

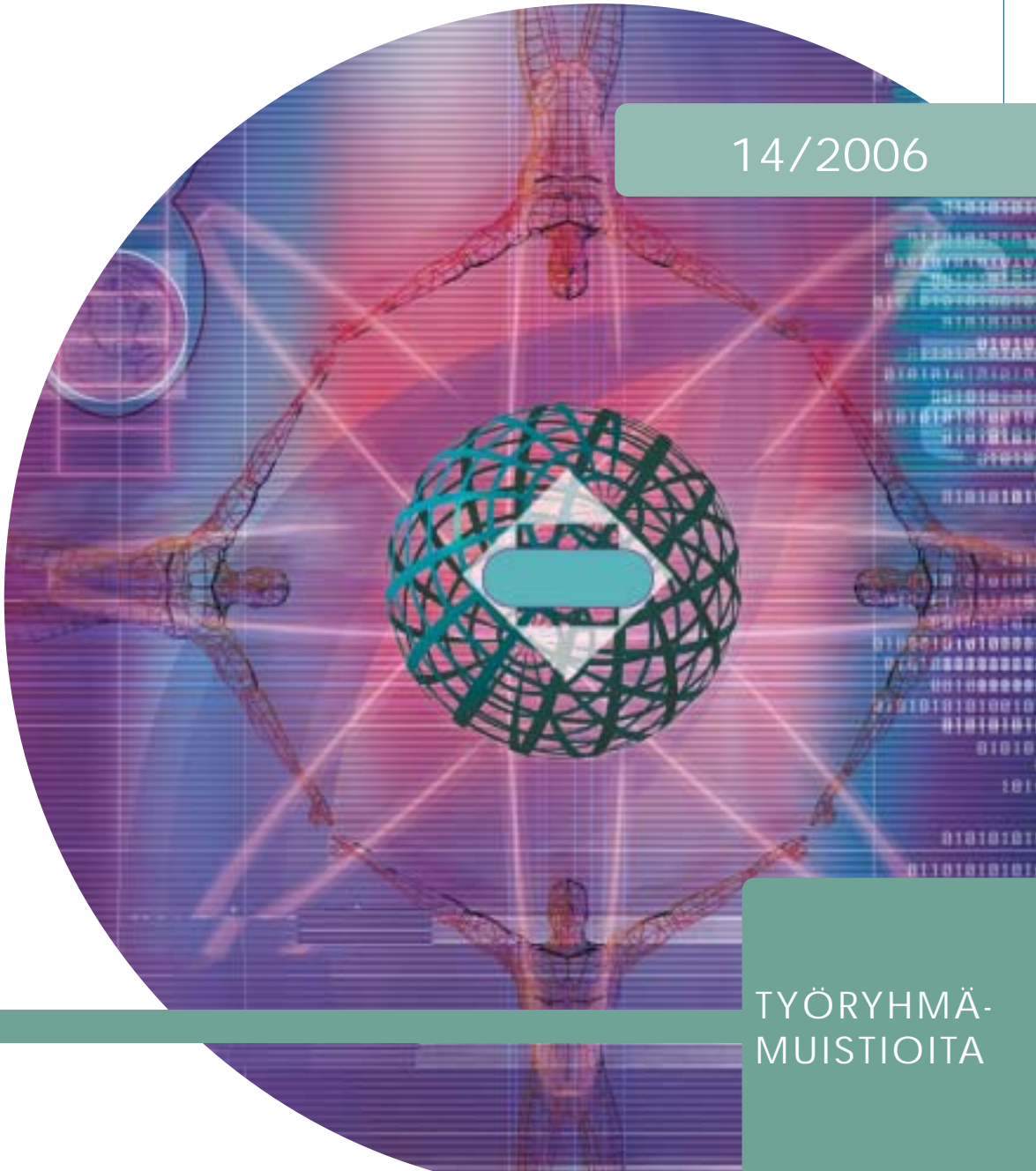


VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Komennusmiestyöryhmän muistio

Toimenpide-ehdotuksia huojennuskäytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi

14/2006



TYÖRYHMÄ-
MUISTIOITA

Komennusmiestyöryhmän muistio

Toimenpide-ehdotuksia huojennus- käytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi

14/2006

*VALTIOVARAINMINISTERIÖ
VERO-OSASTO*

TYÖRYHMÄ-
MUISTIOITA

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Snellmaninkatu 1 A
PL 28
00023 VALTIONEUVOSTO

Puhelin

(09) 160 01

Telefaksi

(09) 160 33123

Internet

www.vm.fi

Julkaisun tilaukset

Julkaisu on saatavissa
Internetistä osoitteesta
www.vm.fi/julkaisusarjat

Taitto

VM/Viestintä

ISSN 0788-6322

ISBN 951-804-673-5 (PDF)

HELSINKI 2006

KUVAILULEHTI

Julkaisija ja julkaisu-aika	Valtiovarainministeriö, joulukuu 2006		
Tekijät	Komennusmiestyöryhmä Kirsi Seppälä, puheenjohtaja Panu Pykönen, sihteeri		
Julkaisun nimi	Komennusmiestyöryhmän muistio Toimenpide-ehdotuksia huojennuskäytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi		
Julkaisun osat/ muut tuotetut versiot	Julkaisu on saatavissa Internetistä osoitteesta www.vm.fi/julkaisusarjat		
Asiasanat	Komennusmies, työmatka, varsinainen työpaikka, päiväraha, ateriakorvaus, matkakustannusten korvaus, veronhuojennus		
Julkaisusarjan nimi ja numero	TYÖRYHMÄMUISTIOITA, 14 /2006		
Julkaisun tunnistetiedot	ISSN 0788-6322	ISBN 951-804-673-5 (PDF)	
	Sivuja 44	Kieli Suomi	Hinta
Julkaisun myynti/jakaja	Valtiovarainministeriö, vero-osasto, puh. (09) 160 33165		
Painopaikka ja -aika	Helsinki 2006		
Tiivistelmä	<p>Työryhmän tehtävänä oli seurata työkomennuksella olevien palkansaa- jien matkakustannusten korvausten verokohtelua asiaa koskevan uuden lainsäädännön voimaantulon jälkeen ja kartoittaa verokohtelussa mah- dollisesti esiin tulevia ongelmia. Työryhmän tuli kerätä tietoa komennus- miesten jälkiverotuksiin liittyvistä veronhuojennushakemuksista ja niihin liittyvästä huojennuskäytännöstä. Toimeksiannon mukaan työryhmä voi myös esittää kehittämisehdotuksia, joilla voitaisiin nykyistä selkeäm- min ottaa huomioon muualla kuin kotipaikkakunnalla työskentelystä ai- heutuvat ylimääräiset elantokustannukset.</p> <p>Työryhmä on kerännyt tietoa komennusmiesten jälkiverotuksista, niihin liittyvistä oikaisuvaatimuksista ja valituksista sekä komennusmiesten tekemistä veronhuojennushakemuksista. Työryhmä on esittänyt oman suosituksensa veronhuojennushakemusten ratkaisulinjaksi.</p>		

Työryhmä on selvittänyt komennusmiesten verotuskohteluun liittyviä ongelmakohtia ja tehnyt niitä koskevia toimenpide-ehdotuksia. Työryhmä esittää työmatkan käsitteen laajentamista verotuksessa siten, että muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa työskentelevien työntekijöiden voitaisiin nykyistä useammin katsoa olevan tuloverolaisissa tarkoitettuna työmatkalla. Näin ollen verovapaiden matkakustannusten korvausten maksuoikeus laajenisi. Tältä osin työryhmä on tehnyt kaksi vaihtoehtoista ratkaisumallia.

Lisäksi työryhmä on esittänyt eräitä toimenpide-ehdotuksia, jotka liittyvät tämän vuoden alussa voimaan tulleeseen tilapäisen työskentelyn enimmäiskestoajoja koskevaan lakiin, lisääntyneiden elantokustannusten verovähennysoikeuteen sekä kotipaikkakunnan ulkopuolella tapahtuvan pitkäkestoisen työskentelyn tukemiseen verotuksessa.

PRESENTATIONSBLAD

Utgivare och datum	Finansministeriet, december 2006		
Författare	Arbetsgruppen för arbetskommenderingar ordf. Kirsi Seppälä medlemssekr. Panu Pykönen		
Publikationens titel	Arbetsgruppen för arbetskommenderingar Förslag till åtgärder i fråga om lättnadspraxis och ändring av skattemässig behandling		
Publikationens andra versioner	Publikationen finns tillgänglig på Internet, på webbsidan www.vm.fi/julkaisusarjat		
Nyckelord	Utsänd arbetskraft, arbetsresa, egentlig arbetsplats, dagpenning, måltidsersättning, resekostnadsersättning, skattelättnad		
Publikationsserie och nummer	ARBETSGRUPPSPROMEMORIOR, 14/2006		
Publikationens kännetecknen	ISSN 0788-6322	ISBN 951-804-673-5 (PDF)	
	Sidor 44	Språk Finska	Pris
Beställningar/distribution	Finansministeriet, skatteavdelningen, tfn (09) 160 33165		
Tryckeri/tryckningsort och -år	Helsingfors 2006		
Sammandrag	<p>Arbetsgruppen fick i uppdrag att följa upp den skattemässiga behandlingen av resekostnadsersättningar för löntagare på arbetskommendering efter att den nya lagstiftning som gäller ärendet trätt i kraft och kartlägga eventuella problem som kommer fram i den skattemässiga behandlingen. Arbetsgruppen skulle samla in uppgifter om de ansökningar om skattelättnader som hänför sig till efterbeskattning av utsänd arbetskraft och lättnadspraxis i anslutning till detta. Enligt uppdraget kan arbetsgruppen också lägga fram utvecklingsalternativ med hjälp av vilka man klarare är för närvarande kan beakta extra levnadskostnader som arbete på annan ort än hemorten förorsakar.</p> <p>Arbetsgruppen har samlat in uppgifter om efterbeskattning av utsänd arbetskraft, rättelseyrkanden och besvär som hänför sig till detta och ansökningar om skattelättnader från utsänd arbetskraft. Arbetsgruppen har lagt fram sina rekommendationer om riktlinjer för hur ansökningar om skattelättnader skall avgöras.</p>		

Arbetsgruppen har utrett problem som hänför sig till den skattemässiga behandlingen av utsänd arbetskraft och lagt fram förslag till åtgärder. Arbetsgruppen föreslår att begreppet arbetsresa utvidgas inom beskattningen så att arbetstagare som arbetar på något annat ställe än sin egen arbetsgivares verksamhetsställe oftare skall kunna anses vara på sådan arbetsresa som avses i inkomstskattelagen. Således skulle rätten till utbetalning av skattefria resekostnadsersättningar utvidgas. Till denna del har arbetsgruppen lagt fram två alternativa lösningsmodeller.

Dessutom har arbetsgruppen lagt fram vissa åtgärdsförslag som hänför sig till den lag som trädde i kraft från början av innevarande år och som gäller maximitider för tillfälligt arbete, rätten till skatteavdrag på grund av ökade levnadskostnader samt stödjandet av långvarigt arbete utanför hemorten i skattemässigt hänseende.

FACT SHEET

Publisher and date	Ministry of Finance, December 2006		
Author (s)	Temporary assignments working group Chair: Ms. Kirsi Seppälä Secretary: Mr. Panu Pykönen		
Title of publication	Temporary assignments working group Recommendations for action in relation to the granting of tax relief and changes to tax treatment		
Parts of publication/ other versions released	The publication is available on Internet at the website www.vm.fi/julkaisut		
Keywords	employee on a temporary assignment, business travel, main or regular place of work, per diem allowance, meal allowance, compensation for travel expenses, tax relief		
Publications series and number	WORKING PAPERS, 14/2006		
Identifications	ISSN 0788-6322	ISBN 951-804-673-5 (PDF)	
	No. of pages 44	Language Finnish	Price
Sales distribution	Ministry of Finance, Tax Department, telephone +358 9 160 33165		
Printing place and year	Helsinki 2006.		
Abstract	<p>The working group's task was to monitor the tax treatment of compensation for travel expenses for wage-earners on temporary assignments following the introduction of new legislation on the matter, and to identify possible problems in the tax treatment of such compensation. The working group had to collect information on applications for tax relief related to additional tax assessments of employees on temporary assignments, and the related practice for granting tax relief. In accordance with its assignment, the working group could also make alternative recommendations on how any additional living expenses caused by working in a location other than the place of domicile could be taken more clearly into account.</p> <p>The working group has collected information on additional tax assessments of employees on temporary assignments, the related claims for correction and complaints, and any applications by such employees for tax relief. The working group has made its recommendation on the principles to be followed when considering tax relief applications.</p>		

The working group has identified problem areas in the tax treatment of employees on temporary assignments and made recommendations for action to eliminate them. The working group recommends the expansion of the definition of business travel so that it would allow for employees working at a location other than the employer's premises to be considered to be business travel under the Income Tax Act. This would increase the number of employees entitled to tax-exempt travel compensation. The working group has made two alternative recommendations for action in relation to this.

In addition, the working group has made recommendations for action in relation to the law, effective from the beginning of the year, on the length of temporary assignments; the right to claim a tax deduction for increased living expenses; and providing tax support for employees with long-term assignments at locations outside their places of domicile.

Sisällys

SAATEKIRJELMÄ VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE	10
1 JOHDANTO	12
2 VUODEN 2005 LAINMUUTOSTA EDELTÄVÄÄN OIKEUSKÄYTÄNTÖÖN LIITTYVÄT KOMENNUSMIESTEN JÄLKIVEROTUKSET	14
2.1 Jälkiverotusten nykytila.....	14
2.2 Komennusmiehille myönnettävää veronhuojennusta koskevat työryhmän suositukset.....	15
3 KOMENNUSMIESTEN VEROKOHTELUUN EDELLEEN LIITTYVIÄ ONGELMAKOHTIA	20
3.1 Vuoden 2006 alussa voimaantulleisiin säännöksiin liittyviä kehittämistarpeita	20
3.2 Verovapaat matkakustannustenkorvaukset komennuskohteilla	22
3.2.1 Työryhmän esittämä muutosvaihtoehto A	25
3.2.2 Työryhmän esittämä muutosvaihtoehto B	33
3.3 Lisääntyneiden elantokustannusten vähentäminen verotuksessa.....	36
4 KOTIPAIKKAKUNNAN ULKOPUOLELLA TAPAHTUVAN PITKÄKESTOISEN TYÖSKENTELYN TUKEMINEN VEROTUKSESSA.....	38
4.1 Asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähennysoikeus	38
4.2 Viikonloppumatkojen vähennysoikeus	39
4.3 Vieraalla paikkakunnalla olevan asunnon kulut verotuksessa	40
4.4 Asunto luontoisetuna.....	41
4.5 Työryhmän suositukset.....	42
5 VUODEN 2006 AIKANA SARJASSA ILMESTYNEET JULKAISUT	44

Valtiovarainministeriölle

Valtiovarainministeriö asetti 9.6.2006 työryhmän, jonka tehtävänä oli seurata työkomennuksella olevien palkansaajien matkakustannusten korvausten verokohtelua asiaa koskevan uuden lainsäädännön voimaantulon jälkeen ja kartoittaa verokohtelussa mahdollisesti esiin tulevia ongelmia sekä kerätä tietoa lainmuutosta edeltävään verotus- ja oikeuskäytäntöön perustuvista veronhuojennushakemuksista ja näihin liittyvästä huojennuskäytännöstä.

Työryhmä voi toimeksiantonsa mukaan lisäksi tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi ja esittää kehittämisvaihtoehtoja, joilla voitaisiin nykyistä selkeämmin ottaa huomioon muualla kuin kotipaikkakunnalla työskentelystä aiheutuvat ylimääräiset elantokustannukset.

Työryhmän puheenjohtajana toimi hallitusneuvos Kirsi Seppälä valtiovarainministeriöstä. Työryhmän jäseninä toimivat ylitarkastaja Panu Pykönen valtiovarainministeriöstä, apulaisjohtaja Timo Niutanen ja ylitarkastaja Merja Hartikka-Simula Verohallituksesta, työehtosihteeri Kari Hyytiä Metallityöväenliitosta, veroasiantuntija Virpi Pasanen ja asiantuntija Rauno Lindahl Elinkeinoelämän Keskusliitosta sekä Jyrki Suihkonen Toimihenkilöunionista. Työryhmän sihteerinä toimi Panu Pykönen.

Työryhmän toimikausi oli 20.6.2006-31.12.2006. Työryhmä antoi toimeksiantonsa mukaisesti väliraporttinsa verotus- ja huojennuskäytännön nykyvaiheesta ja sen johdosta annettavista suosituksistaan 30.6.2006.

Työryhmä on työnsä aikana kuullut seuraavia henkilöitä:

Martti Havin, Metalliliiton selvitysmies

Ari Huczowski, Laivasähkötyö Oy:n pääluottamusmies

Juha Kapiainen YIT Industria Oy:n pääluottamusmies

Harri Koskinen, Tejara Oy:n pääluottamusmies

Pentti Kuuppo, Aslemetals Oy/Ablemans Oy:n työntekijöiden edustaja

Harri Nummela, Mobimar Oy:n pääluottamusmies

Osmo Rantanen, YIT Shippins Oy:n pääluottamusmies

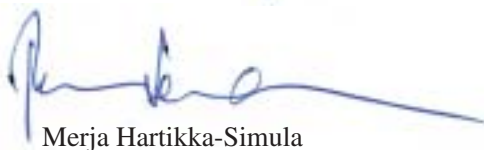
Jyrki Yrttiaho, toimitsija Turun metallityöväen ammattiosasto ry

Tehtävänsä suorittuaan työryhmä kunnioittavasti luovuttaa mietintönsä valtiovarainministeriölle.

Helsingissä 20.12.2006.




Kirsi Seppälä



Merja Hartikka-Simula



Kari Hyytia



Rauno Lindahl



Timo Niutanen



Virpi Pasanen



Panu Pykonen



Jyrki Suihkonen

1 JOHDANTO

Työnantaja voi maksaa työntekijälle verovapaita matkakustannusten korvauksia, jos työntekijä tekee tilapäisen työmatkan. Laissa ei ollut määritelmää työmatkan tilapäisyyden enimmäiskestoajasta ennen vuoden 2005 lopulla tehtyä tuloverolain muutosta.

Ennen mainittua tuloverolain muutosta työmatkan tilapäisyyttä arvioitiin verotus- ja oikeuskäytännössä muodostuneiden useiden eri kriteerien perustella. Tulkintaongelmia esiintyi lähinnä tilanteissa, joissa työmatka kesti hyvin pitkään. Käytännössä tulkintaongelmat koskivat yleensä tapauksia, joissa työmatka oli yli vuoden pituinen. Tällöin jouduttiin pohtimaan sitä, missä vaiheessa kyse ei ole enää tilapäisestä työmatkasta, vaan työskentelystä varsinaisella työpaikalla.

Lisäksi tulkintaongelmia on esiintynyt muiden kuin erityisen alan (rakennus- ja metsäala) työntekijöiden osalta tilanteissa, joissa työntekijällä ei ole varsinaista työpaikkaa oman työnantajansa toimitiloissa. Tällöin työntekijän varsinaiseksi työpaikaksi on verotuskäytännössä katsottu yleensä jokin työskentelykohteista.

Komennustyöhön liittyvät tulkintaongelmat nousivat esille erityisesti Lounais-Suomessa viime vuosina suoritettujen verotarkastusten yhteydessä. Verotarkastusten perusteella jälkiveroja, veronlisäyksiä ja veronkorotuksia määrättiin useita miljoonia euroa. Tarkastuksen kohteena olleet yritykset ja näiden työntekijät kokivat jälkiverotukset monissa tapauksissa perusteettomiksi. Myös eduskunta otti kantaa jälkiverotuksiin. Tuloverolain muuttamista koskevan lain (1227/2005) hyväksymisen yhteydessä eduskunta antoi lausuman, jossa se edellytti, että maksuunpantujen verojen osalta selvitetään mahdollisuudet myöntää verotusmenettelylain 88 §:n tarkoittamalla tavalla huojenus niissä tapauksissa, joissa veron perimistä olisi pidettävä ilmeisen kohtuuttomana.

Työryhmä on 30.6.2006 antamassaan väliraportissa (Verotus- ja huojenuskäytännön nykyvaihe, valtiovarainministeriön muistioita 9/2006) kuvannut tarkemmin matkakustannusten korvauksiin sovellettavaa verolainsäädäntöä, sen pohjalta muodostunutta verotuskäytäntöä sekä vuoden 2005 lainmuutokseen johtaneita syitä. Lisäksi väliraportissa on kartoitettu muun muassa veronhuojennuksiin ja veron lykkäykseen liittyvää lainsäädäntöä, veronhuojennuksen tekemiseen liittyvät toimivaltakysymykset sekä selvitetty käynnissä oleviin komennusmiesten jälkiverotuksiin ja niistä tehtyihin veronhuojennushakemuksiin liittyviä tietoja.

Työryhmä katsoi väliraportissaan, että verovirastojen olisi hakemuksesta myönnettävä jälkiverotuksen kohteena olleille komennusmiehille veron suorittamisen lykkäystä veronhuojennushakemusten ratkaisemiseen asti. Työryhmä katsoi, että lykkäykset olisi näissä tapauksissa myönnettävä ilman lykkäysajalta perittävää korkoa.

Väliraportin antamisen jälkeen työryhmä on kerännyt tietoa saapuneista veronhuojennushakemuksista ja lykkäyshakemuksista sekä seurannut komennusmiesten jälkiverotuksistaan tekemien oikaisuvaatimusten ja valitusten etenemistä oikaisulautakunnissa ja tuomioistuimissa.

Työryhmä on kartoittanut komennusmiesten verokohtelussa edelleen esiintyviä ongelmakohtia. Lisäksi työryhmä on pohtinut kotipaikkakunnan ulkopuolella tapahtuvan pitkäkestoisien työskentelyn tukemista verotuksessa. Työryhmä on tehnyt toimenpide-ehdotuksia huojennuskäytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi.

2 VUODEN 2005 LAINMUUTOSTA EDELTÄVÄÄN OIKEUSKÄYTÄNTÖÖN LIITTYVÄT KOMENNUSMIESTEN JÄLKIVEROTUKSET

2.1 *Jälkiverotusten nykytila*

Lounais-Suomen verovirastolta saatujen tietojen mukaan tarkastuksen kohteena on komennusmiestapauksissa ollut kaikkiaan 17 yritystä. Näissä tapauksissa jälkiveroja on maksuunpantu yhteensä vajaat 2,7 miljoonaa euroa. Lisäksi veronkorotuksia on määrätty yhteensä noin 148 000 euroa, veronlisäystä noin 931 000 euroa, työnantajan sosiaaliturvamaksuja noin 240 000 euroa, sosiaaliturvamaksun veronkorotusta ja veronlisäystä yhteensä 98 000 euroa. Yhteensä maksuunpantujen verojen ja sanktioiden määrä on noin 4,1 miljoonaa euroa. Tarkastuksen kohteena olevat verovuodet vaihtelevat eri yritysten osalta mutta kaikkiaan Lounais-Suomessa tehdyt verotarkastukset ovat kohdistuneet verovuosiin 1997-2004.

Tarkastuksen kohteena olevissa yrityksissä on ollut yhteensä 825 palkansaajaa, joita tehdyt jälkiverotukset koskevat. Näin ollen keskimääräinen jälkivero työntekijää kohti on ollut noin 3273 euroa. Lisäksi keskimääräinen veronkorotus työntekijää kohti on ollut noin 179 euroa ja veronlisäyksen määrä noin 1128 euroa.

Yhtiöistä 11 on vaatinut oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta. Saamastaan päätöksestä 7 on jo valittanut hallinto-oikeuteen, joista hallinto-oikeuden päätös on saatu 3 osalta. Kahdesta päätöksestä on pyydetty valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Työntekijöiden verotuksen osalta verotuksen oikaisulautakuntaan on saapunut 565 oikaisuvaatimusta, jotka on kaikki käsitelty. Näistä hylätty on 524, osittain tai kokonaan hyväksytty 33 ja 6 jätetty tutkimatta. Oikaisulautakunnan käsittelyyn on verotoimistoista tulossa vielä yhteensä 142 oikaisuvaatimusta. Lounais-Suomen verovirastossa on jälkiverotus vielä tekemättä 182 verovelvollisen osalta. Hallinto-oikeuteen on valitettu 350 tapauksessa.

Työryhmä on 30.6.2006 antamassaan väliraportissa esittänyt, että verovirastojen olisi hakemuksesta myönnettävä jälkiverotuksen kohteena olleille komennusmiehille veron suorittamisen lykkäystä veronhuojennushakemusten ratkaisemiseen asti. Lisäksi työryhmä katsoi, että lykkäykset olisi näissä tapauksissa myönnettävä ilman lykkäysajalta perittävää korkoa.

Verohallintoon on saapunut noin 100 lykkäyshakemusta, jotka ovat koskeneet komennusmiesten jälkiveroja. Kaikille näille on myönnetty korotonta lykkäystä työryhmän väliraportin suosituksen mukaisesti.

2.2 *Komennusmiehille myönnettävää veronhuojennusta koskevat työryhmän suositukset*

Veronhuojennuksesta säädetään verotusmenettelystä annetun lain 88 §:ssä:

”Verovirasto voi hakemuksesta myöntää vapautuksen valtionverosta ja yhteisön tulo-verosta sekä kunta kunnallisverosta. Vapautus voi olla osittainen tai täydellinen.

Vapautus voidaan myöntää:

- 1) jos verovelvollisen veronmaksukyky on olennaisesti alentunut käytettävissä olevat tulot ja varallisuus huomioon ottaen elatusvelvollisuuden, työttömyyden, sairauden tai muun erityisen syyn johdosta tai jos siihen on verovelvollisen velkajärjestelyn vuoksi erityisiä syitä;
- 2) jos verovelvollinen on kuollut ja häneltä on jäänyt leski, lapsia tai muita perillisiä, joiden elatus on pääasiallisesti ollut verovelvollisen ansion varassa, ja jos veron periminen olisi ilmeisesti kohtuutonta;
- 3) jos verovelvollisen on katsottava erehtyneen veronhuojennussäännösten tai muiden verosäännösten sisällöstä eikä erehtymistä voida olosuhteet huomioon ottaen pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena ja jos verosta vapauttamiseen on kyseessä olevan tapauksen luonteesta johtuvia tai muita erityisiä syitä; tai
- 4) jos veron periminen on muusta erityisestä syystä ilmeisesti kohtuutonta.”

Veronhuojennusta koskevia säännöksiä ja sen myöntämiseen liittyviä toimivaltakysymyksiä on käsitelty laajemmin työryhmän väliraportissa.

Työryhmä toteaa, että komennusmiesten tekemiä veronhuojennushakemuksia tulisi tarkastella ensinnäkin niiden yleisten kriteerien perusteella, joiden mukaan veronhuojennusasiat yleensä ratkaistaan. Tällöin arvioitavaksi tulevat erityisesti tapauskohtaiset verovelvollista ja hänen henkilökohtaista elämäntilannettaan koskevat seikat. Veronhuojennus voidaan myöntää, jos verovelvollisen veronmaksukyky on olennaisesti alentunut käytettävissä olevat tulot ja varallisuus huomioon ottaen elatusvelvollisuuden, työttömyyden, sairauden tai muun erityisen syyn johdosta tai jos siihen on verovelvollisen velkajärjestelyn vuoksi erityisiä syitä.

Toisaalta komennusmiesten jälkiverotustapauksissa on otettava huomioon se, että eduskunta on erikseen ottanut kantaa käynnissä oleviin jälkiverotuksiin. Verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamiseen on liittynyt tulkinnanvaraisuutta ja epävarmuutta

siinä määrin, että eduskunta on katsonut aiheelliseksi korostaa veronhuojennusmahdollisuuden olemassaoloa. Tuloverolain muuttamista koskevan lain (1227/2005) hyväksymisen yhteydessä eduskunta antoi lausuman, jossa se edellytti, että maksuunpantujen verojen osalta selvitetään mahdollisuudet myöntää verotusmenettelylain 88 §:n tarkoittamalla tavalla huojennus niissä tapauksissa, joissa veron perimistä olisi pidettävä ilmeisen kohtuuttomana.

Korkein hallinto-oikeus antoi 7 päivänä heinäkuuta 2006 ratkaisun, joka koski verovapaiden matkakustannusten korvausten verotusta ja luottamuksensuojan saantiedellytyksiä:

KHO:2006:45: Telakalla alihankintatöitä tekevässä yhtiössä oli vuonna 2002 toimituksessa verotarkastuksessa todettu, ettei yhtiöllä olisi ollut vuosilta 1997-2001 oikeutta maksaa verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia suoraan telakalle työhön otetuille työntekijöille. Maksuunpanot oli toimitettu verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti. Verovirasto oli hylännyt yhtiön oikaisuvaatimuksen ja hallinto-oikeus oli hylännyt yhtiön valituksen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, kuten hallinto-oikeus valituksenalaisessa päätöksessään, että Helsingissä oleva telakka oli ollut yhtiön työntekijöiden varsinainen työpaikka. Yhtiö oli laiminlyödessään työnantajasuoritteet työntekijöille maksamistaan matkakustannusten korvauksista tulkinnut virheellisesti varsinaisen työpaikan käsitettä. Tällä perusteella yhtiön valitus hallinto-oikeuden päätöksestä olisi siis ollut hylättävä. Asiassa oli kuitenkin vielä harkittava, oliko yhtiöllä oikeus saada vaatimaansa luottamuksensuojaa.

Yhtiön ennakkoperintää koskevassa vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa verovuosilta 1993 ja 1994 ei ollut yömatkarafoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä. Tähän nähden yhtiön oli katsottava toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen oli yömatkarafoja lukuun ottamatta jatkanut työntekijöille maksamiensa matkakustannusten korvausten osalta aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Kun asiassa ei ollut ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava yhtiön eduksi. Tämän vuoksi yhtiölle ei voitu vuosilta 1997-2001 maksuunpanna laiminlyötyjä ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja.”

Tapauksessa korkein hallinto-oikeus katsoi, että telakka oli työntekijöiden varsinainen työpaikka, eikä oikeutta verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin ollut. Asiassa oli kuitenkin vielä harkittava, onko yhtiöllä oikeus saada vaatimaansa luottamuksensuojaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyseessä olleessa tapauksessa asia oli ratkaistava yhtiön eduksi luottamuksensuojaa koskevien säännösten perusteella. Yhtiössä oli vuonna 1995 ollut ennakkoperintää koskeva aikaisempi verotarkastus, jossa päivärahojen verokohtelusta ei oltu esitetty huomautuksia yömatkarafoja lukuun ottamatta. Korkein hallinto-oikeus perusteli luottamuksensuojan antamista seuraavalla tavalla:

”Yhtiössä oli toimitettu edellisen kerran ennakkoperintää koskeva tarkastus vuonna 1995, jolloin tarkastuksen kohteena oli ollut ajanjakso yhtiön perustamisesta 24.8.1992 alkaen 31.12.1994 saakka. Tarkastuksesta laaditussa kertomuksessa oli palkanlaskennan osalta huomautus, jonka mukaan ATK-sovellusta on korjattava siten, että yömatkarahat tulostuvat erikseen päivärahoista. Kertomuksessa ei ollut muita huomautuksia menettelystä, jota yhtiö oli noudattanut maksaessaan työntekijöilleen matkakustannusten korvauksia. Asiakirjoihin sisältyvän selvityksen mukaan vuonna 1995 toimitetun tarkastuksen aikana oli kuitenkin käsitelty yhtiön noudattamaa päiväräkäytäntöä ja ennakontarkastaja oli 27.9.2002 antamansa lausunnon mukaan antanut yhtiön käyttämän tilitoimiston edustajille suullista ohjausta muun muassa siitä, kuinka pitkäkestoisesta työstä voidaan maksaa verovapaita kustannusten korvauksia.

Verotusta toimitettaessa noudatetaan niin sanotun luottamuksensuojan periaatetta arvioitaessa aikaisemman verotarkastuksen merkitystä verovelvollisen asemaan. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin nimenomaisen säännöksen mukaan, jota sovelletaan 1.11.1998 tai sen jälkeen toimitettavissa verotuksissa, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamisen edellytyksenä oleva tilapäinen työskentely erityisellä työntekemispäikällä joudutaan ratkaisemaan verolain säännösten, Verohallituksen päätösten ja oikeuskäytännön perusteella. Asiassa on ollut ominaista myös se, että verotuskäytäntö on päivärahojen osalta muodostunut epäyhdenäiseksi. Yhtiön ennakkoperintää koskevassa vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa verovuosilta 1993 ja 1994 ei ollut yömatkarafoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä. Tähän nähden yhtiön on katsottava toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen on yömatkarafoja lukuun ottamatta jatkanut työntekijöille maksamiensa matkakustannusten korvausten osalta aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Kun asiassa ei ole ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia on ratkaistava yhtiön eduksi. Tämän vuoksi hallinto-oikeuden päätös, veroviraston päätökset yhtiön oikaisuvaatimuksen johdosta ja toimitetut maksuunpanot on kumottava.”

Luottamuksensuojasta säädetään verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentissa:

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

Luottamuksensuojaa koskeva säännös on aina otettava huomioon verotusta koskevaa asiaa ratkaistaessa verovirastossa. Luottamuksensuojaan voi vedota myös oikaisuvaatimuksessa sekä tuomioistuimelle tehdyssä valituksessa. Korkein hallinto-oikeus katsoi edellä mainitussa ratkaisussaan, että päivärahoja maksanut yhtiö sai aikaisemman ennakkoperinnän tarkastuksen perusteella luottamuksensuojaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi kyseisessä tapauksessa yhtiön maksaneen päivärahat verovapaina tulkinnanvaraisessa tilanteessa vilpittömässä mielessä, kun aikaisemmassa ennakkoperinnän verotarkastuksessa päivärahoihin ei oltu puututtu. Oma kysymyksensä on, voisiko yhtiön verotusta koskeva aikaisempi ennakkoperinnän tarkastus antaa jossakin tilanteessa luottamuksensuojaa työntekijän verotuksessa. Asia on tulkinnanvarainen, eikä asiasta ole korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua. Kun käsillä olevaan komennusmiesten verotusta koskevaan asiaan liittyvät seikat otetaan kokonaisuutena huomioon, työryhmä katsoo, että olisi ilmeisen kohtuutonta, jos jälkiverotukset jäisivät työntekijöiden osalta voimaan silloin, kun työnantaja on oman verotuksensa osalta saanut luottamuksensuojaa.

Työryhmän käsillä olleiden tietojen ja kuulemisten perusteella sekä eduskunnan antaman lausuman valossa työryhmä katsoo, että tilanteessa on erityisiä syitä, joiden vuoksi jälkiverojen perintä jälkiverotuspäätösten mukaisina olisi ilmeisen kohtuutonta. Työryhmä katsoo, että luottamuksensuojaa koskevien huojennustilanteiden lisäksi maksuunpantuihin jälkiveroihin liittyvät veronkorotukset ja korot olisi huojennettava kaikilta komennusmiehiltä. Lisäksi työryhmä katsoo kohtuulliseksi, että maksuunpannun veron määräästä huojennettaisiin kaikilta jälkiverotetuilta komennusmiehiltä 80 prosenttia. Edellä mainituilla perusteilla työryhmä katsoo, että komennusmiehille on hakemuksesta myönnettävä veronhuojennus seuraavasti:

- *Komennusmiehille on hakemuksesta myönnettävä jälkiverotusta koskeva huojennus, jos yleiset verotusmenettelylain 88 §:ssä säädetty verovelvollista koskevat huojennuserusteet täyttyvät eli verovelvollisen veronmaksukyky on olennaisesti alentunut käytettävissä olevat tulot ja varallisuus huomioon ottaen elatusvelvollisuuden, työttömyyden, sairauden tai muun erityisen syyn johdosta tai jos siihen on verovelvollisen velkajärjestelyn vuoksi erityisiä syitä.*
- *Lisäksi niiltä komennusmiehiltä on huojennettava kaikki jälkiverot, joiden työnantaja on jälkiverotusten osalta saanut luottamuksensuojaa.*
- *Lisäksi kaikilta komennusmiehiltä on huojennettava jälkiveroihin liittyvät korot ja veronkorotukset.*
- *Lisäksi kaikilta komennusmiehiltä on huojennettava jälkiveroihin liittyvien korkojen ja veronkorotusten jälkeen jäljelle jäävästä määrästä eli maksuunpannun veron osuudesta 80 prosenttia.*
- *Työryhmä katsoo, että huojennushakemuksia on ryhdyttävä käsittelemään välittömästi. Jos verovelvollisella kuitenkin on omaa verotusta koskeva oikaisuvaatimus tai valitus vireillä, on hänen osaltaan odotettava muutoksenhakuasteen ratkaisua ennen huojennushakemuksen käsittelyä. Päätösten lainvoimaisuutta ei tule odottaa.*
- *Työryhmän huojennusta koskeva kannanotto koskee jälkiveroja sekä valtion- että kunnallisverotuksessa.*

Veronhuojennus voidaan myöntää ainoastaan hakemuksesta. Näin ollen verovelvollisen on tehtävä veronhuojennushakemus verohallinnolle. Huojennushakemus voi sisältää kaikki huojennettavaksi pyydettyvät verot, sillä verohallinto siirtää huojennushakemuksen kunnallisveron osalta kunnan ratkaistavaksi, jolloin kunnalle ei tarvitse tehdä erillistä huojennushakemusta.

Työryhmän esittämä huojennussuositus koskee kaikkia komennusmiehille määrättyjä jälkiveroja riippumatta siitä, onko kyse valtionverotuksesta vai kunnallisverotuksesta. Työryhmä katsoo myös, että huojennus tulisi myöntää kaikille samanlaisena riippumatta siitä, onko verovelvollinen jo maksanut hänelle määrättyt verot vai ovatko ne vielä maksamatta. Tällöin ei myöskään merkitystä ole sillä, onko verovelvolliselle mahdollisesti tulossa olleet veronpalautukset kuitattu jälkiverojen maksuksi. Jos verovelvollinen on maksanut jälkiveronsa tai suoritusvelvollisuus on täytetty esimerkiksi veronpalautuksen kuittaamisen vuoksi, verovelvolliselle on palautettava huojennusta vastaava määrä. Työryhmän huojennussuositus koskee kaikkia komennustyyppistä työtä tekeviä verovelvollisia, joille on määrätty matkakustannusten korvausten verokohtelun tulkinnanvaraisuuden vuoksi jälkiveroja vuosilta 1997-2004.

Lounais-Suomen verovirastolta saatujen jälkiverotustietojen perusteella voidaan arvioida, että huojennussuositus alentaisi valtion ja kuntien verotuloja vajaalla kolmella ja puolella miljoonalla eurolla. Lisäksi huojennustapauksia on jonkin verran myös muualla kuin Lounais-Suomen veroviraston ulkopuolella, joten suosituksen mukaisten veronhuojennusten voidaan kaikkiaan arvioida alentavan verotuloja yli kolmella ja puolella miljoonalla eurolla.

3 KOMENNUSMIESTEN VEROKOHTELUUN EDELLEEN LIITTYVIÄ ONGELMAKOHTIA

3.1 Vuoden 2006 alussa voimaantulleisiin säännöksiin liittyviä kehittämistarpeita

Tuloverolain (1535/1992) 72 §:ssä määritellään työmatka, jolla laissa tarkoitetaan matkaa, joka tehdään työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi tilapäisesti erityisellä työntekemispaikalla.

72 §

Työmatka

Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle.

Toimialoilla, joilla erityistä työntekemispaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa.

Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä.

Lailla 1227/2005 tuloverolakiin lisättiin uusi 72 a §, jossa 72 §:ssä mainitusta työmatkan tilapäisyydestä säädetään seuraavasti:

72 a §

Tilapäinen työskentely erityisellä työntekemispaikalla

Edellä 72 §:ssä tarkoitettuna tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla pidetään enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa.

Tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla pidetään kuitenkin enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työtekemispaikassa, jos kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen työtekemispaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Lisäksi edellytetään, että työskentely suoritetaan työtekemispaikassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta. Kahden vuoden ylittävältä ajalta matkakustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on työmatkan takia yöpynyt erityisen työtekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa.

Jos enintään 1 tai 2 momentissa säädetyksi ajaksi sovittu työskentelyajanjakso jatkuu pidempään ystä, joiden ennakkointia ei ole voitu kohtuudella vaatia, työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla siihen asti, kunnes työn jatkuminen pidempään on selkeästi todettavissa.

Määräaikoja sovelletaan, jos erityinen työtekemispaikka on 1 tai 2 momentissa tarkoitettuna määräaikana ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka. Määräajan laskenta aloitetaan alusta, jos verovelvollisen työskentely samassa työtekemispaikassa on keskeytynyt yhtäjaksoisesti vähintään kuudeksi kuukaudeksi ja verovelvollinen on tänä aikana työskennellyt toisessa työtekemispaikassa.

Tuloverolain 72 a §:n mukaan kyse ei ole lainkaan tilapäisestä työskentelystä erityisellä työtekemispaikalla eikä verovelvolliselle voida maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia, jos jo heti työskentelyn alkaessa on tiedossa, että verovelvollisen työskentely samassa paikassa tulee kestäväksi yli tilapäisen työskentelyn määräajan. Ellei asiaa arvioitaisi näin, verovapaita matkakustannusten korvauksia voitaisiin aina maksaa aloitettaessa työskentelyä uudella työskentelypaikalla riippumatta siitä, onko tosiasiaa kyse tilapäiseksi katsottavista olosuhteista.

Koska työskentelyn kesto aika ei aina ole varmuudella tiedossa silloin, kun työntekijä aloittaa työskentelyn, tuloverolakiin on otettu säännökset niiden tilanteiden varalle, joissa tilapäiseksi tarkoitettu työskentely jatkuu yli laissa säädettyjen määräaikojen. Tuloverolain 72 a §:n 3 momentin mukaan ennakoimattomasta syystä yli määräaikojen kestävä työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla siihen asti, kunnes työn jatkuminen yli määräaikojen on selkeästi todettavissa ja työskentelyaika on alun perin sovittu enintään määräajan pituiseksi. Tällöin verovelvollinen ei menettä takautuvasti hänelle jo maksettujen matkakustannusten korvausten verovapautta, mutta verovapaita korvauksia ei voida maksaa enää sen jälkeen, kun työn jatkuminen kahta tai tuloverolain 72 a §:n 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kolmea vuotta pidempään on selkeästi todettavissa.

Säännöstä sovellettaessa on pidetty vaikeana sen selvittämistä, milloin työskentelyn jatkuminen ylimääräaikojen on siten todettavissa, että verovapaiden matkakustannusten maksuoikeus on päätynyt. Ajankohta voidaan osoittaa esimerkiksi silloin, kun työnantaja saa jatkourakan työntekemispaikalle tai saa tiedon töiden viivästyisestä. Ajankohta ei kuitenkaan ole aina täysin selvä, ja tapauskohtaiselle tulkinnalle jää paljon varaa.

Työryhmä esittää:

Tuloverolain 72 §:n 3 momenttia muutetaan siten, että verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamismahdollisuus säilyisi ennakoimattomissa tilanteissa aina tilapäiselle työskentelylle pykälässä säädettyjen määräaikojen loppuun.

Työryhmä on tehnyt oheisen säännösehdotuksen:

Jos enintään 1 tai 2 momentissa säädetyksi ajaksi sovittu työskentelyajanjakso jatkuu pidempään syistä, joiden ennakoimista ei ole voitu kohtuudella vaatia, työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla siihen asti, **kunnes 1 tai 2 momentissa säädetty tilapäistä työskentelyä koskeva määräaika päättyy.**

Lisäksi työryhmä on keskustellut tilapäisen työskentelyn määräajoista. Työryhmä on todennut, että pitkäkestoisia työskentelytilanteita on monenlaisia, ja että tarve hyvitykseen lisääntyneiden elantokustannusten perusteella on suurin tilanteessa, jossa työntekijä joutuu työn vuoksi asumaan vieraalla paikkakunnalla. Työryhmä pitää ensisijaisen tärkeänä, että työmatkan käsitettä laajennettaisiin työryhmän jäljempänä jaksossa 3.2 esittämällä tavalla, jolloin suoraan työkohteisiin palkatut komennusmiehet voisivat saada verovapaita matkakustannusten korvauksia. Työmatkan käsitettä laajennettaessa ei kuitenkaan tulisi mahdollistaa entistä pitkäkestoisempien työskentelytilanteiden katsomista tilapäiseksi työmatkaksi ja verovapaisiin korvauksiin oikeuttavaksi. Työryhmä katsoo kuitenkin, että silloin, kun työntekijä joutuu työn vuoksi asumaan vieraalla paikkakunnalla, työntekijällä tulisi tietyin edellytyksin olla mahdollisuus työn vuoksi pidettävään toiseen asuntoon liittyvään verovähennykseen. Tätä käsitellään laajemmin pääjaksossa 4.

3.2 Verovapaat matkakustannustenkorvaukset komennuskohteilla

Vuoden 2006 alussa voimaantullut tuloverolain muutos selkeytti tilannetta pitkään kestäville komennuskohteilla. Lainmuutoksella ratkaistiin se, miten pitkäkestoinen työskentely voi olla työskentelyä tuloverolain tarkoittamalla tilapäisellä työmatkalla, ja missä vaiheessa kyse on työskentelyn pitkäkestoisuuden vuoksi työskentelystä työntekijän varsinaisella

työpaikalla. Ero on verotuksellisesti merkittävä, sillä verovapaita matkakustannusten korvauksia ei voida maksaa, jos työntekijä työskentelee varsinaisella työpaikallaan.

Vuoden 2006 alussa voimaantulleella tuloverolain muutoksella ei muuten muutettu työmatkan käsitettä. Myöskään varsinaisen työpaikan käsite ei muuttunut. Näin ollen aikaisempi verotus- ja oikeuskäytäntö jäi voimaan ratkaistaessa sitä, onko kyse ylipäättään työskentelystä sellaisissa olosuhteissa, että työntekijän voitaisiin katsoa olevan työmatkalla. Ellei työntekijän katsota olevan työmatkalla, tilapäisen työmatkan enimmäisaikarajat eivät tule lainkaan sovellettavaksi. Tällöin työntekijän saamat matkakustannusten korvaukset ovat veronalaista tuloa ensimmäisestä työpäivästä alkaen.

Tuloverolain 72 §:n 1 momentin mukaan työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikealle. Erityisellä työntekemispaikealla tarkoitetaan työhön kuuluvien tehtävien tilapäistä suorituspaikkaa. Tuloverolain 72 §:n 3 momentin mukaan työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikean välillä.

Varsinaisen työpaikan käsite on määritelty Verohallituksen matkakustannusten korvauksia koskevassa päätöksessä (Verohallituksen päätös verovapaita matkakustannusten korvauksista vuonna 2006, 24.11.2005/953). Mainitun päätöksen 5 §:n mukaan varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa palkansaaja vakituisesti työskentelee. Jos palkansaajalla työn liikkuvuuden vuoksi ei ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee, pidetään varsinaisena työpaikkana paikkaa, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, tai muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa.

Esimerkki: Paikka A on työntekijän varsinainen työpaikka, jos työntekijä vakituisesti työskentelee siellä. Jos työntekijä joutuu työtehtäviensä vuoksi työskentelemään yhden viikon paikassa B, jonka jälkeen työntekijä palaa työskentelemään paikkaan A, on paikka B työntekijän erityinen työntekemispaike. Työntekijä on työmatkalla, kun hän tekee kulkee omasta kodistaan tai varsinaiselta työpaikaltaan paikkaan B. Työntekijän kodin ja paikan A välinen matka ei ole työmatka.

Jos työntekijä on palkattu tekemään työtä vain tietyssä työntekemispaikeassa, työntekijä työskentelee varsinaisella työnpaikalla ensimmäisestä työpäivästä alkaen, riippumatta siitä, miten kauan työskentely kestää. Työntekijä voi tietenkin tällöin tehdä tuloverolaisessa tarkoitettun työmatkan oman varsinaisen työpaikkansa ulkopuolelle, esimerkiksi asiakasyrityksen toimitiloihin. Myös työnantajan toimipaikka voi olla erityinen työntekemispaike, jos työntekijä työskentelee siellä tilapäisesti.

Käytännössä työskentelytilanteet ovat hyvin erilaisia. Määrittely ei tuota ongelmia tilanteessa, jossa työntekijällä on selkeä varsinainen työpaikka, esimerkiksi oma toimistohuone, jossa hän jatkuvasti työskentelee. Tilanne muuttuu tulkinnanvaraisemmaksi silloin,

kun työntekijä ei työskentele vakituisesti yhdessä työntekemispaikassa, vaan työntekijä tekee jatkuvasti työtä useammassa eri paikassa. Jos työntekijä säännöllisesti työskentelee useammalla oman työnantajan samalla paikkakunnalla sijaitsevalla työntekemispaikalla, katsotaan ne kaikki varsinaisiksi työpaikoiksi. Jos työntekijä työskentelee useammalla oman työnantajan eri paikkakunnilla sijaitsevilla työntekemispaikoilla, hänellä saattaa olla toissijainen työpaikka.

Toissijaisesta työpaikasta säädetään tuloverolain 71 §:n 1 momentissa. Kyseisen säännöksen mukaan toissijaisena työpaikkana pidetään sellaista työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön vakituista toimipaikkaa, joka sijaitsee toisella paikkakunnalla tai toisessa valtiossa kuin työntekijän ensisijaisena pidettävä varsinainen työpaikka. Työntekijällä on siten toissijainen työpaikka, jos hänellä on varsinainen työpaikka ja hän työskentelee säännöllisesti myös toisessa oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa. Toissijaiselle työpaikalle tehdystä matkasta voidaan maksaa verovapaana matkustamiskustannusten ja kohtuullisten majoituskustannusten korvaus. Verovapaata päivärahaa ei kuitenkaan voida maksaa.

Toisaalta työntekijä saattaa työskennellä merkittävän osan työajastaan muualla kuin oman työnantajan toimitiloissa. Työnantajalla ei välttämättä edes ole toimitiloja, jossa työntekijä voisi työskennellä. Tällöin työntekijä tekee kaiken työnsä muualla kuin oman työnantajansa toimitiloissa. Tällöin työtä saatetaan tehdä jatkuvasti vain yhdessä tai muutamassa työntekemispaikassa. Toisaalta työ saattaa olla niin nopeasti liikkuvaa, että työskentelypaikka muuttuu lähes päivittäin.

Verohallituksen matkakustannusten korvauksia koskevan päätöksen 5 §:n mukaan varsinaisena työpaikkana pidetään paikkaa, josta työntekijä hakee työmääräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, tai muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa, jos työntekijällä ei työn liikkuvuuden vuoksi ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee. Näin ollen monella liikkuvaa työtä tekevällä työntekijälläkin on varsinainen työpaikka. Varsinaiseksi työpaikaksi katsotaan tällöin esimerkiksi työnantajan konttori, josta työntekijä käy säännöllisesti hakemassa työmääräyksiä tai varasto, josta työntekijä käy hakemasta työvälineet. Aina tällaista varsinaiseksi työpaikaksi katsottavaa paikkaa ei kuitenkaan ole olemassa.

Jos työntekijä tekee työtä vain yhdessä työntekemispaikassa, työntekijän katsotaan työskentelevän vakituisesti kyseisellä työntekemispaikalla, vaikka kyse ei olisikaan oman työnantajan toimitiloista. Tällöin kyse on työskentelystä varsinaisella työpaikalla ensimmäisestä työpäivästä alkaen, eikä työskentelyn kestoajalla ole merkitystä.

Tilanne on tulkinnanvaraisempi silloin, jos työntekijällä on muutama oman työnantajan toimitilojen ulkopuolinen työskentelypaikka, joissa hän jatkuvasti työskentelee eri pituisia ajanjaksoja. Esimerkiksi monilla telakka-alalla alihankintayrityksillä on työntekijöitä, jotka eivät työskentele lainkaan työnantajan toimitiloissa, vaan työntekijät tekevät kaiken työn telakoilla. Osa työntekijöistä työskentelee taas välillä telakalla ja välillä oman työn-

antajan verstaalla. Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisuja, joissa telakka on näissä tilanteissa katsottu työntekijän varsinaiseksi työpaikaksi. Myös silloin, kun työntekijä on työskennellyt oman työnantajan toimitiloissa, mutta suurin osa verovuoden töistä on tehty telakalla, telakka on katsottu työntekijän varsinaiseksi työpaikaksi (KHO 30.1.1987/252). Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua ei kuitenkaan ole siitä, olisiko tulkinta tuloverolain 72 a §:n voimaantulon jälkeen toisenlainen. Tuorein korkeimman hallinto-oikeuden telakkatyötä koskeva ratkaisu on tältä vuodelta (KHO:2006:45). Tapauksessa oli kyse telakalla alihankintatöitä tekevästä yhtiöstä, joka oli maksanut päivärahaja ja kilometrikorvauksia verovapaina suoraan Helsingin telakalle työhön otetuille työntekijöille. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että Helsingissä oleva telakka oli yhtiön työntekijöiden varsinaisen työpaikka. Tapausta on selostettu tarkemmin edellä jaksossa 2.2.

Niin sanotuilla erityisillä aloilla (rakennus- ja metsäala) tilanne on toinen. Näiden osalta työmatkan käsitteestä on tuloverolaissa säädetty erikseen. Tuloverolain 72 §:n 2 momentin mukaan toimialoilla, joilla erityistä työntekemispaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä, ellei työntekijällä ole varsinaista työpaikkaa. Kun mainituilla aloilla työntekemispaikat toimialalle tyypillisesti vaihtuvat jatkuvasti, rakennus- tai metsäalan työkohteesta ei ole katsottu muodostuvan varsinaista työpaikkaa, vaikka yksittäinen työntekijä tosiasiallisesti työskentelisi vain yhdessä työntekemispaikassa. Työskentelypaikka ei kuitenkaan ole erityisillä aloillakaan tuloverolaissa tarkoitettu erityinen työntekemispaikka, jos työskentely siellä kestää yli tilapäiselle työmatkalle säädettyjen määräaikojen. Erityisillä aloilla työmatkan käsite on muita laajempi. Toisaalta päivittäisiltä työmatkoilta maksettavat verovapaat matkakustannusten korvaukset ovat muita aloja rajoitetummat. Erityisen alan työntekijöille ei voida maksaa päivittäisiltä työmatkoilta verovapaata päivärahaa. Sen sijaan verovapaa ateriakorvaus ja kilometrikorvaus voidaan maksaa.

3.2.1 Työryhmän esittämä muutosvaihtoehto A

Työryhmä katsoo, että työmatkan käsite on ongelmallinen tilanteessa, jossa työntekijä työskentelee muualla kuin oman työnantajan toimitiloissa, mutta työkohteet vaihtuvat säännönmukaisesti, joskin hitaammin kuin niin sanotuilla liikkuvilla aloilla.

Työryhmä katsoo, että uudessa tilanteessa, jossa työmatkaa koskevat aikarajat ovat täsmällisiä, olisi mahdollista laajentaa työmatkan käsitettä siten, että lyhytaikaiset komenukset työkohteille voitaisiin säätää entistä useammassa tilanteissa tuloverolain tarkoittamiksi työmatkoiksi.

Työmatkan käsitteeseen liittyvät ongelmat voitaisiin ratkaista työmatkan käsitettä laajentamalla ja varsinaisen työpaikan käsitettä kaventamalla. Työryhmä katsoo, että muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa työtä tekevällä työntekijällä työmatkan käsitet-

tä voitaisiin arvioida vastaavaan tapaan kuin niin sanotuilla erityisen alan työntekijöillä. Tällöin työntekijän katsottaisiin olevan työmatkalla, vaikka työntekijä olisi tosiasiallisesti työskennellyt vain yhdessä työtekemispaikassa. Esimerkiksi suoraan telakalle palkatut alihankintayritysten työntekijät olisivat työmatkalla. Tällöin edellytettäisiin, että työtä on tehty muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa ja että työskentely työtekemispaikassa ole kestänyt yli tuloverolain 72 a §:ssä säädettyjen määräaikojen. Kun työmatkan käsitettä arvioitaisiin vastaavaan tapaan kuin erityisillä aloilla, myös verovapaiden korvausten maksuoikeuden tulisi olla vastaava kuin erityisillä aloilla. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että verovapaata päivärahaa voitaisiin maksaa ainoastaan yön yli kestävilä työmatkoilta. Päivittäisiltä matkoilta voitaisiin maksaa ateriakorvaus ja kilometrikorvaukset. Muutos myös yhtenäistäisi työmatkan käsitettä eri toimialojen kesken.

Työryhmä ehdottaa muutosvaihtoehtona A:

Muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa työskentelevällä verovelvollisella työmatkan käsitettä ja verovapaita matkakustannusten korvauksia arvioitaisiin vastaavin perustein kuin nykyisin erityisillä aloilla työtä tekevillä verovelvollisilla. Esimerkiksi telakka-alan alihankintayritysten työntekijät olisivat oikeutetut verovapaisiin korvauksiin työskennellessään telakalla riippumatta siitä, onko heidät palkattu sinne suoraan vai työskentelevätkö he vakituisesti oman työnantajan verstaalla. Edellytyksenä kuitenkin on se, ettei työskentely kestä yli kahta vuotta. Päivittäisiltä matkoilta saisi kilometrikorvaukset ja ateriakorvauksen verovapaasti. Verovapaan päivärahan voisi maksaa, jos työntekijä yöpyy tilapäisissä majoitustiloissa.

Muutosvaihtoehto A ei täysin poistaisi nykyistä ongelmaa siitä, voidaanko työntekijälle katsoa muodostuneen varsinainen työpaikka esimerkiksi oman työnantajan verstaalle, jolloin työntekijällä olisi oikeus verovapaisiin päivärahoihin myös päivittäisiltä työmatkoilta. Toisaalta vastaava tulkintarajaus koskee nykyisin erityisen alan työntekijöitä, eikä erityisiä tulkintaongelmia ole ilmeisesti ollut.

Työryhmä on tehnyt ehdotuksen varsinaista työpaikkaa koskeväksi säännökseksi, joka lisättäisiin tuloverolakiin. Säännösehdotuksen 1 ja 2 momentti vastaisivat sisällöltään nykyisiä Verohallituksen päätöksessä olevia määräyksiä. Verohallituksen päätöksessä olevien määräysten tulkintaa on selvitetty verohallinnon julkaisemassa henkilöverotuksen käsikirjassa.

§

Varsinainen työpaikka

Varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee.

Jos verovelvollisella työn liikkuvuuden vuoksi ei ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee, pidetään varsinaisena työpaikkana paikkaa, josta hän hakee työ määräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, tai muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa.

Työntekijällä, jonka työskentely on liikkuvaa siten, että 72 a §:ssä säädetty tilapäistä työskentelyä koskevat määräajat eivät ylity, muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa sijaitsevaa työntekemisaikkaa ei pidetä varsinaisena työpaikkana.

Työryhmän ehdottaman pykälän 1 momentin mukaan varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee. Varsinainen työpaikka voi olla virasto, toimisto, tehdas, työpaja, varasto tai muu vastaava rakennus tai muu ulkonaisesti erotettava paikka, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee. Silloinkin, kun verovelvollinen on otettu esimerkiksi sairausloman sijaiseksi, kesä- tai ruuhka-apulaiseksi tai muuhun vastaavaan lyhytaikaiseen työhön, työskentelypaikkaa pidetään hänen varsinaisena työpaikkanaan. Varsinainen työpaikka on paikka, jossa työntekijä työskentelee vakituisesti ennen komennukselle lähtöä ja jonne hän palaa työskentelemään komennuksen jälkeen.

Työvoimaa vuokraavien yhtiöiden palveluksessa olevien työntekijöiden varsinainen työpaikka on käyttäjäyrityksen eli työntekijän vuokralle ottaneen työntteettäjän toimitiloissa. Vuokratyötä koskevissa tilanteissa työntekijän vuokralle ottanut työntteettjä rinnastetaisiin säännöksiä sovellettaessa työnantajaan. Esimerkiksi A Oy:n paikkaan X vuokralle ottaman työntekijän varsinainen työpaikka on paikassa X. Jos työntekijä tekee työmatkan paikasta X esimerkiksi A Oy:n asiakasyrityksen toimitiloihin, työntekijällä on työmatkan ajalta oikeus verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin vastaavalla tavalla kuin A Oy:n omilla työntekijöillä. Vastaavalla tavalla, jos A Oy työskentelee erityisellä alalla, työntekijä on oikeutettu verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin kuin samoin perustein kuin A Oy:n omat työntekijät.

Jos työntekijä työskentelee vakituisesti oman työnantajan toimipaikassa, hänelle syntyy sinne varsinainen työpaikka. Tällöin työntekijä voi tehdä tilapäisen työmatkan myös oman työnantajan toiselle toimipaikalle, eikä siitä tule hänen varsinaista työpaikkaansa. Vastaavasti työntekijä saattaa työskennellä muualla kuin oman työnantajansa toimipaikassa sijaitsevassa työkohteessa niin pitkäaikaisesti, että hänellä on siellä varsinainen työpaikka. Myös tällöin työntekijä voi tehdä tilapäisen työmatkan oman työnantajan toimipaikalle, eikä siitä tule hänen varsinaista työpaikkaansa.

Oman työnantajan toimipaikalle syntyy varsinainen työpaikka, jos työntekijä lähtee sieltä tilapäisille komennuksille ja palaa komennusten jälkeen sinne työskentelemään. Jos työntekijä esimerkiksi työskentelee kuusi kuukautta oman työnantajan toimitiloissa, sen jälkeen kaksi vuotta komennuskohteella, sen jälkeen kuusi kuukautta oman työnantajan toimitiloissa ja jatkaa työskentelyä näin eteenpäin, työntekijällä katsottaisiin olevan varsinainen työpaikka oman työnantajan toimitiloissa. Jos taas työntekijä ei työskentele ennen tilapäistä komennusta oman työnantajan toimipaikassa tai palaa komennuksen jälkeen vakituisesti työskentelemään oman työnantajan toimitiloihin, työntekijällä ei olisi varsinaista työpaikkaa oman työnantajan toimitiloissa. Jos työskentelyaika komennuskohteella ei ylittäisi kahta vuotta, myöskään sinne ei syntyisi varsinaista työpaikkaa. Esimerkiksi jos telakka-alan työntekijä työskentelisi yhden kuukauden työnantajan verstaalla, jonka jälkeen hän siirtyisi työskentelemään vuodeksi telakalle A, toiseksi vuodeksi telakalle B ja kolmanneksi vuodeksi telakalle C, työntekijällä ei olisi varsinaista työpaikkaa. Vaikka yksittäisiä työpäiviä tehtäisiin myös oman työnantajan verstaalla, sinne ei katsottaisi syntyvän varsinaista työpaikkaa.

Pykälän 2 momentin mukaan varsinaisena työpaikkana pidetään paikkaa, josta verovelvollinen hakee työmääräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, tai muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa, jos verovelvollisella työn liikkuvuuden vuoksi ei ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee. Esimerkiksi autonkuljettajan varsinaisena työpaikkana pidetään varikkoa tai muuta paikkaa, josta hän hakee auton ennen työvuoronsa alkua. Asennus- tai korjaustyötä tekevällä henkilöllä on varsinainen työpaikka, jos hänellä on paikka, josta hän säännöllisesti hakee työmääräykset. Myös urheilijalla voi olla varsinainen työpaikka. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan Superpesis-sarjassa päätoimisesti pelaavien pesäpalloilijoiden varsinaisia työpaikkoja ovat seuran säännölliset harjoittelupaikat ja kotiottelupaikka (KHO 2003:50).

Pykälän 3 momentissa kavennettaisiin varsinaisen työpaikan käsitettä siitä, millaiseksi käsite muodostuisi ainoastaan 1 ja 2 momentin perusteella. Momentti koskisi työntekijöitä, jotka työskentelevät muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa. Säännös koskisi liikkuvaa työtä tekeviä työntekijöitä. Säännöksen mukaan muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa sijaitsevaa työntekemisaikkaa ei pidetä varsinaisena työpaikkana, jos työntekijän työskentely on liikkuvaa siten, etteivät tuloverolain 72 a §:ssä säädetyt tilapäistä työskentelyä koskevat määräajat ylity. Näin ollen esimerkiksi sellainen työntekijä työskentelisi erityisellä työntekemisaikalla, jonka alihankintatyötä telakalla suorittava työnantaja on palkannut suoraan telakalle töihin, jos työntekijän työ on liikkuvaa siten, etteivät edellä mainitut määräajat ylity. Mainitussa esimerkissä työntekijä voisi enimmillään työskennellä kaksi vuotta yhdellä telakalla, jonka jälkeen hänen olisi siirryttävä toiselle työntekemisaikalle työskentelemään, jottei kyseisestä telakasta muodostuisi hänelle varsinaista työpaikkaa.

Ehdotetun säännöksen 3 momentti sisältäisi uuden verotuksellisen käsitteen, työnantajan toimipaikan. Käsitteen tulkinnasta muodostuisi merkittävä raja sille, voidaanko työntekijälle maksaa verovapaita korvauksia. Työnantajan toimipaikalla tarkoitettaisiin säännöksessä työnantajan omistamaa, vuokraamaa tai muutoin hallitsemaa muuta kuin tilapäistä tilaa. Työnantajan toimipaikka olisi esimerkiksi toimisto, varasto, myymälä tai muu pysyvä liikepaikka, joka on työnantajan hallinnassa. Työnantajan toimipaikka ei olisi esimerkiksi asiakasyrityksen tila, vaikka työnantajan työntekijöitä siellä työskentelisi jatkuvasti, elleivät tilat ole työnantajan hallinnassa. Työskentelytilojen katsottaisiin olevan työnantajan hallinnassa esimerkiksi silloin, kun työnantaja on vuokrannut tiloja itselleen. Tilojen katsottaisiin olevan työnantajan hallinnassa myös silloin, jos työnantaja valvoo tiloihin pääsyä esimerkiksi erillisten kulkukorttien tai avainten muodossa, jolloin työntekemispaikkaan on pääsy ainoastaan kyseisen työnantajan työntekijöillä. Työnantajan toimipaikka ei myöskään olisi sama asia kuin kiinteä toimipaikka. Rakennustyömailla tietyn ajan kestävä työskentely yleensä muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan. Rakennustyömaa ei kuitenkaan tilapäisen luonteensa vuoksi olisi tässä tarkoitettu työnantajan toimipaikka. Työnantajalle ei muodostuisi toimipaikkaa asiakasyrityksen tiloihin myöskään sen vuoksi, että työnantaja olisi vuokrannut työntekijöilleen sosiaalituloja työntekemispaikalta. Myöskään rakennustyömaalle tuodusta parakista ei muodostuisi työnantajan toimipaikkaa.

Työryhmä esittää, että tuloverolain 72 §:ään lisättäisiin työmatkaa koskeva uusi 3 momentti, jossa säädettäisiin työmatkan käsitteestä koskien niitä liikkuvaa työtä tekeviä työntekijöitä, joilla ei ole varsinaista työpaikkaa. Säännöksen mukaan työmatkana pidettäisiin päivittäistä matkaa asunnon ja työntekemispaikan välillä, jos työskentely on tilapäistä 72 a §:ssä tarkoitettulla tavalla, eikä työntekijällä ole työn liikkuvuuden vuoksi varsinaista työpaikkaa. Asunnon ja oman työnantajan toimipaikan välistä matkaa ei kuitenkaan pidettäisi tällöin työmatkana.

Ehdotus 72 §:n uudeksi 3 momentiksi:

72 §

Työmatka

Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle.

Toimialoilla, joilla erityistä työntekemispaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa.

Työntekijällä, jolla työn liikkuvuuden vuoksi ei ole varsinaista työpaikkaa, työmatkana pidetään myös päivittäistä matkaa asunnon ja työntekemiskaikan välillä, jos työskentely on tilapäistä 72 a §:ssä tarkoitetulla tavalla. Asunnon ja oman työnantajan toimipaikan välistä matkaa ei tällöin kuitenkaan pidetä työmatkana.

Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemiskaikan välillä.

Säännöksen mukaan muualle kuin oman työnantajan toimipaikalle tehty matka olisi työmatka, jos työskentely on tuloverolain 72 a §:ssä tarkoitetulla tavalla tilapäistä. Näin ollen kyse olisi työmatkasta, jos työskentely kestäisi alle tuloverolain 72 a §:ssä säädettyjen määräaikojen. Kun säännöksen mukaan asunnon ja oman työnantajan toimipaikan välistä matkaa ei pidettäisi työmatkana niillä verovelvollisilla, joilla ei lainkaan ole varsinaista työpaikkaa, esimerkiksi työnantajan omalla verstaalla työskentelystä ei edelleenkään voisi maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Ehdotettu 3 momentti koskisi ainoastaan tilanteita, joissa työntekijällä ei lainkaan ole varsinaista työpaikkaa. Jos työntekijä työskentelisi vakituisesti oman työnantajan toimipaikassa, tulisi siitä hänen varsinainen työpaikkansa, eikä työryhmän ehdottama 3 momentti tulisi sovellettavaksi. Esimerkiksi oman työnantajan toimipaikalle tehty tilapäinen matka voi olla työmatka, jos työntekijälle on työkohteen pitkäkestoisuuden vuoksi syntynyt varsinainen työpaikka työkohteelle. Toisaalta myös oman työnantajan toimipaikka on tällöin varsinainen työpaikka, jos työskentely siellä kestää yli tuloverolain 72 a §:ssä säädettyjen määräaikojen.

Sääntelyllä ei olisi tarkoitus muuttaa oikeustilaa niiden verovelvollisten osalta, joilla on varsinainen työpaikka. Näin ollen varsinaisen työpaikan omaavan työntekijän työmatkana pidettäisiin oman työnantajan toimipaikalle tehtyä matkaa, jos kyse on erityisestä työntekemiskaikasta tai tuloverolain 71 §:n 1 momentissa tarkoitetusta toissijaisesta työpaikasta.

Kun työmatkan käsitettä arvioitaisiin vastaavalla tavalla kuin erityisillä aloilla, myös verovapaiden korvausten maksuoikeuden tulisi olla vastaava kuin erityisillä aloilla. Työryhmä on tehnyt oheisen tuloverolain 71 §:n 2 momenttia koskevan säännösehdotuksen, jossa erityisiä aloja koskevat säännökset matkakustannusten korvauksista ulotettaisiin koskemaan myös edellä mainittuja uuden 3 momentin mukaisia työmatkoja.

71 §:n 2 mom.

Verovapaat matkakustannusten korvaukset

Toimialoilla, joilla erityistä työntekemiskaikkaa joudutaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi usein vaihtamaan, katsotaan päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemiskaikan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korva-

uksista verovapaaksi tuloksi vain matkustamiskustannuksista saatu korvaus, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. Jos kuitenkin tilaisuutta työnantajan järjestämään työpaikkaruokailuun erityisellä työntekemispaijalla tai sen välittömässä läheisyydessä ei ole, katsotaan, sen mukaan kuin Verohallitus vuosittain tarkemmin määrää, päivittäisistä asunnon ja erityisen työntekemispaijan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista verovapaaksi lisäksi myös ateriakorvaus. **Mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee myös 72 §:n 3 momentissa tarkoitettuja työmatkoja.**

Lisäksi työryhmä ehdottaa, että päivärahan ja ateriakorvauksen käsitteet siirrettäisiin Verohallituksen päätöksestä lakiin. Jos työmatkan käsitettä laajennettaisiin työryhmän ehdottamalla tavalla, olisi samalla myös pidettävä mielessä päivärahan ja ateriakorvauksen alkuperäinen tavoite korvata työmatkasta aiheutuneita lisääntyneitä elantokustannuksia. Jos työmatka tehdään aivan oman kodin tai varsinaisen työpaikan lähelle, lisääntyneitä elantokustannuksia syntyy harvoin. Varsinkin, jos työntekijä kulkee päivittäin kotoaan lähellä sijaitsevalle työntekemispaijalle, ei lisääntyneitä elantokustannuksia yleensä synny. Tämän vuoksi työryhmä ehdottaa, että päivärahaan ja ateriakorvaukseen oikeuttavia kilometrimäärien nostamismahdollisuuksia pohdittaisiin samassa yhteydessä. Työryhmä ei kuitenkaan tee ehdotusta siitä, kuinka paljon kilometrimääriä olisi nostettava.

Työryhmä on tehnyt oheiset päivärahaa ja ateriakorvausta koskevat säännösehdotukset, jotka lisättäisiin tuloverolakiin:

§

Päiväraha

Päivärahalla tarkoitetaan korvausta kohtuullisesta ruokailu- ja muiden elantokustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Päivärahaan ei lueta matkustamisesta eikä majoittumisesta suoritettavaa korvausta.

Päivärahan maksaminen edellyttää, että erityinen työntekemispaijka on yli (x) kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai asunnosta, riippuen siitä, kummasta matka on tehty. Erityisen työntekemispaijan on lisäksi oltava yli (y) kilometrin etäisyydellä sekä varsinaisesta työpaikasta että asunnosta.

§

Ateriakorvaus

Ateriakorvauksella tarkoitetaan korvausta kohtuullisesta ruokailukustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Ateriakorvauksen maksaminen edellyttää, että työmatkasta ei suoriteta päivärahaa, eikä verovelvollisella ole työn vuoksi mahdollisuutta ruokailutauon aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan. **Erityisen työntekemispaijan on lisäksi oltava yli (z) kilometrin etäisyydellä palkansaajan varsinaisesta työpaikasta ja asunnosta.**

Päivärahaa koskevan säännöksen 1 momentin mukaan päivärähällä tarkoitettaisiin korvausta kohtuullisesta ruokailu- ja muiden elantokustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Päivärahaan ei luettaisi matkustamisesta eikä majoittumisesta suoritettavaa korvausta, vaan ne voidaan korvata erikseen. Päivärahan määritelmä vastaisi Verohallituksen päätöksessä tällä hetkellä olevaa määritelmää, eikä sen tulkintaa olisi tarkoitus muuttaa.

Päivärahaa koskevan säännöksen 2 momenttiin otettaisiin säännökset erityisen työnteke mispaikan etäisyysvaatimuksista, joista nykyisin määrätään Verohallituksen päätöksessä. Ehdotetun säännöksen mukaan päivärahan suorittaminen edellyttäisi, että erityinen työnteke mispaikka on yli (x) kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai asunnosta, riippuen siitä, kummasta matka on tehty. Etäisyysvaatimus on voimassa olevan Verohallituksen päätöksen mukaan 15 kilometriä. Ehdotetun säännöksen mukaan erityisen työnteke mispaikan on lisäksi oltava yli (y) kilometrin etäisyydellä sekä varsinaisesta työpaikasta että asunnosta. Jälkimmäinen etäisyysvaatimus on voimassa olevan Verohallituksen päätöksen mukaan 5 kilometriä.

Myös ateriakorvausta koskevat säännökset ehdotetaan siirrettäväksi Verohallituksen päätöksestä lakiin. Ateriakorvausta koskevan säännösehdotuksen mukaan ateriakorvauksella tarkoitettaisiin korvausta kohtuullisesta ruokailukustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Ateriakorvauksen maksaminen edellyttäisi, ettei työmatkasta suoriteta päivärahaa ja ettei verovelvollisella ole työn vuoksi mahdollisuutta ruokailutauon aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan. Erityisen työnteke mispaikan olisi lisäksi oltava yli (z) kilometrin etäisyydellä palkansaajan varsinaisesta työpaikasta ja asunnosta.

Nykyisen Verohallituksen päätöksessä olevan määritelmän mukaan edellytetään, ettei palkansaajalla ole työn vuoksi mahdollisuutta ruokailutauon aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan. Säännöksen sisältö on ollut jossain määrin tulkinnanvarainen. Verovapaan ateriakorvauksen maksuoikeuden tulisi olla mahdollisimman yksiselitteisesti todettavissa varsinkin, jos työryhmän ehdottamat laajennukset työmatkan käsitteeseen toteutettaisiin. Työryhmä ehdottaa, että selvitetäisiin mahdollisuudet kilometrirajan ottamisesta lakiin. Vaikka kilometriraja tällöin täytyisi, verovelvollinen ei olisi oikeutettu verovapaaseen ateriakorvaukseen, jos hänellä olisi mahdollisuus ruokailutauon aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan. Työnantajan tarjoamat lounassetelit rinnastettaisiin työpaikkaruokailuun, joten verovapaata ateriakorvausta ei voitaisi maksaa, jos työnantaja on antanut työntekijälleen lounassetelin.

3.2.2 Työryhmän esittämä muutosvaihtoehto B

Edellä esitelty työryhmän muutosvaihtoehto A tarkoittaisi sitä, että työmatkan käsite laajenisi selvästi, mutta päivittäisiltä matkoilta ei voitaisi maksaa verovapaita korvauksia sen enempää kuin niin sanottujen erityisten alojen työntekijöillekään. Työryhmä on hahmotellut myös vaihtoehtoa B, jossa työmatkan käsitettä ei laajennettaisi yhtä paljon kuin vaihtoehdossa A, mutta verovapaita päivärahoja voitaisiin maksaa myös päivittäisiltä työmatkoilta. Vaihtoehtoa B puoltaa se seikka, että esimerkiksi suoraan telakalle palkatut alihankintayritysten työntekijät työskentelevät usein telakalla samanlaisissa olosuhteissa kuin ne työntekijät, jotka ovat ennen telakkakomennustaan työskennelleet vakiintuneesti oman työnantajan verstaassa ja heille on syntynyt sinne varsinainen työpaikka.

Vaihtoehdossa B poistuisi myös tulkinnallinen epäselvyys siitä, onko verovelvolliselle muodostunut oman työnantajan toimipaikalle varsinainen työpaikka, jolloin työntekijä on oikeutettu myös päivittäisiltä työmatkoilta verovapaaseen päivärahaan. Esimerkiksi telakka-alan alihankintatyötä tekevien yritysten työntekijöiden osalta tulkintatarve poistuisi sen osalta, syntyykö oman työnantajan verstaalle varsinaista työpaikkaa, jotta telakalla suoritettujen päivittäisten työmatkojen osalta työntekijälle voitaisiin maksaa päivärahaa. Toisaalta sääntely muodostuisi tietyiltä osin väistämättä monimutkaiseksi. Lisäksi työmatkan käsite olisi edelleen eri toimialoilla hyvin erilainen.

Työryhmä esittämän muutosvaihtoehdon B mukaan kyse olisi työmatkasta, jos työntekijä tekee liikkuvaa työtä useassa muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa sijaitsevassa työkohteessa siten, ettei työskentely yhdellä työntekemispaikalla kestä yli tilapäiselle työmatkalle säädettyjen määräaikojen. Jos työntekijän työsuhte olisi tilapäiselle työmatkalle säädettyjä määräaikoja lyhyempi, työntekijän liikkuvuutta arvioitaisiin sen perusteella, onko yli puolet työpäivistä tehty jossakin työkohteessa. Jos työntekijän työ täyttäisi liikkuvan työn kriteerit, työntekijälle voisi maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia, kuten päivärahaa. Toisaalta, jos työntekijä olisi palkattu tekemään työtä vain yhdellä työntekemispaikalla, kyse olisi jatkossakin työskentelystä varsinaisella työpaikalla. Vastaavasti, jos tilapäisen työn määräajat ylittyvät tai jos määräaikoja lyhytaikaisemman työsuhteen aikana yli puolet työpäivistä olisi tehty samalla työntekemispaikalla, työntekijälle ei olisi mahdollista maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Työryhmä ehdottaa muutosvaihtoehtona B:

Verotuksessa otettaisiin käyttöön uusi liikkuvan työn käsite. Muualla kuin oman työnantajan toimipaikassa työskentelevä verovelvollinen olisi oikeutettu verovapaisiin korvauksiin, jos työntekijän työ olisi liikkuvaa siten, ettei yli puolta työsuhteen aikaisista työpäivistä ole tehty samalla työntekemispaikalla. Myöskään tuloverolain 72 a §:ssä säädetty tilapäisen työn aikarajat eivät saa ylittyä. Päivittäisistä matkoista saisi myös verovapaan päivärahan.

Verrattuna vaihtoehdon A säännöksiin, säädösten vaihtoehto B tarkoittaisi sitä, että työryhmän ehdottamaan varsinaisen työpaikan käsitettä koskevaan pykälään olisi lisättävä myös uusi 4 momentti, joka koskisi liikkuvan työn arviointia silloin, kun työntekijän työsuhde on tuloverolain 72 a §:n määräaikoja lyhytaikaisempi. Jos työntekijän työsuhde on kestänyt määräaikoja lyhyemmän aikaa, niiden perusteella ei voida arvioida työntekijän työskentelyn liikkuvuutta. Lisäksi tuloverolain 71 §:n 2 momentin muutosta verovapaiden matkakustannusten korvausten rajoittamisesta ei vaihtoehdossa B toteutettaisi.

Työryhmä on ehdottanut tuloverolakiin lisättäväksi varsinaisen työpaikan käsitettä koskevan uuden pykälän. Vaihtoehdossa B säännökseen tulisi lisätä 4 momentti seuraavasti:

§

Varsinainen työpaikka

Jos muun kuin 72 §:n 2 momentissa tarkoitettulla toimialalla työskentelevän työntekijän työsuhde on 72 a §:ssä säädettyjä määräaikoja lyhytaikaisempi, muualla kuin työnantajan toimipaikassa sijaitsevaa työntekemisaikaa ei pidetä varsinaisena työpaikkana, jos työntekijän työ on työsuhteen aikana ollut liikkuvaa siten, ettei työntekemisaika ole ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka työsuhteen aikana. Työsuhteen aikaisen pääasiallisen työskentelyn vuoksi työntekemisaikaa ei tällöin kuitenkaan pidetä varsinaisena työpaikkana, jos työskentely on työntekemisaikalla keskeytynyt 72 a §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla tai jos varsinaisen työpaikan edellytykset ovat täyttyneet syistä, joiden ennakoitua ei ole voitu kohtuudella vaatia.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa työntekijän työsuhde ei kestä tuloverolain 72 a §:ssä säädettyjä määräaikoja. Tällöin työntekijän työskentelyn liikkumista ei voida arvioida 72 a §:n määräaikojen perusteella. Jos työntekijän työsuhde olisi määräaikoja lyhytaikaisempi, muualla kuin työnantajan toimipaikassa sijaitsevaa työntekemisaikaa ei 4 momentin mukaan pidettäisi varsinaisena työpaikkana, jos työntekijän työ olisi työsuhteen aikana liikkuvaa siten, ettei työntekemisaika ole verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka työsuhteen aikana. Näin ollen työn liikkuvuutta arvioitaisiin vastaavaan tapaan kuin tuloverolain 72 a §:n määräaikojen ylittyessä. Kuuden kuukauden katko työskentelyssä estäisi paikan katsomisen varsinaiseksi työpaikaksi työsuhteen päättyessä kokonaan ennen määräajan täyttymistä. Vastaavasti kuuden kuukauden katko aloittaa tuloverolain 72 a §:n mukaan uuden määräajan laskennan työntekijän työskentelyn kestäessä joko samassa työsuhteessa tai eri työsuhteissa yhteensä yli tuloverolain 72 a §:n määräaikojen.

Varsinaisen työpaikan syntymistä arvioitaessa käytettäisiin vastaavanlaista kohtuullisuuteen perustuvaa ennakoitavuusarviointia kuin tuloverolain 72 a §:ssä. Tuloverolain 72 a §:n 3 momentin mukaan työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisel-

lä työntekemispaikalla, jos enintään tilapäisen työskentelyn enimmäiskestoajaksi sovittu työskentelyajanjakso jatkuu pidempään syistä, joiden ennakkointia ei ole voitu kohtuudella vaatia. Vastaavasti lyhytaikaisissa työsuhteissa työntekemispaikkaa ei pidettäisi varsinaisena työpaikkana, jos varsinaisen työpaikan edellytykset ovat täyttyneet syistä, joiden ennakkointia ei ole voitu kohtuudella vaatia. Näin ollen työskentelypaikka katsottaisiin erityiseksi työntekemispaikaksi, vaikka työntekijä olisikin työskennellyt vain yhdessä paikassa esimerkiksi silloin, kun työsuhde on päättynyt ennakoimattomasta syystä aiottua aikaisemmin, eikä liikkuvuuskaiteeri sen vuoksi ole täyttynyt. Ennakoimattomuusperusteella työskentelypaikka voitaisiin katsoa erityiseksi työntekemispaikaksi myös silloin, jos työntekijän kanssa on sovittu työskentelystä useilla työkohteilla, mutta ennakoimattomasta syystä yli puolet työkohteen työskentelystä olisikin lopulta suoritettu yhdellä työkohteella, jolloin työkohteesta olisi muodostunut pääasiallinen työskentelypaikka. Ennakoimaton syy tällöin voisi olla esimerkiksi töiden ennakoimaton viivästyminen työkohteella.

Pykälän 4 momentti koskisi muita kuin erityisen alan työntekijöitä. Erityisen alan työntekijöillä liikkuvuuskaiteerin on katsottu liittyvän jo toimialaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että erityisen alan työntekijöillä oman työnantajan toimipisteen ulkopuoliset työkohteet katsotaan aina erityisiksi työntekemispaikoiksi tosiasiallisesta liikkumisesta riippumatta, kunhan tuloverolain 72 a §:n määräajat eivät ylitä. Toisaalta erityisillä aloilla verovapaiden matkakorvausten maksuoikeus on muita aloja suppeampi. Erityisen alan työntekijöille ei esimerkiksi voida maksaa verovapaita päivärahoja päivittäisiltä työmatkoilta.

Työryhmä on todennut, että edellä esitetty ratkaisumalli B muodostuisi joissakin tilanteissa väistämättä monimutkaiseksi. Monimutkaisuus koskisi lyhytaikaisia työsuhteita, jotka kestävät lyhyemmän ajan kuin tuloverolain 72 a §:ssä säädetyt enimmäismääräajat. Tällöin työn liikkuvuuden arviointiin olisi luotava uudet kriteerit, jotka väistämättä tekisivät liikkuvuuden arvioinnin monimutkaiseksi. Toisaalta komennusmiehiä koskevat käynnissä olevat jälkiverotukset osoittavat, että eri tilanteisiin on syytä säätää täsmälliset normit, joiden perusteella voidaan mahdollisimman suurella varmuudella selvittää, voidaanko verovapaita korvauksia maksaa. Kun tapauskohtaiselle arvioinnille ei voida jättää kovin paljon sijaa, sääntely muodostuu väistämättä hyvin yksityiskohtaiseksi.

Työnantajien vuosi-ilmoituksista saatujen tietojen perusteella verovapaita päivärahoja ja ateriakorvauksia maksettiin vuonna 2005 noin 871 000 verovelvolliselle. Sama verovelvollinen saattaa esiintyä mainitussa luvussa useamman kerran, jos työntekijällä on verovuoden aikana ollut useita työnantajia. Verovapaiden päivärahojen ja ateriakorvausten yhteismäärä oli yli 765 miljoonaa euroa. Koska maksettujen korvausten määrä on suuri, pienetkin muutokset saattavat herkästi saada aikaan suuren vaikutuksen verotuottoihin. Täsmällisiä tietoja työskentelyolosuhteista ei kuitenkaan ole saatavilla, joten esitysten vaikutusten arviointi on vaikeaa.

Metalliteollisuuden palveluksessa on arviolta 8000 komennusmiestä, joista noin 5000 komennusmiestä työskentelee olosuhteissa, joissa on mahdollista, etteivät matkakustannusten korvausten verovapauden edellytykset ole ainakaan kaikissa työkohteissa täyttyneet. Lisäksi vastaavissa olosuhteissa työskentelee työntekijöitä myös muilla aloilla. Jos esitysvaihtoehdossa A ateriakorvauksen (7,75 euroa/päivä) piiriin tulisi 10000 uutta työntekijää, verotuottomenetykset olisivat ateriakorvausten osalta karkeasti arvioiden vajaa 10 miljoonaa euroa, jonka lisäksi tulisivat verotuottomenetykset verovapaista kilometrikorvauksista (0,43 euroa/kilometri). Kilometrikorvausten osalta veromenetysten suuruus riippuisi työmatkojen pituuksista. Todennäköisesti kilometrikorvausten osalta vaikutukset olisivat ateriakorvauksen verovapautta suuremmat. Vaihtoehdossa B työmatkan käsitteen piiriin ei tulisi yhtä paljon uusia työmatkoja kuin mallissa A, mutta siinä vähennettäväksi tulisi ateriakorvauksen sijaan verovapaa päiväraha. Jos esitysvaihtoehdossa B päivärahan (31 euroa/päivä) piiriin tulisi 5000 uutta työntekijää, verotuottomenetykset olisivat päivärahan osalta karkeasti arvioiden vajaa 20 miljoonaa euroa, jonka lisäksi tulisivat verotuottomenetykset verovapaista kilometrikorvauksista (0,43 euroa/kilometri). Mahdolliset kilometrirajojen korotukset pienentäisivät verotuottomenetyksiä, sillä kaikkein lyhyimmistä matkoista ei olisi enää mahdollista saada verovapaata päivärahaa tai ateriakorvausta. Kilometrikorvauksen verovapauteen työmatkan pituudella ei kuitenkaan olisi vaikutusta.

3.3 Lisääntyneiden elantokustannusten vähentäminen verotuksessa

Jos verovelvolliselle on aiheutunut työmatkasta lisääntyneitä elantokustannuksia, eikä työnantaja ole niitä korvannut, verovelvollisella on oikeus vähentää työmatkasta aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset omassa verotuksessaan. Vähennyksen saamiseksi on lisääntyneistä elantokustannuksista esitettävä selvitys. Vähennyksen perusteena ovat todelliset kulut. Riittävänä selvityksenä ei, toisin kuin erityisillä aloilla, voida pitää pelkkää selvitystä työskentelyolosuhteista (KHO 2003:67, KHO 10.5.2004 t. 1032). Jos todellisia kuluja ei kyetä selvittämään, mutta kuitenkin osoitetaan, että lisääntyneitä elantokustannuksia on todennäköisesti aiheutunut, vähennyksen määrä arvioidaan. Arvioituna elantokustannusten lisäyksenä tilapäisellä työmatkalla kotimaassa pidetään muun selvityksen puuttuessa Verohallituksen yhtenäistämisohjeen (Dnro 1572/32/2005, 4.1.2006) mukaan yli 6 tuntia kestäneellä matkalla 11 euroa ja yli 10 tuntia kestäneellä matkalla 20 euroa vuorokaudessa. Edellytyksenä on lisäksi, että verovapaan päivärahan maksamisen edellytyksenä olevat kilometrirajat täyttyvät. Erityisillä aloilla vähennyksenä on hyväksytty ateriakorvausta vastaava määrä työmatkan kestosta ja etäisyydestä riippumatta.

Käytännössä lisääntyneiden elantokustannusten osoittaminen verotuksessa on vaikeaa. Vähennyksen myöntämisessä tapauskohtaiselle harkinnalle jää väistämättä hyvin suuri merkitys. Vähennysten yksinkertaistaminen ja kaavamaiseminen vähentäisi riskiä siitä, että verovelvollisia kohdellaan verotuksessa eri tavoin. Työryhmä esittää harkittavaksi, että vähennyksiä yksinkertaistettaisiin siten, että yön ylittäviltä matkoilta verovelvollisella olisi aina oikeus kaavamaisesti vähentää lisääntyneitä elantokustannuksia verotuksessaan. Toisaalta päivittäisiltä matkoilta vähennysoikeutta ei olisi, ellei niitä tosiasiaassa voida osoittaa. Yön ylittäviltä matkoilta hyväksyttäisiin kaavamainen vähennys, esimerkiksi päivärahaa vastaava määrä. Suurempikin määrä voitaisiin hyväksyä vähennettäväksi, jos verovelvollinen voisi osoittaa todellisten lisääntyneiden elantokustannusten ylittävän päivärahan määrän.

Työryhmä esittää harkittavaksi:

Lisääntyneiden elantokustannusten vähentämistä koskevat säännökset yhtenäistetään ja yksinkertaistetaan siten, että yön ylittäviltä työmatkoilta myönnetään kaavamainen vähennys lisääntyneistä elantokustannuksista. Päivittäisiltä matkoilta kaavamaista vähennystä ei myönnettäisi. Verovelvollisella olisi kuitenkin aina oikeus vähentää ne lisääntyneet elantokulut, jotka hän osoittaisi työmatkasta syntyneen.

4 KOTIPAIKKAKUNNAN ULKOPUOLELLA TAPAHTUVAN PITKÄKESTOISEN TYÖSKENTELYN TUKEMINEN VEROTUKSESSA

4.1 Asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähennysoikeus

Tuloverolain 29 §:n nojalla verovelvollisella on oikeus vähentää verotuksessa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Sitä vastoin elantomenot ovat vähennyskelvottomia. Asunnon ja työpaikan väliset matkakulut on katsottu osittain tulonhankkimismenojen luonteisiksi ja ne on säädetty rajoitetusti vähennyskelpoiksi. Asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähennyskelpoisuudesta säädetään tuloverolain 93 §:ssä. Säännöksen mukaan ansiotulon hankkimisesta johtuneina menoina pidetään myös matkakustannuksia asunnosta työpaikkaan ja takaisin halvimman kulkuneuvon käyttökustannusten mukaan laskettuina. Näitä matkakustannuksia voidaan vähentää enintään 4 700 euroa ja vain siltä osin kuin ne ylittävät verovuonna 500 euron omavastuuosuuden.

Tuloverolaissa ei ole säädetty täsmällisemmin siitä, mitä kulkuneuvoa voidaan eri tilanteissa pitää halvimpana kulkuneuvona. Säännöksen soveltamista ohjaa vakiintunut oikeus- ja verotuskäytäntö. Lähtökohtaisesti halvimmalla kulkuneuvolla tarkoitetaan julkista liikennettä. Tällöin vähennettäviksi kustannuksiksi hyväksytään julkisen liikenteen matkalipun suuruiset kustannukset. Myös muu kuin julkinen kulkuneuvo voi olla laissa tarkoitettu halvin kuluneuvo, ellei julkinen liikenne ole käytettävissä. Tällöin vähennys lasketaan tuloverolain 93 §:n 2 momentin mukaan siten kuin Verohallitus vuosittain tarkemmin määrää ottaen huomioon sen kohtuullisen kustannusten lisäyksen, joka aiheutuu kulkuneuvon käytöstä asunnon ja työpaikan välisiin matkoihin. Verohallituksen päätöksessä matkakuluvähennyksen määrä riippuu siitä, millä kulkuneuvolla verovelvollinen on tehnyt matkan. Erisuuruiset vähennykset on määrätty auton, moottoripyörän, mopon ja polkupyörän käytöstä. Vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa vähennyksenä myönnetään 0,21 euroa kilometritä, jos vähennys myönnetään oman auton käyttökustannusten mukaan laskettuina.

Vaikka julkinen kulkuneuvo olisi matkalla käytettävissä, verotuskäytännössä muu kuin julkisen kulkuneuvo on hyväksytty halvimaksi kulkuneuvoksi silloin, kun julkista kulkuneuvoa käytettäessä kävelymatka yhteen suuntaan olisi vähintään kolme kilometriä. Muu kuin julkinen kulkuneuvo on hyväksytty muun muassa myös silloin, kun julkista kulkuneuvoa käytettäessä odotusaika meno-paluumatkalla olisi yhteensä vähintään kaksi tuntia.

Työttömän töihin hakeutumista on kannustettu porrastamalla laissa säädettyä 500 euron omavastuuosuutta. Tuloverolain 93 §:n 4 momentin mukaan verovelvollisen omavastuuosuutta pienennetään 45 eurolla jokaiselta täydeltä korvauskuukaudelta, jos verovelvollinen on verovuoden aikana saanut työttömyysturvalain mukaista työttömyyspäivärahaa, työmarkkinatukea tai muuta lainkohdassa mainittua tukea. Omavastuuosuus on kuitenkin vähintään 90 euroa.

Lisäksi työhön hakeutumista tuetaan vuoden 2007 alusta voimaan tulevalla tuloverolain muutoksella, jolla vähennyksen ylärajaa on korotettu 4700 eurosta 7000 euroon. Lainmuutoksen myötä lisätään verotuksen kautta annettavaa tukea asunnon ja työpaikan välisiin matkoihin niille henkilöille, jotka kulkevat pitkiä työmatkoja.

Käytännössä enimmäisvähennyksen tehneet ovat yleensä verovelvollisia, jotka voivat vähentää päivittäiset työmatkansa oman auton käytön mukaan laskettuna. Kun omaa autoa käytettäessä vähennys on 21 senttiä kilometriltä, 4700 euron enimmäismäärä ylittyy, kun asunnon ja työpaikan välisiä matkoja on vuodessa enemmän kuin 22380 kilometriä. Jos työpäivien lukumääräksi oletetaan 230 päivää vuodessa, vähennys riittää noin 97 kilometrin pituiseen päivittäiseen työmatkaan. Omaa autoa käytettävien osalta enimmäismäärän korotus 7000 euroon tarkoittaa verotuksessa tuettavien ajokilometriensä lisääntymistä 22380 kilometristä 33330 kilometriin vuodessa. Edellä mainittu tarkoittaa noin 145 kilometrin mittaista päivittäistä työmatkaa, kun työpäivien lukumääräksi arvioidaan 230 päivää.

Asunnon ja työpaikan välisille matkoille myönnettävää vähennystä voidaan pitää määrältään merkittävänä. Vuodelta 2004 toimitetussa verotuksessa vähennys myönnettiin 740 000 verovelvolliselle vähennyksen yhteismäärän ollessa noin 965 miljoonaa euroa.

4.2 Viikonloppumatkojen vähennysoikeus

Tuloverolain 93 §:n 3 momentin mukaan asunnon ja työpaikan välisiä matkoja koskevia säännöksiä sovelletaan myös laskettaessa vähennystä viikonloppumatkoista asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä.

Viikonloppumatkan käsitettä ei ole tuloverolaissa täsmällisesti määritelty, vaan vähennysoikeus perustuu vakiintuneeseen verotus- ja oikeuskäytäntöön. Verovelvollinen on saanut vähentää matkakulut puolisonsa tai perheensä luona käynnistä yleensä kerran viikossa halvinta kulkuneuvoa käyttäen, jos verovelvollisen varsinainen työpaikka on vieraalla

paikkakunnalla ja hän asuu siellä. Jos julkista kulkuneuvoa ei ole lainkaan käytettävissä tai jos verovelvollinen ei ehtisi käydä kotonaan käyttämällä julkista kulkuneuvoa, vähennys voidaan hyväksyä oman auton käytön mukaan. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana on ollut myös tapauksia, joissa vähennys on myönnetty kaksi kertaa viikossa tehdyistä matkoista (KHO 1983 II 561, KHO 1997/2316 ja KHO 1998/1429).

Yksinäinen henkilö, jolla on vakituinen työpaikka ja asunto työskentelypaikkakunnalla, ei saa vähentää toisella paikkakunnalla olevalla asunnolla käynneistä aiheutuneita kuluja. Vähennyskelpoisiksi ei ole esimerkiksi katsottu vanhempien luona käynneistä aiheutuneita matkakuluja tapauksessa, jossa verovelvollisella oli vakituinen työpaikka ja asunto toisella paikkakunnalla (KHO 1979 II 559). Sen sijaan jos yksinäinen henkilö työskentelee tilapäisesti toisella paikkakunnalla kuin missä hänen vakituinen työpaikkansa ja asuntonsa ovat, hän saa vähentää asunnon ja työpaikan välisinä matkakuluina kotona käynneistä aiheutuneet matkakustannukset halvimman kulkuneuvon mukaan kerran viikossa (KHO 1988 B 558).

Kun viikonloppumatkoilla sovelletaan samaa enimmäismäärää kuin asunnon ja työpaikan välisillä matkoilla, asunnon ja työpaikan välisten matkakulujen ylärajan korotus 4700 eurosta 7000 euroon lisää verotukea myös viikonloppumatkoja kulkevilla verovelvollisilla.

4.3 Vieraalla paikkakunnalla olevan asunnon kulut verotuksessa

Tyypillisiä elantomenoja ovat verovelvollisen asumisesta johtuvat menot, kuten asunnon vuokra. Siten toisella paikkakunnalla olevasta asunnosta aiheutuvia menoja ei yleensä ole saanut vähentää verotuksessa. Oikeuskäytännössä on eräissä tilanteissa katsottu, että vieraalla paikkakunnalla olevasta asunnosta aiheutuneet menot ovat tulonhankkimisesta aiheutuneita menoja. Näin on katsottu KHO:n päätöksessä 1982 T 5531. Tapauksessa verovelvollisella oli vakituinen työpaikka toisella paikkakunnalla, jossa oli myös hänen perheensä vakituinen koti. Hänet oli määrätty toiselle paikkakunnalle hoitamaan viransijaisuutta määräajaksi. Näissä oloissa verovelvollinen sai vähentää viransijaisuuspaikkakunnalla sijaitsevasta asunnosta aiheutuneet vuokramenot. Muutoin on katsottu, että toisella paikkakunnalla olevasta asunnosta aiheutuneet menot ovat vähennyskelvottomia elantomenoja.

4.4 Asunto luontoisetuna

Tuloverolain 64 §:n mukaan työnantajan työntekijälleen antama luontoisetu on veronalaista ansiotuloa. Etu arvioidaan käypään arvoon sen mukaan kuin Verohallitus vuosittain tarkemmin määrää. Verohallituksen luontoisetuja koskevassa päätöksessä määrätään vuosittain verotusarvot yleisimmille luontoiseduille. Näitä ovat muun muassa asuntoetu, ravintoetu, autoetu ja puhelinetu.

Verovelvolliselle muodostuu asuntoetu, jos hän saa työnantajaltaan asunnon käytettäväkseen. Asuinhuoneiston vuokrauksesta annetun lain (481/1995) 86 §:n 1 momentin mukaan työsuhdeasunnolla tarkoitetaan työ- tai virkasuhteen perusteella vuokralle annettua asuinhuoneistoa, johon työnantajalla on määräämisvalta vuokranantajana, yhteisön jäsenyyden tai osuuden perusteella taikka perustamansa säätiön välityksellä. Samaa määritelmää on käytetty myös verotuksessa. Osoituksena siitä, että kysymyksessä on työ- tai virkasuhdeasunto, voidaan pitää sitä, että vuokrasuhde voidaan mainitun lain 91 §:n nojalla irtisanoa työsuhteen päättyessä.

Asuntoedun raha-arvosta vähennetään työnantajan palkansaajalta asunnosta perimä vuokra. Jos työnantajan palkansaajalta perimä vuokra on vähintään asunnon luontoisetuarvon suuruinen, ei verotettavaa luontoisetua synny.

Asuntoedun arvon määrittämisessä on tällä hetkellä lähtökohtana arvostaminen käypään arvoon. Käytännössä arvostaminen tapahtuu verotuksessa noudatettavia luontoisetujen laskentaperusteita koskevan Verohallituksen päätöksen nojalla. Arvostamisessa käytetään kaavamaisia perusteita, ja ne johtavat monessa tapauksessa verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen. Esimerkiksi pääkaupunkiseudulla vuonna 1984 tai myöhemmin valmistuneen 30 neliöisen asunnon luontoisetuarvo lämmityksineen on 341,8 euroa kuukaudessa. Asuntoedun raha-arvo yhteishuoneessa on 94 euroa kuukaudessa.

Veronalaista luontoisetua ei synny silloin, kun työnantaja antaa työntekijän käyttöön asunnon tämän erityisellä työntekemispaiikalla, koska kysymyksessä on työmatkasta aiheutuneiden majoittumiskustannusten korvaus. Jos taas asunto annetaan käyttöön varsinaisen työpaikan läheisyydestä, kyseessä on luontoisetu, vaikka työntekijällä olisi asunto myös muualla ja perhe asuisi siinä asunnossa. Jos tällaista työskentelypaikkakunnalla sijaitsevaa asuntoa käytetään myös työnantajan muihin tarkoituksiin kuten edustukseen tai vieraiden majoittamiseen, edun raha-arvon alentaminen voi tulla kysymykseen. Toisijaisen varsinaisen työpaikan lähistöllä sijaitsevasta kohtuullisesta asunnosta ei synny luontoisetua.

4.5 Työryhmän suositukset

Työryhmä toteaa, että asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten verovähennysoikeuden ylärajan korotus vuodelle 2007 tulee lisäämään verotukea niillä verovelvollisilla, jotka kulkevat pitkiä työmatkoja. Myös oman kotipaikkakunnan ulkopuolella työskentelevät verovelvolliset hyötyvät, kun päivittäin pitkää työmatkaa kulkevat saavat vähentää verotuksessa aikaisempaa suuremman osan matkakuluistaan. Vastaavasti ne vieraalla paikkakunnalla työn vuoksi asuvat verovelvolliset, jotka viikonlopuksi kulkevat kotipaikkakunnalleen, saavat aikaisempaa suuremman viikonloppumatkojen kustannukset verovähennyksen piiriin.

Vieraalla paikkakunnalla työtä tekeväälle syntyy usein monenlaisia kustannuksia. Kustannuksia syntyy varsinkin silloin, jos työntekijä joutuu työn vuoksi muuttamaan vieraalle paikkakunnalle ja pitämään asuntoa myös aikaisemmalla paikkakunnallaan. Kuten edellä jaksossa 4.3 on todettu, asumisesta johtuneet menot katsotaan verotuksessa yleensä vähennyskeltottomiksi elantomenoiksi. Tietyissä erityistilanteissa asunnosta johtuneet menot on kuitenkin hyväksytty tulonhankkimismenoiksi. Käytännössä tilanteet ovat kuitenkin hyvin harvinaisia.

Työryhmä toteaa, että vieraalla paikkakunnalla olevan toisen asunnon kulut olisi syytä ottaa huomioon ainakin tilanteessa, jossa työntekijälle on muodostunut työntekemispaikalle varsinainen työpaikka työskentelyn pitkäkestoisuuden vuoksi. Tällöin työntekijällä ei enää ole mahdollisuutta saada niitä verovapaita korvauksia tai tehdä niitä vähennyksiä, jotka liittyvät tilapäiseen työmatkaan. Vaikka pitkäkestoisessa työskentelyssä olosuhteet yleensä vakiintuvat siinä määrin, että myös työskentelystä aiheutuvat lisääntyneet elantokustannukset yleensä pienenevät, toisen asunnon pitämisestä aiheutuu edelleen lisääntyneitä kustannuksia. Toisaalta voidaan pohtia myös sitä, kuinka pitkään kestävä kahdella paikkakunnalla asumista tulisi tukea yhteiskunnan varoin.

Työryhmä on päättänyt suosittaman uutta verovähennystä ensisijaisesti niille verovelvollisille, joille on muodostunut työntekemispaikalle varsinainen työpaikka työskentelyn pitkäkestoisuuden vuoksi ja jotka joutuvat työn vuoksi asumaan vieraalla paikkakunnalla tilapäisissä majoitustiloissa.

Työryhmän ehdotus:

§

Verovelvollisella on oikeus vähentää x euroa jokaista sellaista kuukautta kohti, jona hän on työntekemispaikan sijainnin vuoksi yöpynyt tilapäisissä majoitustiloissa, jos

- 1) työmatkan kesto ylittää 72 a §:ssä säädetyn tilapäisen työskentelyn määrääjän;*
- 2) tilapäiset majoitustilat sijaitsevat yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta; ja*
- 3) verovelvollisella ei ole oikeutta verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin eikä hän voi vähentää majoitusta koskevia kustannuksia verotuksessaan.*

Lisäksi työryhmä esittää harkittavaksi, että selvitetäisiin mahdollisuudet ottaa käyttöön laajempi verovähennys, joka myönnettäisiin kaikille niille verovelvollisille, joille aiheutuu lisääntyneitä kustannuksia sen vuoksi, että verovelvollinen on työn vuoksi muuttanut toiselle paikkakunnalle, jossa hänen varsinainen työpaikkansa sijaitsee ja verovelvollinen joutuu puolison tai työn vuoksi pitämään asuntoa myös aikaisemmalla paikkakunnalla.

Työryhmän ehdotus:

§

Jos verovelvollinen on työn vuoksi muuttanut paikkakunnalle, jossa hänen varsinainen työpaikkansa sijaitsee, ja verovelvollinen pitää puolionsa tai työnsä vuoksi asuntoa myös toisella asuinpaikkakunnalla, saa verovelvollinen vähentää X euroa jokaista sellaista kuukautta kohti, jona kahta asuntoa on jouduttu pitämään. Vähennyksen myöntäminen edellyttää, että asunnot sijaitsevat yli 100 kilometrin etäisyydellä toisistaan.

Työryhmällä ei ole ollut käytettävissään sellaisia tietoja, joiden perusteella ehdotetun uuden vähennyksen verotuottomenetyksiä voitaisiin luotettavasti arvioida. Jos vähennyksen määrä olisi esimerkiksi 100 euroa kuukaudessa ja vähennyksen saajia olisi 20 000, uusi vähennys vähentäisi verotuloja karkeasti arvioiden reilut 10 miljoonaa euroa.

Työryhmämuistioita-sarja

VUODEN 2006 AIKANA SARJASSA ILMESTYNEET JULKAISUT

- 1/2006 Laajapohjaisen valmistelun kehittäminen
- 2/2006 Parempaan lainsäädännön taloudellisten vaikutusten hallintaan
- 3/2006 Valtionhallinnon ylimmän johdon virat, vastuut ja kehittäminen
- 4/2006 Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus
Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005
- 5/2006 Paikallinen yhteistyö ja sopiminen valtionhallinnossa
- 6/2006 Avoimuusdirektiivityöryhmä
- 7/2006 Miten voidaan edistää yksityisen palvelutuotannon roolia julkisessa palvelutuotannossa
- 8/2006 Valtionhallinnon tietohallinnon yhtenäistäminen lainsäädännön keinoin
- 9/2006 Komennusmiestyöryhmän väliraportti
Verotus- ja huojennuskäytännön nykyvaihe
- 10/2006 Kiinteistörahastotyöryhmän loppuraportti
- 11/2006 Valtion lainanhoitopalveluiden maksullisuus
Lainanhoitomaksut –työryhmän muistio
- 12/2006 Rahoitusvälineiden markkinat –työryhmän muistio
- 13/2006 Säädosvalmistelun tietotuen kehittäminen
- 14/2006 Komennusmiestyöryhmän muistio
Toimenpide-ehdotuksia huojennuskäytännöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi

TYÖRYHMÄ-
MUISTIOITA



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
Snellmaninkatu 1 A
PL 28, 00023 VALTIONEUVOSTO
Puhelin: (09) 160 01
Telefaksi: (09) 160 33123
www.vm.fi

14/2006

Komennusmiestyöryhmän muistio
Toimenpide-ehdotuksia
huojennuskäytännöksi ja
verotuskohtelun muuttamiseksi

ISSN 0788-6322
ISBN 951-804-673-5 (pdf)