



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU

Uuden edellä

Käytännön esimerkkejä verovapaista matkakustannusten korvauksista

Puranen, Mervi

2013 Hyvinkää

Laurea-ammattikorkeakoulu
Hyvinkää

Käytännön esimerkkejä verovapaista matkakustannusten korvauksista

Mervi Puranen
Liiketalous
Opinnäytetyö
joulukuu, 2013

Puranen Mervi

Käytännön esimerkkejä verovapaista matkakustannusten korvauksista

Vuosi 2013 Sivumäärä 46

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella verovapaita matkakustannusten korvauksia käytännön esimerkkien avulla. Tavoitteena oli selvittää verovapaisten kustannusten korvauksien ehdot eri työntekemispaiikkojen välillä, sekä miten verovapaa korvaus vaikuttaa työnantajamaksuissa ja mitä seurauksia voi mahdollisesti aiheutua väärin maksetuista korvauksista.

Tutkimus suoritettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Toiminnallisen työn tuloksena syntyi ohjeistus työnantajille, jotka pohtivat verovapaan ja veronalaisen matkakustannuksen korvauksen rajaa. Tutkimusta ei ole kuitenkaan tarkoitettu tyhjentäväksi oppaaksi. Tarkempia tietoja, kuten verovapaisten korvausten euomääräisiä rajoja löytää Verohallinnon päätöksestä.

Selvitin tutkimuksessani, mitä työasiamatkalla ja eri työntekemispaiikoilla tarkoitetaan. Työasiamatka oikeuttaa verovapaaseen matkakustannusten korvaukseen. Asunnon ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista aiheutuneita kustannuksia ei voida korvata verovapaasti. Tämän vuoksi matkaa varsinaiselle työntekemispaiikalle ei kutsuta lain mukaiseksi työasiamatkaksi. Tutkimuksessani ilmeni, että työnantaja voi korvata verovapaasti toissijaiseen työntekemispaiikkaan suoritetusta matkasta aiheutuneet matkakustannukset sekä kohtuulliset majoituskustannukset. Toissijainen työpaikka ei voi kuitenkaan olla työntekijän koti, vaikka työntekijä työskentelisi kotonaan etätönnä. Matkasta erityiselle työpaikalle työnantaja voi korvata matkoista aiheutuneet korvaukset verovapaasti. Jos erityisellä työntekemispaiikalla tehty työ ylittää kuitenkin puolet työntekijän koko työmäärästä, kustannusten korvaukset ovat veronalaista tuloa.

Palkanmaksuesimerkeissäni verovapaasta ja veronalaisesta kilometrikorvauksesta huomattiin, miksi verovapaisten korvauksien maksu houkuttaa työnantajia. Tällä tavoin työnantaja säästää muun muassa sosiaalivakuutusmaksuissa. Verovapaisten korvausten maksussa tulee ottaa huomioon niiden sääntelykeinot sekä ehtojen määräytymishierarkia. Mikäli työnantaja on epävarma korvauserusteiden oikeellisuudesta, tapaukselle voi hakea ennakkopäätöstä. Työnantaja, joka harjoittaa veronkiertoa, aiheuttaa harmaalla taloudella yhteiskunnalle verotulojen menetyksiä sekä vaikeuttaa laillisesti toimivien yritysten kilpailumahdollisuuksia ja heikentää yleistä veromoraalia.

Asiasanat: työmatka, matkakustannus, matkakorvaus, työntekemispaiikka

Puranen Mervi

Practical examples of tax-exempt allowances for travel expenses

Year	2013	Pages	46
------	------	-------	----

The purpose of this thesis was to review the tax-exempt allowances for travel expenses with the help of practical examples. The objective was to find out the terms of tax-exempt allowances for travel expenses between different kinds of workplaces and how these tax-exempt allowances affect employers' contributions and what consequences could possibly arise from incorrectly paid allowances.

Research was conducted as a functional thesis. The result of this thesis is a guide to employers, who maybe considering and assessing the limit between tax-exempt and taxable allowance. This research is not intended to be an exhaustive guide because more accurate information like tax-exempt allowances euro limits can be found in "Decisions of the Tax Administration".

In my research I assessed and considered the legal importance of business trips and workplaces. A business trip justifies tax-exempt allowances for travel expenses. You can't reimburse the expenses tax-exemptly if you are travelling or commuting between home and regular place of work. So these kind of trips can't be referred to as business trips. My research revealed that an employer can compensate by providing both tax-exempt expenses and reasonable accommodation costs from travel to the secondary workplace. A secondary workplace can't be an employee's home even if an employee does teleworking. The employer can reimburse tax-exempt travel expenses if it involves traveling to a place where the employee temporarily performs his or her duties. Allowances of travel expenses are taxable if work that has been made in the temporary workplace is more than half of the employees total working hours.

In my examples of payment of wages between tax-exempt and taxable kilometric allowances you can see why tax-exempt allowances are attractive for employers. This is how an employer can minimize social insurance contributions. When paying tax-exempt allowances it should be taken into account the methods of regulation and relevant conditions and terms. If an employer is unsure about the correctness of reimbursement rates, it is possible to apply for a preliminary decision for the case. An employer who practices tax avoidance will cause loss of tax revenue for society and this has an effect on the competition of legally-based companies and also reduces tax morality.

Keywords: business trip, travel cost, traveling expenses, workplace

Laki- ja lyhenneluettelo

EPL	Ennakkoperintälaki 1118/1996
HAO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PL	Suomen perustuslaki 731/1999
TAL	Työaikalaki 605/1996
TES	Työehtosopimus
TESL	Työehtosopimuslaki 436/1946
TSL	Työsopimuslaki 55/2001
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VHL	Laki Verohallinnosta 503/2010
VLL	Vuosilomalaki 162/2005
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995
YTYL	Laki yhteistoiminnasta yrityksissä 334/2007

Oikeustapausluettelo

KHO 19.1.1983 T 266

Turun HAO 22.6.2004 T 04/0442/3

KHO 10.5.2004 T 1032

KHO 7.10.2005 T 2538

KHO 29.4.2013 T 1479

Sisällys

1	Johdanto.....	8
1.1	Työn tavoitteet, tutkimusongelma sekä aiheenrajaus.....	9
1.2	Tutkimusmenetelmät.....	10
1.3	Keskeiset käsitteet.....	11
2	Varsinainen työpaikka.....	12
2.1	Työasiamatkan määrittäminen.....	13
2.2	Varsinaisen työpaikan määrittely.....	15
2.3	Rakennusalan toimihenkilöiden työehtosopimus.....	16
2.4	Oikeustapaus rakennusliikkeen maksamista päivärahoista.....	17
3	Toissijainen työpaikka.....	18
3.1	Toissijaisen työpaikan määrittely.....	20
3.2	Oikeustapaus etätyöskentelyn vaikutuksesta matkakorvauksiin.....	21
3.3	Verotarkastus.....	22
4	Eriyinen työntekemisaikka.....	23
4.1	Eriyisen työpaikan määrittely.....	25
4.2	Suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden työehtosopimus.....	27
4.3	Esimerkkiin liittyvät oikeustapaukset.....	28
4.3.1	Ikkunanpesu erityisenä alana.....	28
4.3.2	Rakennusalan erityinen työntekemisaikka.....	29
5	Verovapaa vai verollinen korvaus.....	30
5.1	Palkanmaksuesimerkit.....	32
5.2	Oikeustapaus verovapaan korvauksen tulkinnanvaraisuudesta.....	35
5.3	Harmaa talous.....	36
6	Yhteenveto.....	37
	Lähteet.....	40
	Taulukot.....	42
	Liitteet.....	43

1 Johdanto

Työskentelen taloushallinnon konsultointiyrityksessä nimeltä BLOK Accounting Oy ja sain idean tutkimusaiheeseeni työnantajaltani. Olen toiminut yrityksessä talousassistenttina taloushallinnon opintojeni ohella. BLOK tarjoaa yrityksenä kokonaisvaltaisia taloushallinnon palveluja sekä projektinhallintaa. Koska toimintaan kuuluvat sekä yrityksen että yrittäjien asioista huolehtiminen ja edunvalvonta, BLOK ei halua kutsua itseään tavalliseksi tilitoimistoksi.¹ Päätehtäviäni yrityksessä ovat myyntireskontran hoito, palkanlaskenta, matka- ja kululaskujen maksatus sekä kirjanpitolitiointien tarkastus. Todellisuudessa työnantajilla voi olla hyvin vähän tietoa näistä taloushallinnon osa-alueista, sillä tilitoimistojen osaamiseen luotetaan. Kuitenkin on paljon asioita, joita myös työnantajan pitäisi hallita. Tutkimuksessani käsittelem näistä osa-alueista matkalaskuja eli matkakustannuksien korvauksia.

Työnantaja kompensoi matkakustannusten korvauksilla palkansaajan työmatkoista aiheutuneita kustannuksia. Keskusteltaessa matkakustannusten korvauksista on olennaista huomioida, mitä työnantaja ja työntekijä ovat sopineet korvaamisesta sekä millä edellytyksin ja missä määrin lain ja verohallinnon päätöksen perusteella kustannuskorvauksia voidaan maksaa verovapaasti. Maksettaessa verovapaita kustannusten korvauksia työnantajan ei tarvitse maksaa palkkaan liittyviä sivukuluja. Tämä selittää osittain verovapaiden kustannusten korvausten suosion. On kuitenkin muistettava, ettei verovapaita matkakorvauksia voida maksaa veronalaisen palkan sijaan, sillä se voidaan katsoa veron kierroksi. Mikäli työnantaja maksaa korvauksia, jotka eivät ole matkakustannuspäätöksen mukaisesti verovapaita, ne ovat veronalaista tuloa.² Työnantajan ei ole välttämätöntä käsitellä työntekijän matkakustannusten korvauksia ollenkaan. Tällöin työntekijän on mahdollista vähentää ne itse omassa verotuksessaan.³

Tuloverolaissa (1535/1992, 71 - 73 §) säädetään matkakustannusten korvauksista. Laki määrittää verovapaiden matkakustannusten korvauksien työmatkan tilapäisyyden ajalliset rajat sekä korvausten edellytykset⁴. Verohallinto antaa vuosittain TVL:n (73 §) perusteella päätöksen verovapaista matkakustannusten korvauksista. Päätöksessä käsitellään tarkemmin verovapaaksi luettavien matkakustannusten perusteet sekä euromääräiset rajat. Matkakustannuspäätös ei määrää työnantajaa maksamaan työmatkoista aiheutuneiden kustannuksien korvauksia työntekijöille. Kustannuspäätös ja tuloverolaki siis vain määrittelevät, onko jokin erä verovapaa ja kuinka suurelta osalta.⁵ Ennakkoperintälaki (1118/1996, 15.2 §) puolestaan sää-

¹ BLOK 2011.

² Adamsson & Engblom 2011, 163-164.

³ Turunen & Syvänperä 2012, 90.

⁴ Mattinen 2010, 16.

⁵ Mattinen 2010, 16.

tää, mitä todisteita kustannusten maksamista varten on oltava. Lain mukaan työntekijän on aina osoitettava erillinen selvitys matkakustannuksista.⁶

Työ- ja virkaehtosopimukset sisältävät määräyksiä siitä, mitä matkakustannusten korvauksia työntekijöille maksetaan. Jos yrityksessä ei ole noudatettavaa työehtosopimusta, matkakustannusten korvaus perustuu yrityksen omaan matkustussääntöön tai käytäntöön. Työehtosopimusmääräykset ovat usein samansisältöisiä kuin verohallinnon kustannuspäätös tai niissä viitataan päätökseen. Joskus määräykset kuitenkin poikkeavat kustannuspäätöksestä. Jos työehtosopimuksen määräykset ovat kustannuspäätöstä tiukemmat, maksettu korvaus on kokonaan verovapaa. Jos työehtosopimuksen perusteella korvauksia maksetaan lievemmin perustein, maksettu korvaus on kokonaan tai osittain veronalaista. Työnantajan maksaessa matkakustannusten korvauksia, jotka eivät ole kustannuspäätöksen mukaan verovapaita, korvaukset ovat rahapalkkaa ja työnantajan on toimitettava ennakonpidätys ja maksettava palkkaan liittyvät sivukulut.⁷

1.1 Työn tavoitteet, tutkimusongelma sekä aiheenrajaus

Tarkoitukseni on tutkielmassani tuoda esille käytännön esimerkkejä tyypillisistä verovapaiden matkakustannusten korvauksien maksuista. Esimerkkien avulla selvitän täyttyvätkö verovapaiden matkakustannusten korvausten edellytykset lain ja verohallinnon päätöksen mukaan sekä minkälaisia oikeustapauksia esimerkkeihin liittyy. Tarkastelen työssäni myös yhteiskuntavastuullista näkökulmaa eli harmaan talouden puolta veronkierrossa. Haluaisin vielä selvittää, minkälaisia ovat seuraamukset verotuksessa, jos korvaus katsotaankin veronalaiseksi ja kuka on siitä vastuussa.

Monet yritykset maksavat työntekijöilleen matkakorvauksia. Yleisillä keskustelupalstoilla käydään kiivaita keskusteluja, ovatko korvaukset verotuksellisesti oikein. Työntekijät eivät pane pahakseen, jos työnantaja haluaa maksaa heille matkakorvauksia työmaamatkoista tai jopa hyvitykseksi pienestä palkasta. Näissä tapauksissa kysymys kuuluu: onko oikein käyttää verovapaata vai verollista korvausta tai onko matkoista aiheutuvat kulut työntekijän itse haettava matkavähennyksinä omassa verotuksessaan.

Pink kertoo (2013, 102-103), kuinka yrittäjä voi säästyä verotuksessaan. Matkakustannusten korvauksia laskettaessa täytyy kuitenkin ottaa huomioon, millainen matka on kyseessä. Matkan pituus, työpisteen sijainti sekä työpaikan lyhytaikaisuus vaikuttavat huomattavissa määrin, voidaanko korvaukset kustantaa verovapaasti. Tämän vuoksi käsittelen työssäni, missä tilanteissa työnantaja voi verovapaasti maksaa työntekijän kodin ja työpaikan väliset matka-

⁶ Turunen & Syvänperä 2012, 90.

⁷ Mattinen 2010, 16.

kustannusten korvaukset. Miten eri työtekemispaiikat vaikuttavat verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin? Voiko työntekijän kotia pitää toissijaisena työtekemispaiikkana, mikäli palkansaaja työskentelee etätöyön tapaan omassa kodissaan? Miten erityisien alojen, kuten rakennusalan työskentelypisteet vaikuttavat matkakorvauksiin? Kuinka verovapaa korvaus vaikuttaa työnantajamaksuissa? Millaisia seuraamuksia voi tulla, kun huomataan työnantajan maksavan kilometrikorvauksia palkan sijasta?

Tutkimukseni tuloksena syntyi raportti, joka toimii työnantajille apuna mietittäessä verovapaiden matkakorvauksien rajoja. Tutkimusta ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi oppaaksi. Keskityn työssäni käsittelemään pääsääntöjä ja niiden pohjalta luon vastaukset tutkimuskysymyksilleni. Lukijan täytyy huomioida työssäni, että aina on olemassa poikkeuksia. Kokoan tutkielmani olemassa olevan tiedon, joka on mielestäni käytännöllistä sekä oleellista. En halua keskittyä liikaa verohallinnon päätökseen, jossa käsitellään matkakustannusten korvauksien eumääräisiä rajoja tai muita vuosittain muuttuvia tietoja. Ne tiedot saa jo helposti verohallinnon Internet-sivuilta. Lakipykälä- ja muiden viittausten sekä lähdemerkintöjen avulla voidaan saada tarvittaessa tarkempaa ja syvällisempää tietoa aihealueen asioista. Matkakorvauksiin liittyvät tulkinnat pohjautuvat muuttuviin verotus- ja oikeuskäytäntöihin. Kaikki oikeustapaukset eivät enää sovellu sellaisenaan matkakorvausta koskeviin tapauksiin.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Työssäni tavoittelen käytännön toiminnan ohjeistamista ja sen vuoksi suoritan tutkielmani toiminnallisena opinnäytetyönä. Toiminnallisessa opinnäytetyössä on oltava Airaksisen ja Vilkan (2003) mukaan aina jokin konkreettinen tuote, kuten ohjeistus. Vaikka työtäni ei ole tarkoitettu sellaisenaan verovapaiden matkakustannusten oppaaksi, se toimii silti käytännöllisenä ohjeistuksena työnantajalle.⁸

Tulkitsen työssäni suurimmalta osin lainsäädäntöä ja kirjoitan siitä, miten tätä sovelletaan matkakustannusten korvauksissa sekä minkälaisia ennakkoratkaisuja ja esimerkitapauksia on jo käsitelty oikeudessa. Etsin vastauksia esimerkitapauksiini myös verohallinnon päätöksistä sekä aiheeseen kuuluvasta kirjallisuudesta ja artikkeleista. Verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin liittyvää kirjallisuutta on yllättävän vähän. Tämä johtuu osaltaan varmasti siitä, että aihe on niin ajankohtainen. Koska ohjeistuksia tarkennetaan jatkuvasti, kirjallisuuskin vanhenee melko nopeasti. Käytän kirjallisuuteen pohjautuvaa tietoa, jotta työni olisi totuudenmukainen ja työssäni käsittelemä informaatio on faktatietoa.

Tarkoitukseni oli alustavasti tehdä teemahaastattelu veroviranomaiselle. Olisin siis käyttänyt laadullista tutkimusmenetelmää työssäni. Ymmärsin kuitenkin, ettei se ole mahdollista, sillä

⁸ Airaksinen & Vilka 2003, 51.

lain tulkinnallisiin kysymyksiin ei ole yksiselitteisiä vastauksia. Koska toiminnallisessa opinnäytetyössä ei välttämättä tarvitse käyttää tutkimuksellisia menetelmiä, halusin rakentaa työni käytännön esimerkkien pohjalta etsien niihin vastauksia omatoimisesti. Käsittelen tutkimustani selvityksen tekemisenä siitä, mitä voidaan käyttää verovapaiden matkakorvauksien tiedon hankinnan apuvälineenä.⁹

Tutkimuseettisistä syistä käytännön esimerkkini eivät liity realistisiin olemassa oleviin yrityksiin tai tietyn organisaation tapaan käyttää matkakorvauksia. Käsittelen työssäni fiktiivisiä, mutta yleisiä käytännön esimerkkejä, joista voi löytyä asiaan kuuluvia oikeustapauksia jo entuudestaan. Tutkin työssäni faktoja, jotka saan mahdollisimman tarkasti selville eri lähdemateriaaleista. Valitettavasti kaikkiin esimerkkeihin ei luultavasti löydy yksiselitteistä vastausta. Näissä tilanteissa tarkoitukseni on neuvoa, mistä asiaan voi hakea lisätietoa tai ratkaisua.

Työn rakenteen olen luonut TVL:n ja Verohallinnon päätöksen verovapaiden matkakustannusten korvauksien mukaan. Haluan selvittää työasiamatkan sekä työntekemispaikkojen määritelmät, käytännön esimerkkien avulla. Sisällysluetteloni mukaisesti käsittelen ensin varsinaiseen työpaikkaan liittyvän esimerkkitapauksen. Haluan kertoa esimerkin mahdollisimman käytännönläheisesti. Olen tarkoituksella rakentanut esimerkkiin kysyviä lauseita, joita selvitän lainsäädännön, verohallinnon päätöksen, oikeustapauksien sekä kirjallisuuden pohjalta. Lopuksi tiivistän ratkaisun tutkimuskysymykselleni. Samalla rakenteella käyn läpi toissijaisen työntekemispaikan, erityisen työntekemispaikan sekä viimeiseksi tapauksen, jossa matkakorvauksia maksetaan ilman järkeviä perusteluja palkanmaksun sijaan. Lopuksi kokoaan johtopäätökset sekä kerron henkilökohtaisen mielipiteeni asiasta.

1.3 Keskeiset käsitteet

Työasiamatka on matka, jonka verovelvollinen on tehnyt työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi tilapäisesti toissijaiselle tai erityiselle työntekemispaikalle varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Jos verovelvollisella ei ole työn luonteen vuoksi varsinaista työpaikkaa, työmatkana pidetään matkaa, jonka työntekijä tekee tilapäisesti asunnolta erityiselle työntekemispaikalle. Työasiamatkaan luokitellut matkat oikeuttavat työnantajan verottomaan korvaukseen.¹⁰

⁹ Airaksinen & Vilkkä 2003, 56-57, 63.

¹⁰ Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 A144/200/2012.

Varsinaisella työntekemispaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa työntekijä vakituisesti työskentelee, kuten toimistoa, virastoa, tehdasta, varastoa tai verstasta. Ensisijainen työntekemispaikka puolestaan on sellainen työpaikka, jossa palkansaaja työskentelee pääasiallisesti.¹¹

Toissijainen työntekemispaikka on työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön vakituinen toimipaikka, joka sijaitsee toisella paikkakunnalla tai toisessa valtiossa kuin työntekijän ensisijaisena pidettävä varsinainen työpaikka. Toissijaisella työntekemispaikalla palkansaaja työskentelee säännöllisesti, muttei pääasiallisesti.¹² Intressipiirillä tarkoitetaan esimerkiksi konsernia tai kuntayhtymää¹³.

Erityisellä työntekemispaikalla tarkoitetaan varsinaisen työpaikan ulkopuolella sijaitsevaa paikkaa, jossa verovelvollinen työskentelee tilapäisesti¹⁴. Erityiselle työpaikalle kohdistuva työmatka voi olla esimerkiksi tilapäinen asiakaskäynti tai koulutustilaisuus¹⁵.

Erityiselle alalle on ominaista, että työskentely on tilapäistä alan tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi. Esimerkkinä tästä on rakennus- ja metsäala. Erityisen alan päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä pidetään työasiamatkana, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa.¹⁶

2 Varsinainen työpaikka

Rakennusalan yrityksessä A maksetaan työntekijöille kodin ja työmaan välisiä matkakustannusten korvauksia verovapaasti. Työsopimuksissa sanotaan, että yritys soveltaa rakennusalan toimihenkilöiden työehtosopimusta. Organisaatiolla on toimistotila, jossa työntekijät käyvät harvoin. Toimiston osoite on merkitty työsopimukseen työpaikan osoitteeksi. Mikäli työntekijät työskentelevät suurimman osan ajasta työmaalla, luokitellaanko työmaa varsinaiseksi työpaikaksi. Voiko kodin ja varsinaisen työpaikan välisistä matkakustannuksista maksaa korvauksia verovapaasti? Ovatko työnantajan maksamat korvaukset laillisia?

Kun lähdetään tarkastelemaan matkakustannusten korvausperusteita, on otettava huomioon työehtojen määräytymishierarkia. Ylin työsuhteen säätelykeino on laki ja asetus. Edettäessä ylimmästä alimpaan työsuhteen ehtoihin vaikuttavat työsopimukset, työsäännöt ja yhteistoi-

¹¹ Turunen & Syvänperä 2012, 90.

¹² Turunen & Syvänperä 2012, 90.

¹³ Mattinen 2010, 39.

¹⁴ Adamsson & Engblom 2011, 179.

¹⁵ Turunen & Syvänperä 2012, 91.

¹⁶ TVL 72.3 § ja Mattinen 2010, 47.

mintasopimukset, työsopimus ja sopimuksen veroiset käytännöt sekä viimeisenä tapa ja työnantajan käskyt.¹⁷

Jokainen sääntelykeino pohjautuu johonkin ylempään sääntelyyn, joka voi muuttaa oikeustilaa. Lain- ja asetuksenantovalta perustuu Suomen perustuslakiin (731/1999). Työehtosopimukset pohjautuvat työehtosopimuslakiin (436/1946) sekä eräisiin muihin lakeihin, joissa on työehtosopimukseen kelpuutettavia säännöksiä. Laki yhteistoiminnasta yrityksissä (334/2007) säätelee työsääntöjä ja yhteistoimintasopimuksia. Yleinen sopimusvapauden periaate on lähtökohtana työsopimukselle. Työsuhteen sisältöä määrittävät työlainsäädäntö ja työsopimusmääräykset sekä sopimuksen veroiset tavat ja käytännöt. Tavat ja käytännöt perustuvat sääntelykeinona lähinnä siihen, että niiden asema on vakiintunut oikeustieteessä ja oikeuskäytännössä. Työnantajat voivat johto- ja valvontaoikeutensa nojalla antaa käskyjä, mikäli ne ovat oikeutettuja työsopimuslain (55/2001) ja työehtosopimuksen mukaan.¹⁸

Lakien etusijajärjestystä noudatetaan lähtökohtaisesti myös työsuhdetta sääntelevien lakien välillä. Erityislaki syrjäyttää yleislain, myöhemmin säädetty laki kumoaa aikaisemman ja ylempi normi syrjäyttää alemmantasoisien. Työoikeudessa on tärkeää työntekijän suojelun periaate, joka mutkistaa yhdessä työlakien moninaisuuden kanssa asiaa.¹⁹ Yleissitovia työehtosopimuksia pidetään laintasoisina. Kun arvioidaan TES:n yleissitovuutta, lähtökohtana on, että sopimuksen soveltamispiiriin kuuluu noin puolet alan työntekijöistä. Tällöin työehtosopimusta on pidettävä laissa tarkoitettulla tavalla edustavana. TES:n yleissitovuuden arvioinnissa tulisi käyttää kuitenkin muitakin kriteereitä, kuten alan työehtosopimustoiminnan vakiintuneisuutta, alan yleistä järjestäytymisasastetta sekä TES:n yleissitovuuden tavoitetta.²⁰

2.1 Työasiamatkan määrittäminen

TVL:ssa määritetään, millaiset työmatkat oikeutetaan verovapaiksi matkakustannuksien korvauksiksi, mutta verohallinnon päätöksessä säädetään verovapaiden matkakustannuksien korvauksien euromääräiset rajat. Työtehtävään kuuluvasta matkasta ja siihen käytetyn ajan korvauksista on yleisesti sovittu työehtosopimuksissa. Työaikalaki (605/1996) puolestaan selvittää, milloin työmatkat kuuluvat työaikaan. TAL:n (4 §) mukaan työmatkaan käytettyä aikaa ei lueta työaikaan, ellei sitä luokitella työsuorituksiksi.

TVL:ssa (72 §) säädetään, että työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka työntekijä tekee väliaikaisesti työhön liittyvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle. Tällainen matka voi olla esimerkiksi asiakaskäynti tai matka rakennustyömaalle. Työnantajan korvauk-

¹⁷ Engblom 2013, 6.

¹⁸ Engblom 2013, 6-7.

¹⁹ Engblom 2013, 8.

²⁰ Hietala, Kahri, Kairinen & Kaivanto 2013, 155-156.

seen oikeuttava työmatka alkaa, kun työntekijä lähtee kotoaan, varsinaiselta työpaikalta tai toissijaiselta työpaikalta erityiselle työntekemispaikalle. Kun työmatka alkaa toissijaiselta työpaikalta, se on rinnastettava varsinaiseen työpaikkaan²¹. Työmatka päättyy, kun työntekijä palaa takaisin lähtöpaikkaansa. Työmatka ei katkea, jos työntekijä käy varsinaisella työpaikallaan vain hyvin lyhytaikaisen tehtävän hoitamisen, kuten uusien työmääräyksien hakemisen vuoksi. Edellytyksenä kuitenkin on, että työntekijä jatkaa välittömästi toiseen työmatkakohteeseen.²²

Toimialoilla, joilla erityistä työntekemispaikkaa joudutaan usein muuttamaan työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana TVL:n (72 §) mukaan myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä edellyttäen, että verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. Työmatkana ei pidetä työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa. Verovelvollinen voi itse hakea kodin ja varsinaisen työpaikan väliseltä matkalta aiheutuneet kustannukset verovähennyksinä omassa verotuksessaan tulonhankkimismenoina. Työmatkana ei myöskään pidetä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä. Viikonloppumatkoista aiheutuneet matkustamiskustannukset työntekijä voi vähentää verotuksessaan työmatkakuluina, kuten asunnon ja varsinaisen työpaikan väliset kulut. Mikäli työnantaja kuitenkin päättää maksaa näistä matkoista korvauksia, ne ovat veronalaista tuloa.²³

TVL:n (72 §) mukaan matkaa pidetään työmatkana myös seuraavissa neljässä tilanteessa. Ensimmäiseksi työntekemispaikan on sijaittava muualla kuin oman työnantajan tai työnantajan kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipisteessä. Toiseksi työskentelyn on oltava tilapäistä TVL:n (72a §) tarkoitetulla tavalla, joka käsitellään tutkielmassani tarkemmin määriteltäessä erityistä työntekemispaikkaa. Kolmannen ehdon mukaan työntekemispaikan on sijaittava yli 100 kilometrin päässä verovelvollisen asunnosta. Viimeisessä tilanteessa matkaa pidetään työmatkana, jos verovelvollinen on työntekemispaikalle tehdyn matkan vuoksi yöpynyt työpaikan sijainnin vuoksi tarpeelliseksi katsottavissa majoitustiloissa.

Samaa intressipiiriä voivat olla esimerkiksi samaan konserniin kuuluvat yhtiöt, saman omistuspohjan yritykset tai kuntayhtymät, joiden yhteistoiminta on kiinteää. Jos palkansaaja työskentelee samaan konserniin tai kuntayhtymään kuuluvan muun kuin työnantajayhtiönsä tiloissa, kysymyksessä ei ole lainmukainen työmatka.²⁴

Työnantajan toimipaikka merkitsee työnantajan omistamaa, vuokraamaa tai muutoin hallitsemaa tilaa, kuten toimistoa, varastoa, myymälää tai muuta pysyvää liiketilaa. Työnantajan

²¹ Adamsson & Engblom 2011, 165.

²² Mattinen 2010, 36.

²³ Mattinen 2010, 37.

²⁴ Mattinen 2010, 39 ja Turunen & Syvänperä 2012, 90.

toimipiste ja kiinteä toimipaikka eivät välttämättä tarkoitta samaa asiaa. Esimerkiksi rakennustyömaasta voi muodostua kiinteä toimipaikka, mutta se ei tule olemaan yrityksen toimipaikka, koska työskentely on tilapäistä.²⁵

2.2 Varsinaisen työpaikan määrittely

Arkikielessä työmatkaksi kutsutaan kodin ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa. Verotuksessa työmatkan käsite muuttuu, sillä työnantaja voi korvata verovapaasti työmatkasta aiheutuneita kustannuksia, muttei asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja.²⁶ Työasiamatkasta maksettava korvaus määräytyy matkustamisesta eri työskentelypaikkojen välillä. Varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan TVL:n (72b §) mukaan paikkaa, jossa verovelvollinen työskentelee vakituisesti. Varsinaisena työpaikkana ei pidetä työntekemispaikkaa, johon työskentely on tilapäistä TVL:n (72a §) tarkoitetulla tavalla. Varsinainen työpaikka voi olla toimisto, virasto, tehdas, varasto tai muu vastaava rakennus tai ulkonaisesti erotettava paikka, jossa palkansaaja vakituisesti työskentelee. Kun on määritetty varsinainen työpaikka, voidaan päätellä, onko työntekijä matkustanut erityiselle työntekemispaikalle.²⁷

Varsinainen työpaikka voi Mattisen (2010, 21) mukaan muodostua lyhytaikaisenkin työskentelyn perusteella. Lähtökohtaisesti ainoa työpaikka on aina varsinainen työpaikka. Työntekijällä voi olla myös useita varsinaisia työpaikkoja samanaikaisesti. Esimerkiksi työntekijällä voi olla useita samanaikaisia pysyviä sivutoimia, joissa on eri työnantaja. Tässä tapauksessa kaikki työskentelypaikat ovat varsinaisia työpaikkoja. Samassa työsuhteessa voi työskennellä useammassa paikassa, jolloin molemmat ovat varsinaisia työpaikkoja. Tästä esimerkkinä on kouluterveydenhoitaja, jonka toimenkuvaan kuuluu hoitaa tehtävänsä usealla koululla saman viikon aikana. Mikäli työntekijä hoitaa tilapäistä sivutoimea päätoimensa kanssa samanaikaisesti, voi sivutoimen työnantajan oikeuttaa maksamaan verovapaita matkakustannusten korvauksia.²⁸

Liikkuvaa työtä tekeillä ei yleensä ole työpaikkaa, jossa he työskentelisivät vakituisesti. Tällaisia työntekijöitä voivat olla esimerkiksi nuohoojat, kodinhoitajat, autonkuljettajat tai konsulentit.²⁹ TVL:n (72b §) mukaan heidän varsinaisena työpaikkana pidetään paikkaa, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työasusteita, työvälineitä, työaineita taikka muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa. Varsinainen työpaikka voi näiden perusteiden mukaan

²⁵ Mattinen 2010, 39.

²⁶ Adamsson & Engblom 2011, 165.

²⁷ Adamsson & Engblom 2011, 166.

²⁸ Mattinen 2010, 20.

²⁹ Mattinen 2010, 21.

olla myös oma koti. Pelkät työnantajan muodostamat sosiaalililat eivät kuitenkaan tee työpisteestä varsinaista työpaikkaa.³⁰

Kun työntekijä on määräaikaisessa työsuhteessa esimerkiksi kesätyöntekijänä, sijaisena tai ruuhka-apulaisena, tätä työpaikkaa pidetään hänen varsinaisena työpaikkanaan. Näin ollen kesätyöntekijälle, joka asuu kaukana työskentelypaikastaan, ei voida maksaa verovapaita matkakustannustenkorvauksia asunnon ja työpaikan välisistä matkoista. Puolestaan päätoimen ohella suoritettavat tilapäiset sivutoimet saattavat oikeuttaa verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin. Tämä on mahdollista vain, jos palkansaaja hoitaa päätointa muualla samanaikaisesti sivutoimien kanssa. Mikäli työntekijä on virkavapaalla päätoimestaan toisen toimen vuoksi, kyseessä ei ole tässä tarkoitettu sivutoimi. On kuitenkin muistettava, että sivutoimeakin arvioitaessa sovelletaan TVL:n (72a §) aikarajoja, sillä sivutoimi voi olla myös pysyvä. Pääsääntöiseksi yli kaksi vuotta kestäneitä sivutoimia tulkitaan jo työskentelyksi varsinaisella työpaikalla.³¹

Mikäli työntekijällä ei todeta olevan työn luonteen vuoksi varsinaista työpaikkaa, työmatkaksi luokitellaan tilapäisesti tehtyä matkaa asunnolta erityiselle työtekemispaikalle. Tällaisia aloja voivat olla esimerkiksi metsä- ja rakennusalat. Alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi joudutaan erityistä työtekemispaiikkaa usein vaihtamaan. Ammattinimike ei voi kuitenkaan määrätä sitä, työskenteleekö palkansaaja erityisellä alalla. Esimerkiksi sähköasentajat voivat tehdä liikkuvaa työtä tai työskennellä erityisellä alalla. Erityinen ala ei kuitenkaan poissulje mahdollisuutta, että työntekijöillä ei voisi olla varsinaista työpaikkaa. Esimerkiksi rakennusmestarilla, joka työskentelee kerran viikossa liikkeen toimistossa, on varsinainen työpaikka.³² Yritys A:n tapauksessa voitaisiin olettaa, että liikkeen toimistoa pidetään työntekijöiden varsinaisena työpaikkana, mikäli he työskentelevät osan ajastaan siellä. Tämän mukaan työmatkaksi luokiteltaisiin varsinaisen työpaikan sekä rakennustyömaan välinen matka.

2.3 Rakennusalan toimihenkilöiden työehtosopimus

Rakennusalan toimihenkilöiden TES:ssä (27/2013) on määritelty erikseen sääntöjä matkakorvauksista. Rakennusalan toimihenkilöiden TES:n (37.1 §) mukaan työmatka alkaa, kun työntekijä lähtee matkalle työpaikaltaan tai erikseen sovittuna suoraan kotoaan. Matka katsotaan päättyneeksi, kun toimihenkilö palaa työpaikalleen tai suoraan kotiinsa. Kun matka alkaa työpaikalta ja päättyy työpaikalle, työmatka sisältyy työntekijän säännölliseen työaikaan. Kodin ja työmaan väliset matkat eivät sisälly työntekijän säännölliseen työaikaan.³³ TES:n sääntöjen

³⁰ Mattinen 2010. 21.

³¹ Adamsson & Engblom 2011, 168-171.

³² Adamsson & Engblom 2011, 173.

³³ Ks. lisää poikkeavista euromääristä Rakennusalan toimihenkilöiden TES 37.2 §.

mukaan kodin ja työmaan väliset matkat voidaan luokitella työmatkoiksi ja siten näistä saisi maksaa verovapaita kustannusten korvauksia.

Kodin ja työmaan välinen matkustaminen ei kuitenkaan ole niin yksiselitteinen. Mikäli yrityksen toimistotila luokitellaan työntekijöiden varsinaiseksi työpaikaksi, työmaalle tehtäviä matkoja voidaan pitää varsinaisen työpaikan ulkopuolelle suoritettavina matkoina. Rakennusalan toimihenkilöiden TES:ssä (38 §) on määräyksiä varsinaisen työpaikan ulkopuolelle tehtävistä matkoista.³⁴ Mikäli varsinaisen työpaikan ulkopuolinen matkustaminen on toistuvaa TES:n (38.6 §) mukaan, matkustamiseen käytetystä ajasta ei makseta korvauksia. Työnantajan ja työntekijän on todettava yhdessä, milloin on kyseessä toistuvaa matkaa edellyttävä työ.

Rakennusala kuuluu niin sanottuihin erityisiin aloihin. Erityisillä aloilla on ominaista, että työntekemisaika muuttuu usein ja varsinaista työpaikkaa ei välttämättä ole ollenkaan.³⁵ Rakennusalan toimihenkilöiden TES:ssä (39 §) määritetään matkakustannusten korvaukset toimihenkilöille, jotka työskentelevät jatkuvasti työmailla eli heillä ei ole varsinaista työpaikkaa. Pykälän mukaisia määräyksiä voidaan soveltaa myös työntekijöihin, joilla ei ole väliaikaisesti varsinaista työntekemisaikkaa tiettyinä määräaikoina. Kohdassa kerrotaan asunnon ja työmaan välisten matkojen oikeutetut korvaukset, mikäli asunto sijaitsee yli viiden kilometrin päässä työmaasta.³⁶ Mikäli oletetaan, että yrityksen A esimerkissä työntekijöiden asunnot sijaitsevat yli viiden kilometrin päässä työmaasta, työntekijöille kuuluisi maksaa TES:n mukaiset korvaukset työmatkoista kodin ja työmaan väliltä.

2.4 Oikeustapaus rakennusliikkeen maksamista päivärahoista

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa (19.1.1983 T 266) käsiteltiin päivärahamaksuja, joita rakennusliike oli maksanut työmiehilleen sekä työmailla työskennelleille rakennusmestareille. Päivärahoja oli maksettu päivittäisistä matkoista asunnolta työmaille tehtävistä matkoista. Asunnot sijaitsivat noin 60-70 kilometrin päässä työmaista. KHO katsoi, että työntekijät työskentelivät verohallituksen ohjeiden mukaisesti erityisellä alalla, jolla työn lyhytaikaisuuden vuoksi jouduttiin erityistä työntekemisaikkaa usein vaihtamaan. Rakennustyömailta KHO piti näin ollen erityisinä työntekemisaikkoina. Koska työntekijöillä ei ollut varsinaista työpaikkaa, rakennustyömaiden ulkopuolella maksettuja päivärahoja ei voitu pitää ennakkoperintälain 8 §:ssä tarkoitettuina kustannusten korvauksina, jotka ovat aiheutuneet työn suorittamisesta. Näitä korvauksia ei siis voinut päätöksen mukaan maksaa toimittamatta ennakonpidätystä ja suorittamatta työnantajan sosiaaliturvamaksua. KHO määräsi palkanmaksuajan, jonka mukaisesti ennakonpidätys sekä sosiaaliturvamaksu tulisi korjata.

³⁴ Ks. lisää tarkemmista määräyksistä Rakennusalan toimihenkilöiden TES 38 §.

³⁵ Adamsson & Engblom 2011, 173.

³⁶ Ks. korvauserusteiden määrät Rakennusalan toimihenkilöiden TES 39 §.

Kuten jo rakennusalan toimihenkilöiden TES:ssä (37 §) kerrottiin, että kodin sekä työmaan väliset matkat eivät sisälly työntekijän säännölliseen aikaan. Mikäli työmatka olisi tapahtunut varsinaiselta työpaikalta työmaalle, olisi päivärahojenkin maksu voitu mahdollisesti suorittaa verovapaasti. Turunen ja Syvänperä kertovat, ettei päivärahaa ole tarkoitettu korvaamaan majoituksesta tai matkustamisesta aiheutuneita kuluja. Se on tarkoitettu korvaamaan työmatkasta aiheutuneita ruoka- ja elinkustannusten lisäyksiä. Jotta päiväraha voitaisiin maksaa verovapaasti, erityisen työntekemispaikan on sijaittava yli 15 kilometrin päässä työntekijän asunnosta tai varsinaisesta työpaikasta.³⁷ Tämä edellytys olisi täytynyt rakennusliikkeen tapauksessa.

On huomioitava, että tapaus päivärahamaksuista oli tapahtunut vuonna 1983 ja tämän jälkeen verohallinnon päätöksiin sekä lakiin on tullut muutoksia. Tuloverolain muutos, joka tuli voimaan vuonna 2006, selkeytti pitkään kestävien komennuskohteiden tilannetta. Muutoksella saatiin ratkaistua, missä tilanteissa pitkäkestoinen työskentely erityisellä työntekemispaikalla voi olla TVL:n mukainen tilapäinen työmatka sekä milloin on kyse työskentelystä varsinaisella työpaikalla.³⁸ Tätä esimerkkiä ei siis voida suoranaisesti soveltaa yritys A:n tapauksessa. Yritys A esimerkissä toimistoa voidaan pitää palkansaajien varsinaisena työpaikkana, joten työmatkaksi ei voida välttämättä luokitella kodin ja työmaan välistä matkaa.

Yritys A:n tilanteeseen vaikuttaa niin moni yksityiskohtainen asia, että suosittelen yritystä A hakemaan Verohallinnolta etukäteen ennakkoratkaisua. Ennakkoperinnän ennakkoratkaisuhakemuksessa haetaan ennakonpidätysvelvollisuuteen sekä työnantajan sosiaaliturvamaksuun koskevaa päätöstä. Ennakkoratkaisuhakemus tehdään kirjallisesti allekirjoituksella varustettuna. Hakemukselle ei ole täytettävää lomaketta, vaan se on tehtävä vapaamuotoisesti. Siihen on kuitenkin liitettävä kansilehti eli saatelomake ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemukseen.³⁹ Liite 1.

3 Toissijainen työpaikka

Yritys B on palkannut uuden työntekijän firmaansa. Työntekijän asunto sijaitsee noin 80 kilometrin päässä yritys B:n toimistosta. Koska työ on luonteeltaan konttorityötä, josta suurimman osan töistä voi tehdä kotikoneella, työnantaja ja työntekijä ovat sopineet etätömahdollisuudesta. Työntekijä työskentelee suurimman osan ajasta kotonaan käyttäen yrityksen ver-

³⁷ Turunen & Syvänperä 2012, 90-92. Ks. tarkemmat ohjeet päivärahasta Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 A144/200/2012.

³⁸ Adamsson & Engblom 2011, 164.

³⁹ Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös A15/200/2013. Ks. tarkemmat ohjeet ennakkoratkaisun hakemisesta Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös A15/200/2013.

kossa toimivia järjestelmiä. Yritys on myös ostanut työntekijälle kannettavan tietokoneen, siihen tarvittavat järjestelmät sekä muut työhön tarvittavat välineet.

Työntekijä joutuu kuitenkin käymään toimistolla palavereissa sekä hakemassa työmääräyksiä ja tarvittavia papereita. Työsopimuksessa sovittiin, että kodin ja toimiston välisistä työmatkoista aiheutuneet kustannukset oman auton käytöstä korvataan työntekijälle. Työnantaja on maksanut työntekijän kilometrikorvaukset toimistomatkoihin verovapaasti. Verovapaasti maksettu korvaus on perusteltu siten, että yrityksen toimisto toimii toissijaisena työntekemispäikkana ja tällöin muodostuu työasiamatka toissijaisen sekä varsinaisen työpaikan välille. Työnantajan mielestä työntekijän koti toimii varsinaisena työntekemispäikkana, sillä työntekijä säilyttää siellä työvälineitään sekä työskentelee suurimman osan ajastaan kotitoimistonsa. Voidaanko työntekijän koti luokitella tässä tapauksessa varsinaiseksi työntekemispäikäksi? Katsotaanko tässä tapauksessa yrityksen toimisto toissijaiseksi työpaikaksi? Onko tästä maksettu verovapaa matkakorvaus oikeutettu? Mitä mahdollisia seurauksia tästä voi syntyä? Mitä vaikutuksia etätyöskentelyllä on työmatkakustannuksissa?

Etätyön harjoittaminen on seitsenkertaistunut Suomessa vuodesta 1990 vuoteen 2008⁴⁰. Etätyöskentelyssä on hyvät sekä huonot puolensa. Liikenteen turvallisuusvirasto Traficin sekä Liikenneviraston yhteistutkimuksen mukaan etätyöskentelyn lisääntyminen on yksi merkittävistä tavoista tukea sekä liikenteen turvallisuutta että ympäristöystävällisyyttä. Se vähentää huomattavasti työmatkaliikenteen määrää. Tämän myötä ruuhkahuiput tasoittuvat, mikä lisää osaltaan liikenteen sujuvuutta.⁴¹ Työntekijälle etätyöskentely vaikuttaa työajan joustavuuteen, asunnon sijainnin valitsemiseen sekä vajaakuntoisten mahdollisuuteen osallistua työelämään⁴².

Etätyöskentelymahdollisuus voi olla työnantajalle valttikortti, sillä se lisää työpaikan houkuttelevuutta. Se myös parantaa työtehoa sekä toimitilojen kustannusten säästöjä. Etätyöskentelyssä on myös huonot puolensa. Työajat voivat venyä, työskentely vaatii sopeutumista perheeltä sekä etäjohtamisessa on omat haasteensa. Tämän vuoksi on erittäin tärkeää käydä ensin etätyön säännöt läpi ja tehdä suunnitelma, kuinka työskennellään⁴³. On huomioitava työn tekemisen aika eli milloin työntekijä on tavoiteltavissa. Toinen tärkeä asia on selvittää matkustuskorvauskäytännöt. Mistä työmatka alkaa? Mikä on työmatka etätyötilanteessa, kun työpaikka saattaakin olla koti?⁴⁴

⁴⁰ Suomi etätyön kärkimaita 2013.

⁴¹ Helsingin Sanomat 2013.

⁴² Suomi etätyön kärkimaita 2013.

⁴³ Ks. Millaisia asioita tulee huomioida kotona työskentelyssä Jerrard 2012, 26-28.

⁴⁴ Heinonen & Saarimaa 2009, 18-20.

3.1 Toissijaisen työpaikan määrittely

Toissijainen työpaikka on TVL:n (71.1 §) mukaan työnantajan tai samaan intressipiiriin kuuluvan yrityksen vakituinen työpaikka, joka sijaitsee eri paikkakunnalla tai toisessa valtiossa kuin työntekijän ensisijainen työpaikka. Toissijaisella työntekemispaikalla palkansaaja työskentelee säännöllisesti, muttei pääasiallisesti.⁴⁵ Toissijainen työpaikka syntyy vain, jos työnantajalla tai samaan intressipiiriin kuuluvalla on vähintään kaksi toimipistettä. Koska intressipiirin voivat muodostaa kuntayhtymät, on huomattava, että viimeaikaiset kuntaliitokset ovat saattaneet muuttaa toimipisteen järjestystä. Aikaisemmin eri kuntien alueella sijainneet saman työnantajan toimipisteet voivat kuulua nykyään samaan kuntaan, eikä näin ollen toista toimipaikkaa voida hyväksyä enää toissijaiseksi työpaikaksi. On myös huomioitava, että intressipiiri muodostuu vain työnantajien tekemästä järjestelystä. Esimerkiksi etätyössä työntekijän koti ei voi olla toissijainen työpaikka, sillä se ei ole työnantajan vakituinen toimipaikka. Asiakkaan toimipistettä ei voida myöskään pitää toissijaisena työpaikkana.⁴⁶

On tärkeää pystyä erottamaan toissijainen työpaikka, ensisijaisena pidettävästä työpaikasta tai erityisestä työntekemispaikasta, sillä edellytykset verovapaalle matkakustannusten korvauksille ovat erilaiset eri tilanteissa. Ensisijaiseksi työpaikaksi luokitellaan käytännössä se työpaikka, jossa henkilö pääasiallisesti työskentelee ja jonka läheisyydessä on hänen asuntonsa. Työtehtävien luonne voi myös ratkaista työpaikan ensisijaisuuden. Kun esimerkiksi ammattiliiton toimitusjohtaja työskenteli kolmena päivänä viikossa liiton pääkonttorissa ja kahtena päivänä perheen asuinpaikkakunnalla sijaitsevassa liiton työpisteessä, katsottiin pääkonttori toimitusjohtajan varsinaiseksi työpaikaksi. Ratkaisuperusteina olivat työtehtävien luonne sekä työskentelyaika. Toimitusjohtajan asuinpaikka ei ollut tässä suhteessa relevantti tekijä. Jos kuitenkin tehtävien hoito ja laatu eivät painotu erityisesti toiseen työskentelypaikkaan, perheen asuinpaikalla on merkitystä.⁴⁷

Toissijaiseen työpaikkaan suoritetusta matkasta aiheutuneet matkakustannukset sekä kohtuulliset majoittumiskustannukset työnantaja voi korvata verovapaasti. Päivärahaa, yömatkarahaa tai ateriakorvausta ei näistä matkoista voida kuitenkaan verovapaasti hyvittää. Kohtuullisina majoittumiskustannuksina voitaisiin korvata esimerkiksi hotellihuoneen hinta tai tarpeelliseksi katsotun asunnon vuokraisuuden. Mikäli työnantaja ei suostu korvaamaan matkoja toissijaiselle työpaikalle, voi palkansaaja vähentää nämä kustannukset työmatkakustannuksia todellisten kustannusten mukaisesti. On huomattava, että työnantaja ei voi korvata toissijaisen työpaikan ja majoituspaikan välisiä matkoja verovapaasti, sillä nämä matkat rinnastetaan asun-

⁴⁵ Turunen & Syvänperä 2011, 90.

⁴⁶ Adamsson & Engblom 2011, 173-174 ja Mattinen 2010, 32.

⁴⁷ Adamsson & Engblom 2011, 174-175.

non ja varsinaisen työpaikan välisiin matkoihin. Jos työntekijällä on useampia toissijaisia toimipaikkoja, voi työnantaja korvata näiden työpisteiden väliset matkat verovapaasti.⁴⁸

Viitaten TVL:iin (71.1 §) toissijainen työpaikka muodostuu vain, jos työnantajalla on vähintään kaksi toimipistettä. Työntekijän koti ei ole kuitenkaan työnantajan toimipaikka. Yritys B:n tapauksessa etätyöntekemispaiikka täyttää paljon varsinaisen työpaikan ehtoja. Vaikka työntekijän koti luokiteltaisiin hänen varsinaiseksi ja pääasialliseksi työpaikaksi, yrityksen toimintoa ei voida pitää toissijaisena työntekemispaiikkana.

3.2 Oikeustapaus etätyöskentelyn vaikutuksesta matkakorvauksiin

Turun hallinto-oikeuden tapauksessa (22.6.2004 T 04/0442/3) tutkittiin, onko työnantajan maksettava työmatkakorvauksia työntekijälleen tämän kodin ja työnantajan toisella paikkakunnalla sijaitsevan toimipaikan väliltä. Oikeustapauksessa oli kyse työnantajan maksamista kilometrikorvauksista. X Ky:n työntekijä oli työskennellyt pääasiassa etätyön tapaan omassa kodissaan tehden X Ky:n konttoritehtäviä. Hän oli kuitenkin käynyt työnantajan toimipaikassa parina päivänä viikossa hoitamassa yrityksen pankkiasioita ja hakemassa materiaalia sekä ohjeita työskentelyään varten.

X Ky oli saanut jo päätöksen verovirastosta, mutta yritys teki valituksen ratkaisusta. Turun HAO hylkäsi X Ky:n veroviraston päätöksestä tekemän valituksen. Veronalaista tuloa ei ole muun muassa kilometrikorvaus, jonka työnantaja maksaa työntekijän työtehtäviensä hoitamiseksi toissijaiseen työpaikkaansa tekemästä matkasta. Toissijaisella työpaikalla tarkoitetaan verovelvollisen työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön vakituista toimipaikkaa. Toimipaikan on sijaittava toisella paikkakunnalla kuin työntekijän ensisijaisena pidettävä varsinainen työpaikka. HAO katsoi, että TVL:n toissijaista työpaikkaa koskevan lainkohdan soveltaminen edellyttäisi, että työnantajalla on kaksi toimipistettä, joista molemmissa on työskennelty. Siten kotia ei voida pitää ensisijaisena varsinaisena työpaikkana, eikä yrityksellä ollut oikeutta maksaa työntekijän kodin ja X Ky:n toisella paikkakunnalla sijaitsevan toimipisteen välisistä matkakustannuksista kilometrikorvauksia maksamatta niistä työnantajamaksuja.⁴⁹

Tilanne on ongelmallinen toissijaisen työpaikan määrittelyssä, mikäli työntekijä työskentelee suurimman osan aikaa kotoa käsin. Toissijaisen työpaikan olemassaolo edellyttää, että toimipaikat kuuluvat samaan intressipiiriin työnantajan kanssa. Julkaistussa oikeuskäytännössä ei

⁴⁸ Adamsson & Engblom 2011, 176.

⁴⁹ Turun HAO 22.6.2004 04/0442/3.

ole vielä selvitetty, voitaisiinko työntekijän koti luokitella ensisijaiseksi työpaikaksi, jos työnantaja vuokraisi työntekijän asunnosta erillisen huoneen yrityksen toimitilaksi.⁵⁰

Jos yritys B:n tilanteessa voidaan katsoa, että työntekijä käy viikoittain työnantajan toimipisteessä, silloin matkat ovat asunnon ja työpaikan välisiä matkoja, eikä niitä voida korvata verovapaasti. Mikäli työskentely yritys B:n toimipaikassa olisi niin tilapäistä ja satunnaista, että kotia voitaisiin pitää varsinaisena työpaikkana ja toimipistettä erityisenä työntekemispaiikkana, matkat työntekijän kotoa yrityksen toimipisteeseen voidaan korvata verovapaasti.⁵¹ Mikäli oletetaan, että Yritys B:n tilanne on sama kuin X Ky:n tapauksessa, maksettu matkakustannuksien korvaus verovapaasti ja ilman työnantajamaksuja ei ole oikeutettua. Työnantaja voi maksaa korvauksen suorittamalla sen palkan yhteydessä verollisena korvauksena. Mikäli työsopimuksessa ei olisi sovittu matkakustannusten korvauksista, työntekijä voisi vähentää nämä matkat omassa verotuksessaan verovähennyksinä.

3.3 Verotarkastus

Verovapaiden kustannusten korvauksien maksamisessa ei kannata ottaa riskiä. Mikäli korvauksen verollisuuteen ei ole selkeää vastausta, kannattaa hakea ennakkopäätös verottajalta tai maksaa suosiolla verollinen korvaus matkakustannuksista. Useat työnantajat voivat ajatella, ettei verovapaiden matkakorvauksien maksua huomata, mutta viimeistään verotarkastuksen sattuessa kohdalle siihen puututaan. Verotarkastuksessa käydään erittäin tarkasti läpi yrityksen kirjanpitoon liittyvät kirjaukset ja tositteet.

Laki Verohallinnosta (503/2010) säätelee, että verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimitaminen, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys, veronsaajien oikeudenvallonta sekä verovalvonta. Verovalvonnassa on kyse toimenpiteistä, joilla pyritään varmistamaan veronmaksun perusteena olevien tietojen ja niiden perusteella suoritettujen Verohallinnon toimien oikeellisuus ja riittävyys.⁵²

Verotarkastus on ainoa tapa, jolla voidaan tutkia kokonaisuudessaan yritysten ja muiden kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisten verotukseen liittyvien velvollisuuksien ja tehtyjen ratkaisujen oikeellisuutta. Osana verovalvonnan kokonaisuutta verotarkastuksen keskeinen tehtävä on varmistaa oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Verotarkastuksella on myös muita tehtäviä, kuten verolakien vaikutusten ja toimivuuden seuraaminen sekä mahdollisten korvausehdotusten tekeminen. Tarkastustoiminnalla vaikutetaan myös ennaltaehkäisevästi verovelvollisen toimintaan. Verotarkastuksen tavoitteena on osaltansa ehkäistä harmaata taloutta. Harmaalla

⁵⁰ Adamsson & Engblom 2011, 178.

⁵¹ Mattinen 2010, 50.

⁵² Myrsky & Rabinä 2011, 89.

taloudella tarkoitetaan periaatteessa laillista toimintaa, josta ei ole kuitenkaan suoritettu lakisääteisiä maksuja ja veroja, kuten ennakonpidätystä, sosiaaliturvamaksuja ja eläkemaksuja. Tällaisessa tilanteessa on ollut tarkoituksena pitää toiminta tai tulonmuodostus viranomaisilta salassa, tai siitä on annettu väärää tai puutteellista tietoa.⁵³

Verotarkastuksessa keskeisessä asemassa ovat verovelvollisen oikeusturvaan liittyvät kohdat. Verotarkastuksessa on erittäin tärkeää, että tarkastus tapahtuu asiantuntevasti ja tasapuolisesti. Verovelvollisen on suhtauduttava tarkastukseen yhtä huolellisesti kuin verotarkastajankin. Verotarkastuksesta säädetään laissa verotusmenettelystä (1558/1995, 14 §) sekä muissa laeissa, joissa käsitellään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta. Verovelvollisen on ilmoitettava oikeat ja riittävät tiedot verotuksen perusteeksi, ja tämän veroviranomainen varmistaa verotarkastuksessa. Verotarkastuksesta laaditaan verotarkastuskertomus, jossa kuvataan selvitettyt tosiasiat.⁵⁴

Pahimmassa tapauksessa verotarkastuksesta voi seurata maksuunpano ja mahdolliset viivästyseuraamukset, jotka ovat laajuudeltaan niin suuret, että verovelvolliselle tulee maksuvaikeuksia. Verot ja maksuseuraamukset tulee maksaa niille määrättyinä eräpäivinä. Mikäli maksuunpantuja veroja ei makseta ajallaan, ne lähetetään ulosottoimen perittäväksi.⁵⁵

Verottaja tekee usein pistokokeita tietyn alan yrityksiin. Verotarkastuksessa ei aina etsitä virheitä verovelvollisen toiminnassa, vaan tarkoituksena saattaa olla vertailutietotarkastus. Vertailutietotarkastuksessa voidaan pyrkiä keräämään vertailutietoja muun verovelvollisen verotukseen. Yritys voidaan ottaa myös tarkastuksen kohteeksi, mikäli se on näyttänyt toimineen huolimattomasti. Sitä suurempi riski on joutua verotarkastuksen kohteeksi, mitä enemmän yrityksellä on laiminlyöntejä. Verovelvollisen kannattaa vähintäänkin huolehtia, että kaikki veloitteet hoidettaisiin ajallaan. Jos tarkastuksessa havaitaan paljon virheitä tai puutteita, yrityksen kannattaa varautua siihen, että se otetaan jossakin vaiheessa uudelleen tarkastuksen kohteeksi. On siis tärkeää oikaista kaikki havaitut virheet oma-aloitteisesti, sillä se lisää luotettavuutta yrityksen toimintaa kohtaan.⁵⁶

4 Erityinen työtekemispaiikka

Yritys C on konsulttialan yritys, jonka tarkoituksena on suunnitella asiakkailleen palveluita edistäviä ratkaisuja. Yritys C:n työntekijät ovat työskentelevät suurimman osan ajasta asiakkaidensa luona ja käyvät muutaman kerran kuukaudessa työnantajansa toimistolla tekemässä yrityksen sisäisiä tehtäviä. Yritys C on sopinut matkakorvausjärjestelmästä solmiessaan työso-

⁵³ Myrsky & Rabinä 2011, 89-94.

⁵⁴ Myrsky & Rabinä 2011, 94-95.

⁵⁵ Koponen 2013, 353-354.

⁵⁶ Koponen 2013, 356.

pimuksia työntekijöidensä kanssa. Työsopimuksessa on merkitty, että Yritys C noudattaa suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden työehtosopimusta. Työnantaja on myös sopinut työn luonteen vuoksi, että matkakustannuksista aiheutuneet korvaukset maksetaan verovapaasti kodin ja asiakkaan toimipaikan väliltä.

Yritys C on perustellut verovapaat korvaukset sillä, että asiakkaan toimipaikka luokitellaan erityiseksi työntekemispaikaksi. Yritys on myös tietoinen, että erityisen työpaikan ehtoihin kuuluu työskentelyn tilapäisyys. Sen vuoksi yritys tarkkailee, etteivät tilapäisyyden ehdot ylitä matkakorvauksia maksettaessa. Mitä nämä tilapäisen työskentelyn ehdot pitävät sisällään? Vaikka yritys C noudattaisi tilapäisyyden edellytyksiä, voiko kodin ja erityisen työntekemispaikan matkakustannukset maksaa verovapaasti? Mitä suunnittelu- ja konsulttialan TES säätelee verovapaista kustannusten korvauksista?

Työehtosopimuksia on kahdenlaisia, normaalisitovia ja yleissitovia. TSL (2:7 §) mukaan työnantaja, joka on sidottu TESL:n mukaan noudattamaan sellaista työehtosopimusta, jonka toisena sopijapuolena on valtakunnallinen työntekijöiden yhdistys, saa noudattaa tätä työehtosopimusta yleissitovan TES:n sijaan. Edellytyksenä siis on, että toisena sopijapuolena on erityisesti valtakunnallinen työntekijäyhdistys ja toisena osapuolena voi olla yksittäinen työnantaja. Työnantajan järjestäytyminen vaikuttaa yksinomaan siihen, noudatetaanko yrityksessä normaalisitovaa TES:sta. Pääsääntönä on, että normaalisitova TES syrjäyttää alalle sopivan yleissitovan TES:n.⁵⁷ Oletetaan, että yritys C ei kuulu normaalisitovan TES:n osalliseen työnantajaliittoon, joten esimerkiksi käytetään yleissitovaa suunnittelu- ja konsulttialan TES:sta. TES:n yleissitovuuden ensisijaiset kriteerit ovat, että se on valtakunnallinen sekä asianomaisella alalla edustavana pidettävä.⁵⁸

TES:n määräykset voivat olla luonteeltaan joko velvoite- tai normimääräyksiä. Velvoitemääräykset koskevat työehtosopimuksen osapuolia eli liittoja. Esimerkkinä tästä voivat olla työrauhavelvoitteita koskevat määräykset. Normimääräykset puolestaan voivat säännellä vain yksittäisiä työsuhteita. Esimerkiksi palkkaa koskevat määräykset ovat normimääräyksiä.⁵⁹

TES:n normimääräykset voivat olla yhtäläillä pakottavia tai tahdonvaltaisia kuin lakinormit. Lähtökohtana on, että normi on pakottava. Mahdollinen tahdonvaltaisuus voi olla ilmaistu tekstissä suoraan sanonnalla ”ellei paikallisesti toisin sovita”. Toisinaan tahdonvaltaisuus pysytään päättelemään asiayhteydestä. Lain pakottavuuden taustalla on työntekijän suojelun

⁵⁷ Hietala ym. 2013, 158 ja Engblom 2013, 46-47.

⁵⁸ Engblom 2013, 49.

⁵⁹ Engblom 2013, 50.

periaate. Kuten työlainsäädännössä, työehtosopimusmääräysten pakottavuus on luonteeltaan vähimmäispakottavuutta työntekijän hyväksi.⁶⁰

4.1 Erityisen työpaikan määrittely

Taulukossa 1 tuodaan vielä esille työntekemispaiikkojen erot sekä verovapaasti korvattavat matkakustannukset. Varsinainen työntekemispaiikka on paikka, jossa palkansaaja työskentelee vakituisesti, esimerkiksi yrityksen toimisto. Matkasta varsinaisen työpaikan ja asunnon välillä ei ole oikeutettua maksaa matkakorvauksia verovapaasti. Yritys C:n tilanteessa asiakkaan toimitiloja ei voida luokitella varsinaiseksi työpaikaksi, vaikka he työskentelisivät siellä suurimman osan ajasta. Yritys C:n työntekijöillä on useita asiakkaita. Asiakassuhteet eivät välttämättä kestä montaa vuotta, joten varsinaiseksi työntekemispaiikaksi voitaisiin tässä tilanteessa määritellä yritys C:n toimisto. Asiakkaan toimitiloja ei voida myöskään luokitella toissijaisiksi työntekemispaiikoiksi, koska toissijainen työpaikka vaatii, että toimitila on työnantajan tai sen intressipiiriin kuuluvan yrityksen vakituinen työpaikka. Kodin ja toissijaisen työntekemispaiikan välillä voidaan korvata matkalipuista, kilometrikorvauksista ja kohtuullisista majoituskustannuksista verovapaasti.

Varsinainen työntekemispaiikka	Toissijainen työntekemispaiikka	Erityinen työntekemispaiikka	Pääasiallinen työntekemispaiikka
Työpaikka, jossa työntekijä työskentelee pääsääntöisesti ja vakituisesti	Työpaikka, jossa työntekijä työskentelee säännöllisesti, muttei pääsääntöisesti	Työpaikka, jossa palkansaaja työskentelee tilapäisesti	Työpaikka, jossa työntekijä työskentelee tilapäisesti ja jossa vähintään puolet työstä suoritetaan yli kahden tai kolmen vuoden aikana
Matkakustannuksia ei voida korvata verovapaasti.	Matkaliput, kilometrikorvaukset ja majoituskustannukset voidaan korvata verovapaasti.	Matkaliput, kilometrikorvaukset, majoituskustannukset ja päivärahat voidaan korvata verovapaasti.	Matkakustannuksia ei voida korvata verovapaasti.

Taulukko 1: Työntekemispaiikat ja verovapaasti korvattavat matkakustannukset.⁶¹

Laissa tai verohallinnon kustannuspäätöksessä ei erikseen määritellä erityistä työntekemispaiikkaa. Työasiamatkan määrittelyn perusteella voidaan kuitenkin todeta, että kysymyksessä on varsinaisen työpaikan ulkopuolella sijaitseva paikka, jossa työntekijä tilapäisesti työskentelee.

⁶⁰ Engblom 2013, 50-51.

⁶¹ Turunen & Syvänperä 2012, 93.

telee.⁶² Erityiselle työntekemispaikalle suuntautuvan matkan tarkoituksena voi olla esimerkiksi tilapäinen asiakaskäynti tai koulutustilaisuus. Työmatka luokitellaan tilapäiseksi, jos työpisteessä viivytään vain lyhyen aikaa ja palkansaajan varsinainen työntekemispaikka säilyy muualla saman työnantajan palveluksessa.⁶³ Toisin sanoen työskentely voidaan luokitella tilapäiseksi, vaikka työkohteeseen olisi pitkäaikainen, mutta työntekijä suorittaa vain ennalta määrätyn lyhytaikaisen tehtävän⁶⁴.

TVL:n (72a §) mukaan tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla pidetään enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa. Tilapäisenä työskentelynä voidaan kuitenkin pitää enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa, jos työskentely kestää rajatun ajan edellyttäen, että työkohteessa suoritettu työ päättyy heti kun työ saadaan valmiiksi. Kahden vuoden ylittävältä ajalta matkakustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa ainoastaan silloin, kun työntekijä on työmatkan vuoksi yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin takia tilapäisissä majoitustiloissa ja työ tehdään työntekemispaikassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä työntekijän asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta. Jos enintään kahdeksi tai kolmeksi vuodeksi sovittu työskentelyajanjakso jatkuu pidempään syistä, joiden ennakkointia ei ole voitu kohtuudella vaatia, työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla siihen asti, kunnes tilapäistä työskentelyä koskeva määräaika päättyy.

Jos työntekijän kahden tai kolmen vuoden aikana tehdyistä työpäivistä yli puolet on suoritettu samalla työntekemispaikalla, erityinen työntekemispaikka luokitellaan palkansaajan pääasialliseksi työskentelypaikaksi⁶⁵. Kun työmatka tehdään erityiselle työntekemispaikalle, työnantaja voi korvata verovapaasti kaikki syntyneet matka- ja majoituskustannukset sekä päivärahat kodin ja erityisen työpaikan väliltä. Palkansaajan omia elantokustannuksia kuten matkoja toissijaisen työpaikan sekä majoituksen välillä työnantaja ei saa korvata verovapaasti. Kun työntekemispaikka luokitellaan pääasialliseksi työskentelypaikaksi, matkakustannuksia kodin ja työpaikan väliltä ei voida korvata verovapaasti.⁶⁶ Yritys C:n tapauksessa näyttäisi siltä, että työntekijöiden suoritetuista työpäivistä yli puolet on tehty asiakkaan toimitiloissa. On kuitenkin epäselvää, onko työpäivät suoritettu samalla työntekemispaikalla vai onko asiakkaiden toimipisteitä useita.

Kuten jo yritys A:n tilanteessa käytiin läpi, että TVL:n (72 §) mukaan toimialoilla, joilla joudutaan erityistä työpaikkaa usein muuttamaan työn lyhytaikaisuuden vuoksi, voidaan työmatkaksi luokitella myös päivittäinen matka asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä. Tämä

⁶² Adamsson & Engblom 2011, 179.

⁶³ Turunen & Syvänperä 2012, 91.

⁶⁴ Adamsson & Engblom 2011, 179.

⁶⁵ Adamsson & Engblom 2011, 181.

⁶⁶ Turunen & Syvänperä 2012, 91-93.

kuitenkin edellyttää, ettei verovelvollisella ole varsinaista työpaikkaa. Ainoastaan ammatinimike ei ratkaise työskenteleekö palkansaaja erityisellä alalla, vaan se ratkaistaan työskentelyolosuhteiden perusteella.⁶⁷ Jos yritys C:n tapauksessa toimistotila luokitellaan varsinaiseksi työpaikaksi, voidaan päätellä, ettei matkasta kodin ja erityisen työntekemispaikan väliltä voi maksaa matkakorvauksia verovapaasti. Mikäli yritys C:n toimialaa ei luokitella erityiseksi alaksi, verovapaisiin korvauksiin vaikuttaa myös se, että matkan tulisi alkaa varsinaiselta työntekemispailta, ei työntekijöiden kotoa. Tämä johtuu puolestaan siitä, ettei kodin ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja voida korvata verovapaasti.

4.2 Suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden työehtosopimus

Suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden TES:ssä (17/2012) on säädelty erikseen matkakorvauksien ehdoista ja määristä. TES:n (22.2 §) mukaan matka luokitellaan alkaneeksi, kun työntekijä lähtee matkalle työpaikalta tai erikseen sovittuna kotoaan ennen säännöllisen työajan alkamista. Matka päättyy, kun toimihenkilö saapuu takaisin työpaikalleen tai säännöllisen työajan päätyttyä työntekijä palaa suoraan kotiinsa, jolloin matka katsotaan päättyneeksi. Päivärahaan oikeutetut vuorokaudet lasketaan työmatkan alkamisesta sen päättymiseen. TES:n (22.9 §) määräykset palkasta matka-ajalta eivät vaikuta matkustamisvuorokausien laskennassa.

TES:n (22.3 §) mukaan työnantajan tulisi korvata kaikki tarpeelliseksi katsotut matkustuskustannukset, joihin luokitellaan mukaan matkalippujen hinnat, matkatavarakustannukset sekä, jos matka tapahtuu yön aikana, makuupaikkalippujen hinnat. Työnantajan tulee selvittää matkasta johtuvien kustannusten korvaaminen sekä muut matkaan liittyvistä yksityiskohdista yhdessä työntekijän kanssa ennen matkalle lähtöä, mikäli tämä katsotaan tarpeelliseksi. TES:ssä (22.4 §) viitataan siihen, että matkakustannuksista aiheutuvat korvaukset maksetaan verohallinnon vuosittain päivitetyn päätöksen mukaan verovapaista matkakustannuksista⁶⁸.

TES (22.7 §) määrittelee työkomennuksen luonteen lyhyeen ja pitkään työkomennukseen. Kyseessä on lyhyt työkomennus, jos työn suorittaminen vaatii vähintään kahden viikon yhtäjaksoista oleskelua samalla paikkakunnalla. Kyseessä on pitkä työkomennus, mikäli työnsuorittaminen edellyttää vähintään kahden kuukauden yhtäjaksoista oleskelua. Kummassakin tapauksessa voidaan neuvotella päivärahojen suuruudesta paikalliset olosuhteen ja työnantajan toimenpiteet huomioon ottaen.

⁶⁷ Mattinen 2010, 47.

⁶⁸ Ks. Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 A144/200/2012.

Matkasta voidaan TES:n (22.9 §) mukaisesti maksaa palkkaa. Tämä tarkoittaa sitä, että toimihenkilön matkustaessa työnantajan komennuksesta työvuoroluettelon mukaisena vapaa-aikana, matkustamiseen menevältä ajalta maksetaan korvauksena peruspalkkaa⁶⁹. Matkustamiseen käytetyltä ajalta ei makseta korvausta, mikäli työntekijän normaalit työtehtävät vaativat toistuvaa matkustamista tai jos palkansaaaja tehtäviensä luonteen vuoksi päättää itse työaikansa käytöstä sekä matkojensa suorittamisesta. TES:n mukaisten ateriakorvausten sekä päivärahojen asemasta voidaan tässä tilanteessa sopia työnantajan ja työntekijän välillä kiinteästä erillisestä korvauksesta, joka maksetaan kuukausipalkan yhteydessä. Yritys C:n tilanteessa näyttäisi siltä, että matkustaminen asiakastiloihin on toistuvaa, joten tässä momentissa tarkoitettulla tavalla osapuolet voisivat sopia maksettavasta erillisestä korvauksesta. TES:ssä (22.12 §) muistutetaan, että työpaikka voi paikallisesti sopia matkustussäännön, jolla poiketaan matkakorvausten pykälän määräyksistä. Tämä edellyttää, että matkakustannuksien korvaaminen kokonaisuutena vastaa TES:n mukaista tasoa.

4.3 Esimerkkiin liittyvät oikeustapaukset

4.3.1 Ikkunanpesu erityisenä alana

KHO ratkaisussa (10.5.2004 T 1032) ikkunanpesijä A matkasi päivittäin asunoltaan Ikkunanpuhdistusliike B Oy:n varastolle. Varastolta hän eteni päivittäin työkohteisiinsa. Liikkeen varastolla säilytettiin työvälineet, -vaatteet ja -aineet sekä työlistat. Työkohteita oli useita päivän aikana, jopa kahdestakymmenestä kolmeenkymmeneen. Työntekijä A vaati saada vähentää ateriakorvausta vastaavat määrät lisääntyneiden elantokustannuksien vuoksi.

Työntekijän vaatimus hylättiin verotuksen oikaisulaitakunnassa. Hylkäys perusteltiin sillä, että työskentely ei tapahtunut TVL:n (71.2 §) tarkoitetulla erityisellä toimialalla. Toinen perustelu hylkäävälle päätökselle oli, että A:lla katsottiin olevan varsinainen työpaikka. Tästä tehtiin kuitenkin valitus ja HAO hylkäsi tämän, sillä mainittu lainkohta koskee vain sellaisia toimialoja, joilla joudutaan usein vaihtamaan erityistä työntekemispaiikkaa sen tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi. Koska A:n ei katsottu työskentelevän lainkohdassa tarkoitetulla toimialalla sekä työnantajan varastoa oli pidettävä hänen varsinaisena työpaikkana, työntekijä ei ollut oikeutettu vaatimaansa ateriakorvauksen suuruiseen vähennykseen lisääntyneistä elantokustannuksista.⁷⁰

Vaikka verovelvollisella, joka on suorittanut matkan erityiselle työntekemispaiikalle, on varsinainen työpaikka, matkoista aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset hän voi vähentää

⁶⁹ Ks. matka-ajalta korvatun palkan enimmäismäärät Suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden TES 22.9 §.

⁷⁰ KHO 10.5.2004 T 1032.

verotuksessaan annettuaan niistä riittävän selvityksen. Ikkunanpuhdistusliikkeen tapauksessa oli jäänyt selvittämättä, että A:lle aiheutuneet kulut olisivat olleet työpaikan ulkopuolelle suuntautuneilta työmatkoilta sellaisia ylimääräisiä elantokustannuksia, jotka työntekijä voisi vähentää verotuksessaan. KHO (10.5.2004 T 1032) ei muuttanut HAO:n päätöstä, vaikka A vaati työskentelyn rinnastettavaksi erityisalojen kanssa.

Yritys C:n tilanteessa täytyy ottaa huomioon, ettei erityisen alan luokittelu ole yksiselitteinen. Vaikka ikkunanpesijä matkusti alansa vuoksi useille asiakkaidensa toimipisteille monta kertaa päivässä, KHO:n ratkaisussa tätä toimialaa ei katsottu erityiseksi alaksi. Mikäli yritys C konsulttialan yritys määriteltäisiin erityiseksi alaksi, verovapaat matkakustannusten korvaukset edellyttävät, ettei työntekijällä ole varsinaista työpaikkaa.

4.3.2 Rakennusalan erityinen työntekemisaika

Helsingin HAO tapauksessa (06.03.2009 09 T 0320/3) käsiteltiin rakennusalan työtehtävissä toimineen työntekijän kodin ja teollisuusalueen matkoja. Palkansaaja A oli työskennellyt X Oy:n palveluksessa Kilpilahden teollisuusalueella lähes kahden vuoden ajan yhtäjaksoisesti. Selvityksen mukaan työntekijä ei ollut tänä aikana työskennellyt laisinkaan yhtiön toimipisteessä, vaan oli kulkenut suoraan kotoaan työmaalle omalla ajoneuvollaan. Teollisuusalueella työntekijällä oli ollut useita työkohteita, jotka olivat perustuneet X Oy:n ja eri tilaajien välillä sovittuihin toimeksiantoihin. Yritys Oy:n ratkaisussa oli kyseessä työskentely niin sanotulla erityisalalla.

Kilpilahden teollisuusalue oli pinta-alaltaan suhteellisen laaja, mutta sen katsottiin muodostavan öljynjalostuksen alalla yhtenäisen maantieteellisesti ja toiminnallisen rajatun kokonaisuuden useiden työkohteiden kanssa. Helsingin HAO (06.03.2009 09 T 0320/3) huomioi, että X Oy:llä oli ollut jatkuvasti rakentamiseen liittyviä urakoita teollisuusalueella sijaitsevilla työkohteilla ja työntekijä A oli päivittäin kulkenut työkohteisiin kotoa käsin. Koska A oli jatkuvasti työskennellyt Kilpilahden teollisuusalueella, katsottiin hänen työskentelyolosuhteiden vakiintuneen niin, että kysymyksessä ei enää ollut tilapäisluonteista työskentelystä. Alueesta katsottiin muodostuneen työntekijän varsinaisen työpaikka. Asunnon ja teollisuusalueen välisissä päivittäisissä matkoissa ei ollut tämän vuoksi kysymyksessä TVL (72 §) tarkoitetuista työmatkoista. Työntekijällä ei ollut myöskään oikeutta lisääntyneiden elantokustannusten perusteella ateriakorvausten suuruisiin vähennyksiin, jotka yleensä kytkeytyvät erityisalan muuttuviin työolosuhteisiin.

Helsingin HAO:n päätös ei ollut kuitenkaan yksimielinen. Äänestyksen vähemmistö katsoi, ettei Kilpilahden alue ollut erityisellä alalla työskentelevän työntekijän A:n työkohteiden muodostama kokonaisuus, sillä teollisuusalueella oli erillisiä erilaista toimintaa harjoit-

tavia teollisuuslaitoksia ja ei ollut yhtenäisenä alueena rakennustoiminnan kohde. Tästä johdun työskentelyn tilapäisyyttä arvioitaessa ei voitu katsoa työskentelyn tapahtuneen varsinaisessa työpaikassa vain sillä perusteella, että työkohteet sijaitsivat Kilpilahden alueella. Vähemmistön mielestä A:lla oli oikeus vähentää asunnon ja erityisten työntekemispaiikkojen välisistä matkoista seuranneet kustannukset tulonhankkimismenoina verotuksessaan.⁷¹

Kuten Kilpilahden tapauksessa nähdään, välttämättä HAO:n päätöksetkään eivät ole yksimielisiä. Ongelmatilanne yritys C:n tapauksessa on se, luokitellaanko konsulttialan yritys erityiseksi alaksi. Mikäli ei luokitella, asiakkaan toimitilaa voidaan pitää työntekijän pääasiallisena työpaikkana ja tästä matkasta verovapaa matkakorvaus ei ole oikeutettua. Koska työntekijä työskentelee muutaman kerran kuukaudessa yrityksen toimistolla, mielestäni tämä voidaan luokitella työntekijöiden varsinaiseksi työpaikaksi. Erityisen alan verovapaat korvaukset edellyttävät, ettei työntekijällä ole varsinaista työpaikkaa, joten kodin ja erityisen työpaikan väliltä ei voida maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia. Varsinaisen työpaikan tai erityisen alan määrittely ei ole yksiselitteinen, joten ehdottaisin yritys C:n kohdalla hakemaan verohallinnolta ennakkopäätöstä.

5 Verovapaa vai verollinen korvaus

Yritys D:n tapauksessa työntekijä pyysi palkankorotusta, koska oli mielestään kehittynyt työssään ja hänen työmääränsä oli kasvanut edellisvuoteen verrattuna huomasti. Työntekijän varsinaisen työpaikka eli yritys D:n toimisto sijaitsee noin 50 kilometrin päässä verovelvollisen asunnosta. Niinpä työnantaja ehdotti, että yritys D maksaisi työntekijälle palkan lisäksi kilometrikorvaukset asunnon ja toimiston välisistä matkoista. Yritys D:n tytäryhtiötä oltiin parhaillaan perustamassa työntekijän asunnon lähetyville ja he sopivat, että työntekijä muuttaisi työpisteensä tytäryhtiön toimitiloihin ja silloin hänen kuukausipalkkaansa nostettaisiin.

Yritys D päätti maksaa kilometrikorvaukset verovapaasti, koska päivän aikana työntekijälle tulee työmatkaa yli 100 kilometriä ja TVL:n (72 §) mukaan näin pitkä työmatka oikeuttaa verovapaaseen korvaukseen. Tilitoimisto huomautti yritys D:n johtoa asiasta, sillä työnantaja oli tulkinnut lakipykälää väärin. Työntekemispaiikan on sijaittava yli 100 kilometrin päässä työntekijän asunnosta. Päivän aikana yhteenlaskettu matka ei vastaa pykälän ehtoa. Toimitusjohtaja ilmoitti tilitoimistoon, että työntekijän ilmoittamat matkat maksetaan verovapaasti matkalaskulla, koska ne perustellaankin tilapäisiksi asiakastapaamisiksi eli matka kohdistuisi erityiseen työntekemispaiikkaan. Matkalaskujen käsittely tapahtuu siten, että työntekijä kirjaa laskun taloushallinnonjärjestelmään, jonka jälkeen yritys D hyväksyy laskun. Kun lasku on hyväksytty, tilitoimisto hoitaa laskujen maksatuksen. Mikäli tilitoimisto maksaa kilometrikorvaukset matkalaskulla ilman ennakonpidätyksen tai sivukulujen toimitusta, onko tilitoimisto vas-

⁷¹ Helsingin HAO 06.03.2009 09 T 0320/3.

tuussa mahdollisista sanktioista vai onko vastuussa yritys D, koska he ovat hyväksyneet laskun? Kuinka paljon työntekijä ja työnantaja hyötyvät verovapaista korvauksista? Mitä mahdollisia seurauksia veronkierto aiheuttaa?

EPL:n (15 §) mukaan työntekijän vaatimuksesta työnantaja voi korvata palkansaajalle kertyvät työstä välittömästi johtuvat kustannukset tai vähentää kustannusosuuden ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Tämä edellyttää sitä, että palkansaaja esittää työnantajalle kustannuksista selvityksen. Mikäli selvitystä ei voida pitää luotettavana, kustannukset tulee arvioida vastaavista olosuhteista ja tehtävistä muodostuneiden kustannusten mukaan. EPL (15.3 §) mukaisia korvattavia tai vähennettäviä kustannuksia eivät kuitenkaan ole TVL:n (72.3 §) tarkoitetuista erityisten toimialojen matkoista aiheutuneet kustannukset. Mikäli siis yritys D:n työntekijällä ei ole antaa selvitystä asiakastapaamisten matkoista, työnantaja ei saisi hyväksyä kilometrikorvauksia. Jos työnantaja kuitenkin hyväksyy nämä matkat, verottaja puuttuu asiaan.

MTV3:n 45 minuuttia -ohjelmassa keskusteltiin työajojen kustannuksiin maksetuista kilometrikorvauksista ja kuinka niistä voi muodostua pelottava asia työnantajalle. Työeläkevakuuttajat TELA:n toimitusjohtaja Suvi-Anne Siimes arveli, että työnantaja voisi syyllistyä rikokseen, mikäli työntekijän saamien kilometrikorvausten arvo kohoaa kymmeniin prosentteihin suhteessa bruttopalkkaan. Myynnin ja markkinoinnin ammattilaisten yhdistyksen toiminnanjohtaja Juha Häkkinen kuitenkin kumoaa Siimesen epäilyksen. Häkkisen mielestä ei ole olemassa suhdetta sille, kuinka paljon työntekijä voi saada kilometrikorvauksia palkkaansa verrattuna. Häkkinen kuitenkin muistuttaa, että sen sijaan on olemassa sääntö, ettei palkkaa voi saada verottomina kilometrikorvauksina.⁷²

Siimes lakkautti TELA:n eläketiedotuksen, jossa korvauksia on syntynyt runsaasti menneinä vuosina, koska hän on rinnastanut Habitan veropetokset ja kirjanpitorikokset TELA:ssa maksettuihin korvauksiin. Lakkauttamisen jälkeen TELA:ssa on MTV3:n mukaan lopettanut työs-kentelyn viisi yli 60-vuotiasta työntekijää, joista kolme on irtisanottu. Veronmaksajain Keskusliiton toimitusjohtaja Teemu Lehtisen mukaan korvausjärjestelmä on luotu sen vuoksi, jotta työnantaja maksaisi korvauksen siitä, että lainaa työntekijän omaisuutta. Lääketeollisuus ry:n toimitusjohtaja Jussi Merikallio kertoo, ettei kilometrikorvauksilla ole tarkoitus korvata palkanmaksua ja työnantajan pitää huolehtia, että raportoinnit ovat tehty asianmukaisesti. Merikallio huomauttaa myös, että lääketeollisuuden edustamilla yrityksillä on käytäntönä sopia työsuhteautosta paljon ajaville työntekijöille. Tämän vuoksi kilometrikorvauksia ei juuri-kaan makseta. Merikallion mukaan työsuhteautokäytäntö on yhteisten pelisääntöjen apuna ja

⁷² Laita & Palovaara 2013, A3.

se luo luottamuksen lääke-esittelijän ja esimiehenvälille.⁷³ Mielestäni yritys D:n pitäisi harkita myös työsuhdeauton käyttöönottoa työntekijöille, joilla työajoja tulee paljon.

5.1 Palkanmaksuesimerkit

EPL (1.1 §) määrittää, että ennakoperintä toimitetaan TVL:ssa (1535/1992) säädetyn veronalaisen tulon perusteella valtiolle, kunnalle, seurakunnalle sekä Kansaneläkelaitokselle maksettavaksi veloitettujen verojen ja maksujen suorittamiseksi. Ennakoperintä toimitetaan ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona⁷⁴. EPL:n (3.1 §) mukaan ennakonpidätyksen määrän on vastattava verovelvollisen ennakonpidätyksen alaisesta tulosta verovuoden veroperusteiden mukaan maksettavaa verojen ja maksujen yhteismäärää mahdollisimman tarkasti. Ennakonpidätys toimitetaan siten, että suorituksen maksaja vähentää ennakonpidätysprosentin mukaan lasketun määrän verovelvollisen ennakonpidätyksen alaisesta palkasta ja tilittää sen tämän jälkeen Verohallinnolle. Palkansaajan tehtävä on valita, toimitetaanko ennakonpidätys palkkavuoden tulorajaan perustuvana vai yhteen tulorajaan perustuvana.⁷⁵

Palkansaajan ennakonpidätysprosentti koostuu valtion tuloverosta, mahdollisesta kirkollisverosta, kunnallisverosta, sairaanhoitomaksusta ja päivärahamaksusta sekä nykyisin myös yleisradioverosta. Veroprosentissa on otettu huomioon myös lakisääteiset ja henkilökohtaiset vähennykset⁷⁶. Sairaanhoitomaksua peritään palkasta sairaanhoitoetuuksien rahoittamiseksi. Päivärahamaksu on vähennyskelpoinen palkansaajan verotuksessa. Sitä ei pidetä erikseen palkasta, vaan se sisältyy veroprosenttiin. Valtion tulovero lasketaan vuosittain päivittyvän tuloveroasteikon mukaan. Taulukossa 2. nähdään esimerkkinä vuoden 2013 valtion tuloveroasteikko.⁷⁷

Verotettava ansiotulo, euroa	Vero alarajan kohdalla, euroa	Vero alarajan ylittävästä tulon osasta, %
16 100 - 23 900	8	6,5
23 900 - 39 100	515	17,5
39 100 - 70 300	3 175	21,5
70 300 - 100 000	9 883	29,75
100 000 -	18 718,75	31,75

Taulukko 2: Vuoden 2013 valtion tuloveroasteikko.⁷⁸

⁷³ Laita & Palovaara 2013, A3.

⁷⁴ Ks. EPL 2.1 §

⁷⁵ Myrsky & Rabinä 2010, 38-39.

⁷⁶ Eskola 2004, 49.

⁷⁷ Turunen & Syvänperä 2012, 36.

⁷⁸ Vuoden 2013 valtion tuloveroasteikko 2013.

Palkanmaksuesimerkeissäni (Liite 2.) olen ottanut huomioon verovelvollisen ennakonpidätyksen. Laskin arvion yritys D:n työntekijän ennakonpidätysprosentista Verohallinnon veroprosenttilaskurilla⁷⁹. Mikäli oletetaan palkansaajan kuukausipalkan olevan 2 700 euroa kuukaudessa, olen arvioinut koko vuoden bruttotuloiksi 34 560 euroa. Laskelmassa, jossa kilometrikorvaus maksetaan verollisena, laskin bruttotuloon mukaan myös kilometrikorvauksen määrän. Koko vuoden ansioissa otin huomioon myös työntekijän lomapalkan sekä lomarahankin määrän. Lomapalkka lasketaan Vuosilomalain (162/2005) perusteella. Kun kyseessä on kuukausipalkka, yleisin tapa on käyttää vakiojakajaa 25. Kuukausipalkka jaetaan ensin vakiojakajalla 25, minkä jälkeen yhden päivän lomapalkka kerrotaan vuosilomaan oikeutettujen päivien mukaan. Yritys D:n tapauksessa olen arvioinut lomapäivien määräksi 30 päivää, joka on vuosiloman enimmäismäärä. Vaikka lomarahaa ei ole lakisääteinen, olen huomionut myös sen työntekijän vuosiansiossa, sillä monissa työehtosopimuksissa on sovittu erillisen lomarahankin maksamisesta. Lomarahaa on aina 50 prosenttia vuosilomapalkasta.⁸⁰

Työntekijästä aiheutuvia työvoimakustannuksia työnantajalle voidaan jakaa välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. Työstä välittömästi aiheutuvia kustannuksia ovat tehdystä työajasta perustuvat palkat erilaisine lisineen. Välillisiä palkkoja puolestaan ovat esimerkiksi lakisääteiset sairausajan palkat sekä loma-ajan palkat. Työstä välittömästi ja välillisesti johtuvat rahapalkat sekä rahanarvoiset etuudet muodostavat kaikki yhdessä työnantajan kustantaman ennakonpidätyksen alaisen palkan. Varsinaisen palkan ohella työnantajan työvoimakustannuksia kerryttävät niin sanotut pakolliset henkilösivukustannukset eli sosiaalivakuutukset. Palkkaesimerkissäni olen ottanut huomioon vain nämä sosiaalivakuutuksista aiheutuvat maksut, joita ovat sosiaaliturvamaksu, eläkevakuutus, tapaturma-, työttömyys-, ja ryhmähenkivakuutukset.⁸¹

Työnantajan sosiaaliturvamaksulla rahoitetaan sairausvakuutusmaksuja, kuten sairaanhoito- ja päivärahamaksuja. Työnantajan on maksettava sosiaaliturvamaksua 16 - 68-vuotiaista työntekijöistä, jotka ovat työsuhteessa. Sosiaaliturvamaksua, kuten muitakin työnantajamaksuja on maksettava vain ennakonpidätyksen alaisesta palkasta. Työnantajamaksuja ei makseta esimerkiksi verottomista kustannusten korvauksista, kuten kilometrikorvauksista. Sosiaaliturvamaksu tulee suorittaa riippumatta siitä, toimitetaanko ennakonpidätystä. Säännöllisesti palkkoja maksavan työnantajan tulee ilmoittaa ennakonpidätyksen lisäksi myös sosiaaliturvamaksu kuukausittain Verohallinnolle.⁸²

Työntekijän tulevaa työeläkettä varten yksityisen alan työnantajan on tehtävä sopimus jonkin eläkevakuutusyhtiön kanssa. Työnantajan tulee vakuuttaa työntekijät, jotka ovat 18 - 68-

⁷⁹ Veroprosenttilaskuri 2013.

⁸⁰ Stenbacka & Söderström 2012, 133, 138, 143.

⁸¹ Turunen & Syvänperä 2012, 146.

⁸² Stenbacka & Söderström 2012, 79-80.

vuotiata ja joiden kuukausiansiot ylittävät tietyn minimimäärän. Työntekijän on myös maksettava TyEL-maksua. Työnantaja pidättää tämän jokaisen palkanmaksun yhteydessä. Työnantaja maksaa sitten molempien osuudet vakuutusyhtiölle. Työnantajat voidaan jakaa sopimustyönantajiin ja tilapäisiin työnantajiin. Sopimustyönantajan palveluksessa on jatkuvasti ainakin yksi tai useampi työntekijä, joiden palkkasummat ylittävät kuuden kuukauden aikana vuosittain vahvistettavan määrän. Tilapäisiä työnantajia ovat usein pienet yritykset ja kotitaloudet, joissa omistajalla on vain tilapäisesti vierasta työvoimaa. Sopimustyönantajan tulee tehdä vakuutus sopimus jonkin itse valitsemansa eläkevakuutusyhtiön kanssa, kun taas tilapäisen työnantajan riittää, että hän ilmoittaa työntekijän henkilö- ja palkkatiedot kuukausittain eläkevakuutusyhtiölle ilman vakuutus sopimusta.⁸³

Työnantajan on myös vakuutettava työntekijä jossakin tapaturmavakuutusyhtiössä työssä tai työmatkoilla sattuvien tapaturmien varalta. Vakuutus korvaa myös työn aiheuttaman ammatitautin. Vakuutusmaksuprosenttiin vaikuttaa suurelta osin työn vaarallisuus. Rakennusalalla tapaturmavakuutusmaksu on suurin, kun taas toimistoalalla pienin. Yritys D:n tapauksessa olen oletanut, että kyseessä on toimistotyötä vastaava työ. Työttömyys- ja ryhmähenkivakuutusmaksut ovat tapaturmavakuutuksen liitännäisvakuutuksia. Työttömyysvakuutusmaksua maksetaan 17 - 65-vuotiaista työntekijöistä ja tämän maksavat sekä työnantaja että työntekijä. Käytäntö on tässä vakuutusmaksussa sama kuin TyEL -maksuissa. Työttömyysvakuutuksella rahoitetaan työntekijän työttömyyskorvaukset. Ryhmähenkivakuutuksessa työntekijät vakuutetaan kuoleman varalta ja se on voimassa työntekijän työ- ja vapaa-aikana.⁸⁴

Työnantajan sosiaalivakuutukset lisäävät työntekijän kustannusta työnantajalle. Tarkastelin tätä asiaa verovapaan ja verollisen korvauksen laskennassa (Liite 2.). Voimassa olevien sosiaalivakuutusmaksujen prosentit ovat vuoden 2013 lukujen mukaan. Työtapaturmavakuutusmaksu vaihtelee 0,3 - 8 prosentin välillä. Koska oletin yritys D:n toiminnan olevan toimistotyöskentelyn vastaista työtä, olen laskenut tapaturmavakuutuksen 0,4 prosentin mukaan. Ryhmähenkivakuutusmaksu vaihtelee vakuutusyhtiöittäin, joten olen käyttänyt LähiTapiolan lukua keskimääräisestä ryhmähenkivakuutusmaksusta⁸⁵. Muut prosenttimäärät olen tarkistanut verkkosivulta yrittäjät.fi.⁸⁶ Kilometrikorvauksen määrän olen laskenut Verohallinnon ilmoittaman korvauksen enimmäismäärän mukaan ja kilometrit arvioin asunnon ja toimiston matkojen välillä 22 työpäivän mukaan kuukaudessa⁸⁷.

⁸³ Turunen & Syvänperä 2012, 155 ja Stenbacka & Söderström 2012, 82-83.

⁸⁴ Stenbacka & Söderström 2012, 84-85.

⁸⁵ LähiTapiola 2013.

⁸⁶ Suomen Yrittäjät 2013.

⁸⁷ Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 A144/200/2012.

Verovapaa korvaus ei ole vaihtoehto verolliselle korvaukselle. Laki määrittää, milloin korvaus voidaan maksaa verovapaasti. Mikäli lakia tulkitaan väärin, seuraukset voivat olla työnantajalle kohtalokkaat. Laskelmieni tarkoituksena on tuoda esille, miten työntekijä ja työnantaja voivat hyötyvät verovapaista matkakustannusten korvauksista. Kun yritys D työntekijälle maksetaan päivittäisestä matkasta asunnon ja toimiston välillä kilometrikorvauksia verovapaasti, työntekijä saa rahaa käteen noin 450 euroa enemmän kuin verollisessa korvauksessa. Työnantaja puolestaan säästää yli 200 euroa kuukaudessa työnantajan sosiaalivakuutusmaksuissaan. Verovapaa korvaus houkuttaa tässä määrin molempia osapuolia. Tämä luokitellaan kuitenkin veronkierroksi, mikäli matka ei oikeuta verovapaaseen korvaukseen. Myös työntekijä häviää verovapaassa korvauksessa siten, ettei hänelle kerry tältä osin eläkettä.

5.2 Oikeustapaus verovapaan korvauksen tulkinnanvaraisuudesta

KHO tapauksessa (29.4.2013 T 1479) B Ky:n vastuunalaiselle yhtiömiehelle on maksettu verovuosina 2008 ja 2007 verovapaita kilometrikorvauksia noin 20 000 euron verran. Korvaukset on kirjattu yhtiön kuluksi ja ne on ilmoitettu työnantajan vuosi-ilmoituksessa, joka on annettu Verohallinnolle. Korvaukset ovat maksettu yhtiömiehen päivittäisistä matkoista, jotka hän on tehnyt omalla autollaan asuntonsa ja toisessa kunnassa sijainneen rekkaparkin välillä. Yhtiömies on toiminut myös työntekijänä, sillä hän on noutanut rekkaparkista siellä säilytetyn yhtiön kuorma-auton, jolla hän on suorittanut tavarankuljetusajoja. Kommandiittiyhtiö on maksanut kuukausittain vuokraa rekkaparkin säilytystilasta. Vastuunalainen yhtiömies on saanut kilometrikorvausten lisäksi yhtiöltä päivärahaa, joka on ilmoitettu työnantajan vuosi-ilmoituksessa. Yhtiömies on nostanut yksityisottona rahaa ja hänellä on puhelinetu, mutta rahapalkkaa hän ei ole yhtiöstä nostanut.

Verotuksessa katsottiin, ettei yhtiömiehelle maksettuja korvauksia kodin ja työpaikan välisistä matkoista voitu pitää TVL:n (71 ja 72 §) mukaisina verovapaina matkakustannusten korvauksina. Korvauksia oli pidettävä yhtiömiehen ansiotulona. Yhtiömies vaati, että kilometrikorvauksia olisi katsottu verovapaaksi sillä perusteella, että matkat oli tehty erityiseen työtekemispäikkään. Valitus hylättiin. HAO katsoi kuitenkin, että etuutta oli pidettävä voitonjakoeränä, joka ei ollut yhtiömiehen veronalaista tuloa, sillä yhtiömies ei ollut nostanut lainkaan rahapalkkaa kommandiittiyhtiöstä eikä asunnon ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista maksettua etuutta ollut käsitelty kommandiittiyhtiön kirjanpidossa.

KHO kuitenkin kumosi HAO päätöksen. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksesta katsottiin, että ratkaisevaa on se, oliko suorituksia käsitelty yhtiön kirjanpidossa palkansaajalle maksettuna suorituksina. Kilometrikorvaukset oli tässä tapauksessa vähennetty yhtiön verotuksessa ja kirjanpidossa. Ne oli myös ilmoitettu työnantajan vuosi-ilmoituksessa sekä käsitelty palkkakirjanpidossa. Niinpä yhtiön maksamia suorituksia oli pidettävä yhtiömiehen palkka-

na eikä voitonjakona. Kumottuaan päätöksen KHO saattoi voimaan verotuksen oikaisulaitakunnan päätökset ja toimitetut verotukset valituksenalaisilta osin.⁸⁸

VML:n (26.2 §) mukaan, jos asia on epäselvä tai tulkinnanvarainen ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömän mielen tilassa noudatetun käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi. Kustannusten korvausten käsittely osoittaa asiassa, että yhtiön ja yhtiömiehen välillä oli alusta asti sovittu kustannusten korvausten maksamisesta työsuhteen perusteella. Se, että yhtiöllä ja yhtiömiehellä olisi ollut virheellinen käsitys kustannusten korvausten verokohtelusta, ei muuta tätä sopimusta ja tahdonilmaisua muuksi. Koska korvaus on myös kirjattu palkkakirjanpitoon ja vero-ilmoitukselle, olisi yhtiön ja yhtiömiehen pitänyt tietää, että kilometrikorvauksia kohdellaan palkanmaksueränä.

KHO:n (29.4.2013 T 1479) tapauksesta voidaan huomata, että kirjanpidollinen merkintätapa sekä korvausperusteessa esitettävä erillinen selvitys tuovat ilmi korvauksen todellisen tarkoituksen. Yritys D:n tapauksessa kilometrikorvausten todellinen luonne tulee varmasti esiin josain tilanteessa. Mikäli tämä huomataan verotarkastuksessa, voi siitä aiheutua työnantajalle maksuvaikeuksia. Verotarkastuksen perusteella annetaan eräpäivä, johon mennessä ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksu tulee suorittaa. Tämä voi olla ongelmallinen, jos korvauksia on jo ehditty maksaa suuria määriä verovapaasti.⁸⁹ Verojen sekä sosiaaliturvamaksun maksuun panon lisäksi verovelvollisen on maksettava lisäksi viivästysseuraamukset ja mahdolliset rangaistusluonteinen veronkorotus⁹⁰.

5.3 Harmaa talous

Harmaalla taloudella aiheutetaan yhteiskunnalle suuria verotulojen menetyksiä. Se myös heikentää yleistä veromoraalia sekä vaikeuttaa laillisesti toimivien yritysten kilpailumahdollisuuksia. Verohallinnon sekä hallituksen yksi tärkeimmistä hankkeista on torjua harmaata taloutta. Verohallinto ehkäisee harmaata taloutta esimerkiksi verotarkastuksin, erilaisin hankkein ja kampanjoin sekä verotuksen yhteydessä suoritettulla ohjauksessa ja valvonnalla. Erityisesti toimialoilla, joihin on todettu yhdistyvän suuria veroriskejä, on harmaan talouden torjuntaa tehostettu. Tällaisia toimialoja ovat esimerkiksi rakennusala, kuljetusala sekä majoitus- ja ravintola-ala. Näille toimialoille on kehitetty omia spesifisiä valvontamenettelyjä. Myös toimialojen liittojen sidosryhmäyhteistyöllä sekä järjestöjen ja toimijoiden kanssa on saatu vahvistettua verojen ja maksujen turvaaminen. Harmaan talouden verotarkastukset tuovat esiin

⁸⁸ KHO 29.4.2013 T 1479.

⁸⁹ Koponen 2013, 353-354.

⁹⁰ Mattinen 2010, 93.

myös merkittävässä määrin verorikoksia, jotka ilmoitetaan välittömästi poliisille esitutkinnan aloittamiseksi.⁹¹

Tuloverojärjestelmät rakentuvat usein veropoliittisten ja muiden tavoitteiden kompromissina. Tällaiset järjestelmät eivät usein ole täysin johdonmukaisia ja taloudellisen reaali maailman on vaikea soveltaa sen kohtia täsmällisesti. Esimerkiksi matkakorvausjärjestelmissä voi olla vaikea erottaa verosuunnittelun ja veron kiertämisen raja. Tällaisia tilanteita yritykset pyrkivät hyödyntämään. Tuomioistuinten tehtävä on kuitenkin vetää se raja, milloin kyseessä on hyväksyttävää verosuunnittelua ja milloin yritys on toiminnallaan harjoittanut ei-hyväksyttävää veron kiertämistä.⁹²

Veron kiertämistä voidaan luokitella yhdeksi lain kiertämisen muodoksi. Sillä pyritään tulkitsemaan lakia sen oikean sanoman vierestä muuttamatta kuitenkaan lain virallista sanamuotoa.⁹³ VML:ssa (28 §) määritellään veron kiertäminen oikeudellisessa merkityksessä. Lain mukaan verovelvolliselle annetaan tilaisuus esittää selvitys, jossa hän voi näyttää, ettei tarkoituksena ole ollut verosta vapautuminen. Veron kiertämiseen ei kuitenkaan liity tulojen salaaminen tai väärin tietojen antaminen veroilmoituksessa. Se liittyy verotuksen perusteena oleviin oikeustoimiin ja tapaan, jolla näitä käytetään käytännön elämässä. Toisin sanoen tietojen salaaminen veroilmoitusmenettelyssä ei tee asiasta veron kiertoa. Se, miksi tietoja on salattu, voidaan katsoa veron kierroksi.⁹⁴

Kun oikeudessa todetaan yrityksen harjoittaneen veron kiertoa, siitä aiheutuneet kustannukset maksuun pannaan yritykselle. Yritys D:n tilanteessa mielestäni tilitoimisto ei kuitenkaan voi joutua tästä vastuuseen, sillä toimistosta ilmoitettiin yrityksen toimitusjohtajalle verovapaiden kustannusten korvausten säädännöstä. Tilitoimisto on taloushallinnon palvelu, jonka tarkoituksena on hoitaa yrityksen kirjanpidollinen osaamisalue sekä auttaa taloushallintoon liittyvissä ongelmatilanteissa. Mielestäni yritys itsessään vastaa viime kädessä, noudatetaanko lainsäädäntöä oikein perustein. Yritys D on kuitenkin ollut tietoinen verovapaiden kustannusten korvausten ehdoista.

6 Yhteenveto

Tutkimuksessani selvisi, että matkakustannuksia voi aiheutua työn suorittamisesta ja työmatkasta. Työmatkaksi luokitellaan matka, joka tehdään väliaikaisesti työhön liittyvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työtekemispaikalle. Työnantaja voi korvata palkansaajalle työhön kuuluvien tehtävien hoitamisesta oman auton käytöstä aiheutuneet kulut, julkisten kulkuneu-

⁹¹ Harmaan talouden torjunta 2012.

⁹² Knuutinen 2012, 3 ja Verosuunnittelua vai veron kiertämistä 2013.

⁹³ Knuutinen 2009, 191.

⁹⁴ Knuutinen 2012, 7, 42-43 ja Murray & Prosser 2012, 126.

vojen paikkalippukustannukset sekä mahdolliset majoittumiskulut. Verovapaiden kilometrikorvauksien, päivärahojen, ateriakustannusten ja yömatkarahojen korvaaminen kuitenkin edellyttää, että kyseessä on laissa määritelty työasiamatka.

Arkikielessä työmatkalla tarkoitetaan asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa. Verotuksellisessa mielessä tätä matkaa ei luokitella työmatkaksi, sillä asunnon ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista ei voida maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia. Varsinaisena työntekemispaikkana pidetään työntekijän työpaikkaa, jossa hän työskentelee pääsääntöisesti ja vakituisesti. Varsinaiseksi työpaikaksi voidaan kuitenkin luokitella myös paikka, josta työntekijä hakee työmääräykset tai säilyttää työhön liittyviä tarvikkeitaan. Esimerkiksi junankuljettajan varsinainen työpaikka voi olla työntekijän varikko, josta hän hakee työvuorolistat ja jossa hän käy ilmoittautumassa ennen matkalle lähtöä. Kuitenkaan rakennusalalla rakennustyömaata ei voida yleensä pitää työntekijöiden varsinaisena työpaikkana, vaikka työnantaja olisi järjestänyt työmaalle sosiaaliset tilat. Rakennustyömaasta voi kuitenkin vakiintua myös työntekijän varsinainen työpaikka, mikäli palkansaajalla ei ole ollut muita työntekemispaikkoja.

Toissijaisena työntekemispaikkana ei voida pitää työntekijän asuntoa edes silloin, kun palkansaaja työskentelee kotonaan etätöyön tapaan. Toissijaisen työpaikan on oltava aina kytköksissä työnantajan tai saman intressipiirin omistamiin toimipaikkoihin. Toissijaisen työpaikan on myös aina sijaittava eri paikkakunnalla kuin työntekijän pääasiallinen työpaikka. Jos työntekijä työskentelee pääosin etätöyön tapaan omassa asunnossaan, sitä ei voida pitää toissijaisena työpaikkana, sillä toissijaisessa työpaikassa palkansaaja työskentelee säännöllisesti, muttei pääasiallisesti.

Erityinen työpaikka on varsinaisen työpaikan ulkopuolella sijaitseva työpaikka ja sen määrittelyyn vaikuttaa suurimmalta osin työskentelyn tilapäisyys. Työmatka voidaan luokitella tilapäiseksi, jos työntekopaikassa viivytään vain lyhyen aikaa ja työntekijän varsinainen työpaikka säilyy. Verovapaasti työnantaja voi korvata kaikki asunnon ja erityisen työpaikan välillä syntyneet matkakustannukset. Mikäli kuitenkin työntekijän tehdyistä työpäivistä kahden tai kolmen vuoden aikana yli puolet on suoritettu samalla työntekemispaikalla, työpiste luokitellaan pääasialliseksi työskentelypaikaksi. Matkoista aiheutuneita kustannuksia pääasialliseen työntekemispaikkaan ei voida korvata verovapaasti. Asiaan on kuitenkin olemassa poikkeus, sillä erityisillä toimialoilla päivittäinen matka asunnon ja erityisen työpaikan välillä luokitellaan työasiamatkaksi. Tällaisessa tilanteessa matkoista aiheutuneet kustannukset voidaan korvata verovapaasti, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. On kuitenkin vaikea sanoa, luokitellaanko esimerkiksi suunnittelu- ja konsultointiala erityiseksi alaksi.

Palkanmaksuesimerkeissä huomattiin, että verovapaiden matkakorvauksien maksu houkuttaa monia työnantajia, koska sillä säästää muun muassa sosiaalivakuutusmaksuissa. Verovapaita korvauksia maksettaessa täytyy kuitenkin ottaa huomioon lainsäädäntö, verohallinnon päätös, toimialaa sitova työehtosopimus sekä muut työsuhteen ehtoihin vaikuttavat säännöt. Kun tarkastellaan kaikkia näitä sääntelykeinoja, on otettava huomioon verovapaiden matkakorvausehtojen määräytymishierarkia. Mikäli työnantaja on epävarma siitä, voidaanko tietyistä matkoista aiheutuneet kustannukset korvata verovapaasti, tapaukselle voi aina hakea ennakkopäätöstä Verohallinnolta.

Jos työnantaja kaikesta huolimatta päättää maksaa verovapaita korvauksia, hänen on syytä tietää mahdolliset seuraukset. Verotarkastuksia tehdään jatkuvasti ja varsinkin toimialoille, joilla harmaan talouden riski on suurempi. Mikäli verotarkastuksessa havaitaan väärin perustein maksettuja matkakustannusten korvauksia, siitä aiheutuu työnantajalle verojen ja maksujen maksuunpano eräpäivään mennessä sekä viivästyskulut ja mahdolliset veronkorotukset. Harmaalla taloudella tarkoitetaan toisaalta laillista toimintaa, josta ei ole kuitenkaan suoritettu lakisääteisiä maksuja ja veroja. Yritys voi tehdä laillisin perustein verosuunnittelua, mutta tarkoituksenmukainen veronkierto on ei-hyväksyttävää toimintaa. Veron kierrolla aiheutetaan yhteiskunnalle verotulojen menetyksiä. Harmaa talous vaikeuttaa laillisesti toimivien yritysten kilpailumahdollisuuksia sekä heikentää yleistä veromoraalia. Mikäli työmatkoja on paljon ja verovapaiden kustannusten korvausten seuraaminen käy hankalaksi, työsuhdeauto voisi olla mielestäni sopiva ratkaisu asiaan.

Tutkimusta tehdessäni opin, että verovapaisiin korvausperusteisiin ei ole välttämättä yksiselitteistä vastausta. Joitain tapauksia voidaan tarkastella eri näkökulmista ja tästä johtuen myös oikeudessa äänestykset ovat tasaväkisiä. Käytännön esimerkkejä tarkastellessani saatoin tulla lopulta sellaiseen päätökseen, jota en aluksi osannut välttämättä kuvitella. Vaikka tapaus voi kuulostaa alussa yksinkertaiselta, siihen vaikuttaa niin moni asia, että lopputulos voi olla aivan eri kuin aluksi ajattelin. Tutkielmassani käsittelin vain muutamaa esimerkkitapaus-ta. Aiheesta voisi tehdä vielä jatkotutkimuksen, jossa käsiteltäisiin esimerkiksi matkoja koulutustilaisuuksiin ja milloin työmatka katsotaan virkistysmatkaksi. Esimerkkitalanteita on paljon ja niitä olisi hyvä tutkia vielä lisää, sillä uskon tutkimuksien kitkevän harmaan talouden harjoittamista matkakorvauksiin liittyvissä tilanteissa.

Lähteet

Painetut lähteet

- Adamsson, K. & Engblom, A. 2011. Työnantaja ja verosuunnittelu. Helsinki: Edita.
- Airaksinen, T. & Vilka, H. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Helsinki: Tammi.
- Engblom, M. 2013. Työsuhteen ehdot, Määräytyminen, tulkinta ja muuttaminen. Helsinki: Sanoma Pro.
- Eskola, A. 2004. Työsuhteen ja palkanlaskennan perusteet. Helsinki: Otava.
- Hietala, H., Kahri, T., Kairinen, M. & Kaivanto, K. 2013. Työsopimuslaki käytännössä. Helsinki: Talentum.
- Heinonen, S. & Saarimaa, R. 2009. Työelämän laadulla parempaa jaksamista, Kuinka etätyö voi auttaa. Helsinki: Edita.
- Jerrard, J. 2012. Working from Home, Earn a Living Where You Live. Huron Street Press.
- Knuutinen, R. 2009. Muoto ja sisältö vero-oikeudessa, erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Knuutinen, R. 2012. Verosuunnittelua vai veronkiertämistä. Helsinki: Sanoma Pro.
- Koponen, J. 2013. Yrittäjän verokäsikirja. Helsinki: Verotieto.
- Laita, S. & Palovaara, J. 2013. Oman auton käytöstä tuli pelote. Helsingin Sanomat 1.3.2013, A13.
- Mattinen, K. 2010. Työmatkakustannukset käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.
- Myrsky, M. & Räbinä, T. 2010. Henkilökohtaisen tulon verotus. Helsinki: Talentum.
- Myrsky, M. & Räbinä, T. 2011. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum.
- Pink, A. 2013. The Entrepreneurs Tax Guide. Head of Zeus.
- Rebecca, M. & Prosser, K. 2012. Tax Avoidance. London: Sweet & Maxwell.
- Stenbacka, J. & Söderström, T. 2012. Palkanlaskenta. Helsinki: Sanoma Pro.
- Turunen, L. & Syvänperä, O. 2012. Palkkavuosi. Helsinki: Edita.

Virallislähteet

- Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös A15/200/2013.
- Rakennusalan toimihenkilöiden työehtosopimus 27/2013.
- Suunnittelu- ja konsulttialan toimihenkilöiden työehtosopimus 17/2012.
- Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 A144/200/2012.

Sähköiset lähteet

BLOK. 2013. Kokonaista talouden hallintaa. Viitattu 23.3.2013. <http://blok.fi/>

Harmaan talouden torjunta. 2012. Tietoa Verohallinnosta. Viitattu 15.11.2013. [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Harmaan_talouden_torjunta\(14465\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Harmaan_talouden_torjunta(14465))

Helsingin Sanomat. 2013. Etätyö tasoittaa liikenneuhkia. Viitattu 1.11.2013. <http://www.hs.fi/kotimaa/Et%C3%A4ty%C3%B6+tasoittaa+liikenneuhkia/a1379555240450>

LähiTapiola. 2013. Sosiaalivakuutusmaksut. Viitattu 12.11.2013. http://www.lahitapiola.fi/NR/rdonlyres/4E10817A-7539-400D-8B8C-4273FF1090C4/0/Sosiaalivakuutusmaksut_2013.pdf

Suomen Yrittäjät. 2013. Tärkeitä lukuja 2013. Viitattu 12.11.2013. <http://www.yrittajat.fi/fi-FI/tyonantajabc/tyonantajamaksut/tarkeitalukuja/>

Suomi on etätyön kärkimaita. 2013. Uutiset. Perjantaina vietetään kansallista etätyöpäivää kolmatta kertaa. Viitattu 31.10.2013. <http://www.edilex.fi/uutiset/37497?offset=1&perpage=20&phrase=et%C3%A4ty%C3%B6&sort=relevance&searchKey=608430>

Veroprosenttilaskuri. 2013. Veroprosenttilaskuri 2013. Viitattu 13.11.2013. <http://prosentti.vero.fi/VPL2013/Sivut/Henkilotiedot.aspx>

Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. 2013. Syventävät vero-ohjeet. Viitattu 16.11.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verosuunnittelua_vai_veron_kiertamista\(25771\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verosuunnittelua_vai_veron_kiertamista(25771))

Vuoden 2013 valtion tuloveroasteikko. 2013. Syventävät vero-ohjeet. Viitattu 12.11.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Vuoden_2013_valtion_tuloveroasteikko\(25864\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Vuoden_2013_valtion_tuloveroasteikko(25864))

Taulukot

Taulukko 1: Työntekemispaiikat ja verovapaasti korvattavat matkakustannukset.	25
Taulukko 2: Vuoden 2013 valtion tuloveroasteikko.	32

Liitteet

Liite 1. Saatelomake ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemukseen	44
Liite 2. Laskelmat.....	45

Liite 1. Saatelomake ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemukseen

SAATELOMAKE ENNAKKORATKAISU-
JA POIKKEUSLUPAHAKEMUKSEEN

Tähän lomakkeeseen liitetään Verohallinnolle lähetettävä ennakkoratkaisu- tai poikkeuslupahakemus. Tämä lomake on kansilehti, johon hakemus liitetään. Lomake on hakijakohtainen, joten samalla saatelomakkeella voit tarvittaessa antaa useamman hakemuksiasian tiedot. Ohjeet ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemusten tekemiseen sekä tiedot päätöksistä perittävistä maksuista Verohallinnon internetsivuilta www.vero.fi.

Tyhjennä lomake

Hakemus lähetetään seuraavasti:

Henkilö, liikkeen- ja ammatinharjoittaja, avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö Pohjois-Pohjanmaan verotoimisto Hakemusasiat PL 27 90101 OULU	Osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö sekä muu yhteisö tai yhteisetuus Uudenmaan yritysverotoimisto Hakemusasiat PL 30 00052 VERO
Konserniverokeskuksen asiakas Konserniverokeskus PL 10 00052 VERO	Henkilö tai yritys, jonka kotipaikka on Ahvenanmaalla Ahvenanmaan verotoimisto PL 44 22101 MAARIANHAMINA

HAKIJA

Nimi	Henkilötunnus tai Y-tunnus
Lisätietoja antaa	Puhelinnumero

PERINTÖ- TAI LAHJAVEROTUKSEN ENNAKKORATKAISU (3750)

Lahjanantajan nimi ¹⁾	Henkilötunnus	
Lahjansaajan nimi ¹⁾	Henkilötunnus	
Perinnönjättäjän nimi	Kuolinaika ja -paikka	Henkilötunnus

ENNAKKOPERINNÄN ENNAKKORATKAISU

<input type="checkbox"/> Ennakkoperintä (3101) <input type="checkbox"/> Työnantajan sotu-maksu (3103)	Verovuosi/verovuodet
Suorituksen maksajan nimi, jos eri kuin hakija	Henkilötunnus tai Y-tunnus

MUU ENNAKKORATKAISU

<input type="checkbox"/> Arvonlisäverotus (4300) <input type="checkbox"/> Tuloverotus (3880) <input type="checkbox"/> Varainsiirtoverotus (4345)	Verovuosi/verovuodet
<input type="checkbox"/> Muu, mikä: ²⁾ _____	

POIKKEUSLUPA

<input type="checkbox"/> Tappiot (3550) <input type="checkbox"/> Yhtiöveron hyvitys (3551)	Verovuosi/verovuodet
--	----------------------

Lisätietoja ³⁾

--

1) Jos lahjanantajia tai lahjansaajia on useampia, ilmoita nimet ja henkilötunnukset Lisätietoja-kohdassa.

2) Verohallinnon ennakkoratkaisua voi hakea myös arpajaisverosta, kiinteistöverosta, korkotulon lähdeverosta, lähdeverosta, REIT-yhtiöiden veronhuojennuksesta sekä vakuutusmaksuverosta.

3) Voit esimerkiksi pyytää hakemuksen käsitellyä samanaikaisesti toisen hakemuksen kanssa, kun samassa asiassa on kaksi hakijaa.

Liite 2. Laskelmat

Laskelma verovapaan kilometrikorvauksen näkökulmasta

Palkkalaskelma, jossa käytetty verovapaata kilometrikorvausta				
KK-palkka		2700		
TyEL				
- työnantaja	18,25 %	492,75		
- työntekijä (alle 53)	5,15 %	139,05		
- työntekijä (+53)	6,50 %	175,50		
työttömyysvak.				
- työnantaja	0,80 %	21,60		
- työntekijä	0,60 %	16,20		
tapaturmavak.	0,40 %	10,80		
ryhmähenkivak.	0,07 %	1,89		
sotu 2013	2,04 %	55,08		
Kilometrikorvaus (verovapaa)	0,45	2200	990	
<u>Työntekijän palkkalaskelma</u>			<u>Työnantajan maksut</u>	
Bruttopalkka	2700		TyEL	492,75
Ennakonpidätys 22%	594		Työttömyysvak.	21,60
Työntekijän TyEL	139,05		Tapaturmavak.	10,80
Työntekijän työttömyysvak.	16,20		Ryhmähenkivak.	1,89
NETTOPALKKA	1950,75		Sotu	55,08
Verovapaa kilometrikorvaus	990			
Työntekijän ansio YHTEENSÄ	2940,75		YHTEENSÄ	582,12

Laskelma verollisen kilometrikorvauksen näkökulmasta

Palkkalaskelma, jossa kilometrikorvaus on verollinen				
KK-palkka + kilometrikorvaus		3690		
TyEL				
- työnantaja	18,25 %	673,43		
- työntekijä (alle 53)	5,15 %	190,04		
- työntekijä (+53)	6,50 %	239,85		
työttömyysvak.				
- työnantaja	0,80 %	29,52		
- työntekijä	0,60 %	22,14		
tapaturmavak.	0,40 %	14,76		
ryhmähenkivak.	0,07 %	2,58		
sotu 2013	2,04 %	75,28		
Kilometrikorvaus (verollinen)	0,45	2200	990	
<u>Työntekijän palkkalaskelma</u>			<u>Työnantajan maksut</u>	
Bruttopalkka	3690		TyEL	673,43
Ennakonpidätys 27%	996,3		Työttömyysvak.	29,52
Työntekijän TyEL	190,04		Tapaturmavak.	14,76
Työntekijän työttömyysvak.	22,14		Ryhmähenkivak.	2,58
NETTOPALKKA	2481,53		Sotu	75,28
Työntekijän ansio YHTEENSÄ	2481,53		YHTEENSÄ	795,56
Verottoman kilometrikorvauksen laskelman tulos:				
Työntekijän ansio YHTEENSÄ	2940,75		YHTEENSÄ	582,12
Erotus	459,23			-213,44
Kun kilometrikorvaus maksetaan verovapaasti, työntekijä ansaitsee sillä noin 450 euroa kuukaudessa. Puolestaan työnantaja säästyy työnantajamaksuissa noin 200 euroa kuukaudessa.				