mahdollinen esim. kaupunkialueella sijaitsevalla rakennustyömaalla.¹²⁴

2.5.5 *Majoittumisen keston vaikutus kakkosasunnon muodostumiseen*

Ratkaisusta KHO 2012:85 ei ilmene kuinka pitkä majoittuminen työnantajan järjestämässä asunnossa muodostaa kakkosasunnon. Asiasta ei ole myöskään säännöksiä tuloverolaissa. Verohallinnon mukaan asumisena ei voida pitää aivan lyhytaikaista majoittumista. Verohallinto on linjannut asumisen kestoja TVL 72 §:n tilapäisyyden aikarajojen mukaan, joskaan em. lain kohta ei koske asumista vaan tilapäistä työskentelyä.¹²⁵

Nykänen pitää Verotus-lehden artikkelissaan Verohallinnon ohjeissa TVL 72 a §:n tilapäisyyden aikarajoista haettua tulkintaa jossain määrin ongelmallisena. Kyseisellä lainkohdal-

¹²² Verohallinto 2012a.

¹²³ Verohallinto 2012a.

¹²⁴ *Karttunen - Pasanen Verotus* 2015, s. 31.

¹²⁵ Verohallinto 2012a.

la on taattu vain tilapäisen työkomennuksen aikana maksettavien matkakustannusten korvausten verovapaus ja määritely kuinka pitkäaikaista työskentelyä yhdessä kohteessa voidaan pitää tilapäisenä. KHO:n ratkaisun 2012:85 perusteluissa kakkosasunnon muodostumista puoltavana tekijänä on tuotu esiin se, että asunnosta käytiin töissä eri paikkakunnilla ja useissa eri työkohteissa. Siten yhteys TVL 72 a §:ään jää ohueksi. Nykäsien mukaan selvän tulkintasuosituksen antaminen kysymykseen on käytännössä mahdotonta. Käytännölliset syyt kuitenkin puoltavat Verohallinnon tulkinnan mukaista, melko pitkää aikarajaa.¹²⁶

Verohallinto lähtee siitä, että asumiseksi ei katsota enintään kahden vuoden majoittumista työnantajan järjestämässä asunnossa. Majoittuminen on tällöin täytynyt alun perinkin tarkoittaa kestämään korkeintaan kaksi vuotta. Kahden vuoden aikana työkohteita voi vaihtua, vaikka majoituspaikka pysyisi samana. Tällöin kysymys ei siis ole kakkosasunnosta vaan yöpymisestä työmatkalla ja päiväraha voidaan maksaa verovapaasti. Jos majoittumisen sen sijaan arvioidaan alun alkaenkin kestävän yli kaksi vuotta, työntekijälle voi muodostua kakkosasunto eikä päivärahaa voida verovapaasti maksaa. Sen sijaan tilanteessa, jossa työskentely yhdessä ja samassa kohteessa ennakoimattomasti jatkuu kahden vuoden jälkeen, kakkosasuntoa ei kuitenkaan muodostu takautuvasti.¹²⁷

Kolmannen vuoden osalta päivärahojen verovapautta koskevat samat TVL 72 a §:n 2 momentin edellytykset kuin työskentelyn tilapäisyyttä arvioitaessa (ks. luku 2.3.3). Tällöin kyseessä on oltava rajatun ajan kestävä työkohteita, jossa työskentely päättyy kohteen valmistuttua. Lisäksi työntekijän on täytynyt yöpyä työskentelyn kannalta tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa ja työntekemispaikan on sijaittava yli 100 kilometrin etäisyydellä työntekijän asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta.¹²⁸

Majoittumisen kahden vuoden kesto arvioitaessa huomioidaan lähtökohtaisesti yhtäjaksoinen majoittuminen työnantajan järjestämässä asunnossa. Majoittuminen katsotaan yhtäjaksoiseksi siitäkin huolimatta, että työntekijät joutuisivat työskentelyn kestäessä muuttamaan toiseen asuntoon. Jos asuntoa vaihdetaan lähialueella (esim. samalla paikkakunnalla) eikä työskentelyolosuhteissa tapahdu olennaisia muutoksia, yli kahden vuoden majoittuminen voidaan katsoa asumiseksi. Majoituspaikkaa vaihtamalla ei siten ole mahdollista keinoitekoisesti välttää kakkosasunnon muodostumista. Jos työntekijä itse vuokraa asunnon

¹²⁶ Nykänen Verotus 2014, s. 270.

¹²⁷ Verohallinto 2012a.

¹²⁸ Verohallinto 2012a.

erityisen työntekemispaikan läheisyydestä, pitänee kakkosasunnon muodostumista arvioida samoin kuin työnantajan työntekijän käyttöön vuokraaman asunnon kohdalla. Jos asunto on työntekijän käytössä yli kahden vuoden ajan, kakkosasunto muodostuu. Työntekijän omistama asunto kuitenkin katsotaan Verohallinnon mukaan aina kakkosasunnoksi.¹²⁹

Jos asunto on työntekijöiden käytössä tosiasiallisesti vain työpäivinä, ei kyseessä ole asuminen työnantajan järjestämässä asunnossa. Tällöin työntekijä ei siis voi käyttää asuntoa viikonloppujen aikana ja asuminen katkeaa. Työnantajan ja työntekijän on tarvittaessa pysyttävä esittämään luotettava näyttö - esimerkiksi matkaliput - siitä, ettei asunto ole ollut työntekijän käytössä eikä hän ole käyttänyt sitä muulloin kuin työpäivinä. Samoin jos majoitus on järjestetty vain yksittäistä työkohdetta varten, ei majoittuminen muutu asumiseksi, vaikka majoitus onkin työnantajan järjestämä.¹³⁰

2.6 Liikkuvaa työtä tekevät

2.6.1 Liikkuvaa työtä tekevän määritelmä

Aina työskentely ei ole sidottu yhteen paikkaan vaan pääosa työstä tehdään muualla kuin varsinaisella työpaikalla. Liikkuvaa työtä tekevä on määritelty TVL 72 b §:n 2 momentissa varsinaisen työpaikan määritelmän yhteydessä. Lainkohdan mukaan liikkuvaa työtä tekevä on verovelvollinen, jolla ei työn liikkuvuuden vuoksi ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee. Liikkuvaa työtä tekeviä ovat esimerkiksi kotisairaanhoidtaja, pienkoneasentaja, konsulentti ja autonkuljettaja.¹³¹

Myös liikkuvaa työtä tekeväälle muodostuu usein varsinainen työpaikka. Varsinainen työpaikka on paikka, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työssä tarvittavia asusteita ja aineita taikka muu työn tekemisen kannalta vastaava paikka. Esimerkiksi auton kuljettajalla varsinainen työpaikka voi olla siellä, mistä hän hakee auton. Tietotekniikan kehittymisen myötä esimerkiksi työmääräykset tarvitsee entistä harvemmin hakea jostain tietystä paikasta vaan ne voidaan usein vastaanottaa vaikkapa tietokoneella tai matkapuhelimella. Näissä tilanteissa varsinaisen työpaikan määrittelemineen on vaikeaa, eikä varsinaista työpaikkaa aina ole lainkaan. Tällöin työmatka katsotaan tehdyksi työntekijän kotoa käsin.¹³²

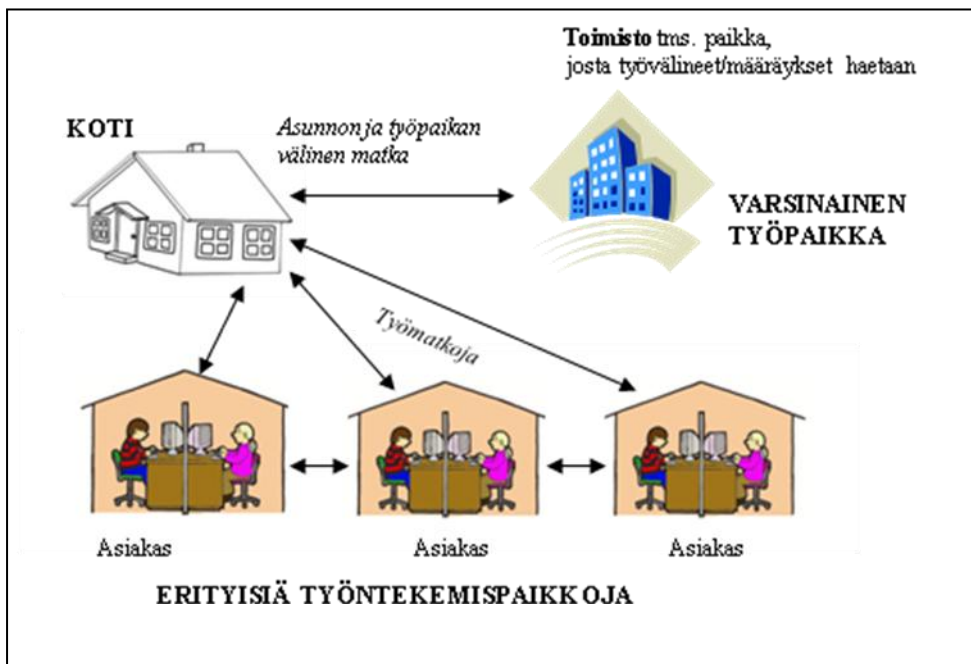
¹²⁹ Verohallinto 2012a.

¹³⁰ Verohallinto 2012a.

¹³¹ Karttunen ym. 2014, s 85.

¹³² Karttunen ym. 2014 s. 15.

Liikkuvaa työtä tekevän varsinaisen työpaikan muodostumista koskee Turun hallinto-oikeuden ratkaisu 5.4.2011 11/0223/3. Oikeuskysymyksenä oli onko kalusteasentajalla varsinainen työpaikka. Keittiökalusteita valmistavan yhtiön palveluksessa kalusteasentajana työskennellyt A oli saanut työmääräykset puhelimitse työnjohtajalta yhtiön konttorilta, joka sijaitsi yli 80 kilometrin päässä A:n kotoa. A säilytti työvälineitä, -aineita ja -asusteita kotonaan, mistä käsin hän teki työmatkat. Koska kalusteasentajalla ei ollut työn liikkuvuuden vuoksi paikkaa, missä hän vakituisesti työskentelisi, katsoi Turun HaO, että koti – missä työvälineitä ja työssä tarvittavia asusteita säilytettiin – oli A:n varsinainen työpaikka.



Kuvio 5. Liikkuvaa työtä tekevän työskentelyolosuhteet.¹³³

Liikkuvaa työtä tekevä tulee osata erottaa komennusmiehistä. Liikkuvaa työtä tekevällä työskentelykohteet eivät ole toistuvasti samoja vaan kohteet vaihtuvat jatkuvasti. Työskentelykohteet katsotaan aina liikkuvaa työtä tekevän erityisiksi työntekemispaikoiksi.¹³⁴ Liikkuvaa työtä tekevän työkohteiden edellytetään vaihtuvan vähintäänkin viikoittain. Niinpä esimerkiksi teollisuuslaitosten huoltoseisokkeihin osallistuvat työntekijät eivät ole liikkuvaa työtä tekeviä, sillä työskentely samassa kohteessa kestää jopa kuukausia. Näissä tilanteissa sovellettavaksi tulevat TVL 72 §:n 2 momentin komennusmiehiä koskevat säännökset, mikäli etäisyys- ja yöpymisedellytykset täyttyvät.¹³⁵

¹³³ Karttunen ym. 2014, s. 86.

¹³⁴ HE 112/2008.

¹³⁵ Karttunen ym. 2014, s. 88.

Seuraava esimerkki kuvaa liikkuvaa työtä tekevän myyntimiehen työskentelyolosuhteita. Esimerkin työntekijä asuu Jyväskylässä ja vastaa erään yrityksen Keski- ja Itä-Suomen myynnistä. Yrityksen pääkonttori sijaitsee Helsingissä. Työntekijän tehtävänä on Keski- ja Itä-Suomen myyntiverkoston ylläpito ja kehittäminen. Hän kiertää asiakkaiden luona Keski- ja Itä-Suomessa 3-4 päivänä viikossa. Muut päivät työntekijä työskentelee kotonaan Jyväskylässä jolloin hän valmistelee tarjouksia ja tekee myyntiraportteja. Pääkonttorissa Helsingissä työntekijä käy satunnaisesti noin kerran kuukaudessa. Työntekijän varsinainen työpaikka on hänen kotonaan Jyväskylässä. Matkat asiakkaiden luokse ovat tilapäisiä työmatkoja erityisille työntekemispaikoille. Myös Helsingin pääkonttori on erityinen työntekemispaikka, sillä työntekijä käy siellä melko harvoin eivätkä käynnit ole säännöllisiä. Jos työntekijän toimenkuvaa kuuluisi esimerkiksi osallistua Helsingin toimistolla säännöllisesti viikoittaisiin aluemyynnistä vastaavien henkilöiden palaveriin, muodostuisi Helsingin toimipisteestä todennäköisesti hänen toissijainen työpaikkansa.¹³⁶

2.6.2 *Verovapaat matkakustannusten korvaukset liikkuvaa työtä tekevällä*

Liikkuvaa työtä tekeväille voidaan maksaa verovapaasti matkakustannusten korvaukset päivittäisistä, asunnon ja erityisen työntekemispaikan - siis kulloisenkin työkohteen - välisistä matkoista. Etäisyysvaatimuksia verovapaisten korvausten maksamiselle ei ole. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei liikkuvaa työtä tekevällä ole varisnaista työpaikkaa. Työkohteet voivat esimerkiksi asentajalla vaihtua päivittäin, mutta jos hän hakee työmääräykset tai säilyttää työvälineitään tietyssä paikassa - kuten työnantajan tiloissa - palkansaaja ei ole tuloverolaissa tarkoitettu liikkuvaa työtä tekevä, vaan hänellä on varsinainen työpaikka, jonne tehtyjä matkoja ei voida verovapaasti korvata.¹³⁷

¹³⁶ Karttunen ym. 2014, s. 87.

¹³⁷ Karttunen ym. 2014, s. 88.

3 MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSET ERÄISSÄ MUISSA TILANTEISSA

3.1 Matkakustannusten korvausten maksaminen ilman työ- tai virkasuhdetta

3.1.1 Maksetaan vain matkakustannusten korvauksia

Joskus matkakustannusten korvauksia maksetaan ilman, että maksetaan palkkaa. Henkilön työskennellessä jonkun organisaation hyväksi siten, että hänelle maksettava korvaus olisi palkkaa, voidaan matkakustannusten korvauksia pitää työnantajalta saatuina, vaikka palkkaa ei tosiasiallisesti maksetakaan. Tällaiset tilanteet liittyvät mm. vapaaehtoistyöhön ja yhdistystoimintaan. Yleishyödyllisen yhteisön maksamia matkakustannusten korvauksia on käsitelty tarkemmin jäljempänä luvussa 3.3.¹³⁸

Esimerkki palkattomasti työskentelevistä ovat rikosasioiden ja eräiden riita-asioiden sovittelusta (1015/2005) annetussa laissa tarkoitetuissa sovittelu tehtävissä toimivat henkilöt. He eivät saa palkkaa, mutta heille maksetaan arviomääräinen kulukorvaus ja pitemmistä matkoista matkakustannusten korvauksia matkalaskun perusteella. Nämä matkalaskuun perustuvat korvaukset ovat verovapaita Verohallinnon kustannuspäätöksen edellytysten täytyessä. Vastaava tilanne syntyy myös silloin, jos esimerkiksi luennoitsija laskuttaa vain pelkät matkakustannukset ja luopuu luentopalkkiosta.¹³⁹

3.1.2 Yrittäjän matkakustannusten korvaukset osakeyhtiössä ja henkilöyhtiöissä

Omistajayrittäjällä tarkoitetaan henkilöä, joka yksin tai yhdessä perheen jäsentensä kanssa omistaa vähintään 10 prosenttia yhtiön osakkeista. Vaihtoehtoisesti hänellä voi olla yksin tai perheenjäsentensä kanssa vähintään 10 prosenttia yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Omistajayrittäjä voi työskennellä yhtiössä ilman, että hän nostaa palkkaa.¹⁴⁰ Vaikka omistaja ei ota yrityksestä palkkaa, hänelle voidaan kuitenkin maksaa matkakustannusten korvauksia yhtiön asioiden hoitoon liittyvistä matkoista¹⁴¹. Kun kustannusten korvausten määrä on vähäinen ja korvauksia on maksettu vain satunnaisesti, kilometrikorvaukset katsotaan yleensä verovapaiksi. Jos yrityksen omistajalla on käytössään vapaa

¹³⁸ Verohallinto 2014b.

¹³⁹ Verohallinto 2014b.

¹⁴⁰ Vero.fi > sanasto > omistajayrittäjä

¹⁴¹ Verohallinto 2014b.

autoetu¹⁴² omistamaltaan yritykseltä, eivät kilometrikorvaukset ole verovapaita – jos niitä yleensäkin maksetaan.¹⁴³

Avoimessa- ja kommandiittiyhtiössä eli ns. henkilöyhtiöissä yhtiömiehelle voidaan maksaa kilometrikorvauksia ja päivärahaa yrityksen toimintaan liittyvistä tilapäisistä työmatkoista. Verovapaiden korvausten maksaminen ei edellytä palkan maksua yhtiöstä. Matkakustannusten korvauksia voidaan maksaa verovapaasti myös äänettömälle yhtiömiehelle Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaisten edellytysten täytyessä. Yhtiömieheltä edellytetään matkalaskun tekemistä yhtiölle.¹⁴⁴ Luonnollisesti kustannusten korvaaminen verovapaasti tositteita vastaan on mahdollista myös sekä vastuunalaisille että äänettömille yhtiömiehille. Yhtiömiehen mahdollisuus saada yhtiöstä verovapaita päivärahoja on todettu myös oikeuskäytännössä ratkaisussa KHO:1996-B-505.

3.1.3 Työkorvaus ja matkakustannusten korvaukset

Tuloverolain 71 §:ssä on säädetty verovapaiksi työnantajalta saadut matkakustannusten korvaukset. Verohallinnon kustannuspäätöksen 3 §:ssä työmatkalla puolestaan tarkoitetaan nimenomaan palkansaajan tekemää matkaa. Näin ollen verovapaasti matkakustannusten korvauksia voidaan maksaa vain ennakkoperintälain mukaiselle palkansaajalle. Työkorvaukseen¹⁴⁵ liittyvät matkakustannusten korvaukset eivät siten ole verovapaita, koska kysymys ei ole kustannusten korvausten maksamisesta palkan saajalle. Jos työkorvauksen saaja on merkitty ennakkoperintärekisteriin, voidaan suoritus maksaa ennakonpidätystä toimittamatta.¹⁴⁶

Ennakkoperintärekisteriin kuulumattomallekin luonnolliselle henkilölle maksettavat matkakustannusten korvaukset voidaan Verohallinnon päätöksellä ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta¹⁴⁷ maksaa ennakonpidätystä toimittamatta. Verotusta toimitettaessa

¹⁴² Vapaa autoetu muodostuu, kun työnantaja vastaa verovelvollisen käytössä olevan auton kaikista käyttö-kustannuksista.

¹⁴³ Verohallinto 2013c.

¹⁴⁴ Veronmaksajat.fi > Henkilöyhtiön veroilmoitus 2014.

¹⁴⁵ Työkorvauksella tarkoitetaan työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua korvausta, joka ei ole palkkaa. (Vero.fi < sanasto > työkorvaus)

¹⁴⁶ Karttunen ym. 2014, s. 139.

¹⁴⁷ Verohallinto 2013b.

matkakustannusten korvaukset lisätään saajan veronalaisen tuloon, mutta hän saa vähentää syntyneet kustannukset verotuksessaan esittämällä niistä selvityksen.¹⁴⁸

Mitä edellä on kerrottu työkorvauksen saajan matkakustannusten korvaamisesta, koskee myös käyttökorvauksen saajaa. Käyttökorvauksella tarkoitetaan tekijän oikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden tai teollisoikeuden (esim. patenti tai tavaramerkki) käyttämisestä, käyttöoikeudesta tai käyttöoikeuden myynnistä suoritettavaa korvausta.¹⁴⁹

3.1.4 Työhönottohaastattelu ja työharjoittelu

Joskus uutta työvoimaa hakeva yritys saattaa korvata työhönottohaastatteluun tulemisesta aiheutuvat kustannukset kaikille haastatteluun kutsutuille. Sille hakijalle, joka otetaan palvelukseen, matkakustannusten korvaukset voidaan katsoa työnantajalta saaduiksi matkakustannusten korvauksiksi, ja siten verovapaiksi. Myös niille hakijoille, joita työnantaja ei palkkaa, voidaan maksaa matkakustannusten korvaukset ennakonpidätystä toimittamatta. Kilometrikorvaukset ja päivärahat eivät kuitenkaan ole verovapaita, vaan työnantajan täytyy antaa niistä vuosi-ilmoitus Verohallinnolle. Mikäli matkakulut on korvattu julkisen liikenteen taksan mukaan tositteita vastaan, ei näitä korvauksia ilmoiteta verotukseen.¹⁵⁰

Ammattiopintoihin voi sisältyä pakollista työharjoittelua yrityksissä. Matkat asunnolta harjoittelupaikkaan rinnastetaan asunnon ja varisnaisen työpaikan välisiin matkoihin, eikä niitä voi korvata verovapaasti. Jos opiskelija saa harjoittelupaikasta rahakorvauksen tai luontaisetuja, jotka voitaisiin tulkita EPL 13§:n mukaan palkaksi, voidaan harjoittelun aikana tehdyistä työmatkoista maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia, kuten työsuhteisille työntekijöille.¹⁵¹ Jos opiskelijalle, jolla on opiskeluaikanaan ilmainen kouluruokailu, tarjotaan harjoittelupaikassa ruoka, ei hänelle katsota syntyvän veronalaista ravintoetua.¹⁵²

¹⁴⁸ Verohallinto 2014b.

¹⁴⁹ Karttunen ym. 2014, s. 140.

¹⁵⁰ Myrsky - Rabinä 2014, s. 408.

¹⁵¹ Myrsky - Rabinä 2014, s. 408.

¹⁵² Verohallinto 2014b.

3.2 Matkakustannusten korvaukset etätyössä, freelancer-työntekijällä ja merityötulon saajalla

3.2.1 Etätyö ja matkakustannusten korvaukset

Suomalaiset tekevät aiempaa useammin töitä kotona, vapaa-ajan asunnolla tai vaikkapa junassa. Tilastokeskuksen mukaan etätyöntekijöiden osuus kaikista palkansaajista oli vuonna 2013 noin 20 prosenttia. Vuoteen 1990 verrattuna etätyötä tekevien määrä on lähes kymmenkertaistunut.¹⁵³ Etätyöllä tarkoitetaan järjestelyä, jossa työnantaja ja työntekijä sopivat, että työntekijä työskentelee ainakin osan ajasta kotonaan tai itse hankkimassaan, yleensä asuntonsa lähellä sijaitsevassa työtilassa.¹⁵⁴

Jos palkansaaja tekee etätyötä vain muutaman päivänä viikossa ja työskentelee muutoin työnantajan toimitiloissa, pidetään työnantajan toimipaikkaa työntekijän varsinaisena työpaikkana. Tällöin matkakustannuksia kotoa työnantajan toimipaikkaan ei voida korvata verovapaasti.¹⁵⁵ Jos taas työnantajan toimipaikassa työskentely on satunnaista tai harvoin tapahtuvaa - esimerkiksi päivä kerran kuukaudessa – työnantajan toimipaikka on palkansaajan erityinen työntekemispaikka ja koti varsinainen työpaikka. Tällöin työnantaja voi maksaa verovapaat matkakustannusten korvaukset kotoa työnantajan toimipisteeseen.¹⁵⁶

Paitsi kotonaan, palkansaaja saattaa tehdä etätyötä myös kesäasunnollaan. Oikeuskäytännössä¹⁵⁷ matkakustannuksia kesäasunnolta varsinaiselle työpaikalle ei ole hyväksytty vähennyskelpoisiksi. Siten työnantaja ei voi maksaa näistä matkoista myöskään verovapaita kustannusten korvauksia, ei edes siinä tilanteessa, että koti olisi palkansaajan varsinainen työpaikka.¹⁵⁸

Etätyötä voidaan tehdä myös ulkomailta käsin. Esimerkiksi tilanteessa, jossa toinen puolisoista siirtyy työskentelemään Englantiin, voi toinen puoliso sopia oman työnantajansa kanssa tekevänsä tänä aikana etätyötä perheen Englannin kodissa. Hän käy työtehtäviinsä liittyen Suomessa satunnaisesti. Työnantaja korvaa matkakustannukset. Tällöin etätyötä tekevän varsinainen työpaikka on koti Englannissa. Satunnaisesti Suomeen tehtäviä matko-

¹⁵³ Stat.fi > Suomen virallinen tilasto (SVT): Työolotutkimus (verkkajulkaisu) Työolojen muutokset 1977-2013, s. 152.

¹⁵⁴ Myrsky - Rabinä 2014, s. 409.

¹⁵⁵ Karttunen ym. 2014, s. 17.

¹⁵⁶ Myrsky - Rabinä 2014, s. 409.

¹⁵⁷ Ks. esim. KHO 1970 II 538.

¹⁵⁸ Myrsky - Rabinä 2014, s. 410.

ja voidaan pitää matkoina erityiselle työtekemispaikalle. Työnantaja voi korvata verovapaasti matka- ja majoituskulut sekä maksaa kotimaan päivärahan Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaisesti.¹⁵⁹

Turun hallinto-oikeuden ratkaistavana oli kysymys, onko etätyöntekijän kodin ja toisella paikkakunnalla sijaitsevan työnantajan toimipaikan välisistä matkoista maksettavista kilometrikorvauksista maksettava työnantajasuoritukset. Veroviraston päätöksestä hallinto-oikeuteen valitti työnantaja. Työntekijä kävi työnantajan toimipaikassa pari kertaa viikossa. Tapauksessa oli vaadittu soveltamaan matkakustannusten korvauksiin toissijaista työpaikkaa koskevia säännöksiä, jolloin matkakustannukset voisi korvata verovapaasti ja siten niistä ei toimitettaisi ennakonpidätystä eikä maksettaisi työnantajan sosiaaliturvamaksua. Turun hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan 22.6.2004 04/0442/3, että toissijaista työpaikkaa koskevien säännösten soveltaminen edellyttäisi työnantajalla olevan kaksi toimipaikkaa. Kotia ei voitu pitää ensisijaisena varsinaisena työpaikkana ja matkakustannusten korvauksista oli siten maksettava työnantajasuoritukset.

3.2.2 *Freelancerin matkakustannusten korvaukset*

Freelancer-työntekijällä tarkoitetaan henkilöä, jolla on vuoden aikana useita työnantajia tai toimeksiantajia – usein samanaikaisesti. Tällainen työskentely on tavallista esimerkiksi toimittajilla, valokuvaajilla ja teatterityöntekijöillä.¹⁶⁰ Freelancerilla voi olla varsinaisen työpaikka – jopa useampikin samanaikaisesti – tai hänen työskentelyolosuhteensa voivat vastata liikkuvaa työtä tekevää, jolloin varsinaista työpaikkaa ei ehkä ole lainkaan. Esimerkiksi freelancetoimittajat tai -valokuvaajat tekevät usein matkan erityiselle työtekemispaikalle kotoa käsin eikä heillä välttämättä ole työtilaa muualla.¹⁶¹ Jos freelancer on työsuhteessa ja tekee työmatkan, hänelle voidaan korvata matkakustannukset samoin periaattein kuin muillekin palkansaajille. Jos taas hänelle maksetaan työ- tai käyttökorvausta, ovat matkakustannusten korvaukset veronalaisia. Tällöin freelancer antaa selvityksensä matkakuluista verotuksessaan ja saa vähentää kustannukset selvityksensä mukaan. Vaihtoeht-

¹⁵⁹ Karttunen ym. 2014, s. 104.

¹⁶⁰ Verohallinto 2014b.

¹⁶¹ Karttunen ym. 2014, s. 251.

toisesti hänellä on oikeus vähentää Verohallinnon yhtenäistämisohjeen¹⁶² mukaiset euro-määrät.¹⁶³

Teatterialaa koskee myös seuraava korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan KHO 1985 B II 614, että toisella paikkakunnalla asuvan vierailevan ohjaajan varsinainen työpaikka oli teatteri, jossa hän vieraili. Matkakustannuksia ei siten ollut mahdollista korvata verovapaasti, koska hänellä ei ollut varsinaista työpaikkaa muualla vaan kyseessä oleva teatteri oli hänen varsinainen työpaikkansa.

3.2.3 Merityötulon saajan matkakustannusten korvaukset

TVL 74 §:n mukaan merityötulolla tarkoitetaan kaikkea aluksessa tehtyä, aluksen liikennöintiin liittyvästä työstä rahana tai rahanarvoisena etuutena saatua palkkatuloa. Varsinaisissa merimiesammateissa toimivien lisäksi merityötuloa on myös muun aluksella laivaisännän tai tähän rinnastettavan työnantajan palveluksessa työskentelevän henkilön saama palkkatulo. Tällaisia työntekijöitä voivat olla esimerkiksi tarjoilija, myyjä tai esiintyvä taiteilija. Merityötuloa on myös kalastusaluksessa tehdystä työstä, saaliin määrästä riippuvainen palkkio.¹⁶⁴

Myös merityötulon saaja voi saada verovapaita korvauksia. Tuloverolain 75 §:n mukaan veronalaista ei ole korvaus matkustamis- ja elantokustannusten keskimääräisestä kohtuullisesta lisääntymisestä, jonka työnantaja on suorittanut merityötulon saajalle matkasta asunnolta aluksen saapumis- ja lähtösatamaan ja takaisin. Verovapaata tuloa on kuitenkin korvaus vain sellaisista matkoista, jotka aiheutuvat vuosi- ja vastikelomamatkoista sekä matkoista, joista johtuvat matkustamiskustannukset työnantaja on velvollinen korvaamaan merityösopimuslain (756/2011) nojalla. Matka voidaan tehdä joko kotimaahan tai ulkomaille ja sen ajalta voidaan maksaa päiväraha tai ateriakorvaus¹⁶⁵.

Merityötuloa koskeva sääntely matkakustannusten korvaamisesta poikkeaa siis jonkin verran muita palkansaaajia koskevasta tuloverolain sääntelystä. Merityötuloa saavan työntekijän matkakustannusten korvaamisesta on säädöksiä myös merityösopimuslaissa. Merityösopimuslain 3 luvun 1 ja 2 §:ien nojalla työnantaja on tietyin edellytyksin velvollinen mak-

¹⁶² Verohallinnon yhtenäistämisohjeet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 164/200/2013, kohta 2.9.3.

¹⁶³ Myrsky - Rabinä 2014, s. 410.

¹⁶⁴ Verohallinto 2014c.

¹⁶⁵ Verohallinto 2014c.

samaan työntekijän matkat kotipaikkakunnalle ylläpitoinen mm. äitiys-, isyys- tai vanhempainvapaan alkaessa sekä lomautuksen tai irtisanomisen yhteydessä.

Merityötulon saajalta puuttuu muilla palkan saajilla työnantajan maksamien kustannusten korvausten vaihtoehtona oleva matkakustannusten verovähennysoikeus. TVL 95 §:n 2 momentin mukaan merityötulosta ei voida vähentää tulonhankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja tulonhankkimisvähennystä lukuun ottamatta. Mm. matkakulujen katsotaan sisältyvän TVL 97 §:n mukaiseen merityötulovähennykseen. Merityötulovähennyksellä on pyritty verotuksessa huomiomaan merimiesammattin erityisolosuhteet.¹⁶⁶

Mikäli aluksella työskentelyyn ei sovelleta merityötuloa koskevia säännöksiä, oikeuskäytännössä työntekijän varsinaiseksi työpaikaksi on voitu katsoa aluksen kotisatama tai -laituri. Näin on tehty ainakin tapauksessa KHO 1982:3343, jossa oli kysymys lähivesillä kalastukseen käytetyssä kalastustroolarissa työskentelevien palkansaajien matkakustannusten korvauksia. Aluksen liikkeellä ollessa matkakustannusten korvaukset voitiin maksaa verovapaasti Verohallinnon kustannuspäätöksellä vahvistamien määrien puitteissa.

3.3 Vuokratyöntekijän matkakustannusten korvaukset

3.3.1 Matkakustannusten korvaukset vuokratyössä muilla kuin erityisaloilla

Vuokratyöntekijä on työsuhteessa työvoimaa vuokraavaan yritykseen, joka myös maksaa vuokratyöntekijän palkan. Työntekijä vuokrataan yritysten välisellä sopimuksella työskentelemään toisen yrityksen (käyttäjäyritys) palveluksessa tämän johdon ja valvonnan alaisena sekä usein myös sen työvälaineillä ja tiloissa. Tyypillisesti vuokratyövoimaa käytetään esim. rakennus- ja siivousaloilla.¹⁶⁷

Vuokratyöntekijälle on mahdollista maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia samoin edellytyksin kuin muillekin palkansaajille, jos hän tekee työmatkan varsinaiselta työpaikaltaan erityiselle työntekemispaikalle. Vuokratyöntekijällä on yleensä varsinainen työpaikka käyttäjäyrityksen toimitiloissa. Tällöin kustannuksen korvauksia kodin ja käyttäjäyrityksen toimitilojen välisistä matkoista ei ole mahdollista maksaa verovapaasti. Jos vuokratyöntekijä sen sijaan tekee työmatkan varsinaisesta työpaikastaan (käyttäjäyrityksen

¹⁶⁶ Verohallinto 2014c.

¹⁶⁷ Karttunen ym. 2014, s. 131.

tiloista) käsin, on hänellä luonnollisesti oikeus verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin.¹⁶⁸

KHO on ottanut kantaa vuokratyöntekijän matkakustannusten korvauksiin ratkaisussaan 2012:17. Ratkaisussa oli kysymys Nilsiä hiihtokeskuksessa vuokratyöntekijänä työskennelleestä tarjoilijasta. Työskentely kesti noin kolmen kuukauden kevätsesongin ajan eli kysymys oli tilapäisestä työskentelystä. Hiihtokeskus myös sijaitsi yli 100 kilometrin etäisyydellä tarjoilijan kodista ja hän yöpyi työskentelyn aikana omalla kustannuksellaan hiihtokeskuksen alueella. KHO katsoi, että tarjoilijalla oli TVL 72 b §:ssä tarkoitettu varsinainen työpaikka hänet vuokranneen yrityksen toimitiloissa Nilsiässä. Siten hänen ei voitu katsoa olevan työmatkalla eikä hänelle voitu maksaa työskentelyn ajalta verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Toinen KHO:n ratkaisu, joka koskee vuokratyöntekijän matkakustannusten korvauksia, on KHO 2005:1707. Tapauksessa lääkäri työskenteli henkilöstön vuokrausta harjoittavan A Oy:n palveluksessa. Yrityksellä oli toimisto, jossa työskenteli kaksi työntekijää. Lääkärit eivät kuitenkaan työskennelleet toimistolla. KHO:n päätöksen lääkäri työskenteli päätoimisesti A Oy:n palveluksessa. Sairaaloita ja terveyskeskuksia, joissa lääkäri työskenteli, oli toisina kuukausina vain yksi, tosinaan useampia. Lääkäriin matkoja asunnolta kulloiseenkin työpaikkaan ei voitu pitää verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin oikeuttavina työmatkoina vaan ne katsottiin päätöksessä asunnon ja työpaikan välisiksi matkoiksi.

Jos vuokratyöntekijä työskentelee myös oman työnantajansa – työvoimaa vuokraava yritys – tiloissa, voidaan katsoa, että hänellä on varsinainen työpaikka tämän yrityksen tiloissa. Tällöin työskentely käyttäjäyrityksen tiloissa on työskentelyä erityisellä työntekemispai- kalla ja sinne tehdyistä matkoista voidaan maksaa vuokratyöntekijälle verovapaita matkakustannusten korvauksia. Mikäli vuokratyöntekijän työskentely oman työnantajan tiloissa on vähäistä, ei työntekijälle voida katsoa muodostuvan varsinaista työpaikkaa oman työnantajan tiloihin. Vähäisenä työskentelynä pidetään esimerkiksi muutaman päivän kestävästä perehdytyksestä. Myöskään vuokratyösopimuksen allekirjoittaminen siellä ei muodosta varsinaista työpaikkaa.¹⁶⁹

¹⁶⁸ *Karttunen ym.* 2014, s. 134.

¹⁶⁹ *Karttunen ym.* 2014, s. 134.

Keskusverolautakunnan ratkaisussa 59/2009 työntekijällä oli varsinainen työpaikka oman työnantajansa tiloissa. Työntekijä työskenteli vajaan vuoden ajan vuokrattuna työntekijänä toisen yrityksen tiloissa, toisella paikkakunnalla, minne hän kulki kotoaan päivittäin. KVL piti käyttäjäyrityksen tiloja erityisenä työntekemisaikkana ja työntekijälle voitiin maksaa matkakustannusten korvaukset verovapaasti kodin ja työskentelypaikkakunnan välisistä matkoista.

3.3.2 Erityisalan vuokratyöntekijät

Erityisalalla työskenteleviin vuokratyöntekijöihin sovelletaan samoja säännöksiä kuin muihinkin erityisalan työntekijöihin. Työmaa voi olla vuokratyöntekijöiden erityinen työntekemisaikka, jolloin matkakustannusten korvauksia voidaan maksaa samojen periaatteiden mukaan kuin suoraan urakoitsijaan työsuhteessa oleville työntekijöille.¹⁷⁰ Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että matkakustannukset voidaan korvata verovapaasti ja maksaa aterikorvaus, ellei työnantaja ole järjestänyt ruokailua työkohteessa tai sen välittömässä läheisyydessä¹⁷¹.

Päiväraha voidaan maksaa verovapaasti vain jos työntekijä yöpyy työkohteessa. Viikonlopun ajalta oikeus verovapaaseen päivärahaan on silloin, kun työntekijä viettää viikonlopun työn takia erityisellä työntekemisaikkakunnalla. Käyttäjäyritys voi maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia vastaavasti kuin vuokratyöntekijän oma työnantaja eli työvoimaa vuokraava yritys.¹⁷² Erityisalan työntekijän matkakustannusten korvauksia on käsitelty tarkemmin edellä luvussa 2.3.

3.4 Luontoisetuauton vaikutus kilometrikorvausten maksamiseen

3.4.1 Matkakustannusten korvaukset, kun työntekijällä on autoetu

Verovapaiden matkakustannusten korvausten tarkoituksena on, että työntekijälle voitaisiin korvata verovapaasti työmatkasta aiheutuvat kustannukset. Kun palkansaaja tekee työmatkan työnantajan autolla, ei työntekijälle synny sellaisia kustannuksia, joita kilometrikorvauksella on tarkoitus korvata. Tällainen tilanne on kyseessä silloin, kun matka tehdään autolla, jonka kaikki kustannukset maksaa se työnantaja, jonka lukuun matka on tehty. Edel-

¹⁷⁰ Verohallinto 2014b.

¹⁷¹ Karttunen ym. 2014, s. 135.

¹⁷² Karttunen ym. 2014, s. 135.

lä kuvattu tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun työntekijällä on vapaa autoetu. Myöskään samaan konserniin kuuluvalla yhtiöltä vapaana autoetuna saadulla autolla toisen konserniyhtiön lukuun tehdystä työmatkasta ei ole oikeutta kilometrikorvaukseen.¹⁷³

Jos työntekijä maksaa itse osan autolla matkustamisen kustannuksista, näitä kustannuksia voidaan korvata hänelle verovapaasti. Tällainen tilanne on kyseessä, kun palkansaajalla on käytössään auton käyttöetu,¹⁷⁴ ja työmatkat tehdään tällä autolla. Verohallinnon kustannuspäätöksessä¹⁷⁵ on erikseen määritelty tällaisella autolla tehdystä matkasta maksettavan verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä, mikä on alempi kuin silloin, kun matka tehdään palkansaajan omistamalla tai hallitseamalla autolla.¹⁷⁶

Yleensä työnantaja edellyttää palkansaajan tekevän työmatkat antamallaan luontoisetuautolla. Kun työntekijällä on vapaa autoetu ja hän tekee työmatkan edun antaneen työnantajan lukuun, hänelle ei synny kustannuksia. Koska kyseessä on työmatka, ei ajettuja kilometrejä lueta yksityisajoihin eivätkä ne siten vaikuta autoedun arvoon. Palkansaajalle ei siten synny kustannuksia eikä verotettavaa tuloa.¹⁷⁷

Vaikka työntekijällä on vapaa autoetu, ei tämä tarkoita sitä, ettei hänelle voitaisi maksaa matkakustannusten korvauksia joissain tilanteissa. Työnantaja voi maksaa kilometrikorvauksia matkasta, joka on tehty muulla kuin vapaana autoetuna saadulla autolla. Jos matka on tehty esimerkiksi moottoripyörällä tai puolison autolla, on verovapaita matkakustannusten korvauksia mahdollista maksaa aivan kuten kenelle tahansa palkansaajalle. Työntekijän on kuitenkin pystyttävä esittämään luotettava selvitys (esim. ajopäiväkirja) siitä, että matka on tosiasiaa tehty muulla kuin vapaana autoetuna saadulla autolla.¹⁷⁸

Oikeuskäytännössä vapaana autoetuna saadulla autolla tehdyistä matkoista maksettua kilometrikorvausta ei ole pidetty veronalaisena tulona, kun ajettujen kilometrien kokonaismäärä ei ylitä vuoden aikana autoedun arvon laskennassa käytettyä 18 000 kilometrin määrää. Ratkaisussa KHO 1991:803 Z ry oli maksanut kilometrikorvausta A:lle hänen suorittamistaan kokousmatkoista 4122 kilometriltä yhteensä 5 203 markkaa. A:lla oli vapaa au-

¹⁷³ Verohallinto 2013c.

¹⁷⁴ Auton käyttöetu syntyy, kun työnantaja vastaa verovelvollisen käytössä olevan auton kuluista lukuun ottamatta polttoainekuluja.

¹⁷⁵ Verohallinto 2013a 9 § 3 mom.

¹⁷⁶ Verohallinto 2013c.

¹⁷⁷ Verohallinto 2013c.

¹⁷⁸ Verohallinto 2013c.

toetu työnantajaltaan (joka ei siis ollut Z ry) ja hän oli tehnyt edellä mainitut kokousmatkat tällä autoetu autolla. Maksettu kilometrikorvaus ei ylittänyt yleishyödyllisen yhteisön maksamille matkakustannusten korvauksille vuosittain vahvistettavaa verovapauden enimmäismäärää. (Yleishyödyllisen yhteisön maksamista matkakustannusten korvauksista on kerrottu tarkemmin jäljempänä luvussa 3.5.) A:n yksityisajot yhdessä kyseisten kokousmatkojen kanssa eivät ylittäneet Verohallituksen päätöksessä vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista määrättyä vapaan autoedun raha-arvon perusteena käytettyä kilometrimäärää. Z ry:n maksamat matkakustannusten korvaukset eivät siten olleet A:n veronalaista tuloa.

Käyttöetuautolla tehdystä matkasta maksettavaa kilometrikorvausta ei koroteta Verohallinnon kustannuspäätöksessä vahvistetuilla senttimäärillä, vaikka autossa kuljettaisiin toisia henkilöitä taikka raskaita esineitä tai kuormaa. Työnantaja voi näissä tilanteissa maksaa lisäkorvausta vain siinä tilanteessa, että työntekijä esittää luotettavan selvityksen kohonneista polttoainekuluista.¹⁷⁹

3.4.2 Autoetu toiselta työnantajalta

Jos palkansaajalla on kaksi tai useampia työnantajia, hän voi tehdä luontoisetuautolla työmatkan toisen työnantajan lukuun. Esimerkiksi sivutoimeen liittyviä ajoja voidaan ajaa päätoimen työnantajalta saadulla luontoisetuautolla. Autoedun antaneen työnantajan näkökulmasta tällaiset matkat ovat yksityisajoa ja ne otetaan huomioon luontoisetuauton arvoa laskettaessa. Sivutoimen työnantajan näkökulmasta kysymys on sen sijaan työmatkasta, josta kustannukset voidaan korvata ennakonpidätystä toimittamatta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 1991 B 520 mukaan kilometrikorvaus voidaan tässä tilanteessa katsoa verovapaaksi. Jos autolla ajatut yksityisajot ylittävät 18 000 kilometriä vuodessa, korotetaan autoedun arvoa ja kilometrikorvaus katsotaan verovapaaksi.¹⁸⁰

Tapauksessa KHO 1991 B 520 A:lla oli ollut osan vuotta vapaa autoetu X Oy:ltä ja osan vuotta Y Oy:ltä. Hänen tuloonsa oli autoetuna lisätty 19 800 markkaa. Z ry puolestaan oli maksanut A:lle kokousmatkoista kilometrikorvauksia 5 203 markkaa, mikä ei ylittänyt silloin voimassa ollutta Verohallinnon yleishyödyllisen yhteisön maksamille verovapaille matkakustannusten korvauksille vahvistettua enimmäismäärää. A oli tehnyt nämä matkat

¹⁷⁹ Karttunen ym. 2014, s. 171.

¹⁸⁰ Verohallinto 2013c.

autolla, johon hänellä oli em. vapaa autoetu. Kun Z ry:n maksamien kilometrikorvausten perusteena olleet kilometrit yhdessä A:n ilmoittamien yksityisajojen kanssa eivät ylittäneet Verohallinnon päätöksessä (Verohallinnon päätös vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista) olevaa vapaan autoedun raharvon perusteena käytettyä kilometrimäärää, eivät kyseiset matkakustannusten korvaukset olleet A:n veronalaista tuloa.

3.4.3 *Puolisot työskentelevät saman työnantajan palveluksessa*

Joskus puoliset saattavat työskennellä saman työnantajan palveluksessa. Kun toinen puolisoista tekee työmatkan saman työnantajan palveluksessa työskentelevän puolisonsa luontoisetuautolla, matka on autoedun saaneen puolison näkökulmasta yksityisajoa, joka huomioidaan autoedun arvoa laskettaessa. Tällöin työnantaja voi maksaa matkan tehneelle puolisolle kilometrikorvauksen verovapaasti.¹⁸¹

Puolisoilla voi olla myös yhteinen luontoisetuauto, jolloin edun arvo jaetaan verotettavaksi puolisoilla. Jos luontoisetu on vapaa autoetu, ei kummallekaan puolisolle aiheudu kyseisellä autolla tehdyistä työmatkoista kilometrikorvauksella korvattavia kustannuksia. Kun matka on tehty edun antaneen työnantajan lukuun, ei kilometrejä lueta yksityisajoihin. Näistä syistä työnantaja ei voi maksaa työmatkasta verovapaita kilometrikorvauksia.¹⁸²

3.5 **Yleishyödyllinen yhteisö matkakustannusten korvausten maksajana**

3.5.1 *Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva erityissäännös*

Yleishyödyllisen yhteisön maksamia matkakustannusten korvauksia koskee tuloverolain 71 §:n 3 momentti. Sen mukaan työnantajalta saatuun matkakustannusten korvaukseen rinnastetaan TVL 22 §:ssä tarkoitettulta yleishyödylliseltä yhteisöltä saatu matkakustannusten korvaus. Matka tulee olla tehty yhteisön hyväksi ja sen toimeksiannosta. Matkojen suorittamisesta tulee sopia etukäteen.

Tyypillisiä yleishyödyllisen yhteisön toimeksiannosta tehtyjä matkoja ovat esimerkiksi urheiluseuroissa matkat ohjelman mukaisesti kilpailutapahtumiin ja harjoituksiin. Kuuluminen joukkueeseen tai seuran edustaminen merkitsee toimeksiantoa matkan tekemiseen.

¹⁸¹ Verohallinto 2013c.

¹⁸² Verohallinto 2013c.

Kokousmatkan voi korvata verovapaasti, jos henkilö on valittu edustamaan yhteisöä kokoukseen. Sen sijaan henkilön osallistuessa oma-aloitteisesti yhdistyksen jäsenkokoukseen, ei matkoja ole mahdollista korvata verovapaasti.¹⁸³

Matkakustannusten korvaukset rinnastuvat työmatkaan silloinkin, kun verovelvollinen ei ole työsuhteessa yleishyödylliseen yhteisöön eikä saa palkkaa työstä, johon matka liittyy. Verovapaille matkakustannusten korvauksille on kuitenkin säädetty enimmäismäärät. Verovapaata on päiväraha enintään kahdeltakymmeneltä päivältä kalenterivuodessa, majoituskorvaus sekä matkustamiskustannusten korvaus julkisen kulkuneuvon mukaan rajoituksetta ja kilometrikorvaus enintään 2 000 euroon saakka kalenterivuodessa.¹⁸⁴

Kustannuksista on tehtävä yhteisölle matkalasku. Majoituskustannukset sekä matkat julkisella kulkuneuvolla voidaan korvata rajoituksetta vain tositteita vastaan. Verovapaussäännöstä sovelletaan vain yhteisön yleishyödylliseen toimintaan. Jos yleishyödyllinen yhteisö maksaa matkakustannusten korvauksia esimerkiksi liikkeen- ja ammatinharjoittajalle tämän liiketoimintaan liittyen, yhteisö toimii kuten kuka tahansa työkorvauksen maksaja. Mikäli ennakoperintärekisteriin kuulumatonta yrittäjä laskuttaa matkakustannuksia, on niistä toimitettava ennakonpidätys.¹⁸⁵

3.5.2 Ketä säännös koskee?

TVL 71 §:n 3 momentin säännös koskee esimerkiksi palkatonta vapaaehtoistyötä yhdistyksen hyväksi tekeviä henkilöitä ja kilpailutuomareita. Tuomarit eivät yleensä ole työsuhteessa vaan heidän saamansa tulo on työkorvausta. Säännöstä sovelletaan myös urheilijoihin, jos nämä eivät saa palkkaa tai palkkiota. Tällaisia ovat usein yksilöurheilijat. Myös joukkueurheilija, joka ei saa palkkaa, kuuluu lain soveltamisalaan. Palkkaa saavien joukkueurheilijoiden matkakustannusten korvausten käsittelyä on selostettu edellä luvussa 2.1.3. Säännös ei rajoita verovapaiden korvausten määrää yleishyödylliseen yhteisöön työsuhteessa olevalla henkilöllä. Rajoitukset eivät myöskään koske kokouspalkkion saajia eivätkä palkkaa saavia joukkueurheilijoita.¹⁸⁶

¹⁸³ Verohallinto 2014b.

¹⁸⁴ Verohallinto 2014b.

¹⁸⁵ Verohallinto 2014b.

¹⁸⁶ Verohallinto 2014b.

Palkan määrälle ei ole säädetty alarajaa, joten periaatteessa palkansaajia koskevia säännöksiä voidaan soveltaa pientäkin palkkaa saavaan vapaaehtoistyöntekijään tai urheilijaan. Palkan ja kustannusten korvausten tulee kuitenkin olla järkevässä suhteessa toisiinsa. Kustannusten korvausten on kohdistuttava siihen työhön, josta palkkaa maksetaan. Tulovero-
laissa tarkoitettuna yleishyödyllisen yhteisön maksamina verovapaina korvauksina pidetään myös matkasta asunnolta työpaikalle maksettavia korvauksia.¹⁸⁷

Jos työstä maksetaan palkkaa, ei laissa (TVL 71 § 3 mom.) säädettyjä korvausten ylärajoja sovelleta, mutta vastaavasti asunnon ja työpaikan välistä matkaa ole mahdollista korvata verovapaasti. Tällöin sovelletaan siis työnantajan maksamia matkakustannusten korvauksia koskevia säännöksiä. Jos esimerkiksi urheilujoukkueen valmentajalle maksetaan palkkaa, sovelletaan matkakustannusten korvauksiin niitä koskevia yleisiä säännöksiä. Vaikka maksajana olisi yleishyödyllinen yhteisö, kuten urheiluseura, ei päivärahojen ja kilometri-
korvausten verovapaita enimmäismääriä sovelleta. Olennaista ja ratkaisevaa tässä on se, että valmentaja saa yhteisön hyväksi tekemästään työstä palkkaa.¹⁸⁸

3.5.3 Verovapaiden korvausten enimmäismäärän soveltaminen

Kuten edellä kohdassa 3.3.1 on kerrottu, yleishyödyllisen yhteisön maksamille verovapailla matkakustannusten korvauksille on määritelty enimmäismäärät. Enimmäismäärät ovat verovelvolliskohtaisia – eivät maksajakohtaisia¹⁸⁹. Sama henkilö voi siten tehdä vapaaehtoistyötä ja saada matkakustannusten korvauksia useammalta yleishyödyllisiltä yhteisöiltä. Vaikka yhdeltä yhteisöltä saadut korvaukset eivät ylittäisi TVL 71 § 3 momentin mukaisia rajoja, voivat rajat kuitenkin vuoden aikana ylittyä, kun kaikki yleishyödyllisiltä yhteisöiltä saadut matkakustannusten korvaukset lasketaan yhteen.¹⁹⁰

Jos enimmäismäärät ylittyvät, on ylimenevä osa veronalaista ansiotuloa. Verovelvollisella on kuitenkin oikeus vähentää kustannukset verotuksessaan tulonhankkimiskuluina.¹⁹¹ Vaikka kustannusten korvaukset olisivat veronalaisia, niistä ei Verohallinnon päätöksellä¹⁹² tarvitse toimittaa ennakonpidätystä. Korvausten maksajahan ei voi tietää, onko henki-

¹⁸⁷ Verohallinto 2014b.

¹⁸⁸ Karttunen ym. 2014, s. 143.

¹⁸⁹ Verohallinto 2014b.

¹⁹⁰ Engblom 2006, s. 152.

¹⁹¹ Verohallinto 2014b.

¹⁹² Verohallinto 2013b, 1 § 17 kohta.

lö mahdollisesti saanut korvauksia muilta yleishyödyllisiltä yhteisöiltä.¹⁹³ On huomattava, että verovapaan päivärahan enimmäismäärä on määritelty päiväkohtaisesti. Verovapaata on päiväraha enintään kahdeltakymmeneltä päivältä kalenterivuodessa. Merkitystä ei ole sillä maksetaanko päiväraha kustannuspäätöksen mukaisena. Päivä tulee käytettyä, vaikka päiväraha maksettaisiin kustannuspäätöksen määrää pienempänä.¹⁹⁴

¹⁹³ *Karttunen ym.* 2014, s. 144.

¹⁹⁴ *Verohallinto* 2014b.

4 MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSIIN LIITTYVÄ VEROSUUNNITTELU JA VERON KIERTÄMINEN

4.1 Verosuunnittelua vai veron kiertämistä

4.1.1 Verosuunnittelu

Verotustaan saa suunnitella, mutta veroa ei saa kiertää. Verosuunnittelu on luonnollinen osa yritysten taloussuunnittelua. Yksityisen henkilön kohdalla verosuunnittelu tarkoittaa yleensä tarpeettomien ja kalliiden virheiden välttämistä. On tärkeää osata toimia oikein ja tuntea eri vaihtoehtojen vaikutukset verotukseen. Verosuunnittelu on myös ennakkointia. Velvoitteista on helpompi suoriutua, jos tietää etukäteen mitä ne ovat.¹⁹⁵ Verosuunnittelua voidaan pyrkiä rajaamaan myös veron kiertämisen käsitteen kautta. Mikä ei ole veron kiertämistä tai verovilppiä, on oikeudellisesti hyväksyttävää verosuunnittelua tai verojen minimointia.¹⁹⁶

Tuloverojärjestelmät syntyvät usein poliittisten tavoitteiden kompromissina, eivätkä järjestelmät kaikilta osin ole johdonmukaisia. Varsinkin erilaisiin rajakohtiin syntyy jännitteitä, joita sekä verosuunnittelussa että veron kiertämisessä pyritään hyödyntämään. Viime kädessä tuomioistuinten tehtävä on vetää raja siihen onko kyseessä hyväksyttävä verosuunnittelu vai ei-hyväksyttävä veron kiertäminen.¹⁹⁷ Joskus jokin tulo on säädetty verovapaaksi tarkoituksellisesti, toisinaan tämä tapahtuu ikään kuin vahingossa. Verolaissa voidaan katsoa olevan aukon, jos jotain tuloerää ei ole säädetty veronalaiseksi, mutta myöskään verottomuudelle ei ole esitetty veropoliittisia tms. perusteita. Tällaista aukkoa voidaan pyrkiä hyödyntämään verosuunnittelussa.¹⁹⁸

Verosuunnittelu voi tilanteesta riippuen tarkoittaa joko verojen minimointia tai verotustekijöiden huomioimista muiden päätökseen vaikuttavien tekijöiden ohessa. Verosuunnittelussa nojaututaan tavallisesti jännitteisiin, jotka ovat syntyneet lainsäädännön yhteydessä tietoisten valintojen seurauksena ja joita siten voidaan pitää lainsäätäjän tarkoittamina tai vähintäänkin hyväksyminä. Verovelvollisen pyrkimys minimoida verojaan erilaisilla valinnoilla ja toimenpiteillä, on siten paitsi ymmärrettävää ja odotettavaa, joskus myös lain-

¹⁹⁵ Veronmaksajat.fi > Harmaa talous ja veroparatiisit kuriin.

¹⁹⁶ Knuutinen 2015, s. 7.

¹⁹⁷ Knuutinen 2012, s. 3.

¹⁹⁸ Knuutinen 2015, s. 7.

sääntäjän toivomaa. Verotuksella voidaan pyrkiä ohjaamaan verovelvollista toimimaan verotuksellisten etujen vuoksi tavalla, jolla hän ei muuten välttämättä toimisi.¹⁹⁹

Missä sitten on yleisesti hyväksyttävän verosuunnittelun ulkoraja? Yksiselitteistä rajausta on vaikea ilmaista.²⁰⁰ Verotettavat tulot syntyvät yleensä yksityisoikeudellisten tapahtumien ja oikeustoimien seurauksena, mikä antaa verovelvollisille laajoja verosuunnittelun mahdollisuuksia. Järjestelmän heikkouksia pyritään hyödyntämään esimerkiksi ryhtymällä toimenpiteisiin, jotka vähentävät verotettavan tulon määrää tai toisaalta pidättäytymistä sellaisista toimista, joiden seurauksen verotettavan tulon määrä kasvaa. Joskus nämä pyrkimykset nousevat keinotekoisien - vaikkakin siviilioikeudellisesti pätevien – oikeustoimien johdosta kestävämmälle tasolle. Tällöin on siirrytty veron kiertämisen alueelle.²⁰¹

4.1.2 Veron kiertäminen

Veronkiertämisessä eri toimenpiteet toteutetaan siten, että ne ovat verovelvolliselle edullisempia kuin lainsäätäjä on tarkoittanut. Usein sekä verosuunnittelussa että veronkiertämisessä pyritään hyödyntämään verosäännösten kielellisen muotoilun heikkouksia tai verojärjestelmän rakenteellisia ongelmia. Veron kiertämisellä viitataan yleensä verovelvollisen toimiin ja järjestelyihin, joilla pyritään vähentämään verojen määrää. Vaikka toimenpiteet olisivatkin muodollisesti lainmukaisia, niitä voidaan kuitenkin pitää lain tarkoituksen vastaisina. Veronkiertämisellä tavoitellaan lain tarkoitukselle vieraita verotuksellisia etuja.²⁰²

Veronkiertämistoimiin liittyy usein keinotekoisuutta sekä todellisten liiketoiminnallisten syiden ja taloudellisten vaikutusten puuttumista. Myös tavanomaisesta poikkeavat menettelytavat sekä taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon väliset ristiriitaisuudet ovat veronkiertämiselle tyypillisiä.²⁰³ Varsinkin oikeudellisessa kielenkäytössä veron kiertämisellä tarkoitetaan erityisesti tilanteita, joissa verovelvollisen tavoitteleman veroedun myöntäminen evätään veron kiertämistä koskevien normien nojalla²⁰⁴.

On vaikea sanoa, mikä painoarvo verotuksellisessa arvioinnissa voidaan ja pitää antaa verovelvollisen toimien motiiville. Jos tarkoituksena on ollut vältellä veroja, ei tällä välttä-

¹⁹⁹ Knuutinen 2012, s. 8.

²⁰⁰ Veronmaksajat.fi > Harmaa talous ja veroparatiisit kuriin.

²⁰¹ Knuutinen 2012, s. 3.

²⁰² Knuutinen 2012, s. 6.

²⁰³ Knuutinen 2012, s. 6.

²⁰⁴ Knuutinen 2015, s. 8.

mättä vielä ole merkitystä. Mikäli sen sijaan verovelvollisen toimilla ei ole ollut mitään muuta tarkoitusta kuin veroilta välttyminen, tämä voi osoittautua ratkaisevaksi. Veron kiertäminen ilmiönä on yhteydessä siihen, että veropohjaa on vaikea saada sääntelytekniisesti ja kielellisesti edes jokseenkin aukottomasti määriteltyä.²⁰⁵

Veron kiertämisestä on säädetty verotusmenettelylain 28 §:ssä mm. seuraavaa: ” Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.” Veron kiertämisen käsitteen ulkopuolelle jäävät esimerkiksi tulojen salaaminen ja väärin tietojen antaminen veroilmoituksella. Veron kiertäminen ei siis liity veroilmoituksen antamiseen tai verovelvollisen tapaan antaa tietoja tai välittää väärää kuvaa verotukseensa vaikuttavista seikoista. Veronkiertäminen liittyy aina verotuksen perusteena oleviin oikeustoimiin ja oikeudellisiin muotoihin sekä tapaan, miten näitä käytetään yksityisen välisissä suhteissa.²⁰⁶

Vero-oikeuden säännökset eivät kiellä tekemästä jotain tai määrää jotakin tehtäväksi. Ne asettavat ainoastaan toimien verotukselliset seuraamukset. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei veron kiertämistä pidettäisi paheksuttavana toimintana. Oikeudenmukaisuusnäkökohdista on luontevaa ottaa veron kiertämissyrkimyksiin kielteinen kanta. Toisaalta myös verosuunnittelun moraalisuus voitaisiin kyseenalaistaa, sillä sekin voi johtaa mm. verorasituksen alenemiseen.²⁰⁷

4.2 Verosuunnittelu matkakustannusten korvausten näkökulmasta

4.2.1 Viranomaisen neuvontavelvollisuuden suhde verosuunnitteluun

Hallintolain (434/2003) 8 §:n mukaan viranomaisen on annettava asiakkaalle toimivaltansa rajoissa neuvontaa hallintoasian hoitamiseen. Viranomaisella on myös velvollisuus vastata asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on lain mukaan maksutonta. Virkailijan asiakaspalvelutilanteessa antama neuvonta ei ole juridisesti sitovaa verotuksen toimittamisessa. Sekä neuvonta että verotuksen toimittaminen perustuvat samoihin säännöksiin ja Verohallinnon ohjeisiin eikä eroavaisuutta pitäisi siten olla. Käytännössä lakia joudutaan tulkitsemaan, joka taas voi aiheuttaa eroavaisuuksia. Tilanteet, jossa verotus

²⁰⁵ Knuutinen 2012, s. 6.

²⁰⁶ Knuutinen 2012, s. 7.

²⁰⁷ Knuutinen 2012, s. 8.

olisi toimitettu täysin neuvonnasta poiketen, lienevät kuitenkin melko harvinaisia.²⁰⁸ Matkakustannusten korvausten osalta tulkintaeroja voisi kuvitella helposti aiheutuvan esimerkiksi pohdittaessa työskentelyn tilapäisyyttä tai sitä, onko työntekijällä varsinainen työpaikka vai ei.

Verohallinnon mukaan neuvontavelvollisuuden syntyminen edellyttää konkreettista neuvonnan tarvetta. Neuvontavelvollisuuden voidaan katsoa koskevan myös esim. hallinto- tai oikeuskäytäntöä. Edelleen neuvontavelvollisuus edellyttää asiallisia ja riittävän yksilöityjä kysymyksiä. Laajoihin yleisluontoisiin kysymyksiin neuvontavelvollisuus ei edellytä vastaamaan. Siten hallintolain säännös ei edellytä viranomaista vastaamaan esimerkiksi verosuunnitteluun liittyviin kysymyksiin.²⁰⁹ Käytännössä Verohallinnosta voi siten saada tiedon esimerkiksi siitä, voidaanko työntekijälle tietyssä tilanteessa maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia vai ei. Jos sen sijaan kysymys on siitä miten vaikkapa tietyn yrityksen työntekijöiden komennukset kannattaisi järjestää, jotta työntekijöille voitaisiin maksaa matkakustannusten korvaukset verovapaasti, mennään helposti jo verosuunnittelun puolelle.

4.2.2 Ennakkoratkaisu

VML 28 §:n veronkiertämissäännöstä joudutaan joskus soveltamaan myös tilanteessa, jossa oikeuskäytäntöä ei vielä ole. Verosuunnittelun näkökulmasta tämä on ongelmallista, mutta uuden soveltamistilanteen aiheuttamaan epävarmuuteen veroseuraamuksista on mahdollista varautua hakemalla Verohallinnolta ennakkoratkaisu yksilöityyn tilanteeseen.²¹⁰ Ennakkoratkaisusta annetaan kirjallinen päätös. Ratkaisu on maksullinen. Ennakkoratkaisua voi hakea työnantaja tai työntekijä. Työnantaja voi hakea ratkaisua myös laajemmalle yksilöidylle työntekijäryhmälle esimerkiksi kaikkia työntekijöitään koskien, jolloin työntekijöiden nimiä ei ole hakemuksella tarpeen erikseen mainita. Ratkaisu on voimassa enintään sen antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun saakka. Esimerkiksi vuonna 2015 ennakkoratkaisua voi hakea vuosille 2015 ja 2016.²¹¹

Työmatkakustannusten korvausten osalta kysymykseen tulee lähinnä ennakkoperinnän ennakkoratkaisu. Ennakkoperinnän ennakkoratkaisua voidaan EPL 45 §:n mukaan hakea,

²⁰⁸ Sainio 2006, s. 91.

²⁰⁹ Verohallinto 2012b.

²¹⁰ Verohallinto 2014d.

²¹¹ Karttunen ym. 2014, s. 212.

jos syntyy epäselvyyttä ennakonpidätyksen toimittamisesta. Ennakkoratkaisu voidaan antaa riittävän yksilöityyn, konkreettiseen ja toteutettavaksi suunniteltuun toimeen, jota epäselvyys ennakonpidätyksen toimittamisesta koskee. Ennakkoperinnän ennakkoratkaisu voi koskea esimerkiksi ennakonpidätysvelvollisuutta tai ennakonpidätyksen määrän laskemista.²¹² Ennakkoratkaisu on sitova ja sitä on noudatettava siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu. Jos ratkaisun on hakenut työntekijä, sitä on noudatettava vain siinä tapauksessa, että hän esittää siitä vaatimuksen työnantajalle. Ennakkoperinnän ennakkoratkaisu on periaatteessa sitova vain ennakkoperinnässä – ei lopullisessa verotuksessa. Käytännössä sitä kuitenkin noudatetaan myös lopullista verotusta toimitettaessa.²¹³

Ennakkoperintää koskeva ennakkoratkaisua koskeva hakemus tulee lähtökohtaisesti tehdä ennen kuin ennakonpidätys olisi pitänyt toimittaa. Ennakkoratkaisua ei ole mahdollista saada jo toteutuneista tosiasioista, ellei suorituksia ole vielä maksamatta. Esimerkiksi X Oy voi hakea ennakkoratkaisua siitä, onko sen työntekijöilleen maksamista päivärahoista toimitettava ennakonpidätys. Edellisenä vuonna yhtiö on maksanut päivärahat ennakonpidätystä toimittamatta. Vaikka suorituksia on jo maksettu, yhtiö voi hakea ennakkoratkaisua maksamatta olevista suorituksista, joista ei ole vielä pitänyt toimittaa ennakonpidätyksiä. Jos uusia suorituksia ei olisi enää tulossa, ei ennakkoratkaisua olisi voinut hakea.²¹⁴

Ennakkoperinnän ennakkoratkaisua haettaessa tulee ilmoittaa maksettava suoritus ja sen peruste. Hakemukseen on liitettävä tarpeelliset asiakirjat, kuten työ- tai urakkasopimus. Jos hakemus koskee esim. päivärahan ennakonpidätystä, hakijan on selvitettävä työntekijän työskentelypaikka, työmatkan kesto ja kohde, mistä matka alkaa ja minne se päättyy, työntekijän työskentelyolosuhteet sekä muut asiaan vaikuttavat seikat.²¹⁵

4.2.3 Verovapaa kilometrikorvaus vai vähennys ennen ennakonpidätyksen toimittamista – suunnittelunäkökohdat

Kuten edellä luvussa 1.1.2. on todettu, paitsi maksamalla verovapaan kustannusten korvauksen, työnantaja voi korvata työmatkakustannukset myös vähentämällä kustannukset bruttopalkasta ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Oletetaan, että työntekijä olisi ajanut omalla autollaan työmatkan 4 000 kilometriä. Jos työnantaja maksaa korvauksen raha-

²¹² Verohallinto 2013a.

²¹³ Karttunen ym. 2014, s. 213.

²¹⁴ Verohallinto 2013a.

²¹⁵ Verohallinto 2013a.

palkan lisäksi verovapaan kilometrikorvauksen 0,44 euroa kilometriltä (vuonna 2015) saa palkansaaja 1 760 euron suuruisen hyödyn. Työnantajalle puolestaan aiheutuu tästä samansuuruinen ylimääräinen kustannus.²¹⁶

Omalla autolla tehdystä työmatkasta aiheutuu aina työntekijälle kustannuksia, mutta kilometrikorvauksen suuruus voi periaatteessa houkutella tekemään työmatkan omalla autolla, vaikka matkan tekemiseen voisi yhtä hyvin käyttää julkista kulkuneuvoa. Näin ainakin silloin, jos kilometrikorvaus ylittää auton käytöstä todellisuudessa aiheutuneet kustannukset. Esiintyykö tällaista ajattelua, ja jos esiintyy niin minkä verran? Tähän kysymykseen on varmasti vaikea vastata. Kuitenkin esimerkiksi Iloiset Veronmaksajat ry on todennut verolinjauksissaan, että kilometrikorvaus pitäisi laskea sille tasolle, ettei siitä ole työntekijälle taloudellista hyötyä, vaan se kattaa ainoastaan syntyneet kustannukset²¹⁷.

Mikäli työnantaja ei korvaa matkakustannuksia erikseen vaan vähentää ne bruttopalkasta ennen ennakonpidätystä, ennakkoperintävaiheessa työntekijän saama hyöty on hänen ansiotuloveroprosenttinsa suuruinen. Jos oletetaan, että työntekijän veroprosentti olisi 30, on hyöty 528 euroa ($1760 \text{ e} \times 30 \%$). Lopullisessa verotuksessa työntekijää saa vähentää ansiotuloistaan matkakustannuksia kuitenkin vain 0,25 euroa kilometriltä eli 1 000 euroa ($4\,000 \text{ km} \times 0,25 \text{ e}$), joten lopullinen hyöty on tästä ansiotuloveroprosentin verran eli 300 euroa ($1\,000 \text{ e} \times 30 \%$). Tässä laskelmassa on oletettu, että työntekijän ansiotuloveroprosentti pysyy samana, vaikka veronalainen tulo pienenee.²¹⁸

Palkansaajan kannalta siis ero verovapaan kilometrikorvauksen ja bruttopalkasta vähentämisen välillä on 228 euroa ($528 \text{ e} - 300 \text{ e}$) kilometrikorvauksen hyväksi. Siten verovapaa kilometrikorvaus on työntekijän edullisin tapa saada korvaus tekemästään matkasta. Työnantajalle korvauksen vähentäminen bruttopalkasta on kustannusneutraali tapa, sillä matkakustannusten korvauksen osuudesta ei suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua eikä muita palkan sivukuluja. Siten tämä vaihtoehto alentaa työnantajan maksettavaksi tulevien sivukulujen määrää. Tästä syystä korvausten vähentäminen bruttopalkasta on työnantajalle houkuttelevampi vaihtoehto, kuin verovapaan korvauksen maksaminen.²¹⁹

²¹⁶ Adamsson - Engblom 2011, s. 193.

²¹⁷ Iloisetveronmaksajat > Ajankohtaisia verolinjauksia.

²¹⁸ Adamsson - Engblom 2011, s. 193.

²¹⁹ Adamsson - Engblom 2011, s. 193.

Joillakin toimialoilla matkakustannusten vähentäminen palkasta ennen ennakonpidätyksen toimittamista voi soveltua hyvin työn luonteeseen. Esimerkiksi provisiopalkkaisella myyntimiehellä voi olla asiakkaita laajalla alueella. Työnantajan kannalta voi olla mielekästä, ettei työntekijälle makseta korvauksia pelkästään siitä, että kilometrejä kertyy vaan työntekijä saa hyödyn työmatkoista veronalaisen provision pienenemisenä.²²⁰

On kuitenkin syytä muistaa, että mikäli matkakustannukset vähennetään palkasta ennen ennakonpidätystä, ei kysymys ole enää varsinaisesti kilometrikorvauksista eikä niitä työnantajan vuosi-ilmoituksella merkitä verovapaisiin kilometrikorvauksiin. Kustannusten korvaukset ovat osa kokonaispalkkaa. Mikäli tehdyn vähennyksen määrä merkitään kilometrikorvauksiin, veronalainen palkka jää pieneksi ja vastaavasti kustannusten korvausten määrä on huomattava. Tällöin myös ennen ennakonpidätyksen toimittamista vähennetyn määrän ja työntekijän verotuksessa vähennyskelpoisen määrän erotus ($0,44 \text{ e} - 0,25 \text{ e} = 0,19 \text{ euroa}$) jää tuloutumatta. Nämä tilanteet tulevat esiin usein vasta työnantajayrityksille tehtävissä verotarkastuksissa. Verotarkastuksen seurauksena työnantajalle voidaan määrätä veronkorotus. Myös työntekijän verotusta voidaan oikaista verotarkastuksen perusteella.²²¹

4.3 Verotarkastus ja sen seuraamukset sekä luottamuksen suoja

4.3.1 Verotuksen oikaiseminen

Verotuksen oikaisemisesta verovelvollisen vahingoksi säädetään verotusmenettelylain 56 §:n 4 momentissa. Sen mukaan oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voi tulla kyseeseen, jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta lainkaan tai on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan tai verovelvollinen on muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Yritykseen tehtävässä ennakoperinnän verotarkastuksessa voi tulla ilmi virheellisin perustein maksettuja kustannusten korvauksia. Jos verotarkastuksessa ilmenee, että esim. työmatkakustannusten korvauksia on maksettu Verohallinnon päätöksessä edellytettyä lievemmin perustein eikä korvauksia ole käsitelty työntekijän palkkana, verot ja työnantajan

²²⁰ Adamsson - Engblom 2011, s. 193.

²²¹ Adamsson - Engblom 2011, s. 194.

sosiaaliturvamaksu pannaan jälkikäteen maksuun viivästysseuraamuksineen. Myös veronkorotuksen määrääminen rangaistusluonteisena seuraamuksena on tällöin mahdollista.²²²

Myös yrittäjälle väärin perustein maksettuihin kustannusten korvauksiin voidaan kiinnittää verotarkastuksessa huomiota. Osakeyhtiön osakkaalle maksettuja ylisuuria tai perusteettomia kustannusten korvauksia voidaan käsitellä omistajayrittäjän verotuksessa peiteltyinä osinkona. Avoimessa- ja kommandiittiyhtiössä yhtiömiehelle virheellisin perustein maksetut korvaukset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia.²²³

Jos yhtiössä tehdyssä verotarkastuksessa esimerkiksi selviää, että työntekijälle on maksettu vuonna 2013 päivärahaa kodin ja toissijaisen työpaikan välisistä matkoista, jotka työnantaja on virheellisesti tulkinnut työmatkoiksi, yhtiön verotusta on mahdollista tämän vuoksi oikaista vahingoksi 31.12.2019 saakka. (Vuoden 2013 verotus on päättynyt 31.10.2014). Työntekijän verotuksessa oikaisu vahingoksi voidaan tehdä samaan päivämäärään saakka kuin yrityksenkin verotuksessa. Työntekijän veronalaiseen tuloon lisätään väärin perustein saadut päivärahat.²²⁴

4.3.2 Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojasta säädetään verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentissa. Lain mukaan asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, asia ratkaistaan verovelvollisen eduksi, jos hän on toiminut vilpittömässä mielessä ja viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaan. Jos vero kuitenkin pannaan maksuun, voidaan siihen liittyvä viivästys- tms. korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Verovelvolliselle em. säännös tarkoittaa sitä, ettei tulkinnallisesti virheelliseksi osoittautunut verotuspäätöstä voida jälkeinpäin muuttaa verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan, mikäli luottamuksensuojan edellytykset täyttyvät. Tästä huolimatta selvä, lainvastaisesti toimitettu, virheellinen verotus oikaistaan normaalisti. Verovelvollinen voi saada luottamuksen suojaa vain, jos asia on epäselvä tai tulkinnanvarainen. Luottamuksensuojaa ja

²²² Mattinen 2010, s. 93.

²²³ Mattinen 2010, s. 93.

²²⁴ Mattinen 2010, s. 93.

matkakustannusten korvauksia on käsitelty ainakin alla esitetyissä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin.²²⁵

Tapauksessa KHO 2006:45 oli kysymys telakalla alihankintatöitä tekevän yhtiön virheellisin perustein maksamista päivärahoista ja kilometrikorvauksista vuosina 1997–2001. Asia tuli ilmi vuonna 2002 toimitetussa verotarkastuksessa. Kustannusten korvauksia oli maksettu suoraan telakalle työhön otetuille työntekijöille. Verot ja sosiaaliturvamaksut oli maksuunpantu tarkastuskertomuksen mukaisesti. KHO katsoi - kuten verovirasto ja hallinto-oikeus aikaisemmin – että Helsingissä sijaitseva telakka oli työntekijöiden varsinainen työpaikka. Siten yhtiö oli laiminlyödessään työnantajasuoritukset maksamistaan kustannusten korvauksista tulkinnut varsinaisen työpaikan käsitettä virheellisesti. Tällä perusteella yhtiön valitus hallinto-oikeuden päätöksestä olisi hylättävä, mutta asiassa oli kuitenkin vielä selvitettävä, oliko yhtiöllä oikeus saada luottamuksensuojaa.

Kyseisessä yhtiössä oli aiemmin toimitettu verotarkastus verovuosilta 1993 ja 1994. Silloin matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä ei ollut esitetty huomautuksia lukuun ottamatta yömatkaravoja. Tähän nojautuen yhtiö oli muiden matkakustannusten korvausten osalta jatkanut aiempaa käytäntöään ja yhtiön oli katsottava toimineen vilpittömässä mielessä. Asia oli ratkaistava yhtiön eduksi ja siten yhtiölle ei voitu panna maksuun vuosilta 1997–2001 laiminlyötyjä ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja.²²⁶

KHO kiinnitti lisäksi huomiota siihen, että erityisesti matkakustannusten korvausten veronalaisuuden selvittäminen on työnantajan tehtävä. Työntekijän mahdollisuuksia arvioida korvausten veronalaisuutta vaikeuttaa säännösten tulkinnanvaraisuuden lisäksi myös se, että veronalaisuus riippuu myös työnantajan toiminnasta, kuten esim. työsuhteen kestosta. Tällaisista seikoista työntekijällä ei välttämättä aina ole tarkkaa tietoa. Työnantaja oli toiminut vilpittömässä mielessä veroviranomaisen noudattaman käytännön ja antamien ohjeiden mukaan. Siten ei voitu edellyttää, että työntekijän olisi pitänyt erikseen varmistua matkakustannusten korvauksia koskevien säännösten tulkinnasta. Ratkaisussa KHO 2006:45 katsottiin, että työntekijä A työskenteli sovituin ehdoin ja sen tulkittiin perustuneen hänen

²²⁵ Mattinen 2010, s. 94.

²²⁶ KHO 2006:45.

käsitykseensä korvausten verovapaudesta. Jälkiverotusasia ratkaistiin A:n eduksi huomioiden luottamuksen suojaa koskeva VML 26 §:n 2 momentti.²²⁷

Toinen matkakustannusten korvauksia ja luottamuksensuojaa koskeva ratkaisu on KHO 2009:20. Verotarkastuksessa oli todettu, että työnantaja oli maksanut A:lle perusteettomasti verovapaita matkakustannusten korvauksia. KHO oli aiemmin katsonut, ettei työnantajalle voitu maksuunpanna työnantajasuorituksia, koska asia oli tulkinnanvarainen ja työnantaja oli toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisten hyväksymän käytännön mukaisesti. Verovuosilta 1998–2002 perusteettomasti maksettuja matkakustannustenkorvauksia ei luottamuksensuoja huomioiden voitu jälkiverotuksessa lukea A:n tuloksi.

4.4 Kilometrikorvauksiin ja autoetuun liittyvä veron kiertäminen

4.4.1 Palkansaajan autoetu ja veron kiertäminen

Palkansaajan autoetua ja sen vaikutusta kilometrikorvauksiin on käsitelty edellä luvussa 3.4, mutta tässä yhteydessä on paikallaan mainita veron kiertämisen näkökulmasta. Kuten aiemmin on jo todettu, työntekijän edellytetään yleensä tekevän työmatkat vapaana autoetuna annetulla autolla, jos hänellä sellainen on. Jos palkansaaja on käyttänyt työmatkoihin muuta kulkuneuvoa tai esim. perheen toista autoa, on kilometrikorvaukseen maksamiseen olemassa perusteet. Kuitenkin verotuksessa on syytä kiinnittää huomioita veron kiertämisen näkökulmaan, jos kilometrikorvausten euromäärä on suuri suhteessa verovelvollisen palkkaan. VML 28 §:n mukaisesta veron kiertämisestä voi olla kysymys erityisesti silloin, kun järjestelyllä on pyritty muuntamaan palkkaa verovapaiksi kilometrikorvauksiksi.²²⁸

4.4.2 Yrityksen omistajan autoetu ja veron kiertäminen

Palkansaajan autoetua koskevia kannanottoja voidaan pääpiirteissään soveltaa myös yrityksessä (osakeyhtiö tai henkilöyhtiö) työskentelevään yrityksen omistajaan. Verotusratkaisua tehtäessä on kuitenkin huomioitava se, että omistajalla on usein mahdollisuus vaikuttaa siihen, mitä etuja hän yritykseltä saa ja maksetaanko hänelle matkakustannusten korvauksia. Vaikuttamismahdollisuus voi saada aikaan sen, että kilometrikorvauksia maksamalla pyritään korvaamaan veronalaista voitonjakoa tai palkanmaksua. Verotuskohtelus-

²²⁷ Myrsky 2011, s. 682.

²²⁸ Verohallinto 2013c.

ta päätettäessä on huomioitava paitsi VML 28 §:n säännös veron kiertämisestä, myös saman lain 29 §, joka koskee peiteltyä osinkoa. Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan VML 29 §:n 1 momentin mukaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella. Lisäksi edellytetään olennaista poikkeamista tavanomaisesta hinnoittelusta tai vastikkeettomuutta. Näiden em. säännösten nojalla osakkeenomistajalle maksetut korvaukset voidaan katsoa peiteltyksi osingoksi ja henkilöyhtiön yhtiömiehelle maksetut korvaukset voitonjaoksi.²²⁹

Kun ratkaistaan yrityksen omistajan kilometrikorvausten verovapautta, on kiinnitettävä huomiota siihen, miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat toimineet vastaavassa tilanteessa. Kilometrikorvausten verovapautteen puuttua erityisesti siinä tilanteessa, että korvauksia on maksettu huomattava euromäärä ja järjestelyllä on systemaattisesti pyritty korvaamaan veronalainen voitonjako tai palkanmaksu. Jos kustannusten määrä on vähäinen ja korvauksia on maksettu vain satunnaisesti, katsotaan kilometrikorvaukset yleensä verovapaiksi.²³⁰

4.4.3 Yrittäjäpuolisoiden autoetu ja veron kiertäminen

Puolisot saattavat olla saman yrityksen omistajia ja saada siltä luontoisetuja. Tällöin toinen puoliso voi tehdä työmatkan toisen puolison luontoisetuautolla heidän omistamansa yrityksen lukuun. Jos puolison luontoisetuauton käyttö on satunnaista, voidaan työmatkoista maksettua kilometrikorvauksia pitää verovapaina. Mikäli toisen puolison luontoisetuautoa käytetään säännöllisesti toisen puolison työmatkoihin, maksettu kilometrikorvaus voidaan katsoa osakkeenomistajan peiteltyksi osingoksi tai henkilöyhtiön osakkaan vähennyskeltottomaksi voitonjaoksi. Tällaisessa tilanteessa luontoisetuauto voidaan katsoa myös puolisojen yhteiseksi.²³¹

Kilometrikorvaukset voitaisiin tulkita peiteltyksi osingoksi esimerkiksi seuraavassa tilanteessa: X Oy:n omistavat puolisot A ja B. Puolisoista A:lla on autoetu X Oy:ltä. B käyttää kyseistä autoa säännöllisesti työmatkoihin ja laskuttaa niistä kilometrikorvaukset X Oy:ltä. Molemmat puolisot työskentelevät yrityksessä, mutta he nostavat palkkaa vain satunnaisesti. Muutoin he nostavat yhtiöstä osinkoja. Esimerkissä B on vuonna 2012 ajanut X Oy:n lukuun tekemiään työmatkoja A:n luontoisetuautolla yhteensä 10 000 kilometriä, joista

²²⁹ Verohallinto 2013c.

²³⁰ Verohallinto 2013c.

²³¹ Verohallinto 2013c.

hänelle on maksettu kilometrikorvauksia yhteensä 4 500 euroa (0,45 e x 10 000 km). Kilometrikorvaukset katsotaan peitellyksi osingoksi.²³²

²³² Verohallinto 2013c.

5 MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSET VEROPOLITIIKASSA SEKÄ TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Komennustyöryhmät ja niiden asettamiseen johtaneet syyt sekä työn tulokset

5.1.1 Ensimmäisen komennustyöryhmän asettamisen taustaa

Tilapäisiltä työmatkoilta maksettavien korvausten verovapaus ja lisääntyneiden elantokustannusten vähennysoikeus on viime vuosikymmeninä aiheuttanut keskustelua niin työntekijöiden kuin työnantajienkin keskuudessa, kuten myös Verohallinnossa ja tuomioistuimissa. Pitkäkestoisessa työskentelyssä ongelmana on ollut se, tulisiko alun perin tilapäisenä pidetty työskentelypaikka katsoa myöhemmin varsinaiseksi työpaikaksi. Kesällä 2005 Oikiluodon ydinvoimalatyömaa nosti esille kysymyksen työskentelyn tilapäisyyden ja vakiutisuuden välisestä rajanvedosta. Tuolloin KVL antoi kaksi työmatkan tilapäisyyttä koskevaa ennakkoratkaisua KVL 51/2005 ja KVL 52/2005, joista ensimmäisessä se katsoi tilapäiseksi vielä vähän alle kolmen vuoden työskentelyn. Ratkaisussa 52/2005 työskentely oli kestänyt hieman alle kaksi vuotta ja työskentelyä pidettiin niin ikään tilapäisenä.²³³

Korkein hallinto-oikeus otti asiassa kuitenkin toisenlaisen kannan ja katsoi jo hieman alle kahden vuoden työskentelyn muodostavan verovelvolliselle varsinaisen työpaikan (ks. esim. KHO 2005:64 ja KHO 7.10.2005 T 2537). KHO:n ratkaisut jättivät edelleen avoimeksi kysymyksen tilapäisyyden aikarajasta. Mm. Veronmaksajain keskusliitto sekä työnantaja- ja työntekijäjärjestöt vaativat lainsäätäjältä selkeää linjaa verovapaiden päivärahojen maksamisen edellytyksiin. Hallitus antoikin eduskunnalle esityksen HE 211/2005 vp tuloverolain muuttamiseksi. Esityksen mukaisesti uuteen TVL 72 a §:ään otettiin säännökset työmatkan tilapäisyyden kahden ja kolmen vuoden aikarajoista. Lakimuutoksella ratkaistiin yksi tilapäisiin työmatkoihin liittyvä ongelma, mutta se toi mukanaan uusia ja kärjisti muita aihepiirin käsitteistöön liittyviä ongelmia. Näiden ongelmien ratkaisemiseksi asetettiin ns. ensimmäinen komennustyöryhmä.²³⁴

5.1.2 Ensimmäisen komennustyöryhmän tehtävänanto ja mietintö

Valtiovarainministeriö asetti 9.6.2006 työryhmän, jonka tehtävänä oli seurata mm. työkoennuksella olevien palkansaajien matkakustannusten korvausten verokohtelua TVL 72 a

²³³ Matikainen Verotus 2007, s. 377.

²³⁴ Matikainen Verotus 2007, s. 378.

§:n voimaantulon jälkeen ja kartoittaa verokohtelussa mahdollisesti esiin tulevia ongelmia. Työryhmän 20.12.2006 antama mietintö käsitteli komennusmiehille myönnettävää verohuojennusta verotarkastusten perusteella tehtyihin maksuunpanoihin liittyen sekä komennusmiesten verokohteluun liittyviä ongelmakohtia. Työryhmä esitti ongelmiin kahta eri ratkaisuvaihtoehtoa, joista ensimmäisessä työryhmä ehdotti ns. komennusmiesten rinnastamista erityisalan työntekijöihin matkakustannusten korvausten osalta. Verovapaan päivärahan maksamisen edellytyksenä olisi ollut yöpyminen tilapäisissä majoitustiloissa. Päivittäisiltä matkoilta olisi maksettu vain ateriakorvaus ja kilometrikorvaus.²³⁵

Toisena vaihtoehtona työryhmä ehdotti, että verotuksessa otettaisiin käyttöön uusi liikkuvan työn käsite. Verovelvollinen joka työskentelee muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa olisi ehdotuksen mukaan oikeutettu verovapaisiin korvauksiin (päiväraha maksettaisiin myös päivittäisistä matkoista), jos työ olisi sillä tavoin liikkuvaa, ettei puolta työsuhteen aikana tehdyistä työpäivistä ole tehty samalla työntekemispaikalla. Tuloverolain 72 a §:n mukaiset aikarajat eivät myöskään saisi ylittyä.²³⁶

Työryhmän saatua työnsä päätökseen hallituskausi oli loppuillaan eikä mietintöön perustuvaa hallituksen esitystä jostain syystä haluttu enää antaa ennen huhtikuun 2007 eduskunta-vaaleja. Hallituksen vaihduttua työryhmän esityksestä toteutuivat lähinnä vain verotarkastusten maksuunpanojen huojentamista koskevat kysymykset. Muilta osin komennusmiesten matkakustannusten korvauksiin liittyvät ongelmat olivat edelleen olemassa ja vailla ratkaisua. Verotuskäytännössä vaikutti edelleen olevan epäselvyyttä verovapaiden korvausten maksamisen edellytyksistä samoin kuin myös varsinaisen työpaikan muodostumisesta komennusluonteisessa työssä.²³⁷

5.1.3 Toisen komennusmiestyöryhmän toimeksianto ja mietintö

Toisen komennusmiestyöryhmän asetti valtiovarainministeri Jyrki Katainen 17.3.2008. Työryhmän tehtävänä oli selvittää lainsäädännön ja ensimmäisen komennusmiestyöryhmän matkakustannusten korvausten verotuskohtelua koskevien ehdotusten täsmentämistarve huomioiden verotus- ja oikeuskäytännössä omaksutut linjaukset. Jo tuolloin oli selvää, ettei ratkaisua löytyisi komennusmiesten rinnastamisesta erityisalan työntekijöihin. Valtio-

²³⁵ Valtiovarainministeriö 2006.

²³⁶ Valtiovarainministeriö 2006.

²³⁷ Pasanen Verotus 2009, s. 237.

varainministeriön edustajat pitivät erityisalvoja koskevaa sääntelyä jopa liian edullisena eikä sen piiriin haluttu ottaa enää uusia työntekijäryhmiä.²³⁸

Työryhmä korosti erityisesti ennakoitavuuden tärkeyttä. Lainsäädännön pohjalta tulisi pystyä arvioimaan onko työntekijä tuloverolain tarkoittamalla työmatkalla, eli työskenteleekö hän erityisellä työtekemispaikalla vai varsinaisella työpaikalla. Työryhmän mukaan verovapaiden matkakustannusten korvausten maksuoikeutta tuli laajentaa. Työmatkan käsitettä ehdotettiin laajennettavaksi tilanteisiin, joissa todennäköisimmin syntyy lisääntyneitä elantokustannuksia. Tyypillisesti lisääntyneitä elantokustannuksia syntyy, kun työntekijä yöpyy työnsä vuoksi vieraalla paikkakunnalla tilapäisissä majoitustiloissa.²³⁹

Työryhmän mietinnön jälkeen annettiin hallituksen esitys 118/2008 vp, jonka mukaiset muutokset tuloverolakiin tulivat voimaan 1.1.2009. Tässä yhteydessä säädettiin tuloverolain uusi 72 §:n 2 momentti, joka täydensi aiempaa lainsäädäntöä työmatkan käsitteen osalta.²⁴⁰ Näin siis täsmennettiin sääntelyä komennusmiesten työmatkojen osalta, mutta erot komennusmiesten ja erityisalan työntekijöiden välisessä sääntelyssä säilyivät, vaikka tässä yhteydessä olisi ollut hyvä tilaisuus yhtenäistää tyypillisesti vieraalla paikkakunnalla työskentelevien matkakustannusten korvaus- ja verovähennyskohtelu.

5.2 Tuloverolain 73 §:n muutos ja sen peruminen

5.2.1 Kilometrikorvausten porrastus

Kilometrikorvauksia oli tarkoitus porrastaa vuodesta 2014 alkaen. Laista tuloverolain 73 §:n muuttamisesta (787/2012) ilmenee, että Verohallinto vahvistaa verovapaan kilometrikorvauksen määrän käyttäen perusteena Valtion työmarkkinalaitoksen laskemaa kilometrikorvauksen enimmäismäärää. Verovapaan kilometrikorvauksen määrää vahvistettaessa Valtion työmarkkinalaitoksen vahvistamasta määrästä vähennetään yksityisajojen osuutena viisi prosenttia. Em. tuloverolain muutoksella säädettiin, että Verohallinto olisi vahvistanut 15 000 kilometriä ylittävistä työajoista maksettava kilometrikorvauksen verovapaaksi määräksi 55 prosenttia valtion työmarkkinalaitoksen laskemasta määrästä. Porrastus olisi koskenut kaikkia Verohallinnon kustannuspäätöksessä mainittuja kulkuneuvoja²⁴¹.

²³⁸ Pasanen Verotus 2009, s. 238.

²³⁹ Valtiovarainministeriö 2008.

²⁴⁰ Pasanen Verotus 2009, s. 238.

²⁴¹ Karttunen ym. 2014, s. 176.

Kilometrikorvauksen porrastusta koskevassa hallituksen esityksessä on katsottu, että verovapaan kilometrikorvauksen tulee vastata työmatkasta palkansaajalle aiheutuvia kustannuksia. Esityksen mukaan silloisen laskentamallin mukaan syntyy ylikompensaatiota. Tämä tarkoittaa, että kilometrikorvaus ylittää tulonhankkimisesta johtuvien todellisten kustannusten osuuden. Hallituksen esityksen mukaan yksityisajojen osuutta kilometrikorvauksen määrittelyssä ei ollut riittävästi huomioitu. Esityksen mukaan auton kiinteiden kustannusten osuus on tullut korvattua jo 15 000 kilometrillä. Tämän ylittävältä kilometrimäärältä ei työmatkasta enää muodostu työntekijälle verovapaata kilometrikorvausta vastaavaa kustannusta.²⁴²

Valtiovarainvaliokunta pohti mietinnössään porrastuksen vaikutusta verotuloihin. Muutoksen vaikutus riippuisi valiokunnan mukaan siitä, miten muutos otettaisiin huomioon työntekijöiden ja työnantajien keskinäisissä sopimuksissa. Esityksen suurimpana haittana valiokunta piti sen voimaantumista kesken työsopimuskauden. Jos työnantaja maksaisi kilometrikorvauksen huomioimatta korvaukseen esitettyä vähennystä 15 000 kilometrin ylittävältä osalta, olisi korvaus työntekijälle palkkaa ehdotetun leikkauksen osalta. Työnantajalle tulisi näiltä osin ennakonpidätysvelvollisuus. Valiokunta ei kuitenkaan esittänyt hallituksen esitystä muutettavaksi.²⁴³

5.2.2 *Kilometrikorvauksen porrastuksesta luopuminen*

Kilometrikorvauksen porrastusta koskeva TVL 73 §:n muutos kumottiin ennen sen voimaan tuloa lailla tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (1246/2013). Osana työmarkkinaratkaisun tukemista hallitus päätti perua kilometrikorvaukseen vuodelle 2014 aiotun porrastuksen²⁴⁴. Valtiovarain valiokunta totesi mietinnössään, että se piti aiemmin säädettyä muutosta TVL 73 §:ään periaatteellisesti oikeana ja perusteltuna. Se totesi myös, ettei muutos toiseen suuntaan ole aivan ongelmaton. Valiokunta totesi myös, että kysymys on rajanvedosta verotuksessa vähennyskelvottomien elantomenojen ja vähennyskelpoisten tulonhankkimismenojen välillä. Valiokunta katsoi lisäksi, että yleisellä tasolla kysymys on myös kansalaisten yhdenvertaisuudesta lain edessä. Valiokunta totesi mietinnössään, että se puoltaa hallituksen esitystä (HE 181/2013) vain, koska se on osa hallituk-

²⁴² HE 88/2012 vp

²⁴³ VaVM 28/2012 vp.

²⁴⁴ HE 181/2013.

sen toimenpiteitä työmarkkinaratkaisun aikaansaamiseksi.²⁴⁵ Nykyisen hallituksen ohjelmassa ei ole otettu kantaa kilometrikorvauksien tasoon, joten ajatus korvauksen porrastamisesta on ilmeisesti toistaiseksi jäänyt unohtuksiin²⁴⁶.

5.3 Johtopäätökset ja yhteenveto

5.3.1 Matkakustannusten korvausten maksamisen ongelmat nykytilanteessa

Matkakustannusten korvausten verotus on mainittu yhdeksi henkilöverotuksen ja ennakko-perinnän monimutkaisimmista ja tulkinnanvaraisimmista kysymyksistä. Matkakustannusten korvauksia koskevaa oikeuskäytäntöä on runsaasti, mutta niin oikeus- kuin verotuskäytäntökin on vaihtelevaa ja epäyhtenäistä, mikä vaikeuttaa korvausten verotuksen hahmotamista.²⁴⁷ Sääntelyä on kehitetty lähinnä yksittäisten työntekijäryhmien ongelmien ratkaisemisen kautta, eikä kokonaisuuteen ole niinkään kiinnitetty huomiota²⁴⁸.

Matkakustannusten korvauksilla on myös vahva työmarkkinapoliittinen ulottuvuus, mistä kertoo mm. se, että aiottu kilometrikorvausten porrastus (ks. edellä luku 5.2) peruttiin työmarkkinaratkaisun tukitoimena. Korvausten liittyvä työmarkkinapolitiikkaan on vaikuttanut myös siihen, että sääntelyn kokonaisvaltaista uudistusta ei ole toteutettu – saavutetuista eduista ei ole haluttu tinkiä. *Nykänen* on kirjoituksessaan *Verotus-lehdessä* esittänyt kysymyksen onko nykyinen erityisaloja koskeva sääntely perusteltu ja tuleeko sääntelyn yleensäkin olla tietyllä alalla erilaista kuin muilla aloilla. Myöntävä vastaus tähän kysymykseen nojaa *Nykäsen* mukaan työmarkkinapolitiikkaan, eikä siinä anneta painoarvoa taloudellisille tosiasioille tai verovelvollisten yhdenvertaiselle kohtelulle.²⁴⁹

Nykytilanteessa suhteellisen selviä tilanteita matkakustannusten korvausten näkökulmasta ovat tilanteet, joissa työntekijällä on selkeästi varsinainen työpaikka, josta käsin matkat erityisille työntekemispaikoille tehdään. Myös toissijaiselle työpaikoille tehtävien matkojen kustannusten korvaukset jättävät melko vähän sijaa tulkinnalle, kunhan ensin on selvitetty, että kyseessä on nimenomaan toissijainen työpaikka. Näihin tilanteisiin on mielestäni vielä suhteellisen helppo löytää ymmärrettävät ratkaisut niin työntekijän kuin työnantajanakin näkökulmasta.

²⁴⁵ *VaVM 22/2013 vp.*

²⁴⁶ *Valtioneuvosto 2015a.*

²⁴⁷ *Karttunen ym. 2014, s. V.*

²⁴⁸ *Nykänen Verotus 2014, s. 270.*

²⁴⁹ *Nykänen Verotus 2014, s. 270.*

Enemmän kysymyksiä herättää pitempään kestävä työskentely vieraalla paikkakunnalla. Vaikka tilapäiselle työskentelylle on määritelty aikarajat, edelleen matkakustannusten verovapautta pohdittaessa on kuitenkin ratkaistava onko kyseessä varsinainen vai erityinen työntekemispaiikka, eli onko työskentely ko. paikassa tilapäistä. Vaikka kyseessä olisi tilapäinen työskentely, on kuitenkin vielä selvitettävä, tapahtuuko työskentely erityisellä vai varsinaisella työpaikalla ja onko kyseessä erityisala.²⁵⁰

Erityisalan ollessa kyseessä, on vielä selvitettävä voidaanko työskentelyyn soveltaa tilapäisen työskentelyn aikarajoja. Jos työntekijä yöpyy työviikoilla työskentelypaikkakunnalla, matkakustannusten korvauksiin vaikuttaa se, miten asuminen työkomennuksen aikana on järjestetty. Jos majoituksen järjestää työnantaja, on kotipaikkakunnalle tehtävien matkojen korvausoikeuden ratkaisemiseksi selvitettävä, onko majoitus käytettävissä myös viikonloppuisin, eli katkeaako työkomennus. On selvitettävä myös, voiko työnantajan järjestämästä majoituksesta muodostua työntekijälle kakkosasunto ja miten kakkosasunto vaikuttaa matkakustannusten korvausten maksamiseen.

Kakkosasunnon muodostavan majoittumisen kestoa ei ole säädetty lailla, eikä myöskään KHO ole linjannut tätä ratkaisukäytännössään. Verohallinto on ohjeissaan hakenut tulkintalinjaa TVL 72 §:n tilapäisen työskentelyn aikarajoista²⁵¹. Tätä tulkintaa kohtaan on esitetty myös kritiikkiä²⁵², kuten selkeän säännöksen puuttuessa ymmärrettävää onkin. Vaikka asumisen kestosta ei tässä yhteydessä olekaan säädetty lailla, vieraalla paikkakunnalla majoittuminen tai asuminen liittyy nimenomaan työskentelyyn ja siten Verohallinnon työskentelyn aikarajoihin pohjautuva tulkinta on tästä näkökulmasta ymmärrettävä. Erityisalalla työskentelevän palkansaajan matkakustannusten korvaamiseen liittyy siis monia huomiota otettavia seikkoja. Asian monista ulottuvuuksista johtuen päädytään helposti virheelliseen tulkintaan.

Tilapäisen työskentelyn matkakustannusten korvauksien oikeudenmukaisuudesta voidaan esittää mielipiteitä puolesta ja vastaan. Toisilla aloilla – kuten esim. rakennusalalla työntekemispaiikka vaihtuu usein ja näistä olosuhteista johtuen työmatkakustannusten korvauksia koskevia, monista muista aloista poikkeavia säännöksiä ja ohjeita voidaan pitää perusteltuina. Toisaalta kuitenkin voidaan kysyä, miksi joillain aloilla pitäisi olla muita alhaisempi

²⁵⁰ *Mattinen* 2006, s. 540.

²⁵¹ *Verohallinto* 2012a

²⁵² *Nykänen Verotus* 2014, s. 270.

kynnys verovapaisin matkakustannusten korvauksiin tilapäisestä työskentelystä. Esimerkiksi kahden viikon sijaisuus on työmaaruokalan keittäjälle ilman muuta tilapäistä työskentelyä ja hänellä on oikeus verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin. Jos opettaja puolestaan tekee kahden viikon sijaisuuden toisella paikkakunnalla kuin missä hänen kotinsa on, hänen katsotaan työskentelevän varsinaisella työpaikalla eikä oikeutta matkakustannusten korvauksiin ole. Näin siis eri aloilla työskentelevät työntekijät ovat kustannusten korvausten maksamisen suhteen erilaisessa asemassa, kuten *Mattinen* artikkelissaan toteaa.²⁵³

Kuitenkin myös päivittäinen matka varsinaisella työpaikalle voi olla ja onkin usein esim. 50 kilometriä yhteen suuntaan eikä päivittäisistä matkoista makseta verovapaata korvausta. Työntekijä saa ainoastaan vähentää kustannukset verotuksessaan. Jos sama työntekijä tekee työmatkan erityiselle työntekemispaikalle 50 kilometrin päähän kodista ja varsinaisesta työpaikasta, hänellä on oikeus verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin, vaikka matkustamisen osalta kustannuksia ei synny enempää kuin tavanomaisena työpäivänä matkustamisesta varsinaiselle työpaikalle. Yhdenvertaisuus toki edellyttää ajettujen kilometrien korvaamista, kun matka tehdään erityiselle työntekemispaikalle, mutta esille tulee väistämättä kysymys siitä syntyykö työntekijälle ylimääräisiä kustannuksia, joita matkakustannusten korvauksilla on tarkoitus kattaa. Luonnollisesti työntekijälle voi syntyä tässä tilanteessa myös lisääntyneitä elantokustannuksia, joita päivärahalta oikeutetusti korvataan.

5.3.2 *Matkakustannusten korvausten taso ja mahdollinen ylikompensaatio*

Mattinen nostaa kirjoituksessaan esille verovapaista päivärahoista syntyvän ylikompensaatian, eli pohjimmiltaan tässäkin ollaan vastaavan tilanteen äärellä, kuin kilometrikorvausten porrastusta pohdittaessa (ks. edellä luku 5.1.2). Näiden tulkintojen mukaan matkakustannusten korvausten taso ei siis vastaa syntyneitä kustannuksia.²⁵⁴ Jatkossa tulisikin luotettavasti selvittää, minkä tasoisilla korvauksilla tyypillisimmät lisääntyneet elantokustannukset saadaan katettua. Verovapaiden kustannusten korvausten taso tulisi olla sellainen, että korvaus mahdollisuuksien mukaan vastaisi syntyviä kustannuksia, mutta ei ylittäisi niitä.

Koska kyseessä on nimenomaan kustannusten korvaus, ei sen ymmärtääkseni ole tarkoitus tuoda palkansaajalle lisää tuloa vaan se on korvaus syntyvistä kustannuksista. Jos kaukana kotoa työskentelyyn halutaan kannustaa tai palkita siitä jotenkin, pitäisi tähän miettiä muita

²⁵³ *Mattinen* 2006, s. 540.

²⁵⁴ *Mattinen* 2006, s. 540.

keinoja kuin verovapaat kustannusten korvaukset. Tilanne ei saisi olla se, että matkatöissä pääsee verovapaiden kustannusten korvausten myötä parempiin ansioihin kuin kodin läheisyydessä työskennellessä. Työmatkat tulisi tehdä nimenomaan matkan tarkoitus edellä eikä niin, että matkan tekeminen kannattaa, koska korvaus ylittää siitä syntyvät kustannukset.

5.3.3 *Tulisiko matkakustannusten korvauksia koskevaa sääntelyä ja ohjeistusta muuttaa?*

Mitä matkakustannusten korvauksia koskevalle sääntelylle ja ohjeistukselle sitten tulisi tehdä, jotta tulkintaepäselvyydet vähenisivät? Pitäisikö matkakustannusten korvauksista säätää lailla? Matkakustannusten korvauksissa ei ole kysymys vain verotuksesta, vaan myös työoikeudesta ja työehtosopimuksista. Verotukseen liittyvää lainsäädäntöä ja ohjeistusta muuttamalla voidaan vaikuttaa ainoastaan korvausten verotuskohteluun – siihen missä tilanteessa ja millä perusteilla matkakustannusten korvaukset ovat verovapaita ja mikä on verovapaiden korvausten enimmäismäärä.

Mielestäni erityisesti työmatkoilla yöpymistä koskeva sääntely ja ohjeistus pitäisi yhtenäistää. Tyypillisesti ainakin erityisalan työntekijät ja komennusmiehet työskentelevät muualla kuin kotipaikkakunnallaan eripituisissa jaksoissa ja vaihtuvissa työkohteissa, mutta matkakustannusten korvauksia koskeva ohjeistus on molemmilla aloilla eri. Sääntelyn yhtenäistämällä kaikki työkomennuksilla yöpyvät olisivat samassa asemassa riippumatta siitä millä alalla he työskentelevät. Lisäksi olisi vielä selvitettävä missä määrin erityisalan ja komennusmiesten matkakustannusten korvausten kohtelun tulisi olla erilaista tai samanaista kuin muilla aloilla.

Voidaan kysyä myös, tulisiko myös varsinaisella työntekemispaikalla työskentelevälle maksaa matkakustannusten korvauksia, jos hän tilapäisesti työskentelee toisella paikkakunnalla kuin missä hänen kotinsa on? TVL 72a §:n mukainen kahden vuoden tilapäisen työskentelyn aikaraja ei ole periaatteessa sidottu siihen millä alalla työntekijä työskentelee. Nykyään kilometrikorvauksen maksaminen edellyttää aina työmatkaa²⁵⁵. Työmatka taas on TVL 72 §:ssä määritelty nimenomaan erityiselle työntekemispaikalle tehtäväksi matkaksi. Verovapaiden matkakustannusten korvausten maksaminen tilapäisestä työskentelystä varsinaisella työpaikalla edellyttäisi siis muutosta työmatkan käsitteeseen.

²⁵⁵ Verohallinto 2014b.

Kannustaisiko matkakustannusten korvaus ihmisiä hakeutumaan työttömyydestä kärsiviltä alueilta töihin kauemmas kotoaan myös niillä aloilla, joilla työskennellään tyypillisesti varsinaisella työpaikalla? Jos korvauksia maksettaisiin myös tilapäisestä työskentelystä varsinaisella työpaikalla, tulisi ratkaista työntekijän oikeus päivärahaan sekä se, maksetaanko esim. päivittäin kuljettavasta matkasta kilometrikorvaus matkan pituudesta riippumatta vai korvataanko vain vaikkapa yksi edestakainen matka kerran viikossa. Työntekijäpuolella uudistus voisi saada myönteisen vastaanoton, mutta työnantajat eivät välttämättä pidä tämän kaltaista muutosta tervetulleena. Velvollisuus maksaa matkakustannusten korvauksia esim. opettajan sijaiselle, voisi aiheuttaa sen, että työnantaja palkkaisi tilapäiseen työsuhteeseen samalla paikkakunnalla asuvan tai työpaikan saatuaan paikkakunnalle muuttavan työntekijän, jolle ei tarvitse maksaa matkakustannusten korvauksia. Tämä taas voisi johtaa siihen, että työnantaja ei välttämättä palkkaa pätevintä hakijaa vaan sen, josta aiheutuu vähiten kustannuksia.

Matkakustannusten korvauksista on tähän saakka sovittu työehtosopimuksissa, jotka työehtosopimuslain (436/1946) mukaan työnantaja taikka rekisteröity työnantajain yhdistys solmii yhden tai useamman rekisteröidyn työntekijäin yhdistyksen kanssa ehdoista, joita työehtosopimuksissa on noudatettava. Työehtosopimukset syntyvät siis kunkin alan työnantajajärjestöjen ja ammattiliittojen neuvottelun tuloksena²⁵⁶, joten eroja korvausten maksamisessa eri työntekijäryhmien kesken tulee olemaan niin kauan kuin korvaukset sovitaan erikseen eri alojen työehtosopimuksissa.

Vaihtoehtoisesti matkakustannusten korvausten maksamisesta voitaisiin säätää lailla. Niille työnantajille, jotka nyt eivät ole maksaneet matkakustannusten korvauksia, lainsäädännössä asetettava velvoite korvausten maksamiseen aiheuttaisi lisäkustannuksia, kun korvauksia ryhdyttäisiin maksamaan. Vaikka lainsäätäjät asettaisi työnantajille velvollisuuden tietyissä tilanteissa maksaa korvausta työmatkakustannuksista ja vaikka korvausten veronalaisuus määriteltäisiin tuloverolaissa nykyistä perusteellisemmin ja yksityiskohtaisemmin, eivät matkakustannusten korvausten maksamiseen liittyvät ongelmat välttämättä silti poistuisi kokonaan. Lainsäädäntö ei luultavasti voisi olla niin yksityiskohtaista, ettei jäisi sijaa oikeuskäytännölle ja muulle tapauskohtaiselle tulkinnalle. Lailla säätäminen olisi myös puuttumista työmarkkinaosapuolten sopimusvapauteen. Sopimusvapaudesta ei kuitenkaan

²⁵⁶ Työmarkkina-avain.fi > Työmarkkinajärjestelmä

sen enempää työnantajien kuin työntekijäpuolellakaan välttämättä olla valmiita luopumaan.

Työmatkoihin liittyen aika ajoin esillä on ollut myös työmatkoista myönnettävän verovähennyksen uudistaminen. Suomen ympäristökeskuksen tekemässä selvityksessä esitetään vähennyksen yksinkertaistamista siten, että vähennyksen suuruus määräytyisi suoraan matkan pituuden mukaan. Toisin kuin nykyisin, työmatkaan käytetyllä kulkuneuvolla ei olisi vaikutusta vähennyksen myöntämiseen. Uutta, yksinkertaisempaa mallia on perusteltu mm. sillä, että se olisi hallinnollisesti kevyempi sekä verovelvollisen näkökulmasta ennakoitavampi. Malli myös edistäisi työpaikan vastaanottamista kauempaakin, erityisesti syrjäseuduilla.²⁵⁷

Jos työmatkakustannusten verovähennyksen uudistusta lähdetäisiin viemään eteenpäin, kokonaisuutta ajatellen samassa yhteydessä voisi olla paikallaan pohtia myös verovapaiden matkakustannusten korvausten euromääriä ja verovapauden edellytyksiä. Mikäli työnantaja ei maksa matkakustannusten korvausta tai korvaus on veronalainen, on työntekijällä yleensä oikeus vähentää kustannukset verotuksessaan. Matkakustannusten korvaukset ja verotuksessa myönnettävä vähennys ovat siis näin yhteydessä toisiinsa ja siten myös niiden tarkasteleminen kokonaisuutena olisi luontevaa.

Nykyajan tietoliikenneyhteydet mahdollistavat työn tekemisen usein muuallakin kuin työnantajan toimipaikassa, mutta edelleen on paljon sellaisia ammatteja, joissa työ täytyy tehdä fyysisesti nimenomaan tietyssä paikassa, kun rakennustyömaalla tai sairaalassa. Eri työntekijäryhmien matkakustannusten korvaamista koskevaa sääntelyä on kehitetty eri aikoina kunkin ryhmän tarpeista ja kulloinkin käytettävissä olevien taloudellisten resurssien mukaan. Olisiko nyt aika ottaa asiassa askel eteenpäin ja miettiä matkakustannusten korvauksia koskevaa sääntelyä kokonaisuutena yhdessä verovähennysoikeuden perusteiden kanssa?

Tahtoa uudistuksiin pitäisi löytyä paitsi hallitukselta ja eduskunnalta, myös työmarkkina- ja työnantajajärjestöiltä. Juha Sipilän hallituksen ohjelmassa ei kuitenkaan ole otettu kantaa sen enempää matkakustannusten korvauksiin kuin työmatkakulujen verovähennysoikeuteenkaan²⁵⁸. Myöskään syyskuussa 2015 Sipilän hallituksen julkisuuteen antamissa ehdo-

²⁵⁷ Suomen ympäristökeskus 2015.

²⁵⁸ Valtioneuvosto 2015a.

tuksissa Suomen kilpailukyvyn parantamiseksi ei ole kajottu matkakustannusten korvaukseen, vaikka osa esitetyistä toimista kohdistuu perinteisesti työehtosopimusasioina pidettyihin työehtoihin²⁵⁹. Hallitusohjelman ja muiden esillä olleiden hallituksen suunnittelemien toimenpiteiden perusteella näyttää, että matkakustannusten korvauksiin ei olisi odotettavissa suuria muutoksia ainakaan lähi vuosina.

²⁵⁹ *Valtioneuvosto 2015b.*