

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Erityisillä työaloilla, joille on ominaista työskentelypaikan jatkuva vaihtuminen esimerkiksi työn lyhytaikaisuuden vuoksi, voidaan verosääntösten mukaan verosta vapaana kulukorvauksena suorittaa vain päivittäiset matkustamiskustannukset. Esityksessä ehdotetaan, että verosta vapaa-

seen kulukorvaukseen voitaisiin lukea eräissä tapauksissa myös ateriakorvaus.

Mainittu muutos tulo- ja varallisuusverolakiin on tarkoitus saattaa voimaan heti kun eduskunta on sen hyväksynyt. Muutosta sovellettaisiin jo vuodelta 1985 toimitettavassa verotuksessa.

PERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

1.1. Lainsäädäntö

Tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 22 §:n 1 momentin 8 kohtaa, jossa säädetään verosta vapaista matkakustannuskorvauksista, muutettiin 23 päivänä kesäkuuta 1977 annetulla lailla (510/77). Säännöksen mukaan veronalaiseksi tuloksi ei katsota, sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua matkustamiskustannusten korvausta, päivärahaa, ateriakorvausta, majoittumiskorvausta, yömatkarahaa ja muun nimisenä hyvityksenä suoritettua matkakustannusten korvausta, niin myös ulkomaille työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua vastaavaa korvausta, kuitenkin niin, että työnantajan määräyksestä riippumatta katsotaan aloilla, joilla erityistä työntekemissaikkaa alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan, päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemissaikan välisistä matkoista saadusta korvauksesta verovapaaksi tuloksi vain matkustamiskustannuksista saatu korvaus.

Tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 2 momentin mukaan verohallituksen tulee vahvistaa verosta vapaaksi katsottavien matkakustannusten korvausten perusteet ja määrät valtion kulloinkin suorittamia matkakustannusten korvauksia vastaaviksi, mutta kuitenkin siten, että huomioon otetaan edustavimmiksi katsottavien valtakunnallisten työ- tai virkaehtosopimusten mukaan olennaisesti muulla perusteella suoritettavat korvaukset.

1.2. Verohallituksen ohjeet

Työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten arvioimisesta ennakonpidätystä toimitettaessa annetun verohallituksen päätöksen (221/85) 3 §:n 1 momentin mukaan matkakustannusten korvausten verovapauden edellytyksenä on, että työmatka on tehty työnantajan määräyksestä tilapäisesti erityiselle työntekemissaikalle varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Verohallituksen ohjeiden (Verohallinnon käsikirja — verohallituksen julkaisu 310/85) mukaan työmatka voidaan katsoa työnantajan määräyksestä tehdyksi, jos työnantaja on työkomennuksella, määräyksel-

lä, työalueen määrittelyllä tai muulla tavalla määrännyt työntekijän työn suorittamista varten tilapäisesti matkustamaan erityiseen työntekemispaikkaan. Myös kutsua suorittamaan määrätty työ, tehtävä tai luottamustoimi voidaan pitää määräyksenä.

Jos verovelvollisella työn luonteen vuoksi ei ole varsinaista työpaikkaa, pidetään työmatkana myös työnantajan määräyksestä asunnolta erityiselle työntekemispaikalle työn suorittamiseksi tehtyä matkaa. Varsinaisen työpaikan puuttuminen voi johtua työn liikkuvuudesta tai työn lyhytaikaisuudesta työkohteessa. Näitä aloja ovat esimerkiksi rakennus- ja metsäala. Näillä aloilla päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemispaikan välisistä matkoista saadut matkustamiskustannusten korvaukset ovat verovapaita silloinkin, kun matka on tehty ilman työnantajan määräystä. Muut päivittäisestä työmatkasta saadut matkakustannusten korvaukset, esimerkiksi päiväraha ja ateriakorvaus, ovat näillä aloilla veronalaisia siinäkin tapauksessa, että matka on tehty työnantajan määräyksestä.

Jos työmatka on tehty työnantajan määräyksestä ja verovelvollinen on yöpynyt matkalla, matka oikeuttaa myös rakennus- ja muilla vastaavilla aloilla päivärahaan ja muihin verohallituksen päätöksen mukaisiin korvauksiin.

Vuonna 1985 päiväraha on 50 markkaa, jos työmatkan kesto on yli 6 tuntia ja 114 markkaa, jos työmatka kestää yli 10 tuntia.

### 1.3. Oikeus- ja verotuskäytäntö

Tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 8 kohdan erityisaloja koskevaa säännöstä on korkeimman hallinto-oikeuden päätösten mukaan sovellettava siten, että päivittäin asunnoltaan erityiselle työntekemispaikalle kulkeva työntekijä saa vain matkustamiskustannusten korvaukset verosta vapaina, jos hänellä ei ole työnantajan määräystä tai, vaikka hänellä työsuhteen pysyvyyden vuoksi katsotaan olevan työnantajan määräys, jos hänellä sen lisäksi ei ole varsinaista työpaikkaa. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden 30 päivänä joulukuuta 1982 antaman päätöksen (taltio 6071) mukaan tie- ja vesirakennuslaitoksen palveluksessa olevalta niin sanotun siirtomääräyksen mukaan pysyvästi matkaolosuhteissa työskentelevältä virkasuhteiselta rakennusmestarilta puuttui varsinainen työpaikka, ja hänen katsottiin työskentelevän alalla, jolla erityistä työntekemispaikkaa alalle tunnusomaisen työn

lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan. Rakennusmestarilla oli piirikonttorilta saatu määräys työmatkalle.

Verotuskäytäntö on erityisillä työaloilla pyritty saattamaan oikeuskäytännön mukaiseksi. Säännösten monimutkaisuus ja tulkinnanvaraisuus sekä käytännön tilanteiden vaihtuvuus ovat kuitenkin aiheuttaneet verotuskäytännön epäyhtenäisyyttä. Korvausten maksuperusteista voidaan julkisillakin työaloilla sopia verohallituksen kustannuspäätöksestä poiketen. Myös verokirjamerkintöjen puutteellisuus on eräissä tapauksissa vaikeuttanut verotuspäätöksen tekemistä. Julkisyhteisöt on vapautettu merkitsemästä verokirjoihin verohallituksen päätöksen mukaisia korvauksia, joten maksuperusteita on ollut vaikea tarkistaa verotusmenettelyssä.

## 2. Asian valmistelu

Valtiovarainministeriö asetti toukokuussa 1985 työryhmän valmistelemaan ratkaisuehdotusta kiistaan, joka oli aiheutunut tie- ja vesirakennuslaitoksessa maksettujen eräiden kustannuskorvausten katsomisesta veronalaiseksi palkkatuloksi. Työryhmän asettaminen oli osa valtakunnansovittelijan myötävaikutuksella työtaistelun uhatessa aikaan saatua neuvottelutulosta.

Kulukorvausten verottamisongelma koskee vain pientä osaa tie- ja vesirakennuslaitoksen henkilökunnasta. Verohallinnon näkemyksen mukaan osassa tapauksia oikeus verovapaaseen päivärahaan on menetetty sen vuoksi, että työn luonteeseen kuuluu työpaikan jatkuva vaihtuminen, mikä tulo- ja varallisuusverolain säännösten mukaan oikeuttaa ainoastaan verovapaisiin päivittäisiin asunnon ja työntekemispaikan välisiin matkustamiskustannuksiin. Osa henkilöistä työskentelee samassa työkohteessa siinä määrin pysyvästi, ettei työskentelyä voi verohallinnon mielestä pitää tilapäisenä työ- tai virkamatkana. Oikeutta verovapaaseen päivärahaan ei tällöin myöskään synny. Tie- ja vesirakennuslaitoksen ja verohallinnon välisessä näkemyserossa on kysymys varsinaisen työpaikan ja erityisen työntekemispaikan määrittämisestä.

Edellä mainittu työryhmä jätti muistionsa valtiovarainministeriölle 30 päivänä syyskuuta 1985. Muistiosta pyydettiin lausunnot eräiltä viranomaisilta ja työmarkkinajärjestöiltä. Osa lausunnonantajista suhtautui työryhmän ehdotukseen varauksellisesti sen heijastusvaikutusten vuoksi. Työryhmän ehdotus on tämän esityksen pohjana.

### 3. Muutosehdotus

Tilapäiselle työmatkalle työnantajansa määräksestä lähetetty henkilö saa kustannuskorvauksina useimmiten päivärahaa ja korvauksen matkustamiskustannuksista. Jos päivärahan maksamisedellytykset työmatkan lyhyden tai keston vuoksi puuttuvat, mutta tilaisuutta tavanomaisella ruokailupaikalla ruokailuun ei silti ole, voidaan työntekijälle suorittaa ateriakorvaus.

Erityisaloilla voidaan verosta vapaana suorittaa vain päivittäisten kodin ja työskentelypaikan välisten matkustamiskustannusten korvaus. Päiväraha tai muu kulukorvaus on tällöin aina veronalaista tuloa.

Tilapäisellä työmatkalla oletetaan syntyvän ylimääräisiä ruokailu- tai muita kustannuksia, joiden katteeksi päiväraha suoritetaan. Verovelvollisen ei tällöin tarvitse osoittaa kuluja syntyneen. Myös ateriakorvaus suoritetaan edellytysten vallitessa riippumatta siitä, onko muussa kuin tavanomaisessa ruokailupaikassa aterioitu tai onko siitä syntynyt ylimääräisiä kustannuksia.

Erityisaloilla työskentelevä verovelvollinen voi vähentää ylimääräiset kustannukset tulonhankkimiskuluina verotuksessaan, mutta joutuu tällöin esittämään selvityksen niiden muodostumisesta. Selvityksen esittäminen on kuitenkin varsin vaikeaa. Kustannuksia aiheutuu esimerkiksi ruokailun järjestämisestä.

Henkilöt, jotka tekevät työtään vaihtuvissa työkohteissa ja kulkevat niihin päivittäin asunnoltaan, saavat ylimääräisistä kustannuksistaan nykyisten säännösten mukaan verovapaina korvauksina katetuiksi vähäisemmän osuuden kuin verovapaaseen päivärahaan oikeutetut työmailla yöpyvät tai tilapäisiä työnantajan määräyksestä suoritettavia virka- tai työmatkoja tekevät, muutoin pysyvissä toimipaikoissa työskentelevät henkilöt. Tämän vuoksi ehdotetaan, että tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 8 kohtaa muutettaisiin siten, että aloilla, joilla erityistä työntekemisaikaa alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan, päivittäisten asunnon ja erityisen työntekemisaikan välisten matkustamiskustannuskorvausten lisäksi verosta vapaaksi tuloksi katsottaisiin myös eräin edellytyksin ateriakorvaus sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää.

Säännös muodostuisi todennäköisesti soveltamisalaltaan hyvin laajaksi. Sen vuoksi ehdotetaan, että verovapaan korvauksen maksamisoikeus erityisillä aloillakin olisi ainoastaan työnantajan määräyksestä tehdyillä työmatkoilla. Oi-

keuskäytännössä työnantajan määräys on yhdistetty jatkuvaan työsuhteeseen, minkä seurauksena säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät tietyt työmaata varten vain lyhyeksi ajaksi palkatut työntekijät. Se seikka, että työsuhteen on tehty olemaan toistaiseksi voimassa, ei estä pitämästä työsuhdetta jatkuvana. Esimerkiksi tie- ja vesirakennuslaitokseen työ- tai virkasuhteessa olevat henkilöt saisivat päivittäisistä matkoistaan erityiselle työntekemispaikalle oikeuden aterioinnin järjestämisestä johtuvaan korvaukseen.

Ehdotuksen mukaan korvausta ei kuitenkaan voisi verosta vapaana suorittaa silloin, jos työmaalla tai sen välittömässä läheisyydessä on työnantajan järjestämä varsinaisen työmaaruokala. Ylimääräisiä kustannuksia ei tällöin voida katsoa syntyvän. Muiden järjestelyjen kuitenkin katsottaisiin aiheuttavan niitä. Verosta vapaaseen korvaukseen oikeuttavana pidettäisiin esimerkiksi sellaista järjestelyä, jonka piirissä työnantaja palkkaa vain ruuan valmistajan työntekijöiden vastassa muista kustannuksista.

Vuodelle 1985 työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten arvioimisesta ennakonpidätystä toimitettaessa annetun verohallituksen päätöksen mukaan ateriakorvauksen enimmäismäärä on 28,50 markkaa. Jos palkansaaja joutuu työmatkalla aterioimaan kaksi kertaa tavanomaisen ruokailupaikkansa ulkopuolella, eikä päivärahaa suoriteta, on korvauksen enimmäismäärä 57 markkaa. Erityisillä aloilla kustannusrakenne lie-nee yhdenmukainen, joten verosta vapaana voitaisiin suorittaa vastaavat määrät.

### 4. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Valtion ja kuntien verotuloihin ehdotetulla säännöksellä ei ole olennaista vaikutusta. Kustannukset, joiden kattamiseen korvaus on tarkoitettu, ovat tähänkin saakka olleet verotuksessa vähennyskelpoisia, mutta näyttövaikeuksien vuoksi vähennysvaatimuksia ei liene usein esitetty.

### 5. Voimaantulo ja soveltaminen

Ehdotettu säännös on tarkoitettu saattaa voimaan heti eduskunnan hyväksyttyä sen. Säännöstä sovellettaisiin jo vuodelta 1985 toimitettavassa verotuksessa.

## 6. Säättämisjärjestys

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Ehdotus olisi käsiteltävä valtiopäiväjärjestyksen 66 §:n mukaisessa säättämisjärjestyksessä.

## Laki

### tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 31 päivänä joulukuuta 1974 annetun tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 8 kohta, sellaisena kuin se on 23 päivänä kesäkuuta 1977 annetussa laissa (510/77), näin kuuluvaksi:

#### 22 §

Veronalaiseksi tuloksi ei katsota:

8) sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua matkakustannusten korvausta, päivärahaa, ateriakorvausta, majoittumiskorvausta, yömatkarahaa ja muun nimisenä hyvityksenä suoritettua matkakustannusten korvausta samoin kuin ulkomaille työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua vastaavaa korvausta; työnantajan määräyksestä riippumatta katsotaan kuitenkin aloilla, joilla erityistä työntekemisaikaa alalle tunnusomaisten työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan, päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemisaikaa välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista vero-

vapaaksi tuloksi vain matkakustannuksista saatu korvaus; kuitenkin jos työ- tai virkamatka viimeksi mainituilla aloilla on tehty työnantajan määräyksestä ja jos tilaisuutta varsinaiseen työnantajan järjestämään työpaikkaruokailuun erityisellä työntekemisaikalla tai sen välittömässä läheisyydessä ei ole, katsotaan sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemisaikaa välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista verovapaaksi lisäksi myös ateriakor-

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä kuuta 1986. Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1985 toimitettavassa valtion- ja kunnallisverotuksessa.

Helsingissä 10 päivänä tammikuuta 1986

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Valtiovarainministeri *Abti Pekkala*

## Laki

### tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 31 päivänä joulukuuta 1974 annetun tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 8 kohta, sellaisena kuin se on 23 päivänä kesäkuuta 1977 annetussa laissa (510/77), näin kuuluvaksi:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

#### 22 §

Veronalaiseksi tuloksi ei katsota:

8) sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua matkustamiskustannusten korvausta, päivärahaa, ateriakorvausta, majoittumiskorvausta, yömatkaraaha ja muun nimisenä hyvityksenä suoritettua matkustannusten korvausta, niin myös ulkomaille työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua vastaavaa korvausta, *kuitenkin niin, että* työnantajan määräyksestä riippumatta katsotaan aloilla, joilla erityistä työnteke mispaikkaa alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan, päivittäisistä asunnon ja erityisen työnteke mispaikan välisistä matkoista saadusta korvauksesta verovapaaksi tuloksi vain matkustamiskustannuksista saatu korvaus;

8) sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua matkustamiskustannusten korvausta, päivärahaa, ateriakorvausta, majoittumiskorvausta, yömatkaraaha ja muun nimisenä hyvityksenä suoritettua matkustannusten korvausta *samoin kuin* ulkomaille työnantajan määräyksestä tehdystä virka- tai työmatkasta saatua vastaavaa korvausta; työnantajan määräyksestä riippumatta katsotaan *kuitenkin* aloilla, joilla erityistä työnteke mispaikkaa alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan usein vaihtamaan, päivittäisistä asunnon ja erityisen työnteke mispaikan välisistä matkoista *saaduista matkakustannusten korvauksista* verovapaaksi tuloksi vain matkustamiskustannuksista saatu korvaus; *kuitenkin jos työ- tai virkamatka viimeksi mainituilla aloilla on tehty työnantajan määräyksestä ja jos tilaisuutta varsinaiseen työnantajan järjestämään työpaikkaruokailuun erityisellä työnteke mispaikalla tai sen välittömässä läheisyydessä ei ole, katsotaan sen mukaan kuin verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, päivittäisistä asunnon ja erityisen työnteke mispaikan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista verovapaaksi lisäksi myös ateriakorvaus;*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1986. Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1985 toimitettavassa valtion- ja kunnallisverotuksessa.

