

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia. Tuloverolakiin lisättävässä uudessa 72 a §:ssä säädettäisiin pitkäkestoisesta työskentelystä erityisellä työntekemisspaikalla. Lakiin ehdotetaan otettavaksi täsmällinen aikaraja siitä, kuinka pitkän ajan kestäneen työskentelyn voitaisiin katsoa olevan tilapäistä työskentelyä erityisellä työntekemisspaikalla, jolloin myös verovapaita matkakustannusten korvauksia voitaisiin muiden edellytysten täytyessä maksaa. Tilapäisenä työskentelynä

pidettäisiin pääsääntöisesti enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työntekemisspaikassa. Tietyin edellytyksin kuitenkin kolmen vuoden työskentelyä samassa työntekemisspaikassa pidettäisiin tilapäisenä työskentelynä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

**PERUSTELUT**

**1. Nykytila**

Tuloverolain (1535/1992) 71 §:n mukaan veronalaista tuloa ei ole työnantajalta työmatkasta saatu matkustamiskustannusten korvaus, päiväraha, ateriakorvaus ja majoituskorvaus. Tuloverolain 72 §:n mukaan työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemisspaikalle. Toimialoilla, joilla erityistä työntekemisspaikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työntekemisspaikan välillä, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa. Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemisspaikan välillä.

Varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa palkansaaja vakituisesti työskentelee. Jos palkansaajalla työn liikkuvuuden vuoksi ei ole paikkaa, jossa hän vakituisesti

työskentelee, pidetään varsinaisena työpaikkana paikkaa, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, taikka muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa.

Laissa ei ole säännöksiä siitä, kuinka pitkän ajan kestäneen työskentelyn voidaan katsoa olevan tilapäistä työskentelyä erityisellä työntekemisspaikalla, eikä siitä, missä vaiheessa verovelvollisen työskentely on siinä määrin pitkäkestoista, että työskentelypaikalle muodostuu verovelvollisen varsinainen työpaikka. Ratkaisu siitä, kuinka pitkän ajan kestäneen työskentelyn voidaan katsoa olevan tilapäistä työskentelyä erityisellä työntekemisspaikalla, jolloin myös verovapaita matkakorvauksia voidaan muiden edellytysten täytyessä maksaa, tehdään Verohallituksen ohjeen mukaan useiden eri kriteerien perusteella. Näitä ovat muun muassa työkohteen lyhytaikaisuus, työvaiheen lyhytaikaisuus, varsinaisen työpaikan säilyminen työnantajan muussa toimipaikassa sekä toimenpiteet, joihin verovelvollinen on ryhtynyt oman ja perheensä asumisen järjestämiseksi. Verotuskäytännössä melko pitkänkin ajan kestävä

työmatkaa on pidetty tilapäisenä, jos rajoitetun ajan kestävässä työkohteessa työskentelevä verovelvollinen on joutunut työnsä vuoksi asumaan tilapäisissä asuintiloissa sellaisissa olosuhteissa, joissa hänen ei kohtuudella voida vaatia muuttamaan asuntoaan erityiselle työntekemispaijalle.

Tulkintaongelmia on esiintynyt lähinnä tilanteissa, joissa työmatka on kestänyt hyvin pitkään, esimerkiksi yli vuoden. Tällöin joudutaan pohtimaan sitä, missä vaiheessa kyse ei ole enää tilapäisestä työmatkasta, vaan työskentelystä varsinaisella työpaikalla. Verohallituksen ohjeen mukaan erityinen työntekemispaijka ei pelkästään ajan kulumisen perusteella voi muodostua varsinaiseksi työpaikaksi ainakaan silloin, kun työskentely erityisellä työntekemispaijalla on kestänyt noin vuoden ajan.

Keskusverolautakunta antoi 22 päivänä kesäkuuta 2005 kaksi Olkiluodossa työskentelevä koskevaa ennakkoratkaisua (KVL 51/2005 ja 52/2005). Toisessa tapauksessa oli kyse hieman alle kahden vuoden työskentelystä ja toisessa hieman alle kolmen vuoden työskentelystä Olkiluodon ydinvoimalatyömaalla. Keskusverolautakunta katsoi päivärahat verovapaiksi molemmissa tapauksissa. Korkein hallinto-oikeus kumosi keskusverolautakunnan päätökset 7 päivänä lokakuuta 2005 antamallaan ratkaisulla (KHO:2005:64 ja KHO 7.10.2005/2537). Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten mukaan Olkiluodon ydinvoimalatyömaa ei kummassakaan tapauksessa ollut erityinen työntekemispaijka, vaan varsinainen työpaikka, jolla työskentelystä maksetut päivärahat olivat veronalaista tuloa.

Päiväraha on tarkoitettu työmatkalla syntyneiden lisääntyneiden elantokustannusten korvaamiseen. Päivärahalla tarkoitetaan korvausta kohtuullisesta ruokailu- ja muiden elantokustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Päivärahaan ei lueta matkustamisesta eikä majoittumisesta suoritettavaa korvausta, vaan ne voidaan korvata palkansaajalle erikseen. Verovapaan päivärahan suorittaminen edellyttää, että erityinen työntekemispaijka on yli 15 kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai asunnosta, riippuen siitä, kummasta matka on tehty. Erityisen työnte-

kemispaijkan on lisäksi oltava yli 5 kilometrin etäisyydellä sekä varsinaisesta työpaikasta että asunnosta. Vuonna 2005 kokopäivärahan määrä kotimaassa on 30 euroa ja osa-päivärahan määrä 14 euroa.

Noin yhden vuoden aikaa on pidetty pääsääntöisenä rajana varsinaisen työpaikan muodostumiselle. Verotuskäytännössä pidemmänkin komennuksen on kuitenkin katsottu tietyissä tilanteissa vielä olevan työskentelyä erityisellä työntekemispaijalla, kun kyse on ollut kestoltaan rajatuissa työkohteissa työskentelystä, varsinkin silloin, kun työntekijä on joutunut asumaan komennuksen aikana tilapäisissä majoitustiloissa. Edellä mainituissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa oli kyse kestoltaan rajatun ajan kestävästä työkohteesta, eikä tilapäisissä majoitustiloissa yöpymiselle annettu ratkaisuisa merkitystä. Näin ollen on todennäköistä, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen jälkeen noin yhden vuoden aika muodostuisi eri tilanteissa sovellettavaksi yleiseksi määräajaksi.

## 2. Ehdotetut muutokset

Esityksessä ehdotetaan, että tuloverolakiin otettaisiin säännökset pitkäkestoisesta työskentelystä erityisellä työntekemispaijalla. Tarkoituksena on, että nykyisiin säännöksiin liittyvät tulkinnanvaraisuudet pitkään jatkuvilla komennuksilla voitaisiin jatkossa välttää. Esityksessä ehdotetaan, että lakiin otettaisiin täsmällinen aikaraja siitä, kuinka pitkän ajan kestävää työskentelyä samassa työskentelypaikassa voitaisiin pitää tilapäisenä. Tilapäisen työskentelyn määräajasta säädettäisiin uudessa tuloverolain 72 a §:ssä.

Esityksessä ehdotetaan, että pääsääntönä pidettäisiin kahden vuoden määräaika. Tilapäisenä työskentelynä pidettäisiin siten enintään kahden vuoden kestävää työskentelyä samassa työntekemispaijassa. Jos työskentely kestäisi kahta vuotta pidempään, verovelvolliselle katsottaisiin muodostuvan työntekemispaijalle varsinainen työpaikka. Kahden vuoden määräaikaan laskettaisiin mukaan kaikki päivät, joten esimerkiksi toisella työskentelypaikalla tapahtuvat työskentelypäivät, vapaapäivät tai sairauspäivät eivät pidentäisi määräaika. Määräaika olisi yleinen, ja sitä

sovellettaisiin arvioitaessa matkan tilapäisyyttä riippumatta siitä, onko kyse verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamisesta vai työmatkaan liittyvien tulohankkimiskulujen vähentämisestä.

Kahden vuoden sääntöä sovellettaessa merkitystä ei olisi esimerkiksi sillä, onko kyse työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa vai suorittaako verovelvollinen pysyvässä työkohteessa lyhytaikaista työvaihetta, vaan säännös olisi yleinen ja sitä sovellettaisiin kaikilla aloilla. Säännöstä sovellettaisiin myös arvioitaessa työskentelyn tilapäisyyttä tuloverolain 72 §:n 2 momentissa tarkoitetuilla erityisillä aloilla. Siten säännöstä sovellettaessa samassa asemassa olisivat esimerkiksi erilaiset projektiluonteiset työt, hanketyöt, rakennustyöt, purkutyöt, raivaustyöt ja asennustyöt. Säännöstä sovellettaessa ei myöskään annettaisi merkitystä verovelvollisen perhesuhteille tai sille, onko verovelvollinen yöpynyt tilapäisissä majoitustiloissa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin pääsääntöä pidemmästä, kolmen vuoden määräajasta, jota sovellettaisiin ainoastaan silloin, jos kaikki 2 momentissa säädetyt erityiset edellytykset täyttyisivät. Kolmen vuoden määräaika sovellettaisiin, jos kyse olisi työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritettaisiin luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen kyseisellä työtekemispaikalla päättyisi, kun tilapäinen työ saataisiin valmiiksi. Lisäksi edellytettäisiin, että työskentely suoritettaisiin työtekemispaikassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta.

Kolmen vuoden säännössä kyse olisi työsuorituksista työskentelypaikalla, jolla tavanomaisesti tehdään luonteeltaan toisenlaista työtä kuin mistä on kyse tilapäisessä työskentelyssä. Jos esimerkiksi tehtaalla tehtäisiin tehtaan peruskorjaus, kyse olisi rajatun ajan kestävästä työkohteesta peruskorjaustyön osalta ja tällainen työ päättyisi peruskorjauksen valmistumisen jälkeen. Samoin esimerkiksi uudisrakentaminen, purkutyöt, raivaustyöt ja erilaiset pitkäkestoiset asennustyöt kuuluisivat yleensä 2 momentin soveltamisalaan. Työskentelyn tilapäisyys ei olisi sidottu mihinkään alakohtaisiin rajauksiin,

vaan arviointi tehtäisiin sen perusteella, päättykö kyseisen luonteinen työ työtekemispaikassa sen jälkeen, kun tilapäinen työkohteeseen saadaan valmiiksi. Esimerkiksi työmaaruokalan työntekijät voisivat kuulua kolmen vuoden säännön piiriin, kun ruokala liittyy välittömästi tilapäiseen rakennustyömaahan ja työmaaruokalan toiminta päättyy rakennustyömaan valmistuttua. Sen sijaan 2 momentissa ei tarkoitettaisi erilaisia projektiluonteisia töitä, joissa tehtäisiin kyseiselle työskentelypaikalle tyypillistä työtä, vaikka projektit itsessään kestäisivätkin rajoitetun ajan. Tällöin on usein kyse tilanteesta, jossa luonteeltaan samantyyppisten projektien tekeminen samalla työskentelypaikalla jatkuu. Esimerkiksi telakalla kunkin laivan rakentaminen kestää ainoastaan rajoitetun ajan, mutta laivan rakentaminen on luonteeltaan sellaista työtä, jota tyypillisesti tehdään telakalla, eikä tämän luonteinen työ telakalla päätty yhden laivan valmistumisen jälkeen. Näin ollen laivanrakennustyö kuuluisi 1 momentissa säädettävän kahden vuoden säännön piiriin.

Jos kyse olisi työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritettaisiin luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen kyseisellä työtekemispaikalla päättyisi, kun tilapäinen työ saataisiin valmiiksi, ei työkohteen kestoajalla olisi asian arvioinnin kannalta merkitystä, vaan työkohteeseen voisi kestää esimerkiksi viisi vuotta. Tällöinkin verovelvollisen työskentelyn voitaisiin katsoa olevan tilapäistä työskentelyä erityisellä työtekemispaikalla, jos verovelvollisen työskentely tällaisella työskentelypaikalla kestäisi enintään kolme vuotta ja työskentely suoritetaan työtekemispaikassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta.

Kolmen vuoden määräaika säädettäisiin ajatellen ennen kaikkea verovelvollisia, jotka joutuvat pitkän työmatkansa vuoksi yöpymään tilapäisissä majoitustiloissa erityisellä työtekemispaikalla. Tilapäisissä majoitustiloissa yöpyminen on seikka, jonka voitaisiin katsoa osoittavan matkan tilapäisyyden luonnetta, vaikka työskentely samalla työskentelypaikalla olisikin kestänyt hyvin pitkän ajan. Lisäksi tällaisissa olosuhteissa asuvalle syntyy yleensä lisääntyneitä elantokustannuksia.

Tilapäisissä majoitustiloissa yöpymistä ei kuitenkaan ehdoteta säädettäväksi edellytykseksi työskentelypaikan katsomiselle tilapäiseksi, vaan esityksessä ehdotetaan, että matkakustannusten korvaukset katsottaisiin verovapaaksi tuloksi kahden vuoden ylittävältä ajalta ainoastaan niiltä työmatkoilta, joina verovelvollinen on yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa. Jos tilapäisissä majoitustiloissa yöpyminen olisi yhtenä edellytyksenä sille, että kolmen vuoden komennuksissa työskentely voitaisiin katsoa tilapäiseksi työskentelyksi erityisellä työntekemispaikalla, saataisi yhden yksittäisen päivittäisen matkan tekeminen johtaa siihen, etteivät kolmen vuoden määräajan soveltamiseksi säädetyt edellytykset täytyisi eikä kolme vuotta kestävää työskentelyä kyseisellä työntekemispaikalla lainkaan pidettäisi tilapäisenä. Tilapäisinä majoitustiloina pidettäisiin esimerkiksi hotellimajoitusta, parakkimajoitusta tai yhteismajoitusta.

Verovapauden rajoitusta vastaavasti tuloverolain 31 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 7 momentti, jossa matkakustannusten vähennysoikeutta ehdotetaan rajoitettavaksi verovapaisten matkakorvausten maksuoikeutta vastaavaksi. Tuloverolain 31 §:n uuden 7 momentin mukaan verovelvollisella olisi oikeus vähentää 72 a §:n 2 momentin tarkoitamassa tilanteessa kahden vuoden ylittävältä ajalta aiheutuneet matkakustannukset tulohankkimismenoina ainoastaan silloin, kun verovelvollinen olisi työmatkan vuoksi yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa. Päivittäisistä matkoista aiheutuneet matkakulut verovelvollisella olisi kuitenkin oikeus vähentää 93 §:ssä säädetyllä tavalla asunnon ja työpaikan välisinä matkakuluina.

Määräajat perustuisivat verovelvolliskohitaiseen olosuhteiden arviointiin, eikä merkitystä olisi sillä, että saman työnantajan toinen työntekijä olisi aikaisemmin työskennellyt tai tulisi verovelvollisen jälkeen työskentelemään samalla työntekemispaikalla. Vastavasti merkitystä ei olisi sillä, että työntekijä vaihtaisi työnantajaa, jos verovelvollinen jatkaisi työskentelyä samalla työntekemispaikalla.

Esityksessä ei ehdotettaisi muutoksia sii-

hen, millä edellytyksillä verovapaisten matkakustannusten korvausten maksuedellytykset syntyisivät, vaan tältä osin säilyisi nykyisin voimassa oleva käytäntö. Siten nykyisin voimassa olevien säännösten ja käytännön mukaisesti ratkaistaisiin se, ovatko olosuhteet sellaiset, että kyse ylipäänsä voisi olla työskentelystä erityisellä työntekemispaikalla, eikä esimerkiksi työskentelystä toissijaisessa työpaikassa tai verovelvollisen toisessa varsinaisessa työpaikassa.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tilanteista, joissa työskentely jatkuisi ennakoimattomasta syystä kahden tai kolmen vuoden määräaikaa pidempään. Jos työskentelyä aloitettaessa ei olisi tiedossa, että verovelvollisen työskentely tulee jatkumaan määräaikaa pidempään, mutta työskentelyn jatkuminen käy myöhemmin ilmi, työskentelyn voitaisiin katsoa tietyin edellytyksin olevan tilapäistä siihen asti, kunnes käy selväksi, että työskentely tulee jatkumaan yli määräajan. Esityksessä ehdotetaan, että työskentelyä pidettäisiin tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla siihen asti, kunnes työn jatkuminen olisi selkeästi todettavissa, jos työskentelyaika olisi alun perin sovittu enintään määräajan pituiseksi ja sovittu työskentelyajanjakso jatkuisi pidempään sellaisista syistä, joiden ennakoimattomuutta ei voitaisi kohtuudella vaatia. Jos esimerkiksi 1 momentissa tarkoitettussa tilanteessa yritys saisi tarjouskilpailussa rakennusurakan, jonka kesto on kaksi vuotta ja verovelvollinen lähetetään rakennustyömaalle työskentelemään kahdeksi vuodeksi, katsottaisiin kyse olevan tilapäisestä työskentelystä erityisellä työntekemispaikalla. Jos kahden vuoden työskentelyn jälkeen yritys saisi tarjouskilpailussa samalle työmaalle lisäurakan, kyseisellä työntekemispaikalla työskennellyt verovelvollinen ei enää kahden vuoden jälkeen työskentelisi erityisellä työntekemispaikalla, mutta verovelvollinen ei menettäisi hänelle jo maksettujen matkakustannusten korvausten verovapautta. Jos taas yritys olisi alun perin saanut esimerkiksi neljä vuotta kestävästä urakasta ja olisi heti tiedossa, että verovelvollisen työskentely kyseisellä työskentelypaikalla tulee kestäväksi neljän vuoden ajan, kyse ei olisi millään osin tilapäisestä työskentelystä erityisellä työntekemispaikalla.

Säännöstä voitaisiin soveltaa myös tilanteissa, joissa tyypillisesti kahden vuoden tai 2 momentin tarkoittamissa tilanteissa kolmen vuoden määräajassa suoritettavissa olevan työskentelyvaiheen suorittaminen venyy ennakoinnosta syystä yli määräajan. Tällöin verovelvollinen ei menettäisi takautuvasti hänelle jo maksettujen matkakustannusten korvausten verovapautta, mutta verovapaita korvauksia ei voitaisi maksaa enää sen jälkeen, kun työn jatkuminen kahta tai 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kolme vuotta pidempään on selkeästi todettavissa.

Jos jo heti työskentelyn alkaessa olisi tiedossa, että verovelvollisen työskentely samassa paikassa tulee kestämaan yli määräajan, kyse ei olisi tilapäisestä työskentelystä erityisellä työntekemisspaikalla eikä verovelvolliselle voitaisi maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia lainkaan. Muuten sääntely johtaisi tilanteeseen, jossa verovapaita matkakustannusten korvauksia voitaisiin aina maksaa aloitettaessa työskentelyä uudella työskentelypaikalla riippumatta siitä, onko kyse lainkaan tilapäiseksi katsottavista olosuhteista.

Pykälän 4 momentissa ehdotetaan, että määräajat tulisivat sovellettaviksi, jos erityinen työntekemisspaikka on kyseisen määräajan mukaisen ajanjakson ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka. Erityinen työntekemisspaikka olisi verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka, jos verovelvollisen kahden vuoden ajanjakson tai 2 momentin mukaisissa tilanteissa kolmen vuoden ajanjakson aikana tekemistä työskentelypäivistä yli puolet olisi suoritettu samalla työntekemisspaikalla.

Säännös soveltuisi pitkäkestoiseen työskentelyyn erityisellä työntekemisspaikalla, eikä määräajan laskentaa koskevan säännöksen edellytykset käytännössä täyttyisi, jos kyse olisi lyhytaikaisista työmatkoista säännöllisesti samalle työntekemisspaikalle. Jos työntekijä kävisi esimerkiksi kerran viikossa työskentelemässä toisen yrityksen tiloissa, tässä pykälässä säädetty määräaika ei käytännössä rajoittaisi verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamista.

Verovelvollinen saattaisi työskennellä määräajan kuluessa lyhyitä jaksoja muissakin työkohteissa. Jos verovelvollinen esimerkiksi

työskentelisi viiden vuoden aikana joka kolmannen viikon tietyllä työntekemisspaikalla, kyseisestä työntekemisspaikasta ei tulisi kahden tai kolmen vuoden työskentelyn jälkeen verovelvollisen varsinaista työpaikkaa nyt ehdotettavan määräaikaa koskevan säännöksen vuoksi. Verovelvollisen työskentely kyseisellä työntekemisspaikalla saattaisi esimerkiksi vuoden työskentelyn jälkeen lisääntyä siten, että yli puolet työskentelystä tapahtuisi samassa paikassa. Tällöin kyse ei olisi enää tilapäisestä työskentelystä erityisellä työntekemisspaikalla, jos työskentely jatkuisi siten, että työskentelyjaksoista muodostuisi kahden vuoden tai 2 momentin tarkoittamissa tapauksissa kolmen vuoden ajanjakso, jonka aikana verovelvollisen työskentelystä yli puolet olisi tapahtunut samalla työntekemisspaikalla. Kyse ei olisi enää tilapäisestä työskentelystä erityisellä työntekemisspaikalla sen ajankohdan jälkeen, josta alkaisi kahden tai 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kolmen vuoden ajanjakso, jonka aikana kyseinen työskentelypaikka on ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka. Näin olen tällaista ajanjaksoa saattaisi edeltää myös esimerkiksi yksittäisiä työskentelypäiviä, jotka ovat tilapäistä työskentelyä erityisellä työntekemisspaikalla, vaikka työskentelyn tilapäisyys ei myöhemmältä ajanjaksolta toteutuisikaan.

Pykälän 4 momentin mukaan määräajan laskenta aloitettaisiin alusta, jos työntekijän työskentely samassa työntekemisspaikassa olisi yhtäjaksoisesti keskeytynyt vähintään kuuden kuukauden ajaksi. Määräajan olisi oltava riittävän pitkä, jotta päivärahojen maksuoikeutta ei voitaisi kiertää työkomennukseen tehtävillä lyhyillä katkoilla. Toisaalta olisi kohtuullista, että varsinaisen työpaikan muodostumiseksi laskettava määräaika alkaisi alusta, kun verovelvollinen on riittävän pitkään työskennellyt toisessa työskentelypaikassa.

Keskeytyks voi olla aiheutunut mistä syystä tahansa, kuten esimerkiksi työskentelystä toisella työntekemisspaikalla, sairaudesta tai lomautuksesta, mutta keskeytyksen aikana työntekijän olisi myös työskenneltävä toisessa työskentelypaikassa ennen kuin määräajan laskenta voitaisiin aloittaa uudestaan. Toisessa työskentelypaikassa työskentelyn kestolla

ei olisi merkitystä, mutta keskeytyksen pituus on oltava vähintään kuusi kuukautta. Näin ollen yksikin työskentelypäivä toisessa työskentelypaikassa riittäisi aloittamaan määräajan laskennan alusta, jos keskeytyksen pituus on ollut vähintään kuusi kuukautta.

### 3. Esityksen vaikutukset

#### 3.1. Vaikutukset verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamiseen

Täsmällisen määräajan ottaminen lakiin väistämättä jäykistäisi verovapaiden matkakustannusten korvausten maksamisjärjestelmää, eikä antaisi mahdollisuutta yksittäistapausten erityisolosuhteiden huomioimiseen samalla tavalla kuin nykyisin. Toisaalta ehdotetut säännökset toisivat nykyisin jossain määrin epäselväksi koettuun tilanteeseen selvät soveltamissäännöt. Nykyisessä tilanteessa täsmällisen määräajan säätämistä voidaankin pitää perusteltuna verotuspäätösten ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden vuoksi. Säännöksillä vähennettäisiin riskiä siitä, että verovapaita matkakustannusten korvauksia maksettaisiin tilanteissa, joissa työskentelyn pitkäkestoisuuden vuoksi ei kyse ole laissa tarkoitetusta tilapäisestä työskentelystä.

#### 3.2. Taloudelliset vaikutukset

Työskentelyn tilapäisyyttä arvioitaisiin ehdotettavien säännösten nojalla nykyistä kaavamaisemmin. Verrattuna nykytilaan ehdotetut säännökset johtaisivat kuitenkin lähes aina samaan tai verovelvolliselle nykyistä edullisempaan lopputulokseen. Mainittuihin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisuihin verrattuna verovapaiden matkakustannusten korvausten maksuoikeus laajenisi. Esityksen arvioidaan jossain määrin alentavan verotuloja.

### 4. Asian valmistelu

Hallituksen esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esityksen valmistelun yhteydessä on kuultu Verohallitusta, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry:tä, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:tä sekä Rakennusliitto ry:tä. Esityksestä on pyydetty lausunto seuraavilta tahoilta: Akava ry, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK, Keskuskaupakamari, Rakennusliitto ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Yrittäjät ry, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

### 5. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Lakia sovellettaisiin myös työskentelyyn, joka olisi alkanut ennen lain voimaantuloa.

Vaikka säännös olisi yleisesti ottaen nykytilaa lieventävä, aikaisemman oikeustilan tulkinnanvaraisuus huomioon ottaen olisi mahdollista, että säännös saattaisi joissakin tapauksissa johtaa verovelvollisen kannalta nykyistä epäedullisempaan lopputulokseen. Tämän vuoksi säädettäisiin erikseen, että verovelvollisen vaatimuksesta hänen verotuksensa sovellettaisiin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä, jos työskentely erityisellä työntekemispäikällä olisi alkanut ennen tämän lain voimaantuloa ja nykyiset säännökset johtaisivat verovelvolliselle edullisempaan lopputulokseen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
lisätään 30 päivänä joulukuuta 1992 annettuun tuloverolain (1535/1992) 31 §:ään, sellaisena kuin se on osittain laeissa 1170/1998 ja 716/2004, uusi 7 momentti ja lakiin uusi 72 a § seuraavasti:

#### 31 §

##### *Luonnollisia vähennyksiä koskevat erityiset säännökset*

Verovelvollisella on oikeus vähentää 72 a §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa kahden vuoden ylittävältä ajalta aiheutuneet matkakustannukset tulonhankkimismenoina ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on työmatkan takia yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa. Päivittäisistä matkoista aiheutuneet matkakulut verovelvollisella on kuitenkin oikeus vähentää 93 §:ssä säädetyllä tavalla.

#### 72 a §

##### *Tilapäinen työskentely erityisellä työntekemispaikalla*

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

Tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla pidetään kuitenkin enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa, jos kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen työntekemispaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Lisäksi edellytetään, että työskentely suoritetaan työntekemispaikassa, joka on yli 100 kilo-

metrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta. Kahden vuoden ylittävältä ajalta matkakustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on työmatkan takia yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa.

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

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

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Tätä lakia sovelletaan myös työskentelyyn, joka on alkanut ennen tämän lain voimaantuloa. Jos työskentely erityisellä työntekemispaikalla on alkanut ennen tämän lain voimaantuloa, verovelvollisen verotuksessa sovelletaan hänen vaatimuksestaan tämän lain

voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä, jos ne johtavat verovelvolliselle edullisempaan lopputulokseen kuin tämän lain soveltaminen.

Helsingissä 2 päivänä joulukuuta 2005

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Valtiovarainministeri *Eero Heinäluoma*