

## VEROHALLINNON OHJE

### Valtuutussäännös

Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 mom.

### Voimassaolo

10.6.2013 - toistaiseksi

### Korvaa normin

---

### Päivämäärä

10.6.2013

### Diaarinumero

A147/200/2012

### Vastaanottaja

Verohallinnon yksiköt

## Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 vaikutukset erityisalan työntekijöiden verotukseen

Korkein hallinto-oikeus antoi 1.10.2012 vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 (KHO 1.10.2012 taltio 2580). Ratkaisussa oli kysymys erityisalalla työskentelevien työntekijöiden oikeudesta verovapaaseen päivärahaan. Tässä ohjeessa käsitellään ratkaisun vaikutuksia erityisalojen työntekijöitä koskevaan verotuskäytäntöön. Tämä ohje täydentää erityisalan työntekijöiden verotuksesta Verohallinnon ohjeessa *"Työmatkakustannusten korvaukset"* todettua.

Johtava veroasiantuntija

Tero Määttä

Ylitarkastaja

Janne Myllymäki

## SISÄLTÖ

|     |                                                                                 |    |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1   | Johdanto .....                                                                  | 3  |
| 2   | Keskeiset säännökset ja niiden soveltamisala.....                               | 3  |
| 3   | Ratkaisun keskeinen sisältö .....                                               | 4  |
| 4   | Ratkaisun soveltamisala .....                                                   | 5  |
| 5   | Verohallinnon aikaisempi erityisalojen työntekijöitä koskeva ohjeistus .....    | 6  |
| 6   | Jatkossa sovellettava erityisalojen työntekijöitä koskeva ohjeistus.....        | 6  |
| 6.1 | Päivittäiset asunnon ja työpaikan väliset matkat vaihtuville työkohteille ..... | 6  |
| 6.2 | Asumisen keston merkitys .....                                                  | 6  |
| 6.3 | Majoittumisen katkeaminen.....                                                  | 8  |
| 6.4 | Yksittäistä työkohdetta varten järjestetty majoitus .....                       | 8  |
| 6.5 | Työskentelyn ennakoimaton jatkuminen .....                                      | 9  |
| 6.6 | Verovapaat korvaukset ja työntekijän vähennysoikeus (päivittäiset matkat) ..... | 10 |
| 6.7 | Viikonloppumatkat .....                                                         | 10 |
| 6.8 | Vaikutukset muuhun verotukseen .....                                            | 11 |
| 7   | Työntekijän itse hankkima asunto .....                                          | 12 |
| 8   | Erityisalalla toimiva elinkeinonharjoittaja .....                               | 12 |
| 9   | Uuden ohjeistuksen soveltamisen alkaminen.....                                  | 13 |

## 1 JOHDANTO

Korkein hallinto-oikeus antoi 1.10.2012 vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 (KHO 1.10.2012 taltio 2580), jossa oli kyse erityisalalla työskentelevien työntekijöiden oikeudesta verovapaaseen päivärahaan. Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan, että työnantajan järjestämässä asunnossa majoittuville erityisalan työntekijöille ei voida maksaa verovapaata päivärahaa, kun he yöpyivät kyseisessä asunnossa.

Tässä ohjeessa käsitellään ratkaisun KHO:2012:85 vaikutuksia erityisalojen työntekijöitä koskevaan verotuskäytäntöön. Muilla toimialoilla työskenteleviin sovelletaan Verohallinnon ohjeesta ”Työmatkakustannusten korvaukset” ilmeneviä periaatteita.

## 2 KESKEISET SÄÄNNÖKSET JA NIIDEN SOVELTAMISALA

Tuloverolain (1535/1992, TVL) 72 §:n 1 momentin mukaan työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työtekemispaikalle. Lainkohdan 3 momentin mukaan toimialoilla, joilla erityistä työtekemispaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytkestoisuuden vuoksi, pidetään *työmatkana* myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työtekemispaikan välillä, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. Tällaisista toimialoista käytetään nimitystä erityisala.

Verovapaista matkakustannusten korvauksista säädetään tuloverolain 71 §:ssä. Kyseisen säännöksen 1 momentin mukaan veronalaista tuloa ei ole työnantajalta työmatkasta saatu matkustamiskustannusten korvaus, päiväraha, ateriakorvaus ja majoittumiskorvaus.

Tuloverolain 71 §:n 2 momentin mukaan toimialoilla, joilla erityistä työtekemispaikkaa joudutaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi usein vaihtamaan, katsotaan *päivittäisistä* asunnon ja erityisen työtekemispaikan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista verovapaaksi tuloksi kuitenkin vain matkustamiskustannuksista saatu korvaus, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. Jos kuitenkin tilaisuutta työnantajan järjestämään työpaikkaruokailuun erityisellä työtekemispaikalla tai sen välittömässä läheisyydessä ei ole, katsotaan päivittäisistä asunnon ja erityisen työtekemispaikan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista verovapaaksi lisäksi myös ateriakorvaus. Verohallinto määrää vuosittain ateriakorvauksen verovapaan määrän.

Tuloverolain 71 §:ssä säädettyjen verovapaiden matkakustannusten korvausten luettelo on tyhjentävä. Siten säännöksen mukaan erityisalalla työskentelevillä ei ole oikeutta päivittäisiltä matkoilta verovapaaseen majoittumiskorvaukseen eikä päivärahaan.

Erityisalalla tarkoitetaan rakennus- ja metsäalaa ja muita vastaavia aloja, joilla varsinaisen työpaikan puuttuminen voi johtua työkohteessa tehtävän työn lyhytaikaisuudesta. Säännöksiä sovelletaan myös erityisaloilla työskentelevään vuokrattuun työvoimaan. Erityisalalla työskentelevänä ei ole pidetty esimerkiksi myyntiedustajaa tai linja-auton kuljettajaa (KHO:2003:67 ja KHO 18.11.2003 taltio 2882).

Erityisalaksi katsottavalla toimialalla työskentelevillä henkilöillä ei pääsääntöisesti ole varsinaista työpaikkaa, vaan jokainen työkohteeseen on erityisalalla työskentelevän henkilön erityinen työtekemispaikka. Tähän pääsääntöön on kuitenkin eräitä poikkeuksia. Esimerkiksi rakennusmestarilla saattaa olla varsinainen työpaikka rakennusliikkeen toimistossa. Häneen ei tällaisessa tilanteessa sovelleta erityisalan kustannusten korvaamista koskevia säännöksiä.

Useissa julkaistuissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin (KHO 1982-B-II-545, KHO 1983-B-II-608, KHO:2001:31, KHO:2001:32 ja KHO 7.10.2005 taltio 2536) on katsottu, että erityisalalla työskentelevälle henkilölle ei voida maksaa päivittäisestä asunnon ja erityisen työtekemispaidan välisestä työmatkasta verovapaasti päivärahaa tai, että työntekijä ei voi verotuksessaan vähentää päivittäisiltä työmatkoilta enempää kuin ateriakorvauksen määrän.

Tuloverolain 71 §:n 2 momentissa on rajoitettu ainoastaan erityisalojen työntekijöiden päivittäisestä työmatkasta maksettujen kustannusten korvausten verovapautta. Eri-tyisalalla työskentelevälle henkilölle maksettu kustannusten korvaus voi siten olla kyseisen säännöksen estämättä verovapaata tuloa, jos kyse on muusta kuin päivittäisestä työmatkasta maksetusta korvauksesta. Lisäksi päivittäisestä työmatkasta maksettu päiväraha on verovapaa myös silloin, jos erityisalaksi katsottavalla toimialalla työskentelevällä työntekijällä on varsinainen työpaikka ja päiväraha muutoin on maksuperusteeltaan ja määrältään Verohallinnon päätöksen mukainen. Tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun rakennusliikkeen palveluksessa työskentelevällä rakennusmestarilla on varsinainen työpaikka työnantajayrityksen tiloissa.

### 3 RATKAISUN KESKEINEN SISÄLTÖ

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO:2012:85 koski valitusta verotarkastukseen perustuneesta enakkoperinnän maksuunpanopäätöksestä. Ratkaisussa erityisalalla toimiva yhtiö oli maksanut työntekijöilleen päivärahoja, joista ei ollut toimitettu enakkonpidätystä. Yhtiössä toimitetun verotarkastuksen perusteella yhtiölle oli maksuunpantu toimittamatta jätetty enakkonpidätys päivittäisiltä työmatkoilta maksetuista päivärahoista, joita oli maksettu vähintään kuusi kuukautta Suomessa työskennelleille työntekijöille. Ratkaisun lyhennelmä kuuluu seuraavasti.

*Ennakkoperintä ja sosiaaliturvamaksu - Matkustamiskustannusten korvaukset - Erityisalojen työntekijät - Päiväraha - Yöpyminen työmatkalla*

*Rakennusalalla toimiva yhtiö X Oy oli maksanut vuosina 2004–2007 useille palveluksessaan työskennelleille ulkomaisille työntekijöille päivärahoja toimittamatta suorituksista enakkonpidätystä. Kysymyksessä olevilla Suomessa yleisesti verovelvollisilla työntekijöillä oli vakituinen asunto ja useimmilla myös perhe kotimaassaan. Suomessa työntekijät majoittuivat työnantajan pääkaupunkiseudulta vuokraamissa asunnoissa yhteismajoituksessa, josta kävivät töissä vaihtuvissa työkohteissa pääkaupunkiseudulla.*

*Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei työnantajan järjestämissä asunnoissa majoittumista voitu pitää työmatkalla yöpymisenä, vaan siitä muodostui työntekijöille niin kutsuttu kakkosasunto, josta he tekivät päivittäiset työmatkansa vaihtuviin työkohteisiin. Työnantaja oli siten velvollinen pidättämään ennakot maksamistaan päivärahoista siltä osin kuin ne ylittivät ateriakorvauksen määrän.*

*Tuloverolaki 71 ja 72 § (1535/1992)*

Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisun perusteluissa tuloverolain 71 §:n 2 momentin keskeisen sisällön eli sen, että erityisalojen työntekijöille ei lähtökohtaisesti voida maksaa päivärahoja verovapaasti heidän tekemistään päivittäisistä asunnon ja erityisen työtekemispaidan välisistä matkoista. Lisäksi korkein hallinto-oikeus viittasi Ve-

rohallinnon julkaistuun ohjeistukseen (Henkilöverotuksen käsikirja, verovuodet 2004–2007), jossa on katsottu, että yöpyminen työmatkalla oikeuttaa kuitenkin verovapaaseen päivärahaan. Tällöin ei ole enää kyse päivittäisestä työmatkasta.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan sovellettavissa oikeusohjeissa ei määritellä asuntoa. Niiden perusteella ei siten korkeimman hallinto-oikeuden mukaan voida olettaa, että asunnolla tarkoitettaisiin yksinomaan sellaista asuntoa ja kotia, jossa esimerkiksi verovelvollisen perhe asuu. Vaikka myöskään yöpymistä ei käsitteenä ole säännöksissä erikseen määritelty, ei pitempiaikaista asumista työnantajan järjestämässä vuokra-asunnossa voida korkeimman hallinto-oikeuden mukaan pitää työmatkalla yöpymisenä varsinkaan, kun kysymys ei ole tiettyyn erityiseen työtekemispaiikkaan liittyvästä majoittumisesta, vaan samasta asunnosta on käyty töissä eri paikkakunnilla ja vaihtuvissa työkohteissa, joista kutakin voidaan pitää erityisenä työtekemispaiikkana. Tällaisessa tilanteessa käytetystä asunnosta on katsottava muodostuvan työntekijälle niin sanottu kakkosasunto.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan toiseen lopputulokseen ei ole syytä päätyä myöskään sen vuoksi, että samassa vuokra-asunnossa on saattanut asua useampia työntekijöitä tai että työntekijät ovat periaatteessa voineet joutua muuttamaan jossakin vaiheessa toiseen asuntoon.

## 4 RATKAISUN SOVELTAMISALA

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO:2012:85 oli kysymys pelkästään erityisalan työntekijöiden oikeudesta verovapaaseen päivärahaan. Ratkaistavana oli ainoastaan se, pidettiinkö erityisalojen työntekijöiden matkoja työnantajan järjestämältä asunnolta työkohteisiin ja takaisin päivittäisinä asunnon ja työpaikan välisinä matkoina silloin, kun työntekijät yöpyvät kyseisessä työnantajan järjestämässä asunnossa. Kyse oli siis yöpymisen ja asumisen välisestä rajanvedosta. Ratkaisussa ei otettu laajemmin kantaa päivärahan verovapauden edellytyksiin muilla aloilla tai muissa erityisalan työntekijöitä koskevissa tilanteissa.

Ratkaisussa KHO:2012:85 oli kysymys ulkomailta Suomeen työskentelemään tulleville työntekijöille maksetuista päivärahoista. Ratkaisusta ilmeneviä oikeusohjeita on Verohallinnon käsityksen mukaan kuitenkin verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu huomioon ottaen sovellettava samalla tavoin kotimaisiin ja ulkomaisiin erityisalan työntekijöihin. Ratkaisun oikeusohjeita sovellettaessa ei ole myöskään merkitystä sillä, onko työntekijä Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen.

Erityisalalla toimivien elinkeinonharjoittajien lisävähennysoikeutta koskevat ratkaisut tehdään tavanmukaisen toiminta-alueen käsitteen tulkinnalla kuten tähänkin asti (katso jäljempänä kohta 8).

Ratkaisu KHO:2012:85 koski verovuosia 2004–2007. Tuloverolakiin on kyseisten verovuosien jälkeen vuoden 2009 alusta voimaantulleella lailla 946/2008 lisätty nykyisin voimassaoleva 72 §:n 2 momentti, jolla on laajennettu työmatkan käsitettä. Lakimuitoksella ei ole kuitenkaan merkitystä ratkaisusta KHO:2012:85 ilmenevän oikeusohjeen soveltamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että ratkaisussa oli arvioitavana, muodostuuko työntekijälle asunto vai ei. Jos asunto muodostuu, korvausten katsominen verovapaaksi ei ole mahdollista tuloverolain 72 §:n 2 momentin nojalla, sillä säännöksen 3 kohta edellyttää, että työkohte sijaitsee yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta. Lisäksi on otettava huomioon se, että tuloverolaissa on edelleen samat erityissäännökset erityisalan työntekijälle maksettavista korvauksista kuin verovuosina 2004–2007.

## 5 VEROHALLINNON AIKAISEMPI ERITYISALOJEN TYÖNTEKIJÖITÄ KOSKEVA OHJEISTUS

Verohallinto on aikaisemmin katsonut, että erityisalalla työskentelevälle työntekijälle voidaan verovapaasti maksaa päiväraha ja muut Verohallinnon verovapaista matkakustannusten korvauksista antaman päätöksen mukaiset korvaukset, jos hän on yöpynyt työmatkalla. Verohallinnon kanta on perustunut käsitykseen siitä, että veronalaisia ovat vain päivittäisistä työmatkoista saadut päivärahat. Tällöin ei myöskään ole merkitystä sillä, onko verovelvollisella varsinainen työpaikka (katso Verohallinnon julkaisu numero 43, Henkilöverotuksen käsikirja).

Verohallinnon aikaisemman ohjeistuksen perusteella erityisalalla työskentelevälle työntekijälle maksettu päiväraha on edellä mainituin perustein katsottu verovapaaksi silloin, kun työntekijä on yöpynyt työmatkalla. Sillä, miten majoitus on työmatkan aikana järjestetty, ei ole ollut päivärahojen verovapauden kannalta merkitystä. Myöskään sillä, kuinka monella työkohteella työskentelyn ajan samaa majoituspaikkaa on käytetty, ei ole ollut merkitystä. Verovapaiden päivärahojen maksamista ovat rajoittaneet tuloverolain 72a §:n säännökset, joiden perusteella tilapäisenä työskentelyä erityisellä työntekemispaikalla pidetään enintään 2 tai 3 vuotta kestävää työskentelyä samassa työntekemispaikassa.

## 6 JATKOSSA SOVELLETTAVA ERITYISALOJEN TYÖNTEKIJÖITÄ KOSKEVA OHJEISTUS

### 6.1 Päivittäiset asunnon ja työpaikan väliset matkat vaihtuville työkohteille

Verohallinto muuttaa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 seurauksena tulkintaansa. Verohallinto katsoo ratkaisun perusteella, että jatkossa erityisalalla työskentelevän henkilön päivittäisinä asunnon ja työpaikan välisinä matkoina pidetään työnantajan järjestämän asunnon (*niin sanottu kakkosasunto*) ja erityisen työntekemispaikan välisiä matkoja, jos työntekijän katsotaan asuvan kyseisessä asunnossa. Tällaisen työmatkan ajalta ei voida maksaa verovapaata päivärahaa.

Asumisesta työnantajan järjestämässä asunnossa on kysymys silloin, kun työntekijä majoittuu työnantajan järjestämässä asunnossa ja kulkee sieltä käsin päivittäin työkohteille. Työnantajan järjestämänä asuntona pidetään työnantajan omistamaa, vuokraamaa tai muutoin hallitsemaa asuntoa. Se, että työnantajan järjestämässä asunnossa asuu useampia henkilöitä, ei estä pitämästä majoittumista asumisena. Asuntona ei pidetä hotellihuonetta, parakkia, asuntovaunua, asunto- tai matkailuautoa taikka muuta vastaavaa, luonteeltaan selvästi väliaikaista majoitustilaa riippumatta majoituksen kestosta.

### 6.2 Asumisen keston merkitys

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisusta KHO:2012:85 ei ilmene, kuinka pitkään kestänyt majoittuminen työnantajan järjestämässä asunnossa on katsottava asumiseksi. Asiasta ei ole myöskään nimenomaista säännöstä tuloverolaissa. Ratkaisussa asunnon katsottiin muodostuneen Suomessa yleisesti verovelvollisille eli Suomessa ainakin yli kuusi kuukautta työskennelleille työntekijöille.

Verohallinnon käsityksen mukaan asumisena ei kuitenkaan voida pitää aivan lyhytaikaista majoittumista työnantajan järjestämässä asunnossa. Nimenomaisen säännöksen ja oikeuskäytännön puuttuessa voidaan asiassa hakea johtoa tuloverolain 72a

§:ssä säädetyistä tilapäisyyden aikarajoista, vaikka kyseinen säännös ei sinänsä koske asumisen, vaan tilapäisen työskentelyn keston aikarajoja. Verohallinto katsoo siten, että enintään kahden vuoden majoittumista ei katsota asumiseksi työnantajan järjestämässä asunnossa. Tulkinta mukailee myös työmatkakustannusten korvauksia koskevien säännösten esitöistä ilmenevää lainsäätäjän tarkoitusta tilapäisten työko-  
mennusten ajalta maksettujen kustannusten korvausten laajasta verovapaudesta (katso HE 2008/112 vp).

Päiväraha ei ole edellä mainituin perustein verovapaata tuloa tilanteissa, joissa on alun alkaen tarkoituksena, että työntekijä asuu samassa tai samalla seudulla sijaitse-  
vassa työnantajan järjestämässä asunnossa yli kahden vuoden ajan. Poikkeuksen tähän muodostaa jäljempänä kohdassa 6.4 tarkoitettu yksittäistä kohdetta varten jär-  
jestetty majoitus, jolloin myös kolmannen vuoden ajalta maksetut korvaukset voivat olla verovapaita.

Työskentelyn kesto ei ole rakennus- tai muulla erityisalalla kuitenkaan yleensä tie-  
dossa vielä silloin, kun työntekijä aloittaa työskentelyn tietyllä paikkakunnalla. Työs-  
kentely yksittäisellä työkohteella saattaa esimerkiksi kestää ennakoitua kauemmin tai  
työkohteeseen saattaa yllättäen vaihtua. Tämän vuoksi tilanne on monesti sellainen, että  
työnantajan ei katsota ainakaan työskentelyn alkaessa järjestäneen työntekijälle  
asuntoa työskentelypaikkakunnalle.

**Esimerkki 1:** Rakennusliike X Oy tarvitsee työntekijöitä pääkaupunki-  
seudulla sijaitseville työkohteilleen. Tätä tarkoitusta varten X Oy palkkaa  
Kouvolassa asuvan kirvesmies A:n. X Oy järjestää A:lle pääkaupunki-  
seudulta asunnon.

A työskentelee ensin 9 kuukauden ajan Helsingissä sijaitsevalla raken-  
nustyömaalla 1, sitten 7 kuukauden ajan toisella Helsingissä sijaitseval-  
la työmaalla 2. Tämän jälkeen A siirtyy työskentelemään Lahdessa si-  
jaitsevalle rakennustyömaalle.

A:lle Helsingissä työskentelyn ajaksi järjestettyä majoitusta ei katsota  
A:n asunnoksi. A:lle Helsingissä työskentelyn ajalta maksettu päiväraha  
on siten verovapaata tuloa.

Majoittumisen kahden vuoden kestoa arvioitaessa huomioidaan lähtökohtaisesti yhtä-  
jaksoinen majoittuminen samassa työnantajan järjestämässä asunnossa. Se, että  
työntekijät joutuvat työskentelyn yhä kestäessä muuttamaan työnantajan järjestämäs-  
tä asunnosta toiseen, ei kuitenkaan poikkeuksetta estä katsomasta majoittumista  
asumiseksi. Yli kahden vuoden majoittuminen voidaan katsoa asumiseksi, jos asun-  
toa vaihdetaan lähialueella (esimerkiksi samalla paikkakunnalla), eikä työskentelyolo-  
suhteissa tapahdu olennaisia muutoksia. Majoituspaikkaa vaihtamalla ei siten voida  
keinotekoisesti välttää asunnon muodostumista.

**Esimerkki 2:** Rakennusliike Y Oy tarvitsee työntekijöitä pääkaupunki-  
seudulla sijaitsevalle työkohteelleen. Tätä tarkoitusta varten Y Oy palk-  
kaa ukrainalaisen kirvesmies B:n. Y Oy järjestää B:lle pääkaupunkiseu-  
dulta asunnon, jossa majoittuu B:n lisäksi useita muita rakennusalan  
työntekijöitä. B työskentelee yhtäjaksoisesti kahden ja puolen vuoden  
ajan useilla eri rakennustyömailla eri puolilla pääkaupunkiseutua.

Ensimmäiset 18 kuukautta työskentelystään B asuu työnantajan järjestämässä asunnossa Helsingissä. Seuraavat 12 kuukautta hän majoittuu työnantajan järjestämässä asunnossa Vantaalla. B:n katsotaan vasta kahden vuoden työskentelyn jälkeen asuvan työnantajan järjestämässä asunnossa.

### 6.3 Majoittumisen katkeaminen

Asumisesta työnantajan järjestämässä asunnossa ei ole kysymys silloin, kun asunto on työntekijöiden käytettävissä ja tosiasiallisessa käytössä ainoastaan työpäivinä. Tilanne voi olla tällainen esimerkiksi silloin, kun työnantaja on estänyt asunnon käytön viikonloppujen ajalta, eivätkä työntekijät ole tosiasiallisesti käyttäneet asuntoa viikonloppuisin. Työnantajan ja työntekijän on tarvittaessa esitettävä matkaliput tai muu luotettava näyttö siitä, että asunto ei ole työntekijän käytettävissä, eikä hän ole sitä tosiasiallisesti käyttänyt muina kuin työpäivinä.

Edellä mainitussa tilanteessa on yleensä kyse siitä, että työkomennus katkeaa viikonlopun ajaksi. Komennuksen katketessa voidaan myös viikonloppumatkoista maksaa verovapaat matkustamiskustannusten korvaukset tuloverolain 72 §:n 4 momentin estämättä (katso jäljempänä kohta 6.7).

### 6.4 Yksittäistä työkohdetta varten järjestetty majoitus

Päiväraha voidaan edellä mainitun estämättä katsoa jatkossakin verovapaaksi niissä tilanteissa, joissa majoitus on nimenomaisesti järjestetty yksittäistä työkohdetta varten eivätkä tuloverolain 72a §:ssä tarkoitetut työkohteen tilapäisyyden aikarajat ylity. Tällaisesta tilanteesta on kysymys silloin, kun työnantaja määrää työntekijänsä työskentelemään yksittäisellä työkohteella suoritettavaa urakkaa tai muuta vastaavaa toimeksiantoa varten erityiselle työtekemispaikalle ja järjestää tälle asunnon ainoastaan kyseisen toimeksiannon suorittamista varten.

Päivärahojen verovapautta rajoittavat edellä mainituissa tilanteissa tuloverolain 72a §:ssä säädetty työkohteen tilapäisyyden aikarajat. Kyseisen lainkohdan mukaan tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla pidetään enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työtekemispaiassa. Tilapäisenä työskentelynä voidaan kuitenkin laissa säädetyn erityisedellytyksin pitää enintään kolmen vuoden työskentelyä, jos kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa.

Kolmannen vuoden osalta tilapäisyyden erityisedellytyksistä on säädetty tuloverolain 72a §:n 2 momentissa. Lainkohdan mukaan tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla pidetään enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työtekemispaiassa, jos kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen työtekemispaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Kahden vuoden ylittävältä ajalta matkustamiskustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on työmatkan takia yöpynyt erityisen työtekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa ja työ tehdään työtekemispaiassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta.

**Esimerkki 3:** Jyväskyläläinen rakennusliike Y Oy solmii sopimuksen 36 kuukautta kestävästä rakennusurakan suorittamisesta. Työkohte sijaitsee Eurajoella. Y Oy määrää Jyväskylässä asuvan työntekijänsä B:n työskentelemään työkohteeseen.



kentelemään työkohteella koko urakan ajaksi. Tätä tarkoitusta varten Y Oy vuokraa Raumalta asunnon, jossa B voi majoittua komennuksen aikana. Komennuksen jälkeen B palaa työskentelemään Jyväskylän seudulla sijaitseville työkohteille.

Y Oy on edelle mainitussa tilanteessa järjestänyt B:lle majoituksen ainoastaan yksittäistä työkohdetta varten. Hänen voidaan katsoa yöpyneen työmatkalla. Työkomennus ei kestä yli kolmea vuotta, joten B:lle voidaan maksaa koko työskentelyn ajalta verovapaat päivärahat.

## 6.5 Työskentelyn ennakoinnaton jatkuminen

Alkujaan alle kaksi vuotta kestävä työskentelyä varten järjestetty majoitus saattaa jälkikäteen tarkastellen muodostua yli kaksi vuotta kestäväksi asumiseksi. Majoitus saattaa esimerkiksi olla alun alkaen järjestetty ainoastaan yksittäistä työkohdetta varten, mutta työskentely jatkuu keskeytyksettä samalla seudulla sijaitsevalla toisella työkohteella etukäteen ennakoinnattomasta syystä. Samoin on mahdollista, että useilla eri työkohteilla tapahtuva alle kaksi vuotta kestäväksi tarkoitettu työskentely jatkuu ennakoinnattomasta syystä yli kaksi vuotta.

Verohallinnon käsityksen mukaan työnantajan järjestämästä majoituksesta ei voi takautuvasti muodostua asuntoa, kun työskentely jatkuu ennakoinnattomasti. Tällaisessa tilanteessa ensimmäisen kahden vuoden ajalta maksettu päiväraha voidaan katsoa verovapaaksi tuloksi.

**Esimerkki 4:** Virolainen rakennusliike Z Oü tekee sopimuksen Espoossa suoritettavasta rakennusurakasta. Urakan kesto on 15 kuukautta. Z Oü määrää virossa asuvat työntekijänsä A:n, B:n ja C:n kyseiselle työkohteelle. Z Oü vuokraa urakan ajaksi heidän käyttöönsä asunnon Vantaalta.

Kun Espoossa työskentelyä on jatkunut 12 kuukauden ajan, Z Oü tekee sopimuksen uudesta 18 kuukautta kestävästä rakennusurakasta Kauniaisissa. A ja B siirtyvät kyseiselle työkohteelle välittömästi. C siirtyy uudelle työkohteelle alkujaan sovitun 15 kuukauden urakan valmistuttua. Työntekijät käyttävät Vantaalla sijaitsevaa asuntoa myös Kauniaisissa työskentelyn ajan.

Työntekijöille A, B ja C maksettu päiväraha on verovapaa siltä ajalta, kun he työskentelevät Espoossa sijaitsevalla työkohteella. Kauniaisissa työskentelyn ajalta maksettu päiväraha on A:lle ja B:lle verovapaa ensimmäisen 12 kuukauden ajalta ja C:lle maksettu päiväraha 9 kuukauden ajalta. Jokaiselle työntekijälle voidaan toisin sanoen maksaa verovapaa päiväraha kahden vuoden ajalta.

On myös mahdollista, että alkujaan tilapäiseksi tarkoitettu työskentely *samassa työkohteessa* saattaa jatkua sellaisesta syystä, jota ei ole voitu kohtuudella ennakoita. Tällöin sovelletaan tuloverolain 72a §:n 3 momentin säännöksiä. Päiväraha on siten tuloverolain 72a §:n 2 momentissa säädetyin edellytyksin verovapaa myös kolmannen vuoden ajalta (katso edellä kohta 6.4).

## 6.6 Verovapaat korvaukset ja työntekijän vähennysoikeus (päivittäiset matkat)

Silloin, kun kyse on asumisesta työnantajan järjestämässä asunnossa, katsotaan päivittäisistä matkoista maksetuista korvauksista työntekijän verovapaaksi tuloksi ainoastaan korvaus työnantajan järjestämän asunnon ja erityisen työtekemispaidan välisistä matkoista sekä ateriakorvaus.

**Esimerkki 5:** Rakennusliike Å Ab tarvitsee työntekijöitä pääkaupunkiseudulla sijaitseville työkohteilleen. Tätä tarkoitusta varten Å Ab palkkaa latvialaisen nosturikuljettaja K:n. Å Ab järjestää K:lle Espoosta asunnon, jossa majoittuu hänen lisäksi useita muita työntekijöitä.

Työskentelyn alussa sovitaan, että tulee K työskentelemään useilla eri rakennustyömailla eri puolilla pääkaupunkiseutua yli kahden vuoden ajan. K:lle voidaan korvata verovapaasti edestakaiset matkat Espoosta sijaitsevalta asunnolta työkohteille ja takaisin. Lisäksi hänelle voidaan maksaa verovapaasti ateriakorvaus. Päivärahaa ei voida maksaa verovapaasti.

Jos työnantaja ei ole maksanut kilometri- tai ateriakorvausta, työntekijä voi vaatia päivittäisten matkojen kustannusten perusteella tulonhankkimisvähennystä omassa verotuksessaan (TVL 95 §). Tällöin asunnon ja erityisen työpaikan välisistä matkoista aiheutuneina matkustamiskuluina voidaan muun selvityksen puuttuessa kuitenkin vähentää ainoastaan Verohallinnon matkakuluvähennyksen määrästä antaman päätöksen mukainen määrä.

Jos työntekijälle on maksettu päiväraha, vaikka verovapauden edellytykset eivät täyty, päiväraha on veronalaista ansiotuloa (palkkaa). Päivärahasta voidaan kuitenkin katsoa verosta vapaaksi kyseiselle verovuodelle vahvistetun verovapaan ateriakorvauksen suuruinen määrä, jos verovapaan ateriakorvauksen maksamisen edellytykset ovat olemassa. Veronalaiseksi palkaksi katsottavasta määrästä on toimitettava ennakonpidätys ja maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Palkaksi katsottava määrä ja siitä toimitettu ennakonpidätys tai peritty lähdevero on ilmoitettava ”kausiveroilmoituksella” ja ”työnantajan tai suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella (7801)”.

## 6.7 Viikonloppumatkat

Tuloverolain 72 §:n 4 momentin mukaan työmatkana ei pidetä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työtekemispaidan välillä. Työnantaja ei voi siten korvata verovapaasti näistä matkoista aiheutuneita kustannuksia. Jos työkomennus katkeaa, kustannukset voidaan kuitenkin korvata verovapaasti.

Työntekijä voi omassa verotuksessaan vähentää viikonloppu- ja muista vastaavista matkoista aiheutuneet kustannukset halvimman kulkuneuvon käyttökustannusten mukaan laskettuna (TVL 93 § 3 momentti). Kustannukset vähennetään siten erillään tuloverolain 95 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista tulonhankkimiskuluista.

Työntekijän perhesuhteilla ei ole pääsääntöisesti merkitystä työkomennuksen kestäessä tehtyjen viikonloppu- tai muiden vastaavien matkojen verokohtelun kannalta. Siinä myös yksin asuva henkilö voi vähentää matkojen kustannukset halvimman kulku-

neuvon käyttökustannusten mukaisesti laskettuna. Vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on kuitenkin kaikissa tapauksissa se, että työntekijän kotikuntalaissa (201/1994) tarkoitettu kotikunta ei ole muuttunut työskentelypaikkakunnalle.

Poikkeuksen edellä mainittuun pääsääntöön muodostaa tilanne, jossa perheettömän työntekijän katsotaan asuvan työnantajan järjestämässä asunnossa. Perheetön henkilö ei voi vähentää kahden asunnon välisistä matkoista aiheutuneita kuluja, koska kyseessä ei ole tilapäinen työskentely, vaan asuminen työnantajan järjestämässä asunnossa.

Perheellisen henkilön on sen sijaan oikeuskäytännössä katsottu voivan vähentää myös varsinaisen työpaikan sijaintipaikkakunnalla sijaitsevan asunnon ja perheen asunnon välisten matkojen kulut halvimman kulkuneuvon mukaan tuloverolain 93 §:n säännösten mukaisesti (katso esimerkiksi KHO:1997:93 ja KHO 26.8.1998 taltio 1429). Siten myöskään työnantajan järjestämä asunto ei voi muodostaa estettä perheellisen henkilön matkojen vähentämiselle.

## 6.8 Vaikutukset muuhun verotukseen

Kun työntekijä asuu veloituksetta työnantajan järjestämässä asunnossa, muodostuu työnantajan järjestämästä asunnosta työntekijälle luontoisetu (*asuntoetu*). Tuloverolain 64 §:n 1 momentin mukaan työnantajalta saatu luontoisetu on veronalaista ansiotuloa ja arvioidaan käypään arvoon sen mukaan, kuin Verohallinto vuosittain tarkemmin päätöksellään määrää.

Työnantajan järjestämästä asunnosta saatua etua ei voida edellä kuvatussa tilanteessa pitää verovapaana etuna sillä perusteella, että työnantaja voi tuloverolain 71 §:n 1 momentin mukaan pääsääntöisesti korvata verovapaasti myös työmatkasta aiheutuneet majoittumiskustannukset. Syynä tähän on se, että tuloverolain 71 §:n 2 momentin mukaan erityisalalla työskentelevän työntekijän verovapaaksi tuloksi voidaan katsoa ainoastaan korvaus työnantajan järjestämän asunnon ja erityisen työntekemispaikan välisistä matkoista sekä ateriakorvaus.

Työnantajalta saatu luontoisetu arvostetaan käypään arvoon Verohallinnon kyseiselle vuodelle luontoisetujen laskentaperusteista antaman päätöksen mukaisesti. Jos samassa asunnossa asuu useita henkilöitä, kunkin henkilön saaman asuntoedun arvo on hänen käytettävissään olevien tilojen suhteellinen osuus koko asunnon luontoisetuarvosta. Tässä laskennassa otetaan huomioon kaikkien käytettävissä olevista yhteisistä tiloista pääluvun mukaan määräytyvä osuus ja pelkästään kunkin työntekijän käytössä olevat tilat kokonaan.

Parakki, asuntovaunu, asunto- tai matkailuauto taikka muu vastaava työnantajan erityiselle työntekemispaikalle järjestämä luonteeltaan selvästi väliaikainen majoitus ei voi olla ratkaisussa KHO:2012:85 tarkoitettu kakkosasunto. Siitä ei tämän vuoksi muodostu työntekijälle asuntoetua edellyttäen, että työntekijällä on varsinainen asunto muualla. Varsinaiselle työntekemispaikalle järjestetystä majoituksesta sen sijaan muodostuu asuntoetu.

Työnantajalta saatu asuntoetu on työntekijän palkkaa. Työnantajan on toimitettava asuntoedusta ennakonpidätys tai perittävä siitä lähdevero. Työnantajan on ilmoitettava asuntoetu "kausiveroilmoituksella" ja "työnantajan tai suorituksen maksajan vuosilmoituksella (7801)".

Työntekijä ei voi edellä mainitussa tilanteessa yleensä saada asuntoedun perusteella tuloverolain 95a §:ssä tarkoitettua työasuntovähennystä, sillä työasuntovähennys voidaan myöntää ainoastaan silloin, kun asunto on hankittu varsinaisen työntekemispaidan sijainnin vuoksi. Poikkeuksen muodostaa tilanne, jossa rakennus- tai muulla erityisalaksi katsottavalla toimialalla työskentelevällä henkilöllä on varsinainen työntekemispaidka työnantajan järjestämän asunnon läheisyydessä. Jos perheellisen työntekijän perhe asuu toisella paikkakunnalla sijaitsevassa asunnossa, työntekijä voi kuitenkin vähentää asuntoedun arvoa vastaavan määrän tulonhankkimiskuluna (TVL 95 §).

## 7 TYÖNTEKIJÄN ITSE HANKKIMA ASUNTO

Erityisalan työntekijä saattaa myös itse vuokrata asunnon työskentelypaikkakunnalta. Jos vuokrattu asunto on työntekijän käytössä yli kahden vuoden ajan, katsotaan asunto työntekijän kakkosasunnoksi. Matkat työntekijän työskentelypaikkakunnalla sijaitsevalta asunnolta työntekemispaidalle ja takaisin ovat tällöin päivittäisiä asunnon ja erityisen työntekemispaidan välisiä matkoja. Niiltä ei siten voida maksaa verovapaata päivärahaa. Työskentelyn kestolla, asunnon vaihtumisella, työnantajan työkohdetta tai -kohteita koskevilla määräyksillä tai muilla vastaavilla seikoilla ei ole tällaisessa tilanteessa merkitystä. Työntekijän omistama asunto on aina kakkosasunto.

Kun työntekijä vuokraa itse asunnon, viikonloppu- ja muista vastaavista matkoista aiheutuneet kustannukset ovat pääsääntöisesti työntekijän verotuksessa vähennyskelpoisia tuloverolain 93 §:n säännösten mukaisesti. Vähennys tehdään siten halvimmän kulkuneuvon käyttökustannusten mukaan laskettuna. Perheetön henkilö ei kuitenkaan ole oikeutettu vähennykseen, jos asunto hänen käytössään yli kahden vuoden ajan, jolloin se katsotaan hänen kakkosasunnokseen (katso edellä kohta 6.7).

Työntekijä ei yleensä ole edellä mainitussa tilanteessa oikeutettu tuloverolain 95a §:ssä tarkoitettuun työasuntovähennykseen, sillä työasuntovähennys voidaan myöntää ainoastaan silloin, kun asunto on hankittu varsinaisen työntekemispaidan sijainnin vuoksi. Poikkeuksen muodostaa tilanne, jossa työntekijälle muodostuu varsinainen työpaikka. Jos perheellisen työntekijän perhe asuu toisella paikkakunnalla sijaitsevassa asunnossa, työntekijä voi vähentää erityisen työntekemispaidan sijaintipaikkakunnalta vuokraamansa asunnon kustannukset tulonhankkimiskuluna (TVL 95 §).

## 8 ERITYISALALLA TOIMIVA ELINKEINONHARJOITTAJA

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO:2012:85 koski työntekijöitä ja työnantajan maksamia korvauksia, eikä se ole suoraan sovellettavissa erityisalalla toimiviin elinkeinonharjoittajiin. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 55 § sisältää itsenäisen työmatkan määritelmän: työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka liikkeen- tai ammatinharjoittaja tilapäisesti tekee elinkeinotoimintaan liittyvänä tavanmukaisen toiminta-alueensa ulkopuolelle. Tässä määritelmässä ei ole merkitystä asunnon käsitteellä, vaan ratkaiseva on tavanmukainen toiminta-alue.

Rakennus- tai muulla vastaavalla erityisalaksi katsottavalla toimialalla toimivalla elinkeinonharjoittajalla on aina pysyvä toimipaikka, joka rinnastuu työntekijän varsinaiseen työpaikkaan. Jos elinkeinonharjoittajalla ei ole toimitiloja tai muuta pysyvää toimipaikkaa, varsinaiseen työpaikkaan rinnastuva pysyvä toimipaikka muodostuu hänen asuntoonsa. Jos elinkeinonharjoittaja työskentelee jollakin paikkakunnalla niin paljon, että hän tämän vuoksi järjestää kyseiseltä paikkakunnalta itselleen asunnon,

siitä voi muodostua hänelle pysyvä toimipaikka. Tämän seurauksena hänelle muodostuu kyseiselle paikkakunnalle tavanmukainen toiminta-alue.

Elinkeinonharjoittajan matkakustannusten vähentämistä on käsitelty yksityiskohtaisesti Verohallinnon ohjeessa Liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maataloudenharjoittajien matkakustannusten vähentäminen.

## **9 UUDEN OHJEISTUKSEN SOVELTAMISEN ALKAMINEN**

Tässä ohjeessa selostettuja korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisusta KHO:2012:85 johtuvia *muutoksia* verotuskäytäntöön sovelletaan tämän ohjeen antamispäivästä alkaen.