

EVO/Minna Tanska

4.6.2014

SAK:n ja Teme:n ohje:

Matkakustannusten korvaukset teatteri- ja mediatyöntekijän verotuksessa

Tämä ohje perustuu Verohallinnon vuosittain antamaan päätökseen verovapaista matkakustannusten korvauksista sekä Verohallinnon ohjeisiin. Ohjeessa käsitellään matkakustannusten verotusta pääpiirteittäin. Mikäli haluat varmistua oman tilanteesi verotuskohtelusta etukäteen, voit hakea Verohallinnolta sitovaa ennakkoratkaisua verotukseesi. Yksittäisen tapauksen erityispiirteet voivat vaikuttaa ratkaisuun verotuksessa. Matkakustannusten määrittelystä ks. 2. luku.

1 Käsitteet

Seuraavat keskeiset verotuksen käsitteet on tunnistettava käytännössä ennen kuin voidaan määritellä ne tilanteet, jolloin työntekijälle voidaan maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia tai jolloin korvaukset sitä vastoin on käsiteltävä työntekijän veronalaisena palkkana.

Varsinainen työpaikka: Varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan verotuksessa paikkaa, jossa työntekijä vakituisesti työskentelee. Esimerkiksi työsopimuksessa voi olla sovittu työntekijän varsinaisesta työpaikasta. Tämä ei kuitenkaan ole verotuksessa tarkoitettu työntekijän varsinainen työpaikka, jos hän ei tosiasiaa työskentele tässä paikassa. Verotuksessa ratkaisevaa ovat aina työntekijän tosiasialliset työskentelyolosuhteet.

Esimerkki: Matti on kiinnitettyä Tampereen teatteriin ja työskentelee siellä ohjaajana. Tampereen teatteri on Matin varsinainen työpaikka.

Matin matkoja kotoaan teatterille kutsutaan verotuksessa **asunnon ja työpaikan väliseksi matkoiksi**. Näistä matkoista Matti voi tehdä omassa verotuksessaan matkakuluvähennyksen, mutta työnantaja ei voi korvata matkoja Matille verovapaasti. Kyse ei siis ole tilapäisistä työmatkoista, joista aiheutuneita kustannuksia työnantaja voisi korvata Matille verovapaasti.

Myös työnantajan kustantama majoitus varsinaisella työpaikalla on työntekijän veronalaista tuloa majoitusmuodosta riippumatta.

Toissijainen työpaikka: Toissijaisella työpaikalla tarkoitetaan työntekijän työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön vakituista toimipaikkaa, joka sijaitsee toisella paikkakunnalla tai toisessa valtiossa kuin työntekijän ensisijaisena pidettävä varsinainen työpaikka.

Esimerkki: Liisa työskentelee säännöllisesti työnantajansa kahdessa eri toimipaikassa, jotka sijaitsevat eri kunnissa. Toinen työnantajan toimipaikoista sijaitsee Liisan kodin lähistöllä ja toinen toisella paikkakunnalla. Kodin lähistöllä olevassa työnantajan toimipaikassa Liisa työskentelee kolmena päivänä viikossa ja toisella paikkakunnalla sijaitsevassa toimipaikassa kahtena päivänä viikossa. Kodin lähistöllä sijaitseva toimipaikka on Liisan ensisijainen varsinainen työpaikka ja toisella paikkakunnalla sijaitseva työpaikka toissijainen työpaikka.

Saman kunnan alueella sijaitsevat työnantajan toimipaikat, joissa työntekijä työskentelee säännöllisesti, ovat kaikki varsinaisia työpaikkoja.

Matkasta **toissijaiselle työpaikalle** työnantaja voi korvata verovapaasti matkustamiskustannukset sekä kohtuulliset majoituskustannukset (esim. hotelliyöpyminen), **mutta ei päivärahaa** (tai ateriakorvausta tai yömatkarahaa).

Erityinen työntekemispaikka: Erityisellä työntekemispaikalla tarkoitetaan verotuksessa paikkaa, jossa työntekijä työskentelee tilapäisesti.

Tilapäinen työmatka: Työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka työntekijä tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Tilapäinen työskentely samalla erityisellä työntekemispaikalla voi pääsäännön mukaan kestää enintään kaksi vuotta. Työntekijällä on oltava varsinainen työpaikka muualla.

Tilapäisenä työmatkana pidetään myös matkaa työntekemispaikalle, jos:

- työntekemispaikka sijaitsee muualla kuin oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa,
- työskentely on tilapäistä TVL 72a §:ssä tarkoitettulla tavalla eli kestää enintään 2 vuotta tai ns. rajatun ajan kestävässä työkohteissa 3 vuotta (esim. rakennusprojektit),
- työntekemispaikka sijaitsee yli 100 kilometrin etäisyydellä työntekijän asunnolta ja
- työntekijä on työntekemispaikalle tehdyn matkan takia yöpynyt työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa

Esimerkki: Työntekijä työskentelee vakituisesti asiakasyrityksen tms. tiloissa, eikä hänellä ole lainkaan varsinaista työpaikkaa oman työnantajan tiloissa.

Jos työntekijällä ei työn liikkuvan luonteen vuoksi ole varsinaista työpaikkaa (ns. **liikkuva työ**), tilapäisenä työmatkana pidetään matkaa, jonka työntekijä tilapäisesti tekee työn suorittamiseksi asunnoltaan erityiselle työntekemispaikalle. Liikkuvassa työssä työntekijällä ei siis yleensä ole paikkaa, jossa hän työskentelisi vakituisesti. Hän lähtee yleensä kotoaan vaihtuviin työkohteisiin. Koti voi olla liikkuvaa työtä tekevän työntekijän varsinainen työpaikka.

Tilapäisen työmatkan matkakustannusten verotuksesta ks. 2. luku.

2 Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista ja työehtosopimusten määräykset

- **Tilapäisestä työmatkasta** erityiselle työntekemispaikalle työnantaja voi korvata verovapaasti Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaiset:
 - matkustamiskustannusten korvaukset tositteen mukaan (matkat julkisella kulkuneuvolla)
 - kilometrikorvaus (+ paikoituskulut)
 - päivärahat (kotimaan koko- ja osapäiväraha sekä ulkomaan päivärahat)
 - ateriakorvaus
 - majoittumiskorvaus tositteen mukaan (esim. hotelliyöpyminen tai asunnon vuokra)
 - yömatkaraha
 - rajanylitysraha

Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaiset verovapaan kilometrikorvauksen ja kotimaan päivärahojen enimmäismäärät vuonna 2014:

- kilometrikorvaus omalla autolla tehdystä työmatkasta **43 senttiä** kilometriltä
- kotimaan osapäiväraha (työmatkan kesto aika yli 6 tuntia) **18 euroa**
- kotimaan kokopäiväraha (työmatkan kesto aika yli 10 tuntia) **39 euroa**

Muiden matkakustannusten korvausten verovapaat määrät löytyvät Verohallinnon päätöksestä verovapaista matkakustannusten korvauksista, joka annetaan vuosittain.

- Matkasta **toissijaiselle työpaikalle** työnantaja voi korvata verovapaasti matkustamiskustannukset sekä kohtuulliset majoituskustannukset (esim. hotelliyöpyminen), **mutta ei päivärahaa** (tai ateriakorvausta tai yömatkarahaa).

Työnantajan maksettavat korvaukset määräytyvät sovellettavan työehtosopimuksen tai työ sopimuksen mukaan. Verolainsäädäntö tai Verohallinnon kustannuspäätöksen määräykset eivät velvoita työnantajia maksamaan matkakustannusten korvauksia työntekijän tekemästä työmatkasta, vaan asiasta on sovittu joko työehtosopimuksessa tai työnantajan ja työntekijän välillä työ sopimuksessa. **Teatteri- ja mediatyöntekijöiden liiton työehtosopimuksissa on määräyksiä matkakustannusten korvaamisesta. Jos työehtosopimus velvoittaa työnantajaa korvaamaan työntekijän matkakustannukset, tulee ne työnantajan maksaa, vaikka korvaus ei olisi verolainsäädännön mukaan verovapaata.** Jos työehtosopimuksen mukaan maksettava korvaus ei ole verolainsäädännön / Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaan verovapaa työntekijän verotuksessa, **työnantajan on käsiteltävä suoritus työntekijän ennakkoperinnässä ennakonpidätyksen alaisena palkkana ja maksettava veronalaiselta osalta myös kaikki palkan sivukulut** (kuten eläke- ja työttömyysturvavakuutusmaksut).

Mikäli työnantaja ei maksa tilapäisistä työmatkoista erityiselle työpaikalle tai matkoista toissijaiselle työpaikalle verovapaita matkakustannusten korvauksia tai kustannukset ovat työntekijän veronalaista palkkaa, työntekijä voi vaatia omassa verotuksessaan todellisista kuluistaan tulonhankkimisvähennyksiä siltä osin kuin kaikkien tulonhankkimiskulujen määrä vuodessa ylittää palkkatuloista automaattisesti myönnettävän 620 euron tulonhankkimisvähennyksen. Tilapäisestä työmatkasta aiheutuneet matkustamiskustannukset vähennetään ensisijaisesti toteutuneiden kulujen määräisinä ja *tositteellisen* selvityksen perusteella (muista siis säilyttää tositteet itselläsi!).

Verohallinnon ohjeen mukaan, jos todellisia kuluja ei voida selvittää mutta kuitenkin osoitetaan, että kustannuksia on todennäköisesti aiheutunut, vähennyksen määrä arvioidaan verotuksessa. Arvioituna vähennettävänä määränä voidaan pitää Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisia vähennettävien päivärahojen ja kilometrikorvauksen määriä (esim. vähennettävä kotimaan kokopäiväraha vuodelta 2013 toimittavassa verotuksessa on 24 euroa/vrk ja vähennettävä kilometrikorvaus 25 senttiä/km).

Kodin ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista työntekijä voi vaatia omassa verotuksessaan matkakuluvähennystä (ks. 4. luku).

3 Esimerkkejä teatteri- ja mediatyöntekijöiden tyypillisistä työmatkoista

1. Vierailusopimus ulkopaikkakunnalle: Määräaikainen työsopimus, työ tehdään kokonaan esim. ulkopaikkakunnalla

Työntekemispaikka on työn kestosta riippumatta työntekijän varsinainen työpaikka, työntekijällä ei ole muualla muuta varsinaista työpaikkaa. Matkakustannusten korvauksia ei voida maksaa verovapaasti. Työntekijä voi tehdä omalla veroilmoituksellaan matkakuluvähennyksen kodin ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista.

Oikeuskäytännössä on katsottu, että toisella paikkakunnalla asuvan vierailevan ohjaajan varsinainen työpaikka oli teatteri, jossa hän vieraili (KHO 1985-B-II-614, ks. alla), kun hänellä ei ollut varsinaista työpaikkaa muualla. Ohjaajalle ei voitu tällöin maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia.

KHO 1985 B II 614

Työnantajan sosiaaliturvamaksu oli suoritettava päivärahoista ja matkustamiskustannusten korvauksista, jotka teatteri maksoi toisella paikkakunnalla vakinaisesti asuvalle vierailevalle ohjaajalleen, jonka varsinaiseksi työpaikaksi teatteri katsottiin. Vaikka kyseessä siis eivät olleet työnantajan määräyksestä suoritettut työmatkat, palkan määrästä saatiin kuitenkin ennakkoperintälain 8 §:n 2 momentin nojalla vähentää tilapäisestä tehtävästä johtuneet ylimääräiset kustannukset saman pykälän 3 momentissa mainituin rajoituksin.

2. Vierailusopimus ulkopaikkakunnalle: Määräaikainen työsopimus, osa työstä tehdään työntekijän kotona tai työhuoneella, osa työpaikalla

3. Vierailusopimus ulkopaikkakunnalle: Määräaikainen työsopimus, työ tehdään suurimmaksi osaksi kotona tai työhuoneella ja vain pieni osa itse työpaikalla

Koti tai työhuone voi olla työntekijän varsinainen työpaikka, jos työntekijä tosiasiaassa työskentelee siellä vakituisesti (esim. lavastaja tai pukusuunnittelija, joka tekee suunnittelutyön kotonaan). Tällöin on pohdittava, onko työnantajan toimipaikka (esim. teatteri) työntekijän varsinainen työpaikka, erityinen työpaikka vai voisiko se olla toissijainen työpaikka (sijaittava eri paikkakunnalla). Jos työntekijä työskentelee kotona tai työhuoneella pääasiallisesti ja käy vain satunnaisesti (ei viikoittain) työpaikalla, voi kyse olla tilapäisistä työmatkoista erityiselle työpaikalle, jolloin kaikki matkakustannusten korvaukset (ml. päivärahat) voitaisiin maksaa verovapaasti.

Verohallinnon ohjeen mukaan, jos työntekijä tekee etätöitä vain osan työajastaan, esimerkiksi muutaman päivän viikossa, ja työskentelee viikoittain myös työnantajan toimipisteessä, matkat tuohon toimipisteeseen ovat edelleen asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja.

Jos työntekijä työskentelee useammassa työnantajan/saman intressipiirin eri paikkakunnilla sijaitsevilla toimipaikoilla säännöllisesti, koti/työhuone voi verotuksessa olla työntekijän ensisijainen varsinainen työpaikka ja työnantajan toimipaikat voinevat olla tällöin toissijaisia työpaikkoja. Tällöin verovapaasti voitaisiin korvata matkat ja majoitus työntekijän työskennellessä toissijaisella työpaikalla, mutta ei päivärahoja. Huom. koti/työntekijän työhuone ei Verohallinnon ohjeen mukaan voi olla työntekijän toissijainen työpaikka (oltava työnantajan vakituinen toimipaikka) eli kotona/työhuoneella tulisi käytännössä työskennellä enemmän kuin toissijaisilla työpaikoilla (pääasiallisesti).

Em. tilanteissa on erityisen suositeltavaa hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua, jotta tulkinnasta verotuksessa voidaan yksittäistapauksessa varmistua etukäteen.

4. Vierailusopimus ulkopaikkakunnalle: Työntekijällä vakituinen työpaikka, mutta lähtee vierailemaan toiseen työpaikkaan määräaikaisen työsuhteen ajaksi

Jos työntekijä on virka- tms. vapaalla vakituisesta työstään, toisen työnantajan toimipaikka (esim. teatteri) on työntekijän varsinainen työpaikka. Ts. oma työnantaja ei ole ”lähettänyt” työntekijää työskentelemään määräajaksi esim. toiseen toimipaikkaansa (ja myös maksaisi palkan tämän työskentelyn ajalta) ja työntekijän varsinainen työpaikka säilyisi tilapäisen muualla työskentelyn ajan.

Huom. Päätoimen ohella samanaikaisesti hoidettavat tilapäiset sivutoimet voivat kuitenkin oikeuttaa verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin (ks. korkeimman hallinto oikeuden päätös KHO 1986 B II 591 alla). Verohallinnon ohjeen mukaan käyntien on oltava satunnaisia (esim. kerran kuussa) tai työskentelyn kestettävä alle tilapäisen työmatkan aikarajojen (enintään 2 tai 3 vuotta). Pysyvä sivutoimi muodostaa kuitenkin varsinaisen työpaikan.

KHO 1986 B II 591

Musiikkiopisto oli suorittanut matkustamiskustannusten korvauksia asunnosta musiikkiopistoon sivutoimisille opettajille, joilla oli muualla päätoiminen opetustehtävä tai orkesterin jäsenyys. Korvauksista ei ollut toimitettu ennakonpidätystä eikä suoritettu työnantajan sosiaaliturvamaksua. Lääninverovirasto ja lääninoikeus katsoivat, että kysymyksessä olivat enakkoperintälain 8 §:n 3 momentissa tarkoitetut matkakustannukset asunnosta varsinaiseen työpaikkaan. KHO katsoi, koska opettajien varsinainen työpaikka oli ollut muualla kuin musiikkiopistossa, että matkustamiskustannusten korvauksiin ei ollut sovellettava enakkoperintälain 8 §:n 3 momenttia vaan sen 1 momenttia. Koska korvaukset oli suoritettu laskettuna yleisen kulkuneuvon käytön mukaan, KHO kumosi maksuunpanot kysymyksessä olevien korvausten osalta.

5. Useita määräaikaisia työsuhteita yhtä aikaa

Samaan aikaan voimassa olevat määräaikaiset työsuhteet (kuten vierailusopimukset) ovat yleensä kaikki työntekijän varsinaisia työntekemisaikoja, jos eri paikkakunnilla olevien työpaikkojen välillä ei ole kytkentää (sama intressipiiri, ks. edellä). Esimerkiksi 6 kuukauden sopimus Turussa 1.1. – 30.6. ja 4 kuukauden sopimus Kouvolassa 1.4. – 31.7.

4 Asunnon ja varsinaisen työpaikan välisten matkojen vähentäminen verotuksessa

Matkakuluvähennys kodin ja varsinaisen työpaikan välisiltä matkoilta myönnetään yleensä halvimmalla kulkuneuvon mukaan (julkisella kulkuneuvolla). Oman auton käytöstä aiheutuneet kulut voi verotuksessa vähentää, esim. jos julkista kulkuneuvoa ei ole lainkaan käytettävissä matkalla. Matkakulujen omavastuu on 600 euroa ja vähennyksen enimmäismäärä 7 000 euroa (vuonna 2014). Täyden vähennyksen saa näin ollen, jos matkakuluja on yhteensä 7 600 euroa.

Jos työntekijällä on varsinainen työpaikka vieraalla paikkakunnalla ja hän asuu siellä, hän voi vähentää matkakulut kotona perheen luona käynnistä kerran viikossa (pääsääntö) halvinta kulkuneuvoa käyttäen. Työntekijä voi vähentää myös työkomennuksen aikana erityiseltä työpaikalta

tekemiensä viikonloppumatkojen (yleensä kerran viikossa halvinta kulkuneuvoa käyttäen) matkustuskustannukset kuten kodin ja varsinaisen työpaikan väliset matkat.

4.1 Työsuhdematkalippu

Työnantajan työntekijälleen antama enintään 300 euron arvoinen joukkoliikenteen henkilökohtainen matkalippu asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa varten on verovapaata tuloa. Lisäksi matkalippu on verovapaata tuloa 600 euroa ylittävältä osalta 3 400 euroon asti. Verovapaan edun määrä on siten enintään 3 100 euroa vuodessa. Työnantajan tarjotessa työntekijälle työsuhdematkalipun, jonka arvo on 600 euron ja 3 400 euron välillä, edun *veronalainen* osa on näin ollen 300 euroa.

Esimerkki: Työnantaja antaa 950 euron vuosittaisen lippuedun työntekijälle. Koska työsuhdematkalippu on veronalainen siltä osin kuin edun arvo ylittää 300 euroa ja alittaa 600 euroa, veronalaista luontoisetua syntyy 300 euroa. Lisäksi palkansaaja saa 650 euron arvoisen verovapaan edun. Työnantajan on maksettava palkan sivukulut veronalaisesta osasta eli 300 eurosta.

Työsuhdematkalippuetu vaikuttaa asunnon ja varsinaisen työpaikan välisten matkojen perusteella tehtävään matkakuluvähennykseen. Työntekijälle ei synny vähennettäviä matkakustannuksia siltä osin kuin hän on saanut verovapaan lippuedun.

Huojennussäännöstä voidaan soveltaa vain työnantajan antamiin matkalippuihin. Jos työntekijä ostaa lipun itse ja työnantaja maksaa hänelle lipun hinnan tai osan siitä, työnantajan maksama osuus on kokonaan palkkaa. Työsuhdematkalippu voidaan toteuttaa olemassa olevia matkakortti- ja lippujärjestelmiä hyödyntäen. Tarkempia tietoja työsuhdematkalipusta löytyy Verohallinnon ohjeesta ”Luontoisedut verotuksessa”.

4.2 Työasuntovähennys

Työasunto on työntekijän toinen asunto, jonka hän on vuokrannut varsinaisen työpaikkansa sijainnin vuoksi. Perheellisellä henkilöllä on oikeus työasuntovähennykseen, jos hän vuokraa käyttöönsä toisen asunnon varsinaisen työpaikkansa sijainnin vuoksi ja hänellä on samanaikaisesti käytössään vakituinen asunto, jossa hän asuu perheensä kanssa. Perheetön henkilö voi saada työasuntovähennyksen vain, jos hänellä on samanaikaisesti (vähintään) kaksi varsinaista työpaikkaa ja kaksi eri asuntoa näiden työpaikkojen sijainnin vuoksi. Työasuntovähennyksen edellytyksenä on, että vakituinen asunto sijaitsee yli 100 kilometrin etäisyydellä sekä työasunnosta että varsinaisesta työpaikasta, jonka sijainnin vuoksi työasunto on hankittu. Työasuntovähennys on 250 euroa jokaiselta täydeltä kalenterikuukaudelta, jona työntekijällä on samanaikaisesti vakituinen asunto ja työasunto. Vähennys ei kuitenkaan ole suurempi kuin työasunnon vuokra. Työasuntovähennystä ei saa omistusasunnon perusteella. Tarkempia tietoja työasuntovähennyksestä löytyy Verohallinnon ohjeesta ”Työasuntovähennys verotuksessa”.

5 Vuokratyö

Vuokrattujen työntekijöiden, jotka eivät työskentele lainkaan työvoimaa vuokralle antavan yrityksen tiloissa, varsinainen työpaikka verotuksessa on **käyttäjäyrityksen** (vuokralle ottajan) toimipaikka. Jos vuokrattava työntekijä työskentelisi myös vuokralle antajan tiloissa, käyttäjäyritysten toimipisteet voivat olla hänen erityisiä työntekemispaikkojaan.

6 Työkorvaus ja matkakustannusten korvaukset

Jos freelancer on työsuhteessa ja tekee tilapäisen työmatkan, hänelle voidaan korvata matkakustannukset kuten muillekin työntekijöille. Jos hän taas on **toimeksiantosuhteessa** maksajaan ja hänelle maksetaan ns. työ- tai käyttökorvausta, matkakustannusten korvaukset ovat veronalaisia. Luonnolliselle henkilölle maksetuista matkakustannusten korvauksista maksajan ei kuitenkaan tarvitse toimittaa ennakonpidätystä silloin, kun ne on maksettu Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaisesti (Verohallinnon päätös ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 § 17. kohta). Freelancer saa vähentää tulonhankkimiskuluina verotuksessaan matkustamisestaan aiheutuneet todelliset kustannukset tai Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaiset vähennettävät määrät (esim. vähennettävä kotimaan kokopäiväraha vuodelta 2013 toimittavassa verotuksessa on 24 euroa/vrk ja vähennettävä kilometrikorvaus 25 senttiä/km).

Lisätietoja matkakustannusten korvauksista löytyy Verohallinnon ohjeesta ”Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa”.