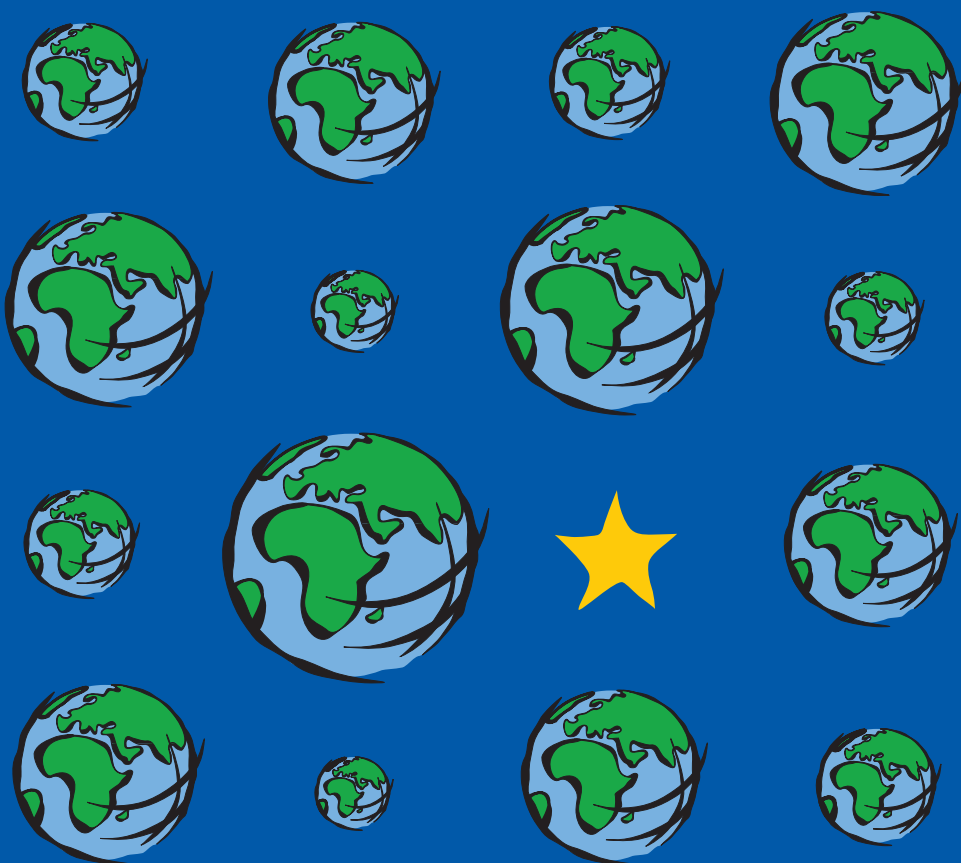


KANSAINVÄLISEN VEROTUKSEN KÄSIKIRJA 2013

VEROVUODET 2011 JA 2012



LUKIJALLE

Verohallinnon kansainvälisen verotuksen käsikirja julkaistaan voimassa olevan verolainsäädännön, oikeuskäytännön ja kansainvälisten sopimusten mukaisena.

Käsikirjassa käydään läpi yleistä ja rajoitettua verovelvollisuutta, Suomesta saatua tuloa, kaksinkertaisen verotuksen poistamista, sosiaaliturvamaksuja sekä kansainvälisten sopimusten vaikutusta. Kirjassa on mukana useimmat kansainvälistä verotusta koskevista vero-ohjeista. Vero-ohjeet, joita voidaan päivittää käsikirjaa useammin, löytyvät myös www.vero.fi-sivuilta, Syventävät vero-ohjeet > Kansainväliset tilanteet.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja on kirjoitettu ensisijaisesti ohjekirjaksi Verohallintoon. Sillä on käyttöä myös hakuteoksena Verohallinnon asiakkaille.

Verohallinto

SISÄLLYSLUETTELO

3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS	13
3.1. Verovelvollisuuden yleinen ulottuvuus	13
3.2. Yleinen verovelvollisuus.....	14
Yleisen verovelvollisuuden määrittely	14
Luonnolliset henkilöt ja yleinen verovelvollisuus	16
Varsinainen asunto ja koti Suomessa.....	16
Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa.....	16
Suomen kansalaiset ja kolmen vuoden sääntö	17
Suomen ulkomaanedustuksen lähetettyyn henkilöstöön kuuluvat Suomen kansalaiset.....	19
Finpro r.y:n (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y.) palveluksessa ulkomailla työskentelevät Suomen kansalaiset.....	19
Suomen valtion muu pysyvä päätoiminen palvelus ja eräiden kansainvälisten järjestöjen palvelus ulkomailla	20
Euroopan yhteisöjen henkilöstö	21
3.3. Rajoitettu verovelvollisuus	21
Rajoitetun verovelvollisuuden määrittely.....	21
Rajoitettu verovelvollisuus tulosta	22
Suomesta saatu tulo	23
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	28
4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS	39
4.1. Maailmanlaajuinen verovelvollisuus	39
4.2. Verovapaat ulkomaantulot	40
Suomen valtiolta ja Finpro r.y:ltä (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y) saadut paikalliskorotukset ym....	41
Asiantuntijapalkkio YK:lta ja palkka eräiltä järjestöiltä	41
Euroopan parlamentin jäsenen kulukorvaus	42
Kansallisten asiantuntijoiden ym. EU:lta saamat kulukorvaukset	42
Ulkomaantyöstä johtuvat eräät korvaukset työnantajalta ...	43
Päivärahat	44
Kuuden kuukauden säännön alainen palkka	44
4.3. Veronalaiset ulkomaantulot.....	51
Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo.....	52
Muut ansiotulot	53
Pääomatulot	56
Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot.....	59
4.4. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.....	60
Menetelmälaki	60
Hyvitysmenetelmä	61
Vapautusmenetelmä	66
Maahan- ja maastamuuttajien verotus.....	69
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	74

5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS	118
5.1. Kaksi eri verotustapaa	119
5.2. Verotusmenettelylain mukainen verotus	120
Ansiotulojen verotus.....	120
Pääomatulojen verotus.....	121
Verotuspaikka.....	124
5.3. Lähdeverotus	125
Lähdevero palkasta	125
Lähdevero eläkkeestä.....	130
Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista.....	130
Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.....	131
Lähdeveromenettelystä ja muutoksenhausta.....	134
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	138
6. VEROSOPIMUKSET.....	178
Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate.....	178
Verosopimuksen suhde sisäiseen lainsäädäntöön.....	179
Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu	181
1 Artikla Henkilöt, joihin sopimusta sovelletaan	181
2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot.....	183
3 Artikla Yleiset määritelmät.....	184
4 Artikla Verosopimuksen mukainen kotipaikka	185
5 Artikla Kiinteä toimipaikka	187
6 Artikla Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo.....	188
7 Artikla Liiketulon verotus.....	188
8 Artikla Merenkulku ja ilmakuljetus	189
9 Artikla Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset	189
10, 11 ja 12 Artikla Osinko, korko ja rojalti	189
13 Artikla Omaisuuden luovutuksesta saatu voitto.....	191
14 Artikla Itsenäinen ammatinharjoittaminen	191
15 Artikla Yksityinen työsuhde	192
16 Artikla Johtajanpalkkiot.....	194
17 Artikla Taiteilijat ja urheilijat	195
18 Artikla Eläke	196
19 Artikla Julkisoikeudellinen palvelus.....	196
20 Artikla Opiskelijat ja harjoittelijat sekä opettajat ja tutkijat.....	197
21 Artikla Erikseen mainitsematon tulo.....	198
22 Artikla Varallisuus	198
23 Artikla Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	199
24 Artikla Syrjintäkielto.....	201
25 Artikla Keskinäinen sopimusmenettely.....	201
26 Artikla Tietojenvaihto	202
27–29 Artikla	202
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	203

7. SOSIAALITURVAA KOSKEVAT MAKSUT	217
7.1. Vakuutetun sh- ja pr-maksu	220
7.2. Työnantajan st-maksu	223
7.3. Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten vaikutus kansainvälisissä työskentelytilanteissa.....	224
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	231
8. ELINKEINOVEROTUS.....	240
8.1. Elinkeinotulon verotus kansainvälisissä tilanteissa	240
8.2. Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo.....	244
Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus.....	244
Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta	246
Osinko-, korko- ja rojaltitulo ulkomailta	247
Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen	254
Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen.....	255
8.3. Siirtohinnoittelu	257
Siirtohinnoitteluluokaisua koskevat säännökset.....	257
Siirtohinnoitteluoikaisu	259
8.4. Ulkomainen väilyhteisö	262
8.5. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo (kiinteä toimipaikka)	267
Yleistä elinkeinotulon verottamisesta	267
Kiinteän toimipaikan muodostuminen.....	268
Merenkulku ja ilmailiikenne.....	271
Rakennus- ja asennustoiminta	271
Negatiivinen lista (mm. valmisteleva tai avustava toiminta)	274
Edustajat	276
Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen	277
Kiinteän toimipaikan verotus.....	278
Kiinteän toimipaikan päättyminen	282
Kiinteän toimipaikan muut velvoitteet.....	284
8.6. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotus kansainvälisissä tilanteissa.....	285
Yleisesti verovelvollinen.....	285
Rajoitetusti verovelvollinen	287
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	288
9. ERITYISKYSYMYKSIÄ	322
9.1. Suomessa työskentelevien erityisryhmien verotus.....	322
Diplomaatit	322
Valtioiden väliset konferenssit.....	323
Kansainväliset järjestöt.....	323
Itämeren suojelukomissio.....	324
Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjoismainen projektivientirahasto	324

WIDER-Instituutti	324
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM)	325
Euroopan kemikaalivirasto.....	325
Avainhenkilö, ulkomainen.....	326
9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa .	327
Perintöverotus	327
Lahjaverotus	328
Perintöverosopimukset.....	329
Verohallinnon ohje kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta	331
Suomessa asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008	331
Ulkomailla asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008	332
9.3. Veronhuojennukset.....	333
VML 89.3 §	334
VML 89.1 §	335
VML 88 §	335
9.4. Tietojen vaihto	335
Suomesta annettavat tiedot	336
Suomeen tulevat vertailutiedot	337
9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä.....	338
Pohjoismaat	338
Suomen verojen periminen toisessa Pohjoismaassa	338
Toisen Pohjoismaan veron periminen Suomessa	340
Toimivaltainen viranomainen muissa sopimuksissa	342
9.6. Pohjoismainen sopimus veron kannosta ja siirrosta	345
Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia.....	347
Varojen siirto	350
9.7. Asumistodistukset	352
Todistukset Suomessa asumisesta	352
Todistukset ulkomailla asumisesta.....	353
9.8. Pohjoismainen kielisopimus	354
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	356

LYHENTEET

EPL	Ennakkoperintälaki 1118/96
EPA	Ennakkoperintäasetus 1124/96
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KEL	Kansaneläkelaki 347/1956
KELA	Kansaneläkelaitos
KiintVL	Kiinteistöverolaki 654/1992
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Korkotulon lähdeveroL	Laki korkotulon lähdeverosta 1341/1990
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeveroA	Asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1228/2005
LähdeveroL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 627/1978
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1552/1995
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 378/1940
Pr-maksu	Sairausvakuutuksen päivärahamaksu
Sh-maksu	Vakuutetun sairaanhoitomaksu
St-maksu	Työnantajan sosiaaliturvamaksu
StmA	Asetus työnantajan sosiaaliturvamaksusta 940/1978
StmL	Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 940/1978
Sv-maksu	Vakuutetun sairausvakuutusmaksu (= Vuodesta 2006 alkaen yhteisnimitys sairaanhoitomaksulle ja päivärahamaksulle)
SVL	Sairausvakuutuslaki 1224/2004
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VeroH	Verohallinto
VeronkantoL	Veronkantolaki 611/1978
VML	Verotusmenettelylaki 1558/1995
VVL	Varallisuusverolaki 1537/1992 (kumottu)

2. AAKKOSELLINEN HAKEMISTO

Mini sopimukset	180
183-päivän sääntö	45
75%-sääntö	118
Alikapitalisointi	339
Allmänna Försäkringskassa	337
Alueperiaate	178
Ammattitulo	23, 191
Apuraha, ulkomainen	53
Arbitraatiosopimus	259
Arpajaisvoitto	54
Asetus 1408/71 ja Asetus 883/04	224
Asetus 1408/71 ja Sveitsi ja Asetus 883/04	224
Asianomainen viranomainen - sosiaaliturvasopimuksissa	225
Asuinvaltio, verosopimuksen mukainen	185
Asuinvaltioperiaate	178
Ateriakorvaus	126
Au pair	127
Brittiläiset opettajat	198
Asuinpaikkatodistus (Certificate of residence)	352
Counciltax	183
Diplomaatit – edustustojen vapaus	323
– edustustojen verovapaus	322
– suomalaiset	20
– ulkomaalaiset	322
Edustaja	
– epäitsenäinen	276
– itsenäinen	277
Elinetujenkeskus	186
Elinkeinotulo	119
Eläke	
– henkivakuutukseen perustuva	26
– liikennevakuutuksen perustuva	26
– Suomesta saatu	180, 223
– ulkomailta saatu	53, 221
Eläke- ulkomailta saatu	222
Eläke	26
Eläkevakuutusmaksu	
– työntekijän	219
Enimmäishyvitys	62
Ennakkoratkaisu	136
Espanja	
– Espanjaan muuttava	354
– Espanjassa oleva asunto	58
Espanja	58
Etätö ulkomailta	49
Euroopan jälleenrakennuspankki EBRD	59

Euroopan kemikaalivirasto	325
Euroopan Neuvosto	42
Euroopan unionin toiminnasta	133
Euroopan Vapaakauppaliitto	42
Euroopan yhteisöjen henkilöstö	42
Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä (ETEY)	59
Eurooppayhtiö	241, 269
Europarlamentaarikko	42, 59
Europarlamentaarikot ja MEPit	59
EU-virkamiehet	60
Evangelisluterilainen kirkko	47
FAO	20
Fastighetsskatt	183
Finpro r.y	19
GATT	20
Harjoittelijat	197
Hotellikorvaus	126
Huoltokonttoritalletus	131
Hyvitysmenetelmä	
– Hyvityksen enimmäismäärä	61
Hyvitysmenetelmä	61, 199
IAEA, IBRD, ICAO, IDA, IFC, ILO, IMF, IMO, IOM, ITU	20
Itämeren suojelukomissio	324
Johtajanpalkkio	194
Julkisyhteisö – verosopimuksissa	184
Julkisyhteisö	47
Jälleenrakennuspankki EBRD	59
Jälleenrakennuspankki Kansainvälinen Valuuttarahasto	42
Kaksinkertainen verotus - taloudellinen kaksinkertainen verotus	179, 259
Kaksinkertainen verotus	199, 201
Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	60
Kaksoisasuja	40, 185
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM)	325
Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä	338
Kansainvälisten järjestöjen virkamiehet	
– Suomessa	42
– ulkomailla	20
Kansaneläkelaitos – todistus siitä, että henkilö ei ole vakuutettu ..	221
Kaupallinen sihteeri	19
Keskinäinen sopimusmenettely	201
Kielisopimus	354
Kiinteistön luovutustappio	59
Kiinteistövero	
– Suomen	120
– ulkomainen Kiinteistön luovutustappio	58
Kiinteä omaisuus, käsite ulkomailla	58
Kiinteä paikka	187

Kiinteä toimipaikka	
– korot	23
– muut veloitteet	284
– rakennus- ja asennustoiminta	271
– suunnittelu-, valvonta- yms. työ	273
– sähköinen kaupankäynti	270
– Tappio	281
– useita urakkasopimuksia	272
– valmistelevat ja avustavat toiminnot	274
– verotus	278
– yrityksen sisäiset menot	278
Kiinteä toimipaikka	23, 119, 187, 269
Kiinteään toimipaikkaan kuulumaton tulo	278
Kilpailupalkinto, ulkomainen	55
Kirkollisvero	183
Kolmen vuoden sääntö	
– verosopimukset, joihin sääntö sisältyy	187
Kolmen vuoden sääntö	
– verosopimuksissa	40, 74
Kolmen vuoden sääntö	17
Konserniavustus	256
Korko-rojaltidirektiivi	247
Korkotulo	
– diplomaattien	322
– kiinteään toimipaikkaan kuuluva	247
– Suomesta saatu	23
– ulkomailta saatu	56
Korkovähennys	
– rajoitetusti verovelvollisen maksama korko	122, 281
Kuolinpesä	
– kotimainen	281
– ulkomainen	120
Kurssi, valuuttakurssi	51
Kurssivoitot ja -tappiot	243
Kvalifikaatiokonflikti	179
Lentoemäntä	193
Liikennevahinkoon perustuva eläke	26
Liiketulo	188
Luentopalkkio	25
Luonnolliset vähennykset ulkomaantulosta	55
Luontoisetu	
– rajoitetusti verovelvollisen	125
Luovutusvoitot	
– käyttöomaisuusosakkeet	254
Luovutusvoitto	
– rajoitetusti verovelvollisen	124
– ulkomaisesta omaisuudesta saatu	57
Luxemburgin verosopimus ja holding-yhtiöt	182

Lähdevaltioperiaate	178
Lähdevero	125
Lähdeveron maksuunpano	136
Lähdeveron tilitys	134
Lähetetty työntekijä sosiaaliturvasopimuksissa	
– ETK:n todistus	226
Lähetetty työntekijä sosiaaliturvasopimuksissa	225
Lähetystö, ulkomaan lähetystössä työskentelevä suomalainen ..	322
Lykkäys	339
Maailmanpankki.....	20
Maantieteellinen alue	
– verosopimuksissa	184
Maastamuuttaja	70
Maksujärjestely	341
Maksukehotus	341,341
Mekaanikkosääntö, 183-päivän sääntö	192
Merimies	27, 193
Muusikko	
– Suomessa esiintyvät taiteilijat; Urheilijan palkkio	127
Muutoksenhaku, rajoitetusti verovelvollisen	137
Not-ordinary resident/resident/domiciled	182
Olennotsiteet	17
Oleskelu	
– kuuden kuukauden sääntö.....	48
Opettajat	127, 197
Osingot	
– kiinteään toimipaikkaan kuuluvat	247
– Suomesta saadut	131
– ulkomailta saadut	55
Osinkotulo	
– yhteisö tulonsaajana	249
Osinkotulo muualta kuin verosopimusvaltiosta.	251
Osinkotulo toisesta EU:n jäsenvaltiosta	250
Osinkotulo verosopimusvaltiosta.	251
Osinkotulo	
– Yhtymäsaajana - osakkaana yhteisö	253
Pakottava syy	50
Palautuspäätös	135
Palkinto, ulkomainen	55
Palkkio	
– hallintoelimen jäsen	24
Paluukorvaus	50
Pankkikulut eläkkeestä	53
Peitelty osingonjako	119, 189
Perintädirektiivi	343
Perintäpyynnön edellytykset	343, 344
Pohjoismaiden Investointipankki	344
Pokeripeli, ulkomainen	54

Päiväraha	
– rajoitetusti verovelvollisen	126
– yleisesti verovelvollisen	44
Rahakorvaus osingon sijasta	26
Rajakuntalaiset	128
Rajoitetusti verovelvollinen	
– Elinkeinotulo	267
– Kiinteä toimipaikka	267
– kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen	277
– Passiivisluontoinen sijoitustoiminta	267
– yhtymästä saatu tulo	279
– yleishyödyllinen yhteisö	133
Rakennusyhteenliittymä	267
Rojalti	190
Ruotsista saatu eläke	53
Salassapito	336
Siirtohinnoittelu	260
Siirtohinnoitteluoikaisu	257
Sijoitusrahaston voitto-osuus	133
Soveltamisala	343
Sparingcredit	66
Suomessa oleskelu	
– ulkomaalaisen oleskelu Suomessa	16
SVL:n sh-maksunkattosääntö	48
SVL:n ulkomaaneläke	218
Syrjäntäkielto	201, 278
Taiteilija	24, 195
Taloudellinen kaksinkertainen verotus	179
Tappio	
– kiinteä toimipaikka ulkomailla	246
– tytäryhtiö	255
– väliyhteisö	266
Tarkkailutieto	336
Tehdyn sopimuksen	66
Tietojen vaihto, virka-apu - tietojen vaihto	335
Todistus Suomessa asumisesta	352
Toimivaltainen viranomaisen - verosopimuksissa	185
Täytäntöönpanon keskeytys	339
Täytäntöönpanon kieltö	339
Tynkä sopimukset	180
Työnantajan st-maksu	223
Työvoiman vuokraus	193
Ulkomaan veron hyvittäminen	
– fiktiivinen vero (Tax sparing credit)	66
Ulkomailta saatujen maksujen käyttäminen	340
Ulkomainen tytäryhtiö	
– tuki tappiolliselle tytäryhtiölle	255
Ulkomainen työnantaja	223

Ulkomainen väliyhteisö	262
Ulkomaisen veron hyvittäminen	
– Kiinteä toimipaikka	64
– Käyttämätön hyvitys	65
Ulkomaiset avainhenkilöt	326
Ulosotto	339
Ulosotto maksukehotuksen lähettämisen jälkeen	341
Urheilijan palkkio	55
Valitus vieraan valtion verosta	341, 344
Valtioiden väliset kokoukset	323
Valuuttakurssi	341
Vanhentuminen	344, 342, 344
Vapautus verosta	333
Vapautusmenetelmä	66
Varsinainen asunto ja koti	16
Vero tulonhankkimiskuluna	62
Verohallinnon ohje kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta	331
Veronkantopöytäkirja	345
Veronkuittaus	342
Verotuksen kattosääntö	
– de Groot	69
Verotuspaikka	
– kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa	20
Viivästyskorko	343
Vuokratulo	
– ulkomailta saatu	57
Vähennykset	
– rajoitetusti verovelvollisen	120
– ulkomaantulosta	55, 58
Väliyhteisö	263
WHO, WIPO, WMO, WTO	20
Wider-instituutti	324
Pohjoismaiden Ministerineuvoston sihteeristö	59
Yhteisyritys	184, 243
Yhtiöveron hyvitys - Iso-Britanniasta ja Ranskasta	243
Yhtymän saama osinko	253
Yhtymäsaajana Osinkotulo - osakkaana luonnollinen henkilö	251
Yhtymätulo-osuuden tulolähde ja omaisuuslaji yhteisöllä	253
YK-joukot	41
YK:n asiantuntijatehtävä	41
YK:n erityisjärjestöt	20
YK:n virkamiehet	41
Yleinen verovelvollisuus	14
Yömatkaraha	126

3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS

3.1. Verovelvollisuuden yleinen ulottuvuus

Suomen verolainsäädäntö tuntee kaksi eri verovelvollisuuden lajia: yleisesti verovelvolliset ja rajoitetusti verovelvolliset. Näillä ryhmillä on erilainen verovelvollisuuden laajuus ja myös veron periminen tapahtuu osin eri tavalla.

Suomessa asuvat eli yleisesti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia Suomesta ja muualta saamastaan tulosta (vastaavaa periaatetta ei enää ole varojen osalta, sillä Suomessa varallisuusverotus on poistettu vuodesta 2006 alkaen). Verovelvollisuus Suomeen on siten maailmanlaajuista. Verotus tapahtuu veroilmoituksen pohjalta ja vähennyksiä voi tehdä. Yleisesti verovelvollisten ansiotulojen verotus on progressiivista.

Ulkomailla asuvat eli rajoitetusti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia vain Suomesta saadusta tulosta. Heidän useimmista tuloistaan peritään lopullinen lähdevero. Tällöin veroilmoitusta ei anneta eikä vähennyksiä voi tehdä. TVL:ssa on esimerkkiluettelo Suomesta saaduista tuloista. Rajoitetusti verovelvollisen verotus ei ole progressiivista ansiotulojenkaan osalta. Kuitenkin eläketulot verotetaan progressiivisesti vuodesta 2006 alkaen (856/2005). Lisäksi progressiivinen verotus voi toteutua ns. 75 % säännön perusteella, ks. luku 5.

TVL:ssa on määritelty ketkä ovat yleisesti verovelvollisia. Rajoitetusti verovelvollisia ovat ne, jotka eivät täytä yleisen verovelvollisuuden tunnusmerkkejä. Se, onko luonnollinen henkilö tai yhteisö Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, ratkaistaan aina yksinomaan Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella. Siten mahdollisen verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä tässä rajanvedossa.

Säännökset, jotka määrittelevät verovelvollisuuden laajuuden Suomessa, ovat pääosin TVL 9–13 §:ssä. Yleisesti verovelvollisen verotusmenettelystä säädetään VML:ssa. Rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelystä säädetään pääosin LähdeveroL:ssa, jossa on lisäksi eräitä verovelvollisuuden laajuutta koskevia säännöksiä.

Suomen vieraiden valtioiden kanssa tekemät kansainväliset sopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta sekä yleisesti verovelvollisten että rajoitetusti verovelvollisten osalta. Jos kysymys on rajoitetusti verovelvollisesta, verosopimus edellyttää usein esimerkiksi pääomatulosta perittävän Suomessa pienempää lähdeveroa kuin Suomen sisäinen lainsäädäntö. Verosopimus voi myös kokonaan es-

Suomessa asuminen ja yleinen verovelvollisuus ovat sama asia

Verovelvollisuuden laji ratkaistaan TVL:n perusteella

Kansainväliset sopimukset rajoittavat

tää rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa. Yleisesti verovelvollisen kohdalla verosopimuksen rajoittava vaikutus on usein sitä, että Suomi on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen. Tämä tapahtuu siten, että Suomi vähentää omasta verostaan ulkomailla samasta tulosta maksetun veron (hyvitysmenetelmä). Joskus verosopimus edellyttää vapautusmenetelmää, jolloin ulkomaisesta tulosta ei maksuunpanna veroja Suomessa. Sillä on kuitenkin korottava vaikutus muusta tulosta meneviin veroihin. Verosopimuksissa ratkaistaan myös ns. kaksoisasumistilanteet, joissa Suomessa yleisesti verovelvollinen on toisessakin valtiossa maailmanlaajuisesti verovelvollinen. Kaksoisasumistilanteissa Suomessa toisinaan joudutaan toisen valtion hyväksi luopumaan maailmanlaajuisen verotusoikeuden käyttämisestä.

Maksuvelvollisuutta Suomessa voivat rajoittaa myös kansainväliset sosiaaliturvasopimukset ja EU:n sosiaaliturva-asetukset 1408/71 ja 883/2004. Verotuksessa näillä sopimuksilla on merkitystä vain sh-maksun ja pr-maksun määräämiseen ja työnantajan st-maksuun.

Osan vuotta yleisesti verovelvolliset

On mahdollista, että verovelvollisuus on osan vuotta yleinen ja osan vuotta rajoitettu. Jos pysyvästi ulkomailla asunut tulee Suomeen yli kuuden kuukauden ajaksi, hän on Suomessa yleisesti verovelvollinen vasta saapumispäivästä lähtien. Vastaavasti Suomesta muuttavan ulkomaan kansalaisen yleinen verovelvollisuus Suomeen päättyy muuttopäivänä. Sitä vastoin Suomesta muuttavan Suomen kansalaisen verovelvollisuuden laji muuttuu kesken vuotta (muuttopäivänä) vain, jos hän voi näyttää, että hänellä muuton tapahduttua ei ole olennaisia siteitä Suomeen. Jos näyttö esitetään vasta myöhemmin, verovelvollisuus muuttuu vasta seuraavan vuoden alusta.

Ennen vuotta 2006 henkilö ei voinut saada eräitä vähennyksiä, jos hän ei ollut yleisesti verovelvollinen koko verovuotta tai suurinta osaa siitä. Vuodesta 2006 alkaen vähennysten rajoitukset on poistettu (858/2005).

Puolisoiden verotus

Aviopuolisoihin, jotka molemmat eivät ole yleisesti verovelvollisia, ei TVL 7.2 §:n mukaan sovelleta puolisoita koskevia määräyksiä. Esim. eläketulovähennys myönnetään tällaisessa tapauksessa yksinäisen vähennyksenä.

3.2. Yleinen verovelvollisuus

Yleisen verovelvollisuuden määrittely

TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan yleisesti verovelvollinen Suomen tuloverotuksessa on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä.

Verolainsäädännössä ei ole määritelty, milloin yhteisö on kotimainen. Verotuskäytännössä yhteisöä on pidetty kotimaisena, jos se on rekisteröity Suomessa. Kuolinpesän osalta kotimaisuuden edellytys on todettu TVL 17.4 §:ssä: kuolinpesä on kotimainen, jos perittävä kuolinhetkellään oli Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Yhteisöt ja kuolinpesä

Se, milloin luonnollista henkilöä pidetään Suomessa asuvana eli yleisesti verovelvollisena on määritelty TVL:ssä. TVL 11 §:n mukaan luonnollisista henkilöistä ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia ne henkilöt

Luonnolliset henkilöt

- joiden varsinainen asunto ja koti on Suomessa, tai
- joiden varsinainen koti on ulkomailla, mutta jotka esim. työasioissa oleskelevat Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämistä oleskelua yhtäjaksoisena, tai
- jotka ovat sellaisia ulkomailla oleskelevia Suomen kansalaisia, joiden muuttovuodesta ei vielä ole kulunut kolmea vuotta ja jotka lisäksi eivät ole osoittaneet, että heillä verovuonna ei ole olennaisia siteitä Suomeen, tai
- jotka ovat Suomen ulkomaanedustuksen lähetettyyn henkilöstöön kuuluvia Suomen kansalaisia, tai
- jotka ovat sellaisia Finpro r.y:n (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y) palveluksessa ulkomailla työskenteleviä Suomen kansalaisia, jotka olivat Suomessa yleisesti verovelvollisia välittömästi ennen tämän palveluksen alkamista, tai
- jotka ovat ulkomailla Suomen valtion muussa päätoimisessa palveluksessa taikka eräiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa olevia sellaisia Suomen kansalaisia, jotka olivat Suomessa yleisesti verovelvollisia välittömästi ennen ao. palvelussopimuksen tekemistä ja jotka eivät ole näyttäneet, että heillä ei verovuonna ole ollut olennaisia siteitä Suomeen.

Suomessa diplomaatteina tai eräiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa työskentelevät ulkomaan kansalaiset ovat usein oleskelun pituuden perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisia. Heidän maailmanlaajuista verovelvollisuuttaan on kuitenkin TVL:ssä oleellisesti kavennettu. Näiden erityisryhmien verotusta on selvitetty luvussa 9.

Ulkomaiset diplomaatit ym.

Edellä mainittuja luonnollisten henkilöiden yleisen verovelvollisuuden edellytyksiä tarkastellaan seuraavassa lähemmin. Myöhemmissä luvuissa selvitetään niitä TVL:n säännöksiä ja kansainvälisten sopimusten määräyksiä, joista voi johtua, että Suomessa yleisesti verovelvollista ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa veroteta Suomessa maailmanlaajuisesti.

Luonnolliset henkilöt ja yleinen verovelvollisuus

Fyysinen oleskelu Suomessa ei ratkaisevaa

Kun TVL:ssa puhutaan Suomessa asumisesta, ei luonnollisen henkilön kohdalla tarkoiteta fyysistä oleskelua Suomessa, vaan sitä onko henkilö Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Varsinainen asunto ja koti Suomessa

TVL 11 §:ssä ei ole viittausta väestötietojärjestelmää koskeviin säännöksiin. Näin ollen se seikka, katsotaanko henkilöllä olevan TVL:ssa tarkoitettu varsinainen asunto ja koti Suomessa, ei riipu siitä, onko henkilö merkitty tai ollut merkittävä väestötietojärjestelmään Suomessa asuvaksi. Esimerkiksi Suomen kansalainen voi joskus useitakin vuosia olla ulkomaantyössä siten, että hänen perheensä ja kotinsa jää Suomeen. Tällaisessa tilanteessa hänet saatetaan merkitä väestötietoihin Suomesta muuttaneeksi. Tästä huolimatta verotuksessa katsotaan, että hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on Suomessa.

Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa

Kuuden kuukauden aika ei ole sidottu kalenterivuoteen. Jos ulkomaalainen tulee Suomeen 15.10.–15.4. väliseksi ajaksi, hän on yleisesti verovelvollinen tämän ajan. Hän on rajoitetusti verovelvollinen Suomeen saapumisvuonna 14.10. saakka ja lähtövuonna 16.4. alkaen. Lain sanamuodon perusteella on selvää, että vain oleskeluun kiinnitetään huomiota. On vailla merkitystä, työskenteleekö henkilö Suomessa koko ajan, osan ajasta tai ei ollenkaan.

Tilapäinen poissaolo

TVL 11 §:ssä todetaan, että tilapäinen poissaolo Suomesta ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Lainkohdasta ei ilmene, kuinka pitkä poissaolo voi olla tilapäistä. Se, milloin poissaolo katsotaan tilapäiseksi, joudutaan arvioimaan tapauskohtaisesti. Jos ulkomailla pysyvästi asuva tulee Suomeen esimerkiksi 2 kuukaudeksi, on välillä pois 4 kuukautta ja tulee taas 2 kuukaudeksi Suomeen, hän pysyy rajoitetusti verovelvollisena. Tilanne on erilainen, jos kyseessä on ulkomaalainen, joka oleskelee Suomessa vaikka pari vuotta, jolloin voidaan katsoa hänen varsinaisen asuntonsa ja kotinsa olevan Suomessa. Jos tällainen henkilö on välillä 4 kuukautta pois Suomesta, hän säilyy Suomessa yleisesti verovelvollisena myös myös tämän 4 kuukauden aikana.

Yhtäjaksoisuus

Pysyvästi ulkomailla asuvan verovelvollisen työ voi edellyttää tiheästi toistuvia lyhyitä työjaksoja Suomessa. Ratkaisussa KHO 1990/4757 on otettu kantaa erääseen tällaiseen tilanteeseen. Perheineen Ruotsissa asuva tehdaskonsultti oli otettu yli kuuden kuukauden ajaksi suomalaisen yhtiön palkkalistoille. Konsultti työskenteli myös ulkomailla ja oli Suomessa enimmillään 4 päivää viikossa. Hän oli viikon-

lopun ja vapaat kotonaan Ruotsissa. Poissaolot Suomesta olivat kes-
täneet 3–29 päivää. Hänen katsottiin oleskelleen Suomessa yhtäjak-
soisesti yli kuuden kuukauden ajan. Ratkaisusta KHO 1987/2310
puolestaan ilmenee, että Ruotsissa pysyvästi asuvan henkilön päivit-
täinen työssäkäynti Suomen puolella ei muodosta yhtäjaksoista oles-
kelua Suomessa.

Suomen kansalaiset ja kolmen vuoden sääntö

Ulkomaan kansalaisen ja kansalaisuudettoman henkilön yleinen
verovelvollisuus Suomeen päättyy välittömästi silloin, kun hän lähtee
maasta. Sitä vastoin ulkomaille asettuvaa Suomen kansalaista pide-
tään pääsääntöisesti yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kol-
men seuraavaan vuoden ajan (kolmen vuoden sääntö). Tänä aikana
Suomen kansalainen katsotaan rajoitetusti verovelvolliseksi vain, jos
hän itse sitä vaatii ja pystyy lisäksi osoittamaan, että hänellä ei vero-
vuonna ole olennaisia siteitä Suomeen. Kysymyksessä on siten todis-
tustaakkasääntö. Kolmen vuoden kuluttua Suomen kansalainen kat-
sotaan yleensä rajoitetusti verovelvolliseksi. Se, että ulkomaille kotinsa
siirtänyt Suomen kansalainen olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen
vielä neljännen vuoden jälkeen, on harvinaista. Poikkeuksen muodos-
tavat eräät jäljempänä selvitettävät erityisryhmät, jotka työskentelevät
ulkomailla esim. Suomen valtion palveluksessa. Jos näistä erityisryh-
mistä ei ole kyse, yleinen verovelvollisuus kolmen vuoden kuluttua
tulee lähinnä kysymykseen veroviranomaisen vaatimuksesta, ks. jäl-
jempänä.

Jos Suomen kansalainen lähtee ulkomaille tarkoituksella oleskella
siellä enintään 2–3 vuotta ja palata sitten Suomeen, häntä on verotus-
käytännössä yleensä pidetty tämän ajan Suomessa yleisesti verovel-
vollisena. Vaikka varsinainen asunto ja koti ei säilyisikään täällä,
hänellä on olennaiset siteet Suomeen, kun toiseen maahan ei ole
asetuttu pysyvästi.

**Tilapäisesti
ulkomailla
oleskelevat**

Olennaisten siteitten sisältöä joudutaan selvittämään tarkemmin
niissä tilanteissa, joissa ulkomaille muuton ilmoitetaan olevan pysy-
vän. Veropakoa estämään tarkoitettu kolmen vuoden sääntö sisällytet-
tiin Suomen lainsäädäntöön vuoden 1975 TVL:n säätämisen yhtey-
dessä. Tuolloin todettiin olennaisista siteistä hallituksen esityksessä
(HE 40/1974) seuraavaa: ”Olennaisilla siteillä ei todistustaakkasään-
nös tarkoittaisi mitään tiettyjä seikkoja, vaan niiden tarkempi sisältö
jäisi oikeuskäytännön varaan. Harkittaessa onko maasta lähteneellä
henkilöllä asiassa esittämänsä näytön perusteella enää olennaisia
siteitä Suomeen, olisi huomiota kiinnitettävä kaikkiin asian ratkaisun
kannalta merkityksellisiin maastalähdön pysyvyyttä tai tilapäisyyttä
osoittaviin seikkoihin. Esimerkkeinä seikoista, jotka puhuvat sen puo-

**Pysyvämmän
ulkomailla
asetuneet**

lesta, että henkilöllä edelleen on olennaisia siteitä Suomeen, voidaan mainita, että henkilö ei ole ulkomailla asettunut vakituisesti asumaan tietylle paikkakunnalle, että hän ulkomailla oleskelee yksinomaan opiskelun tai terveydenhoitoon liittyvistä syistä samoin kuin että henkilö harjoittaa liikettä tai omistaa kiinteistön Suomessa, tai että henkilön perhe asuu vakinaisesti Suomessa. On huomattava, että asiaa ei voida ratkaista pelkästään yhden asumista osoittavan seikan perusteella, vaan kussakin tapauksessa on henkilökohtaisia olosuhteista koskevan kokonaisarvioinnin pohjalta tutkittava, onko maasta lähteneellä olennaisia siteitä Suomeen.”

– kokonaisarviointi

Ratkaisu olennaisten siteitten olemassa olosta tehdään kussakin tapauksessa erikseen verovelvollisen kokonaistilanteen perusteella. Yleensä on kuitenkin katsottava, että olennaiset siteet ovat kolmen ensimmäisen vuoden aikana olemassa, jos yksikin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- Suomeen jää puoliso tai asunto
- Suomeen jää muu kiinteistö kuin kesähuvila
- verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvaan
- verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa Suomessa tai
- verovelvollinen työskentelee Suomessa.

Olennaista sidettä ei muodosta puoliso, josta verovelvollinen on muuttanut erilleen yhteiselämän lopettamistarkoituksessa. Olennaisia siteitä ei muodosta pelkkä kesähuvila, jos verovelvollisella lisäksi on Suomesta vain eläketuloa. Tilanne on toinen, jos hänelle lisäksi jää Suomeen esim. vuokralle annettu osakehuoneisto. Ratkaisussa KVL 339/1990 katsottiin, että olennaisen siteen muodosti vaikean markkinatilanteen vuoksi myymättä jäänyt verovelvollisen Suomessa ollut vakituinen asunto. Jos verovelvollinen muuttaa ulkomaille perheineen, niin että hänelle ei jää Suomeen muuta omaisuutta kuin passiivisuolenteista omaisuutta ja siitä saatua tuloa, hänellä ei katsota olevan olennaisia siteitä Suomeen (KHO 2004/6). Kun olennaisia siteitä kuitenkin ko. tapauksessa oli ollut vielä muuton jälkeen mutta ne olivat katkenneet ennen saman vuoden päättymistä, katsoi KHO yleisen verovelvollisuuden päättyvän vasta muuttovuoden päättyessä. Kun Suomen kansalaisen olennaisten siteiden on kerran katsottu katkenneen, hänestä tulee Suomessa uudelleen yleisesti verovelvollinen vain, jos hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa siirtyy Suomeen tai hän oleskelee täällä yli kuusi kuukautta. Hänestä ei tule yleisesti verovelvollista mahdollisten myöhemmin ilmaantuvien olennaisten siteitten perusteella (KHO 1993/1831).

Kun kolme vuotta on kulunut

Yleinen verovelvollisuus olennaisten siteiden perusteella vielä kolmen vuoden kuluttua olisi mahdollista vain poikkeustapauksessa ja yleensä vain veroviranomaisen vaatimuksesta. Tällaisia tilanteita ei

juuri esiinny. Suomen veroviranomaisilla ei enää tässä vaiheessa yleensä ole intressiä esittää vaatimusta yleisen verovelvollisuuden säilymisestä. Tämä johtuu siitä, että jäljempänä selvitettävä kuuden kuukauden sääntö ja verosopimukset tavallisesti kokonaan estävät Suomelta verotusoikeuden mm. ulkomaisiin työtuloihin, jotka uusi asuinvaltio nyt verottaa. Jos ei ole sellaista tuloa, joka Suomessa voitaisiin verottaa, ei verovelvollisuuden lajilla ole käytännön merkitystä. Veroviranomaisen väite olennaisten siteiden säilymisestä ei yleensä myöskään voisi menestyä, koska nyt olisi osoitettava huomattavasti vahvempia siteitä, kuin ne, jotka riittävät kolmen ensimmäisen vuoden aikana.

Usein verovelvolliselle itselleen olisi edullista pysyä Suomessa yleisesti verovelvollisena vielä kolmen vuoden kuluttuakin. Jos esim. Suomessa verotettava palkka on pienehkö, on verorasitus Lähdeverolain mukaisella 35 %:n suuruisella verolla progressiivista veroa korkeampi. Säilyminen kolmea vuotta pitempään Suomessa yleisesti verovelvollisena ei kuitenkaan ole mahdollista pelkästään verovelvollisen vaatimuksesta. Lähdeverolain 13 §:ään sijoitettu 75 %-sääntö mahdollistaa kuitenkin tietyin edellytyksin progressiivisen verotuksen hakemuksesta jälkikäteen, ks luku 5.

Joskus ulkomailla pitkään asunut Suomen kansalainen tulee tilapäisesti takaisin Suomeen yli kuuden kuukauden ajaksi. Jos hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa säilyy Suomessa oleskelun ajan ulkomailla, on oikeuskäytännössä katsottu, että uusi kolmen vuoden aika ei ala Suomessa käynnin päätyttyä (KHO 1990/712).

Myöhemmät Suomessa oleskelut

Niin kauan kuin ulkomailla oleskelevaa Suomen kansalaista pidetään yleisesti verovelvollisena, hänen verotuskuntanaan säilyy lähtövuoden kotikunta (VML 5.2 §).

Verotuskunta

Suomen ulkomaanedustuksen lähetettyyn henkilöstöön kuuluvat Suomen kansalaiset

Suomen ulkomaanedustuksen lähetettyyn henkilöstöön kuuluva Suomen kansalainen katsotaan aina Suomessa yleisesti verovelvolliseksi (TVL 11.2 §). Tällaisten henkilöiden perheenjäsenten asuinpaikka sitä vastoin ratkaistaan yleisten asumista koskevien säännösten mukaan. Jos syntyy epäselvyyttä siitä, onko henkilö lähetetty, Suomen Ulkoministeriön kanta ratkaisee (KHO 2007/1674).

Finpro r.y:n (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y.) palveluksessa ulkomailla työskentelevät Suomen kansalaiset

Finpro r.y:n tehtävissä ulkomailla työskentelevä Suomen kansalainen katsotaan yleensä Suomessa yleisesti verovelvolliseksi (TVL

11.2 §). Tällöin edellytetään kuitenkin, että hän välittömästi ennen tätä työtä koskevan työsopimuksen tekemistä on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen. Kyseiset henkilöt ovat tavallisesti kaupallisia sihteerijä. Ennen vuotta 1992 kaupalliset sihteerit työskentelivät ulkoministeriön palveluksessa. Asemamaassa heillä on edelleenkin yleensä diplomaattiasema, minkä vuoksi heitä tavallisesti ei asemamaassa pidetä siellä verotuksellisesti asuvina. Verosopimusten 183 päivän säännöstä kuitenkin yleensä johtuu, että asemamaalla on verotusoi-keus palkkaan. Tällöin tulo huomioidaan Suomessa verosopimuksesta riippuen vapautus- tai hyvitysmenetelmällä. TVL 77 §:n mukaan tähän palkkaan ei sovellu kuuden kuukauden sääntö.

Suomen valtion muu pysyvä päätoiminen palvelus ja eräiden kansainvälisten järjestöjen palvelus ulkomailla

Muussa Suomen valtion pysyväisessä päätoimisessa palveluksessa ulkomailla oleva Suomen kansalainen katsotaan TVL 11.3 §:n toisen lauseen mukaan koko palveluksen ajan Suomessa asuvaksi, jos hän välittömästi ennen tätä palvelusta koskevan sopimuksen tekemistä oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Kolmen vuoden aikarajalla ei siten ole vaikutusta hänen kohdallaan. Hänet voidaan kuitenkin katsoa rajoitetusti velvolliseksi, jos hän itse sitä vaatii ja osoittaa lisäksi, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. TVL 11.3 § ei yleensä sovellu ulkomaanedustuksessa ns. paikalta palkattuna työskentelevään Suomen kansalaiseen, koska useimmiten hän ei palveluksen alkaessa enää ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen. Lainkohta ei koske myöskään kunniakonsuleita.

Yhdistyneissä Kansakunnissa, sen erityisjärjestössä, Kansainvälisessä atomienergiajärjestössä tai kansainvälisessä kehitysyhteistyössä ulkomaalla palveleva Suomen kansalainen on koko ao. palveluksen ajan Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos hän välittömästi ennen tätä palvelusta koskevan sopimuksen tekemistä oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Hänet voidaan kuitenkin katsoa rajoitetusti verovelvolliseksi jos hän itse sitä vaatii ja esittää lisäksi selvityksen olennaisten siteiden puuttumisesta.

YK:n erityisjärjestöjä

Yhdistyneiden Kansakuntien erityisjärjestöjä ovat mm. FAO (maatalous), GATT (kauppa), IAEA (atomienergia), IBRD (Maailmanpankki), ICAO (ilmailu), IDA (kansainvälinen kehittämissijärjestö), IFAD (maatalous), IFC (kansainvälinen rahoitusyhtiö), ILO (työ), IMF (valuuttarahasto), IMO (merenkulku), ITU (tietoliikenne), UNESCO (kasvatus, tiede ja kulttuuri), Unicef (YK:n lastensäätiö), UNIDO (teollinen kehitys), UPU (posti), WHO (terveys), WIPO (patentit), WMO (ilma) ja WTO (kauppa).

Euroopan yhteisöjen henkilöstö

Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista on 8.4.1965 tehty pöytäkirja, jonka määräyksiä sovelletaan Suomessa 1.1.1995 alkaen (SopS 103/1995). Pöytäkirjan 14 artiklan mukaan jäsenvaltiosta olevan henkilön verotuksellinen kotipaikka säilyy ennallaan, jos hän muuttaa toiseen jäsenvaltioon hoitamaan tehtävänsä yhteisöjen palveluksessa.

**Asuinvaltio
ennallaan**

Kotipaikan säilymistä koskevaa määräystä sovelletaan pöytäkirjan mukaan myös huollettavana oleviin lapsiin ja omaa ansiotoimintaa harjoittamattomaan puolisoon. Ansiotoiminnalla on katsottava tarkoitettuna mitä hyvänsä vastikkeellista työskentelyä vähäisessäkin määrin.

Puolison tilanne

On epäselvää, voiko pöytäkirjan määräys ohittaa TVL:n (tai verosopimuksen) mukaisen asumiskäsitteen. Joka tapauksessa pöytäkirjan määräykseen tulee verotuskäytännössä suhtautua joustavasti. Jos esimerkiksi yhteisöjen palveluksessa työskentelevän henkilön puoliso asianomaisessa valtiossa katsotaan verotuksellisesti siellä asuvaksi, tämä kanta voidaan puolison omasta työskentelystä riippumatta hyväksyä myös Suomen verotuksessa.

Artikla 14 ja TVL

KHO pyysi Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, onko Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 14 artiklaa tulkittava siten, että Euroopan parlamentin palveluksessa työskentelyn aloittaneen puolisonsa mukana keväällä 2003 Luxemburgiin muuttaneen henkilön verotuksellinen kotipaikka on ko. pöytäkirjamääräyksen johdosta ja tuloverolain 9 ja 11 §:n säännöksistä huolimatta verovuonna 2007 edelleen Suomessa.

EU-tuomioistuimen tuomion mukaan pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, että Euroopan unionin palveluksessa aloittavan henkilön puolison, joka pelkää siitä syystä, että ensin mainittu henkilö aloittaa työskentelyn Euroopan unionin palveluksessa, muuttaa asumaan muun jäsenvaltion alueelle kuin siihen jäsenvaltioon, jossa hänen verotuksellinen kotipaikkansa oli ensin mainitun henkilön ryhtyessä hoitamaan tehtäviään unionissa, verotuksellisen kotipaikan katsotaan olevan edelleen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, jos kyseinen puoliso ei harjoita omaa ansiotoimintaa. Tuomion perusteella KHO hylkäsi valituksen KVL:n päätöksestä. Ratkaisuksi siis jäi se, että kyseinen henkilö oli edelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen, vaikka Suomesta muutosta oli kulunut jo yli kolme vuotta.

3.3. Rajoitettu verovelvollisuus

Rajoitetun verovelvollisuuden määrittely

Rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomailla asuvat ulkomaan kansalaiset. Jos he tulevat Suomeen enintään kuudeksi kuukaudeksi, he

pysyvät rajoitetusti verovelvollisina. Rajoitetusti verovelvollisia ovat myös sellaiset ulkomaille asettuneet Suomen kansalaiset, joiden muuttovuodesta on jo kulunut kolme vuotta tai jotka tätä ennen ovat esittäneet selvityksen siitä, että heillä ei ole verovuonna olennaisia siteitä Suomeen. Eräissä erityistehtävissä ulkomailta työskentelevät Suomen kansalaiset eivät kaikissa tapauksissa lainkaan tule Suomessa rajoitetusti verovelvollisiksi (ks. edellä). Yhteisöä pidetään rajoitetusti verovelvollisena, jos se on rekisteröity ulkomailta. Jos rekisteröimisvelvollisuutta ei ole, yhteisöä pidetään ulkomaisena, jos sen johtopaikka on ulkomailta. Joskus yritys on rekisteröity ulkomaille esimerkiksi verokeidasvaltioon, mutta sen toiminta tapahtuu kokonaan Suomesta käsin ja yrityksen johtopaikka on täällä. Tällaisessa tilanteessa voi olla riittävästi perusteita katsoa, että kyseessä on kotimainen yhteisö. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita ratkaisu KHO 1999/1031, jossa tosin vain tyydyttiin katsomaan, että Suomella oli verotusoikeus Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan perusteella.

Rajoitettu verovelvollisuus tulosta

Rajoitetusti verovelvollinen eli ulkomailta asuva suorittaa TVL 9 §:n mukaan Suomessa veroa tulon perusteella vain Suomessa saamaansa tulosta. Se, että tuloa pidetään Suomesta saatuna ei vielä tarkoita sitä, että tulosta myös käytännössä verotetaan Suomessa. Monesti verotukselle muodostaa esteen verosopimus, joita selvitetään jäljempänä luvussa 6. Myös TVL:ssä on estetty erään Suomesta saadun tulon verottaminen täällä. Tämä tulo on korkotulo.

Korot

Siitä huolimatta, että korkotulo on Suomesta saatua tuloa, ulkomailta asuva ei TVL 9.2 §:n mukaan ole Suomessa verovelvollinen korosta, joka maksetaan

- obligaatioista,
- debentureista tai muista joukkovelkakirjalainoista,
- rahalaitokseen talletetuille varoille,
- ulkomaankaupassa syntyneelle tilisaamiselle tai
- sellaisesta ulkomailta Suomeen otetusta lainasta, jota ei ole katsottava lainansaajan omaan pääomaan rinnastettavaksi pääomansijoitukseksi.

Siten esim. ulkomailta asuvan yksityishenkilön Suomessa asuvalle antaman lainan korosta ei ole maksettava veroa Suomessa. Rajoitetusti verovelvollisen pankkitalletuksesta saaman koron verovapaus ei riipu koron suuruudesta. Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa veronalaisia korkotuloja ovat huoltokonttoritalletusten korot sekä osuuskunnan säästökassaan tehdyn talletuksen korot. Veronalaista on myös korko sellaisesta yksityishenkilöiden välisestä lainasta, jonka rajoitetusti verovelvollinen antoi ollessaan vielä Suomessa asuva.

Rajoitetusti verovelvollinen maksaa kuitenkin Suomeen veroa korkotulosta, joka kuuluu rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan (TVL 9.3 §).

– kiinteän
toimipaikan
korot

Lähdeverolain 3 §:ään on vuonna 2003 lisätty määräys, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisen ei ole suoritettava Suomessa veroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoittamista suorituksista (1282/2003). Korkojen lisäksi direktiivin mukainen suoritus voi olla myös sijoitusraston voitto-osuus.

Säästödirektiivi
2003/48/EY

L korkotulon lähdeverosta (1341/1999) koskee vain Suomessa yleisesti verovelvollisen saamia korkoja. Rajoitetusti verovelvolliselta ei peritä korkotulon lähdeveroa.

Korkotulon
lähdeverolaki

Suomesta saatu tulo

Seuraavassa selvitetään TVL 10 §:ssä olevaa Suomesta saadun tulon esimerkkiluetteloa. Luettelo ei ole tyhjentävä. Luetteloa on kuitenkin vakiintuneesti pidetty tyhjentävänä niiden tulolajien osalta, jotka luettelossa on mainittu. Merimiesten palkoista ja eläkkeistä on säädetty erikseen TVL 13 §:ssä.

Merimiehille oma
lainkohta

Jos tulo ei ole Suomesta saatua tuloa, rajoitetusti verovelvollinen ei maksa siitä Suomeen veroa. Jos tulo on Suomesta saatua tuloa, itse verottamiselle voi kuitenkin muodostaa esteen sisäinen lainsäädäntö tai verosopimus. Esimerkiksi stipendin veronalaisuutta kaventaa rajoitetusti verovelvollisenkin osalta TVL 82 §. Vakuutus- ja vahingonkorvausten veronalaisuudelle on TVL:ssä useita rajoituksia, jotka koskevat yhtä lailla rajoitetusti verovelvollisia. Lisäksi on aina muistettava ottaa kantaa myös verosopimukseen. On monia tilanteita, jossa verosopimus estää rajoitetusti verovelvollisen tulon verotuksen Suomessa, vaikka sisäisen lainsäädännön mukaan verotusoikeus olisi olemassa.

Suomesta saatuna tulona pidetään täällä olevasta kiinteistöstä saatua tuloa; esim. vuokratuloa. Suomesta saaduksi tuloksi luetaan myös suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön osakkeiden taikka asunto-osuuskunnan tai muun osuuskunnan jäsenyyden perusteella hallitusta huoneistosta saatu tulo (TVL 10 § 1) kohta).

Kiinteistöstä tai
osakehuoneis-
tosta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on tulo Suomessa harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu. Jos toimintaa ei harjoiteta Suomessa, siitä maksettu mm. työkorvaus ei ole Suomesta saatua tuloa. Suomesta saatua on myös tulo Suomessa harjoitetusta maataloudesta tai metsätaloudesta. (TVL 10 § 2) kohta).

Liike- ja ammatti-
tulo ja maa- ja
metsätalouden
tulo

Säännöksessä ei edellytetä, että elinkeinotoimintaa on harjoitettu Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Se, että kiinteän toimipaikan puuttuminen ei ole esteenä verotukselle Suomessa, ilmenee myös VML 83 §:stä: ”Jos sellainen ulkomailla asuva henkilö tai ulkomainen

yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, harjoittaa täällä tulonhankkimistoimintaa, on tällaisen henkilön tai yhteisön suoritettava veroa siitä tulosta, jonka arvioidaan muodostuneen täällä harjoitetusta toiminnasta”. Verosopimuksista kuitenkin johtuu, että rajoitetusti verovelvollista ei yleensä voida verottaa Suomessa elinkeinotoiminnasta, jos toimintaa ei täällä harjoiteta kiinteästä toimipaikasta.

Palkkatulo suomalaiselta julkisyhteisöltä

Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu palkkatulo on aina Suomesta saatua tuloa (TVL 10 § 3) kohta). Säännös ei koske julkisyhteisön maksamaa työkorvausta.

Esimerkkejä julkisyhteisöstä: ks. kuuden kuukauden sääntöä koskeva esitys luvussa 4.

Palkkio hallintoelimen jäsenenä

Vuoden 1996 alusta TVL 10 §:ään on lisätty 4 a kohta. Tämän mukaan palkkio suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan hallintoelimen jäsenenä on Suomesta saatua tuloa riippumatta siitä, onko työ tehty Suomessa vai muualla. Hallintoelimen jäsenenä saatuna palkkana ei pidetä normaalia toimitusjohtajan palkkaa, joka voidaan verottaa Suomessa vain jos työ kokonaan tai pääasiallisesti tehdään Suomessa.

Tulo taitelijan tai urheilijan toiminnasta

Vuoden 1996 alusta TVL 10 §:ään on lisätty myös 4 b kohta. Säännöksen mukaan taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisella aluksella harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saatu tulo on aina Suomesta saatua. Henkilökohtaisella toiminnalla tarkoitetaan sitä, että taiteilija tai urheilija henkilökohtaisesti esiintyy, pelaa tai kilpailee Suomessa. Tällaisesta toiminnasta maksettu tulo on Suomesta saatua riippumatta siitä, minkälaiseksi tuloksi se on katsottava (palkaksi, ammattituloksi, liiketuloksi) tai kenelle korvaus maksetaan. Ratkaisussa KHO 2005:31 vahvistettiin, että Suomessa urheilemisesta saatu palkkio oli Suomesta saatua tuloa silloinkin kun mahdollisen rahapalkinnon maksoi ulkomainen yhdistys. Taiteilijoilla tarkoitetaan lainkohdassa taide- tai viihde-esiintyjä; ei esimerkiksi taidemaalareita eikä konferenssiesitelmäsiittä.

Vuokratun työntekijän palkka

Vuoden 2007 alusta TVL 10 §:ään on lisätty 4 c) kohta (1223/2006). Ulkomaiselta työnantajalta saatu palkka Suomessa tehdystä työstä on Suomesta saatua tuloa, jos ulkomainen työnantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle. Uutta säännöstä voidaan käytännössä hyödyntää vain niissä tilanteissa, joissa verosopimus sallii vuokratyöntekijän palkan verottamisen kohdemaassa tai joissa verosopimusta ei ole. Suomella on 1.1.2011 ao. verotuksen salliva verosopimus Pohjoismaiden, Bermudan, Caymansaarten, Georgian, Guernseyn, Jersey, Kazakstanin, Latvian, Liettuan, Mansaarten, Moldovan, Puolan, Valko-Venäjän ja Viron kanssa.

Muu palkkatulo

Muuta kuin suomalaiselta julkisyhteisöltä tai hallintoelimen jäse-

nenä saatu palkka on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. ”Pääasiallisesti” tarkoittaa sitä, että työstä yli puolet eli vähintään 51 % on tehty Suomessa. Jos työ on pääasiallisesti tehty ulkomailla, palkka ei ole Suomesta saatua, ellei työn- tai toimeksiantaja ole Suomen valtio tai suomalainen julkisyhteisö. Vastaavasti palkka Suomessa tehdystä työstä ei ole Suomesta saatua, jos työ tehdään ulkomailla olevan työnantajan lukuun (TVL 10 § 4) kohta).

Se, onko jokin työ tehty Suomessa, ratkaistaan maantieteellisellä perusteella. Suomi tosin esim. ulottaa verotusvaltansa myös tuloon, joka saadaan kansainvälisessä liikenteessä olevalla suomalaisaluksella. Verotus ei tällöin kuitenkaan perustu ajatukseen, että suomalainen alus olisi Suomen valtion liikkuva osa, vaan nimenomaiseen säännökseen TVL 13 §:ssä.

Toisinaan rajoitetusti verovelvollisen työpanos koostuu sekä ulkomailla että Suomessa tehdystä työstä. Tällöin joudutaan ratkaisemaan, onko kyse pääasiallisesti Suomessa suoritettu tehdystä työstä.

– **pääasiallisesti Suomessa tehty työ**

Käytännössä on esiintynyt tapauksia, joissa Ruotsissa vakinaisesti asuva verovelvollinen työskentelee suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa siten, että kuljetustyöstä tehdään osa Suomessa ja osa Ruotsissa. Korkein hallinto-oikeus on katsonut (KHO 1993/3616), että tällaisessa tapauksessa Suomesta saatua tuloa on vain palkka sellaiselta palkanmaksukaudelta, jonka aikana työ on pääasiallisesti tehty Suomessa.

Autonkuljettaja-tapaus

Jos ulkomailla asuva henkilö pitää esitelmän Suomessa, esitelmäpalkkio on kokonaisuudessaan Suomesta saatua tuloa. Joskus kuitenkin esitelmän valmistaminen voi edellyttää huomattavan suurta valmistelutyötä kotivaltiossa. Tällöin maksaja saattaa maksaa valmistelusta erillisen korvauksen. Kun tämä erillinen korvaus maksetaan ulkomailla tehdystä työstä, voidaan lähdeveron perimättä jättäminen hyväksyä.

Laissa ei ole sanottu, milloin työn- tai toimeksiantaja on Suomessa oleva. Suomessa rekisteröityjen tai muutoin selvästi kotimaisten yritysten lisäksi Suomessa oleva työn- tai toimeksiantaja on ulkomaisen yrityksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, pelkän palkanmaksun tapahtuminen Suomessa ei merkitse sitä, että Suomessa tehty työ olisi tapahtunut TVL:n tarkoittamalla tavalla Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.

– **Suomessa oleva työnantaja**

Etu työsuhdeoption käytöstä katsotaan yleensä palkaksi. Etu on Suomesta saatua siltä osin, kuin etu kohdistuu aikaan, jolloin verovelvollinen työskenteli Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun tai oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ratkaisussa KHO 2001/1000 elä-

– **etu työsuhdeoptioista**

kepäivikseen Espanjaan muuttaneen optioetua verotettiin Suomessa myös ajalta, jolloin saaja jo oli tullut Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi.

- Eläke** Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu eläketulo on aina Suomesta saatua tuloa.
Muu kuin julkisyhteisön palvelukseen perustuva eläke on Suomesta saatua tuloa, jos se välittömästi tai välillisesti perustuu työhön, tehtävään tai palvelukseen, joka yksinomaan tai pääasiallisesti on suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Jos suomalaisen yrityksen palveluksessa ollut on suurimman osan ajasta työskennellyt ulkomailla, kertynyt eläke ei ole Suomesta saatua tuloa (KHO 1990/3922). Myös Suomesta otettuun eläkevakuutukseen tai liikennevakuutukseen perustuva eläke on Suomesta saatua tuloa. Joskus rajoitetusti verovelvollinen saa henkivakuutuksen perusteella päivärahaa, joka muuttuu myöhemmin eläkkeeksi. Tällainen eläke ei ole TVL:n mukaan Suomesta saatua tuloa. (TVL 10 § 5) kohta).
- Osinko** Suomalaiselta osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä saatu osinko, osuuspääoman ja lisärahastosijoituksen korko, muu niihin rinnastettava tulo ovat Suomesta saatua tuloa (TVL 10 § 6) kohta). Myös peitelty osinko on Suomesta saatua tuloa, samoin kuin osuus suomalaisen yhtymän tuloon.
- Korkotulo** Korkotulo on Suomesta saatua tuloa, jos velallinen on Suomessa asuva henkilö tai suomalainen yhteisö, yhtymä, yhteisetuus tai kuolinpesä (TVL 10 § 7) kohta). Vaikka korko on Suomesta saatua tuloa, rajoitetusti verovelvollinen ei kuitenkaan yleensä maksa siitä Suomessa veroa johtuen edellä selvitetystä TVL 9.2 §:n säännöksestä.
- Rojalti** Rojalti, lisenssimaksu ja muu niihin rinnastettava hyvitys on säädetty Suomesta saaduksi tuloksi, jos hyvityksen perusteena olevaa omaisuutta tai oikeutta käytetään elinkeinotoiminnassa täällä tai jos hyvityksen maksamiseen velvollinen on Suomessa asuva henkilö tai suomalainen yhteisö, yhtymä, yhteisetuus tai kuolinpesä (TVL 10 § 8) kohta).
Rojaltilla tarkoitetaan korvausta kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden, taikka patentin, tavaramerkin, mallin, muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistustavan käyttämisestä tai käyttöoikeudesta taikka teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia (know-how) koskevista tiedoista.
- Sijoitusrahaston voitto-osuus ym.** Suomesta saatua tuloa on suomalaisen sijoitusrahaston voitto-osuus sekä suomalaisesta henkilörahastosta saatu rahasto-osuus ja ylijäämä (TVL 10 § 9) kohta).
- Luovutusvoitto** Suomessa olevan kiinteistön tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön

tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta saatu voitto on Suomesta saatua tuloa (TVL 10 § 10) kohta). Muun osakkeen myyntivoitto ei ole Suomesta saatua tuloa, ellei se liity myyjän Suomessa harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Jakamattoman kuolinpesän osuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole Suomesta saatua tuloa. Voitto on irtaimesta omaisuudesta saatua, vaikka kuolinpesässä olisi-kin kiinteistö. TVL 48 §:n säännös oman asunnon luovutusvoiton verovapaudesta koskee myös rajoitetusti verovelvollisia.

Vuoden 2010 alusta tuloverolain 10 §:ään on lisätty uusi 11 ja 12 kohta. Niiden mukaan Suomesta saatua tuloa on pitkäaikaissäästämissopimukseen perustuva suoritus ja lisäksi eläketulo tai muu suoritus, joka on saatu toisesta valtiosta otetun vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen perusteella, siltä osin kuin vakuutuksen maksuja on vähennetty Suomen verotuksessa.

Vuodesta 2010 alkaen

Esimerkkiluettelossa mainitsemattomia, Suomesta saaduksi katsottavia tuloja ovat mm. stipendi, apuraha, SVL:n mukainen päivä- ja äitiysraha sekä muut SVL:n tai pakollisen tapaturma- tai liikennevahinkoturvan nojalla tulojen tai elatuksen vähentymisestä maksetut korvaukset ja työttömyyspäiväraha. Suomesta saatua tuloa on myös vakuutuskorvaus, maksamaton osakaslaina ja (KHO 2002/2803) saamatta jääneen osingon sijaan maksettava rahakorvaus.

Muu tulo – maksamaton osakaslaina

Suomesta saadun tulon luettelossa ei mainita palkkaa tai eläkettä suomalaisessa aluksessa tehdystä työstä. Näistä on säädetty erikseen TVL 13 §:ssä. Suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva henkilö, joka ei ole Suomessa yleisesti verovelvollinen, on velvollinen suorittamaan Suomessa veroa ainoastaan aluksen lukuun tai muutoin esimiehen määräyksestä aluksessa tai muualla tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta ja välittömästi tai välillisesti mainittuun työhön perustuvasta eläketulosta. Lisäksi hän on Suomessa verovelvollinen muusta Suomesta saadusta tulosta. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa vain vähäinen määrä miehistöä tai jonka mukana ei lainkaan seuraa miehistöä.

Ulkomailla asuvat merimiehet

Luvussa 5 tarkemmin kuvatus ns. 75 %:n säännön perusteella ETA-maasta olevan merimiehen palkkatulon verotus voidaan kuitenkin hakemuksesta toimittaa jälkikäteen verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

KHO 1971/5016

Neuvostoliitossa yritystoimintaa harjoittanut Suomen kansalaisten muodostama yhtymä ei ollut velvollinen suorittamaan sieltä saamastaan tulosta valtionveroa, koska yhtymän toimintaa ei oltu verovuonna johdettu Suomesta käsin, eikä sillä voitu muullakaan perusteella katsoa olleen kotipaikkaa Suomessa. Äänestys 3–2–2. Kaksi hallintoneuvosta päätyi samaan lopputulokseen mutta olisi jättänyt perusteluista pois maininnan yhtymän johtopaikasta. Kaksi eri mieltä ollutta hallitusneuvosta olisi olosuhteet huomioon ottaen katsonut yhtymän kotimaiseksi yhteisöksi.

KHO 1975/2779

Puolan lentoyhtiön palveluksessa ollut, Suomessa verovuonna pysyvästi asunut Puolan kansalainen, jonka ei näytetty kuuluneen Puolan kansantasavallan Helsingin suurlähetystön eikä myöskään lähetetyn konsulin viraston henkilökuntaan, oli Suomessa verovelvollinen sanotulta lentoyhtiöltä Suomessa tekemäänsä työstä saamastaan palkasta. Verovuosi 1972.

KHO 1977/4639

Vaimo oli 21.12.1973 muuttanut terveydellisistä syistä Suomesta Espanjaan, jonne hänen miehensä oli häntä seurannut 14.12.1975. Puolisoilla oli Suomesta osinko- ja eläketuloa. Heidän yhteisessä omistuksessaan olivat puolisoiden asuntona Suomessa käytetyn huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Vaimon lähdeverokortin saamista tarkoitaneen hakemuksen johdosta katsottiin, että vaimo oli vuonna 1976 Suomessa yleisesti verovelvollinen ja että myös Suomen ja Espanjan välillä solmittua verosopimusta sovellettaessa häntä oli pidettävä Suomessa asuvana henkilönä.

KHO 1979/3907

Verosopimuksen säännöksillä ei ollut merkitystä ratkaistaessa kysymystä yleisestä tai rajoitetusta verovelvollisuudesta. Miehellä oli ulkomailla olleen toimensa ohella Suomessa vakinainen osatyö. Vaimolla ja lapsilla oli täällä huomattava omaisuus. Mies ja vaimo oleskelivat Suomessa lähes kuukausittain, ja perheellä oli täällä varattuna asunto. Vaikka perheenjäsenillä oli ollut vuodesta 1972 lähtien asunto myös ulkomailla, heillä katsottiin vuonna 1976 olleen TVL 9 §:ssä tarkoitettujen olennaiset siteet Suomeen. Heitä pidettiin sanotulta vuodelta toimitettavassa verotuksessa Suomessa asuvina ja siis TVL 5 §:n, 7 §:n ja 71 §:n 2momentin mukaan yleisesti verovelvollisina. Verovuosi 1976.

KHO 1981/33

Verovelvollisen vakituinen asunto ja työpaikka olivat 16.8.1977 tapahtuneen Suomesta muuton jälkeen olleet Kanadassa, missä myös hänen perheensä asui. Tämän vuoksi ja sen estämättä, että verovelvollinen yhdessä vaimonsa kanssa omisti erään suomalaisen autoliikkeyhtiön osake-enemmistön ja että hän toistuvilla, vuosina 1978 ja 1979 yhteensä noin 2–3 kuukautta kestäneillä käynneillään Suomessa oli työskennellyt yhtiön lukuun sekä että hänen täällä omistamansa lähinnä metsämaata käsittävä maatalouskiinteistö oli mainitulle yhtiölle vuokratuna, katsottiin, että verovelvollisella ei ollut Suomeen sellaisia olennaisia siteitä kuin TVL:n 9 §:ssä tarkoitetaan. Ennen muuttoaan Kanadaan verovelvollinen oli perheineen asunut X:n kaupungissa Suomessa. X:n kaupunginhallituksella oli

oikeus hakea muutosta keskusverolautakunnan päätökseen, jossa verovelvollinen oli katsottu ulkomailta asuvaksi. Ennakkotieto. Verovuosi 1979.

Suomalainen yhtiö oli järjestänyt esiintymistilaisuuksia eräille ulkomaisille yhtiöille, jotka ulkomainen ohjelmatoimisto oli välittänyt Suomeen. Esiintymiskorvaukset oli maksettu taiteilijoille itselleen tai ne oli välittänyt sanottu ulkomainen ohjelmatoimisto. Taiteilijoiden katsottiin Suomessa esiintyessään toimineen suomalaisen yhtiön lukuun. Taiteilijoiden Suomesta saamista esiintymispalkkioista oli perittävä lähdevero. Ulkomaisen ohjelmatoimiston ja taiteilijoiden väliseen sopimukseen perustuvasta ohjelmatoimistolle kuuluvasta korvauksesta ei kuitenkaan ollut perittävä lähdeveroa.

KHO 1983/2351

Ulkomaisten esiintyjien palkkiot siinäkin tapauksessa, että ne maksettiin esiintymissopimukset tehneille tuottajille tai esiintyjien välittäjille taikka useammalle esiintyjälle yhteisesti, suoritettiin taiteilijoille heidän esiintymisestään suomalaisen yhdistyksen lukuun Suomessa. Korvaukset olivat palkkaa, josta taiteilijoiden ollessa rajoitetusti verovelvollisia, oli perittävä lähdevero ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu.

KHO 1983/2353

Suomalainen yhdistys oli tehnyt vieraan valtion taiteilijavälitystoimiston kanssa sopimuksen tuon valtion oopperan tanssiryhmän esiintymisestä Suomessa yhdistyksen järjestämissä tilaisuuksissa. Korvaus esiintymisistä suoritettiin tuolle välitystoimistolle. Esiintyjäryhmän jäsenet olivat esitetyn selvityksen mukaan kiinteässä työsuhteessa puheena olevan vieraan valtion oopperaan ja Suomessa rajoitetusti verovelvollisia. Yhdistyksen välitystoimistolle sopimukseen perustuvina korvauksina suorittamista määristä ei ollut perittävä lähdeveroa, eikä niiden perusteella ollut suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakkoratkaisu vuodelle 1981.

KHO 1983/2354

Suomalainen yhdistys oli tehnyt sopimuksen tanskalaisen X:n baletin tanssiryhmän esiintymisestä Suomessa yhdistyksen järjestämissä tilaisuuksissa. Yhdistyksen sopijapuolena sopimuksen oli allekirjoittanut eräs tanskalainen asianajaja ”X:n baletin kahdeksan soolotanssijan puolesta valtuutettuna edustajana”. Asiassa esitetyn selvityksen mukaan tanssiryhmällä oli Tanskassa osakeyhtiörekisteriin merkitty, itsenäisenä yhtiönä verotettu osuusyhtiö nimeltä ”B:n osuusyhtiö” (anpartsselskabet) kiertuetoimintaansa varten. Yhdistys oli sittemmin maksanut sopimukseen perustuvan korvauksen sanotulle tanskalaiselle asianajajalle ja korvaus oli otettu osuusyhtiön tileihin. Korvaus tanssiryhmän esiintymisistä oli vallinneissa olosuhteissa taiteilijoille heidän henkilökohtaisesta esiintymisestään yhdistyksen lukuun suoritettua palkkiota eikä osuusyhtiölle maksettua korvausta. Korvauksesta oli perittävä lähdevero. Ennakkoratkaisu vuodelle 1981.

KHO 1983/2356

Suomen kansalainen A oli 28.6.1978–30.6.1981 asunut Ruotsissa toimien sikkäläisen jääkiekkoseuran pelaajana. Hän oli sittemmin tehnyt Kanadaan amatilaisjääkiekkoilijan sopimuksen 1.7.1981 lukien ja jatkanut sopimusta 30.9.1986 asti. A:lla, joka oli perheetön, ei ollut Suomessa asuntoa, vaan täällä oleskellessaan hän oli asunut vanhempiansa luona. Kanadasta verovuonna 1982 saamansa

KHO 1985/3997

tulon lisäksi hän oli saanut Suomessa eräältä jääkiekkoseuralta pelaajapalkkiota 8000 mk ajalta 12.5.–29.8.1982, mistä ajasta hän oli kuitenkin ollut 1.–13.7. ja 20.7.–12.8.1982 Ruotsissa jääkiekkovalmentajana. Koska A:lla ei ollut vuoden 1978 jälkeen ollut Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia eikä hän ollut sen jälkeen oleskellut täällä 6 kk pitempää aikaa vuodessa tulo- ja varallisuusverolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitettuun tavoin, eikä myöskään ollut näytetty, että hänellä olisi vuonna 1982 vielä ollut Suomeen olennaiset siteet, KHO katsoi, ettei hän ollut vuonna 1982 Suomessa asuva eikä täällä verovelvollinen tuona vuonna ulkomailta saamastaan tulosta. Verovuosi 1982.

KHO 1986/1679

Vuokratuloja, jotka Saksan Liittotasavaltaasta oleva yhtiö sai suomalaiselta yhtiöltä tämän Amerikan yhdysvalloissa olevalta yhtiöltä tilaaman lentokoneen leasingjärjestelyin tapahtuvasta vuokrauksesta, ei pidetty rojalta tai muuna siihen rinnastettavana hyvityksenä. Vuokratuloja ei myöskään pidetty Suomessa harjoitetusta liikkeestä saatuna tulona. Kun kyseessä ei siten ollut Suomesta saatu tulo, saksalaisen yhtiön ei ollut suoritettava Suomessa veroa sanotuista vuokratuloista. Ennakkotieto vuosille 1985 ja 1986.

KHO 1986/2918

Henkilö, jonka asunto ja koti oli Ruotsissa, oleskeli Suomessa ja oli työssä suomalaisen työnantajan palveluksessa yli kuuden kuukauden ajan. Oleskelua Suomessa pidettiin siitä riippumatta, että hän kävi viikonloppuina tapaamassa perhettään Ruotsissa, tulo- ja varallisuusverolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitettuun tavoin jatkuvana. Henkilö oli sen vuoksi yleisesti verovelvollinen Suomessa. Verosopimuksella ei ollut vaikutusta asian ratkaisuun. Ennakkotieto. Verovuosi 1985.

KHO 1986/5001

Libanonilaisen toimitusjohtajan perhe oli sotatoimien kiihtymisen vuoksi Libanonissa muuttanut 7.6.1985 Suomeen tarkoituksenaan välittömästi palata Libanoniin tilanteen siellä sen salliessa. Toimitusjohtaja oli ollut verovuonna Suomessa kolmessa jaksossa yhteensä noin 4 kuukautta ja muun ajan hän oli ollut joko Libanonissa tai työmatkoilla muualla. Perheellä oli asunto Libanonissa ja Suomessa. Toimitusjohtaja tai hänen vaimonsa eivät olleet työssä Suomessa. Toimitusjohtajaa ei pidetty verovuonna 1985 Suomessa asuvana, joten hän oli Suomessa ainoastaan rajoitetusti verovelvollinen. Ennakkotieto.

KVL 1986/274

Aviopuolisot A ja B olivat asuneet ja olleet kirjoilla vuodesta 1978 lähtien Espanjassa. Kesäkuukaudet, n. 5 kuukautta, he olivat viettäneet Suomessa omistamassaan vapaa-ajankiinteistössä. Säännönmukaisessa verotuksessa Suomessa A ja B oli katsottu rajoitetusti verovelvollisiksi. Jos he nyt irtisanovat vuokralaisen heidän Suomessa omistamastaan osakehuoneistosta ja varaavat sen omaan käyttöönsä talvikauden aikana tapahtuvaa ennalta-arvaamatonta Suomeen tulotarvetta varten, pidetään A:ta ja B:tä edelleen Suomessa toimitettavassa verotuksessa rajoitetusti verovelvollisina. Verovuosi 1986 ja verovuosi 1987.

KHO 1987/2310

Tornion kaupungin palveluksessa vuodesta 1974 lähtien vakinaisena kartanpiirtäjänä toiminut A oli solmittuaan ruotsalaisen miehen kanssa avioliiton vuonna 1982 pysyvästi asunut perheineen Haaparannassa, josta käsin hän edelleenkin kävi työssä Torniossa. A vaati vuodelta 1986, jolloin kolme vuotta oli kulunut sen

vuoden päättymisestä, jonka aikana hän oli lähtenyt maasta, katsomistaan yleisesti verovelvolliseksi Suomessa, koska hänellä oli täällä vakinainen virka, asunto-osakehuoneisto ja osuus jakamattomaan kuolinpesään. Katsottiin, kun ei ollut väitettykään, että A:lla, jolla oli miehensä ja kolmen lapsensa kanssa yli kolmen vuoden ajan ollut ja edelleen oli vakinainen asunto Ruotsissa, olisi myös Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia tai että hän täällä jatkuvasti oleskelisi yli kuuden kuukauden ajan, että A:ta ei voitu katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. A:n Tornion kaupungilta saamasta palkasta oli perittävä lähdevero. Verovuosi 1986.

Eläkkeellä olevaa Suomesta Espanjaan vuonna 1986 muuttanutta leskeä, jolla oli pysyvä asunto Espanjassa mutta ei Suomessa, pidettiin rajoitetusti verovelvollisena Suomeen. Olennaisina siteinä ei pidetty valtiokonttorin maksamaa eläkettä eikä asumisoikeuden pidättämistä vapaa-ajan asuntoon. Verovuosi 1986 ja verovuosi 1987.

KHO 1988/1334

Verovelvollinen oli puolisonsa kanssa muuttanut vakituisesti asumaan Espanjaan vuonna 1971. Suomessa häntä oli pidetty rajoitetusti verovelvollisena vuodesta 1975 lähtien. Hän oli oleskellut ja aikoi vastakin oleskella Suomessa vuosittain alle 4 kuukautta. Hänestä ei tullut Suomessa yleisesti verovelvollista sen johdosta, että hän mahdollista myöhempää Suomeen paluutaan varten hankki Suomesta omaan käyttöönsä tai vuokrattavaksi tarkoitetun osakehuoneiston tai asuinkiinteistön.

KVL 1989/439

Puolisoiden oli tarkoitus vuonna 1988 muuttaa Espanjaan asumaan siten, että heille jää osaksi Espanjassa ja osaksi Suomessa tapahtuvaa liiketoimintaa. Suomessa asuntona käytetty talo oli myyty, mutta perheen omistukseen jäi suomalaisten pörssiyhtiöiden osakkeita. Puolisoiden perustaman yhtiön oli alunperin tarkoitus harjoittaa Suomessa rakennus- ja kiinteistönvälitystoimintaa. Kun Espanjaan muutto tuli terveydellisistä syistä välttämättömäksi, yhtiön puitteissa oli harjoitettu kiinteistönvälitystoimintaa Espanjassa. Yhtiön palkkalistoilla oli Suomessa tapahtuvaa rakennustoimintaa varten edelleen 1–2 työntekijää. Espanjassa yhtiön palkkalistoilla olivat vain puoliset. Toinen puolisoista oli aluksi ottanut virkavapaata ja sittemmin sanoutunut irti Suomessa olevasta opettajanvirastaan. Puolisot olivat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Verovuosi 1988.

KHO 1989/190

Eläkkeellä oleva verovelvollinen oli 4.12.1989 muuttanut puolisoineen vakituisesti asumaan Espanjaan, jossa heillä oli 126 neliömetrin suuruinen vakituinen asunto. Puolisot eivät omistaneet Suomessa muuta omaisuutta, kuin 82 neliömetrin suuruisen asuinhuoneiston, joka oli ollut heidän vakituisena asuntonaan Espanjaan muuttoon saakka. Vaikean markkinatilanteen vuoksi Suomen asuntoa ei saatu myytyä kesällä 1990. Asunto oli jätetty myytäväksi kiinteistövälittäjälle, mutta hakijalle oli myös tarjottu mahdollisuus vuokrata huoneisto 1/2–1 vuotta kestäväällä vuokrasopimuksella työsuhdeasunnoksi. Verovelvollinen oli verosopimusta sovellettaessa Espanjassa asuva 4.12.1989 lähtien. Kun muutosta ei ollut kulunut kolmea vuotta, hän oli Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen, kunnes huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet luovutetaan.

KVL 1990/399

KHO 1990/4757

Ruotsissa perheensä kanssa asuva henkilö siirtyi yli kuuden kuukauden ajaksi suomalaisen yhtiön Espoon konttorin palkkalistalle toimien konsulttina tehdasprojekteissa eri paikkakunnilla Suomessa ja eri valtioissa ulkomailla. Hän työskenteli Suomessa enimmillään neljä päivää viikossa ja oleskeli Ruotsissa kaikki viikonloput ja lomat. Poissaolot Suomesta olivat kestäneet kolmesta 29 päivään. Henkilön oli katsottava oleskelleen Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan siten kuin TVL 13 §:ssä tarkoitetaan.

KHO 1990/712

A oli puolisoineen muuttanut Suomesta Australiaan vuonna 1981. A oli puolisoineen matkustanut Suomeen 1.4.1984 ja oli oleskellut täällä yli 6 kuukautta hoitaen yksityisasiaitaan työskentelemättä kuitenkaan kenenkään palveluksessa. A puolisoineen oli palannut Australiaan lokakuussa 1984. A oli palannut 13.5.1985 Suomeen, mikä oleskelu oli täällä kestänyt 13 kuukautta. Vuosina 1985–1986 Suomessa ollessaan A oli myös työskennellyt vieraan palveluksessa. A:lla oli palkkatuloa Australiasta 2.1.–10.5.1985 väliseltä ajalta. Verolautakunta katsoi A:n Suomessa yleisesti verovelvolliseksi vuodelta 1985 ja verotti häntä myös Australiassa saaduista tuloista. Lääninoikeus hylkäsi A:n valituksen. Koska A:n varsinainen asunto ja koti vuonna 1985 oli Australiassa, korkein hallinto-oikeus katsoi, että A oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen 1.1.–12.5.1985 väliseltä ajalta, minkä jälkeen hän oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. A:n oleskelusta Suomessa huhti-lokakuussa 1984 ei aiheutunut, että A:han hänen asuessaan Australiassa vuoden 1985 alkupuolella olisi sovellettava ns. kolmen vuoden sääntöä. Tämän vuoksi A:n Australiasta 2.1.–10.5.1985 väliseltä ajalta saamaa palkkatuloa ei voitu verottaa Suomessa. Verovuosi 1985.

KHO 1990/3922

A oli ollut suomalaisen yhtiön palveluksessa vuodesta 1950 vuoteen 1982. Hän oli ensin työskennellyt Suomessa vuodesta 1950, sitten Tanskassa vuodesta 1953 ja tämän jälkeen Saksassa vuodesta 1955 vuoteen 1982. Työskentely ulkomailla oli ollut yhtäjaksoista lukuun ottamatta työskentelyä 16,5 kuukauden ajan Suomessa vuosina 1974–1975. A oli saanut Saksan liittotasavallan kansalaisuuden vuonna 1978. Hän oli ollut TEL-vakuutettuna yhtiön eläkesäätiössä. Kun eläkesäätiö suoritti Saksassa asuvalle A:lle eläkettä, ei eläkettä katsottu tulo- ja varallisuusverolain 10 §:n 4 ja 5 kohtien nojalla Suomesta saaduksi eläketuloksi. Eläkkeestä ei täten ollut perittävä lähdeveroa. Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 12 §:ssä tarkoitettu ennakkoratkaisu vuodelle 1989 ja vuodelle 1990. Äänestys 4–1. Eri mieltä ollut jäsen katsoi eläkkeen täältä saaduksi siltä osin kuin se perustui ajanjaksoihin, joina A pääasiallisesti oli työskennellyt Suomessa.

KHO 1990/4325

Suomalainen yhtiö aikoi perustaa Cayman-saarille konsernin rahoitusyhtiön. Rahoitusyhtiössä ei olisi omaa henkilökuntaa vaan toiminta ostettaisiin suomalaiselta yhtiöltä. KVL katsoi ennakkotiedossa 285/90, että perustettavaksi aiottu konsernin rahoitusyhtiö ei ollut hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa velvollinen suorittamaan tuloveroa Suomeen. Verohallitus vaati ennakkotietoa muutettavaksi siten, että Cayman-saarille perustettavan yhtiön tulot katsotaan suomalaisen hakijayhtiön tuloksi. Toissijaisesti verohallitus vaati ennakkotiedon poista-

mista. KHO poisti ennakkotiedon katsoen, että selvitys perustettavan yhtiön toiminnasta, henkilöstörakenteesta ja omistussuhteista oli puutteellinen.

Amerikan yhdysvaltojen kansalainen A oli työskennellyt suuren kansainvälisen yrityksen palveluksessa viimeisen yhdeksän vuoden ajan yhtiön toimistossa Brysselissä. Kansainvälinen yritys oli päättänyt lähettää hänet 3–5 vuodeksi komennukselle yhtiön Venäjän yksikköön asemapaikkana Moskova. Hänen vaimonsa ja 3- ja 6-vuotiaat lapsensa tulivat komennuksen ajan asumaan Helsingissä. A tuli viettämään Suomessa 90 prosenttia viikonlopuistaan ja noin 1/3 lomistaan eli noin 10–15 päivää vuodessa. Muun osan lomistaan hän oli suunnitellut viettävänsä perheineen Norjassa. Tämän lisäksi hän tuli tekemään työmatkoja Suomeen siten, että keskimääräinen oleskelu työasioissa Suomessa oli noin neljä päivää kuukaudessa. Koska A:lla ei katsottu olevan täällä sellaista varsinaista asuntoa ja kotia kuin TVL 13 § 1 momentissa tarkoitettiin eikä hänen katsottu jatkuvasti oleskelevan täällä yli kuuden kuukauden ajan, A ei ollut Suomeen yleisesti verovelvollinen. Ennakkotieto. Verovuodet 1992–1993.

KHO 1992/4290

Urheilun lajiliitto selitti ennakkotietohakemuksessa lääninverovirastolle, että se järjestää kilpailutapahtuman, johon osallistuu ulkomaisia urheilijoita. Hakija kuuluu jäsenenä lajin kansainväliseen liittoon. Liiton sääntöjen mukaan kaikki urheilijan tukemista, välineitä, mainontaa tai osalistumista koskevat korvaukset tulee suorittaa asianomaisen urheilijan kansalliselle urheiluliitolle sen urheilurahastoon. Urheilijat eivät saa varoja urheilurahastosta muuten kuin tarkoin mainituissa tapauksissa. Yhdistys tulee maksamaan ulkomaisten urheilijoiden osalta heidän kansalliseen urheilurahastoonsa korvauksen kilpailuun osallistumisesta. Yhdistys pyysi ennakkoratkaisua siitä, voidaanko suoritukset maksaa pidättämättä niistä rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain mukaista lähdeveroa. KHO katsoi, että mainitut korvaukset urheilukilpailuun osallistumisesta olivat rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Suoritusten veronalaisuuteen sanottua lakia sovellettaessa ei vaikuttanut se, että vastaavaan suomalaiseen rahastoon tapahtuvan suorituksen veronalaista määrää tulo- ja varallisuusverolain mukaan ratkaistaessa otetaan huomioon rahastoinnin kautta tapahtuva urheilusta aiheutuvien kustannusten vähentäminen. Verosopimusten määräykset eivät myöskään rajoitaneet Suomen verotusoikeutta sanottujen korvausten osalta, Verovuosi 1991. Äänestys 4–1.

KHO 1992/506

Suomen kansalaista, joka oli vuonna 1976 lähtenyt Suomesta ja asettunut vakinaisesti asumaan Espanjaan, oli pidetty Suomessa rajoitetusti verovelvollisena Suomesta lähdön jälkeen vuosina 1976–1983. Sillä seikalla, oliko hänellä ollut olennaisia siteitä Suomeen vuosina 1984–1988, ei ollut merkitystä, kun ratkaistiin kysymys hänen verovelvollisuutensa laajuudesta viimeksi mainittuina vuosina. Koska ei ollut näytetty, että hänellä oli ollut vuosina 1984–1988 varsinaisen asunto ja koti Suomessa tai että hän oli näinä vuosina jatkuvasti oleskellut täällä yli kuuden kuukauden ajan, häntä oli pidettävä mainituilta vuosilta rajoitetusti verovelvollisena. Verovuodet 1984–1988.

KHO 1993/1831

KHO 1994/3616

Suomalaisella yhtiö X:llä, joka suoritti maantiekuljetuksia rekka-autoilla Suomesta Ruotsin, Norjan ja Tanskan kautta Saksaan, oli palveluksessaan kuljettajia, jotka asuivat Ruotsissa ja olivat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia. Mainittuihin kuljetuksiin Suomesta Saksaan meni aikaa noin yksi viikko, josta ajasta Suomessa ajoa oli keskimäärin yksi päivä viikossa. Palkanmaksu tapahtui kahden viikon välein. Yhtiön oli suoritettava mainituille kuljettajille maksamiensa palkkojen perusteella lähdevero ja työnantajan sosiaaliturvamaksu vain silloin, kun kuljettajat olivat kunkin kaksi viikkoa käsittävän palkanmaksukauden aikana suorittaneet työtä yhtiölle yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa. Palkanmaksuvuodet 1984–1989. Äänestys 3–2.

KHO 1996/619

Suomalainen yhtiö oli tehnyt ruotsalaisen yhtiön kanssa konsulttisopimuksen, jonka mukaan suomalainen yhtiö toimi ruotsalaisen yhtiön konsulttina ja asiamiehenä ruotsalaisen yhtiön järjestäessä konserteja Suomessa. Suomalainen yhtiö suoritti konsertin käytännön järjestelyt, keräsi pääsylipputulot ja suoritti ennakoon kertyneistä pääsylipputuloista konsertin järjestämisestä aiheutuneet kustannukset. Englantilaisen yhtyeen, jonka jäsenten ei ollut edes väitetty olleen työsuhhteessa ruotsalaiseen yhtiöön, pitäessä yhden konsertin Suomessa, esiintymiskorvauksesta oli suoritettava lähdevero ja työnantajan sosiaaliturvamaksu. Esiintymiskorvaukseen ei ollut luettava konsertin käytännön järjestelyistä aiheutuneita suomalaisen yhtiön suorittamia kustannuksia eikä sen ja ruotsalaisen yhtiön palkkioiden osuutta. Ennakkoratkaisu vuodelle 1995. Äänestys 4–1.

KVL 1998/20

Puolisot olivat muuttaneet Suomesta 31.12.1994 Italiaan asettuen sinne pysyvästi. Puolisoilla Suomessa ollut työsuhdeasunto oli siirtynyt heidän aikuisten lastensa työsuhdeasunnoksi 1.1.1995 ja myyty näille 11.11.1997. Puolisoilla oli edelleen määräysvalta suomalaisessa konsernissa, jonka emoyhtiö oli X Oy. Toinen puoliso oli ollut X Oy:n toimitusjohtaja mutta sanoutunut irti tehtävästä 30.10.1997. Hän aikoi jatkaa hallituksen puheenjohtaja ja toinen puoliso hallituksen jäsenenä. Hallitus kokoontuu 4 kertaa vuodessa Suomessa. Toimitusjohtajana ollut puoliso omisti lisäksi arvopaperikauppaa harjoittavan suomalaisen yhtiön koko osakekannan ja vähäisessä määrin myös muiden suomalaisten yhtiöiden osakkeita. Vuosina 1996–98 puoliset olivat käyneet Suomessa pääasiassa vapaa-aikoinaan sekä lyhyillä raportointimatkoilla. Oleskelu Suomessa oli yleensä kestänyt muutaman päivän kerrallaan eikä ollut yhtäjaksoisesti kestänyt yli kuukautta. Oleskelu Suomessa tuli olemaan jatkossakin vähäistä. Italiassa puoliset olivat osallistuneet konsernin yhtiöiden sijoittautumiseen Etelä- ja Itä-Eurooppaan sekä Kauko-Itään. Kun muutosta oli kulunut kolme vuotta ja kun puolisoilla ei enää edes väitetty olevan olennaisia siteitä Suomeen, heidät katsottiin rajoitetusti verovelvolliseksi 1.1.1998 alkaen.

KHO 1998/2199

A oli työskennellyt yhdysvaltalaisen yhtiön X:n palveluksessa ajalla 5.8.1991–15.2.1996, josta 5.8.1991–31.3.1995 välisen ajan Yhdysvalloissa ja 16.4.1995–15.2.1996 välisen ajan Ranskassa ja eräissä muissa valtioissa. A:n palkkaus X:ltä oli muodostunut peruspalkasta ja X:n osakeoptioista. Optiot katsottiin työsuhdeoptioiksi, joiden käyttämisestä saatu tulo oli tuloverolain 66 §:n 3 momentin mukaan ansiotuloa. Koska A oli käyttänyt Suomessa jäljellä olevan

osan optioista optio-ohjelman ehtojen mukaisesti eli 90 päivän kuluessa työsuhteen päättymisestä, saadun edun katsottiin olevan osa A:n ulkomailla, Yhdysvalloissa ja Ranskassa, tehdystä työstä saamaa palkkaa, joka tuloverolain 77 §:n 1 momentin mukaan ei ollut A:n veronalaista tuloa siltä osin kuin etu kohdistuu aikaan, jolloin A oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Siltä osin kuin etu kohdistui aikaan, jolloin A oli rajoitetusti verovelvollinen Suomessa, tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 10 §:n säännökset huomioon ottaen etu ei ollut Suomesta saatua tuloa. Tämän vuoksi A ei ollut velvollinen suorittamaan veroa Suomessa miltään osin työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta tulosta. Ennakkoratkaisu vuodelle 1996. Äänestys 4–1.

Caymansaarilla rekisteröity X Ltd oli kuulunut 23.10.1989 lähtien Y konserniin kokonaan omistettuna konserniyhtiönä. X Ltd, jonka toimialana oli alusten vuokraaminen, oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava yhteisö. X Ltd:n liike tulot olivat peräisin kolmen vuonna 1989 hankitun, Bahaman alusrekisteriin merkityn aluksen vuokraamisesta bareboat charter -sopimuksella suomalaiselle emoyhtiölle Y, joka oli vuokrannut alukset edelleen bareboat-ehdoin tytäryhtiölleen. X Ltd:llä ei ollut Caymansaarilla toimitiloja tai henkilökuntaa, eikä se ollut maksanut siellä palkkoja. Yhtiön osoite oli Caymansaarilla toimiva lakiasioita hoitava yritys, jonka johtoon kuulunut B oli toiminut myös X Ltd:n asianhoitajasihteerinä. B:n ja caymansaarelaisen lakiasioita hoitavan yrityksen palveluista oli maksettu korvaus tälle yritykselle. B:n ei ollut osoitettu osallistuneen X Ltd:n hallituksen työskentelyyn. B:tä lukuunottamatta kaikki X Ltd:n hallituksen jäsenet olivat suomalaisia Y:ta edustavia tai sen palveluksessa olevia Suomessa asuvia henkilöitä. X Ltd:tä koskevat päätökset oli tehty Helsingissä ja yhtiön toiminta oli yleisesti tapahtunut Suomessa Y:n henkilökuntaa ja toimitiloja käyttäen. X Ltd:n kirjanpito ja tilintarkastus oli hoidettu Suomessa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että saatu selvitys huomioon ottaen X Ltd:n Suomessa olevalle hallitukselle oli kuulunut paitsi konsernin emoyhtiön edustaminen yhtiössä ja huolehtiminen yhtiön hallinnon ja toiminnan järjestämisestä, myös yhtiön operatiivinen johtaminen ja juoksevan hallinnon hoitaminen. Yhtiöllä oli tämän vuoksi katsottava olleen hallituksen sijaintipaikkakunnalla Helsingissä paikka, jossa liikkeen pysyvää harjoittamista varten oli ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikka, missä sijaitsee liikkeen johto ja että yhtiöllä oli täten verotuslain 60 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Helsingissä. Caymansaarten ja Suomen välillä ei ollut solmittu Suomen verotusvaltaa rajoittavaa verosopimusta. X Ltd oli tulo- ja varallisuusverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohta ja 10 § sekä verotuslain 60 § ja 73 §:n 3 momentti huomioon ottaen velvollinen suorittamaan veroa sen tulon perusteella, joka kohdistui Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jälkiverotukset vuosilta 1989 ja 1991. Äänestys 6–2.

KHO 1999/1031

A oli toiminut X Oyj:n johdossa Suomessa. Tammikuussa 1994 hän oli saanut työsuhdeoptioita työnantajaltaan. Jäätyään eläkkeelle A oli muuttanut Espanjaan ja tullut 1.1.1998 lukien Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi. A käytti huhtikuussa 1998 työsuhdeoptiot ja sai tämän johdosta vajaan 15 miljoonan markan veronalaisen edun, josta määrättiin täällä lähdeveroa palkkana. Korkein hallinto-

KHO 2001/1000

oikeus pysytti lähdeverotusta koskevan päätöksen ja katsoi, että työsuhdeoptioiden käytöstä saatu etu oli tuloverolain 10 §:n 4 kohdan mukaista täältä saatua palkkatuloa sekä Suomen ja Espanjan välisen verosopimuksen 15 artiklan mukaista Suomessa tehdystä henkilökohtaisesta työstä saatua palkkaa, josta voitiin verottaa Suomessa, myös siltä osin kuin työsuhdeoptioiden arvonnousu kohdistui ajalle, jolloin A 1.1.1998 lähtien oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Verovuosi 1998.

KHO 2002/34

Ruotsalaista osakeyhtiötä, joka oli suomalaisen pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiitti-yhtiön ääneton yhtiömies, voitiin verottaa Suomessa osuudesta kommandiitti-yhtiön tulosta. Tulo oli TVL 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa. Pohjoismaisen verosopimuksen 5 ja 7 artikloja oli tulkittava niin, että ruotsalaisen osakeyhtiön Suomessa verotettava osuus äänettömän yhtiömiehen tulosta oli sellaista Suomessa olevasta yrityksen kiinteästä toimipaikasta saatua tuloa, jota ei veroteta yksinomaan Ruotsissa. Verosopimus ei näin ollen estänyt Suomea käyttämästä sisäisen lainsäädännön mukaista verotusoikeuttaan. Verovuodet 2000–2002. Äänestyksessä 3–2 vähemmistöön jääneet katsoivat, että verosopimus estää Suomea verottamasta.

KHO 2002/2803

Pankki A maksoi osakkeiden rajoitetusti verovelvolliselle ostajalle myyjän puolesta rahakorvausta, jolla ostajalle hyvitetiin häneltä osakekaupan selvityksen viivästymisen vuoksi (myyjällä ei ollut täsmäytyspäivänä myyntitoimeksiannon kohteena olleita osakkeita eikä myynnin kattavaa osingollista ostotoimeksiannosta) saamatta jäänyt osinkotulo. Korvausta pidettiin Suomesta saatuna tulona, josta oli perittävä lähdevero rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain nojalla ja mahdollisesti sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn verosopimuksen mukaisesti. Rahakorvaus oli kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan verosopimuksen muuta tuloa koskevan artiklan mukaista muuta tuloa, kun pankki A peri lähdeveron korvauksista, jotka maksettiin Kanadassa asuvalle saajalle. Tuloverolaki 10 § Ennakkoperintälaki 9 § Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 1 §, 2 §, 3 § 1 mom. , 7 § ja 8 § Sopimus Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 81/1992) 10 artiklan 3 kappale ja 21 artikla

KHO 2004:6

Henkilöllä, joka oli muuttanut perheineen Suomesta Belgiaan kesäkuussa 2002 ja jolla ei muuton jälkeen ollut Suomessa asuntoa eikä muuta omaisuutta kuin passiivisuontoista sijoitusomaisuutta ja siitä saatua tuloa, ei katsottu olleen Suomeen tuloverolain 11 §:ssä tarkoitettuja olennaisia siteitä vuoden 2002 päättyessä. Ennakkoratkaisu.

KHO 2005/31

Kun Suomessa rajoitetusti verovelvollinen Viron tasavallassa asuva urheilija osallistuu Suomessa vuonna 2005 järjestettävään urheilutapahtumaan, hän harjoittaa tuloverolain 10 §:n 4b kohdassa tarkoitettua toimintaa Suomessa ja hän on velvollinen maksamaan Suomeen lähdeveroa ulkomaiselta yhdistykseltä mahdollisesti saamastaan rahapalkinnosta. Tuloverolaki 9 § 1 mom. 2 kohta, 10 § 4b

kohta. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 3 § 1 mom

Henkilö oli muuttanut perheineen Suomesta valtioon X vuonna 1999. Hänestä tuli Suomeen rajoitetusti verovelvollinen 1.1.2003. Alkaen 1.1.2004 hän siirtyi valtiossa X Suomen pysyvän edustuston palvelukseen. Edustuston lausunnon mukaan hän oli lähetettyyn henkilöstöön kuuluva. Henkilö katsottiin TVL 11 §:n 2 momentin 1 kohdan perusteella vuoden 2004 alusta alkaen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi.

KHO 2007/1674

Puolisot olivat muuttaneet Espanjaan vuonna 1994, ja heitä oli pidetty rajoitetusti verovelvollisina Suomessa verovuosilta 1995–2002 toimitetuissa verotuksissa. Puolisoiden ei voitu katsoa tulleen uudelleen Suomessa yleisesti verovelvollisiksi, koska ei oltu näytetty, että heidän asumisessaan tai oleskelussaan Suomessa olisi vuonna 2003 ja 2004 tapahtunut muutosta aikaisempiin vuosiin nähden.

**KHO 2008/1489,
2008:43**

Suomen kansalainen A muutti keväällä 2003 Luxemburgiin yhdessä perheensä kanssa, kun hänen puolisonsa aloitti tehtävät Euroopan parlamentin kielenkääntäjänä. A jäi omasta työstään Suomessa hoitovapaalle ja hän hoiti Luxemburgissa kotona perheen lasta.

KHO 2010:37

Korkein hallinto-oikeus pyysi Euroopan unionin tuomioistuimelta SEUT:n 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisua siitä, onko Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista 8.4.1965 tehdyn pöytäkirjan 14 artiklaa tulkittava siten, että A:n verotuksellinen kotipaikka on sanotun pöytäkirjamääräyksen johdosta ja tuloverolain 9 ja 11 §:n säännöksistä huolimatta verovuonna 2007 edelleen Suomessa. Äänestys 4–1.

Korkein hallinto-oikeus tutki asian (KHO 2010:37) saatuaan tuomion EU-tuomioistuimelta. Ottaen huomioon keskusverolautakunnan päätöksen perustelut, perusteluissa mainitut oikeusohjeet, korkeimmassa hallinto-oikeudessa esitetyt vaatimukset ja asiassa saatu selvitys sekä Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa 28.7.2011 antama tuomio (C-270/10), keskusverolautakunnan päätöksen lopputuloksen muuttamiseen ei ollut perusteita.

KHO 2011:88

YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS

Antopäivä: **1.10.2009**
Voimassaolo: **Toistaiseksi**
Päivitetty: **18.4.2011**

Suomen tuloverotuksessa on kaksi eri verovelvollisuuden lajia: yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. Yleisesti verovelvollisia ovat Suomessa asuvat henkilöt ja rajoitetusti verovelvollisia ulkomailla asuvat henkilöt. Yleisesti verovelvolliset maksavat Suomeen veroa sekä Suomesta että ulkomailta saamistaan tuloista (maailmanlaajuinen verovelvollisuus). Rajoitetusti verovelvolliset maksavat Suomeen veroa vain Suomesta saamistaan tuloista. Seuraavassa selvitetään yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden edellytyksiä.

LUONNOLLINEN HENKILÖ

Luonnollinen henkilö (esim. palkansaaja tai eläkeläinen) on yleisesti verovelvollinen, jos hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on Suomessa. Varsinaisella asunnolla ja kodilla tarkoitetaan omaan tai perheen käyttöön varattua omistus- taikka vuokra-asuntoa. Yleisesti verovelvollisia ovat myös kaikki ulkomailta Suomeen yli 6 kuukaudeksi tulevat.

Kun Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille, häntä pidetään yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan (ns. kolmen vuoden sääntö). Sen jälkeen hän on yleensä rajoitetusti verovelvollinen. Rajoitettu verovelvollisuus tulee kyseeseen jo ennen kolmen vuoden kulumista, jos henkilö osoittaa, että hänellä ei verovuonna ole olennaisia siteitä Suomeen. Olennaisilla siteillä tarkoitetaan esimerkiksi Suomeen jäävää asuntoa tai Suomen sosiaaliturvaan kuulumista. Ulkomaan kansalaisesta tulee yleensä rajoitetusti verovelvollinen muuttopäivästä alkaen.

OSAKEYHTIÖ JA MUU YHTEISÖ

Yhteisöjä ovat esimerkiksi osakeyhtiöt ja osuuskunnat. Yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos se on rekisteröity Suomessa tai muuten perustettu Suomen lakien mukaan. Tällainen on esimerkiksi Suomen osakeyhtiölain mukaan perustettu osakeyhtiö.

Ulkomailla rekisteröity yhteisö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Jos tällaiselle yhteisölle muodostuu kiinteää toimipaikka Suomeen, yhteisön tulee maksaa Suomeen veroa tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvistä tuloista riippumatta siitä, onko tulot saatu Suomesta vai ulkomailta.

YHTYMÄ

Yhtymiä ovat muun muassa avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Yhtymänä pidetään myös kahden tai useamman henkilön hallitsemaa tai viljelemää Suomessa sijaitsevaa kiinteistöä. Yhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen, vaan sen saamat tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona. Tämän vuoksi yhtymä ei ole yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen. Yhtymän saamien tulojen verotukseen vaikuttaa osakkaiden asuinvaltio ja tulon saantivaltio.

KUOLINPESÄ

Kuolinpesä on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos perinnönjättäjä oli kuolinhetkellään Suomessa yleisesti verovelvollinen. Kuolinpesä on vastaavasti rajoitetusti verovelvollinen silloin, kun perinnönjättäjä oli kuollessaan rajoitetusti verovelvollinen.

VEROSOPIMUSTEN VAIKUTUS

Suomen yli 70 valtion kanssa tekemät verosopimukset voivat kaventaa velvollisuutta maksaa veroa Suomeen sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisten osalta. Verosopimusten avulla ratkaistaan myös tilanteet, joissa Suomessa yleisesti verovelvollinen on maailmanlaajuisesti verovelvollinen myös toisessa valtiossa (ns. kaksoisasumistilanne). Verosopimuksen perusteella ratkaistaan tällöin, kumpi valtio käytännössä saa ottaa huomioon kaksoisasujan maailmanlaajuiset tulot.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 292)

4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

4.1. Maailmanlaajuinen verovelvollisuus

Suomessa asuva eli yleisesti verovelvollinen on Suomessa verovelvollinen myös ulkomailta saadusta tulosta. Luvussa 3 on selvitetty milloin henkilöä tai yhteisöä pidetään Suomessa yleisesti verovelvollisena. Esillä olevassa luvussa 4 selvitetään yleisesti verovelvollisen ulkomaantulon verotuskohtelua. Yleisesti verovelvollisen elinkeinotulon verotuksesta on kerrottu luvussa 8.

Lähtökohtaisesti Suomessa asuvan verovelvollisuus on maailmanlaajuisista. TVL:ssä on kuitenkin Suomessa asuvan eräät ulkomaantulot säädetty vapaiksi Suomen verosta. EVL:n mukaan on puolestaan suomalaisen yhtiön ulkomailta saama osinko eräin edellytyksin verovapaata Suomessa. Lisäksi MenetelmäL:n mukaan yhteisön veronalaiseen tuloon ei lueta ulkomaantuloa, johon verosopimuksen perusteella sovellettaisiin vapautusmenetelmää.

Suomessa asuvan henkilön ulkomailta saama tulo on usein veronalaista ao. vieraassa valtiossa. Jos tällaista tuloa ei ole säädetty verovapaaksi TVL:ssa tai EVL:ssa, mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan yleensä Suomessa. Verosopimusten mukaan tämä tapahtuu joko vapautusmenetelmällä tai hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomaan tulolla on lähinnä merkitystä Suomesta saadun tulon veroprogressioon. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomen verosta vähennetään eli hyvitetään vieraassa valtiossa samasta tulosta maksettu vero. Italian ja Sveitsin kanssa tehdyissä verosopimuksissa on poikkeukselliset määräykset kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta eräissä tapauksissa lähdevaltiossa, ks. Italian sopimuksen 23.3 artikla ja Sveitsin sopimuksen 23.1 d) artikla. Jos tulo saadaan valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, kaksinkertainen verotus poistetaan aina hyvitysmenetelmällä. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista selvitetään jäljempänä tässä luvussa.

Ulkomailla oleskeleva yleisesti verovelvollinen Suomen kansalainen voi olla myös ao. toisessa valtiossa maailmanlaajuisesti verovelvollinen. Tällöin verosopimuksen perusteella ratkaistaan se valtio, jossa tällaisen ”kaksoisasujan” katsotaan asuvan verosopimusta sovellettaessa. Toinen valtioista joutuu silloin yleensä luopumaan maailmanlaajuisesta verotusoikeudesta.

Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö verosopimusta sovellettaessa asuu toisessa sopimusvaltiossa, tämä on koko ajan pidettävä mielessä verosopimusta luettaessa. Tästä seuraa usein, että

Eräät ulkomaantulot verovapaata

**Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen
Italia ja Sveitsi**

Kaksoisasujat

Suomessa ei voida edes veroprogressiossa huomioida muualta kuin Suomesta saatua tuloa. Lisäksi verosopimus voi estää tai rajoittaa verotusta myös Suomesta saadun tulon osalta. Esimerkiksi Suomesta saatujen osinkojen, korkojen ja rojaltien osalta on Suomessa noudatettava verosopimuksen mukaisia enimmäisprosentteja.

Kaksoisasujat ja verosopimukseen ympätty 3-vuoden sääntö

Eräissä Suomen tekemissä verosopimuksissa on sovittu, että Suomi saa sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidät verosopimusta sovellettaessa katsottaisiinkin toisessa sopimusvaltiossa asuviksi. Tämä määräys mahdollistaa esim. suomalaisten luovutusvoittojen verottamisen Suomessa tilanteessa, jossa se normaaliverosopimuksen mukaan ei tulisi kyseeseen. Ks. tarkemmin jäljempänä luettelo ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

Sosiaaliturvasopimukset

Valtioiden väliset sosiaaliturvasopimukset voivat rajoittaa velvollisuutta suorittaa vakuutetun sh-maksu ja pr-maksu ja tilittää työnantajan sosiaaliturvamaksu Suomessa veronalaisen tulon perusteella. Tässä luvussa todetaan lyhyesti näiden sopimusten vaikutus eri tilanteissa. Sopimuksia selvitetään tarkemmin luvussa 7.

Erityisryhmien verovelvollisuus

Jäljempänä luvussa 9 selvitetään eräiden Suomessa työskentelevien erityisryhmien mm. ulkomaisten diplomaattien verotusta. Nämä erityisryhmät ovat vapautettuja Suomen veroista useimpien tulojen osalta. Heidän kohdallaan myös Suomesta saatu tulo voi olla Suomessa verovapaata. Verovelvollisuus ei ole maailmanlaajuisista silloinkaan kun heitä on TVL:n mukaan pidettävä Suomessa yleisesti verovelvollisina.

4.2. Verovapaat ulkomaantulot

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan verovapaita ulkomaantuloja ovat

- Suomen ulkomaanedustuksessa tai muutoin Suomen valtion palveluksessa ulkomailla toimivien paikalliskorotukset ja eräät muut korvaukset (TVL 76 § 1 kohta),
- Finpro r.y.:een työsuhteessa olevan paikalliskorotus ja eräät muut korvaukset eräin edellytyksin (TVL 76 § 2 kohta),
- palkka tai palkkio, jonka YK tai jokin sen erityisjärjestö maksaa muualla kuin Suomessa suoritetusta asiantuntijatehtävästä (TVL 76 § 3 kohta),
- ulkomaantyöstä johtuvat, työnantajan maksamat verovelvollisen ja hänen perheensä muutto- ja matkakustannukset sekä työnantajan ulkomailla kustantama tavanomainen yksityinen palveluhenkilöstö ja lasten koulutus (TVL 76 § 5 kohta),
- Euroopan parlamentin jäsenen kulukorvaus ym. (TVL 70.2 §)

- Euroopan yhteisöjen maksamat eräät kulukorvaukset asiantuntijoille tai eräiden komiteoiden jäsenille (TVL 76 § 4a ja 4b kohdat) sekä
 - ulkomaanpäivärahat, jos on kyse tilapäisestä työmatkasta.
 - yhteisön ulkomailta saama tulo, johon sovelletaan vapautusmenetelmää (MenetelmäL 7 §)
 - palkka, johon soveltuu kuuden kuukauden sääntö (palkka on vapaa tuloveroista mutta vakuutuslupasta maksetaan sh-maksu ja pr-maksu)

Verovapaita ulkomaantuloja käsitellään seuraavassa lähemmin. Yritysten ulkomaisia osinkoja käsitellään luvussa 8.

Suomen valtiolta ja Finpro r.y:ltä (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y) saadut paikalliskorotukset ym.

Ulkomaanedustuksessa palvelevan tai muun Suomen valtioon palvelussuhteessa olevan, ulkomaille sijoitetun henkilön työnantajaltaan saamat eräät korvaukset ovat Suomessa verovapaita TVL 76 §:n 1 kohdan mukaan. Verovapaata on paikalliskorotus tai muu ulkomailta suoritetusta työstä tai paikallisista erikoisolosuhteista johtuvien erityisten menojen kattamiseksi tarkoitettu korvaus. Ratkaisusta KHO 1990/3375 ilmenee, että valtiolta esim. varustautumisrahana saatu korvaus on verovapaata.

TVL 76 §:n 2 kohdassa säädetään Finpro r.y:een (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y) työsuhteessa olevan, ulkomaille sijoitetun henkilön paikalliskorotuksesta. Korotus on verovapaa samoin kuin liiton maksama muu työstä tai paikallisista erikoisolosuhteista johtuvien erityisten menojen kattamiseksi tarkoitettu korvaus. Suoritukset ovat kuitenkin veronalaisia siltä osin, kuin ne ylittävät ulkomaanedustuksessa palvelevan henkilöstön vastaavat korvaukset.

Asiantuntijapalkkio YK:lta ja palkka eräiltä järjestöiltä

YK:lta tai sen erityisjärjestöltä muualla kuin Suomessa suoritetusta asiantuntijatehtävästä saatu palkka tai palkkio on TVL 76 §:n 3 kohdan mukaan Suomessa verovapaata. Verovapaata on myös tällaisesta tehtävästä YK:lta saatu päiväraha riippumatta siitä, mikä taho maksaa varsinaisen palkan. Sitä vastoin tehtävästä saatu eläke on Suomessa veronalaista tuloa (KHO 1978/4580). Verovapaus voi koskea vain suoritusta, jonka YK tai sen erityisjärjestö maksaa. Palkka, jonka puolustusministeriö maksaa palveluksesta Suomen YK-pataljoonassa on Suomessa veronalaista (KHO 1978/1946). Esimerkkiluettelo YK:n erityisjärjestöistä on luvussa 3.

Eläke

Henkilö voi työskennellä YK:ssa myös virkamiehenä. YK:n erityisjärjestöjen ja muiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa virkamiehenä tai toimihenkilönä ansaitun palkan verovapautta koskevia

YK:n virkamiehet

määräyksiä on erityisissä valtioiden välisissä sopimuksissa. Esimerkkinä voidaan mainita Kansainvälistä Valuuttarahastoa (International Monetary Fund eli IMF) ja Kansainvälistä Jälleenrakennuspankkia (International Bank for Reconstruction and Development eli IBRD) koskevat sopimukset (SopS 69/1977 ja SopS 3/1948). Euroopan Vapaakauppaliiton (European Free Trade Association eli EFTA) virkamiehilleen maksamat palkat todetaan verovapaiksi erityisessä pöytäkirjassa (SopS 14/1963). n virkamiehenä saatu palkkatulo on verovapaata neuvostoa koskevaan yleissopimukseen liittyvän lisäpöytäkirjan perusteella (SopS 80/1989).

Esimerkki

Yleisesti verovelvollinen A työskentelee Kosovossa YK:n tehtävissä erityisasiantuntijana. Palkan hän saa Suomesta Ulkoministeriöltä ja päivärahan YK:lta. Palkka verotetaan Suomessa. YK:lta saatu päiväraha on kokonaan verovapaata eikä siitä voi jäädä verotettavaa säästöä. Erityisasiantuntijalle maksettu päiväraha on tarkoitettu kattamaan paitsi tavanomaiset päivärahalla katettavat elantokustannukset (ravinto yms.) myös asumiskustannukset asemapaikassa. Vaatimuksia asumiskustannusten vähentämisestä ei siten voida hyväksyä, koska kustannusten on katsottava tulleen katetuiksi verovapaalla päivärahalla. Päivärahan ei sitävastoin voida katsoa kattavan matkoja Suomesta Kosovoon ja takaisin, joten niiden vähennyskelpoisuus ratkaistaan erikseen.

Euroopan parlamentin jäsenen kulukorvaus

TVL 70 §:ään on sisällytetty muutos (227/95), jonka mukaan Euroopan parlamentin jäsenelle maksettu yleinen kulukorvaus ei ole veronalaista tuloa. Verovapaita ovat myös mm. matkustusmääräraha, oleskelumääräraha, tietoliikennekorvaus ja sihteerimääräraha.

Kansallisten asiantuntijoiden ym. EU:lta saamat kulukorvaukset

Euroopan yhteisöjen komissiossa työskentelevät ns. kansalliset asiantuntijat saavat palkkansa kotivaltiostaan olevalta työnantajalta. Tavallisesti asiantuntijat ovat eri ministeriöiden virkamieskunnasta tai muualta julkiselta sektorilta. Jos Suomessa asuva työskentelee kansallisena asiantuntijana, hänen komissiolta saamansa eräät korvaukset on säädetty verovapaaksi vuodesta 1995 alkaen (TVL 76 § 4a kohta) (431/96). Vuodesta 1999 alkaen (227/1999) korvausten verovapaus koskee muitakin kuin komission palveluksessa työskenteleviä asiantuntijoita. Tällöin kuitenkin kyseessä tulee olla EU:n laajentumisprosessiin liittyvä komission hyväksymä asiantuntijatehtävä, esimerkiksi ns. twinning-hanke.

Vuoden 2002 lakimuutoksella TVL 76 §:n 1 momentin 4 a) kohtaa laajennettiin edelleen, sillä senhetkinen säännös ei koskenut TACIS-

ohjelmassa mukana olevia. TACIS-ohjelmassa työskentelevät kansalliset asiantuntijat eivät ole komission palveluksessa eikä voitu katsoa, että asiantuntijatehtävien hoitaminen raja-alueyhteistyöohjelmaan kuuluvissa valtioissa olisi liittynyt tuolloin voimassa olleen lainkohdan tarkoittamalla tavalla laajentumisprosessiin. Lainmuutoksen esitöissä (HE 201/2002) todetaan, että kansallisia asiantuntijoita ja twinning-toimintaa käytetään PHARE-ohjelman lisäksi muissakin yhteisön rahoittamissa ohjelmissa. Tällaisia ohjelmia ovat muun ohessa CARDS, TACIS, ISPA, SAPARD ja MEDA. Näistä erityisesti PHARE, TACIS ja CARDS ovat ohjelmia, joihin Suomen julkishallinnolta on pyydetty asiantuntijoita.

Verovapaita korvauksia ovat toimeentulomääräraha, kiinteä lisämääräraha, korvaus matkakustannuksista, muuttokustannuksista, erityisestä tehtävästä johtuvista kustannuksista sekä muu niihin rinnastettava korvaus.

Euroopan yhteisöjen alueiden komiteassa ja sosiaalikomiteassa voi työskennellä jäsenenä myös suomalaisia. Jäsenyys on luottamus-toimi, josta ei makseta erillistä korvausta. Jäsenen komissiolta saamat kulukorvaukset on vuonna 1996 (431/96) säädetty taannehtivasti verovapaaksi vuodesta 1995 alkaen (TVL 76 § 4b kohta). Verovapaita korvauksia ovat yleinen kulukorvaus, korvaus matkakustannuksista ja muu niihin rinnastettava korvaus.

Ulkomaantyöstä johtuvat eräät korvaukset työnantajalta

TVL 76.1 § 5) kohdassa (1549/95) on vuoden 1996 alusta säädetty verovapaiksi ulkomaantyöskentelyyn liittyvät eräät elantokustannusten korvaukset. Verovapaita ovat työnantajan maksamat verovelvollisen ja hänen perheensä muutto- ja matkakustannukset, tavanomaiset lasten koulutuskustannukset sekä ulkomailla työskentelyn aikana työnantajan työskentelyvaltiossa kustantama tavanomainen yksityinen palvelushenkilöstö.

Tavanomaisella yksityisellä palvelushenkilöstöllä tarkoitetaan verovelvollisen yksityistaloudessa olevia esimerkiksi lastenhoitajaa, sisäköö, kokkia, puutarhuria, autonkuljettajaa ja turvallisuusmiestä. Verovapauden edellytyksenä on, että tällaista henkilöstöä voidaan asianomaisen maan olosuhteet huomioon ottaen pitää yleiseen käytäntöön kuuluvana. Tavanomaisena lasten koulutuksena pidetään Suomen peruskoulussa ja lukiossa annettavaa opetusta vastaavaa koulutusta. Työnantaja voi siten verovapaasti korvata esimerkiksi vastaavan kansainvälisen koulun lukukausimaksut. Varusteluraha ei ole muuttokustannus.

Mainittujen korvausten verovapaus ei edellytä sitä, että palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö. Muutos ei laajenna verovelvollisen oikeutta tehdä verotuksessa vähennyksiä. Kun Suomessa esimerkiksi lasten koulukustannuksia pidetään elantomenoina, verovelvollisen

Kuuden kuukauden säännön ei tarvitse soveltua palkkaan

nen ei voi vähentää koulukustannuksia, joita työnantaja ei korvaa. TVL 76 § koskee vain Suomessa asuvan henkilön ulkomaantyöskentelyä. Jos työnantaja korvaa tällaisia elantokustannuksia Suomeen ulkomailta tulevalle, edut ovat veronalaista tuloa (KVL 2006/10).

Päivärahat

TVL 71 §:n mukaan veronalaista tuloa ei ole työnantajalta työmatkasta saatu matkustamiskustannusten korvaus, päiväraha, ateriakorvaus ja majoittumiskorvaus, joka vastaa työmatkoista keskimäärin aiheutuvaa kohtuullista matkustamiskustannusten ja elantokustannusten lisääntymistä. Verovapaus koskee samalla tavalla sekä kotimaassa että ulkomailla tehtyjä työmatkoja. Edellä mainitut korvaukset ovat verovapaita sen mukaan kuin Verohallinto vuosittain tarkemmin määrää varattuaan kulukorvausasiain neuvottelukunnalle tilaisuuden tulla kuulluksi asiassa. Ulkomaanpäivärahojen suuruus vahvistetaan valtiovarainministeriön lausunnon perusteella. Verohallinnon päätöksen perusteet ja määrät ovat voimassa olevien säännösten mukaan sitovia.

Kuuden kuukauden säännön alainen palkka

Kuuden kuukauden sääntö TVL 77 §:ssä koskee ulkomaanpalkan verovapautta. Jos yleisesti verovelvollisen työstä johtuva oleskelu ulkomailla kestää vähintään kuusi kuukautta, palkka on Suomessa verovapaata, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Verosopimus ei saa estää työskentelyvaltiota verottamasta ja verovelvollinen ei saa oleskella Suomessa enempää kuin keskimäärin kuutena päivänä jokaista täyttä ulkomaantyöskentelykuukautta kohti. Kyseessä ei ole täydet kalenterikuukaudet, vaan työstä johtuvan ulkomailla oleskelun alkupäivästä laskettavat kuukauden jaksot. Verovapaus ei koske suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa ansaittua tai Suomen valtiolta tai muulta suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Finpro r.y:ltä saatua palkkaa. Jos palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö, Suomeen on tulon verovapaudesta huolimatta yleensä maksettava sh-maksu, pr-maksu ja st-maksu. Maksut maksetaan yleensä ulkomaantyöskentelyyn määritetyn vakuutuspalkan perusteella.

Työntekovaltion verotusoikeus

Kuuden kuukauden sääntöä ei sovelleta palkkatuloon, jos verosopimuksen mukaan työskentelyvaltiolla ei ole palkkaan verotusoikeutta. Sääntö ei kuitenkaan edellytä sitä, että työskentelyvaltio tosiasiallisesti verottaa tulon. Sääntö voi siis soveltua, jos työntekovaltiossa on sisäistä lainsäädäntöä, joka mahdollistaa ulkomaalaiselle verovapauden silloinkin, kun verosopimus sallisi verotuksen. Samoin sääntö voi soveltua, jos verotus työntekovaltiossa jää toteutumatta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin takia.

Verosopimuksen 15 artiklassa oleva 183-päivän sääntö eli mekaanikosääntö estää verotuksen työntekovaltiossa, jos työnantaja ei ole työntekovaltiosta ja työntekijä oleskelee työntekovaltiossa enintään 183 päivää tietyn jakson aikana. Jakso on verosopimuksesta riippuen joko kalenterivuosi, työntekovaltion verovuosi tai mikä hyvänsä perättäisten 12 kuukauden jakso. Liitteenä olevasta ohjeesta Ulkomaan työskentelyn verotus käy ilmi, miten aika eri verosopimusten mukaan lasketaan. Oleskeluajasta riippumatta työntekovaltiolla kuitenkin on verotusoikeus sellaiseen palkkaan, joka rasittaa suomalaisen tai kolmannesta maasta olevan työnantajan työntekovaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa. Jos kuuden kuukauden säännön soveltuminen perustuisi väitteeseen suomalaisen työnantajan työntekovaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta, verovelvollisen on esitettävä väitteen tueksi työntekovaltion veroviranomaisen antama selvitys tai ainakin selvitys siitä, että verotus työntekovaltiossa on toteutunut.

– 183-päivän sääntö eli mekaanikosääntö

Jos suomalaisella yrityksellä on ulkomailla emo- tai tytäryhtiö, tämä seikka ei sinänsä merkitse sitä, että yrityksellä olisi ulkomailla kiinteä toimipaikka.

OECD-malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaaria on 183-päivän säännön osalta uusittu (18.7.2008) siten, että päiviä jolloin henkilö on asuva/residentti tietyssä valtiossa, ei lasketa mukaan, kun tutkitaan onko henkilö oleskellut 183 päivää ko. valtiossa ollessaan asuva/residentti toisessa valtiossa.

X asuu ja on “residentti” S-valtiossa 1.1.2011 – 31.12.2011. X saa 1.1.2012 työpaikan R-valtiosta sikäläiseltä työnantajalta ja hän muuttaa R-valtioon - hänestä tulee “residentti” R:ssä. X:n työnantaja lähettää X:n komennukselle S-valtioon 15. – 31.3.2012. *Tässä tapauksessa X on S-valtiossa 292 päivää 1.4.2011 – 31.3.2012, mutta koska hän on “residentti” S-valtiossa 1.4.2011 – 31.12.2011, tätä ensimmäistä jaksoa ei oteta huomioon kun lasketaan oleskeluaikaa, johon viitataan art.15.2 alakohdassa a).*

183 päivän laskenta, esimerkki 1

Y, joka on “residentti” R-valtiossa, on S-valtiossa 15. – 31.10.2011 valmistelemissa R-valtiossa “residentin” A-yhtiön etabloitumista S-valtioon. Y muuttaa S-valtioon 1.5.2012 ja tulee siellä “residentiksi”. Hän työskentelee juuri perustetun A-yhtiön tytäryhtiön (yhtiö “residentti” S:ssä) johtajana. *Tässä tapauksessa Y on S-valtiossa 184 päivää 15.10.2011 – 14.10.2012, mutta koska hän on “residentti” S-valtiossa 1.5. – 14.10.2012, tätä jälkimmäistä jaksoa ei oteta huomioon kun lasketaan oleskeluaikaa, johon viitataan art.15.2 alakohdassa a).*

183 päivän laskenta, esimerkki 2

Työskenneltäessä esim. muussa Pohjoismaassa tai Baltian maissa, verosopimus antaa työskentelyvaltiolle aina verotusoikeuden, jos suomalaisen yrityksen työntekijän katsotaan todellisuudessa olevan vuokrattu työntekovaltiosta olevan työnantajan käyttöön. Vuokraustilantee-

– työvoiman vuokraus

seen vedottaessa verovelvollisen on esitettävä Suomen veroviranomaisille riittävä selvitys siitä, että työskentelyvaltio verottaa tällä perusteella.

– **ulkomainen työnantaja**

Verosopimuksen 15 artikla ei estä verotusta työntekevaltiossa, jos työ tehdään työnantajalle, joka on työntekevaltiosta.

– **verosopimuksen mukainen asuminen**

Kuuden kuukauden sääntö soveltuu myös silloin, kun työntekevaltiolla on verotusoikeus sen vuoksi, että työntekijän verosopimuksen mukaisesti asuinvaltioksi katsotaan Suomen sijasta työntekevaltio. Tällä seikalla on merkitystä erityisesti työskenneltäessä valtioissa, joiden verosopimuksissa 183-päivän sääntö on kytketty kalenterivuoteen.

Esimerkki

Suomalainen yritys lähettää B:n Italiaan 1.1.–31.8. väliseksi ajaksi. B oleskelee tänä aikana Suomessa 20 päivää. Kun B:n oleskelu Italiassa ylittää 183 päivää kalenterivuonna, verosopimus ei estä palkan verotusta Italiassa. Suomessa palkkaan sovelletaan kuuden kuukauden sääntöä.

Esimerkki

Suomalaiset C ja D hankkiutuvat työhön Saksaan saksalaisen työnantajan palvelukseen. C on Saksassa 8 kuukautta mutta D vain 4 kuukautta. Verosopimuksen mukaan Saksalla on verotusoikeus molempien palkkaan, koska työnantaja on saksalainen. C:n palkkaan sovelletaan Suomessa kuuden kuukauden sääntöä. D:n palkkaan sääntö ei sovellu. Suomen ja Saksan välinen verosopimus edellyttää, että Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenetelmällä. Tällöin D:n koko palkka verotetaan Suomessa. D saa kuitenkin vähentää Saksan tuloon kohdistuvasta Suomen verosta sen veron, joka hän osoittaa maksaneensa Saksassa.

Esimerkki

Suomalainen rakennusliike lähettää suomalaisen E:n Norjaan 4 kuukaudeksi. Aluksi näyttää siltä, että palkka verotetaan täysin normaalisti Suomessa. Ilmenee kuitenkin, että E on vuokrattu työntekijä, joka on tosiasiallisesti työskennellyt norjalaisen pääurakoitsijan liiketoiminnassa. Pohjoismaisen verosopimuksen 15 artiklan d) kohdan mukaan Norjalla on tällöin verotusoikeus palkkatuloon. Työskentelyn lyhyen keston vuoksi kuuden kuukauden sääntö ei sovellu. Verosopimuksen perusteella Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

Heijastusvaikutus

Vaatus, että verosopimus ei saa estää työntekevaltiota verottamasta palkkaa, vaikuttaa käytännössä monella tavalla. Sillä on merkitystä myös siihen, paljonko verosopimusvaltiossa työskentelevällä verovelvollisella voi olla Suomessa käyntejä ja niihin tilanteisiin, joissa työskentely keskeytyy tai päättyy ennaikaisesti.

Työnantajan tai valtion vaihtuminen

Nykyisessä muodossaan kuuden kuukauden säännössä ei periaatteessa rajoiteta maan tai työnantajan vaihtumista. Käytännössä kuitenkin esimerkiksi työskentelyvaltiota ei voi vaihtaa tiuhaan, jos työ tapahtuu verosopimusvaltioissa ja työnantaja on Suomesta.

B työskentelee suomalaisen työnantajan palveluksessa 7 kuukautta siten, että hän työskentelee ensin 4 kuukautta Ruotsissa ja sitten 3 kuukautta Saksassa. Työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa kummassakaan työntekovaltiossa. Verosopimus estää verotuksen sekä Ruotsissa että Saksassa. Tästä johtuu, että tulo verotetaan Suomessa normaaliin tapaan. Jos B:n työskentely Saksassa tapahtuisi saksalaisen työnantajan palveluksessa, tähän 3 kuukauden jaksoon soveltuisi kuuden kuukauden sääntö, koska ulkomaantyöskentely sinänsä kestää yli 6 kuukautta ja koska tämän nimenomaisen jakson osalta verosopimus ei estä työntekovaltiota verottamasta palkkaa. Lopputulos olisi sama, jos B Saksan sijasta työskentelisi 3 kuukauden jakson valtiossa, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

Esimerkki

Suomalainen yhtiö lähettää työntekijän ensin 8 kuukaudeksi Iraniin (ei verosopimusmaa), heti sen jälkeen 4 kuukaudeksi Saksaan ja välittömästi sen jälkeen vielä Iraniin 4 kuukaudeksi. Koko tämän 16 kuukauden jakson aikana työntekijä oleskelee Suomessa enintään keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden. Työnantajalla ei ole Saksassa kiinteää toimipaikkaa. Saksassa tehdystä työstä saatu palkka verotetaan Suomessa normaalisti. Kuuden kuukauden sääntö soveltuu molempiin Iranissa työskentelyjaksoihin. Vaikka jälkimmäinen Iranissa työskentely kestää vain 4 kuukautta, se on kuitenkin osa yli 6 kuukautta kestävästä ulkomaantyöskentelystä, jonka aikana Suomessa ei ole käyty liikaa. Kun tämän osan osalta verosopimus ei estä verotusta työskentelyvaltiossa, kuuden kuukauden sääntö soveltuu.

Esimerkki

Työstä johtuvan oleskelun ulkomailla on kestettävä vähintään kuusi kuukautta. Aika ei ole sidottu kalenterivuoteen. Aikaa ei myöskään lasketa täysiltä kalenterikuukausilta vaan työstä johtuvan ulkomailla oleskelun ensimmäisestä päivästä aina kuukausi eteenpäin.

Vähintään kuusi kuukautta

Jos ulkomaantyöskentely on suunniteltu vain kuuden kuukauden pituiseksi, tämä jakso ei voi alkaa lomalla eikä päättyä lomaan.

Sääntöä ei sovelleta Suomen valtiolta, suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y:ltä saatuun tai suomalaisessa aluksessa ansaittuun palkkaan. Sääntöä voidaan soveltaa ulkomaiselta valtiolta saatuun tai ulkomaisella tai mukavuuslippualuksella ansaittuun palkkaan.

– työnantajan luonne

Julkisyhteisöjä ovat valtion ja kunnan lisäksi esimerkiksi:

- kuntainliitto,
- evankelisluterilainen kirkko ja seurakunta,
- ortodoksinen kirkkokunta ja seurakunta, seurakuntainliitto, muu seurakuntain yhtymä ja kirkon keskusrahasto
- Suomen Pankki,
- Kansaneläkelaitos,
- läänien taidetoimikunnat, taiteen keskustoimikunta,
- Suomen Akatemia,

- Matkailun edistämiskeskus,
- Valtion teknillinen tutkimuskeskus VTT*

Ulkomainen valtio tai julkisyhteisö ei ole tässä tarkoitettu julkisyhteisö. Valtion ja kunnan omistama yhteisö, esim. osakeyhtiö, ei ole julkisoikeudellinen oikeusobjekti. Julkisyhteisöjä eivät ole esim. yksityistaloudelliset yhdistykset ja säätiöt, rekisteröidyt yhdistykset ja poliittiset puolueet, Suomen Kulttuurirahasto ei myöskään ole julkisyhteisö. Tulovuodesta 2010 alkaen mitään suomalaisia yliopistoja ei tuloverotuksessa pidetä julkisyhteisöinä.

* VTT toimii 1.1.2010 alkaen VTT Group -rakenteen mukaisesti, johon kuuluu myös itsenäisiä yhtiöitä (VTT Expert Services Oy, VTT Ventures Oy, VTT International Oy, VTT Memsfab Oy), jotka eivät yllä kerrotun mukaisesti ole julkisyhteisöjä.

- Suomessa oleskelu

Ulkomaantyöskentelyn aikana voi oleskella Suomessa enintään keskimäärin kuutena päivänä kutakin täyttä ulkomaantyöskentelykuukautta kohden. Jos ulkomaantyöskentely kestää esim. 1.1.–28.10., sääntö lähtökohtaisesti sallii Suomessa oleskelua yhteensä 54 päivää. Jos työ tapahtuu suomalaiselle tai kolmannesta valtiosta olevalle työnantajalle, Suomessa käynnit eivät kuitenkaan saa aiheuttaa sitä, että oleskelu työntekevaltiossa jää enintään 183 päivään.

Käyntikertojen lukumäärällä ei ole merkitystä. Suomessa oleskelun syyllä ei myöskään ole merkitystä. Suomipäiviä ovat siten myös ns. raportointipäivät. Lähtö- ja tulopäivät luetaan Suomessa olopäiviksi. Suomessa tehdystä työstä saatu palkka on kokonaisuudessaan Suomessa verotettavaa tuloa. Kuuden kuukauden sääntöä voidaan kuitenkin soveltaa palkkaan, joka saadaan saman työnantajan palveluksessa tapahtuvasta, enintään muutamia päiviä kestävästä, ulkomaantyöskentelyyn olennaisesti liittyvästä Suomessa työskentelystä. Vaikka siis raportointipäivät ovat Suomi-päiviä, niiltä kertyvä palkka voi olla Suomessa verovapaata.

Esimerkki

A työskentelee Ruotsissa suomalaisen työnantajan lukuun 10.1.–15.7. Tänä aikana hän oleskelee Suomessa 30 päivää. Kun oleskelu Ruotsissa jää alle 183 päivän, verosopimus estää Ruotsia verottamasta. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu ja palkka verotetaan Suomessa normaaliin tapaan.

Esimerkki

B työskentelee Norjassa 12 kuukauden pituisen jakson. Tänä aikana hänellä on Suomessa käyntejä kaikkiaan 80 päivää. Kuitenkin ensimmäisen 8 kuukauden aikana Suomessa käyntejä on vain 48 päivää. Vaikka kuuden kuukauden sääntö ei sovellu koko työskentelyjaksoon, se kuitenkin soveltuu ao. 8 kuukauden pituiseen jaksoon. Norjalla on verotusoikeus palkkaan koko ajalta. Suomi soveltaa progressioehtoista vapautusmenetelmää 4 kuukauden palkkaan.

– vain palkka

Sääntö soveltuu vain palkkaan. Sitä ei sovelleta liikkeen- tai amma-

tinharjoittajana saatuun tuloon tai stipendiin. Työttömyyskorvaus, verovelvolliselle itselleen suoritettava sairausvakuutuspäiväraha tai tapaturmavahinko- tai liikennevahinkoturvaan perustuva suoritus eivät ole säännöksen tarkoittamaa palkkaa. Työsuhteen purkamisen yhteydessä saatu kertasuoritus ei myöskään ole säännön tarkoittamaa tuloa (KHO 1993/2671). Sääntöä voidaan soveltaa säännön edellytykset täyttävän työskentelyn aikana työnantajalta saatuun sairausajan palkkaan. Samoin sääntö soveltuu työministeriöltä palkkaturvalain nojalla tulevaan suoritukseen, jos se perustuu säännön edellytykset täyttävään ulkomaantyöskentelyyn.

Suomessa asuva henkilö työskentelee Venäjällä 8kk ammatinharjoittajana suorittaen omalla koneistolla metsänraivaustöitä. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu ammattituloon. Tulo verotetaan Suomessa normaaliin tapaan. Jos Venäjä verottaa tuloa kiinteän toimipaikan muodostumisperusteella, Venäjän vero hyvitetään verovelvollisen esittämän selvityksen perusteella.

Esimerkki

Jos kuuden kuukauden sääntö soveltuu ulkomailla tiettyinä ajanjaksona ansaittuun palkkatuloon, sääntö voi soveltua myös samalta ajalta kertyvään optioedun osaan. Jotta tämä olisi mahdollista tulee vuodesta 2001 alkaen seuraavien lisäedellytysten täytyttyä:

Optioetu

- 1) Suomen ja työskentelyvaltion välillä on voimassa verosopimus, ja
- 2) työskentelyvaltion verojärjestelmässä optioetuja verotetaan palkkatulona (ansiotulona), ja lisäksi
- 3) verovelvollinen esittää selvityksen siitä, että etu on saatettu työskentelyvaltion veroviranomaisten tietoon.

Ulkomailla oleskelun on johduttava työnteosta. Jos oleskelu johtuu perhesyistä tai opiskelusta, sääntö ei sovellu. Mutta jos ulkomaille esim. opiskelemaan lähtenyt hankkiutuu opiskeluvaltiossa kokopäivätyöhön vähintään kuudeksi kuukaudeksi, palkkaan on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä. On selvää, että työskentelyvaltiossa vietetyt viikonloput ja muut lyhyet vapaa-ajan jaksot ovat työstä johtuvaa oleskelua ulkomailla. Myöskään vuosiloman viettäminen työskentelyvaltiossa ei "kuluta" verovelvollisen Suomessa oleskelupäiviä (KHO 1981/2620 ja KHO 1988/2288).

Ulkomailla oleskelun johduttava työstä

Kuuden kuukauden sääntö saattaa soveltua myös ulkomailla tehtyyn etätyöhön, jos verosopimuksen mukaan tulo verotetaan työntekovaltiossa ja työn voidaan katsoa edellyttävän ulkomailla oleskelua.

Verohallinto on aikaisemmin ohjannut, että vuosiloman tai muun pidemmän loman viettäminen kolmannessa valtiossa, tulisi rinnastaa Suomipäiviin. Vuodesta 2004 alkaen tämä ohje ei enää ole voimassa. Kolmannessa valtiossa vietettäviä lomia ei siten enää rinnasteta Suomipäiviin. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita jo aikaisemmin erityis tilanteissa annetut ratkaisut KHO 1998/1040 ja KHO 2001/759.

Loma kolmannessa valtiossa

Lomapalkka, bonuspalkkiot

Sääntö soveltuu vuosilomapalkkaan, lomakorvaukseen ja ns. bonuspalkkioihin siltä osin, kuin ne perustuvat ulkomailla tehtyyn säännön edellytykset täyttävään työhön. Sääntö voi soveltua bonuspalkkioon, vaikka se maksettaisiin vasta Suomeen palattua. Näyttövelvollisuus palkkion yhteydestä ulkomaantyöhön on verovelvollisella. Lomaraahan ja lomaltapaluurahaan sovelletaan kuuden kuukauden sääntöä, jos sääntö soveltuu palkkaan, jonka perusteella ne maksetaan.

Esimerkki

A työskentelee ulkomailla 1.1.–31.12. ja on tänä aikana Suomessa kesälomalla 1.7.–31.7. Työnantaja poikkeaa kertymisperiaatteesta ja soveltaa loma-ajan koko palkkaan kuuden kuukauden sääntöä. Seuraavan vuoden A työskentelee Suomessa. Kun A:lle seuraavana vuonna maksetaan loma-ajan palkkaa, tämä on osittain kertynyt ulkomaantyöskentelyn aikana. Nyt loma-ajan palkka on kuitenkin kokonaan veronalaista, koska kuuden kuukauden sääntöä on jo sovellettu loma-ajan palkkaan ulkomaantyöskentelyn kestoja vastaavalta ajalta.

Sivutoimi

Verovelvollisella voi olla työntekovaltiossa päätoimen ohella sivutuloja. Sivutuloihin soveltuu kuuden kuukauden sääntö, jos ne luonteeltaan edellyttävät työntekovaltiossa oleskelua. Ratkaisussa KHO 1996/4135 katsottiin, että yli 6 kuukautta ulkomailla työskentelevän sivutulosta saamaan korvaukseen soveltuu kuuden kuukauden sääntö, vaikka sääntö ei soveltunut suomalaiselta julkisyhteisöltä päätoimesta saatuun palkkaan.

Työn keskeytymisen tai päättyminen -säilyykö työntekovaltiolla verotusoikeus?

Joskus verovelvollinen oleskelee Suomessa enemmän kuin keskimäärin kuutena päivänä täyttä ulkomaantyöskentelykuukautta kohti. Tällöin kuuden kuukauden sääntöä ei yleensä sovelleta. Liika Suomessa oleskelu voi kuitenkin johtua pakottavasta, odottamattomasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta syystä. Jos tällöin työntekijä välittömästi syyn lakattua palaa työskentelyvaltioon, ylimääräinen Suomessa oleskelu ei sinänsä estä säännön soveltamista. Jos ulkomaantyöskentely kokonaan päättyy ja jää kuutta kuukautta lyhyemmäksi edellä mainitusta syystä, tämä ei sinänsä estä kuuden kuukauden säännön soveltamista. Ylimääräinen Suomessa oleskelu tai työn ennenaikainen päättyminen voi kuitenkin usein aiheuttaa sen, että verosopimus estää verotuksen työskentelyvaltiossa. Tällöin sääntöä ei sovelleta.

Pakottava syy on esimerkiksi sotatila, poliittiset levottomuudet, ydinvoimalaonnettomuus, viisuminsaantivaikkeudet, oma tai perheenjäsenen vakava sairastuminen, epidemian aiheuttama terveysvaara, työnantajan konkurssi tai tilaajan maksukyvyttömyys. Tällaiseksi syyksi on myös hyväksytty lähisukulaisen hautajaistilaisuuteen osallistuminen. Koska kertausharjoitukseen osallistumista voidaan lykätä, se ei oikeuta ylimääräiseen Suomessa oleskeluun.

Suomeen palattaessa työntekijälle saatetaan maksaa ns. paluukorvaus tai asettautumiskorvaus. Jos korvauksen edellytyksenä on se,

että työntekijä palaa työskentelemään Suomeen hänet ulkomaille lähettäneen työnantajan palvelukseen, korvausta on pidettävänä palkkana Suomessa tehdystä työstä, eikä kuuden kuukauden sääntö sovellu tällaiseen suoritukseen.

Suomalainen työnantaja voi soveltaa kuuden kuukauden sääntöä oma-alotteisesti. Verokorttimuutosta ei haeta. Työnantaja on kuitenkin velvollinen antamaan maksetusta palkasta ns. alkamisilmoituksen lomakkeella VEROH 5052a (NT2) (VeroH:n päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta 4 §). Ilmoitus on annettava työnantajan omalle verotoimistolle kuukauden kuluessa siitä, kun ennakonpidätys ensimmäisen kerran jätettiin toimittamatta. Lisäksi työnantajan on lomakkeella VEROH 5053 myöhemmin annettava verotoimistolle tarkkailuilmoitus. Suomalaisen työnantajan maksamat kuuden kuukauden säännön alaiset palkat on vapautettu ilmoittamisvelvollisuudesta. Verotoimisto saa palkoista tiedon työnantajan antamalta vuosi-ilmoitukselta. Työnantajan ei tarvitse antaa näistä palkoista ennakonpidätystodistusta.

Työnantajan menettely

Joskus tulee esiin tapauksia, joissa kuuden kuukauden sääntöä ei ole sovellettu ennakkoperinnässä, mutta verotusta toimitettaessa säännön soveltuminen on selvää. Tällöin verovelvollinen saa lopullisessa verotuksessa veronpalautuksena liikaa toimitetun ennakonpidätyksen. Pohjoismaisissa tilanteissa on kuitenkin otettava huomioon pohjoismaisen ennakonpidätys sopimuksen määräykset. Sopimusta selvitetään luvussa 9. Jos työ on tapahtunut muussa pohjoismaassa siten, että työntekovaltiolla on verotusoikeus, palautettava ennakonpidätys tulee siirtää asianomaiseen työskentelyvaltioon. Kun verotoimistossa havaitaan tällainen tapaus, siitä tulee välittömästi ilmoittaa yhdysverotoimistolle. Yhdysverotoimisto tekee toiselle valtiolle siirtotiedustelun lomakkeella NT5 ja hoitaa mahdollisen siirron.

Veronpalautus ja Pohjoismaassa työskentely

4.3. Veronalaiset ulkomaantulot

Edellä on lueteltu ulkomaantulot, jotka ovat vapaita Suomen verotuksesta. Lähtökohtaisesti muut ulkomailta saadut tulot ovat yleisesti verovelvolliselle Suomessa veronalaisia. Myös ulkomaantulot jaetaan ansiotuloihin ja pääomatuloihin siten, kuin TVL:ssä on sanottu.

Muuna kuin euroina saatu yksittäinen tuloerä muutetaan euroiksi saantopäivän kurssin mukaan. Säännöllinen, toistuva ulkomainen tulo kuten eläke, muutetaan euroiksi Euroopan keskuspankin julkaisemien kurssien mukaan (ks. liite). Näissäkin tapauksissa voidaan verovelvollisen vaatimuksesta ja hänen esittämänsä selvityksen perusteella käyttää valuutanvaihdossa tosiasiallisesti noudatettua kurssia.

Ulkomaanrahassa saatu tulo

Suomessa asuvalle henkilölle määrätään yleensä vakuutetun sh-

Sv-maksu

maksu ja pr-maksu myös ulkomailta saadun ansiotulon perusteella. Maksuja ei määrätä tulosta, joka TVL 76 §:n nojalla on verovapaata. Valtioiden välillä sosiaaliturvasta tehty sopimus voi lisäksi joissain tapauksissa estää sv-maksujen määräämisen toisessa valtiossa ansaitun palkkatulon perusteella. Vain harvinaisissa poikkeustapauksissa tällainen sopimus voi estää maksuvelvollisuuden ulkomailta saadun eläketulon perusteella. Maksuja selvitetään tarkemmin luvussa 7.

Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo

Ulkomailta saadut palkkatulot, joihin ei sovellu kuuden kuukauden sääntö

Jos ulkomaantyöskentelystä saatuun palkkaan ei sovellu kuuden kuukauden sääntö, on verotusta toimitettaessa selvitettävä se, onko työntekevaltiolla verosopimuksen mukaan oikeus verottaa palkka. Jos työntekevaltiolla on verotusoikeus, palkka otetaan Suomessa huomioon vapautus- tai hyvitysmenetelmällä. Ulkomailta saadun palkkatulon verokohtelu ilmenee liitteenä olevassa ohjeesta Ulkomaantyöskentelyn verotus.

Jos työntekevaltiolla ei verosopimuksen mukaan ole verotusoikeutta, tulo verotetaan normaaliin tapaan yksinomaan Suomessa. Sama koskee tilanteita, joissa ulkomailta saatu palkkio perustuu Suomessa tehtyyn työhön; esim. täällä kirjoitettuun sanomalehtiartikkeliin.

Luontoisedut

Kuuden kuukauden säännön soveltuessa myös luontoisedut ovat Suomessa verovapaita. Tämä koskee myös esim. asuntoetua Suomessa olevasta asunnosta. Niitä tilanteita varten, joissa sääntö ei sovellu, on Verohallinnon luontoisetupäätöksessä todettu päätöksen mukaisia arvoja sovellettavan sekä kotimaassa että ulkomailta järjestettyihin etuihin. Päätöksessä on erillinen maininta ulkomaisesta asuntoedusta ja autoedusta. Ulkomaisen asuntoedun arvo on enintään 50 % Suomessa pääkaupunkiseudulla sijaitsevan vuonna 1992 tai myöhemmin valmistuneen asunnon luontaisarvosta. Ulkomailta saatu autoetu kuuluu ikäryhmään C.

Jos verovelvollinen osoittaa, että edun käypä arvo on luontoisetupäätöksessä tarkoitettua alhaisempi, arvoksi vahvistetaan käypä arvo. Edun käypä arvo voidaan tarvittaessa vahvistaa sen mukaan, kuinka suuri kustannus työnantajalle on aiheutunut edun järjestämisestä. Jos tätä periaatetta ei voida soveltaa, perusteena voidaan käyttää sitä kustannusta, joka työntekijälle olisi aiheutunut, jos hän olisi itse järjestänyt vastaavan edun.

Kustannusten korvaukset

Edellä on selvitetty niitä kustannuksia, jotka työnantaja TVL 76 § 5 kohdan nojalla voi korvata verovapaasti. Muut korvaukset ovat verovapaita vain, jos kyseessä on tilapäinen työmatka. Arvioitaessa sitä, onko ulkomailta tapahtuva työskentely katsottava tilapäiseksi, käyteenään samoja perusteita kuin kotimaisissa tilanteissa. Siten pidempäänkin kestäviä työmatkoja voidaan pitää tilapäisinä, jos kysymyksessä on

selvästi väliaikainen, työmaatyypinen työkohde. Työmatka voi olla tilapäinen myös, jos työnantaja lähettää palveluksessaan olevan henkilön ulkomaille muunlaiseen työhön määräajaksi, jonka jälkeen henkilö jatkaa työtään Suomessa. Tilapäisyyttä arvioitaessa merkitystä voi olla myös sillä seikalla, onko verovelvollisen perhe muuttanut työnte-kovaltioon.

Verotuksessa ei oteta kantaa siihen, onko työnantajalla esimerkiksi työehtosopimuksen perusteella velvollisuus maksaa päivärahaa. Mutta jos työnantaja maksaa päivärahaa, verotuksessa arvioidaan, voidaanko päivärahaa pitää kokonaan tai osittain verovapaana. Ulkomaanpäiväraha on verovapaa siltä osin, kuin se ei ylitä Verohallinnon päivärahapäätöksessä tarkoitettua euromäärää ja edellyttäen, että kyseessä on tilapäinen työ erityisellä työntekemispaikalla. Jos verovelvollinen työskentelee ulkomaille varsinaisella työntekemispaikalla, päivärahaa voidaan maksaa, mutta se on veronalaista tuloa.

Muut ansiotulot

Useimmissa tapauksissa Suomessa asuvan henkilön vieraasta valtiosta saama eläke tai sosiaaliturvaetus verotetaan ao. valtiossa. Kaksinkertainen verotus poistetaan tällöin Suomessa tavallisesti vapautusmenetelmällä. Eläketulovähennyksen saamiseen ja suuruuteen vaikuttaa myös ulkomailta saatu eläketulo. Eri verosopimusten vaikutus eläkkeiden verokohteluun Suomessa ilmenee liitteenä olevasta taulukosta. Verosopimus ei estä vakuutetun sh-maksun tai pr-maksun määräämistä Suomessa. Luvun liitteenä on verovelvollisille tarkoitettu ohje Toisesta Pohjoismaasta saatu eläke.

EU:n sosiaaliturva-asetukset 1408/71 tai 883/2004 voivat joskus estää sh-maksun määräämisen EU/ETA-maasta saatavasta eläkkeestä. Näin on esimerkiksi, jos Suomeen muuttaneella EU/ETA-valtion kansalaisella ei verovuonna ole Suomesta eläkettä tai muutaakaan ansiotuloa. Maksu kuitenkin jätetään määräämättä vain sellaisesta ulkomaisesta eläkkeestä, joka kuuluu EU:n sosiaaliturva-asetuksen soveltamisalaan. Vuoden 2010 aikana sairausvakuutuslakia täydennettiin kirjaamalla siihen verotuskäytännössä jo huomioitujen oikeustapausten vaikutus sh-maksun määräämisessä ulkomaisen eläketulon perusteella. Ks. myös oikeuskäytännöstä C-50/05 Nikula.

Pankki- ja valuuttakuluina ulkomaisesta muusta kuin euroina saadusta bruttoeläkkeestä vähennetään 60 euroa vastaava määrä.

Ulkomaiselta maksajalta saadun stipendin tai muun apurahan sekä tunnustuspalkinnon veronalaisuus Suomen verotuksessa ratkaistaan TVL 82 §:n perusteella. Vain suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Pohjoismaiden Neuvostolta saadut apurahat ja tunnustuspalkinnot voivat lainkohdan mukaan olla koko määrältään verovapaita. Muut Suomesta tai

Ulkomailta saadut eläkkeet ja sosiaaliturvatuudet

Pankkikulut eläkkeestä

Ulkomaiset apurahat

**Ulkomaiset
lottovoitot,
veikkausvoitot,
arpajaisvoitot,
totovoitot**

ulkomailta saadut apurahat ovat veronalaisia siltä osin, kuin niiden yhteenlaskettu määrä niihin kohdistuvien tulonhankkimiskulujen vähentämisen jälkeen yhdessä em. verovapaiden apurahojen kanssa ylittää valtion taiteilija-apurahan vuotuisen määrän.

TVL 82.2 §:n perusteella valtiovarainministeriö voi hakemuksesta päättää, että tieteellisen, taiteellisen tai yleishyödyllisen toiminnan tunnustukseksi saatu palkinto on koko määrältään verovapaata tuloa. Verosopimuksissa ei yleensä ole määräyksiä apurahan verottamisesta. Apurahan verotus ratkaistaan siten sopimuksissa olevan erikseen mainitsematonta tuloa koskevan artiklan perusteella. Tällöin tavallisimmin yksinomaan asuinvaltio verottaa. Eräiden verosopimusten mukaan erikseen mainitsematon tulo voidaan verottaa myös tulon lähdevaltiossa ks. liite ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. Kysymykseen tulevien sopimusten mukaan mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan yleensä hyvitysmenetelmällä.

Pokeripeli, ulkomainen TVL 85 §:n mukaan tuloverosta vapaita ovat ArpajaisVL 2 §:ssä tarkoitetut voitot. Kun ArpajaisVL:ssa säädetään vain Suomessa järjestettyjen arpajaisten voitoista, jäävät ulkomailta saadut voitot lain soveltamisalan ulkopuolelle. Suomessa asuvan henkilön ulkomailta saamat arpajaisvoitot ovat siten lähtökohtaisesti Suomessa veronalaista ansiotuloa. Poikkeuksen muodostavat ETA-alueella toimeenpantavien arpajaisten voitot. TVL 85 §:ää on vuonna 2005 muutettu (334/2005). Siinä todetaan nyt, että verovapaata on myös Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sen lainsäädännön mukaisesti toimeenpannuista arpajaisista saatu voitto.

Arpajaisverolainsäädännön mukaan pokeri on kasinopeli, josta on suoritettava arpajaisveroa, jos peli on toimeenpantu Suomessa. Kun tuloverolain 85 §:ssä käytetty arpajaisten käsite kytkeytyy arpajais- ja arpajaisverolainsäädännön käsitteistöön, myös pokeripeliä on pidettävä tuloverolain 85 §:ssä tarkoitettuina arpajaisina. Tästä seuraa, että myös toisessa Euroopan talousalueen valtiossa toimeenpannuksi katsottavasta pokeripelistä saatu tulo on säännöksessä tarkoitettujen edellytysten täytyessä tuloverosta vapaa ja muissa tapauksissa tuloverotuksessa veronalaista tuloa. Ks. Verohallinnon 6.10.2008 antama ohje ”Pokeritulojen verotuksesta” Diaarinumero 1329/31/2008.

Verosopimuksissa ei ole määräyksiä arpajaisvoiton verottamisesta. Verotus ratkaistaan siten sopimuksissa olevan erikseen mainitsematonta tuloa koskevan artiklan perusteella. Tällöin tulo tavallisesti verotetaan vain asuinvaltiossa. Eräiden verosopimusten mukaan erikseen mainitsematon tulo voidaan verottaa myös tulon lähdevaltiossa. Näissä tapauksissa mahdollinen kaksinkertainen verotus poistettaisiin Suomessa yleensä hyvitysmenetelmällä. Yleensä on kuitenkin niin, että arpajais- ym voitoista ei lähdevaltiossa makseta tuloveroja eikä siten kaksinkertaisen verotuksen poistamistoimia tarvita. Arpajaisverot

puolestaan eivät ole verosopimusten tarkoittamia veroja. Niiden hyvittäminen ei tule kyseeseen eikä voittajalla niistä yleensä ole tietoaakaan, koska tavallisesti voitto maksetaan ”puhtaana käteen”.

EY-tuomioistuin antoi 13.11.2003 ratkaisun (C-42/02, Lindman), jonka mukaan Suomen tulkinta TVL 85 §:stä suosi kotimaisia palveluntarjoajia muiden jäsenvaltioiden palveluntarjoajien kustannuksella. Näin ollen se oli ristiriidassa EY 49 artiklan kanssa.

C-42/02 Lindman

Taide- tai urheilukilpailusta saatu arvokkaampi esinepalkinto esim. auto tai piano katsotaan yleensä veronalaiseksi tuloksi. Ulkomailta saatu palkinto voidaan tavallisesti verosopimuksen ns. taiteilija/urheilija-artiklan nojalla verottaa siinä valtiossa, jossa kilpailu pidetään. Suomessa sovelletaan sopimuksesta riippuen vapautus- tai hyvitysmenetelmää, ks. jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva esitys.

Ulkomaisen taide- tai urheilukilpailun palkinnot

Ulkomailta saatu rojalti on ansiotuloa, ellei se perustu oikeuteen, joka on saatu perintönä tai testamentilla tai hankittu vastiketta vastaan (TVL 52 §). Kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä.

Rojalti

Osinkojen verotuskohtelu on muuttunut vuodesta 2005 alkaen. Jos ulkomainen osinko on saatu verosopimusvaltiosta tai EU-valtiosta, se verotetaan kuten suomalaisesta yhtiöstä saatu osinko. Tällöin vain listaamattoman yhtiön maksamasta osingosta osa voi olla ansiotuloa. Muusta kuin verosopimus- tai EU-valtiosta saatu osinko sen sijaan luetaan aina veronalaiseen ansiotuloon. Kaksinkertainen verotus osinkotulon osalta poistetaan hyvitysmenetelmällä. Ulkomaille maksettu vero on kokonaisuudessaan hyvityskelpoista silloinkin, kun osa osingosta on Suomessa verovapaata. Ulkomaista veroa hyvitetään kuitenkin enintään määrä, joka osingosta menee veroa Suomessa.

Osinko

Ulkomailta saaduista tuloista saa tehdä luonnollisia vähennyksiä samalla tavalla kuin kotimaisista tuloista. Siten esim. tilapäisen ulkomaantyöskentelyn kestäessä tapahtuneista kotona käynneistä aiheutuneet kohtuulliset matkakulut saa vähentää halvinta kulkuneuvoa käyttäen (KHO 1988/2339, KHO 1988/4999 ja KHO 1989/4356). Halvin kulkuneuvo voi olla myös lentokone.

Luonnolliset vähennykset

Joskus verovelvolliselle voi aiheutua ulkomailta tehdystä tilapäisestä työstä sellaisia ylimääräisiä elantokustannuksia, joita työnantaja ei ole korvannut. Nämä kustannukset vähennetään ensi sijassa verovelvollisen oman selvityksen perusteella. Jos selvitystä ei esitetä, mutta osoitetaan että lisääntyneitä elantokustannuksia kuitenkin on ollut, vähennyksen määrä arvioidaan. Verotuksessa vähennykelpoisia voivat olla menot yhteydenpidosta perheeseen, ylimääräiset vaahtehuoltokulut ja esim. majoituskustannus, josta esiintyvä taiteilija ei ole saanut korvausta työnantajaltaan. Suomessa tapahtuvaa työskentelyä

koskevassa ratkaisussa KHO 1982/5531 katsottiin myös, että verovelvollinen sai vähentää tilapäisen, määräaikaisen viransijaisuuden hoitamisesta vieraalla paikkakunnalla aiheutuneet ylimääräiset vuokra- ja ruokailukustannukset, kun hän oli virkavapaana vakinaisesta toimestaan ja hänen perheensä asui vakinaisen toimen sijaintipaikkakunnalla olleessa asunnossa.

Jos verovelvollinen asuu ulkomailla kodinomaisissa olosuhteissa (esim. opettajien Fullbright-vaihto), osoitetut lisääntyneet elantokulut voidaan muun selvityksen puuttuessa arvioida puoleen kyseisen maan päivärahan määrästä. Perheestä johtuneet matka- tai muut elantokustannukset eivät ole vähennyskelpoisia. Jos Suomeen jäävää asuntoa ei anneta vuokralle, syntyy verovelvolliselle kuitenkin kuluja kahden asunnon ylläpidosta. Jos kyseessä on tilapäiseksi katsottava työskentely siten, että verovelvollisella säilyy varsinainen työpaikka Suomessa, voidaan yhdenmukaisesti ratkaisun KHO 1982/5531 kanssa katsoa, että verovelvollisella on oikeus vähentää ulkomaisen asunnon vuokramenot.

Pääomatulot

Osingot ja korot

Vuodesta 2012 alkaen Suomen pääomatulojen veroprosentti on 30. Siltä osin kuin verotettavan pääomatulon määrä ylittää 50 000 euroa, pääomatulosta suoritetaan veroa 32 prosentin mukaan. (Vuonna 2011 veroprosentti oli 28.) Jos osinko saadaan EU- tai verosopimusvaltiosta, osingosta veronalaiseksi katsottavat määrät lasketaan samojen sääntöjen mukaan kuin kotimaisessa tilanteessa. Tällöin listatusta yhtiöstä saadusta osingosta 70 % on veronalaista pääomatuloa ja 30 % verovapaata tuloa. Verosopimusten mukaan kaksinkertainen verotus osingon ja koron osalta poistetaan yleensä hyvitysmenetelmällä.

Osinkoa ja korkoa verotettaessa Suomen verosta hyvitetään maksuunpanovaiheessa sellainen toisen valtion tulovero, ja joka ei ylitä verosopimuksen mukaista enimmäisprosenttia. Enimmäisprosentti on yleensä sama, kuin sopimuksessa on sovittu enimmäisprosentiksi Suomesta maksettavan osingon ja koron osalta (ks. lomake VEROH 6214 b, joka on luvun 5 liitteenä). Kuitenkin esim. Kreikan ja Ranskan kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan sopimusvaltiot soveltavat osinkoihin keskenään erisuuruisia lähdeveroprosentteja. Eräissä verosopimuksissa on poikkeusmääräyksiä, joiden perusteella Suomessa on joskus hyvittävää sellaistaakin veroa, jota toisessa valtiossa tosiasiassa ei ole maksettu siellä myönnetyn huojennuksen johdosta. Ks. liite ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

Esimerkki

Ruotsista Suomeen palanneella eläkeläisellä on talletus Ruotsissa olevassa pankissa. Korkotulosta on Ruotsissa peritty vero. Tätä veroa ei voida hyvittää Suomessa, koska pohjoismaisen verosopimuksen mukaan korkotulo verotetaan vain henkilön asuinvaltiossa. Verovelvol-

linen ohjataan hakemaan korosta perityn veron palauttamista Ruotista. Useimmiten virheellinen verotus lähdevaltiossa on johtunut siitä, että tulonsaaja ei ole esittänyt maksajalle riittävää selvitystä asuinvaltiostaan.

Jos ulkomailla on sijoitusrahaston voitto-osuudesta peritty veroa, se yleensä johtuu siitä, että asianomaisessa maassa voitto-osuus rinnastetaan osinkotuloon. Tällöin kyseinen ”osinkotulon” lähdevero hyvitetään Suomessa normaaliin tapaan. Asiaan ei vaikuta se, että maksettaessa suomalaisen sijoitusrahaston voitto-osuutta ulkomaille, suoritusta ei Suomessa pidetä verosopimuksen tarkoittamana osinkona, vaan ns. erikseen mainitsemattomana tulona (KHO 1999/1600).

Ulkomailla osinko- tai korkotuloa saava tarvitsee toisinaan ulkomailla todistuksen siitä, että hän asuu Suomessa ja on siten oikeutettu verosopimuksessa sovittuun alhaisempaan verotukseen. Tällaisen todistuksen antaa verotoimisto. Asumistodistuksia selvitetään tarkemmin luvussa 9.

Vuoteen 2011 asti ulkomailla saatu vuokratulo ja asunnon myyntivoitto jätettiin Suomessa kokonaan huomioon ottamatta, jos tulo oli saatu valtiosta, jonka kanssa tehty verosopimus edellyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamista vapautusmenetelmällä (Egypti, Marokko, Espanja, Ranska, Portugali). Tämä johtui siitä, että vapautusmenetelmällä on merkitystä vain progressiivisessä verotuksessa ja pääomatuloihin sovellettiin suhteellista verokantaa.

Vuodesta 2012 alkaen pääomatulosta on maksettava 30 % pääomatulon tulovero. Jos pääomatulot ylittävät 50 000 euroa kalenterivuoden aikana, ylimenevästä määrästä on maksettava 32 % vero. Suomessa määrättävään pääomatulojen veroprosenttiin vaikuttaa kokonaistulojen määrä, jossa huomioidaan myös ulkomailla saatu pääomatulo. Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotuksessa huomioidaan ulkomaatulo myös niissä tilanteissa, kun verosopimus edellyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamista vapautusmenetelmällä (vuoden 2013 alusta lukien Egypti, Espanja, Ranska ja Portugali).

Vuokratulo tai luovutusvoitto voidaan saada myös sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomi on sopinut kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta hyvitysmenetelmällä (mm. USA, Italia, Saksa, Ruotsi ks. liitteenä oleva taulukko 4.4). Tällöin tulosta määrätään Suomessa normaali pääomatulon vero. Jos toisella valtiolla on oikeus verottaa tuloa, tässä toisessa valtiossa maksettu vero hyvitetään samasta tulosta aiheutuvasta Suomen verosta. Vuokratulo ja luovutusvoitto voidaan verosopimusten mukaan verottaa lähdevaltiossa, jos kyseessä on kiinteä omaisuus. Sen sijaan Suomessa asuvan henkilön ulkomailla irtaimesta omaisuudesta saama tulo verotetaan yleensä vain Suomessa. Kuitenkin esim. pohjoismaisen verosopimuksen mukaan myös osakehuoneistosta saatu tulo tai pörssiyrityksen osakkeista

Sijoitusrahaston voitto-osuus

Tulonsaajalta voidaan ulkomailla vaatia asumistodistus

Vuokratulo ja luovutusvoitto

saatu luovutusvoitto voidaan verottaa ao. yhtiön kotivaltiossa. Useiden verosopimusten mukaan lähdevaltiolla voi myös olla verotusoikeus irtaimesta omaisuudesta saatuun vuokratuloon tai luovutusvoittoon, jos tulo liittyy verovelvollisen ao. valtiossa harjoittaman ammatin tai liikkeen kiinteään toimipaikkaan.

– **kiinteä vai irtain**

Verosopimusten mukaan se, onko omaisuus kiinteää vai irtainta, ratkaistaan omaisuuden sijaintivaltion lainsäädännön mukaan. Pohjoismaiden ulkopuolella on tavallista, että myös kerrostalohuoneistot ovat kiinteää omaisuutta. Tällöin huoneiston hallinta-oikeuden ostajan katsotaan saavan omistukseensa myös osan rakennukseen kuuluvasta maa-alueesta. Suomessa asunto-osakeyhtiön osakkeet ovat irtainta omaisuutta ja ne oikeuttavat vain huoneiston hallintaan maapohjan omistusoikeuden kuuluessa asunto-osakeyhtiölle. Esimerkiksi Espanjassa, Portugalissa ja Ranskassa olevista kerrostalohuoneistoista saadut vuokratulot ja luovutusvoitot voidaan verosopimusten mukaan verottaa ao. sijaintivaltioissa, koska näiden maiden sisäisen lainsäädännön mukaan kerrostalohuoneistot ovat kiinteää omaisuutta.

– **tulon määrä vahvistetaan kuten kotimaisessa tilanteessa**

Luovutusvoiton määrä ulkomailla olevan omaisuuden osalta laskeetaan samalla tavalla, kuin Suomesta saatu luovutusvoitto. Siten ulkomailla yhtäjaksoisesti vähintään 2 vuotta vakituksena asuntona käytetyn ja omistetun asunnon luovutuksesta saatu voitto on Suomessa verovapaata. Vuokratulosta saa vähentää sen hankkimisesta aiheutuneet kustannukset samalla tavalla, kuin Suomesta saadusta vuokratulosta.

Ulkomailla maksettu kiinteistövero

Ulkomaista kiinteistövero ei yleensä voida hyvittää Suomessa, koska Suomen tekemät verosopimukset eivät tavallisesti koske tätä veroa. Jos ulkomaisesta kiinteistöstä saatuun vuokratuloon sovelletaan Suomessa hyvitysmenettelyä, ulkomainen kiinteistövero saadaan kuitenkin vähentää tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n perusteella. Saksan kiinteistövero (Grundsteuer) hyvitetään Suomessa, koska verosopimus poikkeuksellisesti koskee myös tätä veroa. Suomen kiinteistövero ei määrätä ulkomaisesta omaisuudesta.

KHO on kesäkuussa 2011 pyytänyt Euroopan unionin tuomioistuinta ennakkoratkaisua siitä, voiko EU-säännös pääomien vapaasta liikkuvuudesta estää kansallisen säännösten, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoista.

KHO on aiemmin antanut päätöksen (KHO 2002:80, taltio 3023), ettei verovelvollinen voinut vähentää verotuksessaan Suomessa Espanjassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutunutta myyntitappiota täällä saamistaan luovutusvoitoista tai muistakaan pääomatuloistaan.

Asiassa oli sovellettava Suomen ja Espanjan välistä verosopimusta, jossa sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi samanlaista progressioehtoista vapautusmenetelmää kuin Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa.

Jos Suomessa asuva omistaa kiinteää omaisuutta ulkomailla, verosopimusten mukaan mm. puun myynnistä saatu tulo voidaan aina verottaa kiinteistön sijaintivaltiossa. Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan vapautus- tai hyvitysmenetelmällä riippuen siitä, kumpi menetelmä sopimuksessa on päämenetelmänä.

Metsätulo

Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot

Euroopan jälleenrakennus- ja kehityspankin (European Bank for Reconstruction and Development eli EBRD) johtokunnan jäsenille, virkamiehille ja toimihenkilöille maksettuihin palkkoihin ja palkkioihin sovelletaan pankin hyväksi tulevaa sisäistä veroa. Lähtömaassa palkkiot ovat vapaat valtion tuloverosta (SopS 28/1991), mutta ei muista aomaaan veroista. MenetelmäL:sta johtuu, että yleisesti verovelvollisella tulo voidaan vuodesta 1996 alkaen ottaa Suomen valtionverotuksessa huomioon progressioehdoisella vapautusmenetelmällä.

EBRD

Pohjoismaiden Ministerineuvoston sihteeristöllä on toimitilat Kööpenhaminassa, Oslossa ja Tukholmassa. Sihteeristön oikeudellista asemaa koskevan pohjoismaiden välisen sopimuksen (SopS 45/1973) mukaan sihteeristössä työskentelevän palkasta peritään asemamaassa erityinen veronluonteinen maksu. Henkilön kotivaltiossa palkka saadaan sopimuksen mukaan ottaa huomioon verotettaessa henkilön muuta tuloa. Sihteeristössä työskentelevä saa vähentää ennen em. maksun määräämistä sellaiset korot, joita hän ei ole vähentänyt kotivaltion verotuksessa. Sihteeristö lähettää vuosittain kuhunkin pohjoismaahan selvityksen asemamaassa vähennetyistä koroista.

Pohjoismaiden Ministeri- neuvoston sihteeristö

Vuoteen 2009 asti Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat maksaneet Euroopan parlamentin jäsenten palkan ja palkkaa on verotettu kansallisen tuloverojärjestelmän mukaisesti. Kaudelle 2009–2014 otetussa uudessa järjestelmässä Euroopan parlamentin jäsenen palkka maksetaan EU:n budjetista. Palkasta peritään Euroopan yhteisöjen omaa veroa ja suomalaisten parlamentaarikkojen tapauksessa myös kansallinen vero, ellei kuuden kuukauden sääntö sovellu palkkaan. Kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Ne parlamentin jäsenet, jotka olivat jäseniä jo ennen sääntöjen voimaan tulemistä ja valittiin uudelleen, ovat voineet valita edustajapalkkion, siirtymäkorvauksen ja eri eläkkeiden osalta aikaisemman kansallisen järjestelmän edustajantoimensa koko kestoajaksi. Tässä tapauksessa ko. maksut suoritetaan Suomen varoista ja verotetaan vain Suomessa.

Europarla- mentaarikot eli MEPit

Euroopan yhteisöjen henkilöstö

EU:n instituutioissa työskentelevät virkamiehet ja muut toimihenkilöt maksavat usein erityistä Euroopan yhteisöjen omaa veroa. Tällaisen verotuksen alainen tulo on Suomessa verovapaata. Veron perimisestä yhteisöissä on Suomessa annettava selvitys. Jos palkasta ei peritä yhteisöjen omaa veroa, palkka verotetaan Suomessa, ellei kuuden kuukauden sääntö sovellu.

Suomen europarlamentaarikkojen Brysselissä, Strasbourgissa ja Luxemburgissa toimivat valtuutetut avustajat luetaan 1.7.2009 alkaen Euroopan yhteisöjen muuhun henkilöstöön. He ovat suoraan parlamentin palveluksessa ja maksavat yhteisön veroa.

Yhteisöissä verotetusta tulosta, josta ei jäsenvaltioissa makseta kansallista veroa, ei voida ottaa Suomessa huomioon edes progressioehtoisella vapautusmenetelmällä. Tämä perustuu vuodelta 1960 olevaan EY-tuomioistuimen ratkaisuun Jean Humblet v. Belgian State. Eläkkeen osalta verokohtelu todetaan Neuvoston asetuksessa 549/69 2 artiklan b) kohdassa.

4.4. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Menetelmälaki

Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen asuu Suomessa myös verosopimuksen tarkoittamassa mielessä ja hänellä on ulkomaantuloa sellaisissa olosuhteissa, että asianomaisella vieraalla valtiolla on verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Jos kyseessä on verosopimusvaltio, asianomaisessa verosopimuksessa on sanottu, onko Suomen poistettava kaksinkertainen verotus hyvitysmenetelmällä vai vapautusmenetelmällä. Verosopimuksissa ei menetelmien edellyttämiä laskutapoja ole määritelty. Tämä on jätetty valtioiden sisäiseksi asiaksi. Suomessa on kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa noudatettavasta menettelystä tarkemmin säädetty kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (Menetelmälaki, 1552/95).

Sekä sopimustilanteissa että sopimuksettomissa

Menetelmälakia sovelletaan myös silloin, kun Suomella on verosopimus asianomaisen vieraan valtion kanssa. Lakia sovelletaan valtion tuloveroon, yhteisön tuloveroon, kunnallisveroon ja kirkollisveroon. Laki ei koske vakuutetun sairausvakuutusmaksua.

Kaksi menetelmää

Lakiin sisältyy säännökset sekä hyvitysmenetelmän että vapautusmenetelmän soveltamisesta. Pääsääntönä on, että kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmää käytetään vain, jos sitä edellytetään verosopimuksen tai muun kansainvälisen sopimuksen määräyksissä.

Uudemmissa Suomen tekemissä verosopimuksissa on päämenetelmänä hyvitysmenetelmä. Ne muutamat verosopimukset, joissa vielä on vapautusmenetelmä päämenetelmänä ilmenevät liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. Näidenkin maiden kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan kaksinkertainen verotus osinko-, korko- ja rojaltitulon osalta poistetaan kuitenkin yleensä hyvitysmenetelmällä.

Vapautus verosopimuksissa

Eläketuloon ja työntekovaltion julkisyhteisöltä saatuun palkkatuloon sovelletaan yleensä vapautusmenetelmää myös niiden sopimusten mukaan, joissa hyvitys on päämenetelmänä. Pohjoismainen verosopimus kuuluu hyvitysmenetelmäsopimukseen. Sopimuksen 25 artiklan 3c kohdasta kuitenkin johtuu, että 15 artiklassa tarkoitettuun palkkatuloon, joka ”voidaan verottaa” toisessa valtiossa, sovelletaan poikkeuksellisesti vapautusmenetelmää.

Pohjoismaisessa sopimuksessa palkkaan vapautusmenetelmä

Hyvitysmenetelmä

Menetelmää, jolla kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu lopullinen vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta, kutsutaan hyvitysmenetelmäksi.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan maakohtaisesti, tulolähteittäin ja tulolajeittain (4 §). Lisäksi hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa suhteutuksessa otetaan huomioon myös korot. Menetelmälakia on muutettu (1360/2009) siten, että tulovuoden 2010 verotuksesta alkaen maakohtaisuusrajoitusta ei enää ole ja lisäksi käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.

Suomessa voidaan Menetelmälain mukaan hyvittää myös sellainen toisen valtion vero, joka on maksettu kolmannelta valtiosta saadusta tulosta. Tällä säännöksellä on lähinnä merkitystä tilanteissa, joissa suomalaisen yrityksen ulkomainen kiinteä toimipaikka on sijaintivaltiossaan maksanut veroa kolmannelta valtiosta saamistaan tuloista.

Jos kyseessä on verosopimusvaltiosta saatu tulo, hyvitetään verosopimuksessa mainitut verot. Mikäli valtion kanssa ei ole verosopimusta, hyvitetään vain vieraalle valtiolle maksettu vero. Tällöin voidaan vieraalle valtiolle maksettu vero vähentää Suomessa valtionverosta, kunnallisverosta ja kirkollisverosta.

Sopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain valtioveroa

Hyvityskelpoiset verot vähennetään samasta tulosta, samalta ajalta Suomessa suoritettavasta tuloverosta, kunnallisverosta ja kirkollisverosta näiden suhteessa.

Joskus esimerkiksi osingosta tai korosta on toisessa valtiossa otettu veroa enemmän kuin asianomainen verosopimus edellyttää. Tällöin Suomessa hyvitetään enintään verosopimuksessa sovittua veroa vas-

Liikaveroa ei hyvitetä

taava määrä. Liikavero toisessa maassa johtuu näissä tilanteissa yleensä siitä, että verovelvollinen ei ole siellä täyttänyt tarvittavia lomakkeita ja esittänyt riittävää selvitystä siitä, että hän on verosopimusetuun oikeutettu. Verovelvollinen saa tavallisesti tällaisen virheen helposti oikaistua tulon lähdevaltiossa pyytämällä esim. tulon maksajalta asianomaisessa maassa käytettävän lomakkeen ja ohjeet.

Vero tulon-hankkimiskuluna

Hyvityksen ohella verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ulkomaisia veroja menoina (ks. KHO 2004/12). Vähennys tulonhankkimiskuluna saattaa kuitenkin tulla kysymykseen, jos vieraassa valtiossa maksettu vero on luonteeltaan hyvityskelvoton. Esimerkiksi ulkomaisen kiinteistön vuokratulosta saa vähentää ulkomaisen kiinteistöveron. Myös välillinen vero, jota ei voida pitää verosopimuksessa tarkoitettuna Suomessa hyvitetävänä verona, voi olla tulonhankkimisesta aiheutunut meno joka on vähennyskelpoinen (ks. Verohallinnon kannanottoja yritysverokysymyksiin, Ohje Dnro 1531/345/2003, 2.6.2003, kysymys 19).

Sama verosubjekti

Hyvitettäväksi vaadittava ulkomainen vero on täytynyt määrätä juuri sille verovelvolliselle, joka hyvitystä vaatii. Tästä periaatteesta voidaan poiketa vain, jos verovelvollinen on osakkaana suomalaisessa yhtymässä, jota ulkomailla on verotettu erillisenä verovelvollisena. Tällaisen yhtymän ulkomaiset verot voidaan hyvittää osakkaiden verotuksessa. Hyvitys ulottuu myös tilanteeseen, jossa Suomessa asuva verovelvollinen on osakkaana ulkomaisessa yhtymässä, jota vieraassa valtiossa pidetään erillisenä verovelvollisena. Sen sijaan ulkomaisen yhteisön ulkomaisia veroja ei voida hyvittää yhteisön Suomessa asuvan osakkaan verotuksessa.

Enimmäishyvitys

Ulkomaista veroa ei voida hyvittää enempää, kuin tulosta Suomessa menisi veroa. Tästä periaatteesta muodostaa poikkeuksen jäljempänä selvitetty MenetelmäL:n 5 §:n mukainen vyörytysmahdollisuus viidelle seuraavalle vuodelle (ennen verovuotta 2010 vyörytysmahdollisuus oli yksi vuosi).

Enimmäishyvitys lasketaan tulolähteittäin ja tulolajeittain (ennen verovuotta 2010 enimmäishyvitys laskettiin myös maakohtaisesti). Tavallisin tilanne on, että verovelvollisella on ulkomailta saatuja tuloja henkilökohtaisesta tulolähteestä. Jos kysymyksessä on elinkeinonharjoittaja tai maataloudenharjoittaja, voi kysymykseen tulla myös muut tulolähteet. Myös suomalaisella yhtymällä voi olla ulkomaan tuloja, joiden kaksinkertainen verotus on poistettava osakkaan verotuksessa.

Enimmäishyvityksen laskukaava

Enimmäishyvityksen selvittämiseksi on ensin laskettava sen tulolähteen tulolajin (ansiotulo tai pääomatulo) vero, johon sisältyy ulkomaan tuloa:

tulolajin Suomen vero x (tulolähteen puhdas AT/POT)
puhdas tulolajin tulo

Seuraavaksi lasketaan hyvityksen enimmäismäärä:

tulolähteen tulolajin vero x (vieraasta valtiosta saatu tulo – (tulonhankkimismenot+korot))
tulolähteen tulolajin tulo – (tulonhankkimismenot+korot)

	AT	POT
Henkilökohtainen tulo	120 000	60 000
Elinkeinotoiminnan tulo		
– tulo yhteensä 120 000, joka jaetaan ansiotuloihin (AT) ja pääomatuloihin (POT)	80 000	40 000
Oletetaan että tästä 120 000:sta saatu		
– ulkomailta 30 000(AT 20 000, POT 10 000)		
– Suomesta 90 000		
Puhdas tulo	200 000	100 000
Verot 100 000	70 000	30 000

**Esimerkki 1
hyvitysmenetelmästä**

1. Lasketaan sen tulolähteen, johon ulkomaan tulo kuuluu, veron osuus tulolajin verosta (elinkeinotulolähteen osuus ansiotulolajin verosta ja elinkeinotulolähteen osuus pääomatulolajin verosta):

veron osuus AT-verosta	$\frac{70\,000 \times 80\,000}{200\,000}$	= 28 000
veron osuus POT-verosta	$\frac{30\,000 \times 40\,000}{100\,000}$	= 12 000

2. Lasketaan enimmäishyvitys (ulkomaan tuloa vastaava osuus tulolähteen verosta):

Ulkomaan ansiotuloa vastaava osuus	$\frac{28\,000 \times 20\,000}{80\,000}$	= 7 000
Ulkomaan pääomatuloa vastaava osuus	$\frac{12\,000 \times 10\,000}{40\,000}$	= 3 000

Mikäli ulkomaille maksettu vero on pienempi kuin enimmäismihvyitys, vähennetään Suomen veroista koko ulkomaille maksettu vero verojen suhteessa. Silloin kun ulkomaille maksettu vero ylittää enimmäishyvityksen, verovuonna voidaan vähentää enintään hyvityksen enimmäismäärä. Ylittävä osuus voidaan siirtää vähennettäväksi seuraavana (tulovuodesta 2010 alkaen viitenä seuraavana) vuotena.

Ulkomainen tulo on 5 000 euroa ja ulkomainen vero 1 000 euroa. Suomen vero tästä tulosta olisi 1 300 euroa. Suomen verosta vähennetään ulkomainen vero (1 300 – 1 000). Suomeen maksettavaksi jää 300 euroa.

Suomen verosta ei kuitenkaan vähennetä enempää kuin mitä sa-

**Esimerkki 2
hyvitysmenetelmästä**

masta tulosta olisi suoritettava veroa Suomeen (enimmäishyvitys). Ulkomainen vero voi ylittää hyvityksen enimmäismäärän esimerkiksi jos ulkomailla verokanta on korkeampi kuin Suomessa, verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa pienempi kuin ulkomailla tai tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen.

Ulkomaisen veron hyvittäminen kiinteän toimipaikan ollessa tappiollinen

Menetelmälain tarkoituksena ei ole estää ulkomaille suoritettun veron hyvittämistä tilanteessa, jossa jossakin toisessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulos on tappiollinen. Menetelmälakia sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamistilanteisiin, ja enimmäishyvitystä laskettaessa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava menetelmälain mukaan hyvitetävää veroa.

Tappiollisessa tilanteessa tulosta ei suoriteta veroa kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon. Siten enimmäishyvitystä laskettaessa verotettavien ulkomaan tulojen yhteistulokseen ei lasketa ulkomailla mahdollisesti syntyviä kiinteän toimipaikan tappioita. Ulkomaan tulojen yhteistuloksella tarkoitetaan määrää, joka saadaan, kun ulkomaan tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Esimerkki veron hyvittämisestä kiinteän toimipaikan ollessa tappiollinen

Suomalaisen yhtiön kiinteälle toimipaikalle valtiossa A muodostuu verotettavaa tuloa 100 000, josta yhtiö suorittaa veroa valtiolle A 25 000. Yhtiön kiinteä toimipaikka valtiossa B tekee tappiota 70 000. Kiinteän toimipaikan tulot kuuluvat suomalaisen yhtiön verotettavaan elinkeinotuloon, josta suoritetaan Suomessa veroa 56 350. Ulkomaille suoritettu vero hyvitetään Suomessa sekä A:n että B:n valtion osalta hyvitysmenetelmällä. Suomalaisen yhtiön elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettava tulo (Tulolähteen verotettava tulo = TVL 30.4 §, tulolähteen verotettava tulo (josta on vähennetty aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut tappiot)) on yhteensä 230 000, joka muodostuu seuraavasti:

- Suomessa harjoitetun elinkeinotoiminnan tulos 200 000
- A valtion kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnasta saatu tulo 100 000 (Vieraasta valtiosta saatu tulo = vieraasta valtiosta saatu tulo - (tulohankkimismenot+korot+mahdolliset ulkomaan tuloon kohdistuvat aikaisemman vuoden tappiot))
- B valtion kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tappio 70 000

Suomeen suoritettava veron määrä elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettavasta tulosta on 56 350 ennen ulkomaisen veron hyvitystä (Tulolähteen verotettavasta tulosta suoritettava vero = Suomeen suoritettava vero (joka yhteisöllä oli 26 % edellä mainitusta tulolähteen verotettavasta tulosta vielä verovuonna 2011, verovuodesta 2012 alkaen 24,5 %)). Ulkomaisen veron enimmäishyvitystä laskettaessa valtion B tappio sisältyy elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettavaan

tuloon, mutta sitä ei oteta huomioon ulkomaan tulojen yhteistulok-
sessa. Siten enimmäismäärä lasketaan seuraavasti:

$$\frac{56\,350 \text{ (EVL-tulolähteen vero)} \times 100\,000 \text{ (verotettavien ulkomaan tulojen yhteistulos)}}{230\,000 \text{ (EVL- tulolähteen verotettava tulo)}} = 24\,500$$

Koska valtioon A suoritettu vero on yli enimmäishyvityksen määrän,
voidaan ulkomaille suoritettua veroa hyvittää 24 500 euroa ja 500
euroa jää hyvittämättä.

Veronhyvitystä tulisi vaatia kirjallisesti ennen verotuksen päätty-
mistä. Jos verovelvollinen esittää hyvitysvaatimuksen vasta myöhem-
min, ulkomaille maksettu vero hyvitetään oikaisumenettelyllä. Vaati-
muksessa on oltava selvitys veron määrästä, maksuperusteesta, ver-
on lopullisuudesta, siitä että vero on maksettu sekä muut hyvityksen
antamista varten tarpeelliset seikat. Selvitykseksi toisen valtion ve-
rosta hyväksytään esim. verolippu. Jos toisessa valtiossa ennakonpi-
dätys on samalla lopullinen vero (esim. osingon ja koron vero tai
Saksassa palkan ns. Lohnsteuer) selvitykseksi hyväksytään tulon
maksajalta saatu todistus ennakonpidätyksestä. Tarvittessa verovel-
vollisen on annettava vieraskielisestä asiakirjasta luotettava suomen-
tai ruotsinkielinen käännös.

Jos riittävää selvitystä hyvityksen saamiseksi ei pystytä esittämään,
mutta edellytykset hyvitykselle ovat olemassa, hyvitys voidaan myön-
tää kohtuullisen määräisenä.

Jos ulkomainen vero muuttuu esim. muutoksenhaun johdosta, ve-
rovelvollisen on MenetelmäL 9 §:n mukaan ilmoitettava muutoksista
verotoimistolle oikaisua varten.

Joskus vieraaseen valtioon suoritettujen verojen määrää ei voida
kokonaan hyvittää esim. siksi, että ulkomainen vero ylittää hyvityksen
enimmäismäärän verovuonna. Tällöin voidaan hyvittämättä jäänyt
määrä verovelvollisen vaatimuksesta vähentää verovuodesta 2010
alkaen seuraavalta viideltä verovuodelta samaan tulolähteeseen ja
samaa tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Ennen
verovuotta 2010 käyttämättömät hyvitykset voitiin hyvittää ainoastaan
seuraavana verovuotena.

Edellisen vuoden ulkomaille maksettuja veroja voidaan hyvittää
enintään siltä osin kuin hyvityksen enimmäismäärät tuolloin ylittävät
samalta verovuodelta hyvitetävien ulkomaisten verojen määrät. Vero-
vuodesta 2010 alkaen käyttämättömät hyvityksen vähennetään aikai-
semmasta poiketen siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.

verovuosi 1	ulkomainen vero	1 000
	enimmäishyvitys	800
	hyvittämättä jää	200

**Hyvitysvaatimus
menestyy
verotuksen
päätyttyäkin**

**Käyttämätön
hyvitys
(MenetelmäL 5 §)**

Esimerkki 1

verovuosi 2	ulkomainen vero	2 000
	enimmäishyvitys	2 100
	Suomen vero vv 2	5 000
	– ulkom. vero vv 1	200
	– ulkom. vero vv 2	1 900
	Suomen vero vv 2	2 900
	hyvittämättä jää vv 2	100

Esimerkki 2 käyttämättömistä hyvityksistä

Ulkomailta saaduista yhteenlasketusta tuloista suoritettavia veroja voidaan hyvittää enintään sen verran, kun ulkomailta saaduista yhteenlasketusta tuloista suoritetaan Suomeen veroa.

Tulovuonna 2010 ulkomainen tulo on 5 000 euroa ja ulkomainen vero 1 500 euroa. Suomen vero tästä tulosta olisi 1 300 euroa. Ulkomainen vero ylittää Suomen veron, joten Suomessa hyvitetään vain 1 300 euroa. Hyvittämättä jäänyt 200 euroa voidaan hyvittää viiden seuraavan vuoden aikana samaan tulolähteeseen tai tulolajiin kuuluvasta verosta, joka määrätään toisesta valtiosta saadusta tulosta. Käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä jona ne ovat syntyneet.

Tax sparing credit

Joskus verosopimus edellyttää, että Suomessa hyvitetään sellaista toisen valtion veroa, jota ei ole maksettu. Kyseessä on erikoistilanne, jossa toisella valtiolla verosopimuksen mukaan on oikeus verottaa tiettyä tuloa, mutta verotusta ei kuitenkaan tapahdu, koska ao. toinen valtio on sisäisessä lainsäädännössään halunnut antaa tukea ulkomaalaisten toiminnalle. Jäljempänä olevassa taulukossa ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä” on lueteltu ne artikkelit, joiden perusteella tällainen hyvitys tulee kyseeseen. Artiklasta on tarkistettava mahdolliset hyvityksen voimassaoloaikaa koskevat rajoitukset.

Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää sovellettaessa lähtökohtana on, että verovelvollisen kotivaltiossa ei lainkaan veroteta lähdevaltiosta saatua tuloa. Vapautusmenetelmänä Suomen tekemissä verosopimuksissa käytetään kuitenkin ns. progressioehtoista vapautusmenetelmää. Tällöin verosta vapauttava tulo otetaan huomioon määrättäessä sitä verokantaa, jota kotivaltiossa sovelletaan verovelvollisen muun tulon verotuksessa. Näin on säädetty myös MenetelmäL:ssä.

Veronalainen ansiotulo

Luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien verotuksessa sellainen ansiotulo, joka verosopimuksesta johtuen on Suomessa vapautettu verosta, luetaan mukaan verovelvollisen veronalaiseen tuloon. Koska ulkomailta saatu tulo otetaan mukaan veronalaiseen tuloon, ovat ulkomaisiin tuloihin kohdistuvat menot ja korot vähennyskelpoisia. MenetelmäL 6 §:ssä kuitenkin todetaan, että vapautusmenetel-

mää sovellettaessa korkoja ja tulonhankkimismenoja ei saa vähentää siltä osin, kuin niiden yhteismäärä ylittää vieraasta valtiosta saadun tulon määrän. Näin ollen vapautusmenetelmässä tuloina huomioidaan ne määrät, jotka jäävät jäljelle, kun tuloista vähennetään tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot. Tulot otetaan siis huomioon nettotuloina.

MenetelmäL 7 §:ssa todetaan, että vapautusmenetelmällä huomioon otettavaa ulkomaantuloa ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon. Vapautusmenetelmällä on vaikutusta vain progressiivisessa verotuksessa. Kun yhteisöjen verotus on suhteellista eikä progressioehtoisen vapautusmenetelmän soveltamisella olisi sitä vaikutusta, mitä sillä yleensä tavoitellaan, laissa todetaan tulon jäävän kokonaan huomioon ottamatta. Tällöin myöskään tuloon kohdistuvia menoja ja korkoja ei voida vähentää Suomessa. Poikkeuksen muodostavat verovapaaseen ulkomaiseen osinkotuloon kohdistuvat yhteisön korot.

– yhteisön verotus

Vuoteen 2011 asti pääomatuloa oleva ulkomaantulo, johon sopimuksen mukaan voitaisiin soveltaa vapautusmenetelmää, jätettiin Suomen verotuksessa kokonaan ottamatta huomioon. Tämä johtui siitä, että pääomatulosta suoritettiin veroa suhteellisen verokannan mukaan, eikä tulon huomioon ottamisella olisi progressioon vaikutusta. Vastaavasti tällaiseen tuloon kohdistuvia menoja ja korkoja ei voinut vähentää Suomessa.

– pääomatulo

Vuodesta 2012 alkaen pääomatulosta on maksettava 30 % pääomatulon tulovero. Jos pääomatulot ylittävät 50 000 euroa kalenterivuoden aikana, ylimenevästä määrästä on maksettava 32 % veroa. Suomessa määrättävään pääomatulojen veroprosenttiin vaikuttaa kokonaistulojen määrä, jossa huomioidaan myös ulkomailta saatu pääomatulo. Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotuksessa huomioidaan ulkomaantulo myös vapautusmenetelmän mukaisissa tilanteissa

Vapautusmenetelmällä huomioon otettavia pääomatuloja ovat esim. vuokratulo tai luovutusvoitto Espanjassa, Portugalissa tai Ranskassa olevasta kerrostalohuoneistosta tai talosta. Tällaisesta omaisuudesta ei vahvisteta luovutustappiota MenetelmäL 6 §:stä johtuen.

Vapautusmenetelmää sovellettaessa on laskettava mikä osa Suomen verosta jätetään määräämättä. Suomessa menevistä veroista vähennetään se suhteellinen osa, joka vastaa vieraasta valtiosta saadun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta. Myös tätä suhdelukua laskettaessa tuloina pidetään määriä, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Menettely

Vapautettuun tuloon kohdistuvan veron laskenta:

1. Lasketaan sen tulolähteen, johon ulkomaantulo sisältyy, vero

$$\frac{\text{tulolajin vero alijäämähyvityksen jälkeen} \times \text{puhdas tulolähteen tulo}}{\text{puhdas tulolajin tulo}}$$

2. Lasketaan verosta vähennettävä määrä

$$\frac{\text{tulolähteen tulolajin vero} \times (\text{ulkomaantulo} - (\text{tulonhankkimismenot} + \text{korot}))}{\text{tulolähteen tulolajin tulo} - (\text{tulonhankkimismenot} + \text{korot})}$$

Verovelvollisen ansiotuloista menevistä veroista vähennys tehdään valtionveron, kunnallisveron ja kirkollisveron mukaisessa suhteessa.

Esimerkki vapautusmenetelmästä

		AT	POT
Henkilökohtainen tulolähde			korot 20 000
Tulot Suomesta	32 000		
– tulonhankkimismenot	2 000	30 000	
Tulot ulkomailta	55 000		
– tulonhankkimismenot	5 000	50 000	
Puhdas tulo/alijäämä/ajh		80 000	20 000 → 5 600
Vero		25 000	
– alijäämähyvitys		5 600	
Vero		19 400	

Ulkomaan tuloon kohdistuva osuus ansiotulolajin veroista

$$\frac{19\,400 \times 50\,000}{80\,000} = 12\,125$$

Maksuunpannaan $19\,400 - 12\,125 = 7\,275$

Verotuksen kattosääntöä muutettu

Verovuodesta 2006 on TVL 136 §:n kattosääntöä muutettu varallisuusveron poistumisen vuoksi sekä ulkomailta saatujen muiden ansiotulojen kuin eläketulon progression lieventämiseksi. Kattosääntö koskee vuodesta 2006 alkaen vain verovelvollisia, jotka ovat saaneet ansiotuloa Suomesta ja ulkomailta.

Ulkomaantulon kattosääntö TVL 136.3 §, ns. de Groot-sääntö

TVL 136.3 §:ssä otetaan kantaa vapautusmenetelmällä huomioitavaan ulkomaantuloon. Säännöksellä varmistetaan, että tällaista tuloa saava ei Suomen verotuksen johdosta tule ankarammin verotettua, kuin henkilö, joka saa vastaavat tulot yksinomaan Suomesta.

Kun esimerkiksi ulkomainen eläke huomioidaan Suomessa vapautusmenetelmällä, mahdollinen eläketulovähennys ja perusvähennys lasketaan kokonaistulojen perusteella eikä pelkästään Suomen tulon perusteella. Koska verotuksessa tämän lisäksi kuitenkin sovelletaan TVL 136.3 §:ää, menettely ei ole EY-lainsäädännön periaatteiden vastaista eikä esim. tuomion C-385–00 de Groot vastaista. Myös komissio on lehdistötiedotteessaan 15.7.2005 (liite) nimenomaisesti todennut, että Suomen menettely ulkomaisen eläketulon kohtelussa ei

ole syrjivää koska Suomella on TVL 136.3 §:n kattosääntö. Asia on todettu myös ratkaisussa KHO 2006/3499. Suomi on vuoden 2006 alusta laajentanut ulkomaantulon kattosäännön koskemaan eläkkeen lisäksi muitakin ulkomaan ansiotuloja.

Ulkomaantulon kattosäännön soveltaminen edellyttää ulkomaisen tulon lisäksi tietoa ulkomaisesta verosta. Jos verotusta toimitettaessa vero on verotoimiston tiedossa, kattosääntö huomioidaan automaattisesti ilman että verovelvollinen sitä vaatii. Käytännössä kattosääntö toimii siten, että vertailulaskelma laskee onko henkilön kokonaisverorasitus (ulkomaan tuloverot + Suomen tuloverot) muodostumassa suuremmaksi kuin henkilöllä, jolla on vastaavansuuruiset tulot yksinomaan Suomesta. Jos tällainen tilanne on syntymässä, Suomi verojen suhteessa luopuu tarvittavasta osasta omia tuloverojaan. Sääntö ei vaikuta vakuutetun sv-maksuun.

Maahan- ja maastamuuttajien verotus

Maahanmuuttajilla tarkoitetaan seuraavassa esityksessä henkilöitä, jotka ovat verovuoden alussa olleet ulkomailla asuvia rajoitetusti verovelvollisia ja joista on verovuoden aikana tullut Suomessa yleisesti verovelvollisia. Vuodesta 2006 alkaen maahan- tai maastamuuttoajankohdalla ei enää voi olla merkitystä verotuksen vähennysten kannalta. Suomessa asumisaikaan (yleisen verovelvollisuuden aikaan) kytketyt vähennysten rajoitukset on poistettu (858/2005). Mutta vielä tulovuoden 2005 verotuksessa muuttoajankohdalla saattoi olla merkitystä. Vuonna 2005 maahanmuuttaja ei esim. yleensä voinut saada perusvähennystä, koska tämän vähennyksen saattoi saada vain koko vuoden yleisesti verovelvollinen. Vähennyksiä koskevilla rajoituksilla oli vielä vuonna 2005 merkitystä myös tilanteissa, joissa Suomesta lähdevästä tulee rajoitetusti verovelvollinen kesken vuotta.

Maahanmuuttajat - vähennysten rajoitukset poistettu

VML 5 §:n mukaan verovelvollisen kotikuntana pidetään kuntaa, jossa hänellä on verovuotta edeltäneen vuoden lopussa ollut kotikuntalaissa (201/94) tarkoitettu asuinpaikka (vuodenvaihteen kotikunta). Vuodenvaihteen kotikuntaan rinnastetaan kunta, jonka väestötietojärjestelmään Suomeen verovuoden aikana muuttanut henkilö on täällä maahan muutettuaan ollut merkittävä. Jos merkintää ei edellytetä, kotikuntana pidetään kuntaa, johon henkilö on Suomeen muutettuaan ensiksi asettunut. Pakolaisen osalta verotuskuntana voidaan pitää kuntaa, jonka pakolaiskeskukseen hänet Suomessa on ensiksi majoitettu.

Maahanmuuttajan verotuskunta

Ennen vuotta 1993 edellytettiin, että henkilö, joka ei ollut koko vuotta yleisesti verovelvollinen, sai vähentää vain sellaiseen tuloon tai omaisuuteen kohdistuvat korot, joista on suoritettava veroa Suomessa. Tätä rajoitusta ei enää ole. TVL edellyttää kuitenkin, että verovapaaseen tuloon kohdistuvia korkoja ei saa vähentää. Näin ollen esim.

Korot

sellaiset maahanmuuttajan korot, jotka kohdistuvat ulkomaisten osakkeiden ja siten osinkotulon hankkimiseen, ovat vähennyskelvottomia Suomessa sikäli kuin ne ovat kertyneet ajalta, jolloin henkilö oli vielä rajoitetusti verovelvollinen.

Verokortti

Maahanmuuttaja hakee tavallisesti verokortin siitä verotoimistosta, joka tulee toimittamaan lopullisen verotuksen. Myös muu verotoimisto on velvollinen antamaan verokortin. Ennakonpidätysprosenttia laskettaessa käytetään verotuskunnan äyriä.

Verokortti vai lähdeverokortti

On tavallista, että pysyvästikin maahan muuttavalle myönnetään oleskelulupa ja työlupa aluksi muutamaksi kuukaudeksi kerrallaan. Näin ollen esim. vain kolmeksi kuukaudeksi annettu työlupa ei sinänsä ole esteenä verokortin saamiselle. Verovelvollisen muiden olosuhteiden perusteella on pyrittävä selvittämään, onko hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa Suomessa tai tuleeeko ainakin hänen oleskelunsa Suomessa kestäämään yli kuusi kuukautta. Huomiota kiinnitetään erityisesti seuraaviin seikkoihin:

- työsopimuksen voimassaoloaika,
- onko Suomesta hankittu omistusasunto,
- vuokrasopimuksen voimassaoloaika,
- onko verovelvollinen naimisissa suomalaisen kanssa,
- onko verovelvollinen muuttanut ulkomailta Suomeen perheineen,
- onko verovelvollinen merkitty väestötietojärjestelmään.

Jos on epävarmaa, ylittääkö Suomessa oleskelu kuusi kuukautta, verovelvolliselle annetaan aluksi lähdeverokortti. Verokortti annetaan vasta, kun kuuden kuukauden ylittyminen varmistuu. Peritty lähdevero luetaan verokorttia annettaessa ennakonpidätykseksi.

Vakuutetun sh-maksu ja pr-maksu

Maahanmuuttajalle määrätään yleensä vakuutetun sh- ja pr-maksu. Maksuja ei määrätä, jos henkilö esittää ns. lähetetyn työntekijän todistuksen kotivaltionsa vakuutukseen kuulumisesta. Maksuja ei määrätä myöskään sellaiselle, joka KELA:n todistuksella osoittaa, että hän ei kuulu Suomen asumis- tai työskentelyperusteiseen sosiaaliturvaan. Maksuja on tarkemmin selvitetty luvussa 7.

Maastamuuttajat - vähennysten rajoitukset poistettu

Maastamuuttajalla tarkoitetaan yleisesti verovelvollista, joka lähtee maasta tarkoituksella asettua pysyvästi ulkomaille. Pysyvänkin muuton yhteydessä Suomen kansalainen yleensä säilyy olennaisten siteiden perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta. Olennaisia siteitä on selvitetty luvussa 3.

Ulkomaan kansalainen tulee rajoitetusti verovelvolliseksi heti muuton tapahduttua, jos kyseessä ei ole tilapäinen lyhyt poissaolo Suomesta. Myös Suomen kansalaisesta voi omasta vaatimuksestaan tulla rajoitetusti verovelvollinen jo ennen kuin muutosta on kulunut kolme vuotta. Tällöin hänen on osoitettava, että hänellä ei verovuonna ole olennaisia siteitä Suomeen. Olennaisia siteitä on selvitetty luvussa 3.

Kun Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille (so. tekee väestökisteriin ilmoituksen Suomesta muutosta), hän edellä kerrotulla tavalla yleensä säilyy Suomessa yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta. Yleensä hän on verotuksellisesti asuva myös siinä ulkomaisessa valtiossa, jonne hän on muuttanut. Muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan Suomen kansalainen on usein ns. kaksoisasuja. Kaksoisasujan kohdalla tulee aina ottaa kantaa siihen, kummassako valtiossa hän asuu verosopimusta sovellettaessa. Verosopimusta sovellettaessa henkilö voi asua vain yhdessä valtiossa. Jos on niin, että kaksoisasujan on verosopimuksenkin tarkoittamassa mielessä katsottava asuvan Suomessa, silloin Suomen verotus toimitetaan tavanomaisella tavalla. Suomi verottaa maailmanlajuisen tulon. Ja jos toisella valtiolla on verosopimuksen mukaan oikeus verottaa jotain tuloa tai varallisuutta, kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa.

Maastamuuttaja ja kaksoisasuminen

Yleisesti verovelvollisen kaksoisasujastatus aiheuttaa poikkeavuutta Suomen verotukseen vain siinä tapauksessa, että verosopimuksen mukainen asuinvaltio on toinen maa eikä Suomi. Jos näin on, verosopimusta luettaessa on koko ajan muistettava, että asuinvaltio on toinen valtio eikä Suomi.

Suomen kansalainen A on pysyvästi muuttanut perheineen Suomesta Ruotsiin vuonna 2011 ja tehnyt asianmukaiset muuttoilmoitukset. Vuonna 2012 A saa Suomesta korkotuloa. Oletetaan, että A on vuonna 2012 vielä Suomessa yleisesti verovelvollinen. Korkotulon lähdeverolain mukaan vero korosta olisi 30 %. Verosopimuksen mukaan A kuitenkin asuu Ruotsissa. Ja pohjoismainen verosopimus sanoo, että korosta verotetaan yksinomaan asuinvaltiossa -siis Ruotsissa. Jos korosta verotettaisiin Suomessa, se olisi vastoin verosopimuksen määräyksiä. Tarvittaessa A voi saada suomalaisesta verotoinnista koronmaksajaa varten todistuksen (voidaan käyttää esim. lomaketta VEROH 5050a Koron ennakonpidätyksen muutos/Ändring av förskottsinnehallning pa ränta), jonka perusteella maksaja voi maksaa koron ilman veroa. A ilmoittaa koron Ruotsin veroilmoituksessa.

Esimerkki 1

Verosopimuksen 4 artiklassa otetaan kantaa kaksoisasumiseen. Artiklan mukaan kaksoisasuja asuu sopimusta sovellettaessa siinä valtiossa, jossa hänellä on pysyvä asunto käyttöönsä varattuna. Jos hänellä on käyttöönsä varattu asunto molemmissa valtioissa tai kummassakaan valtiossa ei ole pysyvää asuntoa, hän asuu siinä valtiossa, jossa on hänen elinotujensa keskus (kiinteimmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet). Jos verovelvollisella on perhe, elinotujen keskus on siinä valtiossa, jossa perhe asuu. Tätä ei sanota verosopimuksessa, mutta näin asiaa on Suomen verotuskäytännössä tulkittu.

Verosopimuksen määräykset kaksoisasumisesta

Suomen kansalainen B on muuttanut Ruotsiin perheensä kanssa 2 vuodeksi. Perheen kotina ollut omistusasunto on Ruotsissa oleskelun

Esimerkki 2

ajaksi annettu vuokralle. B on edelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen. Hänestä tulee yleisesti verovelvollinen myös Ruotsissa ja siten hän on kaksoisasuja tämän 2 vuotta. Verosopimuksen tarkoittamassa mielessä hän asuu Ruotsissa. Näin siksi, että hänellä on pysyvä asunto käyttöönsä varattuna vain Ruotsissa. Ja vaikka Suomen asuntoa ei olisi annettu vuokralle, B asuisi verosopimuksen mukaan Ruotsissa, koska hänen elinetsijensä keskus (perhe) on Ruotsissa.

Esimerkki 3

Suomen kansalainen C on mennyt työhön Tanskaan ja tehnyt Suomen väestörekisteriin muuttoilmoituksen. C:n vaimo ja 2 pientä lasta asuu Suomessa perheen yhteisessä kodissa. C käy katsomassa perhettään pari kertaa kuussa. Vaikka muuttoilmoitus on tehty, verotuksessa voidaan katsoa että C:n varsinainen asunto ja koti on Suomessa. Joka tapauksessa hänellä mainituissa olosuhteissa on olennaiset siteet Suomeen. Hän on siten yleisesti verovelvollinen Suomessa - ja myös Tanskassa. Eli hän on kaksoisasuja. Kun verosopimusta sovelletaan, C:n on katsottava asuvan Suomessa, koska elinetsijien keskus (perhe) on Suomessa.

Milloin toinen valtio on "asuinvaltio"

Yleisesti verovelvollista voidaan aina pitää verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuvana, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

- 1) verovelvollinen vaatii tällaista suhtautumistapaa ja
- 2) esittää toisesta valtiosta veroviranomaisen antaman asumistodistuksen ja
- 3) Suomessa verotoimisto voi hyväksyä näkemyksen, että elinetsijien keskus ei ole Suomessa - kuten edellä esimerkeissä 1 ja 2

Ratkaisuun voidaan päätyä myös, jos verovelvollinen esittää toisen valtion verotuksesta sellaisen selvityksen, josta voidaan päätellä, että kohdemaassa häntä pidetään verosopimuksen mukaan siellä asuvana ja joka kanta pystytään Suomessakin hyväksymään. So. tällaisessa tapauksessa ei ole välttämätöntä vaatia verovelvollista esittämään asumistodistusta.

- verotus tällöin

Jos henkilö verosopimuksen tarkoittamassa mielessä asuu toisessa sopimusvaltiossa, alla mainittuja erikoistilanteita lukuunottamatta vain tämä toinen valtio saa verottaa maailmanlaajuisen tulon. Verosopimus voi sallia Suomen verottaa jotain Suomesta saatua tuloa. Verosopimuksessa voidaan esim. sanoa, että Suomi saa verottaa osakehuoneiston vuokratulon tai ottaa osingosta veroa enintään 15 %. Jos verosopimus sallii, että Suomi saa jotain nimenomaista tuloa tai varallisuutta verottaa, silloin verotus tämän tulon ja tämän varallisuuden osalta tapahtuu samalla tavalla kuin muillakin yleisesti verovelvollisilla.

Erikoistilanteet: verosopimukseen ympätty 3-v-sääntö

Eräissä Suomen tekemissä verosopimuksissa on (yleensä 23 artiklassa) sovittu, että Suomi saa sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa vielä yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidät verosopimusta sovellettaessa katsottaisiinkin toisessa sopimusvaltiossa asuviksi. Tämä määräys mahdollistaa esim. suomalaisten

luovutusvoittojen verottamisen Suomessa. Määräyksen ei kuitenkaan katsota antavan Suomelle laajennettua verotusoikeutta siten, että esim. osingosta tai rojaltista saataisiin ottaa suurempi veroprosentti kuin mitä osinko- ja rojaltiartiklassa nimenomaisesti sanotaan. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita ratkaisu KHO 2005/761. Suomessa vielä yleisesti verovelvollinen Suomen kansalainen asui verosopimuksen mukaan Sveitsissä. Hän sai luovutusvoiton suomalaisten osakkeiden myynnistä. Sveitsin sopimuksen 23.1 artiklassa olevan poikkeusmääräyksen johdosta Suomi sai verottaa luovutusvoiton, mutta mahdollinen Sveitsin vero oli hyvitetävä. HUOM: Sveitsin sopimuksesta ympätty 3-vuoden sääntö on poistettu vuoden 2006 sopimusmuutoksella (Sops 91/2006). Verosopimukset, joissa on vastaava määräys eli ”ympätty 3-v-sääntö”, luetellaan jäljempänä olevassa liitteessä ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

- KHO 1961/3079** Yhtiö oli velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan lapsilisä- ja kansaneläkemaksun yhtiön palvelukseen otetulle työnjohtajalle muuttokustannusten korvauksena maksetusta erästä.
- KHO 1974/547** Virkaa toimittava tullihoitaja oli hakemuksestaan nimitetty toiselle paikkakunnalle tullitarkastajan virkaan. Kun tullihallitus siirsi hänet hoitamaan sanottua vakinaista virkaansa, asunnon muuttamisesta aiheutuneet menot eivät olleet vähennyksellisiä menoja.
- KHO 1978/1946** Palvelusta Suomen YK-pataljoonassa Kyproksella saatu palkka, jonka puolustusministeriö maksoi, oli täällä veronalaista tuloa.
- KHO 1978/4580** Yhdistyneiden Kansakuntien eläkerahastolta, jolle eläkerahaston jäsen maksoi 7 % eläkkeeseen oikeuttavasta palkastaan ja työnantaja määrän, joka vastasi 14 % tuosta palkasta, saatu vuotuinen eläke oli koko määrältään veronalaista tuloa. Verovuosi 1974.
- KHO 1979/3691** Verovelvollinen oli suomalaisen työnantajansa kanssa tekemänsä komennus-sopimuksen perusteella asunut ja työskennellyt Iranissa 7.9.1978 lähtien, ja työskentely oli sopimuksen mukaan tarkoitettu kestäämään yli vuoden. Iranin poliittisen ja taloudellisen tilanteen vuoksi työnantaja kuitenkin joutui keskeyttämään toimintansa siellä ja verovelvollinen palaamaan Suomeen, mikä tapahtui 15.1.1979. Kun verovelvollisen mainittu ulkomailla oleskelun keskeytyminen oli johtunut hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomista pakottavista syistä, verovelvollisen Iranissa tehdystä työstä saamaa palkkaa pidettiin ns. yhden vuoden säännön nojalla hänen verosta vapaana tulonaan. Ennakkotieto. Verovuodet 1978 ja 1979.
- KVL 1980/760** Henkilö oli työskennellyt Irakissa 4.8.1979 lähtien erään suomalaisen yhtiön palveluksessa. Hän oli ollut vuosilomalla Suomessa 19.12.1979–13.1.1980 sekä 19.8.–10.9.1980 väliset ajanjaksot sekä omalla lomalla 3.5.–10.5.1980 sekä oleskellut Suomessa viisuminsaantivaikeuksien takia 11.9.1980–21.9.1980. Henkilö oli lähtenyt 22.9.1980 Helsingistä Kööpenhaminaan tarkoituksella jatkaa sieltä edelleen Irakiin. Irakin ja Iranin välillä puhjennut kriisin vuoksi tuolloin ei kuitenkaan enää suoritettu lentoja Irakiin, minkä vuoksi henkilö palasi Suomeen 23.9.1980. Henkilön katsottiin olleen työnsä vuoksi Irakissa siten kuin TVL 22.1 §:n 6 kohdassa tarkoitetaan. Jos hän välittömästi Irakin olojen salliessa palaa yhtiön palveluksessa jatkamaan Irakissa työskentelyään, on tätä pidettävä Irakissa jo tapahtuneen työstä johtuvan oleskelun jatkona. Sillä seikalla, että henkilö kriisitilanteen aikana työskentelee Suomessa yhtiön tai jonkun toisen työnantajan palveluksessa ei ole merkitystä yhden vuoden säännön soveltamisen kannalta.
- KHO 1981/2119** Yhtiön palveluksessa olleiden työntekijöiden työstä johtuvan oleskelun oli voitu sopimuksen tai muun perusteen nojalla olettaa kestävä vähintään vuoden. TVL 22.1 § 6 kohdan säännöstä voitiin soveltaa kriisitilanteen aiheuttaman keskeytyksen jälkeen välittömästi Irakiin työskentelemään palaaviin henkilöihin, vaikka heidän tosiasiallinen työstä johtuva oleskelunsa Irakissa ennen kriisiä ja kriisin

jälkeen oli kestänyt yhteensä alle vuoden. Tällöin edellytetään, että henkilöiden voidaan katsoa keskeytyksen jälkeenkin työnsä vuoksi oleskelevan ulkomaalla alkuperäisen sopimuksen tai muun perusteen mukaisesti taikka niitä vastaavasti. Ennakkotieto. Verovuodet 1980–1981.

Suomalainen yhtiö suoritti sähköasennustöitä Leningradissa. Yhtiön mainittuja töitä tekevät suomalaiset työntekijät, joiden työaika oli Suomen työaikalainsäädännön ja työehtosopimusten mukainen, viettivät 12–13 viikon vuosittaisesta vapaaajastaan Suomessa enintään 55 päivää eli vuosilomansa lisäksi keskimäärin yhden viikon aina 12 viikon jaksoa kohti. Yhtiö ei ollut velvollinen toimittamaan ennakonpidätystä noissa olosuhteissa työskenteleville työntekijöilleen maksamistaan palkoista. Ennakkotieto. Verovuosi 1980. Verovuosi 1981.

KHO 1981/2620

Suomalaisen yhtiön Neuvostoliitossa työskennelleiden suomalaisten työntekijöiden käynti Suomessa oli viisumin saannissa tapahtuneiden viivästysten vuoksi muodostunut lähes kaksi kuukautta aiottua pitemmäksi. Työntekijät olivat odotusaikana olleet vuosilomalla tai palkattomalla lomalla. Yhden vuoden säännön tarkoittaman, työstä johtuvan oleskelun ulkomaalla ei katsottu sen johdosta keskeytyneen. Ennakkotieto. Verovuodet 1981–1982.

KHO 1982/433

Irakissa työskennellyt verovelvollinen oli joutunut työtapaturman uhriksi, ja hän oli viettänyt muun ohessa ajan 16.2.–13.3.1981, jonka hänen jalkansa oli ollut kipsattuna, Suomessa. Verovelvollisen yhtäjaksoisen työstä johtuvan oleskelun ulkomaalla ei katsottu keskeytyneen, vaikka hän edellä sanotun johdosta vietti vuoden aikana matkalla ja Suomessa yhteensä 83 päivää. Ennakkotieto. Verovuosi 1981.

KHO 1982/548

Verovelvollinen oli tehnyt työsopimuksen 14 kuukauden pituisesta työskentelestä ulkomailla. Työskentely ulkomailla oli alkanut 18.10.1981. Verovelvollisen puolison äkillisen ja vakavan sairastumisen vuoksi verovelvollinen oli irtisanoutunut tehtävästään 31.7.1982. Ulkomailla tehdystä työstä 18.10.1981–31.7.1982 välisenä aikana saatu palkkatulo ei ollut Suomessa veronalaista tuloa. Ennakkotieto.

KVL 1982/850

Verovelvollinen hoiti Helsingissä Invalidiliitto r.y:n osastopäällikön viransijaisuutta viiden kuukauden ajan ollen tällöin virkavapaana vakinaisesta työstään Etelä-Saimaan Invalidit r.y:n toiminnanjohtajan toimesta Lappeenrannassa. Hänen ja hänen perheensä vakinainen koti oli Lappeenrannassa, jossa hänen perheensä asui myös viransijaisuuden ajan. Työskentelestä Helsingissä aiheutuneita ylimääräisiä asuinkustannuksia, asunnon vuokra sähköineen 1555 mk ja ruokailukustannuksia, arvion mukaan 15 mk päivältä, eli yhteensä 1 410 mk, pidettiin tulon hankkimisesta johtuvina ja verotuksessa vähennyskelpoisina kustannuksina. Verovuosi 1979.

KHO 1982/5531

A oli tehnyt työsopimuksen ajaksi 1.9.1980–30.6.1983 Vietnamissa tehtävää työtä varten. A oli työskennellyt siellä 24.9.1980 lähtien äkilliseen sairastumiseensa saakka 29.11.1980. Sairastumisensa johdosta A oli palannut 10.12.1980

KHO 1983/3556

Suomeen, jossa hänelle oli tehty leikkaus 29.12.1980. Sairauslomansa päätyttyä 31.3.1981 ei A olisi voinut enää terveydentilansa johdosta palata takaisin Vietnamiin, minkä vuoksi hänen työnantajansa irtisanoi työsopimuksen päättyväksi 31.3.1981. KHO katsoi, että A:n oleskelun keskeytyminen oli johtunut hänestä riippumattomasta pakottavasta syystä, minkä vuoksi A:n Vietnamissa tehdystä työstä verovuonna saama palkkatulo ei ollut hänen veronalaista tuloaan. Verovuosi 1980.

KHO 1983/4409

A oli tehnyt B Oy:n kanssa yhden vuoden ajaksi työsopimuksen 31.7.1978 ja työskennellyt sen mukaisesti Saudi-Arabiassa 1.8.1978–16.4.1979, jolloin B Oy:n paikallinen edustaja purki A:n työsopimuksen katsoen A:n rikkoneen törkeästi sopimuksen. A:n verotukseen vuodelta 1978 ei ollut sovellettava yhden vuoden sääntöä, jonka vuoksi häntä Suomessa yleisesti verovelvollisena oli verotettava Suomessa myös Saudi-Arabiassa saadusta tulosta. Kun A ei ollut ilmoittanut Saudi-Arabiassa saamaansa tuloa säännönmukaista verotusta varten antamassaan veroilmoituksessa ja kun hänen veroilmoituksensa ei ollut ollut tuolloin puutteellinen, erehdyttävä tai väärä, koska työskentelyn ulkomailla oli ollut tarkoitus kestää yhden vuoden ajan, KHO kumosi toimitetun jälkiverotuksen, tutki asian veronikaisuna ja poisti määrätyn veronkorotuksen. Verovuosi 1978.

KHO 1983/5152

Yhtiön oli toimitettava ennakonpidätys niille työntekijöilleen suoritettavasta palkasta, joiden työ, heidän oltuaan yhtiön työkomennuksella Neuvostoliitossa alle vuoden ajan, ennakolta tehdyn sopimuksen mukaisesti ilmasto-olosuhteiden vuoksi keskeytyi noin 3 kuukauden ajaksi, minkä ajanjakson he olivat Suomessa, ja jotka sen jälkeen palasivat työskentelemään Neuvostoliittoon lyhyemmäksi ajaksi kuin vuodeksi. Ennakkotieto. Verovuodet 1983 ja 1984.

KHO 1985/4590

Upseeri oli komennettu toiselle paikkakunnalle. Pakkosiirron johdosta hän sai virkaehtosopimuksen mukaisesti muuttorehuaa 1425 mk. Verolautakunta katsoi muuttorehahasta verovapaaksi muuttokuljetusten vakuutusmaksun ja lääninoikeus lisäksi muuttokuljetuksen apumiehille maksetut palkkiot ja pakkauslaatikoiden hankintamenot eli yhteensä 850 mk. KHO katsoi, ettei koko saadusta muuttorehahasta, ottaen huomioon tarpeelliset muuttokustannukset, jota työnantaja ei ollut erikseen korvannut, ollut jäänyt verotettavaa säästöä.

KVL 1986/207

Suomessa asuvan merimies T:n oli tarkoitus ottaa pesti alukseen, joka oli rekisteröity Panamassa. Aluksen omisti ruotsalainen varustamo J. Ab. Aluksen miehistön palkkasi ruotsalainen yhtiö J.S. Ab, joka oli tarjonnut T:lle työsopimusta. Tämän mukaan T työskentelisi keskeytyksettä 6 kk aluksella. Jokaista työpäivää kohden T ansaitsi yhden vapaapäivän. Palkka maksettaisiin kaksinkertaisena T:n aluksellaoloajalta. Kuuden kuukauden pituiselta vapaa-ajalta ei maksettaisi palkkaa. T:n J.S. Ab:lta saama palkka oli hänen verosta vapaata tuloaan Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Verovuodet 1986 ja 1987.

KHO 1986/5270

Niitä käyntejä, joina suomalainen, Neuvostoliitossa työskentelevä sairaanhoitaja oli ambulanssissa mukana tuotaessa siellä olevalla rakennustyömaalla sattuneissa tapaturmissa loukkaantuneita työntekijöitä Suomeen saamaan sairaalahoito-

toa ja jotka käynnit Suomessa kestivät kerrallaan noin yhden tunnin ajan, ei katsottu TVL 22b §:ssä tarkoitetuksi oleskeluksi Suomessa. Näitä päiviä ei sen vuoksi luettu mukaan laskettaessa sairaanhoitajan sanotussa säännöksessä tarkoitettuja oleskelupäiviä Suomessa. Ennakkotieto. Verovuosi 1986. Äänestys 4–1.

Merikapteeni A oli sopinut 6 kuukauden työskentelystä 11.6.1986 alkaen Caymansaarilla rekisteröidyssä rahtialuksessa. Aluksen oli aikaisemmin omistanut suomalainen B Oy, joka oli 15.4.1986 perustanut Caymansaarille tytäryhtiön X Ltd:n, jolle B Oy myi aluksen 11.6.1986. X Ltd antoi aluksen vuokralle B Oy:lle, joka asetti aluksen ulkomaanliikenteeseen. Aluksen miehittäjänä ja kaikkien sillä merimiehinä palvelevien henkilöiden työnantajana oli suomalaisen C Oy:n 15.4.1986 Caymansaarille perustama Z Ltd. Kummallakaan caymansaarelaisella yhtiöllä ei ollut erityisiä toimitiloja eikä hallintohenkilökuntaa, vaan niiden käytännön toiminnasta huolehtivat paikalliset asiantuntijat. Alusta hoiti ja liikennöi suomalainen D Oy. KHO katsoi, että X Ltd ja Z Ltd olivat Caymansaarille perustettuja itsenäisiä yhtiöitä. Kun otettiin huomioon yhtiöiden perustamiseen ja aluksen omistusoikeuden siirtoon johtaneet syyt, lähinnä merenkulun kriisi, sekä sen, että A oli tehnyt työsopimuksen caymansaarelaisen Z Ltd:n kanssa ja alus oli poistettu Suomen aluerekisteristä, KHO katsoi, että Caymansaarille rekisteröityä alusta ei VL 56 §:n nojalla voitu pitää suomalaisena aluksena eikä TVL 10.3 §:n loppuosassa ja erityistulosta verotuksessa tehtävästä vähennyksestä annetun lain 2.2 §:ssä tarkoitettuna suomalaiseen alukseen rinnastettavana aluksena. Merikapteenin tuossa ulkomaalaisessa aluksessa tehdystä työstä saamaa palkkaa ei TVL 22 b §:n nojalla katsottu Suomessa veronalaiseksi palkkatuloksi. Ennakkotieto. Verovuosi 1986.

KHO 1987/1177

Samantyyppisistä järjestelyistä kuin ratkaisussa KHO 1987/1177 huolimatta työn ei katsottu tapahtuneen suomalaisessa vesialuksessa. Kuuden kuukauden sääntöä sovellettiin lisäksi siitä huolimatta, että verovelvollinen kuuden kuukauden aikana työskenteli perättäin kahden eri työnantajan palveluksessa kahdella eri aluksella, jotka tosin oli rekisteröity samassa valtiossa, mutta jotka olivat kansainvälisessä liikenteessä.

KHO 1987/1529

Ulkomailla rekisteröidyllä aluksella työskentelevän merimiehen katsottiin TVL 22.2b:ssä tarkoitettulla tavalla oleskelevan Suomessa sinä aikana, jona alus lastin purkausta tai lastausta varten viipyi Suomessa. Ennakkotieto. Verovuosi 1987.

KHO 1987/3133

Asentaja A oli tehnyt E Oy:n kanssa sopimuksen kuuden kuukauden pituisesta asennustyöstä Moskovassa. A:n työskenneltä Moskovassa 21/2 kuukautta asennustyömaa jouduttiin keskeyttämään koska pääurakoitsijan ja neuvostoliittolaisen tilaajan välisten erimielisyyksien johdosta alurakoitsija E Oy:n ja pääurakoitsijan sopimia töitä ei voitu jatkaa. Työt Moskovassa aloitettiin uudelleen vasta kun keskeytyksestä oli kulunut 4 kuukautta. A:n mainitun 21/2 kuukauden aikana Moskovassa ansaitsema palkka oli hänen Suomessa veronalaista tuloaan, koska työskentelyn ei katsottu keskeytyneen hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomasta odottamattomasta syystä.

KVL 1988/85

- KHO 1988/2288** Henkilön työstä johtuvan oleskelun ulkomailla ei katsottu keskeytyvän sen johdosta, että hän käytti säännönmukaisen vuosilomansa työskentelyvaltiossa kielten opiskeluun. Verovelvollinen oli oleskellut Suomessa keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden. Ennakkotieto. Verovuosi 1987.
- KHO 1988/2339** Verovelvollinen A oli vuoden ajan palvellut YK:n rauhanturvajoukoissa Syyriassa. Ulkomaantyöskentelyn aikana hän oli vapaa-ajallaan tehnyt kaksi matkaa Suomeen perheensä luokse. Lääninoikeus oli A:n valituksen johdosta hyväksynyt matkoista aiheutuneista kustannuksista vähennyskelpoisiksi lentomatkat välillä Tel Aviv-Helsinki, jotka A oli tehnyt puolustusministeriön huoltolennolla, sekä matkat Helsingin ja kotipaikkakunnan välillä halvinta kulkuneuvoa käyttäen. KHO ei tarkastusasiamiehen valituksen johdosta muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Äänestys 6–1.
- KHO 1988/4999** Verovelvollinen, joka oli naimaton, oli työskennellyt 1.6–31.12.1984 välisenä aikana X:n tuomiokunnassa. Tämän ajan hän oli ollut virkavapaana vakinaisesta toimestaan. Toimipaikka sijaitsi Helsingissä, jossa verovelvollisella oli myös asunto. Verovelvollisen X:n kunnassa sijainneen työpaikan ja Helsingissä sijainneen asunnon välisistä viikottaisista matkoista ajalla 1.6–31.12.1984 aiheutuneet matkakulut katsottiin TVL 26.1 §:n 5 kohdassa tarkoitetuiksi, verotuksessa vähennyskelpoisiksi menoiksi. Verovuosi 1984. Äänestys 3–2.
- KHO 1989/4356** Verovelvollinen, joka oli opiskellut verovuonna Tampereen yliopistossa ekonomin tutkintoa, oli 30.6.–12.9.1986 työskennellyt kansainvälisen kauppatieteen opiskelijoiden järjestön järjestämässä harjoittelupaikassa Frankfurtissa Saksan liittotasavallassa. Verovelvollinen oli matkustanut kotipaikkakunnaltaan Tampereelta Frankfurtiin 26.6.1986 ja palannut takaisin 13.9.1986. Näistä lentomatkoista aiheutuneita kustannuksia oli pidettävä opiskeluun liittyvinä vähennyskeltottomina elantokustannuksina eikä verovelvollisella siten ollut oikeutta vähentää näitä kustannuksia tulostaan. Verovuosi 1986. Äänestys 3–2.
- KHO 1989/3292** Palkkatyön tekeminen Ruotsissa kesti 5.1.–3.7.1987. Asunto- ynnä muiden sellaisten järjestelyjen vuoksi Ruotsiin oli lähdetty lauantaina 3.1. ja saavuttu perille 4.1. Työskentely oli päätynyt perjantaina 3.7.1987. Suomeen oli palattu lauantaina 4.7.1987. Kun työn aloittaminen ulkomailla edellytti saapumista työskentelyvaltioon työn aloittamista edeltävänä päivänä eli 4.1.1987, niin työstä aiheutuvan oleskelun ulkomailla oli katsottava kestäneen vähintään kuusi kuukautta.
- KHO 1990/1842** Eläketulo, jonka Yhdistyneiden Kansakuntien palveluksessa työskennellyt sai United Nations Joint Staff Pension Fund- nimiseltä eläkerahastolta, oli TVL (1043/74) 20 §:n 3 kohdan mukaan veronalaista tuloa. Koska eläkkeen maksaminen perustui asianomaiseen palvelussuhteeseen YK:ssa, eläke ei ollut TVL 22.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettua henki- tai pääomavakuutuksen perusteella saatua verovaapaata pääomaa. Verovuodet 1981–1984.
- KHO 1990/3375** Tie- ja vesirakennushallituksen palveluksessa olevan toimistosihteerin saama

varustautumisraha Vietnamissa työskentelyä varten ei ollut hänen veronalaista tuloaan. Verovuosi 1985.

Yleisesti verovelvollinen A oli saanut Saksan liittotasavallasta perhe-eläkettä, joka perustui lakisääteiseen sosiaaliturvaan. Verosopimuksen 18 artiklan 2 kap-paleen mukaan eläke oli vapaa Suomen verosta. Sopimuksessa ei ollut mainintaa siitä, miten tällainen eläke otetaan huomioon Suomessa toimitettavassa verotuk-sessa. Eläketuloa ei voitu ottaa Suomessa verokannassa huomioon tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 67 §:n nojalla.

KHO 1990/3923

A oli 31.12.1987 tehnyt sopimuksen X Oy:n kanssa siten, että hänen irtisano-misajakseen sovittiin 13 kk ja hänen työskentelyvaltiokseen sovittiin Irlanti. X Oy irtisanoi vientikaupan vaikeuksiin liittyen 3.1.1991 A:n työsuhteen päättyväksi 31.3.1991. A sopi X Oy:n kanssa, että hänelle maksetaan palkkaa vuoden 1991 loppuun, miltä ajalta hänen ulkomaantyöhön perustuva irtisanomisajan palkkansa oli 256284 markkaa. Irtisanomisajan palkan katsottiin perustuvan A:n ulkomailla tekemään työhön. Irtisanomisajan palkka oli A:n TVL 54 §:n mukaisesta ulkomaan-työskentelystä saamaa verovapaata palkkaa. Verovuosi 1991.

KVL 1991/141

Verovelvollinen oli saanut verovuonna eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruot-sista saatu eläke verotettiin verosopimuksen mukaan vain Ruotsissa, mutta Suomi voi sisällyttää tulo verotusperusteeseen. Sopimuksen mukaan tulo perusteella suoritettavasti Suomen verosta tuli vähentää se tuloveron osa, joka jakautui Ruotsista saadulle eläketulolle. Verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi luettiin ve-rotuslaskelmalla Suomesta ja Ruotsista saadut eläkkeet ja hänelle myönnettiin eläketulovähennys edellä mainitun yhteenlasketun tulo perusteella, jolloin Ruot-sista saatu eläketulo pienensi eläketulovähennystä. Hänelle jätettiin maksuunpa-nematta näin määräytynyt vero Ruotsista saadun eläketulon ja yhteenlasketun eläketulon suhdetta vastaavalta osalta. Verotuksen katsottiin tulleen toimitetuksi verosopimuksen mukaisesti. Verovuosi 1986.

KHO 1991/2792

Suomalainen rakennusmies oli ollut suomalaisen X Oy:n palveluksessa Neu-vostoliitossa Moskovassa sijaitsevalla työmaalla 27.8.1990 alkaen. X Oy oli 9.2.1990 tehnyt urakkasopimuksen clearing-pohjalla sikäläisen yhtiön kanssa. Koska rakennuttajana ollut yhtiö ei ollut kyennyt suorittamaan X Oy:lle urakkaso-pimuksen mukaisia maksuja, X oy oli ollut pakotettu keskeyttämään työt kohteessa toistaiseksi. Maksuongelmat olivat alkaneet, kun Suomen ja Neuvostoliiton väli-ässä kaupassa luovuttiin clearing-kaupasta vuoden 1991 alussa. X Oy:n saatavat olivat kohonneet neljässä kuukaudessa yli kymmenen miljoonan markan. Töitä ei oltu kuitenkaan lakkautettu heti maksuhäiriöiden alettua. X Oy oli toiminut Neuvos-toliitossa 20 vuotta, minä aikana se ei ollut joutunut keskeyttämään töitä tai purkamaan urakkasopimusta maksuhäiriöiden vuoksi, vaan tilanne oli tullut ura-koitsijalle yllätyksenä. Urakkasuorituksen keskeyttämisen vuoksi X Oy oli lomaut-tanut verovelvollisen 17.4.1991 alkaen. Urakkasopimuksen mukaista suoritusta oli tarkoitus jatkaa, mikäli tilaaja suoritti erääntyneet maksut sekä maksujen asianmu-kaisesta suorittamisesta tulevaisuudessa saatiin riittävä varmuus. Mikäli urakka-suoritusta jatkettiin, jäljellä oleva osuus urakasta ei ylittänyt kuutta kuukautta.

KHO 1991/4897

Verovelvollisen lomauttamisen katsottiin johtuvan TVL 54.2 §:ssä tarkoitetusta pakottavasta, hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomasta odottamattomasta syystä eikä hänen ulkomaantyöskentelynsä katsottu siten keskeytyvän. Verovelvollisen X OY:ltä urakan loppuunsaattamisen ajalta saama palkka ei ollut hänen veronalaista tuloaan Suomessa. Ennakkotieto, Verovuodet 1991–92.

KHO 1992/913

Yhtiö oli maksanut A:lle ulkomailla tehdystä työstä palkkaa sekä työhön liittyneistä ulkomailla suoritetuista autolla ajoista kilometrikorvauksia. Ennakontarkastuksen johdosta toimitetussa maksuunpanossa osa kilometrikorvauksista oli katsottu palkaksi. Koska palkka ei kuuden kuukauden säännön perusteella ollut A:n veronalaista tuloa, ei myöskään kilometrikorvauksista palkaksi katsottu osa ollut A:n veronalaista tuloa.

KVL 1993/103

TVL 118.2 §:n mukaan ansiotulolajin tappiolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla verovelvollisen ansiotulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden vähennysten yhteismäärä verovuonna ylittää hänen veronalaisten ansiotulojensa yhteismäärän. Työntekijän pakollista eläkemaksua ei ole pidettävänä TVL 29.1 §:ssä tarkoitettuna ansiotulojen luonnollisena vähennyksenä. Kun verovelvollisella kuuden kuukauden säännöstä johtuen ei verovuonna ollut veronalaisia ansiotuloja Suomessa, työeläkemaksusta ei tullut vahvistaa tappiota. Ennakkotieto. Verovuodet 1993–1995.

KHO 1993/2671

Verovelvollinen oli työskennellyt yhtiön palveluksessa vuodesta 1983 lähtien. Vuodesta 1989 lähtien hän oli työskennellyt ulkomaankomennuksella Ranskassa. Vuonna 1992 yhtiö suoritti korvauksena työsuhteen purkamisesta verovelvolliselle työsuhteen kestoon perustuvan kertakorvauksen 278 000 markkaa. Korvausta ei miltään osalta pidetty verovapaana ulkomailla suoritettua työstä saatuna palkkatulona. Verovuosi 1992.

KHO 1994/1506

Perheettömällä henkilöllä, joka oli palvellut YK:n rauhanturvajoukoissa Libanonissa, oli oikeus vähentää tulostaan Suomeen palvelusvapaiden aikana tekemistään matkoista aiheutuneet kustannukset. Verovuosi 1989. Samoin KHO:1988 II 557 2.6.1988 T: 2339, kun matkat Syyriasta Suomeen oli tehty paikkakunnalle, jossa verovelvollisen perhe asui.

KHO 1994/3579

Yhtiön pääosakkaana oleva toimitusjohtaja oli hankkinut yhtiön osakkeita valuuttalainoilla. Yhtiöstä hänellä oli sekä palkka- että osinkotuloa. Valuuttalainojen takaisinmaksun yhteydessä syntyviin kurssitappioihin ei ole, kun näin ei tuloverolaisissa nimenomaisesti säädetä, sovellettava velkojen korkojen vähentämistä koskevaa tuloverolain 58 §:n säännöstä. Valuuttalainojen kurssitappiot eivät myöskään ole toimitusjohtajan yhtiöstä saaman veronalaisen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvia tuloverolain mukaan vähennyskelpoisia menoja. Ennakkotieto. Verovuosi 1993. Verovuosi 1994.

KHO 1996/4135

Verovelvollinen oli ajan 12.12.1990–19.12.1991 työskennellyt päätoimisesti YK:n rauhanturvajoukoissa Golanilla, josta työskentelystä Suomen valtiolta saatu palkka oli veronalaista tuloa. Hän oli lisäksi toiminut samaan aikaan sivutoimisesti

vakuutusyhtiön palveluksessa vahinkotarkastajana Israelissa ja Syyriassa tehtävään YK-miesten siviiliautojen vahinkojen tarkastaminen ja pahoin vaurioituneiden ajoneuvojen laivaaminen Haifan satamassa. Tästä sivutoimesta saatu palkka oli noin 10.000 markkaa. Koska vakuutusyhtiöltä saatujen tulojen hankkiminen oli omalta osaltaan edellyttänyt verovelvollisen oleskelua työskentelyvaltiossa, kysymyksessä oli tulo- ja varallisuusverolain 54 §:ssä tarkoitettu ulkomaantyöskentely ja mainittua palkkatuloa oli pidettävä verosta vapaana ulkomaantyötulona. Verovuosi 1991.

Kommandiittiyhtiö, jonka ainoa vastuunalainen yhtiömies oli B, oli 29.8.1994 sopinut erinäisistä rakennustöistä Moskovassa. Sopimuksen mukaan työt tuli aloittaa 1.9.1994 ja niiden arvioitiin kestävän 28.4.1995 saakka. B oli ollut työssä Venäjällä 1.9.1994 alkaen. Yhtiö, joka oli yritysmuodon muutoksella 1.2.1995 lukien muutettu osakeyhtiöksi, aikoi tehdä 28.2.1995 päättyvältä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä B:lle maksettavaa 17.500 markan kuukausipalkkaa vastaavan palkkavarauksen. B ei ollut ennen työskentelynsä Moskovassa alkamista tehnyt yhtiön kanssa työ sopimusta, mutta lääninoikeudelle oli sittemmin esitetty yhtiön ja B:n välillä 18.4.1995 solmittu sopimus B:n työskentelystä yhtiön työntekijänä takautuvasti 1.9.1994 alkaen. Korkein hallinto-oikeus päätöksessään totesi, että yhtiön ja B:n välillä ei ollut ennen työn aloittamista tehty sopimusta ulkomaantyöskentelystä, minkä kestäessä hänelle ei myöskään ollut työsuhteeseen perustuen maksettu palkkaa. Tähän nähden ja kun B oli ollut kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies ja sittemmin omistanut osakeyhtiöksi muutetun yhtiön osakkeita, hänelle taannehtivasti työskentelyajalta vasta myöhemmin vuoden 1995 aikana palkkana maksettavaa suoritusta ei voitu pitää tuloverolain 77 § 1 momentissa tarkoitettuna ulkomaantyötulona. Palkasta oli toimitettava ennakonpidätys. Verovuosi 1995.

KHO 1996/1697

A oli asunut pitkään USA:ssa ja työskennellyt suomalaisen yhtiön M lukuun. Hän muutti Suomeen huhtikuussa 1995. Tämän jälkeenkin hän työskenteli ulkomailla siten, että palkkaan voitiin soveltaa kuuden kuukauden sääntöä aina ajankohtaan 15.2.1996 saakka, jolloin hän erosi M:n palveluksesta. Tuolloin hänellä oli jäljellä 45 000 optiota, jotka hän käytti vuonna 1996 ajankohtina 15.3, 12.4 ja 26.4. KVL katsoi, että A:n veronalaista ansiotuloa oli hänen näinä päivinä merkitsemiensä yhtiön osakkeiden arvonnousu siitä lähtien, kun häneen enää ollut sovellettavissa kuuden kuukauden sääntö eli 15.2.1996 lähtien. Suomen oli vähennettävä USA:ssa maksettu vero siltä osin kuin USA:ssa maksettu vero kohdistui Suomessa veronalaiseen tuloon. Verovuosi 1996. (ei lainvoim)

KVL 1997/190

Merikapteeni oli työskennellyt ulkomailla Bermudalla 17.10.1993 lukien. Hän oli sitä seuraavan seitsemän kuukauden aikana oleskellut Suomessa 3.–4.1.1994 ja 21.2.–15.3.1994, Ruotsissa 4.–6.1.1994 ja Thaimaassa 7.1.–20.2.1994. Hänen ruotsalaisen varustamon kanssa tekemänsä sopimuksen mukaan työ oli jaksotettu niin, että hän oli vuorotellen 10 viikkoa työssä ja lomalla. Veroilmoituksen mukaan hänen vaimonsa asui Thaimaassa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että hänen oleskelunsa ulkomailla muusta syystä kuin työnteosta johtuen ei ollut rinnastettavissa Suomessa olo päiviin siten, että hän olisi kyseisenä aikana oleskellut Suo-

KHO 1998/1040

messa enemmän kuin korkeintaan kuusi päivää sellaista täyttä kuukautta kohden, jonka hänen ulkomaantyöskentelynsä oli kestänyt. Verovuosi 1994.

KHO 1998/1541

Putkiasentaja oli saapunut Ruotsiin 2.4.1995 työskennelläkseen siellä 3.4.–30.9.1995. Hänen työaikansa 30.9.1995 oli päättynyt kello 17.00. Hän oli pakannut tavaransa ja luovuttanut vuora-asuntonsa 1.10.1995, jolloin hän oli lähtenyt kotimatalle Suomeen. Hänen työstä aiheutunut oleskelunsa Ruotsissa oli kestänyt ajan 2.4.–1.10.1995 eli yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Putkiasentajan Ruotsissa saama palkkatulo ei ollut hänen Suomessa veronalaista tuloaan. Verovuosi 1995.

KHO 1998/2148

B, joka oli ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen, oli työskennellyt verovuonna 1994 Sveitsissä ja hänen palkkansa suomalaisen A-yhtymään kuuluvan sveitsiläisen yhtiön varatoimitusjohtajana oli katsottu Suomessa verovapaaksi tuloksi tuloverolain 77 §:ssä säädetyn kuuden kuukauden säännön nojalla. B oli merkinnyt A-yhtymän johtoon kuuluvana henkilönä Oy A Ab:n optiotodistuksia 15.4.1994 ja myynyt ne 7.11.1994 sen jälkeen kun optiotodistuksia oli vapautettu luovutuskielestä. Optiotodistusten myynnistä syntynyt etu oli saatu ulkomaantyöskentelyn perusteella vastikkeena ulkomailla tehdystä työstä. Tämä etu oli B:lle ulkomailla tehdystä työstä saatua palkkaa ja näin ollen tuloverolain 77 §:n 1 momentin nojalla Suomessa verovapaata tuloa. Verovuosi 1994.

KHO 1998/2199

A oli työskennellyt yhdysvaltalaisen yhtiön X:n palveluksessa ajalla 5.8.1991–15.2.1996, josta 5.8.1991–31.3.1995 välisen ajan Yhdysvalloissa ja 16.4.1995–15.2.1996 välisen ajan Ranskassa ja eräissä muissa valtioissa. A:n palkkaus X:ltä oli muodostunut peruspalkasta ja X:n osakeoptioista. Optiot katsottiin työsuhdeoptioiksi, joiden käyttämisestä saatu tulo oli tuloverolain 66 §:n 3 momentin mukaan ansiotuloa. Koska A oli käyttänyt Suomessa jäljellä olevan osan optioista optio-ohjelman ehtojen mukaisesti eli 90 päivän kuluessa työsuhteen päättymisestä, saadun edun katsottiin olevan osa A:n ulkomailla, Yhdysvalloissa ja Ranskassa, tehdystä työstä saamaa palkkaa, joka tuloverolain 77 §:n 1 momentin mukaan ei ollut A:n veronalaista tuloa siltä osin kuin etu kohdistuu aikaan, jolloin A oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Siltä osin kuin etu kohdistui aikaan, jolloin A oli rajoitetusti verovelvollinen Suomessa, tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 10 §:n säännökset huomioon ottaen etu ei ollut Suomesta saatua tuloa. Tämän vuoksi A ei ollut velvollinen suorittamaan veroa Suomessa miltään osin työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta tulosta. Ennakkoratkaisu vuodelle 1996. Äänestys 4–1.

KVL 1998/111

C-pankin Tanskan konttori oli ottanut islantilaiselle A:lle tanskalaisesta vakuutusyhtiöstä 1.2.1994 vapaaehtoisen eläkevakuutuksen. C-pankki maksoi vakuutusmaksuista osan, joka vastasi 10 prosenttia A:n palkasta. Loppuosan maksuista A maksoi itse. Vapaaehtoiseen eläkevakuutukseen kuului eläketurvan lisäksi kertakorvaukset vakuutetun ennen eläkeikää tapahtuvasta kuolemasta, työkyvyttömyydestä tai invalidisoitumisesta. A oli siirtynyt C-pankin Tanskan konttorin palveluksesta C-pankin Suomen konttorin palvelukseen 1.6.1998 lukien arviolta 18 kuukaudeksi. Komennuksen aikana C-pankin Suomen konttori maksoi A:n

palkan. C-pankin Tanskan konttori peri A:n osalta maksamansa vapaaehtoisen eläkevakuutusmaksun maksut C-pankin Suomen konttorilta siltä ajalta, jolloin A työskenteli C-pankin Suomen konttorin palveluksessa. A ei ollut ennen muuttamistaan Suomeen ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen. Helsingin veroviraston antaman verokortin mukaan A:n palkkatulosta, joka oli tuloverolain mukaan Suomesta saatua tuloa, suoritettiin palkkatulon lähdeveroa sen mukaan kuin ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetussa laissa säädetään. Jos C-pankki maksoi tanskalaisesta vakuutusyhtiöstä otetun hakemuksessa tarkoitetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut, A ei saanut sellaista etua, jota olisi ollut osaksikaan pidettävä hänen veronalaisena tulonaan vuosina 1998–1999. Jos A sai muuta ansiotuloa kuin sellaista palkkatuloa, johon sovellettiin ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain säännöksiä, hänellä oli sanotun lain mukaisesti oikeus vähentää se osa maksamistaan vakuutusmaksuista, joilla ylläpidettiin hänen eläketurvaansa, mutta ei sitä osaa maksuista, joilla ylläpidettiin kuolemanvaraturvaa, työkyvyttömyysturvaa ja invalidisoitumisturvaa. Verovuosi 1998 ja verovuosi 1999.

Konsernin suomalainen emoyhtiö X Oy oli ottanut optiolainaa vuosina 1995 ja 1997. Yhtiön johtoon kuuluva A, joka sai näihin lainoihin liittyviä optiotodistuksia mainittuina vuosina, myi vuoden 1995 lainaan liittyvät optiotodistukset vuonna 1998. Osalla vuoden 1997 lainaan liittyvistä optiotodistuksista A merkitsi X Oy:n osakkeita, jotka hän myi vuonna 1998. Optiolainoihin liittyviin optiotodistuksiin liittyi ehtoja, jotka koskivat optiotodistusten käytön sidonnaisuutta työsuhteen jatkumiseen. A oli vuonna 1996 siirtynyt X Oy:n palveluksesta konserniin kuuluvan yhtiön XY Inc:n palvelukseen Yhdysvaltoihin. A oli yleisesti verovelvollinen Suomessa vuoden 1999 loppuun ja tämän jälkeen rajoitetusti verovelvollinen Suomessa. Hänen Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisen verosopimuksen mukainen asuinvaltionsa on ollut vuonna 1995 ja 1996 muuttohetken saakka Suomi ja sen jälkeen Yhdysvallat. Verosopimuksen mukaan verotetaan palkasta ja muusta sellaisesta hyvytyksestä, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa epäitsenäisestä työstä vain tässä valtiossa, jollei työtä tehdä toisessa sopimusvaltiossa. Työsuhdeoptiot katsottiin osaksi A:n kokonaispalkkaa. A:n vuonna 1995 Suomessa saamien optiotodistusten käytöstä syntyvä etu on osittain veronalaista tuloa ja osittain tuloverolain 77 §:n niin sanotun 6 kuukauden säännön perusteella verovapaata tuloa Suomessa siten, että jos A käyttää optiotodistuksia työskennellessään ja asuessaan Yhdysvalloissa, hänen saamansa etu verotetaan Suomessa optiolainan merkitsemispäivän ja Suomesta lähtemisen väliseltä ajalta. Muulta osin etua ei veroteta Suomessa. Jos A käyttää vuonna 1997 Yhdysvalloissa saamia optiotodistuksia Yhdysvalloissa, käytöstä syntyvä etu ei ole A:n veronalaista tuloa Suomessa. Jos A palaa asumaan ja työskentelemään Suomeen, vuonna 1997 saatujen optiotodistusten käytöstä syntyvä etu siltä osin kuin se kertyy A:n Suomeen palaamisen ja optiotodistusten käyttämisen väliseltä ajalta on A:n veronalaista tuloa Suomessa. Muulta osin etua ei veroteta Suomessa. A:n vuonna 1995 Suomessa ja vuonna 1997 Yhdysvalloissa saamien optiotodistusten käyttämisestä saadun tulon veronalainen osuus Suomessa määräytyy ajankulumisen perusteella siten, että optioiden arvonnousu jaetaan optiotodistusten saan-

KHO 1999/2836

nin ja optiotodistusten luovutuksen väliselle ajalle. Se suhteellinen osuus arvonnoususta, joka kohdistuu aikaan, jolloin A on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen eikä häneen ole sovellettu tuloverolain 77 §:n tarkoittamaa niin sanottua 6 kuukauden sääntöä, on Suomessa veronalaista tuloa. Ennakkoratkaisu vuosille 1998, 1999 ja 2000. Tuloverolaki 66 § 3 mom ja 77 §

KHO 2000/2230

Liikenneministeriö oli Maailmanpankin ja Venäjän telaitoksen kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella tilannut kansainvälisen liiketoiminnan ja liikejuridiikan konsultointia harjoittavalta X Oy:ltä asiantuntijan avustustehtäviin Maailmanpankin Venäjälle suuntaamien tie- ja siltalainojen Moskovassa sijaitsevaan projektitoimistoon, joka Venäjän telaitoksen puolesta toteutti Maailmanpankin rahoittamia tien- ja sillanparannushankkeita Venäjällä. Projektitoimisto laati muun muassa konsulttisopimuksia sekä valvoi konsulttien tie- ja siltasuunnitelmien sekä urakka-asiakirjojen ja sopimusten laatimiseen liittyviä tehtäviä. Kun asiantuntijatehtäviä Moskovassa suorittaneen X Oy:n toimitusjohtajan tehtävien ei väitettykään liittyvän suomalaisen yrityksen rakennushankkeisiin ja kun konsulttiyrityksenä toimiva X Oy ei itse harjoittanut itsenäistä rakennustoimintaa eikä A:n suorittamien asiantuntijatehtävien voitu katsoa liittyvän rakennustoimintaan tuloverolain 77 §:n soveltamissäännöksessä (1024/97) sekä Suomen ja Neuvostoliiton välisen verosopimuksen 11 artiklan 2 a kohdassa tarkoitetulla tavalla, ei X Oy:n toimitusjohtajalleen suorittama palkka ollut kuuden kuukauden säännön mukaan Suomessa verovapaata tuloa. X Oy:n oli toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu kysymyksessä olevasta palkasta. Ennakkoratkaisu. Verovuosi 1999.

KHO 2001/759

A siirtyi työskentelemään työkomennukselle Isoon-Britanniaan suomalaisen yhtiön tytäryhtiön palvelukseen. A:n työskentelyn Isonsa-Britanniassa arvioitiin kestävän 1–2 vuotta. A oli ulkomaantyöskentelynsä ajan tuloverolain 9 ja 11 §:n mukaan Suomessa asuva ja yleisesti verovelvollinen. A vietti ulkomaantyöskentelynsä aikana toistuvasti lomapäiviä Ruotsissa tai Tanskassa tavaten siellä tyttöstävänsä. Katsottiin, ettei sellaista kolmansissa maissa tapahtuvaa oleskelua, joka on ulkomailla työskentelyyn välittömästi liittyvien loma- ja vapaapäivien viettämistä, ole rinnastettava tuloverolain 77 §:n 2 momentin tarkoittamaan Suomessa oleskeluun. Näin ollen A:n ulkomaantyöskentelyn aikana Ruotsissa tai Tanskassa viettämät lomapäivät eivät olleet Suomessa oleskelua eikä niitä siten tullut ottaa huomioon Suomessa oleskeluna arvioitaessa kuuden kuukauden säännön soveltamista ulkomaantyötuloon. Verovuosi 2000. Ennakkoratkaisu. Äänestys 4–1.

KHO 2001/1133

A oli ollut kansainvälisen konsulttitoimiston C Inc.:n palveluksessa työskennellen Ruotsissa 3.8.1991–30.6.1992, Suomessa 1.7.1992–31.3.1993, Australiassa 1.4.1993–31.5.1994 ja Suomessa 1.6.–31.12.1994, jolloin hänen työsuhteensa sanottuun yhtiöön päättyi. A:lle maksettiin Yhdysvalloista Suomeen hänen työsuhteensa C Inc.:iin päättyttyä määrä, joka koostui työnantajan vuosina 1991–1994 tekemistä sijoituksista ylläpitämänsä Profit Sharing Retirement Plan (jatkossa PSRP) -nimiseen eläkejärjestelyyn ja sijoitusten tuotosta vähennettynä tuotosta Yhdysvalloissa perityllä 30 %:n verolla ja pankin kuluilla. Verotuksessa verovuodelta 1994 määrä katsottiin A:n verotettavaksi muuksi ansiotuloksi. Ulkomaan-

työtuloa koskevan tuloverolain 77 §:n mukaan ulkomailla suoritetusta työstä saatu palkka ei lainkohdassa mainituin edellytyksin ole veronalaista tuloa. A:n PSRP:stä nostamia varoja ei ole pidettävä mainitussa lainkohdassa tarkoitettuna ulkomaan-työtulona siltäkään osin kuin kyseiset varat ovat kertyneet C Inc:n A:n ulkomailla työskentelyn ajalta PSRP:hen maksamista suorituksista. Kysymyksessä olevaa tuloa on pidettävä myös siihen sisältyneen tuotto-osuuden osalta tuloverolain 61 §:n 2 momentissa tarkoitettuna A:n eläketulon sijaan saamana etuutena tai korvauksena, jonka A:n on katsottava saaneen vallintaansa työsuhteen päättyessä ja joka on ansiotuloa. Kysymyksessä olevaa tuottoa on pidettävä sovellettavan verosopimuksen 18 artiklan 1 a) -kohdassa tarkoitettuna eläkkeenä tai muuna samanluonteisena hyvityksenä. Mainitun verosopimuksen kohdan mukaan tällaisesta tulosta verotetaan vain tulonsaajan asuinvaltiossa eli tässä tapauksessa Suomessa, eikä näin ollen tulon lähdevaltiolla eli Yhdysvalloilla ole verotusoikeutta kysymyksessä olevaan tuloon. Verovuosi 1994.

A ei voinut vähentää Suomen verotuksessa Espanjassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutunutta myyntitappiota täällä saamistaan luovutusvoitoista tai muistakaan pääomatuloistaan.

KHO 2002:3023

A:n valitettua korkeimpaan hallinto-oikeuteen keskusverolautakunnan päätöksestä, jonka mukaan ruotsalaiselta B Ab (publ) pörssiyhtiöltä maksettavia osinkoja voidaan verottaa Suomessa A:lla, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 ja 58 artiklojen (aikaisempien 73 b ja 73 d artiklojen) rajoittamatta, korkein hallinto-oikeus pyysi välipäätöksellään Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisu vuodelta 2001 toimitettavia valtion- ja kunnallisverotuksia varten Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 56 ja 58 artikla.

KHO 2002:2156

Perustamissopimuksen 49 artikla (palveluiden vapaa liikkuvuus) estää ulkomaille maksettujen vakuutusmaksujen vähennysoikeuden rajoittamisen.

**EYT C-136/00
Danner**

Pankki A maksoi osakkeiden rajoitetusti verovelvolliselle ostajalle myyjän puolesta rahakorvausta, jolla ostajalle hyvitetiin häneltä osakekaupan selvityksen viivästymisen vuoksi (myyjällä ei ollut täsmäytyspäivänä myyntitoimeksiannon kohteena olleita osakkeita eikä myynnin kattavaa osingollista ostotoimeksiannoa) saamatta jäänyt osinkotulo. Korvausta pidettiin Suomesta saatuna tulona, josta oli perittävä lähdevero rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain nojalla ja mahdollisesti sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn verosopimuksen mukaisesti. Rahakorvaus oli kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan verosopimuksen muuta tuloa koskevan artiklan mukaista muuta tuloa, kun pankki A peri lähdeveron korvauksista, jotka maksettiin Kanadassa asuvalle saajalle. Tuloverolaki 10 § Ennakkoperintälaki 9 § Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 1 §, 2 §, 3 § 1 mom. , 7 § ja 8 § Sopimus Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 81/1992) 10 artiklan 3 kappale ja 21 artikla.

KHO 2002/2803

C-385–00 de Groot

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvä tai siihen sisällymätön säännöstö, jonka nojalla verovelvollinen menettää tuloveronsa laskemisen yhteydessä asuinvaltiossaan osan tulojen verosta vapaata määrää koskevasta edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduista siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, on perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) vastainen. Yhteisön oikeuteen ei sisälly mitään erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja tästä jäsenvaltiosta ja toisesta jäsenvaltiosta, kunhan ne edellytykset, joiden mukaan asuinvaltio ottaa huomioon tällaisen tilanteen, eivät muodosta kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välitöntä syrjintää eivätkä rajoita EY:n perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.

KHO 2003/575

X oli työskennellessään Kiinassa käyttänyt työsuhdeoptionsa merkitsemällä A Oy:n osakkeita optio-ohjelman mukaisella hinnalla. X luovutti työsuhdeoption kohteena olevat osakkeet vuonna 1998. Vaikka työsuhdeoptioiden käyttämisen perusteella syntynyt etu ei ollut tuloverolain 77 §:n mukaan veronalaista tuloa, X sai osakkeista mahdollisesti syntynyttä luovutusvoittoa laskettaessa lukea edun määrän luovutushinnasta vähennettävään hankintamenuun. Verovuosi 1998.

KHO 2003 /1201

Eläkkeellä oleva A asui Suomessa ja oli täällä yleisesti verovelvollinen. A sai vuonna 1999 eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruotsista saatu eläketulo verotettiin verosopimuksen mukaan Ruotsissa, mutta Ruotsin eläketulo voitiin Suomessa toimitettavassa verotuksessa sisällyttää verotusperusteeseen. Samalla Suomen verosta tuli vähentää se tuloveron osa, joka jakautui Ruotsista saadulle eläketulolle. A:lle voitiin määrätä sairausvakuutuslain 33 §:ssä säädettyä sairausvakuutusmaksua Suomessa ja Ruotsissa maksetun eläketulon perusteella, ei kuitenkaan enempää kuin mitä Suomesta etuuksista vastaavana maana maksettiin eläkettä vuodessa. Verovuosi 1999.

EYT C- 42/02

Yhteisöjen tuomioistuin antoi 13.11.2003 ennakkoratkaisun arpajaisvoittojen verotuksen suhteesta yhteisön lainsäädäntöön. Ratkaisussa todettiin, että tuloverolain (30.12.1992/1535) 85 §:ssä säädetty verovapaus kotimaassa järjestettyjen arpajaisten voitoista on syrjivää ja siten ristiriidassa EY 49 artiklan kanssa.

KHO 2004/12

Veroja, joita suomalaisen A Oyj:n New Yorkissa sijaitseva sivuliike oli maksanut New Yorkin osavaltiolle ja New Yorkin kaupungille, ei A Oyj voinut saada hyvityksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain nojalla. Ne eivät myöskään olleet Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisessä tuloja varallisuusveroja koskevassa sopimuksessa tarkoitettuja veroja. Mainittuja veroja ei voitu vähentää A Oyj:n verotuksessa Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:n nojalla. Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 ja 8 §. Ennakkoratkaisu.

Mannisen, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, Ruotsissa olevalta Telia AB (publ):lta saamat osinkotulot verotetaan Suomessa hänen pääomatulonaan. Hän saa täällä hyväkseen sanottujen Telia AB (publ):n jakamien osinkojen osalta yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia (1232/1988) soveltuvin osin noudattaen lasketun yhtiöveron hyvityksen siten, että yhtiöveron hyvitys otetaan huomioon Mannisen pääomatulona sanotun lain mukaisesti ja Telia AB (publ):n maksama vero otetaan huomioon sen suuruisena kuin se on Ruotsissa todellisuudessa maksettu.

**EYT C-319/02
Manninen**

Suomessa yleisesti verovelvolliset A ja B olivat työskennelleet Virossa suomalaisen yhtiön palveluksessa ja viettäneet tästä työskentelystä saamiaan loma- ja vapaapäiviä Trinidad ja Tobagossa, Israelissa, Singaporessa ja Australiassa. Noiden päivien katsottiin olevan sellaista ulkomailla työskentelyyn välittömästi liittyvien loma- ja vapaapäivien viettämistä, jota ei voitu rinnastaa tuloverolain 77 §:n 2 momentissa tarkoitettuun Suomessa oleskeluun. Niitä ei siten tullut ottaa huomioon Suomessa oleskeluna arvioitaessa kuuden kuukauden säännön soveltumista ulkomaantyötuloon. Verovuosi 2000.

KHO 2004:90

Suomessa yleisesti verovelvollista henkilöä, jonka katsottiin asuvan Sveitsissä Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 4 artiklan määräysten perusteella, voitiin verottaa Suomessa luovutusvoitosta, jonka hän oli saanut suomalaisten arvopapereiden myynnistä Suomessa. Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 90/1993) 13 artiklan 6 kappale ja 23 artiklan 1 kappale.

KHO 2005:761

Norjan kansalainen A työskenteli Iso-Britanniasta olevan työnantajansa X:n palveluksessa Suomessa sijaitsevan telakan tiloissa ulkomailta olevan varustamon tilaaman aluksen valmistukseen liittyvissä tehtävissä usean vuoden ajan. A oli tullut työskentelystään Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Hänen palkkansa maksoi työnantaja X:n toimeksiannosta työskentelypaikkakunnalla oleva suomalainen kirjanpito toimisto, joka hoiti työnantajalle kuuluvat palkanmaksusta johtuvat veloitteet kuten veronpidätyksen. Vaikka työnantaja X:llä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa, A:lle voitiin myöntää ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverolain mukainen lähdeverokortti. Verovuosi 2004.

KHO 2005/2943

Suomalainen X Oy kuului kansainväliseen konserniin. Ranskalainen A, joka oli työskennellyt konsernissa useiden vuosien ajan, tuli perheineen Suomeen X Oy:n palvelukseen käynnistämään konsernin pohjoismaisen organisaation toimintoja. Työskentelyn Suomessa oli tarkoitus kestää ainakin kaksi vuotta. A:n tehtäviin Suomessa kuului mm. paikallisen työntekijän valmentaminen X Oy:n uudeksi network-johtajaksi. X Oy maksoi A:n Suomeen muutosta aiheutuneet kulut ja korvasi myös A:n lasten koulumaksuista täällä aiheutuneet kustannukset. Kun A:n muutto Suomeen oli tapahtunut konsernin aloitteesta tarkoituksena siirtää osaamista konserniyhtiöiden kesken, katsottiin kyseessä olevan pääasiallisesti työnantajayhtiön intressissä tapahtuneen komennuksen. Näissä olosuhteissa yhtiön maksamaa muuttokustannusten korvausta ei pidetty A:n veronalaisena ansiotulona. Lasten koulutuksesta aiheutuvat menot ovat luonteeltaan elantomenoja.

KVL 2006/10

Yhtiön suorittamia korvauksia lasten koulumaksuista oli pidettävä A:n veronalaisena ansiotulona. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

KHO 2006/3499

A oli saanut eläketuloa Suomesta ja Ruotsista ja toimitetussa verotuksessa A:n maksettavaksi oli pantu Ruotsin lähdevero mukaan lukien kunnallis- ja kirkollisveroja 1973,34 euroa verovuodelta 2002. Hallinto-oikeus katsoi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-385/00 (F.W.L. de Groot) antaman tuomion perusteella, että menettely, jonka perusteella verovelvollinen menettää tuloveronsa laskemisen yhteydessä asuinvaltiossa eli Suomessa osan henkilökohtaisista eduistaan Ruotsista saadun eläketulon johdosta, oli yhteisön perustamissopimuksen 39 artiklan vastainen. Hallinto-oikeus kumosi toimitetun verotuksen ja palautti asian verovirastolle. Hallinto-oikeuden päätöksen perusteella A:n Suomessa ja Ruotsissa maksuunpantavien kunnallis- ja kirkollisverojen yhteismäärä olisi asiassa esitetyn selvityksen mukaan ollut 1965,84 euroa vuodelta 2002. Korkein hallinto-oikeus katsoi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion vaikutuksesta huolimatta, ettei vuodelta 2002 toimitettu verotus ollut syrjivä, koska esitetyn selvityksen mukaan verotuksessa A:lle maksuunpannut kunnallis- ja kirkollisverot Suomessa ja Ruotsissa lähdevero olivat yhteensä 1973,58 euroa, kun verojen määrä olisi ollut 2101,34 euroa, jos A olisi saanut kaikki eläketulonsa vain Suomesta. Koska verotuksen lopputulos ei ollut syrjivä, korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi voimaan toimitetun kunnallisverotuksen. Verovuosi 2002.

C-50/05 Nikula

Vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomion C-50/05 asiassa, jossa Suomessa asuva henkilö sai eläkettä Suomesta ja Ruotsista. Tuomiossa todettiin, että asuinvaltiolla on oikeus sisällyttää sairausvakuutusmaksujen määräämisperusteeseen myös toisen jäsenvaltion laitoksien maksamat eläkkeet, sikäli kuin maksut eivät ylitä asuinvaltiosta saatujen eläkkeiden määrää. Lisäksi tuomiossa todettiin seuraavaa: ”Neuvoston asetuksen (EY) 39 artikla on kuitenkin esteenä sille, että toisen jäsenvaltion laitoksista saatujen eläkkeiden määrä otetaan huomioon, jos tässä toisessa jäsenvaltiossa on jo suoritettu maksuja tässä viimeksi mainitussa valtiossa saaduista työtuloista. Asianomaisten on osoitettava se, että maksuja on todellisuudessa aikaisemmin suoritettu”. (Tuomion johdosta Verohallitus hankki lausunnon Ruotsin verohallinnon pääkonttorilta. Ilmeni että Ruotsissa työskentäaikana kerätyillä sairausvakuutusmaksuilla ei ole katettu henkilön omia eläkeaikaisia sairaanhoitokustannuksia. Siksi ei synny vaaraa, että samojen etujen kattamiseksi maksettaisiin kaksinkertaisia maksuja, jos eläkeaikana Suomi sisällyttää myös Ruotsista saadun eläkkeen sairausvakuutusmaksun maksuperusteeseen. Asiassa antoi lausunnon myös Suomen sosiaali- ja terveysministeriö, joka totesi, että Ruotsin selvityksen huomioon ottaen tuomion, C-50/05 ei estä Ruotsin eläkkeen huomioon ottamista sairausvakuutusmaksua määrättäessä.)

**KHO 2008/965,
2008:31**

Yhdysvaltalainen yritys ja tämän Suomeen ajalle 24.2.2001–14.6.2002 lähettämä työntekijä olivat sopineen nettopalkkamenettelystä, jossa yhdysvaltalainen yritys maksoi työntekijälleen Suomessa työskentelystä saman nettopalkan, jonka hän olisi saanut, jos hän olisi työskennellyt Yhdysvalloissa. Yhdysvaltalainen yritys

oli vuosina 2001 ja 2002 pidättänyt työntekijälle maksetuista palkoista veroja ja maksuja, mutta näitä määriä ei oltu tilitetty Suomen veroviranomaisille. Suomeen lähetetty työntekijä ei myöskään ollut ennakonkannon piirissä. Sen sijaan yhdysvaltalainen yritys oli vuosina 2003 ja 2004 maksanut Suomen veroviranomaisille työntekijän ilmoittamista vuosien 2001 ja 2002 palkkatuloista maksuunpannut jäännösverot. Yhdysvaltalaisen yrityksen maksamia työntekijänsä jäännösveroja pidettiin työntekijän palkkatulona siltä osin kuin maksuihin oli käytetty enemmän varoja kuin työntekijälle vuosina 2001 ja 2002 Suomesta tehdystä työstä maksetuista palkoista oli pidätetty. Tämä palkkatulo oli tuloverolain 10 §:n 4 kohdan nojalla Suomessa veronalaista tuloa, jota Suomen ja Amerikan yhdysvaltojen välisen verosopimuksen 15 artiklan nojalla voitiin verottaa Suomessa. Jäännösverojen maksusta kertynyt etu katsottiin sen verovuoden tuloksi, jolta etu oli ansaittu, eli verovuosien 2001 ja 2002 veronalaiseksi tuloksi. Verovuosi 2001 ja 2002. Tuloverolaki 10 § 4 momentti ja 110 § 1 momentti.

Suomella oli oikeus verottaa eläke, jonka Suomessa asuva henkilö sai Maailmanpankin virkamiehenä työskentelystä. Maailmanpankin eläkerahastolta saatua eläketuloa ei ole säädetty verovapaaksi Suomen verolainsäädännössä eikä Maailmanpankkiryhmää koskeissa perussopimuksissa. Ottamatta kantaa siihen, onko tapaukseen sovellettava Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta, KHO totesi, että verosopimus ei rajoittaisi Suomen verotusoikeutta koska kyseessä ei ole sopimuksen 19 artiklan 2 kappaleen a) kohdassa tarkoitettu eläke. Tulovuosi 1998.

KHO 2009/468

Kansainvälisen ketjun suomalainen jäsenyritys palkkasi ulkomaisen jäsenyrityksen palveluksessa ulkomailla työskennelleen työntekijän Suomeen ajaksi 1.6.2007–31.5.2009. Suomalaisen jäsenyrityksen työntekijälle tarjoamaa asuntoa ei pidetty verovapaana matkakustannusten korvauksena. Työntekijällä oli Suomessa perhe mukanaan ja myös aviopuoliso työskenteli samalle suomalaiselle työnantajalle. Työntekijän työskentely Suomessa ei ollut tilapäistä, vaan hänellä oli Suomessa varsinainen työpaikka. Asuntoa pidettiin asuntoetuna, josta tulee toimittaa ennakonpidätys.

KHO 2009/757

Korkein hallinto-oikeus pyysi Euroopan unionin tuomioistuimelta SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisun siitä, onko SEUT 63 ja 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoista, kun kuitenkin Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö saa tietyin edellytyksin vähentää Suomessa sijaitsevan vastaavan kiinteistön luovutustappion luovutusvoitoista. Äänestys 4 - 1.

KHO 2011/57

Valuuttakurssit 2011 ja 2012, vuoden keskiarvo

Valuuttakurssit ovat EKP:n julkaisemia euron viitekursseja lukuun ottamatta SDR:n kurssia. Kurssit ovat markkinakursseja ja perustuvat normaalisti klo15.15 Suomen aikaa pidettävään keskuspankkien puhelinkokoukseen. Viitekurssit julkaistaan TARGETin aukiolopäivinä.

Lähteet: Euroopan keskuspankki ja Reuters (SDR-kurssi)

(1) Islannin kruunun viimeisin kurssi 1 EUR = 290.00 ISK (9.12.2008).

		2011	2012
Yhdysvallat	USD	1,392	1,2848
Japani	JPY	110,96	102,49
Iso-Britannia	GBP	0,86788	0,81087
Ruotsi	SEK	9,0298	8,7041
Tsekki	CZK	24,59	25,149
Tanska	DKK	7,4506	7,4437
Israel	ILS	4,9775	4,9536
Unkari	HUF	279,37	289,25
Liettua	LTL	3,4528	3,4528
Latvia	LVL	0,7063	0,6973
Puola	PLN	4,1206	4,1847
Sveitsi	CHF	1,2326	1,2053
Norja	NOK	7,7934	7,4751
Bulgaria	BGN	1,9558	1,9558
Kroatia	HRK	7,439	7,5217
Romania	RON	4,2391	4,4593
Venäjä	RUB	40,8846	39,9262
Turkki	TRY	2,3378	2,3135
Australia	AUD	1,3484	1,2407
Kanada	CAD	1,3761	1,2842
Kiina	CNY	8,996	8,1052
Hong Kong	HKD	10,8362	9,9663
Indonesia	IDR	12206,51	12045,73
Etelä-Korea	KRW	1541,23	1447,69
Malesia	MYR	4,2558	3,9672
Uusi-Seelanti	NZD	1,76	1,5867
Filippiinit	PHP	60,26	54,246
Singapore	SGD	1,7489	1,6055
Thaimaa	THB	42,429	39,928
Etelä-Afrikka	ZAR	10,097	10,5511
IMF	SDR*	0,871144	0,838796
Brasilia	BRL	2,3265	2,5084
Intia	INR	64,8859	68,5973
Mexiko	MXN	17,2877	16,9029

* SDR (Special Drawings Rights), Erityisnosto-oikeudet = Kansainvälisen Valuuttarahaston luoma maksu- ja varantoväline, jonka arvo määritellään valuuttakorin perusteella.

Komissio vaatii Suomea muuttamaan ulkomaantuloa saavien henkilöiden henkilökohtaisia verovähennyksiä koskevia syrjiviä sääntöjään

Euroopan komissio on lähettänyt Suomelle virallisen kehotuksen muuttaa lainsäädäntöään, jonka mukaan Suomessa asuvat henkilöt saavat henkilökohtaisia verovähennyksiä ainoastaan yhteenlasketun tulonsa siltä osuudelta, joka on kotimaantuloa. Komissio katsoo, että täysien henkilökohtaisten vähennysten epääminen on vastoin EY:n perustamissopimukseen sisältyviä henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä. Tällaisen tulkinnan on tehnyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuin asiassa C-385-00 "de Groot". Kehotus on annettu EY:n perustamissopimuksen 226 artiklan mukaisena "perusteltuna lausuntona". Jos Suomi ei anna perusteltuun lausuntoon tyydyttävää vastausta kahden kuukauden kuluessa, komissio voi siirtää asian tuomioistuimen käsiteltäväksi.

Joissakin Suomen muiden jäsenvaltioiden (tai ETA-valtioiden) kanssa tekemissä verosopimuksissa määrätään, että Suomessa asuvan henkilön ulkomaantulo voidaan vapauttaa verosta Suomessa. Tosin ulkomaantulo otetaan veroja laskettaessa siten huomioon, että kotimaantuloon sovelletaan joissakin tapauksissa progressiivisesti korkeampaa veroprosenttia.

Tällöin Suomessa asuvat henkilöt saavat kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 6 §:ään sisältyvien säännösten soveltamisesta johtuen henkilökohtaisia vähennyksiä ainoastaan osittain ja suhteellisenä.

Komissio katsoo yhteisöjen tuomioistuimen vastaavanlaisessa tapauksessa (asia C-385/00 "de Groot") antaman tuomion perusteella, että täysimääräisten henkilökohtaisten vähennysten epääminen voi vähentää Suomessa asuvien henkilöiden halukkuutta siirtyä työn perässä muihin jäsenvaltioihin ja ETA-maihin. Tästä syystä komissio katsoo, että kun Suomessa asuville henkilöille, joilla on asiassa sovellettavan verosopimuksen mukaan progressioehtoisen vapautuksen soveltamisalaan Suomessa kuuluvaa ulkomaantuloa, evätään täysimääräiset henkilökohtaiset vähennykset, Suomen verolainsäädäntö on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 39 ja 43 artiklassa sekä ETA-sopimuksen vastaavissa määräyksissä vahvistetun työntekijöiden ja ammatinharjoittajien vapaan liikkuvuuden kanssa.

Vaikka henkilökohtaisten vähennysten rajoituksia sovelletaan periaatteessa myös niihin Suomessa asuviin henkilöihin, jotka saavat verosta vapautettua ulkomaista eläketuloa, komissio katsoo, että ulkomaisen eläketulon kohtelu ei ole syrjivää.

Tämä johtuu siitä, että Suomen tuloverolain 136 §:n 3 momentissa vahvistetaan nk. verotuksen kattosääntö, jolla varmistetaan se, ettei Suomi kohtele ulkomailta eläkettä saavia henkilöitä huonommin kuin pelkästään Suomesta tuloa saavia henkilöitä. Kyseisen säännön mukaan Suomen tuloveroa alennetaan suhteessa, jos Suomessa ja ulkomailta maksettavien tuloverojen yhteismäärä on korkeampi kuin jos tulot olisivat peräisin vain Suomesta. Verotuksen kattosääntöä ei sovelleta muihin kuin eläketuloihin.

Eläke EU/ETA/Sveitsi-alueelta Määrätäänkö siitä sh-maksu?

Päivityksessä huomiotu:

- 1.5.2010 alk. EU-sosiaaliturva-asetus (883/2004 ja 987/2009)
- 1.1.2011 alk. sairausvakuutuslain lisäys (SVL 19a§)

Tilanne	Määrätäänkö sh-maksu?
1. Henkilöllä ei ole eläkettä Suomesta ja saa EU-asetuksen 1408/71 tai 883/2004 mukaista eläkettä Pohjoismaasta* tai Britanniasta* ("Rundgren-tilanne")	ei
1.a) Kuten 1 mutta henkilö saa eläkettä muusta kuin em. maasta ja henkilö esittää eläkettä maksavan valtion antaman voimassa olevan todistuksen E121 tai S1 (todistus osoittaa, että maksava valtio vastaa henkilön sairaanhoitokuluista, jolloin on selvää että maksusta voidaan luopua Suomessa; "Rundgren-tilanne")	ei
1.b) Kuten 1a. mutta henkilö ei esitä todistusta E 121 tai S1, eikä Kela ole saanut tietoa, että toinen Pohjoismaa/Iso-Britannia vastaa sairaanhoitokustannuksista.	kyllä
2. Henkilöllä on Suomestakin asetuksen** mukaista eläkettä Huom! Eläkkeiden perustella määrättävä sh-maksu ei saa ylittää Suomen eläkettä. Sh-maksun katon laskentatapa SVL 19a§:ssä, voimassa 1.1.2011 alkaen.	***kyllä
3. Henkilön ulkomainen eläke on asetuksen ulkopuolista**** eikä hän ole osoittanut, että eläkkeestä on otettu sairaanhoitomaksu lähdevaltiossa (jos maksu peritty lähdevaltiossa, ei maksua Suomessa tästä eläkkeestä)	kyllä

* Henkilöltä ei vaadita todistusta E 121/S1; Kela kuitenkin pyytää suoraan eläkettä maksavalta valtiolta lomakkeen/sähköisen vahvistuksen siitä, vastaako toinen Pohjoismaa tai Iso-Britannia sairaanhoitokuluista ja rekisteröi tiedon tietojärjestelmäänsä.

** Suomessa EU-asetuksen mukaisia eläkkeitä ovat kansaneläke, työeläke, tapaturmaeläke, leskeneläke.

*** Poikkeuksellisesti ei maksuja ao. *ulkomaisesta* eläkkeestä, jos

- Kelasta on saatu tieto, että henkilön **Saksasta tai Espanjasta saama eläke perustuu virkamiesten erityisjärjestelmään**, joiden osalta on EU-asetuksen liitteessä sovittu, että ovat asetuksen sh-määräysten ulkopuolella. Ao. henkilön on tullut pyytää vapautusta Suomen järjestelmään liittymisestä.
- toisesta maasta (voi koskea vain Espanjaa) eläkettä saava antaa selvityksen, että hän on työvuosinaan ao. maassa maksanut sairausvakuutusmaksua kattamaan eläkeikäistä sairaanhoitoa ("*Nikula-tilanne*")

****) Ulkomainen eläke oletetaan asetuksen 1408/71 tai 883/2004 mukaiseksi, ellei erikseen muuta ilmene. Lisäohjausta myöhemmin, jos saadaan kattavaa selvitystä asetuksen mukaisista eläkkeistä eri jäsenvaltioissa.

Huom! Tämä taulukko koskee 1.1.2011 alkaen EU/ETA/Sveitsi- alueelta maksettujen eläkkeiden (SVL 19a§ mukainen "ulkomaaneläke") vaikutusta Suomessa eläketulojen perusteella määrättävään sh-maksuun.

EU/ETA/Sveitsi- alueen ulkopuolelta saadusta eläkkeestä voidaan aina määrätä sh-maksu Suomessa.

EPÄTAVALLISIA VEROSOPIMUSMÄÄRÄYKSIÄ 2011 JA 2012

VEROSOPIMUS EI KOSKE KIRKOLLISVEROA:

Arabiemiraatit, Egypti, Filippiinit ja Malesia

VEROSOPIMUS EI KOSKE KUNNALLISVEROA:

Filippiinit

VAPAUTUSMENETELMÄ PÄÄMENETELMÄNÄ:

Egypti, Espanja, Marokko, Portugali ja Ranska
(Ranskasta saatuun johtajanpalkkioon ja taiteilijan ja urheilijan palkkioon hyvitysmenetelmä)

”MUU TULO” VOIDAAN VEROTTA MYÖS LÄHDEVALTIOSSA:

Argentiina, Australia, Azerbaidzhan, Barbados, Brasilia, Egypti, Filippiinit, Indonesia, Intia, Kanada, Kiina, Latvia, Liettua, Malesia, Pakistan, Portugali (jos ei voida verottaa kotivaltiossa), Sambia, Singapore, Sri Lanka (jos ei voida verottaa kotivaltiossa), Thaimaa, Turkki, Uusi Seelanti, Vietnam ja Viro

VEROSOPIMUKSEEN YMPÄTTY 3-VUODEN-SÄÄNTÖ

Arabiemiraatit, Argentiina, Barbados, Brasilia, Etelä-Afrikka, Filippiinit, Intia (v.2010 viimeinen vuosi), Italia, Jugoslavia, Korea, Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Meksiko, Pakistan, Romania, Saksa, Sambia, Slovakia, Sri Lanka, Thaimaa, Tšekki, Ukraina, Uusi Seelanti, Uzbekistan, Venäjä, Viro

SUOMI HYVITTÄÄ ULKOMAISTA VEROA, JOTA TOSIASIASSA EI OLE MAKSETTU:

Bulgaria 20.1d, Espanja 23.3, Filippiinit 22. 3, Intia 24.2, Irlanti 24.1c, Italia 23.4 (v.2010 viimeinen vuosi), Kiina 23. 1 d, e ja f (v.2010 viimeinen vuosi), Korea 22.3, Malesia 21.4, Marokko 23.3, Portugali, Turkki 22.1d, Vietnam 22.2 d, e, f (v. 2012 on viimeinen vuosi)

HUOMIOON OTETTAVAA TILANTEISSA, JOISSA YLEISESTI VEROVELVOLLINEN ASUU VEROSOPIMUKSEN TARKOITTAMASSA MIELESSÄ MUUSSA VALTIOSSA KUIN SUOMESSA:

Suomessa ei veroteta Suomessa olevasta osakehuoneistosta saatua vuokratuloa:

Espanja ja Portugali

Suomessa ei veroteta Suomessa olevasta osakehuoneistosta saatua luovutusvoittoa:

Espanja, Japani, Marokko ja Portugali

ULKOMAISEN ELÄKKEEN VEROTUS 2011 ja 2012

Katso sh-maksun määräytyminen eri taulukosta.

V = vapautusmenetelmä

H = hyvitysmenetelmä

Y = yksinomainen verotusoikeus Suomella

valtio, josta eläke maksetaan	valtion/julk.yht palveluksessa ansaittu eläke	yksityissekt.työeläke, elinkorko ja julkisyht.liiket.ansaittu eläke	sosiaaliturvalain-lainsäädäntöön perustuva eläke
Alankomaat ja Sambia	V 2)	H	V
Australia	H 1)	Y	H 1)
Arabiemiiraaatit, Argentiina, Azerbaidzhan, Barbados, Indonesia, Moldova ja Uzbekistan	V 2) 3)	H	H 12)
Armenia, Belgia, Bosnia-Herzegovina, Brasilia, Irlanti, Israel, Kirgistan, Kroatia, Makedonia, Meksiko, Pakistan, Serbia ja Montenegro, Singapore, Slovakia, Slovenia, Thaimaa 7), Tsekki, Ukraina ja Vietnam	V 2)	Y 13)	H
Bulgaria	Y	Y	V
Egypti ja Ranska	V 4)	Y	Y
Espanja, Italia 7), Sveitsi ja Tansania	V 2)	Y	Y
Kiina ja Puola	V 2)	Y	H
Filippiinit 5), Itävalta, Kiina, Korea, Kreikka, Unkari, USA ja Uusi Seelanti,	V 2)	Y 5)	V
Intia, Iso-Britannia, Malta ja Romania	V 2)	V	V
Japani ja Portugali	H 11)	Y	Y
Kanada	H	H	H
Latvia, Liettua ja Viro	V 2)	H 6)	V
Luxemburg, Malesia ja Sri Lanka	V	Y	V
Marokko	Y	Y	Y
Pohjoismaat 9), Venäjä ja Etelä-Afrikka	V	V	V
Saksa	V	Y	-10)
Turkki	V 2)	Y 8)	V 2)

1) kuitenkin Y, jos saaja ei ole Australian kansalainen

2) kuitenkin Y, jos saaja on Suomen kansalainen

3) Barbadoselta saatun eläkkeeseen vapautusmenetelmä kansalaisuudesta riippumatta

4) kuitenkin Y, jos eläke ei ole ansaittu julkiluonteissa tehtävässä, tai virkamiehenä (Ranska)

5) Filippiinien sopimus ei koske kunnallisveroa; yksityissektorin eläkkeestä voidaan kuitenkin verottaa Filippiineillä (H), jos se maksetaan filippiiniläisen yrityksen eläkejärjestelmän perusteella, jota ei ole Filippiinien lainsäädännön mukaisesti rekisteröity

6) kuitenkin Y, jos saaja on kansalaisuudeton tai Suomen kansalainen olematta samalla maksajavaltion kansalainen

7) lähdevaltio voi verottaa kansalaistensa sos.turvats. eläkkeen, mutta sen on poistettava kaksinkert. verotus

8) kuitenkin V 2), jos kyseessä julkisyhteisön liiketoiminnassa ansaittu eläke

9) kuitenkin H, jos kyseessä "uusi" eläke (alkanut 4.4.2008 jälkeen)

10) ei progressiovaikutusta (KHO 1990/3923), luettelo ao. eläkkeistä on Verohallinnossa.

11) kuitenkin V, jos eläke saadaan Portugalista tai, jos Japanista eläkettä saava on Japanin kansalainen

12) kuitenkin V, jos kyseessä Argentiinasta saatu, siellä luonteeltaan verovapaa sosiaaliturvasuoritus

13) kuitenkin H, jos elinkorko Belgiasta, Brasiliasta, Israelista, Meksikosta, Slovakiasta tai Tsekitä

Toisesta Pohjoismaasta saatu eläke

Toisesta Pohjoismaasta saatu eläke

Antopäivä: **26.3.2010**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Päivitetty 15.4.2011

Tämä sivu koskee Suomessa asuvaa eläkkeensaajaa sekä myös vastaavia eläkkeitä, jotka on saatu muista Pohjoismaista. Norjaa koskeneita poikkeussäännöksiä ei enää ole. Norjan lainsäädäntöä on muutettu ja vuodesta 2010 alkaen siellä verotetaan myös ulkomaille maksettavat eläkkeet. Jo vuoden 2009 verosopimusmuutos aiheutti sen, että Norjan eläkkeestä ei enää saa erityistä vähennystä. Jos Norjassa on eläkkeestä peritty sosiaaliturvamaksu, vaikka saat eläkettä Suomestakin, ota oikaisun saamiseksi yhteys norjalaiseen eläkkeen maksajaan. Tiedotteessa eläkkeellä tarkoitetaan myös Ruotsista saatua sjukersättning -korvausta.

Ruotsin eläke vaikuttaa Suomen verotuksessa

Jos saat eläkettä Ruotsista, Ruotsi verottaa sen. Eläkkeellä silti on vaikutusta Suomessakin.

Pohjoismaista verosopimusta on muutettu vuoden 2009 alusta. Muutos ei kuitenkaan koske sinua, jos asuit Suomessa ja sait eläkettä Ruotsista muutoksen allekirjoituspäivänä 4.4.2008. Ruotsalaiseen eläkkeeseesi sovelletaan edelleen vapautusmenetelmää: jos sinulla on eläke- tai ansiotuloa Suomestakin, Suomen veroprosentti lasketaan kokonaistulojen (Suomen tulo + Ruotsin tulo) perusteella, mutta prosentin mukainen vero otetaan vain Suomen tulosta. Laskutapaa selvitetään tarkemmin Verohallituksen julkaisussa [Ruotsista saatu eläke 2008](#) (pdf). Vapautusmenetelmää sovelletaan vain niin kauan, kuin asut keskeytyksettä Suomessa.

Jos muutit Suomeen tai ruotsalaisen eläkkeesi alkamisajankohta oli 4.4.2008 jälkeen, sovelletaan hyvitysmenetelmää: Ruotsin eläke verotetaan Suomessa, mutta Ruotsin vero hyvitetään eli vähennetään Suomen verosta. Vähennys ei voi olla suurempi, kuin Ruotsin eläkkeestä Suomessa menevä vero.

Ruotsin eläke ja Suomen veroilmoitus

Laita vuoden alussa talteen Ruotsista eläkelaitokselta saamasi selvitys (kontrolluppgift). Tarvitset sitä huhtikuussa kun tarkistat Suomen veroilmoitusta. Vuonna 2010 Suomen verotuspäätöksellä on yleensä näkyvissä Ruotsista saatu eläke ja sen vaikutus Suomen verotukseen.

Kun saat Suomesta veroilmoituksen, menettele näin:

1. Tarkista onko verotuspäätöksen "Ansiotulot ulkomailta" -kohdassa Ruotsin eläkkeiden yhteismäärä oikea. Jos määrä on virheellinen tai puuttuu kokonaan, merkitse kohtaan 10.1 euroina oikea yhteismäärä (ennen ulkomaisen veron vähentämistä). Merkitse kohtaan 10.2 euroina Ruotsin verojen yhteismäärä. Palauta ilmoitus.
2. Jos 4.4.2008 asuit Suomessa ja sait Ruotsista eläkettä, päätöksessäsi pitäisi lukea "vapautusmenetelmä". Jos siinä lukee "hyvitysmenetelmä", verotuksessa ei ole käytetty oikeaa menetelmää. Asian korjaamiseksi kerro "Lisätiedoissa" että 4.4.2008 asuit Suomessa ja sait Ruotsin eläkettä. Merkitse tulon määrä kohtaan 10.1. Palauta ilmoitus.

Älä palauta veroilmoitusta, jos korjattavaa/lisättävää ei ole.

Hae muutosverokortti, kun Ruotsin eläke alkaa tai muutat Suomeen

Ota Suomessa yhteys verotoimistoon heti, kun muutat Suomeen tai kun Ruotsin eläke alkaa. Verotoimisto voi antaa muutosverokortin ja Suomen eläkkeestä toimitetaan ennakonpidätys korotettuna. Näin Ruotsin eläkkeen verovaikutus otetaan huomioon ennakoperinnässä tasaisesti eikä jää kokonaan maksettavaksi Suomen verotuksen päättyttyä.

Sairaanhoitomaksu

Suomessa asuville määrätään verotuksen yhteydessä sairaanhoitomaksu (alle 2 %). Jos sinulla on eläketuloja Suomesta ja Ruotsista, maksu menee niiden yhteismäärästä. Maksu ei voi olla suurempi kuin Suomesta maksettava eläke.

Ruotsi ei peri eläkkeistä sairaanhoito- tai sosiaaliturvamaksua. Työskentelyvuosina on Ruotsissa voitu periä sosiaaliturvamaksua kattamaan työskentelyvuosien kuluja. Kun Suomessa eläkevuosina kerättävällä maksulla katetaan eläkevuosien kuluja, Ruotsista eläkettä saava ei samojen etujen saamiseksi joudu maksamaan maksuja kahteen kertaan.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 272)

Ulkomaantyöskentelyn verotus

Antopäivä: 1.1.2012
Voimassaolo: Toistaiseksi

Tiedote työntekijälle

Auton maahantuontikysymyksiin vastaa Tullilaitos (www.tulli.fi).

1. Pääasiat lyhyesti

Ulkomaille työskentelemään lähteneen on normaaliin tapaan annettava Suomeen veroilmoitus. Ulkomailta ansaitusta palkasta on annettava Suomeen tietoja, vaikka kyseistä palkkaa ei aina verotettaisikaan Suomessa. Ulkomaantyöskentelyn aikana muun tulon verotus säilyy yleensä ennallaan. Siten esimerkiksi pääomatulot ilmoitetaan ja niiden verot tavallisesti maksetaan Suomeen. Ulkomailta työskenteelijän on huolehdittava siitä, että suomalaisella verotoimistolla on aina tiedossaan hänen oikeat yhteystietonsa – Suomessa olevan asiamiehen yhteystiedot tai työskenteelijän kulloinenkin oma osoite ulkomailta.

Tässä tiedotteessa selvitetään, verotetaanko ulkomaanpalkka yksinomaan Suomessa, vai voidaanko se verottaa myös ulkomaisessa työskentelyvaltiossa. **Jos molemmat maat verottavat, kaksinkertainen verotus poistetaan. Usein tämä tapahtuu siten, että ulkomainen vero vähennetään Suomessa samasta tulosta määrättävästä verosta, ks. tarkemmin kohta 9. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.**

Kohdassa 7 selvitetään sellaisia tilanteita, joissa asuinvaltio muuttuu esimerkiksi sen vuoksi, että perhe siirtyy mukana ulkomaille.

2. Kuuden kuukauden sääntö ja palkan verovapaus

Eräin edellytyksin ulkomaanpalkkaan voi soveltua tuloverolain 77§:ssä oleva kuuden kuukauden sääntö, joka tekee ulkomaanpalkan Suomessa vapaaksi tuloverosta. Sääntö ei koske suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tai suomalaisen julkisyhteisön palveluksessa ansaittua palkkaa.

Kuuden kuukauden sääntö voi soveltua vain, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. työstä johtuva oleskelu ulkomaisessa valtiossa kestää vähintään 6 kuukautta ja
2. Suomen ja työskentelyvaltion välinen verosopimus ei estä palkan verottamista työskentelyvaltiossa (kuuden kuukauden säännön soveltumista ei estä se, että työskentelyvaltio jostain syystä ei käytä verotusoikeuttaan.) ja
3. työntekijä ei oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä/ kk

[Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti \(pdf\)](#)

Vaikka kuuden kuukauden sääntö soveltuisi ja tulo olisi verovapaata Suomessa, työntekijän on tavallisesti maksettava vakuutetun sairausvakuutusmaksu (noin 2-3 %) Suomeen. Tämän vuoksi myös kuuden kuukauden säännön alainen ulkomaantulo on ilmoitettava Suomen veroilmoituksessa, ellei jäljempänä erikseen muuta mainita.

3. Työskentely suomalaisen työnantajan palveluksessa

Jos työnantaja on suomalaisen yrityksen ulkomaille rekisteröity tytäryhtiö, kyseessä ei ole suomalainen vaan ulkomainen työnantaja – ks. kohta 4.

3.1 Suomalainen yritys työnantajana

Oleskelu ulkomailla kestää enintään 6 kk

Jos työskentelette ulkomailla lyhytaikaisesti suomalaisen yrityksen palveluksessa, verotus on tavallisesti selkeä. Jos oleskelu ulkomailla kestää enintään 6 kuukautta, palkka verotetaan Suomessa normaalin tapaan, eikä työntekovaltiolla ole yleensä verotusoikeutta.

Oleskelu työskentelyvaltiossa kestää yli 6 kk

Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti (pdf)

Jos oleskelette samassa valtiossa yli 183 päivää (*työskentelypäiviä* voi olla vähemmänkin), työntekovaltiolla voi olla verotusoikeus palkkaanne. Verosopimusten mukaan yli 183 päivän oleskelu työntekovaltiossa antaa yleensä aina työntekovaltiolle verotusoikeuden palkkaan. Kuitenkaan Venäjälle ei synny verotusoikeutta siellä rakennustyössä ansaittuun palkkaan työntekijän oleskeluajan perusteella. Verotusoikeus edellyttää sitä, että työnantajalla on Venäjällä kiinteä toimipaikka, so. sen toiminta Venäjällä kestää vähintään 12 kk tai teollisuusrakentamisessa vähintään 18 kk.

HUOM! Kuten jäljempänä olevasta testistä ilmenee, 183 päivää lasketaan toisissa maissa kalenterivuoden ajalta ja toisissa riittää mikä hyvänsä perättäisten 12 kuukauden jakso. Jos oleskelupäivien lisäksi muutkin kuuden kuukauden säännön edellytykset täyttyvät, palkkaanne on Suomessa vapaa tuloverosta. Joudutte kuitenkin tavallisesti maksamaan Suomeen vakuutetun sairausvakuutusmaksun. Jos työnantajanne pystyy luotettavasti arvioimaan, että kuuden kuukauden sääntö tulee soveltumaan palkkaanne, hänellä on oikeus oma-aloitteisesti jättää ennakonpidätys toimittamatta Suomeen. Suomalaiseen verokorttiinne ei tarvitse hakea muutosta. Työnantaja on velvollinen toimittamaan verovapaasta ulkomaanpalkasta vakuutetun sairausvakuutusmaksun ennakonpidätyksen (ns. minipidätys).

Kuuden kuukauden säännön soveltuminen ei aina ole varmaa heti työn alussa. Tällöin työnantaja toimittaa aluksi täysin normaalin ennakonpidätyksen Suomeen. Kun säännön soveltuminen varmistuu, työnantaja tai veroviranomainen palauttaa teille liikapidätyksen, jos työ on tehty pohjoismaiden ulkopuolella. Pohjoismaisissa työskentelytilanteissa on voimassa erityinen sopimus (ns. TREKK-sopimus) siitä, että ”väärässä” pohjoismaassa toimitettu ennakonpidätys tulee viranomaisteitse siirtää siihen pohjoismaahan, jolle verotusoikeus kuuluu. Siirtovelvollisuuden takia ennakonpidätysvaroja ei voida palauttaa työntekijälle itselleen.

Toimintaohjeita:

Jos työskentelyvaltiolla näyttää olevan verotusoikeus palkkaanne, käykää tarkempia ohjeita varten ulkomaisen oleskelupaikkakuntanne verotoimistossa. Jos työskentelyvaltiossa ei edellytetä, että suomalainen työnantaja tiittäisi kyseiseen maahan palkastanne ennakonpidätyksen, on mahdollista että voitte itse maksaa veroja jo ennakoon. Näin työskentelyvaltiossa mahdollisesti määrättävä vero ei jää kokonaisuudessaan jälkikäteen maksettavaksi. Selvittäkää verotoimistossa käydessänne, milloin työskentelyvaltiossa on annettava veroilmoitus.

Sellaista palkkaa, josta suomalainen työnantaja on kuuden kuukauden säännön perusteella jättänyt toimittamatta ennakonpidätyksen, teidän ei tarvitse ilmoittaa Suomen veroilmoituksessa. Veroviranomaiset saavat tarvittavat tiedot suoraan kyseiseltä työnantajalta. Jos verotoimisto sitä pyytää, teidän tulee kuitenkin antaa ulkomaantyöskentelystä lisätietoja esimerkiksi lomakkeella 16 "Selvitys ulkomaantulosta".

Erikoistapaus

Jos työntekovaltiolla on verotusoikeus, Suomessa useimmiten soveltuu kuuden kuukauden sääntö. Jos sääntö esim. runsaan Suomessa oleskelun vuoksi ei soveltuisi, silloinkin kaksinkertainen verotus poistetaan, ks. tarkemmin kohta 9. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voidaan ennakkoperinnässä ottaa huomioon vain verokorttimuutoksen perusteella. Tätä varten tulee olla yhteydessä Suomessa kotikunnan verotoimistoon.

3.2 Suomalainen julkisyhteisö työnantajana

Suomalaisen julkisyhteisön (esim. valtio, kunta, Puolustusvoimien rauhanturvajoukot) palveluksessa ulkomaille lähtevän palkka verotetaan yleensä Suomessa normaaliin tapaan. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu näihin palkkoihin. Verosopimukset tavallisesti estävät verotuksen työntekovaltiossa.

4. Työskentely ulkomaisen työnantajan palveluksessa

4.1 Jos työnantaja on työskentelyvaltiosta, työskentelyvaltio verottaa aina

Jos lähдете ulkomaille työskentelyvaltiosta olevan työnantajan palvelukseen, kyseisellä työskentelyvaltiolla on käytännöllisesti katsoen aina oikeus verottaa kyseinen palkka. Poikkeukset tähän sääntöön ilmenevät kaavion [Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti](#) (pdf) alaviitteestä. Veroprosentti määräytyy työskentelyvaltion lainsäädännön mukaan. Kyseisestä palkasta on kuitenkin annettava veroilmoitus myös Suomeen. Jos tulo verotetaan Suomessa, kaksinkertainen verotus poistetaan, ks. kohta 9.

4.2 Muusta valtiosta oleva työnantaja

Joskus työ tehdään muualta kuin työskentelyvaltiosta olevan ulkomaisen työnantajan palveluksessa. Jos työntekijä tällöin oleskelee työskentelyvaltiossa enintään 183 päivää, työskentelyvaltiolla ei tavallisesti ole verotusoikeutta ja palkka verotetaan Suomessa. Jos sitä vastoin oleskelu kestää yli 183 päivää, työskentelyvaltiolla yleensä on verotusoikeus ja mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Oman ryhmänsä muodostavat valtiot, jotka on lueteltu vasemmanpuoleisessa maaluettelossa kaaviossa [Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti](#) (pdf). Jos työskentelette tilapäisesti tällaisessa valtiossa ja työnantajanne ei ole työskentelyvaltiosta, kohdemaasta pystyy tavallisesti verottamaan vain, jos oleskelunne ko. maassa ajoittuu niin, että oleskelua kalenterivuoden aikana tulee yli 183 päivää.

4.3 Toimintaohjeita

Ulkomailla kannattaa heti työn alussa asioida työskentelypaikkakunnan verotoimistossa. Sieltä saa mahdollisesti tarvittavan verokortin työnantajaa varten. Samalla kannattaa selvittää, onko työskentelyvaltiossa annettava veroilmoitus ja mikä on ilmoitusajankohta.

Ilmoittakaa Suomen Verohallinnolle myös ulkomailta saadut tulot. [Veroilmoitus verkossa](#) -palvelussa voit täydentää esitetytyn veroilmoituksesi tietoja. Voit ilmoittaa palvelussa myös ulkomaan tulot ja vaatia

kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Esitetyt veroilmoitusta tai liitelomakkeita ei tarvitse palauttaa, jos olet ilmoittanut kaikki tiedot verkossa.

Jos et käytä Veroilmoitus verkossa -palvelua, ilmoita ulkomaan tuloveroilmoituksen kohdassa 11 Muut ulkomaan tulot. Ilmoittakaa lisätiedoissa työskentelyvaltio ja ulkomailla maksettu vero. Antakaa työskentelystä lisäksi selvitys lomakkeella 16. Säilyttäkää työnantajalta tuloista ja veroista saatu tosite.

- Lomake 3063, 16 Selvitys ulkomaantyöskentelystä

Jos palkastanne on ulkomailla peritty eläke- tai työttömyysvakuutusmaksuja, esittäkää niistä vähennysvaatimus Suomen veroilmoituksessa kohdassa 3. Säilyttäkää tositteet itsellänne. Ulkomailla mahdollisesti maksettua sairausvakuutusmaksua ei voi vähentää Suomessa.

5. Työskentely valtiossa, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta

Suomella on verosopimus yli 70 valtion kanssa. Verosopimusvaltiot ilmenevät kohdassa "Voimassa olevat verosopimukset (linkki)". Jos työskentelet ei-verosopimusvaltiossa, voi työskentelyvaltio periä veroa palkastasi riippumatta siitä, kuinka kauan olet työskentelyvaltiossa tai mistä valtiosta työnantajasi on.

Kuuden kuukauden sääntö voi soveltua samoin edellytyksin kuin yllä luvussa 2 on mainittu. Koska verosopimusta ei ole, kohdan 2 mukainen edellytys "Suomen ja työskentelyvaltion välinen verosopimus ei estä palkan verottamista työskentelyvaltiossa" ei rajoita säännön soveltumista. Kuuden kuukauden sääntö voi soveltua riippumatta siitä, perikö työskentelyvaltio veroa palkastasi vai ei.

Jos kuuden kuukauden sääntö ei sovellu, palkka verotetaan Suomessa. Jos tällöin työskentelyvaltioon on peritty veroa, voidaan kaksinkertainen verotus poistaa Suomessa työskentelyvaltioon maksetun valtion veron osalta. Esimerkiksi paikallisveroja ei voida tällöin hyvittää Suomessa. Kaksinkertainen verotus poistetaan ns hyvitysmenetelmällä, jolloin Suomi verottaa ulkomaantulon mutta vähentää eli hyvittää sen veron, jonka olet jo maksanut toisessa valtiossa.

6. Työskentely EU:n instituutioissa

EU:n instituutioissa työskentelevät virkamiehet ja muut toimihenkilöt maksavat usein erityistä Euroopan yhteisöjen omaa veroa. Tällaisen verotuksen alainen tulo on Suomessa verovapaata. Veron perimisestä yhteisöissä on Suomessa annettava selvitys veroilmoituksen lisätiedoissa. Jos palkasta ei peritä yhteisöjen omaa veroa, palkka verotetaan Suomessa, ellei kuuden kuukauden sääntö sovellu, ks. testi viimeisellä sivulla. Suomen europarlamentaarikkojen Brysselissä, Strasbourgissa ja Luxemburgissa toimivat valtuutetut avustajat luetaan 1.7.2009 alkaen Euroopan yhteisöjen muuhun henkilöstöön. He ovat suoraan parlamentin palveluksessa ja maksavat yhteisön veroa.

Euroopan parlamentin jäsenten palkan maksaa komissio ja palkasta (samoin kuin eläkkeestä) menee yhteisöjen vero. Suomi soveltaa hyvitysmenetelmää. ks. kohta 9). Parlamentilta saadut kulukorvaukset ovat verovapaita. Europarlamentaarikon palkkaaman muun kuin valtuutetun avustajan verotus on sama kuin edellä kohdassa 3.1.

Kansalliset asiantuntijat komissiossa ja Euroopan yhteisöjen komitean jäsenet saavat palkan tavallisesti suomalaiselta julkisen sektorin työnantajalta. Palkka verotetaan yleensä vain Suomessa. Verovapaita ovat Euroopan yhteisöiltä saadut matkakustannusten korvaukset ja päivärahat.

7. Ammatinharjoittajan tulo verotetaan aina Suomessa

Jos toimitte ulkomailla ammatinharjoittajana, kyseinen tulo ilmoitetaan ja verotetaan aina Suomessa. On harvinaista, että kyseisestä tulosta verotettaisiin ulkomailla. Jos näin kuitenkin tapahtuu, kaksinkertainen verotus poistetaan. Tavallisesti tämä tapahtuu niin, että ulkomainen vero vähennetään Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Säilyttäkää itsellänne mahdolliset ulkomaiset tositteet tuloista ja veroista. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu ammattituloon, koska kyseessä ei ole palkkaa.

Esimerkki: Suomalainen E harjoittaa Saksassa 10 kuukautta ammattitoimintana hirsitalojen kokonaisurakointia. Jos Saksan viranomaiset katsovat kyseessä olevan kiinteän toimipaikan, myös Saksalla on oikeus verottaa tulo. Tällöin E:n on Suomen veroilmoituksen lisätiedoissa esitettävä selvitys Saksassa maksetusta verosta ja pyydyttävä sen hyvittämistä.

Esimerkki: Suomessa asuva lääkäri harjoittaa toimintaansa itsenäisesti sekä Suomessa että Ruotsissa. Kokonaistulo ilmoitetaan ja verotetaan Suomessa. Jos lääkäri on joutunut maksamaan Ruotsissa toiminnasta veroa, hänen tulee esittää siitä selvitys Suomen veroilmoituksen lisätiedoissa ja pyytää veron hyvittämistä.

7.1 Toimittajat

Freelancetoimittajan ulkomaantyöskentelystä saamat korvaukset verotetaan Suomessa. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että ulkomainen vero vähennetään samasta tulosta Suomessa suoritettavasta verosta.

Kuuden kuukauden säännön verovapaus voi tulla kysymykseen vain, jos toimittajan ja suomalaisen lehden välillä on työsuhde ja toimittajan tulo on palkkaa. Osoituksena työsuhteen olemassaolosta voidaan pitää mm. sitä, että lehti perii maksamastaan korvauksesta työntekijän eläke- ja työttömyysvakuutusmaksun sekä maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksun.

Jos toimittaja asettuu pysyvämmiin ulkomaiseen valtioon, voi syntyä tilanne, että hän ei enää verotuksellisesti asu Suomessa eikä siten ole ulkomaantuloista Suomeen verovelvollinen. Ks. tarkemmin kohta 7.

8. Kenet katsotaan Suomessa asuvaksi?

Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen myös ulkomaantuloista. Edellä on lähtökohtana ollut, että henkilö säilyy ulkomaantyön ajan verotuksellisesti Suomessa asuvana. Tavallisesti näin onkin, mutta myös poikkeuksia on. On hyvä huomata, että verotuksellinen asumiskäsite eroaa sosiaaliturvan tai väestötietojärjestelmän asumiskäsitteistä. Verotuksellisesti Suomessa asuvia eli yleisesti verovelvollisia ovat ne, joiden varsinainen asunto ja koti on Suomessa. Jos ulkomaille työskentelemään lähteneelle Suomen kansalaiselle ei jää kotia Suomeen, hän on silti verotuksellisesti Suomessa asuva, jos hänellä on olennaiset siteet Suomeen. Olennaisten siteiden katsotaan säilyvän muuttovuoden ja kolme seuraavaan vuotta, ellei henkilö itse esim. veroilmoituksessa tai lähdeverokorttihakemuksessa vaadi rajoitettua verovelvollisuutta ja osoita, että siteitä ei ole. Siteitä ovat esim. Suomessa oleva perhe, Suomessa oleva asunto, suomalainen työnantaja tai kuuluminen Suomen sosiaaliturvaan.

Yleisesti verovelvollinen on lähtökohtaisesti velvollinen maksamaan Suomeen veroa kaikesta tulostaan, myös ulkomailla saadusta. Suomen eri maiden kanssa tekemät verosopimukset usein käytännössä rajoittavat tätä laajaa verovelvollisuutta.

Kun muutosta on kulunut muuttovuosi ja kolme seuraavaa vuotta, Suomen kansalaista ei yleensä enää pidetä verotuksellisesti Suomessa asuvana. Hän on **rajoitetusti verovelvollinen**. Tällöin hän ei ole Suomeen verovelvollinen esim. ulkomailla ansaitusta palkasta, ellei maksaja ole suomalainen julkisyhteisö. Myöskään esim. koroista tai arvopapereiden luovutusvoitosta ei tällaisessa tilanteessa veroteta Suomessa.

Suomesta ulkomaille lähtenyt henkilö tulee monesti maailmanlaajuisesti verovelvolliseksi uudessa asuinvaltiossaan. Jos hänellä tällöin on edelleen olennaiset siteet Suomeen, hän on ns. kaksoisasuja. Verosopimukset yleensä edellyttävät, että kaksoisasujan osalta jompikumpi valtio joutuu luopumaan oikeudestaan maailmanlaajuisen tulon verottamiseen. Luopuva valtio on Suomi, jos ilmenee, että **verosopimusta sovellettaessa henkilön asuinvaltio on ao. toinen valtio eikä Suomi**. Tällaiseen ratkaisuun voidaan päätyä esimerkiksi silloin, kun henkilö oleskelee ulkomailla perheineen. Työskentelyvaltiossa voidaan tällöin edellyttää myös varallisuuden ja myös muualta kuin työskentelyvaltiosta saadun tulon ilmoittamista. Tällaisessa tilanteessa verosopimus rajoittaa Suomen verotusoikeutta myös pääomatulojen osalta. Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö vetoaa verosopimuksen mukaisen asuinvaltion muuttumiseen, hänen tulee esittää verotoimistolle ao. toisen valtion veroviranomaisen esim. lomakkeella 6132 antama asumistodistus.

- Lomake 6132f, Todistus henkilön verotuksellisesta asuinpaikasta suomen veroviranomaisia varten

9. Viranomaisten välinen tietojenvaihto ei poista omaa ilmoittamisvelvollisuutta.

Valtioiden väliset verosopimukset edellyttävät tietojenvaihtoa sopimusvaltioiden veroviranomaisten välillä. Suomeen tulee ulkomailla tietoja suomalaisten ulkomaisista tuloista. Vastaavasti Suomesta voidaan lähettää muuhun valtioon tietoja. Viranomaisten välinen tietojenvaihtomahdollisuus ei vaikuta työntekijän omiin ilmoitusvelvollisuuksiin. Jos henkilö ulkomaisessa työskentelyvaltiossaan laiminlyö veroilmoitusvelvollisuuden, mahdollisessa myöhemmässä jälkiverotuksessa hän joutuu maksamaan verot korotettuina.

10. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan joko hyvitysmenetelmällä tai vapautusmenetelmällä. Asianomaisen maan kanssa tehdystä verosopimuksessa on sovittu kumpaa menetelmää tulee käyttää. Kumpaakaan menetelmää ei tarvita sellaisessa tapauksessa, että palkka on Suomessa verovapaata kuuden kuukauden säännön nojalla.

10.1 Hyvitysmenetelmä

Hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomikin verottaa ulkomaantulon. Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi Suomen veroista vähennetään (hyvitetään) ulkomailla maksettu vero. Hyvitys ei voi ylittää kyseisestä ulkomaantulosta Suomessa suoritettavia veroja (maksimihyvitys). Hyvitysmenetelmän soveltaminen edellyttää verovelvolliselta selvitystä ulkomailla maksetusta verosta. Verotuspäätöksestä näkee, että hyvitysmenetelmää on sovellettu, jos kohdassa **Ansiotulot** näkyy merkintä "Ansiotulot ulkomailla -hyvitysmenetelmä". Vähennetyt määrät näkyvät kunkin veron osalta erikseen.

10.2 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää sovellettaessa Suomi ei verota ulkomaista tuloa mutta ottaa sen huomioon määrätessään veroa suomalaisista tuloista. Suomessa lasketaan mikä on oikea veroprosentti henkilön kokonaistulotasolla ja tämän prosentin mukainen vero otetaan Suomen tulosta. Käytännössä menetellään niin, että aluksi ulkomaantulo lasketaan yhteen Suomen tulojen kanssa ja vähennykset tehdään yhteismäärästä. Näin lasketuista veroista vähennetään ulkomaantulosta aiheutuva osa. Lopputuloksena on se, että Suomesta saadun tulon määrästä menee veroa yhtä paljon kuin samasta määrästä menisi, jos kaikki tulot olisivat Suomesta saatuja. Kun hyvitysmenetelmässä Suomen verosta vähennetään ulkomaan veroa, vapautusmenetelmässä Suomen verosta vähennetään pois se Suomen veron osa, joka johtuu ulkomaantulosta.

Verotuspäätöksestä näkee, että vapautusmenetelmää on sovellettu, jos kohdassa **Ansiotulot** näkyy merkintä "Ansiotulot ulkomailla -vapautusmenetelmä". Vähennetyt veromäärät näkyvät kunkin veron osalta erikseen.

Vapautusmenetelmää sovellettaessa verotuksessa tehdään aina vertailulaskelma. Se varmistaa, että ulkomailta palkkaa saavan verorasitus (Suomen vero +ulkomaan vero) ei Suomen toimenpiteiden vuoksi muodostu suuremmaksi kuin henkilöllä, jolla on vastaavat palkkatulot yksinomaan Suomesta. Jos tällainen tilanne on syntymässä, Suomi luopuu tarvittavasta osasta omaa veroaan. Vertailulaskelmaa varten työntekijän kannattaa Suomen veroilmoituksessa aina ilmoittaa ulkomainen vero.

Suuraavassa on esimerkit hyvitysmenetelmästä ja vapautusmenetelmästä. Esimerkit ovat yksinkertaistettuja, mutta niistä ilmenee menetelmien pääperiaatteet:

Esimerkki / hyvitysmenetelmä

- esimerkissä ulkomainen vero on 2 000

palkka Suomesta	20 000
<u>palkka ulkomailta</u>	<u>10 000</u>
tulot yhteensä	30 000
Suomen verot	6 300
<u>vähennetään ulkomaan vero</u>	<u>2 000</u>
Suomessa maksetaan	4 300

Esimerkki / vapautusmenetelmä

palkka Suomesta	20 000
<u>palkka ulkomailta</u>	<u>10 000</u>
tulot yhteensä	30 000
Suomen verot	6 300
Näistä vähennetään osa, joka johtuu ulkomaantulosta: <u>10 000 x 6 300/30 000=</u>	<u>2 100</u>
Suomessa maksetaan	4 200

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu, 273)

**Kuuden kuukauden säämön soveltumistesti
Etsi alta työskentelyvaltio ja vastaa kysymyksiin**

Belgia, Bosnia-Hertsegovina, Egypti, Espanja, Filippiinit, Italia, Japani, Korean tasavalta, Kreikka, Kroatia, Luxemburg, Malesia, Marokko, Montenegro, Portugali, Ranska, Saksa, Sambia, Serbia, Sveitsi, Tansania, Turkki, Unkari

Alankomaat, USA, Arabiemiiraatit, Argentiina, Australia, Azerbaidžhan, Barbados, Bermuda, Brasilia, Bulgaria, Etelä-Afrikka, Georgia, Guernsey, Indonesia, Intia, Irlanti, Iso-Britannia, Israel, Itävalta, Jersey, Kanada, Kazakstan, Kiina, Kirgistan, Latvia, Liettua, Makedonia, Malta, Man-saari, Meksiko, Moldova, Norja, Pakistan, Puola, Romania, Ruotsi, Singapore, Slovakia, Slovenia, Sri Lanka, Tanska, Thaimaa, Tsekki, Ukraina, Uusi Seelanti*, Uzbekistan, Valko-Venäjä, Venäjä**, Vietnam, Viro

muu valtio¹⁾

vuosi 2012

Jos työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, ota yhteyttä työskentelyvaltion viranomaisiin veron määrän ja maksutavan selvittämiseksi

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Ei oleskeletko työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä kalenterivuoden aikana tai onko työnantaja työskentelyvaltiosta**

ei	kyllä	ei	kyllä
onko kyseessä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana et oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden***			

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Ei oleskeletko työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä perättäisten 12 kuukauden* aikana, tai onko työnantaja työskentelyvaltiosta**

ei	kyllä	ei	kyllä
onko kyseessä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana et oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden***			

Sääntö ei sovellu

Normaali verotus Suomessa

Sääntö ei sovellu

Kaksinkertainen verotus poistetaan****

Sääntö soveltuu

Ao. palkasta ei tuloveroja Suomessa

Sääntö ei sovellu

Normaali verotus Suomessa Mahdollinen muun valtion tulovero hyvitetään

Sääntö soveltuu

Ao. palkasta ei tuloveroja Suomessa

*) Venäjällä ei ole rakennustyössä saatuun palkkaan verotusoikeutta oleskeluajan perusteella. Verotusoikeus edellyttää sitä, että suomalaisella työnantajalla on Venäjällä kiinteä toimipaikka. 183 pv lasketaan Uudessa Seelannissa per 1.4-31.3.

**) Työskentelyvaltiolla ei aina ole verotusoikeutta työskentelyvaltion julkisyhteisöiltä saatuun palkkaan, Ruotsissa tai Norjassa rajakunnassa ansaittuun palkkaan taikka opettajana/tutkijana Egyptissä, Espanjassa, Iso-Britanniassa, Japanissa, Marokossa tai Ranskassa ansaittuun palkkaan. Poikkeustapauksessa työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, koska työntekijä katsotaan vuokratuksi työntekijäksi (usein esim. rakennustoiminnassa Norjassa) tai koska palkka liittyy esim. suomalaiselle työnantajalle työskentelyvaltioon muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan (esim. pitempiaikainen työmaa rakennustoiminnassa).

) myös lähtö- ja tulopäivät ovat Suomessa olopäiviä. Kuuden kuukauden aika lasketaan lähtöpäivästä aina kuukausi eteenpäin. **) Kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että ulkomainen vero vähennetään Suomessa samasta tuloista maksettavasta verosta (hyvitysmenetelmä). Jos kuitenkin työskentelyvaltiolla on verotusoikeus Espanjassa, Egyptissä, Marokossa, Portugalissa, Ranskassa tai pohjoismaissa ansaittuun palkkaan, Suomi yleensä soveltaa vapautusmenetelmää: Tuloa ei veroteta Suomessa, mutta se vaikuttaa korottavasti muun ansiotulon veroprosenttiin.

1) Muulla valtiolla tarkoitetaan valtiota, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

Ulkomaille lähetettävä työntekijä

Antopäivä: **1.1.2011**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Suomalaisen yrityksen menettely

Sisältö:

1. Lue ensin tämä
2. Sosiaaliturva
 - 2.1 Jos työskentely kestää pitkään
 - 2.2 Jos palkan maksaa ulkomainen konserniyhtiö
3. Yleistä verotuksesta
 - 3.1 Alle 6 kuukaudeksi ulkomaille lähetettävä työntekijä
4. Vähintään 6 kuukaudeksi ulkomaille lähetettävä työntekijä
5. Ilmoitusvelvollisuudet, jos ennakonpidätystä ei toimiteta Suomeen
 - 5.1 Jos verovapaus varmistuu vasta työn kestäessä
6. Kiinteä toimipaikka
7. Erityiskysymyksiä
8. Muut ohjeet

[Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti \(pdf\)](#)

Pohjoismaiseen työskentelyyn liittyviä työnantajavelvoitteita on selvitetty sivulla [Pohjoismaihin lähetettävät työntekijät](#).

Auton maahantuonnista saa tietoja tullilaitokselta (www.tulli.fi).

1. Lue ensin tämä

- Yrityksen, joka Suomesta lähettää työntekijän ulkomaille, on syytä ennen työn aloittamista olla yhteydessä Eläketurvakeskukseen www.etk.fi tai Kansaneläkelaitokseen www.kela.fi. Tällöin selvitetään, säilyykö työntekijä ulkomaantyön ajan Suomen sosiaaliturvan piirissä. Jos näin on, suomalainen yritys maksaa työntekijästä sosiaaliturvaan liittyvät maksut edelleenkin Suomessa.
- Suomen verotuksen kannalta yritys joutuu arvioimaan, soveltuuko työstä maksettavaan palkkaan kuuden kuukauden sääntö (katso kohta 4). Jos sääntö soveltuu, palkka on Suomessa verovapaata eikä siitä mahdollista minipidätystä (2,04 % v.2012) lukuun ottamatta toimiteta ennakonpidätystä Suomeen. Jos ennakonpidätystä ei toimiteta, yrityksen tulee ilmoittaa asiasta verovirastolle lomakkeella NT2. Jos kuuden kuukauden sääntö ei sovellu tai sen soveltuminen on epävarmaa, työnantaja toimittaa ennakonpidätyksen normaaliin tapaan Suomeen.

Lomake NT2, Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa (ulkomaantyö)
- Usein yrityksen kannattaa olla esimerkiksi asiamiehen välityksellä yhteydessä myös veroviranomaisiin siinä valtiossa, jossa työntekijä työskentelee (työskentelyvaltiossa). Yhteydenotto on suositeltavaa aina, jos kyse on rakennustoiminnasta tai pitkäaikaisesta työskentelystä.

Monesti työskentelyvaltiossa ei suomalaiselle yritykselle aseteta työnantajavelvoitteita. Asia kannattaa kuitenkin aina varmistaa työskentelyvaltion viranomaisilta. Yritykselle työskentelyvaltion mahdollisesti muodostuva kiinteä toimipaikka (katso kohta 6) sen sijaan aina tuo mukanaan normaalit työnantaja- ja verovelvoitteet asianomaisessa maassa. Velvoitteet kannattaa selvittää ja hoitaa ajoissa. Laiminlyönneistä voi yritykselle aiheutua lisäkustannuksia.

2. Sosiaaliturva

Eläketurvakeskus voi hakemuksesta antaa ulkomaille lähetettävää työntekijää varten erityisen lähetetyn työntekijän todistuksen (ETA-alueella todistus A1 tai E 101). Todistus turvaa sen, että työnantajalta tai työntekijältä ei peritä sosiaaliturvaan liittyviä maksuja siinä valtiossa, jonne työntekijä lähetetään. Vastaavasti todistuksen voimassaoloajalta sosiaaliturvaan liittyvät maksut maksetaan Suomeen. Työntekijä saa todistuksesta itselleen yhden kappaleen, jonka hän voi tarvittaessa esittää työskentelyvaltion viranomaisille. Lähetetyn työntekijän todistuksen voi Eläketurvakeskuksesta saada vain seuraavissa valtioissa tapahtuvaa työskentelyä varten: Alankomaat, Australia, Belgia, Britannia, Bulgaria, Chile, Espanja, Islanti, Israel, Irlanti, Italia, Itävalta, Kanada, Kreikka, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Liettua, Luxemburg, Malta, Norja, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Sveitsi, Tanska, Tšekki, Unkari, USA ja Viro.

Jos todistusta ei hankita, on mahdollista että työnantaja ja työntekijä joutuvat maksamaan sosiaaliturvamaksuja työskentelyvaltiossa. Maksuvelvollisuuksia voi tästä huolimatta edelleen olla myös Suomessa. Kaksoismaksujen välttämiseksi lähetetyn työntekijän todistuksen hankkiminen on siis tärkeää.

Jos työ ei tapahdu edellä tarkoitetuissa valtioissa, Kansaneläkelaitos voi hakemuksesta antaa päätöksen siitä, että työntekijä säilyy Suomen asumisperusteisessa sosiaaliturvassa. Tällä päätöksellä ei pystytä torjumaan mahdollista velvollisuutta maksaa sosiaaliturvamaksuja myös työntekovaltiossa.

2.1. Jos työskentely kestää pitkään

Joskus ulkomaille lähetetty työntekijä oleskelee ulkomailla niin pitkään, että hän tulee rajoitetusti verovelvolliseksi. Jos hän on edelleen vakuutettu Suomessa, Suomeen on vakuutuspalkan perusteella edelleenkin maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu ja myös lähdeveron tapaan perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu.

2.2. Jos palkan maksaa ulkomainen konserniyhtiö

Jos Suomessa vakuutetun henkilön palkan ulkomailla maksaa ulkomainen konserniyhtiö tai vastaava, Suomeen ei toimiteta ennakonpidätystä edes sairausvakuutusmaksun minimipidätyksen osalta. Työntekijän lähettänyt suomalainen yritys on kuitenkin velvollinen ulkomaisen yrityksen puolesta maksamaan vakuutuspalkasta työnantajan sosiaaliturvamaksun (maksu laskutetaan ulkomaiselta taholta) ja antamaan Suomeen vuosilmoituksen työntekijälle määrättävän sv-maksun perusteeksi.

3. Yleistä verotuksesta

Suomella on yli 70 valtion kanssa verosopimus. Valtiot käyvät ilmi kaaviosta [Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti](#) (pdf). Sopimuksilla estetään kaksinkertainen verotus erityyppisten tulojen osalta. Palkasta verosopimuksissa on sovittu, että se pääsääntöisesti saadaan verottaa siinä valtiossa, jossa työ tehdään (työskentelyvaltiossa). Jos työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Yleensä tämä tapahtuu niin, että Suomi vähentää omasta verostaan ulkomaisen veron. Mitään toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei tarvita, jos ulkomaista tuloa ei lainkaan veroteta Suomessa. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palkka on Suomessa tuloverosta vapaata jäljempänä kohdassa 4 selvitettävän kuuden kuukauden säännön nojalla.

Jos työntekijä oleskelee toisessa valtiossa enintään 183 päivää ja työnantaja on Suomesta, verosopimuksen mukaan yleensä vain Suomella on verotusoikeus. Tällöin palkka verotetaan yksinomaan Suomessa. Verosopimusmääräyksiä selvitetään tarkemmin kohdassa 4. Työntekijä tai työnantaja ei voi valita verotusvaltiota, vaan asia ratkaistaan verosopimuksen perusteella.

Verosopimuksissa on sovittu myös tietojenvaihdosta valtioiden välillä. Tästä johtuu mm., että Suomen veroviranomaiset voivat antaa toiseen valtioon tietoja sinne lähetettyjen suomalaisten palkoista. Suomella on myös sopimuksia verojen perimistä koskevasta virka-apusta. Jos suomalainen työnantaja tai työntekijä jättää työskentelyvaltion verot maksamatta, työskentelyvaltion viranomaiset voivat mahdollisen virka-apusopimuksen perusteella saada verojen perimiseen ja ulosottoon apua viranomaisilta Suomessa. Vastaavasti Suomi voi saada toiselta valtiolta virka-apua, jos tämän valtion asukas jättää suomalaisia veroja maksamatta.

3.1. Alle 6 kuukaudeksi ulkomaille lähetettävä työntekijä

Lyhyiden ulkomaantyöskentelyjaksojen verotus on tavallisesti selkeä. Jos Suomesta oleva työntekijä suomalaisen työnantajan palveluksessa työskentelee ulkomailla alle 6 kuukautta, palkka verotetaan Suomessa. Työnantaja toimittaa palkasta ennakonpidätyksen Suomeen verokortin mukaan, maksaa sosiaaliturvaan liittyvät maksut ja antaa normaalin vuosi-ilmoituksen. Työntekovaltiolla ei yleensä ole verotusoikeutta. Jos kyse on pohjoismaisesta työskentelystä, työnantajan kannattaa antaa verovirastolle täytettynä lomake NT1 työskentelyn alkaessa toisessa Pohjoismaassa (katso sivu [Pohjoismaihin lähetettävät työntekijät](#)). NT1 varmistaa sen, ettei toisessa Pohjoismaassa vaadita veron ennakkoa.

Lyhyitäkin ulkomaantyöjaksoja varten on sosiaaliturvan kannalta yleensä tarpeen hankkia Eläketurvakeskuksesta kohdassa 2 tarkoitettu lähetetyn työntekijän todistus.

Poikkeustapauksia, joissa työskentelyvaltio verottaa kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteella, selvitetään kohdassa 6.

4. Vähintään 6 kuukaudeksi ulkomaille lähetettävä työntekijä

Kuuden kuukauden sääntö

Jos suomalainen yritys lähettää Suomesta olevan työntekijän toiseen valtioon vähintään kuuden kuukauden ajaksi, palkkaan saattaa soveltua tuloverolain 77 §:ssä oleva verovapaussäännös; kuuden kuukauden sääntö. Jos työnantaja arvioi säännön soveltuvan, hän ei (mahdollista minipidätystä lukuun ottamatta) toimita ennakonpidätystä Suomeen, katso kohta 5. Vastuu säännön oikeasta soveltamisesta ennakoperinnässä on työnantajalla.

Milloin sääntö soveltuu?

Palkka on kuuden kuukauden säännön nojalla Suomessa verovapaata, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkaa (tai verosopimusta ei ole), ja lisäksi
- kyseessä on vähintään 6 kuukautta yhtäjaksoisesti kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana työntekijä ei oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin kuutena päivänä kuukautta kohden.

Säännön soveltumisen voi selvittää kaaviossa [Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti](#) (pdf) olevan testin avulla. Sääntö ei sovellu suomalaisella vesi- tai ilma-aluksella ansaittuun palkkaan.

Jos työ tehdään Suomesta olevan yrityksen lukuun, verosopimus ei estä verotusta työskentelyvaltiossa, jos työntekijä oleskelee siellä yli 183 päivää (183 päivän sääntö). Poikkeuksellisesti Venäjä ei oleskelun perusteella voi verottaa rakennustyössä ansaittua palkkaa. Verotusoikeus edellyttää, että suomalaisella työnantajalla on Venäjällä kiinteä toimipaikka, so. sen toiminta Venäjällä kestää vähintään 12 kk tai teollisuusrakentamisessa vähintään 18 kk.

Toisissa verosopimuksissa 183 päivän (yhdessä tai useammassa jaksossa) ylittyminen lasketaan per kalenterivuosi, toisissa sopimuksissa perätaisten 12 kuukauden jaksolta. Kaaviosta näkyy, kumpaan ryhmään miikin valtio kuuluu. Mm. Saksan, Belgian, Espanjan, Portugalin ja Ranskan kanssa Suomella on sellaiset verosopimukset, joissa työntekijä saa verotusoikeuden vain, jos suomalaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä oleskelee siellä yli 183 päivää kalenterivuoden aikana.

Jotta työnantaja voisi olla varma kohdassa 2) mainitun edellytyksen täyttymisestä, työskentelyn kesto ja Suomessa oleskelupäivät tulee voida arvioida luotettavasti.

Sellaisia poikkeustapauksia, joissa työskentelyvaltion verotusoikeus perustuu kiinteään toimipaikkaan, selvitetään kohdassa 6.

Esimerkki 1: Työnantaja lähettää K:n ulkomaille 9 kuukaudeksi. K tulee työskentelemään useammassa eri valtiossa: 2 kuukautta Belgiassa, 3 kuukautta Saksassa ja 4 kuukautta Italiassa. Työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa missään näissä valtioissa. Kun oleskelut työskentelyvaltioissa jäävät lyhyiksi, verosopimusten 183-päivän aikaraja estää jokaista työskentelyvaltiota verottamasta. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu. Palkasta toimitetaan ennakonpidätys Suomeen normaaliin tapaan. Ennen ulkomailta työskentelyn alkua työnantaja on yhteydessä Eläketurvakeskukseen. Sosiaaliturvaan liittyvät maksut maksetaan Suomessa.

Esimerkki 2: Työnantaja lähettää A:n Saksaan ajanjaksoksi 1.8.2010–31.5.2011. Työnantajalla ei ole Saksassa kiinteää toimipaikkaa. Saksa kuuluu niihin valtioihin, joiden kanssa tehdyssä verosopimuksessa 183-päivän sääntö on kytketty kalenterivuoteen. Kun työntekijä ei oleskele Saksassa yli 183 päivää vuonna 2010 eikä vuonna 2011, verosopimus estää Saksaa verottamasta. Palkasta toimitetaan normaali ennakonpidätys Suomeen verokortin mukaan. Ennen työn alkua Eläketurvakeskuksesta on haettu lähetetyn työntekijän todistus. Sosiaaliturvaan liittyvät maksut maksetaan Suomessa.

Esimerkki 3: Työnantaja lähettää B:n Alankomaihin ajanjaksoksi 10.1.–15.7. (187 pv). Työnantajalla ei ole Alankomaissa kiinteää toimipaikkaa. Laskettuna 10.1. alkaen, täysiä työskentelykuukausia tulee 6 kappaletta. Alankomaissa olojakson aikana B oleskelee Suomessa 34 päivää. Hän ei siis oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin kuutena päivänä työskentelykuukautta kohden. Mutta Suomessa oleskelu aiheuttaa kuitenkin sen, että tosiasiallisen oleskelun Alankomaissa muodostuu vähemmän kuin 183 päivää. Tästä puolestaan aiheutuu, että verosopimus estää Alankomaita verottamasta. Tämän vuoksi kuuden kuukauden sääntöä ei sovelleta ja palkka verotetaan Suomessa normaalisti. Ennen työn alkua Eläketurvakeskuksesta on haettu lähetetyn työntekijän todistus. Sosiaaliturvaan liittyvät maksut maksetaan Suomessa.

Kuuden kuukauden säännön soveltuessa työnantajan sosiaaliturvamaksu maksetaan vakuutuspalkasta. Vakuutetun sairausvakuutusmaksua varten toimitetaan vakuutuspalkasta minipidätys (2,04 % v. 2012).

5. Ilmoitusvelvollisuudet, jos ennakonpidätystä ei toimiteta Suomeen

Alla olevaa noudatetaan, vaikka ns. minipidätys toimitettaisiinkin.

Lomake NT2

Jos työnantaja arvioi kuuden kuukauden säännön soveltuvan, eikä toimita Suomeen varsinaista ennakonpidätystä, hänen on ilmoitettava asiasta toimialueensa verovirastolle lomakkeella NT2. Ilmoitus on annettava kuukauden kuluessa siitä, kun pidätys ensimmäisen kerran jätetään toimittamatta.

- NT2, Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa (ulkomaantyo)

Jos työnantaja arvioi, että palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö, hänen on sitä ennen ollut arvioitava, että kyseisessä tilanteessa verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta työntekijän siellä ansaitsemaa palkkaa. Jos työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, verovelvoitteet tulee hoitaa työskentelyvaltiossa. Saadakseen asianomaisen maan velvoitteista tarkempia tietoja, työnantajan tai työntekijän tulee itse tai asiamiehen välityksellä ottaa yhteyttä työskentelyvaltion veroviranomaisiin työskentelypaikkakunnalla. Näin saadaan selvitettyä, minne ja miten palkasta maksetaan ennakkovero ja annetaan veroilmoitus asianomaisessa valtiossa. Joskus työntekijä itse maksaa veronsa ennakon esim. postiin tai pankkiin työskentelyvaltiossa. Tällöinkin suomalainen työnantaja voi olla vastuussa ennakoiden suorittamisesta. Koska menettely vaihtelee tilanteesta ja maasta riippuen, tarkat ohjeet on syytä pyytää asianomaisen työskentelyvaltion veroviranomaiselta.

Esimerkki 4: Työnantaja lähettää C:n Belgiaan 1.2.–31.8. (212 pv) väliseksi ajaksi. Ennen työskentelyä työnantaja on hankkinut C:tä varten Eläketurvakeskuksesta lähetetyn työntekijän todistuksen. Työskentelyn aikana C tulee oleskelemaan Suomessa yhteensä vain 10 päivää. Kun C siten oleskelee Belgiassa yli 183 päivää kalenterivuoden aikana, verosopimuksen mukaan Belgiassa on oikeus verottaa palkka. C ei myöskään oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden. Suomessa soveltuu siis kuuden kuukauden sääntö. Työnantaja toimittaa Suomeen minipidätyksen ja antaa Suomessa verovirastolle täytettynä lomakkeen NT2 heti työn alussa. Työntekijä ottaa Belgiassa itse yhteyttä työskentelypaikkakunnan verotoimistoon ja pyytää sieltä ohjeet mahdollisen ennakkoveron maksamiseksi.

Kausiveroilmoitus ja vuosi-ilmoitus

Palkka, josta ei ole toimitettu ennakonpidätystä Suomeen kuuden kuukauden säännöstä johtuen, on ilmoitettava kausiveroilmoituksella ja vuosi-ilmoituksella. Vakuutuspalkka merkitään kausiveroilmoituksen kohtaan 601 "Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset" sekä kohtaan 609 "Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat". Palkasta pidätetty minipidätys merkitään kohtaan 602 "Toimitettu ennakonpidätys". Palkasta maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu merkitään kohtaan 610 "Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu". Vuosi-ilmoituksen palkansaajakohteisessa erittelyssä vakuutuspalkka ilmoitetaan suorituslajilla 5. Vakuutuspalkan määrä merkitään kohtaan 14 ja minipidätys kohtaan 15. Jos työ on tehty verosopimusvaltiossa, merkitään lisäksi työskentelyvaltion maatumus kohtaan 5.

Tarkkailuilmoitus (5053)

Työnantajan on annettava Suomeen myös tarkkailuilmoitus lomakkeella 5053. Ilmoitus annetaan tammikuussa niistä edellisestä vuonna maksetuista palkoista, joista ennakonpidätys on jätetty toimittamatta kuuden kuukauden säännön nojalla. Tätä ilmoitusta ei anneta verovirastolle vaan työntekijän kotikunnan verotoimistolle.

- 5053a, Ilmoitus ulkomaanpalkasta, jonka ennakonpidätyksessä on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä

5.1. Jos verovapaus varmistuu vasta työn kestäessä

Vaikka Suomeen aluksi toimitetaan ennakonpidätys, voi työn kestäessä varmistua, että palkkaan tuleekin soveltumaan kuuden kuukauden sääntö ja palkka tulee olemaan Suomessa verovapaata tuloa.

Varmistumisajankohdan jälkeen työnantaja muuttaa menettelyään. Suomeen aletaan toimittaa vain minipidätys. Verokorttimuutosta ei tarvita. Työnantajan on kuitenkin kuukauden kuluessa lomakkeella NT2 ilmoitettava asiasta verovirastolle. Muuta menettelyä on selvitetty edellä. Ellei ole kyse pohjoismaisesta työskentelystä, työnantaja voi maksaa työntekijälle takaisin ulkomaantyön alussa Suomessa toimitetut ennakonpidätykset siltä osin kuin ne ylittävät minipidätyksen. Pohjoismaisessa työskentelyssä pidätystä ei saa oikaista, koska pohjoismaisen sopimuksen perusteella ennakonpidätysvarat siirretään verohallinnon toimesta siihen Pohjoismaahan, jossa työntekijä verotetaan.

Työnantajan menettely ennakonpidätyksen oikaisussa

Jos työnantaja toteaa, että kuuden kuukauden sääntö soveltuu palkkatuloon, työnantaja laskee ennakonpidätykset uudelleen kuuden kuukauden säännön mukaisesti ja palauttaa ennakonpidätykset työntekijälle. Tällöin myös palkkakirjanpito on korjattava.

Työnantaja vähentää työntekijälle palautetun määrän myöhemmistä, samalta kalenterivuodelta verotilille maksettavista ennakonpidätyksistä. Korjauksen verotilille voi tehdä joko alkuperäiselle kuukaudelle tai seuraavaksi annettavalle kuukaudelle. Jollei saman kalenterivuoden aikana enää ole maksuja verotilille, oikaisuilmoitus annetaan joulukuun kausiveroilmoituksella, jolloin ennakonpidätys ilmoitetaan ns. miinus-merkkisenä kohdassa 602 ”Toimitettu ennakonpidätys”. Vuosi-ilmoitus annetaan aina oikaistun tilanteen mukaisena. Lisäksi annetaan tarkkailuilmoituslomake VEROH 5053.

Työnantaja ei oikaise pidätystä

Jos työnantaja ei oikaise tarpeettomaksi osoittautunutta ennakonpidätystä, työnantaja ilmoittaa palkat ja pidätykset normaalisti vuosi-ilmoituksella. Työntekijä voi tällöin saada pidätykset takaisin vasta verotuksen toimittamisvuonna. Jos työnantaja ei oikaise vanhoja pidätyksiä, mutta kuitenkin soveltaa sääntöä uusiin palkkoihin, on tarkkailuilmoituksella ilmoitettava työskentelyajat ja Suomessa käynnit koko kuuden kuukauden säännön soveltumisajalta.

Liikapidätys verokorttimuutoksissa ja pidätyksen palautukset

Jos työnantaja ei oikaise pidätystä, voidaan ulkomaantyötulosta liian suurena toimitettu pidätys ottaa huomioon muun tulon verokorttia laskettaessa. Tämä tulee kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa työntekijä on jo lopettanut kyseisen ulkomaantyöskentelyn ja saa loppuvuonna normaalisti Suomessa verotettavaa tuloa. Verokorttimuutosta haettaessa hakijan on tällöin selvitettävä kuuden kuukauden säännön soveltumisedellytysten täyttyminen esimerkiksi verolomaketta 16 käyttäen ja se, että työnantaja ei tule oikaisemaan pidätystä. Verohallinto ei palauta ennakonpidätyksiä pidätyksen toimittamisvuoden aikana. Sen sijaan seuraavana vuonna (verotuksen toimittamisvuonna) voi työntekijän kotikunnan verotoimisto hakemuksesta palauttaa ennakonpidätykset jo ennen lopullisen verotuksen valmistumista. Jos erillistä hakemusta ei tehdä, työntekijä saa

liikapidätyksen normaalin veronpalautuksena. Jos työskentely on tapahtunut muussa Pohjoismaassa, pidätyksiä ei yleensä palauteta. Veroviranomaisten edellytetään siirtävän pidätykset asianomaiseen työskentelyvaltioon, jotta ne siellä voidaan lukea hyväksi työntekijää verotettaessa.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu

Työnantajan sosiaaliturvamaksuun ei kuuden kuukauden säännön palkkojen pidätyksen oikaisulla välttämättä ole merkitystä. Tämä johtuu siitä, että säännön soveltuessakin työnantajan sosiaaliturvamaksu maksetaan ennakonpidätyksen alaisesta palkasta. Muutosta syntyy siten vain, jos työntekijän kanssa sovitaan ulkomaantyöskentelyn ajaksi vakuutuslaskusta, joka poikkeaa ennakonpidätyksen alaisesta palkasta.

Säännöllisesti palkkoja maksavalla työnantajalla on tarvittaessa mahdollisuus itse oikaista työnantajan sosiaaliturvamaksu vielä maksuvuotta seuraavana vuotena. Esimerkiksi virhe vuonna 2011 voidaan oikaista 12.12.2012 saakka. Alhaisempi määrä ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 610 ”Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu”.

Satunnaisesti palkkoja maksava työnantaja saa vähentää liikaa maksetun työnantajan sosiaaliturvamaksun vain saman maksuvuoden maksuista. Vähentämättä jääneen määrän Verohallinto palauttaa työnantajan hakemuksesta.

6. Kiinteä toimipaikka

Suomalaiselle yritykselle, jolla on toimintaa myös Suomen ulkopuolella, voi joskus muodostua tuloverotuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka toiseen valtioon. Tällöin yrityksellä on asianomaisessa valtiossa erilaisia työnantajavelvoitteita ja lisäksi verovelvollisuus kiinteän toimipaikan tuottamasta yritystulosta.

Palkoista, jotka rasittavat kiinteän toimipaikan tulosta, saadaan aina verotaa ja määrätä myös mahdollinen ennakvero kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Näin on silloinkin, kun Suomesta oleva työntekijä on työntekijänsä vain lyhyen ajan.

Milloin kiinteä toimipaikka muodostuu?

Kiinteän toimipaikan voi esimerkiksi muodostaa suomalaisella yrityksellä toisessa valtiossa oleva toimisto tai sivuliike. Tavallinen kiinteän toimipaikan muodostumisperuste on rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoiminta. Jos suomalaisella yrityksellä on tällaista toimintaa toisessa valtiossa vähintään 12 kuukauden ajan, asianomaiseen maahan muodostuu kiinteä toimipaikka. Seuraavissa valtioissa kiinteä toimipaikka muodostuu jo 6 kuukauden pituisen toiminnan perusteella: Argentiina, Armenia (9kk), Barbados, Brasilia, Bulgaria, Egypti, Filippiinit, Georgia, Indonesia, Intia, Kiina, Korea, Kreikka, Latvia, Liettua, Malesia, Marokko, Meksiko, Pakistan, Sambia, Singapore, Sri Lanka, Tansania, Thaimaa, Turkki, Ukraina, Uzbekistan (9 kk), Vietnam, Viro, Arabiemiraatit (9 kk). Venäjällä harjoitettava tehtaalla, voimalaitoksen tai muun teollisuusrakennuksen rakennus-, kokoonpano- tai asennustoiminta ja siihen liittyvä valvontatoiminta muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli 18 kuukautta.

Aikaa laskettaessa otetaan huomioon myös toiminnan alussa tapahtuvat suunnittelutyöt ja lopussa tapahtuvat valvontatyöt. Kiinteän toimipaikan muodostumista ei voi välttää esimerkiksi paloitelemalla yli 12 kuukauden työ pienempiin osiin. Jos suomalainen yritys asianomaisessa toisessa valtiossa käyttää alirakoitsijaa, tämän toiminta lasketaan mukaan arvioitaessa ylittyykö 12 kuukauden aika suomalaisen yrityksen osalta. Jos suomalainen yritys itse on alirakoitsijana, 12 kuukauden ylittyminen lasketaan yrityksen osalta itsenäisesti.

Hiihdytysesintymien ja muiden luonnonvarojen tutkimiseen ja käyttöön liittyvä toiminta voi joskus muodostaa kiinteän toimipaikan jo 30 päivässä.

Yrityksellä ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa toisessa valtiossa pelkästään sillä perusteella, että yrityksen emo- tai tytäryhtiö sijaitsee tässä toisessa valtiossa.

Se seikka muodostuu suomalaiselle yritykselle toiseen valtioon kiinteä toimipaikka, ratkaistaan verosopimuksen pohjalta asianomaisessa toisessa valtiossa. Jos toinen valtio katsoo kiinteän toimipaikan muodostuvan, Suomen veroviranomaiset tavallisesti hyväksyvät tämän kannan. Sen sijaan Suomen veroviranomaiset eivät oma-aloitteisesti arvioi kiinteän toimipaikan muodostumista ulkomaille.

Työnantajan menettely

Työskentelyvaltion veroviranomaisilta voi jo toimintaa suunniteltaessa yrittää saada esimerkiksi asiamiehen välityksellä tietoa siitä, mitkä seikat nähdään ratkaiseviksi kiinteän toimipaikan muodostumisessa. Joskus kiinteän toimipaikan muodostumisesta voidaan saada varmuus vasta työn kestäessä. Jos suomalainen työnantaja saa työskentelyvaltion veroviranomaisilta kirjallisen ilmoituksen kiinteän toimipaikan muodostumisesta, työntekijän suomalaiseen verokorttiin tulee hakea muutos (paitsi jos työnantaja on jo antanut NT2-ilmoituksen verovirastolle, katso kohta 4). Muutoshakemukseen liitetään kopio työskentelyvaltiosta saadusta ilmoituksesta ja selvitys siitä, että työntekijän palkalla rasitetaan tämän kiinteän toimipaikan tulosta.

Usein työskentelyvaltiossa edellytetään, että kiinteän toimipaikan takia työnantaja on velvollinen toimittamaan työntekijän palkasta ennakonpidätyksen asianomaisessa valtiossa. Menettelystä saa tarkemmat ohjeet asianomaisen maan viranomaisilta.

7. Erityiskysymyksiä

Eräiden korvausten verovapaus

Tuloverolain 76 §:ssä on säädetty verovapaaksi ulkomaantyöskentelyyn liittyvät eräät kustannusten korvaukset. Näiden korvausten verovapaus ei edellytä sitä, että palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö. Työnantaja voi verovapaasti maksaa

- työntekijän ja hänen perheensä muutto- ja matkakustannukset työskentelyvaltioon ja takaisin,
- tavanomaiset lasten koulutuskustannukset, sekä
- menot tavanomaisesta palveluhenkilöstöstä työskentelyvaltiossa.

Tavanomaisella palveluhenkilöstöllä tarkoitetaan verovelvollisen yksityistaloudessa olevia esimerkiksi lastenhoitajaa, kokkia, puutarhuria, autonkuljettajaa ja turvallisuusmiestä. Verovapauden edellytyksenä on, että tällaista henkilöstöä voidaan asianomaisen maan olosuhteet huomioon ottaen pitää yleiseen käytäntöön kuuluvana. Tavanomaisena lasten koulutuksena pidetään Suomen peruskoulussa ja lukiossa annettavaa opetusta vastaavaa koulutusta. Työnantaja voi siten verovapaasti korvata esimerkiksi vastaavan kansainvälisen koulun lukukausimaksut.

Varusteluraha ei ole muuttokustannus. Se katsotaan rahapalkaksi ja se voi olla verovapaata vain, jos ulkomaantuloon soveltuu kuuden kuukauden sääntö.

Työkorvaus

Jos ulkomaantyöstä maksetaan työkorvausta, maksajan menettely on lähtökohtaisesti sama, kuin jos työ tehtäisiin Suomessa. Jos korvauksen saaja ei esitä ennakoperintärekisterin otetta, korvauksesta toimitetaan ennakonpidätys 60 %:n mukaan, ellei verotoimistosta saada muuta ohjetta. Työkorvauksesta ei makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Suomalainen julkisyhteisö työnantajana

Jos työnantaja on Suomen valtio tai suomalainen julkisyhteisö, Suomesta lähetetyn työntekijän palkasta toimitetaan yleensä normaaliin tapaan ennakonpidätys Suomeen. Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu eikä työskentelyvaltiolla tavallisesti ole verotusoikeutta. Suomalaisia yliopistoja ei 1.1.2010 alkaen enää pidetä julkisyhteisöinä tarkasteltaessa kuuden kuukauden säännön soveltumista.

8. Muut ohjeet

Työnantajavelvoitteita tilanteessa, jossa ulkomailla työskentelystä maksetaan palkkaa ulkomailla asuvalle ulkomaan kansalaiselle, on selvitetty ohjeessa [Ulkomailta Suomeen tulevan verotus](#).

Ulkomaantyöskentelyä työntekijän kannalta selvitetään ohjeessa [Ulkomaantyöskentelyn verotus](#).

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 275)

TYÖNANTAJAN ILMOITUS ULKOMAANPALKASTA, JOSTA EI OLE TOIMITETTU ENNAKONPIDÄTYSTÄ SUOMEEN KUUDEN KUUKAUDEN SÄÄNNÖSTÄ TAI VEROSOPIMUKSESTA JOHTUEN ¹⁾
ARBETSGIVARENS ANMÄLAN OM UTLANDSLÖN, PÅ VILKEN FÖRSKOTTSSINNEHÄLLNING INTE VERKSTÄLLTS I FINLAND PÅ GRUND AV SEXMÅNADERSREGELN ELLER ETT SKATTEAVTAL ¹⁾

Till _____ **verotoimistolle (työntekijän verotuskunta)** **Verovuosi**
 skattebyrå (arbetstagarens beskattningskommun) **Skatteår**

Työntekijän nimi Arbetstagarens namn	Henkilötunnus Personbeteckning
Osoite Suomessa Adress i Finland	
Osoite ulkomailla Adress i utlandet	

TYÖSKENTELYVALTIO 1 ARBETSSTAT 1

Työskentelyvaltio Arbetsstat	Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter		
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalts utan förskottsinnehållning	Kustannusten korvaukset Kostnadsersättningar	Luontoloiset (rasti ruutuun) Naturaförmåner (kryss i rutan)	
€	€	<input type="checkbox"/> asuntoetu <input type="checkbox"/> optioetu <input type="checkbox"/> muu etu <input type="checkbox"/> bostadsförmån <input type="checkbox"/> autoetu <input type="checkbox"/> optionsförmån <input type="checkbox"/> annan förmån	
Työskentelyajaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret	Yhteensä Sammanlagt	Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa Arbetsperioden i denna stat under föregående året	Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio) Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyring av arbetskraft 2)	Palikka rasittaa työnantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toipaikan tulosta 2) Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2)	Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta Pensionsmyndigheten eller FPA har intygat att arbetsgivaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet	
<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	

TYÖSKENTELYVALTIO 2 ARBETSSTAT 2

Työskentelyvaltio Arbetsstat	Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter		
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalts utan förskottsinnehållning	Kustannusten korvaukset Kostnadsersättningar	Luontoloiset (rasti ruutuun) Naturaförmåner (kryss i rutan)	
€	€	<input type="checkbox"/> asuntoetu <input type="checkbox"/> optioetu <input type="checkbox"/> muu etu <input type="checkbox"/> bostadsförmån <input type="checkbox"/> autoetu <input type="checkbox"/> optionsförmån <input type="checkbox"/> annan förmån	
Työskentelyajaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret	Yhteensä Sammanlagt	Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa Arbetsperioden i denna stat under föregående året	Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio) Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyring av arbetskraft 2)	Palikka rasittaa työnantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toipaikan tulosta 2) Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2)	Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta Pensionsmyndigheten eller FPA har intygat att arbetsgivaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet	
<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	<input type="checkbox"/> kyllä / ja <input type="checkbox"/> ei / nej	

2) Selvitys liitteessä 2) Utredning i bilaga

TYÖNTEKIJÄN SUOMESSA KÄYNNIT VEROVUODEN AIKANA ARBETSTAGARENS BESÖK I FINLAND UNDER SKATTEÅRET

Työnantajan nimi Arbetsgivarens namn	Puhelinnumero Telefonnummer	Y-tunnus FO-nummer
Ilmoituksen antajan allekirjoitus Anmälningsgivarens underskrift		Päiväys Datum

1) Ilmoitus annetaan myös, jos ennakonpidätyksen toimittamatta jättäminen tai alentaminen Suomessa on perustunut siihen, että palikka verotetaan työskentelyvaltiossa kiinteän toipaikan muodoluomisesta tai työvoiman vuokrauksesta johtuen, ks. tarkemmin Verohallituksen julkaisu 275. Ennakonpidätyksellä ei tarkoiteta mahdollisesti toimitettua vakuutetun sairausvakuutusmaksua varten.

1) Anmälan skall också ges då förskottsinnehållning underlätit eller nedsatts i Finland på grund av att lönen beskattas i arbetsstaten med anledning av fast driftställe eller hyring av arbetskraft, se närmare Skattestyrelsens publikation 275r. Med förskottsinnehållning avses inte den mininnehållning som eventuellt verkställs för den försäkrades sjukförsäkringsavgift.

**Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti kun työnantaja on suomalainen yritys
Etsi alta työskentelyvaltio ja vastaa kysymyksiin**

vuosi 2012

Belgia, Bosnia-Hertsegovina, Egypti, Espanja, Filippiinit, Italia, Japani, Korean tasavalta, Kreikka, Kroatia, Luxemburg, Malesia, Marokko, Montenegro, Portugal, Ranska, Saksa, Sambia, Serbia, Sveitsi, Tansania, Turkki, Unkari	Alankomaat, USA, Arabiemiiraatti, Argentiina, Armenia, Australia, Azerbaidžhan, Barbados, Bermuda, Brasilia, Bulgaria, Etelä-Afrikka, Georgia, Guernsey, Indonesia, Intia, Irlanti, Islanti, Iso-Britannia, Israel, Itävalta, Jersey, Latvia, Kanada, Kazakstan, Kiina, Kirgistan, Liettua, Makedonia, Malta, Meksiko, Moldova, Norja, Pakistan, Puola, Romania, Ruotsi, Singapore, Slovakia, Slovenia, Sri Lanka, Tanska, Thaimaa, Tsekki, Ukraina, Uusi Seelanti*, Uzbekistan, Valko-Venäjä, Venäjä*, Vietnam, Viro	muu valtio ¹⁾
--	---	--------------------------

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Eli oleskeleeko työntekijä työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä kalenterivuoden aikana**

ei	kyllä
----	-------

onko kyseessä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana työntekijä oleskelee Suomessa enintään keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden***

ei	kyllä
----	-------

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Eli oleskeleeko työntekijä työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä perättäisten 12 kuukauden* aikana**

ei	kyllä
----	-------

onko kyseessä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana työntekijä oleskelee Suomessa enintään keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden****

ei	kyllä
----	-------

Sääntö ei sovellu

Ennakkonpidätys Suomessa

Sääntö ei sovellu

Ennakkonpidätys Suomessa****

Sääntö ei sovellu

Ei ennakkonpidätystä

Sääntö ei sovellu

Ennakkonpidätys Suomessa

Sääntö soveltuu

Ei ennakkonpidätystä

*) Venäjällä ei ole rakennustyössä maksettua palkkaa verotusoikeutta työntekijän oleskeluajan perusteella. Venäjä saa verotusoikeuden vain, jos suomalaisella yrityksellä on Venäjällä kiinteä toimipaikka. 183 pv lasketaan Uudessa Seelannissa per 1.4.–31.3.

**) Työskentelyvaltiolla on aina verotusoikeus sellaisessa poikkeustapauksessa, että työskentelyvaltion viranomaisen katsoo suomalaisella yrityksellä olevan työskentelyvaltiossa kiinteän toimipaikan, johon työskentely liittyy. Työskentelyvaltiolla voi olla verotusoikeus myös siksi, että työskentelyvaltion viranomaiset katsovat tosiasialliseksi työnantajaksi työskentelyvaltiossa olevan yrityksen. Näissä tapauksissa työntekovaltion kannasta/verotuksesta on esitettävä selvitys Suomen veroviranomaiselle.

***) Myös lähtö- ja tulopäivät ovat Suomessa olopäiviä. Myös raporttoimista johtuva Suomessa oleskelu luetaan mukaan.

****) Jos ilmenee, että työntekovaltio verottaa, työntekijän verokorttiin voidaan Suomessa hakea alennus. Tätä varten on esitettävä arvio työntekovaltion veron suuruudesta. Arviota ei tarvita, jos työ tapahtuu jossain seuraavista valtioista: Egypti Espanja, Marokko, Portugal, Ranska.

Kuuden kuukauden säännön soveltamista ei estä se, että työskentelyvaltio jostain syystä ei käytä sille verosopimuksessa annettua verotusoikeutta.

¹⁾ Muulla valtiolla tarkoitetaan valtiota, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

Ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Antopäivä: 1.1.2012
Voimassaolo: Toistaiseksi

Suomessa asuvat yksityishenkilöt ja suomalaiset yhteisöt ovat velvollisia maksamaan Suomeen veroa sekä Suomesta että ulkomailta saamastaan tulosta.

Ulkomailta saatu tulo on usein veronalaista tuloa myös siinä valtiossa, josta tulo on saatu. Jos samasta tulosta maksettaisiin vero sekä Suomeen että ulkomaille, syntyisi kaksinkertaista verotusta. Tämä estetään poistamalla kaksinkertainen verotus Suomessa. Käytössä on kaksi menetelmää: hyvitysmenetelmä ja vapautusmenetelmä. Yleensä käytetään hyvitysmenetelmää. Vapautusmenetelmä tulee kyseeseen vain, jos Suomen ja toisen valtion välinen verosopimus sitä edellyttää.

Hyvitysmenetelmä

Hyvitysmenetelmässä Suomi verottaa ulkomaantulon, mutta vähentää (hyvittää) omasta verostaan ulkomailta maksetun veron.

Esimerkki: Ulkomainen tulo on 5 000 euroa ja ulkomainen vero 1 000 euroa. Suomen vero tästä tulosta olisi 1 300 euroa. Suomen verosta vähennetään ulkomainen vero (1 300 e – 1 000 e). Suomeen maksettavaksi jää 300 euroa.

Suomen verosta ei kuitenkaan vähennetä enempää kuin mitä samasta tulosta olisi suoritettava veroa Suomeen (hyvityksen enimmäismäärä). Ulkomainen vero voi ylittää hyvityksen enimmäismäärän esimerkiksi jos ulkomailta verokanta on korkeampi kuin Suomessa, verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa pienempi kuin ulkomailta tai tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen.

Esimerkki: Tulovuonna 2010 ulkomainen tulo on 5 000 euroa ja ulkomainen vero 1 500 euroa. Suomen vero tästä tulosta olisi 1 300 euroa. Ulkomainen vero ylittää Suomen veron, joten Suomessa hyvitetään vain 1 300 euroa. Hyvittämättä jäänyt 200 euroa voidaan hyvittää viiden seuraavan vuoden aikana samaan tulolähteeseen tai tulolajiin kuuluvasta verosta, joka määrätään toisesta valtiosta saadusta tulosta. Käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä kuin ne ovat syntyneet. (Lainsäädäntö on muuttunut vuoden 2010 alusta – aikaisempi käyttämätön hyvitys voi siirtyä vain vuoden.)

Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmässä ulkomaantulosta ei makseta veroa Suomeen. Tulo kuitenkin vaikuttaa korottavasti muista tuloista maksettavaan veroon (progressioehtoisena vapautusmenetelmänä).

Esimerkki: Ulkomailta saatu ansiotulo on 5 000 euroa ja Suomesta saatu ansiotulo on 20 000 euroa. Suomen vero 20 000 eurosta olisi 30 % ja 25 000 eurosta 35 %. Suomi verottaa vain 20 000 euroa mutta laskee veron 35 %:n mukaan.

Vuoteen 2011 asti: Vapautusmenetelmässä ulkomaantulo ei vaikuta Suomen pääomatulojen verotukseen, koska pääomatulojen veroprosentti ei riipu tulojen määrästä vaan on aina 28 %.

Pääomatulosta on vuodesta 2012 alkaen maksettava 30 % pääomatulon tulovero. Jos pääomatulot ylittävät 50 000 euroa kalenterivuoden aikana, ylimenevästä määrästä on maksettava 32 % vero. Pääomatulojen

veroprosenttiin vaikuttaa siis tulojen määrä, jossa huomioidaan myös ulkomailta saatu pääomatulo. Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotuksessa huomioidaan ulkomaantulo myös vapautusmenetelmän mukaisissa tilanteissa.

Vapautusmenetelmätulolla ei ole Suomessa verovaikutusta yhteisön tuloon, sillä niiden verotus ei ole progressiivista vaan suhteellista.

Tulonhankkimiskulut ovat vapautusmenetelmää sovellettaessa vähennyskelpoisia enintään ulkomaantulojen määrään asti.

Vaatus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Kaksinkertaisen verotuksen poistamista vaaditaan verovuodelta annettavalla veroilmoituksella. Tulonsaajan on ilmoitettava ulkomainen tulo, ulkomainen vero, tulon luonne (palkka, osinko tms.) sekä valtio josta tulo on saatu. Yksityishenkilöt antavat ulkomaanpalkasta lisäksi liitelomakkeen 16. Selvitys ulkomaantyöskentelystä (3063).

Myös Veroilmoitus verkossa -palvelussa voit korjata ja täydentää esitetyt veroilmoituksesi tietoja. Voit ilmoittaa palvelussa myös ulkomaan tulot ja vaatia kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Esitetyt veroilmoitusta tai liitelomakkeita ei tarvitse palauttaa, jos olet ilmoittanut kaikki tiedot verkossa.

Yhtiöt tekevät vaatimuksen liitelomakkeella 70. Vaatus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (3091).

Vaatus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta voidaan myös tehdä verotuksen toimittamisen jälkeen. Tällöin se käsitellään oikaisuvaatimuksena.

Kaksinkertainen verotus voidaan estää jo ennakoperinnässä. Jos verovelvollinen osoittaa joutuvansa maksamaan veroa ulkomailta, Suomessa saman tulon perusteella määrättyä ennakonpidätystä/ennakkoveroa voidaan verotoimistossa pienentää. Veroilmoituksella ulkomaantulo ja -vero on tällöinkin selvitettävä normaaliin tapaan (ks. edellä).

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 293)

5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

Luvussa 3 on selvitetty, milloin luonnollista henkilöä tai yhteisöä on pidettävä rajoitetusti verovelvollisena. Samoin luvussa 3 on selvitetty sitä, mistä tuloista rajoitetusti verovelvollinen on tuloverolain mukaan verovelvollinen Suomessa. Näiden tulojen verokohtelua Suomessa selvitetään tässä luvussa. Osan vuotta rajoitetusti verovelvollisen luonnollisten henkilöiden verotuskysymyksiä käsitellään edellä luvussa 4 maahan- ja maastamuuttajien verotuksen yhteydessä.

Muutoksia vuonna 2006 ja 2010

Vuoden 2006 alusta rajoitetusti verovelvollisten verotukseen tuli useita muutoksia (856/2005). Rajoitetusti verovelvollisten eläkkeitä verotetaan progressiivisesti samalla tavalla, kuin Suomessa asuvien eläkkeitä. Ennen vain opiskelijoille ja harjoittelijoille myönnetty lähdeverovähennys koskee eräin poikkeuksin muidenkin ryhmien saamaa sellaista tuloa, josta peritään 35 %:n lähdevero. Koko vuoden rajoitetusti verovelvollisten VML:n mukainen verotus toimitetaan vuodesta 2006 alkaen aina Uudellamaalla ellei tuloa ole saatu Ahvenanmaalla, jolloin ao. verotoimisto toimittaa verotuksen.

75 %-sääntö

Jos ETA- alueella asuva rajoitetusti verovelvollinen voi osoittaa, että hänen Suomesta saamansa puhdas ansiotulo on vähintään 75 % hänen ao. vuoden puhtaasta kokonaisansiotulostaan, hän voi jälkikäteen lomakkeella VEROH 6148a vaatia Suomessa progressiivista verotusta perityn 35 % lähdeveron sijaan. Verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevien säännösten mukaan ja rajoitetusti verovelvolliselle myönnetään samat vähennykset kuin vastaavissa olosuhteissa olevalle yleisesti verovelvolliselle. Tutkittaessa onko sääntö sovellettavissa, Suomesta saatuna tulona ei oteta huomioon tuloa, jonka verottamisen Suomessa kansainvälinen sopimus estää.

Vuoden 2010 alusta lähdeverolakiin on tullut eräitä muutoksia (laki rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta annetun lain muuttamisesta 874/2009). Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama metsätalouden tulo verotetaan vuodesta 2010 alkaen verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. ETA-alueelta asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden lähdeverotukseen on lisäksi tullut muutoksia. Vuodesta 2010 alkaen ETA-alueella asuva henkilö voi vaatia, että hänen Suomesta saamastaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta tulosta vähennetään kyseiseen tuloon välittömästi kohdistuvat kulut. Kuluilla vähennetystä tulosta peritään progressiivinen lähdevero.

Vuoden 2010 alussa tulivat voimaan uudet pitkäaikaissästämissopimuksen verotusta koskevat säännökset (laki tuloverolain muuttamisesta 1741/2009). Samassa yhteydessä tehtiin eräitä muutoksia läh-

deverolakiin (laki rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta annetun lain muuttamisesta 1742/2009). Pitkäaikaissäätämissopimukseen perustuvat suoritukset ja kaikki vapaaehtoiseen yksilölliseen eläkevaikutukseen perustuvat suoritukset säädettiin tässä yhteydessä verotusmenettelystä annetun lain mukaisen verotuksen piiriin.

5.1. Kaksi eri verotustapaa

Rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (627/1978, lähdeverolaki) ja asetuksessa (1228/2005, lähdeveroasetus). LähdeveroL 2.1 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen vero peritään joko lopullisena lähdeverona tai määrätään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisessa järjestyksessä. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

Tulot, joista maksaja perii suorituksen yhteydessä lähdeveron, luetaan tyhjentävästi LähdeveroL 3 §:ssä. Muista tuloista rajoitetusti verovelvollista verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. LähdeveroL 3 §:n (856/2005) mukaan lähdevero peritään

- osingosta, mukaan lukien VML 29 §:ssä tarkoitettu ja saman lain 31 §:ssä tarkoitettu kansainvälinen peitelty voitonsiirto,
- henkilörahaston maksamasta rahasto-osuudesta,
- henkilörahaston jäsenilleen jakamasta ylijäämästä,
- korosta,
- rojaltista, ellei kyse ole elokuvaorojaltista,
- palkasta,
- eläkettä lukuunottamatta muusta suorituksesta, josta on ennakkoperintälain mukaan toimitettava ennakkonpidätys,
- taitelijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvaus palkkaa taikka kenelle se maksetaan.

LähdeveroL 3 §:ssä on säädetty eläkettä lukuun ottamatta lähdeveron alaiseksi kaikki sellaiset suoritukset, joista on ennakkoperintälain mukaan toimitettava ennakkonpidätys. Tällaisia suorituksia ovat muun muassa työkorvaukset ja sosiaaliturvalainsäädäntöön perustuvat suoritukset kuten päivärahat.

Vero elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saadusta korvauksesta määrätään aina verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä (LähdeveroVL 13.1 § 6 k.).

Jos rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut elinkeinotoimintaa Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan kaikkea kiinteän toimipaikan tuottamaa tuloa verotusmenettelylain mukaisesti (LähdeveroL 13.5 §). Tällöin verotusmenettelylain mukaisesti verotetaan myös niitä tuloja, joista muutoin perittäisiin lähdevero. Jos vero-

**Elinkeinotulo
kiinteästä
toimipaikasta**

velvollinen saa Suomesta myös sellaista tuloa, joka ei liity kiinteään toimipaikkaan, verotetaan sitä kyseistä tuloa koskevien lähdeverolain säännösten mukaisesti. Kiinteän toimipaikan tuottama tulo jaetaan ansio- ja pääomatuloon verotusmenettelylain mukaisesti.

Elinkeinotulon verottamisesta ja kiinteän toimipaikan muodostumisesta on kerrottu tarkemmin luvussa 8.

Sairausvakuutusmaksu

Rajoitetusti verovelvolliselta voidaan yleensä periä vakuutetun sairausvakuutusmaksu, jos hän on sairausvakuutuslain mukaan Suomessa vakuutettu. Sairausvakuutusmaksuja on käsitelty jäljempänä luvussa 7.

Kiinteistövero

Rajoitetusti verovelvolliselle määrätään Suomessa kiinteistövero siten kuin kiinteistöverolaissa säädetään. Suomen tekemät verosopimukset eivät koske tätä veroa. Ulkomailla asuva ei siten voi verosopimuksen perusteella saada Suomen kiinteistöverosta hyvitystä kotivaltiossaan.

Kuolinpesä

TVL 3 §:n mukaan yhteisönä pidetään myös ulkomaista kuolinpesää. Kuolinpesä on ulkomainen, jos perittävä oli kuolinhetkellään rajoitetusti verovelvollinen.

5.2. Verotusmenettelylain mukainen verotus

Seuraavassa selvitetään rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä tapahtuvaa verottamista. Ansiotulojen ja pääomatulojen verotusta käsitellään erikseen, samoin verotuspaikkaa koskevia säännöksiä.

Alaraja

Rajoitetusti verovelvolliselle ei määrätä valtionveroa, jonka määrä on enintään 17 euroa, paitsi milloin ennakkoa voidaan käyttää veron maksamiseksi (LähdeveroL 16.3 §).

Ansiotulojen verotus

Rajoitetusti verovelvolliset luonnolliset henkilöt suorittavat vuodesta 2006 alkaen muusta kuin lähdeveron alaisesta ansiotulosta valtionveroa progressiivisen tuloveroasteikon mukaan. Verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevien säännösten mukaan.

Tulot

Rajoitetusti verovelvollisella voi olla muun muassa seuraavia verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotettavia ansiotuloja:

- eläketulo
- elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus
- osakkaan elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus elinkeinoyhtymästä
- osakkaan maatalouden ansiotulo-osuus verotusyhtymästä

- maatalouden ansiotulo-osuus
- hankintatyön arvo
- toistuvaisavustus (puolisolle maksettu ei ole veronalaista, TVL 91 §)
- porotalouden ansiotulo-osuus

Rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelylain mukaan verotettavista ansiotuloista vähennetään niiden hankkimisesta aiheutuneet kulut ja erät muut tuloverolain mukaiset vähennykset.

Vähennykset

Rajoitetusti verovelvolliselle voidaan myös vahvistaa ansiotulolajin tappio. Tappion vahvistaminen, vanhojen tappioiden vähentäminen ja muuntaminen ei poikkea menettelystä, jota noudatetaan yleisesti verovelvollisen kohdalla.

Tappiot

Verosopimus ei yleensä estä verotusta Suomessa, jos rajoitetusti verovelvollinen on saanut elinkeinotuloa Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos Suomessa ei ole kiinteää toimipaikkaa, tuloa ei tavallisesti voida verottaa täällä. Kuitenkin esim. Pohjoismaisen verosopimuksen ja Viron sopimuksen mukaan voidaan yli 183 päivän oleskelun perusteella verottaa ammattitoiminnan tulosta Suomessa silloinkin, kun täällä ei ole kiinteää toimipaikkaa.

Liike- ja ammattitulo

Suurin osa Suomen tekemistä verosopimuksista estää toisessa sopimusvaltiossa asuvan henkilön verottamisen Suomessa täältä saadusta toistuvaisavustuksesta. Tämä johtuu siitä, että tämän tulon verotus ratkaistaan tavallisesti verosopimuksen ns. erikseen mainitsematonta tuloa koskevan artiklan mukaan. Tämän artiklan mukaan tulo verotetaan useimmiten vain tulonsaajan asuinvaltiossa, mutta poikkeuksiakin on (ks. luvun 4 liitteenä oleva taulukko ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”). Tavallisesti verotuksen Suomessa estää jo Suomen sisäinen lainsäädäntö (TVL 90 ja 91 §), jonka mukaan lapselle tai puolisolle tuleva avustus ei ole veronalaista.

Toistuvaisavustus

Pääomatulojen verotus

Useimmiten rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamat pääomatulot ovat sellaisia, joista peritään lähdevero. Muista pääomatuloista rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen henkilö suorittaa vain valtionveron, jonka suuruus on 30 prosenttia. Siltä osin kuin verotettavan pääomatulon määrä ylittää 50 000 euroa, pääomatulosta suoritetaan veroa 32 prosentin mukaan. (Vuonna 2011 lähdevero oli 28 prosenttia.) Rajoitetusti verovelvollinen yhteisö suorittaa muusta kuin lähdeveron alaisesta tulosta 24,5 prosentin suuruisen yhteisön tuloveron. (Vuonna 2011 yhteisön tulovero oli 26 prosenttia.)

Tulot

Rajoitetusti verovelvollisella voi olla muun muassa seuraavia verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotettavia pääomatuloja:

- vuokratulo
- luovutusvoitto
- vapaaehtoiseen yksilölliseen eläkevakuutukseen perustuvat eläke ja muu suoritus
- pitkäaikaissäätämissopimukseen perustuva suoritus
- elinkeinotoiminnan pääomatulo-osuus
- maatalouden pääomatulo-osuus
- metsätalouden pääomatulo
- osakkaan elinkeinotoiminnan pääomatulo-osuus elinkeinoyhtymästä
- osakkaan muu pääomatulo-osuus elinkeinoyhtymästä
- osakkaan maatalouden pääomatulo-osuus verotusyhtymästä
- osakkaan pääomatulo-osuus verotusyhtymän muun toiminnan puhtaasta tulosta
- porotalouden pääomatulo

Vähennykset

Pääomatuloista vähennetään tulonhankkimismenot, elinkeinotoiminnan, maatalouden ja verotusyhtymän vähennettäväksi vaaditut verovuoden tappiot sekä korot (TVL 58 - 59 §). Pääomatuloista voidaan lisäksi tietyin edellytyksin vähentää vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäätämissopimuksen maksut (TVL 54 d §).

Pääomatulojen hankkimisesta johtuneet tulonhankkimismenot vähennetään kuten yleisesti verovelvollisella. Tulolähteisiin kohdistuvat kulut vähennetään kyseisen tulolähteen tulosta. Verovuonna syntynyt tappio maataloudesta tai elinkeinotoiminnasta tai verotusyhtymän tappio maataloudesta vähennetään verovelvollisen niin vaatiessa pääomatuloista samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollisellakin.

Korot

Ennen vuotta 1993 edellytettiin, että henkilö, joka ei ollut koko vuotta yleisesti verovelvollinen, sai vähentää vain sellaiseen tuloon tai omaisuuteen kohdistuvat korot, joista oli Suomessa suoritettava veroa. Tätä rajoitusta ei enää ole. Tuloverolain mukaan verovapaan tulon hankkimiseen kohdistuvat korot ovat vähennyskelvottomia. Näin ollen, rajoitetusti verovelvollisen veronalaisesta tulosta ei vähennetä esimerkiksi sellaisia korkoja, jotka kohdistuvat ulkomaisista osakkeista saatavaan osinkotuloon tai ulkomaiseen asuntoon. Tavallisimmin rajoitetusti verovelvollisen verotuksessa vähennettäväksi tulevat korot ovat maatalouden tai elinkeinotoiminnan korkoja, jotka vähennetään suoraan tulolähteellä.

Rajoitetusti verovelvollisen yhtymän osakkaan maatalouteen kohdistuvat korot vähennetään osakkaan tulo-osuudesta ennen tulon jakamista ansio- ja pääomatuloon, kuten yleisesti verovelvollisella. Samalla tavoin vähennetään vastuunalaisen yhtiömiehen kommandiitti-

yhtiön tai avoimen yhtiön yhtiöosuuden hankintaa varten ottamat korot ennen tulon jakoa ansio- ja pääomatuloon.

Vuodesta 2010 alkaen rajoitetusti verovelvollisen vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja sidotusta pitkäaikaissästämisestä annetussa laissa (1183/2009) tarkoitetun pitkäaikaissästämissopimuksen verotukseen sovelletaan verotusmenettelylain säännöksiä (1741/2009). Vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissästämissopimuksen maksut vähennetään sellaisista rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamista tuloista, joita verotetaan verotusmenettelylain mukaisesti. Maksujen vähentämiseen sovelletaan soveltuvien osin samoja säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisen verotuksessa. Maksujen perusteella ei vahvisteta tappiota (TVL 60.3 §). Tämän vuoksi rajoitetusti verovelvollinen ei voi hyödyntää maksujen verovähennyskelpoisuutta, jos hänelle ei ole verotusmenettelylain mukaan verotettavia tuloja.

Vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissästämissopimuksen maksut

Rajoitetusti verovelvolliselle voidaan myös vahvistaa pääomatulolajin tappio. Tappion vahvistamisessa, vanhojen tappioiden vähentämisessä ja tappioiden muuntamisessa noudatetaan vastaavaa menettelyä kuin yleisesti verovelvollisen verotuksessa.

Tappiot

Jos pääomatuloista tehtävät vähennykset ovat suuremmat, kuin pääomatulo, syntyy alijäämä. Alijäämähyvitys vähennetään ansiotuloista määrättävistä eri veroista samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisella. Jos alijäämähyvitys on suurempi kuin ansiotuloista lasketut verot, vahvistetaan pääomatulolajin tappio.

Alijäämähyvitys

Ks. edellä ansiotulojen verotuksen yhteydessä oleva selvitys verosopimuksen vaikutuksesta kiinteästä omaisuudesta tai elinkeinotoiminnasta saadun tulon verotukseen.

Verosopimuksen vaikutus

Arvopapereiden myynnistä saatua luovutusvoittoa ei yleensä veroteta Suomessa. Veronlaista tuloa on kuitenkin Suomessa olevan kiinteistön tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 % muodostuu yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta saatu voitto (TVL 10 § 10 kohta). Edellytyksenä on lisäksi se, että verosopimus ei estä tulon verottamista Suomessa.

Arvopapereiden myynti

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan Suomella on verotus oikeus täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta ja osakehuoneistosta saatuun tuloon, ja sitä kautta muun muassa kiinteistöstä ja osakehuoneistosta saatuun vuokratuloon sekä luovutusvoittoon, vaikka verovelvolliselle ei muodostuisi kiinteää toimipaikkaa Suomeen (TVL 10 §). Jos verovelvolliselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen, ja kiin-

Kiinteästä omaisuudesta ja osakehuoneistosta saatu tulo

teistä omaisuudesta saatu tulo kohdistuu kiinteään toimipaikkaan, verotetaan tuloa osana kiinteän toimipaikan liiketuloa.

Myös verosopimusten lähtökohta on, että kiinteästä omaisuudesta saatu tulo voidaan aina verottaa kiinteän omaisuuden sijaintivaltiossa. Suomessa osakehuoneistoa ei pidetä kiinteänä omaisuutena ja siksi lähes kaikissa Suomen solmimissa verosopimuksissa on erityismääräys, jonka nojalla Suomella on oikeus verottaa osakehuoneistosta saatuja tuloja. Esimerkiksi pohjoismaisen verosopimuksen 6.3 artiklassa asia todetaan seuraavasti: ”Jos yhtiön, jonka pääasiallisena tarkoituksena on omistaa kiinteää omaisuutta, osakkeiden tai muiden osuuksien omistus oikeuttaa osakkeiden tai osuuksien omistajan käyttämään yhtiölle kuuluvaa kiinteää omaisuutta, voidaan tulosta, joka saadaan tällaisen käyttöoikeuden välittömästä käytöstä, sen vuokralle antamisesta tai muusta käytöstä, verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa kiinteä omaisuus on.” Vastaava määräys on yleensä sisällytetty myös verosopimusten luovutusvoittoa koskevaan artiklaan (tavallisesti artikla 13). Suomella on kuitenkin edelleenkin muutama verosopimus, joka estää osakehuoneistosta saadun tulon verotuksen Suomessa, jos saaja on toisessa valtiossa asuva. Nämä verosopimukset ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

Tulon määrän vahvistaminen

Jos vuokratulo tai luovutusvoitto verotetaan Suomessa, niiden määrä lasketaan samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisen saaman tulon määrä.

Verotuspaikka

Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikasta säädettiin 1.9.2010 asti VML 80 §:ssä. Sen mukaan koko verovuoden ajalta rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotuksen toimitti Uudenmaan verotoimisto, ellei tuloa ollut saatu Ahvenanmaalta. Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikkaa koskeva VML 80 § kumottiin uuden Verohallintolain (503/2010) voimaantullessa 1.9.2010. Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikkaa koskevat määräykset siirrettiin tällöin Verohallinnon työjärjestykseen. Työjärjestyksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön verotus toimitetaan aiempaan tapaan Uudenmaan verotoimistossa, ellei tuloa ole saatu Ahvenanmaalla, jolloin ao. verotoimisto toimittaa verotuksen.

Osan verovuotta rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön verotuksen toimittaa sama verotoimisto, joka toimittaa verotuksen siltä ajalta, jona henkilö on kyseisenä verovuonna yleisesti verovelvollinen.

Ulkomainen yhteisö antaa veroilmoituksen pääsääntöisesti Uudenmaan yritysverotoimistolle. Jos yhteisö on saanut tuloa Ahvenanmaan maakunnasta, annetaan veroilmoitus näiden tulojen osalta Ahvenanmaan verotoimistolle. Konserniverokeskuksen toimivaltaan kuuluvat

yhteisöt antavat veroilmoituksen Konserniverokeskukselle (katso tarkemmin www.vero.fi, Verohallinnon päätös verotusta koskevasta toimivallan siirrosta ja toimivaltaisesta verovirastosta, Dnro1135/09/2009).

5.3. Lähdeverotus

Tulot, joista peritään lähdevero, luetaan tyhjentävästi LähdeveroL 3 §:ssä. Seuraavassa käsitellään kutakin tuloa erikseen.

Lähdevero palkasta

LähdeveroL 4 §:n mukaan palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Palkaksi luetaan myös luontoisedut, jotka arvostetaan tuloverolain säännösten mukaisesti. Luontoisedut arvostetaan käypään arvoon siten kuin Verohallinnon luontoisedujen arvostamisesta antamassa päätöksessä vuosittain määrätään.

Ennen vuotta 1997 lähdeverolain palkan käsite poikkesi siitä, mitä palkalla tarkoitettiin yleisesti verovelvollisen verotuksessa. Lähdeverolain mukaisena palkkana pidettiin myös rajoitetusti verovelvollisen saamaa työkorvausta. LähdeveroL 4 §:ää on vuoden 1997 alusta muutettu niin, että lähdeverolain palkan käsite on lähtökohtaisesti sama kuin ennakkoperintälain mukainen palkka (1120/1996). Työkorvauksen verotusta selvitetään jäljempänä.

Rajoitetusti verovelvollisen palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset.

Lähdeveron alaisesta palkasta ei voi tehdä vähennyksiä. LähdeveroL 2.2 §:n mukaan ainoan poikkeuksen muodostaa LähdeveroL 6 §:n perusteella myönnettävä vähennys. Ennen lähdeveron perimistä maksaja saa vähentää rajoitetusti verovelvollisen palkasta 510 euroa kuukaudessa tai palkan kertyessä lyhyemmältä ajalta, 17 euroa päivältä.

Ennen vuotta 2006 vähennykseen olivat oikeutettuja vain opiskelijat ja harjoittelijat. Vuodesta 2006 alusta lähdeverovähennys tehdään myös muiden kuin opiskelijoiden saamista palkoista sekä muista sellaisista suorituksista, jotka ovat 35 prosentin lähdeveron alaisia. Vähennystä ei kuitenkaan saa henkilöstörahaston maksamasta rahastoosuudesta eikä TVL 10 §:n 4a kohdan mukaisesta johtajanpalkkiosta. Maksaja voi ottaa vähennyksen huomioon vain lähdeverokorttimerkinän perusteella.

Ratkaisussa KHO 1993/1826 suomalainen yhdistys oli maksanut ulkomaisille tennispelaajille rahapalkintoja, joiden dollarimäärä oli vah-

Palkan käsite

Oleskelukustannukset

Palkasta tehtävä vähennys

vistettu etukäteen. Yhdistys ei voinut vähentää tositteisiin perustuvia matka- ja majoituskuluja sovituista palkkiomääristä, jotka siten olivat kokonaisuudessaan lähdeveron alaisia.

Palkan ulkopuolelle jäävät suoritukset

Jos rajoitetusti verovelvollisen voidaan katsoa työskentelevän Suomessa erityisellä työntekemispaiikalla (hänellä on Suomessa työskentelyn aikana ulkomailla varsinainen työpaikka), hänelle voidaan sovittun palkan lisäksi LähdeveroL 4.2 §:n mukaan maksaa lähdeveroa perimättä seuraavat suoritukset:

- liikenteenharjoittajan antaman tosittteen perusteella suoritettava korvaus matkalipusta, rahtimaksuista sekä muista niihin verrattavista välttämättömistä varsinaiseen matkustamiseen kuuluvista maksuista,
- majoitusliikkeen antaman tai muun luotettavan tosittteen perusteella suoritettu majoittumismaksun korvaus,
- päiväraha siltä osin, kuin se vastaa Verohallinnon päätöksessä vahvistettua verovapaata kotimaan päivärahaa.

Suomen valtioon palvelussuhteessa olevalle henkilölle, jonka varsinainen työntekopaikka on ulkomailla, mainitun työntekopaikan ulkopuolelle tehdystä matkasta maksettu Verohallinnon verovapaaksi vahvistama päiväraha tai muu oleskelukustannusten korvaus ei ole lähdeveron alaista. Kilometrikorvauksista on perittävä lähdevero, koska niitä ei suoriteta liikenteenharjoittajan antaman tosittteen perusteella (KHO 1984/3238). Ateriakorvausta ja yömatkaraaha pidetään lähdeveron alaisena tulona.

Päivärahat

Päivärahan maksaminen lähdeverosta vapaasti edellyttää, että työntekijän voidaan katsoa työskentelevän tilapäisesti erityisellä työntekemispaiikalla. Tämä edellytys yleensä täyttyy Suomeen tilapäisesti kutsuttujen taiteilijoiden ja luennoitsijoiden osalta. Esimerkiksi vieraillevalle luennoitsijalle voidaan verovapaasti maksaa kotimaan päivärahaa vastaava määrä.

Jos rajoitetusti verovelvollisella ei ole Suomessa työskentelyn aikana ulkomailla varsinaista työpaikkaa, voidaan tällaiseksi katsoa Suomessa oleva työpaikka. Opiskelijoiden ja urheilijoiden lisäksi tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi suomalaisen tuotantolaitokseen tai yritykseen joiksikin kuukausiksi palkattujen työntekijöiden kohdalla. Jos varsinaisen työpaikan on katsottava olevan Suomessa, työnantajan tulee periä päivärahasta lähdevero. Poikkeuksen muodostavat varsinaisen työpaikan ulkopuolelle tehtävistä työmatkoista maksettavat päivärahat.

Vain kotimaan päivärahaa vastaava määrä on verovapaata rajoitetusti verovelvollisen ulkomaillekin tekemästä työmatkasta.

Vuokratut työntekijät

Jos Suomeen vuokratulla rajoitetusti verovelvollisella työntekijällä ei ole Suomessa lähdeveron perimiseen velvollista työnantajaa, palkasta ei peritä lähdeveroa, vaan työntekijälle määrätään hakemuksesta ennakoverot ennakonkantona. Lopullinen verotus toimitetaan Pääkau-

punkiseudun verotoimistossa. Verotus toimitetaan menettelyllisesti samalla tavalla ja samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvollisten verotus. Kyseessä ei kuitenkaan ole LähdeveroL 13 §:ssä tarkoitettu verotusmenettelylain mukainen verotus, minkä vuoksi tuloa verotetaan kiinteällä 35 prosentin lähdeverokannalla. Tuloista tehdään työskentelyajalta vähennys 17 euroa päivältä. Muita vähennyksiä ei tehdä.

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä Suomeen tuleville opiskelijoille myönnettävistä huojennuksista. Jos sopimuksessa ei ilmoiteta huojennuksen rahamäärää, sovelletaan lähdeverolain mukaista 17 euroa päivältä suuruista vähennystä. Ks. tarkemmin liitteenä oleva ohje Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat.

Opiskelijat ja harjoittelijat

Au pair -työntekijän saama taskuraha ja luontoisedut ovat Suomessa normaalia veronalaista palkkatuloa. Palkasta ei kuitenkaan yleensä jouduta maksamaan vakuutetun sairausvakuutusmaksua eikä työnantajan sosiaaliturvamaksua. Tämä johtuu siitä, että Suomessa ei yleensä pääse sairausvakuutetuksi sellainen ulkomailta tuleva, jolla joko palkka tai työaika jää verrattain pieneksi. Ks. tarkemmat rajat liitteenä olevasta ohjeesta Ulkomailta Suomeen tulevan verotus.

Au pair

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä, joiden perusteella Suomeen tilapäisesti tulevan opettajan tai tutkijan palkka on Suomessa verovapaata. Näitä määräyksiä selvitetään ohjeessa Ulkomailta Suomeen tulevan verotus sekä jäljempänä luvussa 6.

Opettajat ja tutkijat

Rajoitetusti verovelvollisen taiteilijan tai urheilijan Suomessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saadusta tulosta on maksettava 15 prosentin suuruinen lähdevero (LähdeveroL 7 § 5 k.).

Vuodesta 2010 alkaen ETA-alueella asuva henkilö voi vaatia, että hänen Suomesta saamastaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta tulosta vähennetään kyseiseen tuloon välittömästi kohdistuvat kulut. Välittömiä kuluja voivat olla esimerkiksi tarvikkeista aiheutuneet kulut sekä matkoista aiheutuneet kulut siltä osin kuin suorituksen maksaja ei ole niitä korvannut. Kuluilla vähennystä tulosta peritään 15 prosentin lähdeveron sijaan ns. progressiivinen lähdevero (LähdeveroL 7 a §).

Esiintyvät taiteilijat ja urheilijat

Progressiivisen lähdeveron määrä lasketaan kyseiselle verovuodelle vahvistetun valtion progressiivisen tuloveroasteikon mukaisen valtionveron ja keskimääräisen kunnallisveroprosentin perusteella. Vaikka veron määrä on progressiivinen, kyseessä ei ole verotusmenettelylain mukainen verotus. Tämän vuoksi veron määrää laskettaessa ei vähennetä ansiotulosta kunnallis- ja valtionverotuksessa tehtäviä vähennyksiä. Taiteilijan tai urheilijan Suomesta saamaan tuloon välittömästi kohdistuvia kuluja ei voida vähentää muista Suomesta saaduista tuloista eikä niiden perusteella vahvisteta tappiota.

Vaatimus kulujen vähentämisestä ja progressiivisesta lähdeverotuksesta voidaan esittää lähdeverokorttia haettaessa, jolloin kulujen vaikutus huomioidaan lähdeveroprosentissa. Kulujen vähentämistä voidaan vaatia myös jälkikäteen tehtävällä lähdeveron palautushakemuksella. Jos verovelvollinen vaatii kulujen vähentämistä, sovelletaan valintaa kaikkiin samana kalenterivuonna saatuihin suorituksiin.

Verohallinnon Internet-sivuilla erityinen laskuri, jonka avulla voidaan selvittää se, onko kuluilla vähennetyn tulon progressiivinen lähdeverotus verovelvolliselle edullisempi vaihtoehto. Ks. myös ohje Ulkomailta Suomeen tulevan verotus.

Ns. rajakuntalaiset

Pohjoismaisen verosopimuksen pöytäkirjan VI kohdassa on määräyksiä Suomen ja Ruotsin ja Suomen ja Norjan väliseen maarajaan rajoittuvassa kunnassa asuvien henkilöiden verotuksesta. Jos tällaisessa kunnassa Ruotsissa tai Norjassa asuva henkilö työskentelee Suomessa samaan rajaan rajoittuvassa kunnassa, palkka verotetaan yksinomaan henkilön kotivaltiossa. Määräystä sovelletaan myös suomalaisen julkisyhteisön maksamaan palkkaan. Määräys edellyttää, että henkilö oleskelee kotivaltiossa olevassa asunnossaan säännöllisesti. Yleensä edellytetään oleskelua Suomessa vähintään kaksi päivää ja yksi yöpyminen viikossa, jolloin osakin päivää katsotaan kokonaiseksi päiväksi. Jos osa tällaisen henkilön palkasta perustuu Suomessa muualla kuin rajakunnassa suomalaisen työnantajan lukuun tehtyyn työhön, tästä palkan osasta on perittävä Suomessa lähdevero.

Vaikka rajakuntalaisia koskevat verosopimusmääräykset estävät kokonaan tai osittain rajoitetusti verovelvollisen saaman palkan verottamisen Suomessa, suomalaisen työnantajan on suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu ja perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu koko palkan perusteella. Tämä johtuu EY/ETA sosiaaliturvasäädöksestä 1408/71 ja perusasetuksesta 883/2004, jotka pääsääntöisesti edellyttävät sosiaaliturvamaksujen maksamista työntekovaltiossa. Maksuja ei kuitenkaan yleensä makseta, jos rajoitetusti verovelvollinen rajakuntalainen työskentelee Suomessa enintään 4 kuukauden jakson.

Ulkomaan-edustuksessa palvelevat ulkomaalaiset

TVL 76 §:n 4 kohdan (1465/1994) mukaan palkka tai palkkio, jonka Suomen valtio maksaa ulkomaan edustuksessa palvelevalle ulkomaan kansalaiselle, on vapaa Suomen verosta.

Lähdeveron määrä

Lähdevero palkasta on 35 prosenttia. Jos korvaus maksetaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisen toiminnan perusteella, lähdevero on 15 prosenttia. Jos tulonsaajalta kalenterikuukauden aikana perittävän lähdeveron määrä on enintään 10 euroa, lähdeveroa ei peritä (LähdeveroL 9 § 3 mom.).

Lähdeverokortti

Verokortin sijasta rajoitetusti verovelvollinen voi saada verotoimistosta lähdeverokortin, joka on maksajalle ohje veron perintää varten.

Lähdeverokorttia haetaan verotoimistolta lomakkeella VEROH 6201 (Liite). Lähdeverokorttia ei tarvita, jos työnantaja on varma siitä, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen ja palkasta peritään 35 prosentin suuruinen lähdevero. Ilman verokorttia maksaja ei saa vähentää lähdeverovähennystä. Jos palkansaaja ei esitä lähdeverokorttia eikä työnantaja ei ole varma siitä, onko palkansaaja yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, palkasta toimitetaan 60 prosentin suuruinen ennakonpidätys.

Lähdeveron alainen palkkaa ja siitä peritty lähdevero ilmoitetaan kausiveroilmoituksella ja maksetaan verotilille. Maksajan on ilmoitettava rajoitetusti verovelvolliselle maksamansa palkka rajoitetusti verovelvollisen vuosi-ilmoituksella (VEROH 7809). Maksajan on lisäksi annettava tulonsaajalle tosite. Näitä velvoitteita on selvitetty liitteenä olevassa ohjeessa Ulkomailta Suomeen tulevan verotus.

Työnantajan on maksamiensa lähdeverolaissa tarkoitettujen palkkojen yhteismäärän perusteella suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos työntekijä sairausvakuutuslain mukaan Suomessa vakuutettu. Ulkomailta Suomeen tuleva voi olla Suomessa vakuutettu vain, jos hän työskentelee Suomessa vähintään 4 kuukautta tai kuuluu eräisiin matkustustyötä tekeviin ryhmiin. Jos rajoitetusti verovelvollisella verosopimuksen tai Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella on oikeus huojennukseen veroista, työnantajan sosiaaliturvamaksu on suoritettava sen palkkamäärän perusteella, josta lähdevero ilman huojennusta perittäisiin. Maksun perusteena olevana palkkana ei pidetä SVL 11:2.4 §:ssä tarkoitettuja erä.

Rekisteröimättömän työnantajan ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua silloin, kun palkan määrä on niin pieni, ettei siitä peritä lähdeveroa (=saman kalenterikuukauden aikana perittävän lähdeveron määrä on enintään 10 euroa).

Luvun liitteenä on suomalaiselle työntajalle tarkoitettu ohje Ulkomailta Suomeen tulevan verotus ja erikseen ulkomaiselle työntajalle tarkoitettu ohje Ulkomaisen yrityksen työntajavelvollisuudet.

Ulkomailta Suomeen tulevan rajoitetusti verovelvollisen palkasta on yleensä perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Ulkomailta Suomeen tuleva voi olla Suomessa vakuutettu vain, jos hän työskentelee Suomessa vähintään 4 kuukautta tai kuuluu eräisiin matkustustyötä tekeviin ryhmiin. Maksua ei peritä SVL 11:2.4 §:ssä tarkoitetuista eristä. Ks. tarkemmin ohjeen Ulkomailta Suomeen tulevan verotus lopussa oleva taulukko ja luku 7.

Ilmoittaminen, maksaminen ja palkansaajan tosite

Työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos työntekijä on Suomessa vähintään 4 kuukautta

Vakuutetun sairausvakuutusmaksu

Lähdevero eläkkeestä

Vuodesta 2006 alkaen rajoitetusti verovelvollisen eläkkeistä ei enää peritä lähdeveroa, vaan toimitetaan ennakonpidätys kuten yleisesti verovelvollisenkin eläkkeistä. Tästä kerrotaan tarkemmin tämän luvun liitteenä olevassa ohjeessa Ulkomaille muuttava eläkkeen saaja.

Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista

Lähdeverolain 3 §:n (1120/1996) mukaan lähdevero on perittävä erikseen mainittujen suoritusten lisäksi kaikesta sellaisesta tulosta, josta on enakkoperintälain mukaan toimitettava ennakonpidätys.

Työkorvaus

Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama työkorvaus on lähtökohtaisesti sellaista tuloa, josta on perittävä lähdevero. Jotta lähdeveron voisi jättää perimättä, on vuodesta 2007 alkaen edellytetty, että tulonsaaja esittää maksajalle lähdeverokortin, jonka mukaan veroa ei peritä tai selvityksen siitä, että tulonsaaja on merkitty enakkoperintärekisteriin.

Vuodesta 2007 alkaen rajoitetusti verovelvollinen on voitu merkitä enakkoperintärekisteriin, vaikka tällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Rekisteriin merkitsemisen edellytyksenä on tällöin kuitenkin se, rajoitetusti verovelvollisen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Ennen vuotta 2007 rajoitetusti verovelvollinen yritys on voitu merkitä enakkoperintärekisteriin vain, jos tällä on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Jos työkorvauksen saaja ei esitä lähdeverokorttia eikä enakkoperintärekisterin otetta, mutta esittää selvityksen siitä että hänellä on verosopimuksen tarkoittama kotipaikka muussa sopimusvaltiossa kuin Suomessa, maksaja voi jättää veron perimättä vain silloin, jos työ on muuta kuin rakennus-, asennus-, kokoonpano- työtä tai laivanrakennus-, kuljetus-, siivous- tai hoitotyötä.

Lähdeveron määrä luonnolliselle henkilölle maksettavasta työkorvauksesta on 35 prosenttia. Jos työkorvaus maksetaan yritykselle, vero on 13 prosenttia. Jos kyseessä on taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta maksettava korvausta, siitä on edellä poiketen perittävä 15 prosentin suuruinen lähdevero.

Muut suoritukset

Muita ennakonpidätyksen alaisia suorituksia ovat esim. päiväraha, äitiys-, isyys- ja vanhempainraha sekä muu tulojen ja elatuksen vähentymisestä maksettu korvaus, joka perustuu sairausvakuutuslakiin, kansaneläkelakiin, potilasvahinkolakiin tai pakolliseen tapaturma- tai liikennevahinkoturvaan. Useiden verosopimusten mukaan eläkkeiden lisäksi muutkin sosiaalilainsäädäntöön perustuvat korvaukset saadaan verottaa lähdevaltiossa. Näin ollen esimerkiksi toisessa Pohjoismaassa asuvan henkilön Suomesta saamasta työttömyyspäivärahasta peritään Suomessa 35 prosentin suuruinen lähdevero.

Sitä vastoin verosopimus useimmiten estää ennakonpidätyksen alaisten tulojen verottamisen Suomessa, jos kyseessä on muuhun kuin Suomen sosiaaliturvalainsäädäntöön perustuva suoritus. Tämä johtuu siitä, että sosiaalilainsäädäntöön perustumattomien muiden suoritusten kuin eläkkeiden verotus ratkaistaan yleensä verosopimuksessa olevan, erikseen mainitsematonta tuloa koskevan artiklan perusteella (ks. luvun 4 liitteenä oleva taulukko ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”).

Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.

Rajoitetusti verovelvollisen osinkojen, korkojen ja rojaltien verotusta on käsitelty ohjeessa Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit. Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisen on maksettava Suomessa lähdevero myös Suomesta saamastaan osinko-, korko- ja rojaltitulosta sekä henkilöstörahaston maksamista rahasto-osuudesta tai jäsenilleen jakamasta ylijäämästä.

Lähdeveron periminen korosta tulee harvoin kysymykseen, sillä TVL 9 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen ei ole suoritettava täällä veroa pankkitalletusten, obligaatioiden tai joukkovelkakirjalainojen tai ulkomaankaupassa syntyneiden tilisaamisten koroista. Veroa ei myöskään ole suoritettava sellaisen ulkomailta Suomeen otetun lainan korosta, jota ei ole katsottava lainansaajan omaan pääomaan rinnastettavaksi pääomansijoitukseksi.

Lähdevero voi tulla kyseeseen lisärahoituslaitosten tai huoltokonttoritalletusten sekä osuuskunnan säästökassaan tehdyn talletuksen korosta. Osuuspääoman korosta ja sijoitusrahaston voitto-osuudesta on lähdeverolakia sovellettaessa voimassa, mitä osingosta on säädetty.

LähdeveroL 3.7 §:ssä säädetään, että lähdeveroa ei ole perittävä Säästödirektiivin 2003/48/EY alaan kuuluvasta korosta. Tämän määräyksen käytännön merkitys on vähäinen, koska rajoitetusti verovelvollisen korot jäävät yleensä verottamatta jo tuloverolain säännöksistä johtuen. Direktiivin mukainen koron käsite on kuitenkin hieman laajempi kuin Suomen sisäisessä lainsäädännössä, sillä sijoitusrahaston maksamaan vuotuisen tuottoon (voitto-osuuteen) voi sisältyä tuloa, jota pidetään direktiivissä tarkoitettuna korkona. Säästödirektiivistä on kerrottu tarkemmin Verohallinnon ohjeessa ”Säästödirektiivi”.

Korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY) koskee myös Suomesta ulkomaille maksettavia lähiyhtiöiden ja näiden kiinteiden toimipaikkojen välisiä korko- ja rojaltisuorituksia. Näin ollen direktiivissä tarkoitettujen lähiyhtiöiden ja niiden kiinteiden toimipaikkojen maksamista koroista ja rojalteista ei voida periä verosopimuksissa tarkoitettuja lähdeveroja.

**Korkojen
verovapaus**

**Säästödirektiivi
2003/48/EY**

**Korko - rojaltidi-
rektiivi
2003/49/EY**

Rojaltin määrittelmä

LähdeveroL 3.3 §:n mukaan rojaltilla tarkoitetaan korvausta kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden taikka patentin, tavaramerkin, mallin, muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistustavan käyttämisestä tai käyttöoikeudesta taikka teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista.

Suomesta maksetut osingot

Lähdeverolaissa on vuoden 2009 alusta lievennetty osinkojen verokohtelua, jos ne maksetaan ETA-alueella (koskee myös Liechtensteiniä vuodesta 2011) asuvalle. Yhteisön osingot voivat eräin edellytyksin olla Suomessa kokonaan verovapaita. Edellytyksenä on, että

1. Osingonsaajana on emo-tytäryhtiödirektiivin mukainen yhtiö, joka omistaa välittömästi vähintään 10 % osingon maksavan yhtiön pääomasta.

TAI

2. Osingonsaajan kotipaikka on Euroopan talousalueella ja
a. kyse on kotimaista yhteisöä vastaavasta ulkomaisesta yhteisöstä,
b. vastaava osinko olisi verovapaa kotimaiselle yhteisölle maksettuna elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 6 a §:n perusteella,

c. lähdeveroa ei osingonsaajan selvityksen mukaan voida tosiasiasa kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suomen ja osingonsaajan asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella.

Verovapauden edellytyksistä ja soveltamisesta on kerrottu enemmän Verohallinnon ohjeessa "KHO 2010:15 päätöksen vaikutukset Euroopan talousalueella asuvan rajoitetusti verovelvollisen osinkotulon lähdeverotukseen (SICAV-yhtiö)", Diaarinumero 665/37/2010.

Luonnollinen henkilö voi harvinaisissa tapauksissa saada osinkonsa verotettua VML:n mukaisessa järjestyksessä. Ks. ohje Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit.

Saajan yksilöinti

Jos maksaja ei ennen suorituksen maksamista saa tietoa tulonsaajan nimestä, osoitteesta kotivaltiossa sekä luonnollisen henkilön osalta myös syntymäajasta, maksajan on aina perittävä LähdeveroL:n mukainen lähdevero. Verosopimusta ei voi soveltaa eikä korosta jättää lähdeveroa perimättä. Vuoden 2006 alusta saajan yksilöintivaatimuksesta voidaan hallintarekisteriosinkojen osalta eräin edellytyksin tinkiä. Edellytyksistä tarkemmin luvun liitteenä olevassa ohjeessa Rajoitetusti verovelvollisen osingot korot ja rojaltit.

Veron määrä

Lähdeverolain mukaan osingosta, korosta ja rojaltista perittävä lähdevero on vuodesta 2012 alkaen 30 prosenttia (vuoteen 2011 asti 28 prosenttia). Suomen tekemissä verosopimuksissa lähdeveroksi on kuitenkin yleensä sovittu 0 - 15 prosenttia. Osingot, jotka maksetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvalle yhteisölle, ovat lähdeverolain 3.5 §:n mukaan vapaita lähdeverosta, jos kyseinen yhteisö omistaa tietyn vähimmäisprosentin mukaisen määrän osinkoa maksavan

yhtiön pääomasta. Lisäksi edellytetään, että saaja on kotivaltiossaan velvollinen suorittamaan yhteisön tuloveroa. Lähdeveroprosentit ilmenevät lomakkeelta VEROH 6214 b (liite). LähdeveroL 7 §:n mukaan lähdevero henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja henkilöstörahaston jakamasta ylijäämästä on 35 prosenttia.

LähdeveroL 3.2 §:n mukaan lain osinkoa koskevia määräyksiä sovelletaan myös osuuspääoman korkoon ja sijoitusrahaston voitto-osuuteen. Näin ollen vero olisi lähdeverolain mukaan vuodesta 2012 alkaen 30 prosenttia (vuoteen 2011 asti 28 prosenttia). Yleensä Suomesta ulkomaille maksettava sijoitusrahaston voitto-osuus ei ole verosopimuksen osinkoartiklan mukaista tuloa, vaan sopimuksessa erikseen mainitsematonta tulo (KHO 1999/1600). Kuitenkin esimerkiksi Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen mukaan sijoitusrahaston voitto-osuuteen sovelletaan osinkoa koskevia määräyksiä (10 artikla 4 kappale). Edellä on todettu, että sijoitusrahaston voitto-osuuteen voi sisältyä säästödirektiivin mukaista suoritusta, jolloin LähdeveroL 7 § joka tapauksessa estää verotuksen Suomessa.

Sijoitusrahaston voitto-osuus

Peitelty osinko on Suomesta saatua tuloa. LähdeveroL 3 §:n mukaan peitelty osinko kuuluu niihin rajoitetusti verovelvollisten tuloihin, joista on perittävä lähdevero. Lain 7 §:n mukaan peiteltyyn osingon lähdevero on 35 prosenttia. Se, mitä verosopimuksessa sanotaan osingosta, soveltuu myös peiteltyyn osinkoon. Jos sopimuksen mukaan osingosta voidaan lähdevaltiossa periä veroa enintään esim. 5 prosenttia, tällöin myös peiteltyyn osingon lähdevero Suomessa on 5 prosenttia eikä 35 prosenttia. Jos maksaja laiminlyö lähdeveron perimisen, tästä koituu Suomessa seuraamuksia ainoastaan maksajalle. Perimättä jätetty lähdevero pannaan LähdeveroL 8 §:n perusteella maksuun perimiseen velvolliselle. Maksajan laiminlyöntitilanteissa tulo saajaan itseensä ei Suomessa kohdisteta verotustoimenpiteitä.

Peitelty osinko

Ennen vuotta 1996 peitelty osinko ei ollut lähdeveron alaista. Tällöin tulo oli aina verotettava verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä, yleensä jälkiverotuksin. Vaikka peitelty osinko nyt on säädetty lähdeveron alaiseksi, usein käy niin, että maksajan laiminlyöntiä ei ole ja lähdevero on LähdeveroL 16.2 §:n nojalla pantava maksuun tulonsaajalle itselleen. Maksajan laiminlyöntiä ei ole esimerkiksi silloin kun ei makseta mitään sellaista rahasuoritusta, josta lähdeveron voisi periä.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä. EUT:n tuomiosta C-386/04 ilmenee periaate, jonka mukaan toisen jäsenvaltion yleishyödylliselle yhteisölle maksettavasta tulosta ei voida periä lähdeveroa siinä tapauksessa, että tulo olisi ollut sille verovapaata jos se olisi ollut kotimainen yleishyödyllinen yhteisö (tuomiosta tarkemmin, ks. Stauffer C-386/04).

Ulkomaisen yleishyödyllisen yhteisön saaman tulon lähdeverotus

Verohallinnon näkemyksen mukaan veroa ei suoriteta tulosta, joka

maksetaan Euroopan talousalueella asuvalle ulkomaiselle yhteisölle, jos tämän toiminta täyttää tuloverolain yleishyödyllisen yhteisön edellytykset, ja tulo olisi suomalaiselle yleishyödylliselle yhteisölle verovaapa tuloa (tuloverolaki 22 ja 23 §). Merkitystä ei ole sillä, missä toimintaa harjoitetaan. Tulo voi olla myös muuta tuloa kuin esimerkiksi osinkotuloa.

Tuloverolain 22.1 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
- sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
- se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Yhteisön yleishyödyllisyydestä on kerrottu Verohallinnon ohjeessa Dnro 384/349/2007, 30.4.2007 (Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille).

Lähdeveromenettelystä ja muutoksenhausta

Rajoitetusti verovelvollinen ja veroilmoitus

Rajoitetusti verovelvollisen, jonka Suomesta saamasta suorituksesta on peritty lähdevero, ei tarvitse tehdä tästä tulosta veroilmoitusta Suomeen. Verovelvollisen tulee ilmoittaa Suomesta saatu tulo asuinvaltionsa veroilmoituksessa ja liittää mukaan tosite tulosta. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan asuinvaltiossa.

Lähdeveron periminen

Lähdevero on perittävä, kun lähdeveron alainen määrä maksetaan asianomaiselle tai merkitään tilille hänen hyväkseen. Lähdeveron periminen tapahtuu siten, että perimiseen velvollinen vähentää lähdeveron määrän rahana maksettavasta lähdeveron alaisesta tulosta. Muutoin perimisessä noudatetaan samanlaista menettelyä kuin mitä ennakoperintälaissa on ennakonpidätyksen osalta säädetty. Lähdevero peritään täysin sentein. Jos tulon saajalle kalenterikuukauden aikana samalta maksajalta tulevasta lähdeveron alaisesta tulosta perittävän lähdeveron määrä on enintään 10 euroa, lähdeveroa ei peritä.

Veron suorittaminen valtiolle

Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle. Tilitysmenettelyä on selvitetty liitteenä olevassa ohjeessa Ulkomailta Suomeen tulevan verotus.

Valtion ja sen laitosten perimien lähdeverojen ja lähdeveron alaisen palkan perusteella suoritettavan työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittustavan ja suoritusajan määrää valtiovarainministeriö.

Vuosi-ilmoitus ja tulonsaajan tosite

Suorituksen maksajan on ilmoitettava rajoitetusti verovelvolliselle maksaman suoritukset ja niistä perityt lähdeverot kausiveroilmoituksella. Lähdevero maksetaan verotilille. Maksettaessa on käytettävä maksajakohtaista viitenumeroa.

Maksajan on annettava veroviranomaiselle vuosi-ilmoitus rajoitusti verovelvolliselle maksamistaan suorituksista. Ilmoitus annetaan konekielisellä tietovälineellä tai lomakkeella VEROH 7809.

Tulonsaajalle on annettava tosite suorituksesta. Laissa ei määritellä tosittteen sisältöä. Halutessaan maksajat voivat valmistaa tosittteen esim. ohjeessa Ulkomailta Suomeen tulevan verotus olevien ehdotusten mukaisiksi.

LähdeVA 2 §:n (1228/2005) mukaan lähdeveron perimiseen velvollisen tulee pitää lähdeveron alaisista suorituksista kirjanpitoa tai tehtävä muistiinpanot siten kuin ennakoperintälaissa ja sen nojalla säädetään.

Muistiinpano- velvollisuus

Lähdeveron perimättä jättämisen seuraamuksista on vastaavasti voimassa, mitä ennakonpidätyksen osalta ennakoperintälaissa säädetään. Jos lähdeveron alaisesta tulosta ei ole peritty lähdeveroa, mutta siitä on toimitettu ennakonpidätys, vähennetään veron perimiseen velvollisen suoritettavaksi määrättävän veron määrästä pidätetyn ennakon määrä. Perimättä jääneen lähdeveron ja pidätetyn ennakonpidätyksen väliselle erotukselle lasketaan verotilin viivekorke.

Vastuu

Lähdeveron perimiseen velvollinen vastaa lähdeverosta myös, jos hän on jättänyt veron perimättä sovellettuuan virheellisesti verosopimuksen määräystä. Lähdeverokortti tai Verohallinnon ennakoratkaisu suojaa vilpittömässä mielessä olevaa maksajaa (KHO 1986/1083 ja KHO 1986/3632).

Jos tulosta on peritty lähdevero, vaikka tulon saajaa on verotettava yleisesti verovelvollisena, peritty lähdevero luetaan hyväksi ennakonpidätyksenä verotuksen yhteydessä. Hyväksi lukemista varten on maksajalta saatu tosite liitettävä veroilmoitukseen.

Lähdevero ennakon- pidätyksenä

Jos lähdeveroa on peritty liian vähän, on lähdeveron perimiseen velvollisella mahdollisuus ennakoperintälaissa säädetyllä tavalla ja siinä mainituin rajoituksin korottaa saman kalenterivuoden myöhemmän maksun yhteydessä toimitettavaa lähdeveron pidätystä. Pidätystä ei tulon saajan suostumuksetta saa korottaa enempää kuin 10 prosenttia tällöin maksettavan tulon määrästä.

Lähdeveron oikaisu/ työnan- taja

Lähdeveroa voi olla peritty liikaa myös sen vuoksi, että tulonsaaja ei ole ajoissa esittänyt selvitystä kotivaltiostaan tai muista verosopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Tällöin maksaja voi oikaista perinnän mahdollisen saman vuoden myöhemmän suorituksen yhteydessä.

Jos maksaja ei ole oikaissut perintää ja veroa on peritty enemmän kuin verosopimus edellyttää tai muutoin liikaa, verovelvollinen voi hakea liikaa perityn määrän palauttamista Verohallinnolta

Lähdeveron oikaisu

Hakemus on tehtävä viimeistään veron perimistä lähinnä seuraavan viiden kalenterivuoden aikana. Hakemukseen on liitettävä tarpeellinen

selvitys verosopimuksen soveltamisen edellytyksistä sekä maksajalta saatu tosite. Hakemuslomake VEROH 6203 löytyy Verohallinnon Internet-sivuilta osoitteesta www.vero.fi.

Liikatilitys

Jos maksaja on suorittanut Verohallinnolle enemmän lähdeveroa kuin on tulonsaajalta perinyt, liikaa maksettu määrä säilyy maksajan verotilillä, kunnes se käytetään erääntyneiden verotilivelvoitteiden suorituksiksi. Liikaa maksettu määrä voidaan myös palauttaa hakemuksesta.

Lähdeveron maksuunpano

Jos lähdevero on jäänyt perimättä, mutta maksaja ei ole syyllistynyt laiminlyöntiin (esim. silloin kun palkka on maksettu pelkkänä luontoisetuna), voi Verohallinto panna puuttuvan lähdeveron maksuun (LähdeveroL 16.2 §). Verovelvollisen on tällöin annettava tulosta veroilmoitus. Maksuunpano on toimitettava viipymättä ja viimeistään säännönmukaisen verotuksen päättymiseen mennessä.

Jos työntekijä ei ole antanut tulosta veroilmoitusta tai on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai harhaanjohtavan veroilmoituksen, on maksuunpano tehtävä viimeistään viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Palkasta maksuunpannusta lähdeverosta on vastuussa myös verovelvollisen työnantaja ja ulkomaisen työnantajan Suomessa oleva edustaja (LähdeveroL 17 §). Vastuuta ei ole, jos vilpittömässä mielessä oleva maksaja on noudattanut verokortissa olevaa ennakonpidätysmääräystä. Vuodesta 2006 (856/2005) alkaen vastuu voi tulla kyseeseen vain Verohallinnon vastuuseenpanopäätöksellä. Päätös edellyttää sitä, että verovelvollinen ei itse kehotuksesta huolimatta ole maksanut veroa eikä perintään voida saada kansainväliseen sopimukseen perustuvaa virka-apua.

Ennakkoratkaisu

Ennakonpidätysvaiheessa voi syntyä epäselvyyttä verosopimuksen määräysten soveltamisesta. Epäselvyyttä voi olla myös siitä, onko saajaan sovellettava rajoitettua verovelvollisuutta koskevia määräyksiä taikka siitä, mitä lähdeveron perimisessä muutoin on noudatettava. Tarvittaessa veron perimiseen velvollinen tai tulon saaja hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on keskusverolautakunnan päätöksellä ratkaistu tai sitä koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa.

Ennakkoratkaisun hakijan on esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Veron perimiseen velvollisen pyynnöstä annettua ratkaisua samoin kuin verovelvollisen pyynnöstä annettua ratkaisua, jonka noudattamista hän vaatii tulon maksajalta, on noudatettava siinä veron perinnässä, jota varten se on annettu. Ratkaisun voimassaoloaika ei voida ulottaa kauemmaksi kuin ratkaisun antamista seuraavan

kalenterivuoden loppuun. Verohallinnon ennakkoratkaisuista peritään maksu.

Verohallinnon yhteydessä toimivalta keskusverolautakunnalta voi saada ennakkoratkaisun lähdeveron perimisvelvollisuudesta ja suuruudesta. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista peritään maksu.

Keskusverolautakunta

Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun saadaan LähdeveroL 21 §:n mukaan hakea valittamalla muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksi saannista. Kirjallinen valitus on toimitettava valitusajassa Verohallintoon taikka hallinto-oikeuteen.

Muutoksenhaku

Hallinto-oikeuden päätökseen saadaan hakea muutosta KHO:lta. Muutoksenhausta on voimassa, mitä verotusmenettelylaissa on säädetty.

Valituksesta huolimatta on Verohallinnon lähdeverotusta koskevaa ennakkoratkaisua noudatettava. Ennakkoratkaisusta tehdyn valituksen johdosta annettua päätöstä on lähdeveron perimiseen velvollisen noudatettava siitä lukien, kun hän saa päätöksestä tiedon.

Muutoksen hakemisesta ennakkoratkaisuun, joka koskee perimättä jääneen lähdeveron määräämistä sen perimiseen velvollisen maksettavaksi, on voimassa, mitä ennakkoperintälaissa on säädetty muutoksenhausta vastaavissa asioissa. Sama koskee lähdeveron oikaisuvaatimuksen johdosta annettua Verohallinnon ratkaisua.

Rajoitetusti verovelvollisella on mahdollisuus jälkikäteen hakemuksesta saada osittainen tai täydellinen vapautus lähdeverosta muun muassa sillä perusteella, että hänen veronmaksukykynsä oman tai läheisen henkilön sairauden, tapaturman tai muun sellaisen syyn tähden on olennaisesti vähentynyt taikka, jos veron periminen olisi muusta syystä ilmeisesti kohtuutonta (VML 88 §). Hakemus voidaan lähettää Verohallinnon paikalliseen perintäyksikköön.

Lähdeveron huojentaminen

Jos rajoitetusti verovelvollinen on joutunut kaksinkertaisen tai muutoin verosopimuksen vastaisen verotuksen kohteeksi, valtiovarainministeriö tai Verohallinto voi VML:n 89 §:n nojalla myöntää hakemuksesta ja määräämillään ehdoilla osittaisen tai täyden vapautuksen Suomessa maksuunpannusta verosta.

LähdeveroA 6 §:n mukaan Ulkomaalaisviraston, poliisin, työvoimatoimiston ja Suomen ulkomaanedustuston on pyynnöstä annettava Verohallinnolle työluvatietoja.

Ilmoitus työluvista

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

KVL 1975/7

Suomalainen yhtiö osti Saksasta koneita siten, että asennustyön suorittivat koneiden toimittajayhtiöiden saksalaiset asentajat. Suomalainen yhtiö ei ollut velvollinen perimään lähdeveroa kalenterivuonna alle 183 vuorokautta Suomessa oleskeleville asentajille maksamistaan päivärahoista ja matkakustannusten korvauksista.

KVL 1980/468

A Oy neuvotteli kokonaistoimituksena tapahtuvasta tehtaan toimittamisesta erääseen kehitysmaahan. A joutui kouluttamaan osan tehtaan tulevasta henkilökunnasta Suomessa. Koulutuksen lisäksi A majoitti koulutettavat, antoi ateriat tai ruokarahat sekä maksoi vähäistä päivärahaa. Koulutettavat olivat alle sadasta päivästä yli vuoden kestävän koulutuksen ajan työsuhteessa vain ulkomaiseen tilaajayritykseen. A ei ollut velvollinen perimään lähdeveroa eikä toimittamaan ennakonpidätystä antamistaan etuuksista.

KHO 1980/2250

Verojohtajan päätöstä, jolla verovelvolliselle oli annettu lähdeverokortti, ei pidetty sitovana lopullisessa verotuksessa. Verovelvollinen voitiin katsoa yleisesti verovelvolliseksi lähdeveron perimisestä huolimatta.

KHO 1980/2929

Suomalainen televisioyhtiö maksoi majoituskustannusten korvauksia ja päivärahoja unkarilaisen kuvausryhmän jäsenille. Suomalaista yhtiötä ei ollut pidettävä Unkarin television palveluksessa olevan kuvausryhmän jäsenten työnantajana. Kun suorituksia ei siten ollut pidettävä palkanluonteisina, niistä ei myöskään ollut perittävä lähdeveroa.

KHO 1983/2351

LähdeveroL 3 ja 4 §:n mukaiseksi palkaksi tai palkkioksi ei katsottu määriä, jotka rajoitetusti verovelvollisille suoritetuista korvauksista olivat menneet heidän ulkomaiselle agentilleen tai managerilleen. Korvauksista ei tältä osin ollut perittävä lähdeveroa eikä suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua.

KHO 1984/3283

Urheilijoiden lähdeveron alaiseksi palkaksi katsottiin matkakustannusten korvaukset, jotka oli maksettu ulkomaalaisille urheilijajoukkueille urheilijoiden matkoista kotimaastaan Suomeen kilpailupaikkakunnalle, kun sanotuista korvauksista ei ollut esitetty liikenteenharjoittajan antamaa tositetta. Maksuvuodet 1980 ja 1981.

KHO 1985/4275

Yhtiön hallituksen jäsenenä ja konsulttina toimineen Ruotsin kansalaisen K:n palveluksista oli maksettu konsultti- ja kokouspalkkioita. Laskuttajina näissä olivat olleet ulkomailla rekisteröidyt yhtiöt, joissa K oli toiminut. Saadun selvityksen mukaan K oli suorittanut merkittävän osan konsultin tehtävästään ulkomailla ja matkustanut Suomeen vain raportointia sekä hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin osallistumista varten. Näissä olosuhteissa vain osa laskutetuista kokouspalkkioista katsottiin Suomessa lähdeveron ja st-maksun alaisiksi. K:lle maksettujen kokouspalkkioiden sekä yhtiön järjestämissä koulutustilaisuuksissa opettajina toimineiden ulkolaisten parturimestareiden osalta KHO pysytti LO:n maksuunpanopäätöksen.

KHO 1986/1083

Verojohtaja oli antanut sairaanhoitaja A:lle lähdeverokortin, jonka mukaan

lähdeveroa oli perittävä 35 % siitä tulon osasta, joka ylitti 1085 mk/kk edellyttäen, että verovelvollinen oli toimessa Suomessa v. 1983 enintään 100 päivää. Työnantaja peri lähdeveroa lähdeverokortin mukaisesti. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle perimättömän lähdeveron määrän katsoen, ettei A:lla ollut oikeutta Suomen Tasavallan hallituksen ja Ruotsin Kuningaskunnan hallituksen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan mukaan verohelpotukseen. KHO katsoi, ettei A:lla tosin ollut oikeutta puheena olevaan opiskelijoille myönnettävään verohelpotukseen, mutta koska A:lle annettuun lähdeverokorttiin oli kuitenkin tehty sellaisesta helpotuksesta merkintä, työnantajan ei voitu katsoa laiminlyöneen lähdeveron perimisvelvollisuuttaan, kun se oli perinyt veron lähdeverokorttiin merkityllä tavalla. Ottaen huomioon rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 momentin ja 6 §:n 1 momentin sekä rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun asetuksen 5 §:n säännökset, KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen, jolla maksuunpano oli kumottu. Maksuvuosi 1983.

Verojohtaja oli antanut puolalaiselle opiskelijalle lähdeverokortin, jossa veron määrää osoittavaan kohtaan oli merkitty ”verovapaa 20 artikla”. Merkinän perusteella työnantaja jätti lähdeveron perimättä koko palkasta. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle lähdeveron siltä osin kuin se oli jätetty perimättä 1800 mk/kk tai 60 mk/pv ylittävältä palkan osalta koska Suomen ja Puolan välisen verosopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan opiskelija on oikeutettu verovapauteen vain elatusta varten välttämättömän määrän osalta. KHO katsoi, että koska lähdeverokorttiin oli merkitty verovapautta koskeva ohje ilmoittamatta, että verovapaus toteutuu vain kyseisen verosopimuksen 20 artiklassa tarkoitettuihin edellytyksiin, työnantajalla on ollut riittävä syy olettaa, ettei lähdeveroa tarvitse periä palkasta miltään osin. Koska työnantajan ei ollut näytetty toimineen vilpillisessä mielessä, KHO pysytti lääninoikeuden ratkaisun, jolla maksuunpano oli kumottu. Maksuvuosi 1984.

KHO 1986/3632

Kaupunki maksoi Iso-Britanniassa perheineen vakituisesti asuvalle kaupunginorkesterin kapellimestarille, jonka vuosittainen työaika Suomessa oli 16 viikkoa, enintään 8 edestakaista lentomatkaa kapellimestarin kotoa Suomeen ja takaisin. Suomessa olevaa työpaikkaa ei katsottu kapellimestarin varsinaiseksi työpaikaksi eikä lentomatkojen korvauksista ollut perittävä lähdeveroa.

KHO 1988/4061

Suomalainen yhdistys oli maksanut ulkomaisille tennispelaajille rahapalkintoja, joiden dollarimäärä oli vahvistettu etukäteen. Yhdistyksellä ei ollut oikeutta ennen lähdeveron perimistä vähentää tositteisiin perustuvia matka- ja majoituskuluja sovitusta palkkiomääristä, vaan palkkiot olivat kokonaisuudessaan lähdeveron alaisia.

KHO 1993/1826

Suomalaisen sijoitusrahaston Ruotsissa tai Kanadassa asuvalle henkilölle maksama vuotuinen voitto-osuus ei ollut Pohjoismaiden väliillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 26/1997) 10 artiklan 6 kappaleessa tai Suomen ja Kanadan väliillä tuloveroja

KHO 1999/1600

koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 81/1992) 10 artiklan 3 kappaleessa tarkoitettu osinko.

KHO 1999/1600

KHO 1997/561 Kunnan sosiaalihoitolain (710/82) 27a-27c §:n nojalla omaishoidon tukea saaville hoitajille maksama palkkio ja sosiaalihoitolain 25 §:n sekä perhehoitajalain (312/92) nojalla perhehoitajille maksama palkkio eivät olleet EPL 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa, vaan EPL 6 §:ssä tarkoitettua työstä maksettua korvausta. Kunnan ei näin ollen ollut suoritettava palkkiosta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Verovuosi 1996.

KHO 2004/1773

Saksassa asunut A oli merkinnyt 22.7.1996 työskennellessään Saksassa B GmbH:n palveluksessa yhdysvaltalaisen emoyhtiön B Inc:n osakeoptioita. Tämän jälkeen hän työskenteli Suomessa ulkomaankomennuksella saman konsernin suomalaisen B Oy:n palveluksessa 24.2.1997–29.3.2000. Tuona ajankohtana hän oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Palattuaan ulkomaille ja tultuaan täällä jälleen rajoitetusti verovelvolliseksi A käytti osake-optiot 4.4.2000. Suomella oli oikeus periä lähdevero sanottujen optioiden käytöstä saadusta, palkkana verotettavasta edusta siltä osin kuin se kohdistui aikaan, jolloin A oli yleisesti verovelvollinen Suomessa.

KHO 2004/3345

Luxemburgin lainsäädännön mukaista SICAV-yhtiötä pidettiin Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen kannalta Luxemburgissa asuvana henkilönä, vaikka se oli Luxemburgin sisäisen verolainsäädännön nojalla tuloverotuksessa verovapaa. SICAV-yhtiölle voitiin palauttaa Suomen ja Luxemburgin välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen perustuen sen Suomesta saamista osingoista peritty lähdevero 15 prosenttia ylittävältä osin. Verovuosi 2000. Lähdeverolaki 1 § 3 mom., 3 § 1 mom., 7 § ja 11 § 2 mom. Suomen ja Luxemburgin välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 18/1983) 3, 4 ja 10 artiklat

KHO 2006/1925

Lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta laskettiin määrästä, josta oli vähennetty edun käyttämisestä aiheutuneet kustannukset. Verovuosi 2001.

KHO 2010/412

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 2 §:n mukaan lakia ei sovelleta Suomen kansalaiseen. A oli Suomen kansalainen, joka oli asunut ja työskennellyt yhtäjaksoisesti ulkomailla 20 vuoden ajan. A aloitti 1.6.2007 kahden vuoden työkomennuksen Suomessa. A katsoi muuten täyttävänsä mainitussa laissa säädetyt edellytykset ja haki lain mukaista lähdeverokorttia katsoen, että hakemuksen hylkääminen kansalaisuuden vuoksi oli Euroopan yhteisön oikeuden vastaista.

Hallinto-oikeus hylkäsi A:n valituksen veroviraston kielteisestä päätöksestä, koska A muutettuaan Suomeen työskentelemään ja asumaan oli tullut samaan verotukselliseen asemaan kuin Suomessa jo asuvat Suomen kansalaiset eikä hän ollut samassa asemassa Suomeen työskentelemään ja asu-

maan siirtyvän ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetussa laissa tarkoitetun ulkomaan kansalaisen kanssa. Sen, että ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain tarkoittamat muut kuin Suomen kansalaiset saivat vastaavassa maahanmuuton tilanteessa Suomen kansalaisia edullisemman verokohtelun, ei voitu katsoa muodostavan tosiasiallista estettä A:n Suomeen muutolle. Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 39 artiklan takaamaa työvoiman vapaata liikkuvuutta ei näissä oloissa voitu katsoa loukatun. Kyse ei ollut myöskään sopimuksen 12 artiklassa tarkoitetusta kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä. Verovuosi 2007.

Suomessa X Oyj:n palveluksessa työskennellyt A oli merkinnyt X Oyj:n työsuhdeoptioita vuonna 1997. A oli muuttanut puolisoineen Hongkongiin vuonna 1999 ja työskennellyt siellä X-konsernin palveluksessa ajan 1.4.1999–31.1.2003. A oli optio-ohjelman mukaisesti merkinnyt X Oyj:n osakkeita 31.1.2003. Kun A oli ollut niin sanotun kolmen vuoden säännön mukaisesti Suomessa yleisesti verovelvollinen 31.12.2002 saakka, työsuhdeoptiotulosta katsottiin se osa, joka oli kertynyt optioiden merkinnän ja 31.12.2002 väliseltä ajalta, Suomessa veronalaiseksi tuloksi siitä riippumatta, että A oli ollut 31.1.2003 osakkeet merkityksensä rajoitusti verovelvollinen.

Suomessa eläkkeestä peritty 35 %:n lähdevero syrjii toisessa jäsenvaltiossa asuvaa eläkkeensaajaa, jos lähdevero on suurempi kuin Suomessa asuvan vero ja jos henkilön tulot koostuvat kokonaan tai lähes kokonaan kyseisestä eläkkeestä.

KHO 2010/823

C-520/04 Turpeinen

Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat

Antopäivä: **1.1.2012**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Sosiaalimaksut ja luontoisetuvarvot ovat vuoden 2012 mukaisia.

1 Vakuutusmaksuista

Työeläkevakuutusmaksu ja tapaturmavakuutusmaksu on suoritettava, kun ulkomailta tuleva tekee Suomessa työtä suomalaiselle työnantajalle. Samoin työntekijältä on perittävä työntekijän eläke- ja työttömyysvakuutusmaksu.

Lisäksi, jos työskentely Suomessa kestää vähintään 4 kuukautta, noudatetaan seuraavaa. Suomalaisen yrityksen on maksettava palkan perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksu (st-maksu). Lähdeverokortin saaneelta työntekijältä on mahdollisen lähdeveron lisäksi perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu (2,04 %) (=Sairaanhoitomaksu ja sairausvakuutuksen päivärahamaksu yhteensä). Verokortin saaneella maksu sisältyy ennakonpidätysprosenttiin. Tässä kappaleessa tarkoitettuja maksuja ei makseta Suomeen, jos kyseessä on sellainen esim. au-pair tai harjoittelija, jonka työansio luontoisetuineen on alle 1 104,00 €/kk tai työaika alle 18 t/viikko.

2 Tuloverotuksesta

2.1. Suomessa enintään 6 kuukautta oleskelevat (lähdeverokorttilaiset) ja lähdeverovähennys

Suomessa enintään 6 kuukautta oleskeleva on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Suomalainen työnantaja perii hänen palkastaan (luontoisedut mukaan luettuna) 35 %:n suuruisen lopullisen lähdeveron palkan suuruudesta riippumatta. Kun vero on lopullinen, työntekijältä ei edellytetä Suomessa veroilmoitusta eikä tavanomaisia verovähennyksiä voida tehdä.

Jos asianomainen merkintä on lähdeverokortissa, työnantaja saa kuitenkin ennen veron perimistä vähentää 510 €/kk, tai, jos tulo kertyy alle kuukauden ajalta, 17 €/pv. Työntekijä tulee yleensä ohjata itse käymään veroilmoituksessa lähdeverokorttia hakemassa, koska silloin hänelle samalla saadaan suomalainen henkilötunnus.

Jos työskentely kestää esimerkiksi 1.7.–8.8., vähennys on 510 € + 136 €. Verosopimuksen perusteella henkilö voi joskus olla oikeutettu edellä mainittua suurempaan vähennykseen, ks. kohta 3.

Luontoisedut

Luontoisedut ovat lähdeveron alaisia ja ne arvioidaan samoin perustein kuin Suomessa asuvienkin osalta Verohallinnon vuosittain nk. luontoisetupäätöksen mukaisesti, vuodelle 2012: [Verohallinnon päätös vuodelta 2012 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista](#)

Esimerkiksi asunnon, ravinnon, valon ja lämmön sisältävä täysihoito vuonna 2012 on kuukaudessa 431 euroa yhdessä huoneessa ja 414 euroa yhteishuoneessa. Osan kuukaudesta asuvalle arvo on asumisaikaa vastaava osa kuukausiarvosta.

Jos opiskelijalle tai harjoittelijalle maksetaan päivärahaa, se on lähdeveron alaista. Lähdeveroa ei kuitenkaan mene Suomen kotimaan päivärahan määrästä, jos opiskelija tai harjoittelija poikkeuksellisesti tekee Suomessa työmatkoja erityiselle työntekemispaikalle.

Työnantajan menettely

Työnantaja perii palkasta lähdeveron siten kuin edellä on selvitetty. Jos vakuutetun sairausvakuutusmaksu on perittävä ja työnantajan st-maksu suoritettava, ne lasketaan palkan ja luontoisetujen yhteismäärästä. Jos yhteismäärä on kuukaudessa 650 euroa, maksut suoritetaan 650 eurosta, vaikka lähdevero perittäisiin vain 140 eurosta.

Peritty lähdevero maksetaan Verohallinnon tilille viimeistään veron perimistä seuraavan kalenterikuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään maksajan Verohallinnolta saamaa henkilökohtaista viitenumeroa.

Työnantaja sisällyttää rajoitetusti verovelvolliselle maksettuja suorituksia koskevat tiedot arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten yhteiseen kausiveroilmoitukseen. Sähköisesti annettu kausiveroilmoitus tulee antaa lähdeveron alaisen suorituksen maksamista seuraavan kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. Paperilomakkeella annetun kausiveroilmoituksen tulee puolestaan olla Verohallinnossa suorituksen maksamista seuraavan kuukauden 7. päivään mennessä. Lähdeveron maksamista ja ilmoittamista koskevat ohjeet löytyvät [Verotili-ohjeista](#).

Työnantajan on annettava verovirastolle erityinen rajoitetusti verovelvollisille maksettuja suorituksia koskeva vuosi-ilmoitus lomakkeella [7809, Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista](#). Ilmoituksen antoa varten maksajalla on oltava mm. tieto tulonsaajan osoitteesta kotivaltiossa. Vuosi-ilmoitus tulisi antaa sähköisesti. Jos tämä ei ole mahdollista, ilmoitus annetaan lomakkeella [7809, Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista](#).

Työnantajan on annettava suorituksesta tulonsaajalle tosite, ks. oheinen ehdotus tositteeksi. Samalla tulee kertoa, että tosite kannattaa säilyttää mahdollista kotivaltion veroilmoitusta varten. Usein tulo on veronalaista myös asuinvaltiossa ja Suomen verotus alentaa asuinmaan veroja.

2.2 Suomessa yli 6 kuukautta oleskelevat (verokorttilaiset)

Suomessa yli 6 kuukautta oleskelevan palkasta työnantaja toimittaa ennakonpidätyksen. Ennakonpidäystä varten verotoimistosta on haettava verokortti. Jos verosopimus mahdollistaa normaalia lievemmän verokohtelun, verotoimisto tekee tästä merkinnän verokorttiin. Verosopimusten määräkysiä selvitetään kohdassa 3.

3 Verosopimukset

Suomella on kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskeva sopimus yli 70 valtion kanssa. Sopimusten mukaan Suomessa ei yleensä voida verottaa ulkomaisen opiskelijan tai harjoittelijan Suomen ulkopuolelta saamaa tuloa. Näin ollen Suomessa ei veroteta ulkomaisen harjoittelijan esimerkiksi kotimaastaan saamaa apurahaa tai EU:n maksamaa taskurahaa.

Sitä vastoin suomalaiselta työnantajalta saadun tulon verotusta useimmat verosopimukset eivät rajoita. Poikkeuksen voi muodostaa tilanne, jossa Suomessa tehtävä työ liittyy henkilön opintoihin kotivaltiossa. Jos tämä edellytys täyttyy, seuraavat verosopimukseen perustuvat vähennykset voidaan tehdä, jos niistä on merkintä verokortissa tai lähdeverokortissa:

Saksa: Palkka on verovapaata, jos oleskelu Suomessa ei ylitä 183 päivää kalenterivuonna.

Korea: Suomessa enintään 5 vuotta oleskelevan teknisen tai liikealan harjoittelijoiden palkasta verovapaata 510€/kk.

Belgia, Bulgaria, Indonesia, Serbia ja Montenegro, Luxemburg, Puola, Kreikka, Tansania, Thaimaa, Turkki,

Unkari: Palkasta on verovapaata 510 €/kk, jos oleskelu Suomessa ei ylitä 183 päivää kalenterivuonna.

Alankomaat, Arabiemiraatit, Argentiina, Barbados, Brasilia, Georgia, Intia, Israel, Itävalta, Pakistan,

Romania, Tšekki, Ukraina, Vietnam, Venäjä: Palkasta on verovapaata 510 €/kk, jos yhtäjaksoinen oleskelu Suomessa ei ylitä 183 päivää (ei sidottu kalenterivuoteen).

Egypti, Marokko: Opintoihin tai liikealan (Egypti: myös teollisuuden) harjoitteluun liittyvän työn palkka on verovapaata. Muusta palkasta on verovapaata 510€/kk.

Ranska: Verovapaata 510 €/kk oleskeluajasta riippumatta. Työn ei tarvitse liittyä opintoihin.

Sambia: Verovapaata 510 €/kk, jos oleskelu Suomessa max 365 pv kahden vuoden jakson aikana.

Iso-Britannia, Portugal: Palkka on verovapaata, jos kyseessä on kaupan, teollisuuden tai maa- ja metsätalouden harjoittelija. Jos työ ei liity opintoihin, verovapaata on 510 €/kk.

Japani: Palkka verovapaata, jos max 2000 USD kalenterivuonna

Malesia: Palkka verovapaata, jos max 2500 USD kalenterivuonna

Filippiinit: Palkka verovapaata, jos max 1009,13 € kalenterivuonna

Färsaaret, Islanti: Verovapaata 20 000 SEK kalenterivuonna

Sri Lanka: Verovapaata 1681,88 € kalenterivuonna

CERTIFICATE ON FINAL TAX IN FINLAND / REMUNERATION FOR WORK

TOSITE RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISELLE / TYÖSTÄ MAKSETTU PALKKAA TAI KORVAUS

Save this document. You may have to show it to the tax authorities of your Home State.
Tositte kannattaa säilyttää. Se tulee tarvittaessa esittää kotivaltion veroviranomaiselle.

Currency Rahayksikkö	Year of payment Tulon maksuvuosi
EUR Ilmoita tulo täysin euroin.	

Käytä tuhansien välissä välilyöntiä, ei pilkkuja eikä pisteitä.

Name of recipient Tulonsaajan nimi		Remuneration is paid for period Työskentelyajanjakso	
Taxable income 1) Veronalaisten tulo 1)	Final tax in Finland Peritty lähdevero	Health insurance premium withheld from pay Tulonsaajalta peritty vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sairaanhoidtomaksu ja päivärahmaksu yhteensä)	Pension and unemployment premiums withheld from pay Tulonsaajalta perityt eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut
Payer of income Maksajan nimi		Date and signature Päiväys ja allekirjoitus	
The work was done in Finland Työ on tehty Suomessa <input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei		The payer is a Finnish government entity Maksaja on julkisyhteisö, esim. valtio, kunta <input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei	
Income from activity of an artist or athlete Taitelijan tai urheilijan toiminnasta maksettu korvaus		Income from independent services Työkorvaus	
Directors' fee Hallintoelimen jäsenyydestä maksettu palkko		Wages Palkka	
Gross cash remuneration Rahasuoritus bruttona	Value of fringe benefits Luontoiseturjan arvo	Compensation of costs (tax free) Verovapaat kustannusten korvaukset	An amount of €510/month or €17/day has been deducted prior to withholding the tax at source Suorituksista on ennen lähdeveron perimistä vähennetty 510€/kk tai 17€/päivä <input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei

1) The amount of cash remuneration plus fringe benefits.
1) Ilmoita rahasuorituksen ja luontoiseturjan yhteismäärä.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 278)

Ulkomailta Suomeen tulevan verotus

Antopäivä: **1.1.2012**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Tiedote suomalaiselle työnantajalle

Sisältö:

- 1 Lyhyesti vakuutusmaksuista
- 2 Verotus ja Suomessa enintään 6 kuukautta oleskelevat
 - 2.1 Ilmoitus- ja tilitysmenettely
 - 2.2 Opiskelijat, opettajat ja tutkijat, rajakuntalaiset
 - 2.3 Urheilijat ja esiintyvät taiteilijat
 - 2.4 Ennakkoratkaisu
- 3 Verotus ja Suomessa yli 6 kuukautta oleskelevat
 - 3.1 Jos aluksi peritty lähdevero

1 Lyhyesti vakuutusmaksuista

(tämän ohjeen lopussa on ohjeet vuodelle 2012 [taulukkomuodossa](#))

Työeläkevakuutusmaksu ja tapaturmavakuutusmaksu on suoritettava, kun ulkomailta tuleva tekee työtä Suomessa suomalaiselle työnantajalle. Samoin työntekijältä on perittävä työntekijän eläke- ja työttömyysvakuutusmaksu. Maksuja ei makseta jos työntekijä esittää tätä työskentelyä varten kotivaltiostaan saadun todistuksen A1 (E 101) tai vastaavan. Suomalaisella kuljetusliikkeellä ja laiva- tai lentoyhtiöllä voi matkustavien työntekijöidensä osalta joskus olla maksuvelvollisuuksia silloinkin, kun ulkomailla asuva työskentelee ulkomailla, (ks. [taulukko](#)). Työeläkevakuutuksesta saa tietoja [Eläketurvakeskukselta www.etk.fi](#) ja työeläkelaitoksilta. Tapaturma- ja työttömyysvakuutuksesta saa tietoa tapaturmavakuutusyhtiöiltä.

Jos työskentely Suomessa kestää vähintään 4 kuukautta, suomalaisen yrityksen on edellä tarkoitettujen maksujen lisäksi maksettava palkan perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksu. Tämän lisäksi on vähintään 4 kuukaudeksi Suomeen tulleelta rajoitetusti verovelvolliselta (lähdeverokortin saaneelta) työntekijältä mahdollisen lähdeveron lisäksi perittävä vakuutetun sairausvakuusmaksu (2,04 % vuonna 2012, sisältäen sairaanhoitomaksun ja päivärahamaksun). Verokortillisella työntekijällä mahdollinen sairausvakuutusmaksu sisältyy verokortin ennakonpidätysprosenttiin. Maksuja ei makseta, jos työntekijä esittää todistuksen A1 (E 101) tai vastaavan. Urheilijapalkkiosta ei makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ks. myös [poikkeustilanteet](#) ohjeen lopussa.

2 Verotus ja suomessa enintään kuusi kuukautta oleskelevat eli rajoitetusti verovelvolliset

Pääasiat lyhyesti

Suomeen enintään kuudeksi kuukaudeksi tuleva on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Pysyvästi Suomessa asuvan tulosta toimitetaan ennakonpidätys, mutta rajoitetusti verovelvolliselta peritään lähdevero. Maksaja perii lähdeveron suorituksen yhteydessä. Lähdevero on lopullinen vero ja sen määrä on 35 %. Lähdeveron alaista tuloa ovat myös luontoisedut Verohallituksen päätöksen mukaan arvioituina. Maksaja saa ennen veron perimistä tehdä rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä lähdeverovähennyksen, jos vähennyksestä on maininta lähdeverokortissa. Vähennys on 510 €/kk, tai, jos palkka kertyy kuukautta lyhyemmältä ajalta, 17 €/pv. Mahdollinen työnantajan sosiaaliturvamaksu ja vakuutetun sairausvakuutusmaksu maksetaan määrästä, josta lähdeverovähennystä ei vielä ole tehty. Vähennystä ei saa hallituspalkkiosta yms.

Taiteilijoiden ja urheilijoiden lähdeveroa on selvitetty erikseen, katso kohta [2.3](#)

Maksetuista eristä on annettava Verohallinnolle erityinen rajoitetusti verovelvollisille maksettuja suorituksia koskeva vuosi-ilmoitus [7809](#) ja tulonsaajalle tosite. Maksajan tulee pyytää työntekijältä tieto tämän henkilö- tai verotunnuksesta (Tax Identification Number, TIN) kotivaltiossa. Tunnuksen ilmoittamista varten on vuosi-ilmoituksella oma kohta.

Verokortin sijasta lähdeverokortti

Lähdeverokortti on veroviranomaisen ohje suorituksen maksajalle lähdeveron perintää varten. Tulon saaja hakee lähdeverokorttia lomakkeella [6201](#), jonka saa verotoimistosta tai Verohallinnon Internet-sivuilta osoitteesta www.vero.fi. Lähdeverovähennys ja esimerkiksi opettajille tai opiskelijoille eräin edellytyksin myönnettävät huojennukset edellyttävät lähdeverokorttimerkintää.

Jos tulonsaaja ei esitä lähdeverokorttia, maksajan on muulla tavalla varmistuttava siitä, että hän vuosi-ilmoitusta varten saa tiedon mm. työntekijän syntymäajasta ja ulkomaisesta osoitteesta sekä kotivaltiossa annetusta henkilö- tai verotunnuksesta.

Lähdeveron oikaisu

Joskus huojennusmerkinnän sisältävä lähdeverokortti esitetään vasta, kun palkka tai työkorvaus on jo maksettu. Tällöin maksaja voi oikaista perinnän saman vuoden myöhemmän suorituksen yhteydessä. Jos oikaisua ei ole toimitettu, työntekijä voi hakea liikaa perityn lähdeveron takaisin Verohallinnolta (lomake [6203](#)).

Kulukorvaukset ja päivärahat

Suomeen lyhyeksi ajaksi kutsutulle, esimerkiksi luennoitsijalle tai asiantuntijalle, jolla on varsinainen työpaikka ulkomailla, voidaan palkan lisäksi maksaa verotta kotimaan päivärahan suuruista päivärahaa. Hänelle voidaan lisäksi verotta korvata tositteelliset majoittumismaksut ja liikenteenharjoittajan antaman tositteiden perusteella matkaliput ja rahtimaksut. Edellä sanottu koskee ulkomailta tulevaa rakennustyöntekijää riippumatta siitä, onko hänellä varsinainen työpaikka ulkomailla.

Jos sitä vastoin rajoitetusti verovelvollinen työskentelee Suomessa päätoimisesti esimerkiksi täällä olevassa liikkeessä, virastossa tai tuotantolaitoksessa, kyseisiä paikkoja voidaan pitää hänen varsinaisena työpaikkanaan. Edellytyksiä kustannusten korvaamiselle verotta ei tällöin ole. Sama koskee opiskelijoita ja harjoittelijoita, joilla ei ole muualla varsinaista työpaikkaa. Heille ei voida maksaa päivärahaa, matkalippuja tai majoituskorvauksia lähdeverotta, ellei ole kyse Suomessa tehdyistä työmatkoista tilapäiselle työtekemispaikalle.

Työkorvaukset

(Taiteilijoiden toiminnasta maksetut työkorvaukset, katso kohta [2.3](#))

Ulkomailla Suomeen tulleen rajoitetusti verovelvollisen yksityishenkilön saama työkorvaus on lähtökohtaisesti 35 %:n suuruisen lähdeveron alaista. Lähdeverokortin perusteella saa tehdä lähdeverovähennyksen. Kun kyse ei ole palkasta, työnantajan sosiaaliturvamaksua ei suoriteta. Jos Suomella on verosopimus tulonsaajan kotivaltion kanssa, verosopimus tavallisesti estää verotuksen Suomessa, jos toimintaa ei täällä harjoiteta kiinteästä (toimi)paikasta. Tarvittaessa työkorvausta varten voi hakea lähdeverokortin. Korvauksesta on aina annettava vuosi-ilmoitus [7809](#) riippumatta siitä, peritäänkö veroa. Vuosi-ilmoitusta varten maksajan on pyydettävä

tulonsaajalta mm. tieto tämän syntymäajasta, osoitteesta kotivaltiossa sekä kotivaltiossa mahdollisesti annetusta verotunnisteesta.

Jos rajoitetusti verovelvollinen yksityishenkilö poikkeuksellisesti harjoittaa Suomessa toimintaansa kiinteästä (toimi)paikasta, korvauksesta peritään lähdevero, ellei saaja esitä ennakkoperintärekisteriotetta.

Luentopalkkiot

Korvaus luennon pitämisestä toisen järjestämässä tilaisuudessa katsotaan Suomessa palkkatuloksi eikä työkorvaukseksi. Lähdevero on yleensä perittävä, vaikka tulonsaajalla olisikin oma toiminimi ulkomailla. Joskus kuitenkin luennoitsija voi olla oikeutettu Suomessa huojennukseen verosopimuksen opettaja-artiklan perusteella, katso kohta 2.2.

Ulkomailla työskentelevät ulkomaalaiset

Jos pysyvästi ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen työskentelee ulkomailla, hänen saamaansa palkkaa tai työkorvausta ei yleensä voida verottaa Suomessa, ellei työtä tehdä suomalaisessa vesi- tai ilma-alueella. Jotta suomalainen yritys voisi jättää veron perimättä, sen on kuitenkin vuosi-ilmoitusta varten saatava tulonsaajalta mm. tieto tämän osoitteesta asuinvaltiossa ja syntymäajasta ja ulkomaisesta verotunnisteesta. Katso tarkemmin kohta 2.1. Vaikka suoritusta ei verotettaisikaan Suomessa, mm. suomalainen kuljetusliike, lentoyhtiö tai varustamo on velvollinen maksamaan Suomeen työnantajan sosiaaliturvamaksun ja perimään palkasta vakuutetun sairausvakuutusmaksun, jos kyseessä on viimeisen sivun taulukossa tarkoitettu poikkeustilanne.

Esimerkki 1.

Suomalainen osakeyhtiö palkkaa Virossa asuvan virolaisen tekemään työtä Virossa. Palkasta ei peritä lähdeveroa eikä vakuutetun sairausvakuutusmaksua Suomeen eikä makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Työntekijä ilmoittaa palkan omassa veroilmoituksessaan Virossa. Suomalainen suorituksen maksaja ilmoittaa vuosi-ilmoituksella 7809 tulonsaajan nimen, syntymäajan, osoitteen Virossa ja suorituksen määrän.

Verotus Suomessa tulee palkan osalta kyseeseen, jos suorituksen maksaja on Suomen valtio tai muu suomalainen julkisyhteisö. Jos Suomi on tehnyt työskentelyvaltion kanssa verosopimuksen, sopimus voi kuitenkin estää verotuksen Suomessa. Verosopimuksen vaikutuksen selvittämiseksi tulee tarvittaessa ottaa yhteyttä verotoimistoon. Jos ulkomaalainen muutoin kuin Suomesta lähetettynä työntekijänä työskentelee ulkomailla, hän ei ole Suomessa vakuutettu. Tästä seuraa, että hänelle maksetusta palkasta ei peritä vakuutetun sairausvakuutusmaksua Suomeen eikä makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Jos ulkomailla työskentelevä on pysyvästi ulkomailla asuva Suomen kansalainen, tulee yleensä hakea suomalaisesta verotoimistosta lähdeverokortti verokohtelun selvittämiseksi.

2.1 Ilmoitus- ja tilitysmenettely

Kirjanpito- ja muistiinpanovelvollisuus

Lähdeveron perimiseen velvollisen on pidettävä lähdeveron alaisista suorituksista kirjanpitoa tai tehtävä suorituksista muistiinpanot. Tällöin noudatetaan mitä ennakkoperintälaissa ja sen nojalla säädetään vastaavista asioista Suomessa asuvien tulonsaaja koskevien tietojen osalta.

Suorituksen maksajan tulee pitää kustakin palkansaajasta kalenterivuositain yhtenäistä luetteloa, josta käyvät ilmi seuraavat tiedot:

1. suorituksen saajan täydellinen nimi, ammatti tai toimi, mahdollinen virallinen tunnistetieto kotivaltiossa, syntymäaika, sekä osoite kotivaltiossa ja Suomessa;
2. lähdeveroprosentti suorituslajeittain;
3. aika, jolta palkka tai muu suoritus on maksettu;
4. rahana maksetun palkan tai muun suorituksen määrä;
5. luontoisedun raha-arvo;
6. palkasta lähdeverolain 6 §:n perusteella tehty lähdeverovähennys tai verosopimuksen perusteella ennen lähdeveron perimistä tehdyt vähennykset;
7. määrä, josta lähdevero on ollut perittävä;
8. lähdeveron määrä;
9. työntekijältä perityn vakuutetun sairausvakuutusmaksun, työeläkemaksun ja työttömyysvakuutusmaksun määrä; sekä
10. päivärahat ja tositteiden perusteella suoritettujen kustannusten korvaukset

Perityn lähdeveron maksaminen

Lähdeveron perimiseen velvollisen on maksettava peritty vero viimeistään perintää seuraavan kalenterikuukauden 12. päivänä. Lähdeveron tilittämistä koskevat ohjeet löytyvät sivulta [Verotiliohjeet](#).

Työnantaja sisällyttää rajoitetusti verovelvolliselle maksettua palkkaa sekä maksettua työnantajan sosiaaliturvamaksua koskevat tiedot arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten yhteiseen kausiveroilmoitukseen. Kausiveroilmoitus annetaan suorituksen maksamista seuraavan kalenterikuukauden 12. päivänä. Mikäli kausiveroilmoitus annetaan paperilomakkeella, tulee sen olla Verohallinnossa suorituksen maksamista seuraavan kalenterikuukauden 7. päivään mennessä.

Lähdevero peritään täysin senttein. Veroa ei peritä, jos kalenterikuukauden aikana perittävä vero on enintään 10 euroa. Jos vero jäisi näin pieneksi, satunnaisesti palkkoja maksava työnantaja ei suorita myöskään työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Tulonsaajan tosite

Maksajan on annettava tulonsaajalle tosite. Siitä tulee ilmetä ainakin tulonsaaja, tulon määrä, laatu ja maksuvuosi, veron määrä, perityt vakuutusmaksut sekä maksajan nimi. On suositeltavaa antaa tosite englanninkielisenä, jolloin sillä on tulonsaajan kotivaltiossa enemmän käyttöä esimerkiksi kaksinkertaista verotusta poistettaessa. Ohessa on ehdotus tositteeksi. Tulonsaajalle tulee samalla kertoa, että tosite kannattaa säilyttää mahdollista kotivaltion veroilmoitusta varten.

Maksajalta vuosi-ilmoituksella vaadittavat tiedot

Vuosi-ilmoituksella maksajan edellytetään ilmoittavan rajoitetusti verovelvollisesta tulonsaajasta yksilöintitiedot. Tämän vuoksi maksajan on jo ennen suorituksen maksamista varmistuttava, että hänellä on tarvittavat tiedot myöhemmin annettavaa vuosi-ilmoitusta varten. Jos verovelvollinen esittää verotoimistosta hankitun lähdeverokortin, tarvittavat yksilöintitiedot näkyvät kortilta.

Jos lähdeverokorttia ei esitetä, maksajan tulee vaatia tiedot muulla tavalla. Yksilöintitietoja ovat verovelvollisen täydellinen nimi, osoite ja mahdollinen verotunniste kotivaltiossa sekä luonnollisen henkilön osalta myös syntymäaika. Jos maksaja ei saa tietoa tulonsaajan tarkasta osoitteesta kotivaltiossa sekä luonnollisen henkilön osalta myös syntymäajasta, lähdevero on aina perittävä eikä verosopimukseen perustuva

vähennys tai vapautus tule kyseeseen. Tämä johtuu siitä, että puutteellisesti yksilöidyn henkilön osalta ei ole riittäväällä tavalla selvitetty, että hän on ulkomailta asuva ja etuun oikeutettu.

Jos yksilöintitiedot tai lähdeverokortti esitetään vasta kun korvaus on maksettu, maksaja voi oikaista perinnän saman vuoden myöhemmän suorituksen yhteydessä. (Jos oikaisua ei ole toimitettu, työntekijä voi hakea liikaa perityn lähdeveron takaisin Verohallinnolta lomakkeella [6203](#).)

Vuosi-ilmoitus 7809

Vuosi-ilmoitus annetaan sille verovirastolle, jonka toimialueella maksajan kotikunta on. Vuosi-ilmoitus tulisi antaa sähköisesti. Jos tämä ei ole mahdollista, ilmoitus annetaan lomakkeella 7809.

Lähdeveron perimiseen velvollisen vastuu

Perimättä jäänyt lähdevero pannaan maksuun veron perimiseen velvolliselle. Jos lähdeveron alaisesta tulosta ei ole peritty lähdeveroa, mutta siitä on toimitettu ennakonpidätys, tämä otetaan veron lyhennyksenä huomioon. Viivästyskorko lasketaan perimättä jääneen lähdeveron ja toimitetun ennakonpidätyksen erotukselle.

Lähdeveron perimiseen velvollinen vastaa lähdeverosta myös, jos hän on jättänyt veron perimättä sovellettuaan virheellisesti verosopimuksen määräystä. Lähdeverokortti suojaa vilpittömässä mielessä olevaa maksajaa.

Pelkkä luontoisetu

Joskus lähdeveroa ei voida periä sen vuoksi, että rahapalkkaa ei makseta, vaan annetaan vain pelkkä luontoisetu. Tällöin edun antajan tai työntekijän tulee ottaa yhteyttä verotoimistoon, jotta työntekijälle voidaan maksuunpanna lähdevero (Lähdeverolain 16 §). Edun antajan on maksettava luontoisedusta työnantajan sosiaaliturvamaksu (todistuksen A1 tai E 101 puuttuessa) ja annettava vuosi-ilmoitus.

Edellä tarkoitettuja velvollisuuksia ei ole, jos Suomessa tehtävä työ ei tapahdu edun antajan hyväksi ja edun järjestämisestä aiheutuneilla kustannuksilla ei rasiteta edun antajan kirjanpitoa, vaan ne laskutetaan työntekijällä samaan aikaan olevalta ulkomaiselta työnantajalta.

Lähdeveron lukeminen hyväksi ennakonpidätyksenä

Jos lähdevero on peritty yleisesti verovelvollisena pidettävältä, lähdevero luetaan hyväksi verotuksessa kuten ennakonpidätys.

Lähdeveroa peritty liian vähän

Jos lähdeveroa on peritty liian vähän, voi lähdeveron perimiseen velvollinen korottaa saman kalenterivuoden myöhempää perintää. Tulonsaajan suostumuksesta lähdeveron perintää ei saa korottaa enempää kuin 10 % tuolloin maksettavasta määrästä.

2.2 Opiskelijat, opettajat ja tutkijat, rajakuntalaiset

Seuraavassa selvitetään poikkeustilanteita, joissa Suomessa enintään 6 kuukautta oleskelevien opettajien, harjoittelijoiden tai rajakuntalaisten palkka voi olla Suomessa osittain tai kokonaan verovapaata.

Mahdollinen verovapaus ei vaikuta siihen, onko työnantajan perittävä palkasta vakuutetun sairausvakuutusmaksu ja maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Näiden maksujen maksuvelvollisuus riippuu pääsääntöisesti siitä, tuleeko työntekijä Suomeen vähintään 4 kuukaudeksi vai ei, ks. tarkemmin [taulukko](#).

Opiskelijat

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä opiskelijoita koskevista huojennuksista, jotka voivat olla edullisempia kuin edellä sivulla 1 selvitetty lähdeverovähennys. Näiden huojennusten edellytyksiä selvitetään tarkemmin sivulla [Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat](#).

Opettajat ja tutkijat

Eräistä valtioista tulevilla opettajilla tai tutkijoilla voi verosopimuksen perusteella olla mahdollisuus täyteen vapautukseen Suomen tuloverosta. Vapautuksen voi saada myös yli kuusi kuukautta Suomessa oleskeleva. Seuraavassa on vuoden 2012 tilanne:

Vapautus edellyttää enintään kahden vuoden oleskelua Suomessa, jos opettaja tai tutkija tulee seuraavista valtioista: Egypti k), Espanja k), Iso-Britannia x) ja Japani. Marokosta enintään kahdeksi vuodeksi tuleva saa verovapauden vain, jos kyseessä on tutkija. Huojennus menetetään jos oleskelu Suomessa ylittää kaksi vuotta.

k= vapautus edellyttää että suomalainen tieteellinen tutkimuslaitos tai ylempi opetuslaitos on kutsunut henkilön Suomeen, lisäksi vapautus koskee vain kutsussa tarkoitettua tehtävää

x= vapautuksen saa vain professori tai opettaja ja se edellyttää todistusta verotuksesta kotivaltiossa

Ranskasta tuleva opettaja/tutkija saa verovapauden ensimmäiseltä kahdelta vuodelta, vaikka Suomessa oleskelu jatkuisi pidempäänkin.

Rajakuntalaiset

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan ns. rajakuntatyöstä verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa. Rajakuntatyöstä on kyse, jos henkilö vakinaisesti asuu Ruotsissa tai Norjassa Suomen maarajaan rajoittuvassa kunnassa ja työskentelee samantaisessa kunnassa Suomen puolella. Tällaisesta palkasta ei peritä tuloveroja Suomessa. Suomalaisen työnantajan on kuitenkin maksamansa palkan perusteella suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu ja perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu. Velvollisuuksia ei ole jos työsuhde kestää alle 4 kuukautta tai työntekijällä poikkeuksellisesti on todistus A1 tai E 101.

Jos työntekijä tekee osan työstä Suomessa muualla kuin rajakunnassa, tähän työhön kohdistuvasta palkan osasta verotetaan Suomessa normaaliin tapaan.

Suomi-Ruotsi-rajakuntia ovat Suomessa Enontekiö, Kolari, Muonio, Pello, Tornio sekä Ylitornio ja Ruotsissa Haparanda, Kiruna, Pajala sekä Övertorneå.

Suomi-Norja-rajakuntia ovat Suomessa Enontekiö, Inari sekä Utsjoki ja Norjassa Karasjok, Kautokeino, Kåfjord, Nesseby, Nordreisa, Storfjord, Sör-Varanger ja Tana.

AU-pair-työntekijät

Ulkomailta tulevan au pair -työntekijän saama taskuraha on veronalaista palkkatuloa. Jos ulkomailta tulevan henkilön työansio on alle 1 104,00 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, Suomessa ei makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua eikä vakuutetun sairausvakuutusmaksua. Työntekijä ei pääse tällöin Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, paitsi jos hänellä on Kelan todistus, jonka mukaan hän ei ole vakuutettu Suomessa.

2.3 Urheilijat ja esiintyvät taiteilijat

Kun rajoitetusti verovelvollinen taiteilija esiintyy Suomessa tai rajoitetusti verovelvollinen urheilija osallistuu täällä urheilutapahtumaan, tällaisesta henkilökohtaisesta toiminnasta maksettu korvaus on Suomessa veronalaista tuloa. Sillä seikalla, kenelle asianomainen korvaus maksetaan, ei yleensä ole merkitystä. Korvauksesta Suomessa maksettava vero on 15 % riippumatta siitä, onko korvaus palkkaa vai muuta tuloa. Vero on 15 % silloinkin, kun korvaus toiminnasta maksetaan ulkomaiselle ohjelmatoimistolle tai muulle ulkomaiselle yhteisölle. Lähdeverovähennyistä tai muitakaan vähennyksiä ei voida tehdä. Vuodesta 2010 alkaen ETA-valtiosta oleva taiteilija tai urheilija voi kuitenkin saada vähentää välittömiä kuluja, jolloin vero lasketaan progressiivisena, jos tämä laskutapa on hänelle 15 %:n veroa edullisempaa. Verotoimisto voi pyynnöstä tutkia asian ja antaa lähdekortin, jonka prosentissa em. muutokset on "sisällä".

Vaikka työnantaja ei voi vähentää kuluja, niin palkkion lisäksi voidaan kuitenkin yleensä verotta korvata tositteelliset majoituskulut sekä liikenteenharjoittajan antaman tosittien mukaiset matkalippukulut ja rahtimaksut sekä myös maksaa kotimaan päivärahan suuruisia päivärahaa.

Henkilökohtaisella toiminnalla tarkoitetaan sitä, että taiteilija tai urheilija henkilökohtaisesti esiintyy, pelaa tai kilpailee Suomessa. Tässä tarkoitettuja taiteilijoita tai urheilijoita eivät ole esim. teatteriohjaaja, koreografi, lavastaja, erotuomari tai urheiluvallmentaja. Heidän ansiotulostaan menee 35 %:n suuruisen lähdevero.

Esimerkki 2.

Rajoitetusti verovelvollinen urheilija esiintyy Suomessa tehdyssä televisiomainoksessa. Tässä hän ei toimi urheilijana. Palkkiosta peritään Suomessa 35 %:n suuruisen lähdevero. Ennen veron perimistä voidaan lähdeverokorttimerkinnän perusteella tehdä lähdeverovähennys.

Esimerkki 3.

Ulkomainen taiteilija esiintyy Suomessa ja toimii myös opetustehtävässä. Opetustehtävästä saadusta korvauksen osasta vero on 35 %. Ennen veron perimistä voidaan lähdeverokorttimerkinnän perusteella tehdä lähdeverovähennys.

Lähdevero on perittävä taiteilijan ja urheilijan toiminnan perusteella maksetusta korvauksesta riippumatta siitä, onko suoritus palkkaa, taikka siitä, kenelle se maksetaan. Lähdeveron alaisesta määrästä ei siten saa vähentää taiteilijan tai urheilijan tai hänen organisaationsa agentille maksamaa määrää.

Esimerkki 4.

Varustamo maksaa ruotsalaiselle ohjelmatoimistolle korvauksen neljän ruotsalainen taiteilijan esiintymisestä varustamon aluksilla kahden kuukauden ajan. Varustamo perii korvauksesta 15 %:n suuruisen lähdeveron. Koska työsuhde kestää alle 4 kuukautta, sairausvakuutusmaksua ei peritä eikä työnantajan sosiaaliturvamaksua makseta. Vuosi-ilmoitukseen ja tulonsaajan tositteseen merkitään tulonsaajaksi ohjelmatoimisto. Jos

varustamolle ilmoitetaan kuinka suuren palkkion kukin taiteilija saa, ilmoitus ja tosite annetaan kunkin taiteilijan omalla nimellä.

Esimerkki 5.

Kesätapahtuman järjestäjä maksaa korvauksen ulkomaiselle sinfoniaorkesterille. Korvaus on sinfoniaorkesterin tuloa, josta kesätapahtuman järjestäjä perii veroa 15 %. Orkesteri on tulostaan verovelvollinen asuinvaltiossaan, jossa myös poistetaan kaksinkertainen verotus. Sinfoniaorkesterin jäsenilleen maksama kuukausipalkka ei ole veronalaista tuloa Suomessa.

Vuonna 2001 Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa lähdeverotukseen ison ulkomaisen oopperaproduktion osalta. Ulkomainen yhtiö oli vastuussa koko produktiosta eli esiintyjistä, äänijärjestelystä, valaistuksesta, puuvuodosta, kuljetuksista, hotelleista jne. Oopperaproduktiolla oli oma organisaatio ja taiteilijat olivat vain osa produktiosta. Ratkaisussa KHO 2001/139 katsottiin, että 15 %:n lähdevero oli näissä olosuhteissa perittävä yhtiön saamasta korvauksesta vain taiteilijoille maksettuja korvauksia vastaavalla osalla.

Verosopimusten vaikutus urheilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden verotukseen:

Yhdysvalloista tulevat

Kun Suomessa harjoitetusta henkilökohtaisesta toiminnasta maksetaan korvaus ulkomailta tulevalle urheilijalle tai taiteilijalle, verosopimukset eivät normaalitytapauksessa rajoita Suomen verotusoikeutta. Poikkeuksen muodostaa vain Yhdysvaltojen kanssa sovellettava verosopimus. Jos Suomesta saatava palkkio yhteenlaskettuna maksettujen kulukorvausten kanssa ei verovuonna ylitä 20 000 USD, Yhdysvalloista tulevan urheilijan tai taiteilijan henkilökohtaisesta toiminnasta maksettu korvaus on vapaa Suomen verosta. Jos mainittu raja ylittyy, koko hyvitys on veronalaista.

Esimerkki 6.

Suomalainen tilaisuuden järjestäjä maksaa Yhdysvalloista olevalle ohjelmatoimistolle 25 300 € yhteiskorvauksena viiden Yhdysvalloista olevan taiteilijan kahdesta esiintymisestä Suomessa. Koska korvaus ylittää 20 000 USD vastaavan määrän, siitä peritään 15 %:n suuruinen lähdevero. Jos esitetään selvitys kullekin eri taiteilijalle tulevasta osuudesta, vuosi-ilmoitus ja tulonsaajan tosite annetaan kunkin taiteilijan nimellä ja lähdeveroa ei peritä yksittäisen taiteilijan osuudesta, ellei hänen palkkiensa korvauksineen ylitä 20 000 USD vastaavaa määrää.

Ulkomainen julkisyhteisö työnantajana

Joskus ulkomainen taiteilija tai urheilija työskentelee Suomessa kotimaastaan olevan julkisyhteisön lukuun. Jos korvaus maksetaan tälle julkisyhteisölle, siitä ei verosopimusten mukaan yleensä voida verottaa Suomessa. Tällöin kuitenkin edellytetään, että ulkomainen julkisyhteisö on alunperinkin ollut sopijapuolena. Jos tällainen ulkomainen yhteisö vaatii lähdeveron perimättä jättämistä, on lähdeverokorttia haettaessa esitettävä selvitys siitä, että kyseessä on julkisyhteisö ja että se maksaa kyseiselle taiteilijalle tai urheilijalle palkkaa myös Suomessa tehdystä työstä. Työnantajan luonteesta ei voida tehdä johtopäätöksiä pelkästään sillä perusteella, että kyseessä on esimerkiksi ulkomainen "kaupunginteatteri".

2.4 Ennakkoratkaisu

Joskus syntyy epäselvyyttä siitä, onko lähdevero perittävä tai onko verovelvollisella oikeus huojennukseen tai vapautukseen. Jos asiaan ei lähdeverokortilla saada tyydyttävää ratkaisua, on mahdollista pyytää verovirastolta Lähdeverolain 12 a §:n mukainen ennakkoratkaisu. Ratkaisu on maksullinen ja siitä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen.

3 Verotus ja Suomessa yli kuusi kuukautta oleskelevat eli yleisesti verovelvolliset

Suomeen yhtäjaksoisesti yli kuudeksi kuukaudeksi tulevaa verotetaan ansiotuloista progressiivisesti samalla tavalla kuin pysyvästi Suomessa asuvia. Maksaja toimittaa ennakonpidätyksen verotoimistosta haettavan verokortin mukaisesti. Jos korttia tai ennakokoperintärekisterin otetta ei esitetä, pidätys on 60 %. Tulon maksaja antaa vuosi-ilmoituksen samalla ilmoituksella 7801, kuin Suomessa pysyvästi asuvien osalta. Urheilijanpalkkiota lukuun ottamatta palkasta maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksu. Maksua ei makseta, jos verovelvollinen esittää asianomaista työnantajaa koskevan todistuksen A1 tai E 101. Sama koskee tilanteita, joissa henkilöllä on Kansaneläkelaitoksen todistus siitä, että hän ei ole Suomen asumis- tai työskentelyperusteisessa sosiaaliturvassa.

Jos kuuden kuukauden ylittyminen on epävarmaa, peritään aluksi lähdevero. Verokortti myönnetään, kun aikarajan ylittyminen varmistuu. Kuuden kuukauden aika ei ole sidottu kalenterivuoteen. Suomessa esim. 15.8.–15.2. välisen ajan oleskeleva on yleisesti verovelvollinen. Tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua yhtäjaksoisena.

Pelkkä luontoisetu

Joskus ennakonpidätystä ei voida toimittaa sen vuoksi, että rahapalkkaa ei makseta, vaan annetaan vain luontoisetu. Etu on tällöinkin veronalaista tuloa saajalleen. Edun antajan tai työntekijän tulee ottaa yhteyttä verotoimistoon, jotta työntekijälle voidaan määrätä ennakko. Samalla selvitetään onko ennakko määrättävä myös mahdollisesta ulkomailta saatavasta palkasta. Luontoisedun antaja antaa edusta vuosi-ilmoituksen ja maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksun. Todistus A1 tai E 101 tai työntekijän Kelalta saama todistus poistaa sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden.

Poikkeustapauksessa on mahdollista, että työntekijä ei lainkaan tee työtä edun antajan hyväksi, vaan vain ulkomaisen työnantajansa hyväksi. Jos tällöin edun antaja laskuttaa edun järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ulkomaiselta taholta, etu katsotaan saaduksi ulkomaiselta työnantajalta. Tällöin suomalaisella yrityksellä ei ole työnantajan sosiaaliturvamaksuvelvollisuutta. Yritys on kuitenkin sijaismaksajana velvollinen antamaan Suomeen vuosi-ilmoituksen.

Rahapalkka ja sijaismaksaja

On mahdollista, että ulkomaisen työnantajan palveluksessa Suomessa työskentelevä saa rahapalkkansa Suomessa sijaismaksajana toimivalta suomalaiselta yritykseltä. Sijaismaksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja antamaan vuosi-ilmoituksen. Sen sijaan hän ei maksa työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakonpidätystä varten haetaan verokortti verotoimistosta, joka tutkii myös verosopimuksen vaikutuksen.

Jos palkka jää rasittamaan suomalaisen yrityksen tulosta, katsotaan että työnantaja onkin tämä yritys kaikkein verotuksen työnantajaveloitteineen.

Erityisryhmät

Yleisesti verovelvollisen kohdalla verovapaus tai oikeus huojennukseen tulee kysymykseen verosopimuksen perusteella:

- a. eräistä valtioista olevien opettajien tai tutkijoiden kohdalla, katso edellä kohta 2.2

- b. eräistä valtioista Suomeen tulevien opiskelijoiden kohdalla, ks. ohje Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat
- c. Yhdysvalloista tulevien taiteilijoiden tai urheilijoiden kohdalla, ks. edellä kohta 2.3. Verovapautta ei saa sellainen taiteilija tai urheilija, joka muuttaa Suomeen perheineen tai muutoin siten, että Suomi on verosopimuksen mukainen asuinvaltio
- d. työkorvauksen saajan kohdalla eräissä tapauksissa.

Verosopimus ei rajoita Suomen verotusta, jos saaja kiinteän toimipaikan takia on ennakkoperintärekisterissä tai hänestä on tullut verosopimuksen mukaan Suomessa asuva.

Verosopimuksen vaikutus kohdissa a-d tutkitaan verotoimistossa. Maksaja voi ottaa mahdollisen huojennuksen huomioon vain verokortin perusteella.

Epäselvissä tapauksissa oikeus vähennykseen tai vapautukseen voidaan ennakkoperintälain 45§:n nojalla saattaa veroviraston ratkaistavaksi. Ratkaisu on maksullinen ja siitä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen.

Ulkomaiset avainhenkilöt (väliaikainen laki)

Suomeen yli kuudeksi kuukaudeksi tuleva ulkomaalainen voi eräissä tapauksissa maksaa ansiotulostaan progressiivisen veron sijasta 35 %:n suuruista lähdeveroa. Edellytyksenä on,

- a. että henkilö harjoittaa opetus- tai tutkimustoimintaa Suomessa olevassa ylemmässä opetuslaitoksessa, tai,
- b. että hänen rahapalkkansa koko Suomessa oleskelun ajan on vähintään 5 800 €/kk ja hänen työtehtävänsä Suomessa olevan työnantajan palveluksessa edellyttävät erityisosaamista.

Lakia sovelletaan palkkaan, joka tuloverolain mukaan on Suomesta saatua tuloa. Tällöin edellytetään, että työ tehdään pääasiallisesti Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun. KHO:n ratkaisun (11.11.2005/2943) mukaan laki kuitenkin soveltui myös ETA-alueella asuvalta ulkomaiselta työnantajalta saatua palkkaa, kun sen maksoi suomalainen sijaismaksaja.

Vero peritään lopullisena verona siten, että työnantaja vähentää sen maksettavasta palkasta ja tilittää verovirastolle. Veron lisäksi ei peritä vakuutetun sairausvakuutusmaksua. Työnantajan sosiaaliturvamaksu ja eläke- ym. vakuutusmaksut maksetaan normaaliin tapaan, ellei työntekijällä ole edellä kohdassa 1 tarkoitettua todistusta A1 (E 101) tai vastaavaa.

Etuun oikeuttavaa verokorttimerkintää on haettava verotoimistolta 90 päivän kuluessa kyseisen työskentelyn alkamisesta. Edun saa enintään työskentelyn 48 ensimmäiseltä kuukaudelta.

3.1 Jos aluksi on peritty lähdevero

Jos henkilö on oleskellut Suomessa yli puoli vuotta, hänet katsotaan yleisesti verovelvolliseksi. Tässä tilanteessa maksaja antaa palkoista ja muista suorituksista vuosi-ilmoitustiedot vain yhteenveto- ja erittelylomakkeella 7801. Ilmoitus annetaan, vaikka henkilöltä olisi peritty palkasta alkuvuonna lähdevero. Näin toimitaan, jotta työntekijän verotuksesta saadaan oikeat tiedot esitetyttä veroilmoitusta varten. Vuosi-ilmoitusta 7809 ei anneta tässä tapauksessa.

Esimerkki. Työntekijä tuli Suomeen 1.2.2011 ja hänen tarkoituksenaan oli työskennellä Suomessa alle kuusi kuukautta. Työntekijä jäi kuitenkin Suomeen yli kuudeksi kuukaudeksi ja työnteko saman työnantajan palveluksessa jatkui. Työntekijän palkasta perittiin alkuvuonna lähdevero lähdeverokortin mukaisesti. Alkuvuonna työntekijä sai myös lähdeverovähennyksen. Loppuvuoden palkasta toimitettiin sen sijaan ennakonpidäty

työntekijän antaman päätoimen verokortin perusteella. Työnantaja on ilmoittanut alkuvuonna työntekijältä perimänsä lähdeverot kausiveroilmoituksen kohdassa 606). Tästä huolimatta työnantaja antaa työnantajan vuosilmoituksella 7801. Kertyneet lähdeverot ilmoitetaan työntekijän ennakonpidätyksinä. Työnantajan tulee korjata myös aikaisempien kausiveroilmoitusten lähdeveroa koskevat tiedot ennakonpidätyksiksi.

Kohta 10 (110): Suorituslaji on P (suorituslajina 7K, jos ei Suomessa vakuutettu)

Kohta 14 (114): Ilmoittakaa koko vuoden bruttopalkka.

Kohta 15 (115): Ilmoittakaa perityn lähdeveron ja ennakonpidätyksen yhteismäärä. Työntekijältä peritty vakuutetun sairausvakuutusmaksu lisätään myös kohtaan 15.

Kohta 16 (116): Ilmoittakaa työntekijältä perityt työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

Tehtyä lähdeverovähennystä ei ilmoiteta lainkaan.

CERTIFICATE ON FINAL TAX IN FINLAND / REMUNERATION FOR WORK
TÖSTIE RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISILLE / TYÖSTÄ MAKSETTU PALKKA TAI KORVAUS

Save this document. You may have to show it to the tax authorities of your Home State.
 Tuoite kannattaa säilyttää. Se tulee tarvittaessa esittää kotimaan veroviranomaiselle.

Currency Rahayksikkö	Year of payment Tulon maksuvuosi
EUR ilmoita tulo täysin eurolin.	

Käytä tuhansien välissä välilyöntiä, ei pilkkua eikä pisteitä.

Name of recipient Tulonsaajan nimi		Remuneration is paid for period Työskenntäysajanjakso	
Taxable income ¹⁾ Veronalaisten tulo ¹⁾	Final tax in Finland Peritty lähdevero	Health insurance premium withheld from pay Tulonsaajalta peritty vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sairauslomatmaksu ja päivärahamaksu yhteensä)	Pension and unemployment premiums withheld from pay Tulonsaajalta perityt eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut
Payer of income Maksajan nimi		Date and signature Päiväys ja allekirjoitus	
The work was done in Finland Työ on tehty Suomessa		The payer is a Finnish government entity Maksaja on julkisyhteisö, esim. valtio, kunta	
<input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei		<input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei	
<input type="checkbox"/> Wages Palkka	Income from activity of an artist or athlete Taidelijan tai urheilijan toiminnaista maksettu korvaus	<input type="checkbox"/> Income from independent services Työkorvaus	<input type="checkbox"/> Directors' fee Hallintoelimen jäsenyydestä maksettu palkkio
Gross each remuneration Rahasuoritus bruttona	Value of fringe benefits Luontoisetuisten arvo	Compensation of costs (tax free) Verovapaat kustannusten korvaukset	An amount of €610/month or €17/day has been deducted prior to withholding the tax at source Suorituksista on ennen lähdeveron perimistä vähennetty 510€ /kk tai 17€/päivä
			<input type="checkbox"/> yes kyllä <input type="checkbox"/> no ei

¹⁾ The amount of each remuneration plus fringe benefits.
¹⁾ Ilmoita rahasuorituksen ja luontoisetuisten yhteismäärä.

Ulkomailta suomalaisen yrityksen palvelukseen tuleva palkansaaja/Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus alkaen 1.1.2012

sotu-maksu = työnantajan sosiaaliturvamaksu

sava-maksu = vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sh-maksu ja pr-maksu yhteensä)

	sotu-maksu ja sava-maksu	lähdevero 35 % (tait/urh 15 %)	ennakonpidätys
työntekijä Suomeen alle 4 kk:ksi	–	kyllä ¹⁾	–
työntekijä Suomeen 4–6 kuukaudeksi	kyllä ²⁾	kyllä ¹⁾	–
työntekijä Suomeen yli 6 kuukaudeksi	kyllä ²⁾	–	kyllä ¹⁾

1) veron saa jättää perimättä vain lähdevero- tai verokortissa olevan merkinnän perusteella

2) ei maksuja, jos EU/ETA/Sveitsi-alueelta tulevalle työntekijällä on kotimaastaan todistus A1 tai E 101

Poikkeusryhmät sotun ja savan osalta:

Vaikka työntekijä ei tulekaan Suomeen, on työntekijän kotimaasta saadun todistuksen A1 tai E 101 puuttuessa maksettava sekä sotu että sava seuraavissa tilanteissa:

- työntekijä työskentelee vähintään 4 kk suomalaisessa laivassa. EU/ETA/Sveitsi-alueen ulkopuolelta tulevan osalta maksut maksetaan aikarajasta riippumatta, jos palvelussuhde on merimieslain mukainen.
- kahdessa tai useammassa valtiossa työskentelevä työntekijä (mm rekka-auton kuljettaja) on pääsääntöisesti vakuutettu työnantajan kotivaltiossa. Hän on kuitenkin vakuutettu omassa kotivaltiossaan, jos tekee siellä työstä huomattavan osan (väh 25 %).

Esim. au pairit ja harjoittelijat

Jos ulkomailta tulevan henkilön työansio on alle 1 104,00 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, ei sotu- eikä sava-maksua. Työntekijä ei pääse tällöin Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, ellei ole Kelan todistusta*.

USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Quebecistä, Chilestä tai Israelista tulevat lähetetyt työntekijät

Jos USA:sta, Quebecistä tai Israelista tulevalle on sosiaaliturvasopimuksen nojalla kotimaasta saatu lähetetyn työntekijän todistus, sen voimassaolajalta ei Suomessa makseta sotu-eikä sava-maksua. Jos Australiasta, Kanadasta tai Chilestä tulevalle on lähetetyn työntekijän todistus, ei sotu-maksua, mutta sava-maksu määrätään, ellei Kelan todistusta* (Australian, Kanadan ja Chilen sopimukset eivät koske sairausvakuutusta).

*Kelan todistus siitä, että henkilö ei ole Suomessa sairausvakuutettu/asumisperusteisessa sosiaaliturvassa

EU-maat:

Alankomaat, Belgia, Britannia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro

ETA-maat:

Islanti, Liechtenstein ja Norja.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 277)

**VOUSHILMOITUS
RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISILLE MAKSETUISTA
SUORITUKSISTA**

E

MAKSAAJAKOHTAISET TIEDOT

Maksajan nimi ja osoite		Maksuvuosi		Sivunro
Maksajan Y- tai henkilötunnus		Puhelin		
Yhteyshenkilön nimi				
614 Lähdeveron alaiset sellaiset palkat ja korvaukset yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamuksia (sis. myös luonnosetuista palkaksi katsotut määrät)		euro	snt	

42

PALKAN-/SUORITUKSENSAAJAKOHTAISET TIEDOT

7 Saajan nimi, luonnollisen henkilön sukunimi	17 Määrä, josta lähdevero on peritty (ks. täyttöohjeet. Palkasta ilmoitetaan kohtien 19 ja 20 yhteismäärä.)	euro	snt	22 Päivärahat ja kustannustenkorvaukset	euro	snt
8 Luonnollisen henkilön etunimet	18 Peritty lähdevero / toimitettu ennakonpidätys	euro	snt	23 Ulkomaantyön vakuutuspaikka	euro	snt
Osoite asuinvaltiossa (Tähän ei merkitä Suomessa olevaa osoitetta.)	19 Rahapaikka	euro	snt	24 Vakuutetun sv-maksu	euro	snt
9 Katuosoite	20 Luontolsetu	euro	snt	25 Suorituslajien S1 ja S3 osalla ilmoitettava tosiasiallisen edunsaajan IBAN-tilinumero		
10 Postinumero	11 Kaupunki			28 Suorituslajien S1 ja S3 osalla ilmoitettava tosiasiallisen edunsaajan BIC-koodi		
12 Suomalainen henkilötunnus tai syntymäaika (ks. täyttöohjeet)	14 Asuinvaltion maatumus			26 Takaisin peritty eläke	euro	snt
13 Asuinvaltiosta annettu henkilö- tai Y-tunnus tai muu verotunniste (=Tax Identification Number eli TIN)	16 Suorituslajin tunnus (ks. täyttöohjeet)	euro	snt	27 Työskentelypäivien lukumäärä suorituslajin A9 osalla		

E

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota), muutoin lomakkeen lukeminen optisesti ei onnistu.
Maksajan Y-tunnus tai henkilötunnus sekä maksuvuosi on ilmoitettava jokaisella sivulla, jotta lomakkeen optinen luku onnistuu.
Täyttöohjeita: www.vero.fi/lomakkeet > Vuosi-ilmoituslomakkeet ja täyttöohjeet

Lomakkeet lähetetään osoitteeseen:
Vuosi-ilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 300
00052 VERO

E

Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuudet

Jos ulkomainen yritys maksaa palkkaa Suomessa tehtävästä työstä, yrityksellä voi olla Suomessa sekä sosiaaliturvaan että verotukseen liittyviä velvoitteita.

Tuloverotukseen liittyvät velvollisuudet

Katso kiinteän toimipaikan muodostumisesta eri tilanteissa ohjeesta [Kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa](#).

Jos yrityksellä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole tuloverotuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomessa, yritys ei maksa tuloveroa Suomessa. Jos lisäksi palkanmaksu tapahtuu suoraan ulkomailta pankin välityksellä, yrityksellä ei myöskään ole velvollisuutta ilmoittautua Suomessa työnantajarekisteriin eikä toimittaa maksamistaan palkoista ennakonpidätystä Suomeen. Halutessaan yritys voi kuitenkin hakeutua työnantajarekisteriin.

Suomessa yli 6 kk oleskelevat työntekijät ja työnantajan ilmoitusvelvollisuus

Jos ulkomaisen yrityksen palveluksessa oleva henkilö oleskelee Suomessa yli 6 kuukautta, yritys on velvollinen antamaan palkoista Suomen veroviranomaisille vuosi-ilmoituksen ([lomake 7801](#)). Yrityksen on myös kehotettava työntekijää ottamaan Suomessa yhteyttä verotoimistoon. Verotoimisto määrää työntekijälle ennakkoerot, jotka työntekijä itse maksaa Verohallinnolle. Jos kuitenkin palkan maksaa Suomessa oleva ns. sijaismaksaja, sijaismaksajan on toimitettava ennakonpidätys. Silloin ennakkoa ei määrätä työntekijälle itselleen.

Jos yrityksellä on kiinteä toimipaikka Suomessa

Jos ulkomaisella yrityksellä on Suomessa yritystoiminnan harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, yrityksen on maksettava Suomessa tuloveroa kiinteän toimipaikan tuottamasta tulon osasta.

Tuloverotuksen kiinteään toimipaikkaan liittyy seuraavia työnantajavelvoitteita:

- Yrityksen on rekisteröidyttävä Verohallinnon työnantajarekisteriin.
 - Yrityksen on annettava perustamisilmoitus Y1, Y2, tai Y3
- Palkoista on toimitettava ennakonpidätys.
 - Ennakonpidätys toimitetaan työntekijän esittämän verokortin tai lähdeverokortin mukaan. Verot lasketaan rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä.
- Palkan perusteella on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos työntekijällä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta.
- Yrityksen on annettava Suomeen kausiveroilmoitus ja vuosi-ilmoitus.
 - Ennakonpidätykset ja maksetut työnantajan sosiaaliturvamaksut on ilmoitettava kuukausittain kausiveroilmoituksella. Vuosi-ilmoitus on annettava palkanmaksuvuotta seuraavan tammikuun loppuun mennessä.

Sosiaaliturvaan liittyvät velvollisuudet

Suomessa työnantajana toimivan on maksettava Suomeen erilaisia sosiaaliturvaan liittyviä maksuja. Lisäksi työnantajan on perittävä työntekijöiden palkasta työntekijän osuus sosiaaliturvamaksuista ja tilitettävä se maksunsaajalle, esimerkiksi vakuutusyhtiölle. Maksut eivät koske ulkomailta tulevia ns. lähetettyjä työntekijöitä.

Jos työntekijällä on todistus A1 (E 101) tai muu lähetetyn työntekijän todistus

Ulkomaisen yrityksen palveluksessa voi Suomessa työskennellä myös työntekijä, jonka yritys on lähettänyt Suomeen kotivaltioistaan. Jos yrityksen kotipaikka on Euroopan unionin alueella tai Islannissa, Norjassa, Liechtensteinissa tai Sveitsissä, kotivaltion sosiaaliturvaviranomaiset ovat voineet myöntää työntekijälle todistuksen A1 (E 101). Todistus on osoitus siitä, että työntekijä kuuluu edelleen kotivaltionsa vakuutukseen. Todistuksen voimassaolajalta mitään sosiaaliturvaan liittyviä maksuja ei makseta Suomeen.

Jos työntekijällä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta

Jos työntekijä ei ole vakuutettu kotivaltiossaan, työnantajan on otettava työntekijälle eläkevakuutus suomalaisesta eläkevakuutusyhtiöstä. Työnantaja maksaa eläkelaitokselle vakuutusmaksun, joka on noin 20 % palkasta. Maksuun sisältyy työntekijän oma maksuosuus, joka työnantajan on perittävä työntekijän palkasta jokaisen palkanmaksun yhteydessä. Myös ulkomaisen työnantajan on yleensä järjestettävä Suomessa työskenteleville työntekijöilleen työntekijän eläkelain (TyEL) mukainen eläketurva. Lisätietoja saa Eläketurvakeskuksesta (www.etk.fi).

Eläkevakuutuksen lisäksi työnantaja voi joutua ottamaan myös tapaturmavakuutuksen työttömyysvakuutuksen ja ryhmähenkivakuutuksen. Lisätietoja saa tapaturmavakuutusyhtiöiltä ja Tapaturmavakuutuslaitosten liitosta (www.tvl.fi).

Vakuutusten lisäksi ulkomainen yritys voi olla velvollinen maksamaan Suomeen vielä työnantajan sosiaaliturvamaksun, joka tilitetään Verohallinnolle. Maksu on aina maksettava, jos yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Ulkomaisella yrityksellä ei aina ole tuloverotuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Tällöinkin suositetaan, että yritys maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksun Suomessa. Suositus koskee kuitenkin vain tilanteita, joissa työntekijä kuuluu Suomen asumisperusteisen sosiaaliturvan piiriin. Näin on mm. silloin, jos työntekijä on pysyvästi Suomessa asuva Suomen kansalainen.

Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja

Antopäivä: **1.1.2012**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

1. Ulkomaille muutosta huolimatta eläke yleensä verotetaan Suomessa

Suomen lainsäädännön mukaan suomalaiset eläkkeet verotetaan Suomessa vaikka eläkkeensaaja asuisi ulkomaillaakin.

Harvinaiset erikoistilanteet: Jos Suomen kansalaisen Suomesta muuttovuodesta on jo kulunut 3 täyttä vuotta tai jos ulkomailla asuva eläkkeensaaja on ulkomaan kansalainen, tuloverolaki estää Suomea verottamasta:

1. yksityissektorin työeläkettä, joka perustuu pääasiassa muualla kuin Suomessa tehtyyn työhön (merimieseläkkeet voidaan kuitenkin verottaa Suomessa) ja
2. Suomen ulkomaisessa edustustossa ansaittua, 1.1.1996 jälkeen alkanutta eläkettä, jos saaja ei ole Suomen kansalainen eikä ollut sitä palveluksen aikanaakaan

2. Veroprosentti on sama kuin Suomessa asuvalla

Ulkomailla asuvien eläkkeistä toimitetaan tulon suuruudesta riippuva ennakonpidätys kuten Suomessa asuvienkin eläkkeistä. Oikeus esim. eläketulovähennykseen ja invalidivähennykseen sekä veroilmoitus ja verotusmenettely on sama kuin Suomessa asuvilla.

3. Tavallisesti verosopimus ei estä Suomea verottamasta

Suomella on yli 70 valtion kanssa verotusta koskeva sopimus. Tavallisesti näissä on sovittu, että Suomesta maksettava eläke verotetaan Suomessa. Näissä tilanteissa muutto ulkomaille ei aiheuta muutosta eläkkeen veroon Suomessa. Eläkkeensaajan tulee tehdä muuttoilmoitus ja ilmoittaa uusi osoitteensa verotoimistoon.

Esimerkiksi Espanjan kanssa Suomella on kuitenkin poikkeava sopimus. Sen mukaan Suomi tietyin edellytyksin Espanjan hyväksi luopuu yksityissektorin eläkkeen verottamisesta. Eri verosopimusten määräykset käyvät ilmi oheisesta luettelosta.

Jos luettelon mukaan eläke verotetaan vain asuinvaltiossa, eläkkeensaaja voi hakea verosopimuksen soveltamista Pääkaupunkiseudun verotoimistolta lomakkeella [6207a. Hakemus lähdeverokortin saamiseksi ulkomaille muuttava tai siellä asuva henkilö](#)). Hakemukseen tulee liittää uuden asuinvaltion veroviranomaisen antama todistus, joka osoittaa että eläkkeensaaja on asuinvaltiossaan verovelvollinen kaikista tuloistaan. Menettelyä on tarkemmin selvitetty ohjeessa [Pysyvästi Espanjaan muuttavat eläkkeensaajat](#). Ohje on kirjoitettu Espanjassa asuvia varten, mutta käytäntö on sama muissakin vastaavissa tilanteissa.

4. Veroilmoitukset

Veroilmoitus asuinvaltiossa

Asuinvaltion veroviranomaisilta saa tiedon, onko Suomen eläkkeestä annettava asuinvaltiossa veroilmoitus.

Veroilmoitus Suomessa

Suomessa ei enää anneta veroilmoituksia tammikuussa. Sen sijaan verovelvolliset saavat tulon ansaitsemisvuotta seuraavan huhtikuun aikana kotiin esitetytyn veroilmoituksen ja alustavan verotuspäätöksen. Mukana on ohjeet miten ilmoitusta voi korjata tai täydentää. Jos korjattavaa ei ole, veroilmoituksen mukana tullut verotuspäätös jää lopulliseksi. Verotuspäätöksestä näkee tuleeko veronpalautusta vai pitääkö maksaa lisää veroa – ts. onko toimitettu ennakonpidätys ollut tarvittavaa suurempi tai pienempi.

5. Sairaanhoidomaksu

Ulkomaille muuttovuotta seuraavan 3 vuoden aikana henkilölle määrätään Suomessa vakuutetun sairaanhoidomaksu noin 1,5 %. Maksuvelvollisuus poistuu, jos henkilö saa Kelasta todistuksen siitä, että hän ei ole Suomessa vakuutettu ja lisäksi tilanne on se, että Suomi ei EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 perusteella vastaa henkilön sairaanhoidokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

Kun Suomesta muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, sairaanhoidomaksua ei määrätä ETA/Sveitsi-alueen ulkopuolella asuvalle. Sen sijaan ETA/Sveitsi-alueella asuvalle maksu voidaan määrätä, jos Suomi EU:n sosiaaliturva-asetuksen perusteella vastaa henkilön sairaanhoidokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

x = verosopimus sallii verottamisen Suomessa
 – = verosopimuksen mukaan verotetaan vain asuinvaltiossa

Asuinvaltio	Valtion, kunnan tms. eläke	TEL-, LEL-, YEL-, MYEL-, TAEI-, merim. eläke, luopumiseläke, tapaturmaeläke, kansaneläke, perhe-eläke	Ostettu eläke, mm. vakuutetun tai työnant. ottamaan yksilöll. vap. eht. eläkevak. per eläke	Muu eläke esim. liikennevakuutuseläke tai muu riskivak. perustuva eläke
Alankomaat	x ⁵⁾	x ¹¹⁾	x ^{9/11)}	-
Australia	x ²⁾	x ²⁾	-	-
Egypti	x ¹⁾	-	x	x
Japani, Ranska ¹⁰⁾	x ¹⁴⁾	-	-	-
Azerbaidzhan, Belgia, Georgia, Israel, Kirgistan ¹²⁾ , Makedonia ¹²⁾ , Malta, Moldova, Romania, Slovakia, Tšekki, Ukraina, Singapore, Valko-Venäjä	x ⁵⁾	x	x	-
Bosnia-Herzegovina, Irlanti, Itävalta, Korean tasavalta, Kreikka, Kroatia, Luxemburg, Serbia ja Montenegro, Sveitsi, Unkari, USA	x ⁵⁾	x	-	-
Malesia, Bulgaria, Saksa, Sri Lanka	x	x	-	-

Barbados, Etelä-Afrikka, Islanti, Kanada ⁷⁾ , Norja, Ruotsi, Tanska	x	x	x	x
Armenia ¹²⁾ , Venäjä	x	x	x	-
Arabiemiraatit, Argentiina, Brasilia, Britannia, Filippiinit, Indonesia, Intia, Pakistan, Sambia, Thaimaa, Vietnam, uusi Seelanti, Uzbekistan	x ⁵⁾	x	x	x
Espanja, Tansania	x ¹³⁾	-	-	-
Puola	x ⁵⁾	x	x	-
Kiina	x ⁵⁾	x	x	x
Latvia, Liettua, Viro	x ⁵⁾	x	x ⁶⁾	x
Meksiko	x ⁵⁾	x ⁹⁾	x ⁹⁾	x
Italia	x ⁵⁾	x ²⁾	-	-
Marokko	-	-	-	-
Portugali	x ¹⁾	-	-	-
Turkki	x ³⁾	x ³⁾	x	x
Slovenia	x ⁵⁾¹³⁾	x ¹²⁾	x ¹²⁾	-
muu valtio	x	x	x	x

1) kuitenkin –, jos eläke maksetaan työstä julkisyhteisön liiketoiminnan yhteydessä

2) kuitenkin –, jos saaja ei ole Suomen kansalainen

3) kuitenkin –, jos saaja on asuinvaltion kansalainen

4) kuitenkin –, jos kyseessä ei ole julkisluonteista tehtävää hoidettaessa ansaittu eläke

5) kuitenkin –, jos saaja on asuinvaltion kansalainen eikä eläke ole ansaittu julkisyhteisön liiketoiminnassa

6) kuitenkin –, jos saaja on asuinvaltion kansalainen olematta samalla Suomen kansalainen. Jos saaja on Suomen kansalainen, vero on 15 %

7) vero eläkkeestä max 20 %, ostetusta työhön perustumattomasta eläkkeestä max 15 %

9) vero eläkkeestä max 20 %

10) erillissopimus Suomen dipl. edustustossa Ranskassa paikalta palkattuina palvelleiden osalta

11) kuitenkin –, jos eläkkeensaaja jo 20.12.1997 asui Alankomaissa ja oikeus eläkkeeseen alkoi ennen tätä ajankohtaa

12) Vero max 25 %

13) Vero max 25 %, jos eläke on ansaittu julkisyhteisön elinkeinotoiminnassa.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 270)

**SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT
KÄLLSKATTE-% FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET
TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS**

2011

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta. Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emo-tytäryhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta.

*) = Saajana on yhtiö, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluissa.

***) = Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoittamista voitto-osuuksista (LähdeveroL 3.7 §, 1282/2003).

****) = Ei lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §, 1282/2003).

Ei lähdeveroa ETA-alueella (muualla kuin Liechtensteinissä) asuvan yhteisön osingosta, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja osinko ei ole yhtiön veronalaista tuloa asuinvaltiossa.

Taulukosta ilmenee perittävä vero-% eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 28 %.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISkL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.

Ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital.

*) = Mottagaren är ett bolag, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som gets inom parentes.

***) = Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparanddirektivet 2003/48/EG (3.7 §, KällskatteL, 1282/2003).

****) = Ingen källskatt på royaltyer mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, KällskatteL, 1282/2003).

Ingen källskatt på dividend inom EES (förutom Liechtenstein), om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om dividenden inte är samfundets skattepliktiga inkomst i hemviststaten.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skattevaltsstater. För stat som inte finns med är skatten 28 %.

According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.

No tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company.

*) = The recipient is a company whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

***) = No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.7, Act on Tax at source).

****) = No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source).

No tax on dividends that, if paid to a Finnish corporate entity, would be tax-exempt under § 6 a, Business Tax Act; if these dividends are not taxable income in the country of residence of the recipient corporate entity in the EEA area (except Liechtenstein).

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 28%.

Verosopimukset ks. www.finlex.fi/sopimukset Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta.	Osinko (portfolio) Osuuspääoman korko	Osinko *) (suora sijoitus)	Sijoitusrahaston voitto-osuus **)	Rojalti ****)
Skatteavtalen, se www.finlex.fi/avtal Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.	Dividend (portfölj) Ränta på andelskapital	Dividend *) (direkt placering)	Vinstandel av placeringsfond **)	Royalty ****)
	Dividend (portfolio) Interest on cooperative capital	Dividend *) (direct investment)	Investment fund profit share **)	Royalty ****)

**Saajan asuinvaltio, Mottagarens hemviststat
Recipient's country of residence**

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 ²¹⁾	5 (10 %) ^{14,21)}	0	0
Arabiemiiraaatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	28 ²²⁾	28 ²²⁾	28 ²²⁾	28 ²²⁾
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	28	15 ¹⁶⁾
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 ⁶⁾
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) ^{6,14)}	28	5 ⁸⁾
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) ⁸⁾	28	5 ⁴⁾
Barbados 79/92	15 ⁵⁾	5 (10 %) ¹⁴⁾	28	5 ^{1,5)}
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15	0 (10 %)	0	5 ¹⁾
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertsegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97, ks. protokolla, se protokoll, see protocol	28	28	28	28
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10	0 (10 %)	0	5 ¹⁾
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	28	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15	0 (10 %)	0	5
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	28	15 (10 %) ¹⁴⁾	28	25 ³⁾
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) ⁸⁾ tai 0 (50 %) ⁸⁾	0	0

VEROH 6214b 1/3 11.2011

Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	28	15 ⁴⁾
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10 %	10 %	28	10 %
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 ⁵⁾	0 (10 %) tai 0 (10 %) ¹⁴⁾	0 ⁵⁾	0 ⁵⁾
Islanti, Island, Iceland 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 ⁵⁾	0	0 ⁵⁾	0 ⁵⁾
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15	0 (10 %)	0	5 ¹⁾
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10	0 (10 %) tai 0 (10 %) ¹⁴⁾	0	5
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) ⁸⁾	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	28	10 ¹⁾
Kazakstan 85/2010	15 %	5 (10 %)	0 %	10 %
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	28	10 ⁹⁾
Kirgistan, Kirgistan, Kyrgyzstan 14/2004	15	5 (25 %)	0	5
Korean tasavalta, Republiken Korea, The Republic of Korea 75/81	15	10 (25 %)	0	10
Kreikka, Grekland, Greece 58/81	13	0 (10 %)	0	10 ¹⁾
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypren, Cyprus	28 ²³⁾	0 (10 %)	28	28
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15	0 (10 %)	28	10 ¹²⁾
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15	0 (10 %)	28	10 ¹²⁾
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83	15 ¹⁰⁾	0 (10 %) ¹⁰⁾	0	5 ^{1,10)}
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) ¹⁴⁾	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	28	5
Malta 82/2001	15	0 (10 %)	0	0
Marokko, Marocco, Marocco 8/80	15	15	0	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	28	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 ⁶⁾
Norja, Norge, Norway 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 ²⁰⁾	12 (25 %)	28	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15	0 (10 %)	0	10
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/2010	15	0 (10 %)	0	5 %
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5	0 (10 %)	0	5 ¹⁹⁾
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15	0 (10 %)	ks. osinko, se dividend, see dividend	5 ¹⁾
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	28	15 ^{1,11)}
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) ¹⁴⁾	28	5
Slovakia, Slovaken, Slovakia 28/2000	15	0 (10 %)	0	10 ^{1,16)}
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2003	15	0 (10 %)	0	5
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färösaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	28	20 (25 %) ¹³⁾	28	15
Tsekkii, Tjeckien, Czech 79/95	15	0 (10 %)	0	10 ^{1,16)}
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88	20	15 (25 %)	28	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 ¹⁷⁾
Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15	0 (10 %)	0	5 ¹⁾
Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	28	10
Uzbekistan 10/98	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	0	10 ⁶⁾
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) ⁷⁾	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	28	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15	0 (10 %)	28	10 ¹²⁾

VEROH 6214b 2/3 11.2011

<p>1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalteit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppåbars inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtalstexten) tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)</p> <p>2) vero 10 % filmien sekä kirjallisten, tieteellisten ja taiteellisten teosten käyttämisestä ja 25 % tavaramerkkirojalteista skatt 10 % för utnyttjande av film samt skriftliga, vetenskapliga och konstnärliga verk och 25 % på royalty på varumärke tax 10 % on use of films, literary, scientific or artistic works and 25 % on use of trademark or royalties paid for usufruct</p> <p>3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalteista skatt 15 % för biografifilm, för band som används vid television- eller radiosändning samt på royalty på litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk tax 15 % on films, tapes used in television or radio broadcasts, use of copyright of literary, artistic or scientific works or royalty paid for usufruct</p> <p>4) vero 10 % kirjallisista, tieteellisistä, taiteellisista ja filmirojalteista skatt 10 % på litterära, vetenskapliga, konstnärliga och filmroyaltier tax 10 % on literary, scientific, artistic and film royalties</p> <p>5) luonnollisen henkilön vero 28 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa en fysisk persons skatt 28 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten tax for an individual is 28 % if income is tax-exempt in the country of residence</p> <p>6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi i vissa fall är skatten mindre a lower tax in certain cases</p> <p>7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden förfaller till betalning foreign capital > USD 100 000 when dividend becomes due and payable</p> <p>8) katso lisäedellytykset sopimuksesta se tilläggsföresättningarna från avtalet for additional requirements, see the treaty</p> <p>9) vero 7 % teollisesta, tieteellisestä ja kaupallisesta rojalteista skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltier tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties</p> <p>10) vero 28 %, jos saaja on erityinen holding-yhtiö skatt 28 %, om mottagaren är ett särskilt holdingbolag tax 28 % if the recipient is a special holding company</p> <p>11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalteista skatt 5 % på royaltier på filmer och band tax 5 % on royalties from films and tapes</p> <p>12) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksetusta rojalteista skatt 5 % på royaltier som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning tax 5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment</p>	<p>13) vero 15 %, jos maksaja lisäksi on teollinen yritys skatt 15 %, om betalaren dessutom är ett industriellt företag tax 15 % if the payer is also an industrial enterprise</p> <p>14) 10 % lasketaan osakkeiden äänimäärästä 10 % beräknas utgående från röstantalet av aktierna the 10 % is calculated on the total voting stock</p> <p>16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software</p> <p>17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent</p> <p>18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorojalteista ja 5 % taiteellisista rojalteista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle skatt 10 % på industriella royaltier, 3 % på nyhetsbyråroyaltier och 5 % på konstnärliga royaltier till upphovsmannen eller hans arvtogare tax 10 % on industrial royalty, 3 % on royalties to news agency and 5 % on artistic royalty to the author or his mortis causa successor</p> <p>19) vero 2,5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai tietokoneohjelman käytöstä maksetusta rojalteista skatt 2,5 % på royaltier som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram tax 2,5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software</p> <p>20) vero 15 %, jos saaja on yritys skatt 15 %, om mottagaren är ett företag tax 15 % if the recipient is a company</p> <p>21) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke-rahastoille (10 art 3 kpl) ingen skatt på dividendinkomst till vissa moder-dotterbolag eller pensionsfonder (10 art 3 st) no tax on dividends to qualified parents-subsidiaries and pension funds (Article 10 paragraph 3)</p> <p>22) ei veroa, jos selvitetty että saajalla domisiili (lu henk) tai oikeushenkilöllisyys Arabiemiraateissa ingen skatt om det utretts att mottagaren är "domiciled" (fysisk person) eller juridisk person i Arabemiraterna no tax, if the recipient proves that he has domicile (individual) or is incorporated in the Arab Emirates</p> <p>23) vero 19,5 %, jos Lähdeverolain 7 §:n 3 kohta (HE 113/2008) soveltuu skatt 19,5 %, om 7 § 3 punkten i källskattelagen (RP 113/2008) kan tillämpas tax 19.5 % if paragraph 3 of Act on Tax at source (RP 113/2008) is applicable</p>
---	---

Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Alankomaiden Antillit, Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Kypros, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= non-treaty areas).

Inget av de skatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden: Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Cypern, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Nederländska Antillerna, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

**SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT
KÄLLSKATTESATSEN FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET
TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS**

2012

Taulukosta ilmenee perittävä veroprosentti eri tuloverosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 24,5% (yhteisö) ja 30 % (luonnollinen henkilö ja muu kuin yhteisö). Taulukossa merkintä on 24,5/30.

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.

*) = Saajana on **yhtiö**, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluisissa.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika inkomstskatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 24,5 % (ett samfund) och 30 % (en fysisk person eller annan än ett samfund). I tabellen antecknats 24,5/30.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISkL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.

*) = Mottagaren är **ett bolag**, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som getts inom parentes.

See below for income tax to be withheld at source, by countries of tax treaty residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 24,5 % (corporate entity) and 30 % (individual or other than corporate entity). In the table the note is 24,5/30.

According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.

*) = The recipient is a **company** whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

Verosopimukset ks. www.finlex.fi/sopimukset Sopimusarjanumerot näkyvät taulukosta.	Osinko (portfolio) Osuuspääoman korko	Osinko *) (suora sijoitus)	Sijoitusrahaston voitto-osuus	Rojalti
Skatteavtalen, se www.finlex.fi/avta Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.	Dividend (portfölj) Ränta på andelskapital	Dividend *) (direkt placering)	Vinstandel av placeringsfond	Royalty
	Dividend (portfolio) Interest on cooperative capital	Dividend *) (direct investment)	Investment fund profit share	Royalty

**Saajan asuinvaltio, Mottagarens hemviststat
Recipient's country of residence**

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15 ²⁾	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 ²¹⁾	5 (10 %) ^{14, 21)}	0	0
Arabiemiiraaatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾	24,5/30 ²²⁾
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	24,5/30	15 ¹⁸⁾
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 ⁶⁾
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) ^{6, 14)}	24,5/30	5 ⁸⁾
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) ⁸⁾	24,5/30	5 ⁴⁾
Barbados 79/92	15 ⁵⁾	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	5 ^{1,5)}
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzeogovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasília, Brasilien, Brazil 92/97, ks. protokolla, se protokoll. see protocol	24,5/30	24,5/30	24,5/30	24,5/30
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10 ²⁾	10 ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	24,5/30	24,5/25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁴⁾
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippiinerna, The Philippines 60/81	24,5/30	15 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	24,5/25 ³⁾



VEROH 6214b 16.1.2012

Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) ⁸⁾ tai 0 (50 %) ⁸⁾	0	0
Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	24,5/30	15 ⁴⁾
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10	10	24,5/30	10
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 ⁵⁾	0	0 ^{5, 15)}	0 ⁵⁾
Islanti, Island, Iceland 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 ⁵⁾	0	0 ^{5, 15)}	0 ⁵⁾
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15 ²⁾	10(50 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10 ²⁾	0 (10 %) ^{2, 14)}	0	5 ²⁴⁾
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) ⁸⁾	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	10 ¹⁾
Kazakstan 85/2010	15	5 (10 %)	0	10
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	24,5/30	10 ⁹⁾
Kirgistan, Kirgistan, Kyrgyzstan 14/2004	15	5 (25 %)	0	5
Korean tasavalta, Republiken Korea, The Republic of Korea 75/81	15	10 (25 %)	0	10
Kreikka, Grekland, Greece 58/81	13 ²⁾	13 ²⁾	0	10 ^{1, 24)}
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypem, Cyprus	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30 ^{2, 23)}	24,5/30 ¹⁵⁾	24,5/30 ²⁴⁾
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}
Luxemburg, Luxemburg, ¹⁰⁾ Luxembourg 18/83	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) ¹⁴⁾	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	24,5/30	5
Malta 82/2001	15 ²⁾	5 (10 %) ^{2, 14)}	0	0
Marokko, Marocko, Marocco 8/80	15	15	0	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	24,5/30	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 ⁶⁾
Norja, Norge, Norway 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 ²⁰⁾	12 (25 %)	24,5/30	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	0	10 ²⁴⁾
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/2010	15 ²⁾	5 (25 %)	0	5 ²⁴⁾
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5 ²⁾	5 ²⁾	0	5 ^{19, 24)}
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15 ²⁾	10 (25 %) ²⁾	ks. osinko, se dividend, see dividend ¹⁵⁾	5 ^{1, 24)}

Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	24,5/30	15 ^{1,11)}
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) ¹⁴⁾	24,5/30	5
Slovakia, Slovakiien, Slovakia 28/2000	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1,16, 24)}
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2004	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ²⁴⁾
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färösaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (incl. the Faroe Islands) 26/97	15 ²⁾	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	24,5/30	20 (25 %) ¹³⁾	24,5/30	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	10 ^{1,16, 24)}
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88	20	15 (25 %)	24,5/30	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 ¹⁷⁾
Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	0	5 ^{1, 24)}
Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	24,5/30	10
Uzbekistan 10/99	15	5 (10 %) ¹⁴⁾	0	10 ⁶⁾
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) ⁷⁾	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	24,5/30	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15 ²⁾	5 (25 %) ²⁾	24,5/30 ¹⁵⁾	10 ^{12, 24)}

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojaltilt tarkistettava sopimustekstistä)
skatt uppbara inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtalstexten)
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)
- 2) Jos yhteisö:
- ei lähdeveroa, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja lähdeveroa ei voida kokonaisuudessaan hyvittää asuinvaltiossa
- ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emo-tytäryhtiödirektiivissä 90/435/EY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta
Om samfund:
- ingen källskatt, om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet
- ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital
If corporate entity:
- no tax, if these dividends were tax free under § 6 a Business Tax Act if paid to a Finnish corporate entity, and if the recipient does not receive a full credit for the Finnish tax in the country of residence
- no tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company
- 3) vero 15 % elokuvafilmitä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävistä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalteista
skatt 15 % för biografifilm, för band som används vid television-eller radiosändning samt på royalty på litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk
tax 15 % on films, tapes used in television or radio broadcasts, use of copyright of literary, artistic or scientific works or royalty paid for usufruct
- 4) vero 10 % kirjallisista, tieteellisistä, taiteellisista ja filmirojalteista
skatt 10 % på litterära, vetenskapliga, konstnärliga och filmroyaltier
tax 10 % on literary, scientific, artistic and film royalties
- 5) luonnollisen henkilön vero 30 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa
en fysisk persons skatt 30 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten
tax for an individual is 30 % if income is tax-exempt in the country of residence
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi
i vissa fall är skatten mindre
a lower tax in certain cases
- 7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden försfaller till betalning foreign capital > USD 100 000 when dividend becomes due and payable
- 8) katso lisäedellytykset sopimuksesta
se tilläggsföresättningarna från avtalet
for additional requirements, see the treaty
- 9) vero 7 % teollisesta, tieteellisestä ja kaupallisesta rojalteista
skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltier
tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties
- 10) verosopimus ei sovellu jos saaja on erityinen holding yhtiö (29 art)
Skatteavtal inget tillämpas om mottagaren är ett särskilt holdingbolag (29 art)
Tax agreement does not apply if the recipient is a special holding company (art 29)
- 11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalteista
skatt 5 % på royalty på filmer och band
tax 5 % on royalties from films and tapes
- 12) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksetusta rojalteista
skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning
tax 5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software
- 13) vero 15 %, jos maksaja lisäksi on teollinen yritys
skatt 15 %, om betalaren dessutom är ett industriellt företag
tax 15 % if the payer is also an industrial enterprise
- 14) 10 % lasketaan osakkeiden äänimäärästä
10 % beräknas utgående från röstantalet av aktierna
10 % is calculated on the total voting stock
- 15) Ei lähdeveroa säästödirektiivissä 2003/48/EY tarkoitamista voitto-osuuksista (Lähdeverol. 3.8 §)
Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparanddirektivet 2003/48/EG (3.8 §, KällskatteL.).
No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.8, Act on Tax at source).
- 16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä
skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram
tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software
- 17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä
skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent
tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent
- 18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorjalteista ja 5 % taiteellisesta rojalteista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle
skatt 10 % på industriella royaltier, 3 % på nyhetsbyrå-royaltier och 5 % på konstnärliga royaltier till upphovs-mannen eller hans arvtagare
tax 10 % on industrial royalty, 3 % on royalties to news agency and 5 % on artistic royalty to the author or his mortis causa successor
- 19) vero 2,5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai tietokoneohjelman käytöstä maksetusta rojalteista
skatt 2,5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram
tax 2.5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software
- 20) vero 15 %, jos saaja on yritys
skatt 15 %, om mottagaren är ett företag
tax 15 % if the recipient is a company
- 21) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke- rahastoille (10 art 3 kpl)
ingen skatt på dividendinkomst till vissa moder-dotterbolag eller pensionsfonder (10 art 3 st)
no tax on dividends to qualified parents-subsiidiaries and pension funds (Article 10 paragraph 3)
- 22) ei veroa, jos selvitetty että saajalla domisiili (lu henk) tai oikeushenkilöllisyys Arabiemiraateissa
ingen skatt om det utretts att mottagaren är "domiciled" (fysisk person) eller juridisk person i Arabemiraterna
no tax, if the recipient proves that he has domicile (individual) or is incorporated in the Arab Emirates
- 23) Jos yhteisö, vero 18,38 % tai 24,5 %, Lähdeverolain 7 §:n 2 ja 3 kohta
Om samfund, är skatten 18,38 % eller 24,5 %, 3 § punkt 2 och 3, Källskattel.
If corporate entity tax is 18,38 % or 24,5 %, § 3 paragraph 2 and 3, Act on Tax at source
- 24) Ei lähdeveroa korko-rojalteidirektiivissä 2003/49/EY tarkoitamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (Lähdeverol. 3 b-f §.)
Ingen källskatt på royaltier mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltdirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, Källskattel.)
No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source)

Mitään Suomen tekemää tuloverosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Kypros, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= non-treaty areas).

Inget av de inkomstskatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden: Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Cypern, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfrubarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.



VEROH 6214b 16.1.2012

Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit

Antopäivä: **10.1.2012**
Voimassaolo: **Toistaiseksi**
Päivitetty: **13.1.2012**

Sisällys

- [1. Kuka on rajoitetusti verovelvollinen](#)
- [2. Lähdeveron määrä ja tulonsaajan yksilöinti](#)
- [3. ETA-osinkoja koskevat erityistilanteet](#)
 - [Yhteisö osingonsaajana](#)
 - [Luonnollinen henkilö osingonsaajana](#)
- [4. Hallintarekisteriosingot](#)
- [5. Ulkomaiset yleishyödylliset yhdistykset ETA-alueella](#)
- [6. Lähdeveron palautus](#)
- [7. Lähdeveron tilittäminen ja vuosivalvonta](#)
- [8. Yksittäistapauksia](#)
 - [Ohjeeseen liittyviä lomakkeita](#)

1. Kuka on rajoitetusti verovelvollinen

Rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomaiset yhteisöt ja ulkomailla asuvat ulkomaan kansalaiset. Rajoitetusti verovelvollinen on Suomessa velvollinen suorittamaan veroa Suomesta saadusta tulosta. Ulkomaille muuttavasta Suomen kansalaisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen yleensä muuttoa seuraavan neljän vuoden alusta. Tarvittaessa lähdeverokortti voidaan hakea verotoimistosta verovelvollisuuden laajuuden selvittämiseksi.

2. Lähdeveron määrä ja tulonsaajan yksilöinti

Rajoitetusti verovelvollisen verotuksesta on säädetty rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (lähdeverolaki). Ellei verosopimus edellytä pienempää veroprosenttia tai ellei tuloa ole vapautettu lähdeverosta, rajoitetusti velvollisen saadessa Suomesta osinkoa, korkoa tai rojaltaa, maksaja perii tulosta lopullisen lähdeveron suorituksen yhteydessä, jonka suuruus on (lähdeverolaki 7 §):

- 24,5 %, jos tulon saajana on **yhteisö**
- 30 %, jos tulonsaajana on **luonnollinen henkilö** tai muu kuin yhteisö
- 30 %, jos maksuhetkellä ei ole yksilöintitietoja lopullisesta tulonsaajasta.

Yksilöintitietoja ovat tulonsaajan nimi, syntymäaika/yritystunnus, mahdollinen muu virallinen tunnistetieto ja osoite asuinvaltiosta, sekä asianomaisen valtion veroviranomaisen antama todistus tulonsaajan verotuksellisesta asuinvaltiosta. Jos suoritusta maksettaessa on epäselvää lähdeveron oikeasta määrästä, voi tulonsaaja hakea verotoimistosta lähdeverokortin suoritusta varten. Suorituksen maksaja tai saaja voi halutesaan hakea myös ennakkoon verotoimistosta maksullista ennakkoratkaisua.

Tuloverolain mukaan yhteisönä pidetään esimerkiksi osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, keskinäistä vakuutusyhtiötä sekä yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä. Yhteisönä pidetään myös suomalaisesta yhteisöstä vastaavaa ulkomaista yhteisöstä (tuloverolaki 3 §).

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisen korot ovat yleensä vapaita Suomen verosta. Lähdeveroa ei peritä korko- rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista.

Suomen kansallinen lainsäädäntö, verosopimukset, säästödirektiivi 2003/48/EY, korko- ja rojaltidirektiivi ja emo- tytäryhtiödirektiivi on otettu huomioon lomakkeella 6214b, jossa on kerrottu sovellettavasta lähdeveroprosentista maksettaessa suoritusta rajoitetusti verovelvolliselle. Rajoitetusti verovelvollisen osingosta lähdevero peritään osingon kokonaismäärästä sen estämättä mitä kansallisessa lainsäädännössä on säädetty osingon veronalaisuudesta.

Maksaja voi noudattaa lomakkeen 6214b mukaisia lähdeveroprosentteja vain, jos tulonsaaja esittää maksajalle selvityksen verosopimuksen soveltamisedellytysten täyttymisestä ja antaa yksilöintitään varten tarvittavat tiedot (yksilöintitiedot).

3. ETA-osinkoja koskevat erityistilanteet

Seuraavia ETA-osinkoja koskevia periaatteita sovelletaan myös osuuskunnan osuuspääomalle, sijoitusosuudelle ja lisäosuudelle maksamaan korkoon, kotimaisen säästöpankin kantarahasto-osuudelle ja lisärahasijoitukselle maksamaan voitto-osuuteen ja korkoon sekä keskinäisen vakuutusyhtiön ja vakuutusyhdistyksen maksamaan takuupääoman korkoon.

Yhteisö osingonsaajana

Osingosta maksettava lähdevero on:

- 0 % , jos se maksetaan emo- tytäryhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa välittävästi vähintään 10 % maksavan yhtiön pääomasta (lähdeverolaki 3.6 §).

- 0 %, jos se maksetaan Euroopan talousalueella asuvalle suomalaista yhteisöstä vastaavalle yhteisölle (koskee myös Liechtensteinia vuodesta 2011 alkaen), ja

- osinko olisi suomalaisen yhteisön saamana verovapaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n perusteella. Osingot ovat **veronalaista** tuloa, jos
 - osakkeet ovat osingonsaajan sijoitusomaisuutta (sijoitusomaisuudella tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 11 §:ssä mainittuja raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten varojen sijoittamiseksi hankkimia arvopapereita) eikä osingonsaaja ole emotytäryhtiödirektiivissä tarkoitettu yhtiö, joka omistaa osinkoa jaettaessa vähintään 10 % osinkoa maksavan yhteisön osakepääomasta, tai jos
 - osinkoa jakava yhteisö on julkisesti noteerattu yhtiö ja osingonsaaja muu kuin julkisesti noteerattu yhteisö, joka omistaa osinkoa jaettaessa alle 10 % osinkoa jakavan yhteisön osakepääomasta. Listatulla yhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joiden osakkeilla käydään osingonjosta päätettäessä julkisesti kauppaa säännellyllä ja viranomaisen valvonnassa olevalla markkinalla Suomessa tai ulkomailla (ks. tarkemmin tuloverolain 33a §:n toinen momentti) ja jos lisäksi
- yhteisö ei tosiasiallisesti saa Suomen veroa kokonaan hyvitettyä asuinvaltiossaan (lähdeverolaki 3.5 §).

Osingonsaajayhteisön on esitettävä Suomessa sellainen selvitys, jonka perusteella pystytään arvioimaan, olisiko osinko verovapaata suomalaiselle yhteisölle maksettuna. Selvityksen voi antaa lomakkeella 6162e. Lisäksi saajan on esim. lomakkeella 6161e esitettävä asuinvaltion veroviranomaisen todistus osingon verokohtelusta asuinvaltiossa.

Jos verovapauden muut edellytykset täyttyvät ja lisäksi todistuksesta 6161e ilmenee, että yhteisö ei maksa ao. osingosta asuinvaltiossaan lainkaan veroa, ei osingosta peritä lähdeveroa. Todistusta 6161e ei välttämättä tarvita, jos maksajalla on jo ennestään tieto siitä, että osinkoa ei veroteta asuinvaltiossa.

Esimerkki:

Ruotsalainen julkisesti noteeraamaton (listaamaton) suomalaista yhteisöä vastaava osakeyhtiö Ab saa suomalaiselta julkisesti noteeraamattomalta osakeyhtiöltä osinkoa 10 000 euroa. Maksajan tiedossa on se tosiasia, että Ruotsi ei verota julkisesti noteeraamattomalta yhtiöltä saatuja osinkoja. Maksajalle on myös esim. lomakkeella 6162e esitetty selvitys siitä, että Ab on julkisesti noteeraamaton ja kyse ei ole sijoitus-omaisuusosakkeista. Näin ollen maksaja voi päätellä, että osinko olisi suomalaisen yhteisön saamana verovapaata elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6a §:n perusteella. Maksaja saa maksaa osingon Ab:lle perimättä lähdeveroa.

Monesti yhteisö on kuitenkin asuinvaltiossaan verovelvollinen suomalaisista osingoista. Jos tällöin osingosta suoritettava lähdeveroa ei asuinvaltiossa kokonaan hyvitetä, ja kyse on osingosta joka suomalaisen yhteisön saamana olisi verovapaa, yhteisöllä on oikeus saada osinko Suomesta verovapaana. Lähdevero katsotaan tosiasiaassa hyvitetyn osingonsaajan asuinvaltiossa, jos se voidaan vähentää asuinvaltion verosta joko verovuonna tai jonain myöhemmän verovuonna. Jos osingonsaajan tulo on kuitenkin tappiollinen sinä verovuonna, jonka tulona osinko verotetaan, ei lähdeveroa katsota tosiasiaassa hyvitetyn osingonsaajan asuinvaltiossa ja lähdevero voidaan palauttaa. Tieto vajaahyvittämisestä saadaan yleensä vasta asuinvaltion verotuksen päätyttyä. Tästä johtuen osingon maksaja ei monestikaan voi ottaa tilannetta huomioon osingon maksuvaiheessa, vaan perii lähdeveron. **Osingonsaajan tulee hakea palautusta** myöhemmin Suomen Verohallinnolta lomakkeella 6203. Hakemukseen on liitettävä täytettynä lomake 6162e sekä asuinvaltion veroviranomaisen todistus siitä, että Suomen lähdeveroa ei kokonaan hyvitetä (esimerkiksi lomakkeella 6161e).

Jos osingot eivät olisi suomalaisen yhteisön saamana aikaisemmin mainitulla tavalla verovapaata tuloa, yllä mainittua ulkomaista ETA-yhteisöä koskevaa erityistilannetta ei sovelleta, vaan lähdeveron määrässä noudatetaan verosopimuksen tai lähdeverolain mukaisia lähdeveroprosentteja (katso sovellettava lähdeveroprosentti taulukosta 6214b).

Luonnollinen henkilö osingonsaajana

Jos osinko maksetaan luonnolliselle henkilölle, osingon maksajan tulee periä lähdevero, ellei taulukosta 6214b ilmene, että verosopimuksen mukainen veroprosentti on 0 %.

Jos Euroopan talousalueella asuva luonnollinen henkilö ei tosiasiallisesti saa Suomen veroa kokonaan hyvitettyä asuinvaltiossaan verovuonna tai sitä seuraavina verovuosina, hän voi halutessaan vaatia Suomen Verohallinnolta, että Suomesta saatu osinko verotetaan vastaavalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisella, eli verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä (koskee myös Liechtensteinia vuodesta 2011 alkaen). Vaatimuksia esitetään harvoin, koska verotus yleisesti verovelvollisena ei tavallisesti johda rajoitetusti verovelvollisen kannalta pienempään veroon. Alla on esimerkki eräästä tilanteesta, jossa osinko saadaan listaamattomasta yhtiöstä ja verotus yleisesti verovelvollisena on verovelvolliselle edullisempi. Vaatimus voidaan tehdä yleensä vasta asuinvaltion verotuksen päätyttyä. Osingonsaajan tulee tehdä vapaamuotoinen hakemus Pääkaupunkiseudun verotoimistolle ja liittää mukaan todistus lomakkeella 6161e sekä täytettynä lomake 6203. Jos Pääkaupunkiseudun verotoimisto ei itse ole toimivaltainen ratkaisemaan hakemusta, se toimittaa hakemuksen oikealle yksikölle.

Yleisesti verovelvollisten osinkotulojen verotusta on selvitetty sivulla [Sijoittaminen](#).

Esimerkki:

Ruotsissa asuva Ragni omistaa listaamattoman suomalaisen yhtiön A Oy osakkeet, joiden yhteinen matemaattinen arvo on 1 500 000 euroa. Ragni saa vuonna 2009 osinkoja 85 000 euroa, joista peritään Suomen lähdeveroa 15 %. Osinko on alle 9 % matemaattisesta arvosta ja samalla alle 90 000 euroa. Jos

Ragni asui Suomessa, osinko olisi hänelle kokonaan verovapaata. Jos hän osingon maksuvuoden jälkeen esittää Suomen Verohallinnolle hakemuksessaan selvityksen siitä, että Suomen lähdeveroa ei voida kokonaan hyvittää Ruotsissa, hänen verotuksensa toimitetaan kuin hän asui Suomessa. Tästä seuraa, että Suomi ei verota häntä ao. 85 000 euron osingosta ja Ragnille palautetaan peritty lähdevero.

4. Hallintarekisteriosingot

Rajoitetusti verovelvollisen tulonsaajan yksilöimisvelvollisuudesta on säädetty poikkeus hallintarekisteriosinkojen osalta (lähdeverolaki 10 b §). Jos maksajalla tai tilinhoitajayhteisöllä osingon maksuhetkellä on luotettava tieto tulonsaajan verosopimusasuinvaltiosta, hallintarekisteriosingosta voidaan yksilöintitietojen puuttuessaakin periä lähdevero 15 %:n suuruisena, ellei kyseinen verosopimus edellyttä suurempaa prosenttia. Lisäksi tilinhoitajayhteisöllä tai sen asiamiehellä on oltava ao. osakkeen säilyttämisestä ulkomaisen omaisuudenhoitajan kanssa sopimus, jossa ulkomainen taho sitoutuu ilmoittamaan asuinvaltiotiedon ja lisäksi Suomen Verohallinnon pyynnöstä toimittamaan tulonsaajaa koskevat yksilöintitiedot ja asumistodistuksen. Ulkomaisen omaisuudenhoitajan on myös asuttava verosopimusvaltiossa ja oltava osingon maksuajankohtana verohallinnon pitämässä ulkomaisten omaisuudenhoitajien rekisterissä: www.vero.fi/custodianregister

Sen jälkeen kun osinko on maksettu, suomalainen tilinhoitajayhteisö saa maksuvuoden loppuun asti oikaista perintää, jos lähdevero osoittautuu liian suureksi. Oikaisu edellyttää kuitenkin aina ehdottomasti sitä, että tulonsaaja antaa yksilöintitietonsa ja hänen osaltaan voidaan antaa yksilöity vuosi-ilmoitus (Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista, 7809). Tällä vuosi-ilmoituksella suorituslajiksi merkitään E 5 niiden tulonsaajien osalta, joille maksaja on maksuvuonna palauttanut liikaa perittyä lähdeveroa. Jos lähdeveroa on osingon maksun yhteydessä peritty 28 %, sitä ei voi oikaista 15 %:iin pelkän verosopimuksen asuinmaatiedon perusteella. Samoin, jos osinkoa maksettaessa on maatiedon perusteella peritty 15 %, lähdeveroa ei voi oikaista verosopimuksen mukaiseksi pienemmäksi lähdeveroksi, ellei saaja myös ilmoita yksilöintitietojaan.

Jos suomalainen tilinhoitajayhteisö oikaisee hallintarekisteriosingon lähdeveroa tilityksen jälkeen, korjataan vastaava tieto myös verotilillä. Oikaisu tapauksissa on tärkeää, että sekä vuosi-ilmoituksessa 7809 että yhtiökohtaisessa osinkojen vuosi-ilmoituksessa 7812 (kohta 25) ilmoitetaan vuoden lopun tilanne eli se paljonko lähdeveroa on oikaisujen jälkeen lopulta peritty.

5. Ulkomaiset yleishyödylliset yhteisöt

Euroopan talousalueella asuvalle ulkomaiselle yhteisölle maksettavasta tulosta ei suoriteta Suomeen lähdeveroa, jos yhteisön toiminta täyttää tuloverolain yleishyödyllisen yhteisön edellytykset ja tulo olisi suomalaiselle yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloa (koskee myös Liechtensteinia vuodesta 2011 alkaen). Merkitystä ei ole sillä, missä toimintaa harjoitetaan. Tulo voi olla myös muuta tuloa kuin osinkotuloa. Koska suorituksen maksajalla ei pääsääntöisesti ole riittäviä tietoja siitä, voidaanko ulkomaista yhteisöä pitää Suomessa yleishyödyllisenä yhteisönä, maksajan tulee pidättää lomakkeen 6214b mukainen lähdevero. Tulon saajan tulee hakea palautusta myöhemmin lomakkeella 6203 Suomen Verohallinnolta.

6. Lähdeveron palautus

Osingosta liikaa perityn lähdeveron voi maksuvuonna oikaista vain suomalainen osingonmaksaja, tai sen valtuuttama Suomessa toimiva tilinhoitajayhteisö eli se pankki, joka on hoitanut suomalaisen yhtiön jakamisen osinkojen maksatuksen. Tarve oikaisuun tulee esille usein siten, että osingonsaaja ottaa ulkomailta yhteyttä oman välittäjäpankkinsa kautta. Jos perintää ei oikaista maksuvuonna, osingonsaaja voi hakea liikaa suoritettua lähdeveron takaisin Suomen Verohallinnolta osingon maksuvuoden jälkeen. Tällöin käytetään hakemuslomaketta 6203. Muun kuin osingon osalta lomakkeella voi hakea palautusta jo maksuvuonna.

7. Lähdeveron tilittäminen ja vuosivalvonta

Lähdeveron perimiseen velvollisen on maksettava perimänsä lähdevero Verohallinnon tilille viimeistään perintää seuraavan kalenterikuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään maksajan Verohallinnolta saamaa pysyvää, asiakaskohtaista verotilin viitenumeroa.

Peritty vero tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella. Osingon lähdevero ilmoitetaan tunnuksella 39 ja koron sekä rojaltin lähdevero tunnuksella 69. Kausiveroilmoitus on annettava perintää seuraavan kuukauden 12. päivään mennessä, jos ilmoitus annetaan sähköisesti. Paperilomakkeella annettavan kausiveroilmoituksen tulee olla Verohallinnossa osingon tai koron maksukuukautta seuraavan kuukauden 7. päivään mennessä. Lähdeveron maksamista ja ilmoittamista koskevat tarkemmat ohjeet: www.vero.fi/verotiliohjeet.

Lähdeveroa ei peritä, jos vero kalenterikuukaudessa on enintään 10 euroa. Maksajan on annettava tulonsaajalle tosite: **Tosite rajoitetusti verovelvolliselle (Osinko, korko, rojaliti)**.

Rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista on maksajan annettava eri vuosi-ilmoitus (7809) kuin yleisesti verovelvollisille maksetuista. Ilmoitus annetaan viimeistään suorituksen maksua seuraavan kalenterivuoden tammikuussa. Vuosi-ilmoitus tulisi antaa sähköisesti. Jos vuosi-ilmoituksen antaminen sähköisesti ei ole mahdollista, ilmoitus annetaan lomakkeella 7809. Edellä kohdassa 4 on lisäohjeita hallintarekisteriosinkojen osalta. Ohjeita noudatetaan soveltuvin osin muidenkin osinkojen osalta. Esim. jos maksaja aikaisee muun osingon lähdeveroa tilityksen jälkeen, ilmoituksella 7809 käytetään suorituslajia E 5.

Veroviranomaiset käyttävät vuosi-ilmoituksilta kerättäviä tietoja mm. valtioiden välisessä verotustietojen vaihdossa.

8. Yksittäistapauksia

Verosopimus estää yleensä Suomea verottamasta toisessa sopimusvaltiossa asuvalle maksettavaa sijoitusrahaston voitto-osuutta (KHO 1999/1600) (poikkeus esim. Saksan sopimus). Lähdevero peritään aina, jos verosopimus poikkeuksellisesti sallii erikseen mainitsemattoman tulon (artikla 21) verottamisen lähdevaltiossa eikä kyseessä ole säästödirektiivin 2003/48/ETY tarkoittama suoritus.

Vieraan valtion Suomessa olevassa diplomaattisessa edustustossa palvelevat ulkomaalaiset (myös perheenjäsenet) eivät maksa Suomessa lähdeveroa osingosta, korosta tai rojaltilta. Maksaja voi jättää lähdeveron perimättä saatuaan riittävän selvityksen saajan olosuhteista.

Verotoimiston todistuksen perusteella tulee verosopimuksen mukaisten veroprosenttien soveltaminen poikkeuksellisesti kyseeseen myös yleisesti verovelvollisen Suomen kansalaisen kohdalla. Edellytyksenä on, että verotoimisto katsoo henkilön verosopimusta sovellettaessa asuvan toisessa verosopimusvaltiossa eikä Suomessa. Koron osalta verotoimisto voi antaa todistuksen (todistus 5050a), kuten myös osingon osalta (todistus 5001).

Ohjeeseen liittyviä lomakkeita

- 6161e, Todistus osingon verokohtelusta ulkomailla
- 6162e, Vaatimus suomalaisen osingon verovapaudesta
- 6203, Hakemus Suomen lähdeveron palauttamiseksi
- 7809, Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista
- 7812, Vuosi-ilmoitus maksetuista osingoista
- 6214b, Suomesta ulkomaille maksettavien mm. osinkojen lähdeveroprosentit 2012
- 6214b, Suomesta ulkomaille maksettavien mm. osinkojen lähdeveroprosentit 2011

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 280)

**HAKEMUS SUOMEN LÄHDEVERON PALAUTTAMISEKSI
APPLICATION FOR REFUND OF FINNISH WITHHOLDING TAX**

HUOMI Osingon osalta tällä lomakkeella haetaan palautusta vasta osingon maksuvuoden jälkeen.
PLEASE NOTE: As far as dividends are concerned, use this form only after the year of payment.

HAKIJA / APPLICANT

Hakijan nimi (jos luonnollinen henkilö, hakijan sukunimi) / Applicant's name (if individual, applicant's family name)		
Luonnolliset henkilöt täyttävät / To be filled in by individuals		
Etunimet / Given names		Suomalainen henkilötunnus tai syntymäaika Personal ID issued by Finnish authority, or date of birth
<input type="checkbox"/> mies / male	<input type="checkbox"/> nainen / female	
Kalkki hakijat täyttävät / To be filled in by all applicants		
Osoite (lähiosoite, postinnumero, postiosoite, kaupunki tai kunta, valtio) / Address (street address, postal code, town, city or rural area, state)		
Asuinvaltio / Country of residence **)	Verotunniste asuinvaltiossa / Tax identification number in country of residence	Sähköpostiosoite / e-mail
Asiamiehen nimi ja osoite (ks. ohjeet) / Representative's name and address (see instructions)		

TILINUMERO (ks. ohjeet) / BANK ACCOUNT NUMBER (see instructions)

IBAN	BIC
Tilin omistajan nimi / Name of the account holder	
Pankin tai luottolaitoksen nimi / Name of the bank or credit institution	Pankin osoite / Address of the bank

TULOJA KOSKEVAT TIEDOT (hakemukseen on liitettävä tuloista ja veroista tositte)

INCOME (enclose receipts and documents to show both income and tax)

Hakemus koskee veroa, joka on peritty The application concerns tax on			
<input type="checkbox"/> osingosta / dividend	<input type="checkbox"/> palkasta / salary	<input type="checkbox"/> muusta tulosta / other income	
Maksajan nimi / The name of the payer			Maksupäivä / Date of payment
Tulon määrä Gross income	Perityn veron määrä Amount of tax withheld	Palautuksen määrä Amount of refund	Osakkeiden lukumäärä (jos hakemus koskee osinkoja) Number of shares
€	€	€	

HAKEMUS / APPLICATION

Allekirjoittanut pyytää, että lähdeveroa palautetaan edellä [↗] mainittu määrä. Allekirjoittanut vakuuttaa, että tulo ei liity hakijalla Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Allekirjoittanut vakuuttaa, että tulon perusteella ei ole haettu / saatu lähdeveron palautusta suomalaiselta tulon maksajalta.	
The undersigned asks that the amount [↗] mentioned above shall be refunded. The undersigned assures that the income does not originate from the applicant's permanent establishment in Finland. The undersigned assures that he has not received/requested any refund from the Finnish payer concerning this income.	
Päiväys / Date	Allekirjoitus / Signature

CERTIFICATE OF FISCAL RESIDENCE

We hereby confirm that the applicant, within the meaning of the Double Taxation Convention, was resident in the country mentioned above**) on the date when the income was paid.

Date	Signature and stamp of the tax authorities
------	--

OHJEET

Yleistä

Hakijan tulee täyttää lomake ja sen jälkeen esittää se kotivaltionsa veroviranomaiselle asumistodistusta (Certificate of fiscal residence) varten. Viranomainen voi merkitä asumistodistuksen tälle lomakkeelle tai antaa asumistodistuksen erillisinä.

Asumistodistuksen saatuaan hakijan tulee liittää hakemukseen suorituksen maksajan antama tosite tulosta ja verosta ja lähettää hakemus jäljempänä mainittuun osoitteeseen. Henkilöasiakkaille ja yrityksille on eri osoitteet.

Tilin numero on kirjoitettava IBAN-muodossa ja lisäksi on ilmoitettava pankin BIC-tunnus. Euromaksualueen ulkopuolelle menevää palautusta varten on annettava muu kansainvälinen pankkiyhteystieto.

Liikaa perittyä lähdeveroa voi hakea palautettavaksi veron perimistä seuraavien viiden kalenterivuoden aikana. Jos liikaa peritty lähdevero on alle 5 €/vuosi, sitä ei palauteta. Verohallinto tekee palautuspäätöksen aina euroina.

Jos hakijan asiamies allekirjoittaa lomakkeen, mukaan on liitettävä valtakirja.

Osinkoa koskevat palautushakemukset

Osingon maksuvuonna ainoastaan osingon maksaja voi oikaista perinnän ja palauttaa liikaveron. Oikaisu edellyttää, että maksajalle esitetään oikaisua varten tarvittava selvitys. Jos maksaja ei ole oikaissut perintää, vasta maksuvuoden jälkeen osingonsaaja (lopullinen tuotonsaaja) voi tällä lomakkeella hakea liikasuuritusta Suomen veroviranomaisilta.

Hakemukseen tulee liittää osingon maksua ja lähdeveron perintää osoittava suorituksen maksajan antama tosite. Verohallinto voi tarvittaessa pyytää esittämään koko tositetekstin, mikäli osinko on maksettu usean eri tilinhoitajayhteisön tai omaisuudenhoitajan välittämänä. Muutoin hakemusmenettelyssä noudatetaan yllä mainittuja yhteisiä ohjeita.

Mikäli ETA-talousalueella asuva hakee lähdeveroa palautettavaksi sillä perusteella, ettei Suomesta saadusta osingosta suoritettua lähdeveroa voida kokonaan hyvittää asuinvaltiossa, hakemukseen tulee liittää esim. lomakkeella Veroh 6161e annettu asuinvaltion veroviranomaisen todistus toimitetusta verotuksesta. Jos hakija on yhteisö, hakemukseen on lisäksi liitettävä täytettynä lomake Veroh 6162e.

Lisäohjeita rajoitetusti verovelvollisen osinkotulon verottamisesta: Verohallinnon julkaisu 280 ja www.vero.fi/ Kansainväliset tilanteet/Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit.

Työkorvauksia koskevat palautushakemukset

Työkorvauksesta perityn lähdeveron palauttamista voidaan hakea tällä lomakkeella jo suorituksen maksuvuonna. Hakemukseen tulee liittää suorituksen maksajan antama tosite maksusuorituksesta ja peritystä verosta. Jos palautusta haetaan jo suorituksen maksuvuonna, tulee hakemukseen lisäksi liittää suorituksen maksajan antama vakuutus siitä, ettei maksaja ole palauttanut lähdeveroa hakijalle.

Jos hakijalle on aiemmin annettu lähdeverokortti, hakemukseen tulee liittää selvitys, milloin ja mistä verovirastosta kortti on annettu. Hakemukseen tulee aina liittää tietoa myös hakijan toiminnasta Suomessa (esim. lomakkeella Veroh 6204) sekä mahdollinen suoritusta koskeva toimeksianto- tai urakkasopimus.

OSOITTEET

Luonnollisten henkilöiden hakemukset lähetetään Pääkaupunkiseudun verotoimistoon, osoite:

Helsinki Area Tax Office
PO Box 400
FI-00052 VERO
FINLAND
(Käyntiosoite: Rajatorpantie 8 A, Vantaa)

Oikeushenkilöiden, yritysten tms hakemukset lähetetään Uudenmaan yritysverotoimistoon, osoite:

Uusimaa Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Käyntiosoite: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203ab/su 1.2013

INSTRUCTIONS

Introduction

The applicant should fill out this form and present it to the tax authorities in country of residence in order to obtain the certificate of fiscal residence. Tax authorities in country of residence may also issue a certificate of fiscal residence separately.

After receiving the certificate of fiscal residence, the applicant should enclose the receipt (credit advice, tax voucher) of the income and the tax at source, and send the complete application to the address below. Please note that the addresses for individuals and corporate taxpayers are different.

Write the bank account number in IBAN format and include the BIC code of the bank. If your bank account is outside Single European Payment Area, SEPA, please give full bank information for international use.

Requests for refund of any tax at source that has been withheld excessively can be submitted during the five calendar years following the year of withholding. Amounts less than €5 per year will not be refunded. Finnish Tax Administration only uses the euro currency to deal with refunds.

If you are an agent or fiscal representative signing this application, please enclose your power of attorney showing your authorization to act on the recipient's behalf.

Refunds of taxes on dividend

During the year of payment, only the payer of dividend can refund an excess withheld amount. This will require that the recipient provides the payer evidence necessary for the correction. If the payer of dividend has not made the correction and refunded the amount during the year of payment, the recipient (final beneficiary) can turn to Finnish tax authorities and ask for refund using this form. In the case of dividends, this can only be done after the year of payment.

When using this form 6203, please enclose documentation, issued by the payer of dividend, to show paid dividends and withheld taxes. In cases where several intermediaries have handled the payment, Finnish Tax Administration may sometimes find it necessary to demand all receipts and documents to be enclosed to show full audit trail. However, the Introduction above will usually apply to all refund situations.

If refund is being requested because full credit for the Finnish tax cannot be given in country of residence for receipts of dividends from Finland, and the applicant resides in the EEA, the applicant should enclose a certificate (form Veroh 6161e) from the tax authority of country of residence to show how the relevant tax assessment has been completed. If the applicant is a corporate body, request on form Veroh 6162e is also needed.

For more information on taxes on dividends, go to www.tax.fi to download Publication 280 "Dividends, interests and royalties of nonresidents".

Refunds of taxes on payments to independent contractors

If the payer of an invoice has withheld tax at source, the recipient — an independent contractor — can use this form to turn to Finnish tax authorities to ask for refund. This can also be done during the year of payment.

The applicant should enclose the receipt (credit advice, tax voucher) of the income, and the tax at source. If refund is being requested during the year of payment, a statement given by the payer should be enclosed, confirming that the payer has not refunded any source tax as yet.

If a Finnish tax-at-source card has been issued to the applicant, enclose full details as to date of issue and name of local tax office concerned. Furthermore, this application form should always be completed with explanation of the business conducted in Finland (preferably on form Veroh 6204e) and a photocopy of any written contract on which the invoices were based.

ADDRESSES

Send applications for individuals to:

Helsinki Area Tax Office
PO Box 400
FI-00052 VERO
FINLAND
(Street address: Rajatorpantie 8 A, Vantaa)

Send applications for legal persons, corporations etc. to:

Uusimaa Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Street address: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203ab/e 1.2013

6. VEROSOPIMUKSET

Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate

Verosopimuksia tarvitaan silloin, kun verovelvollisella on tuloa muusta valtiosta kuin asuinvaltiostaan tai muussa valtiossa kuin asuinvaltiossaan olevaa varallisuutta. Tällainen tulo ja varallisuus on tavallisesti veronalaista sekä asuinvaltiossa että ao. toisessa valtiossa. Tämä johtuu asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen soveltamisesta: valtiot pyrkivät verottamaan asukkaidensa maailmanlaajuisen tulon ja varallisuuden (asuinvaltioperiaate). Lisäksi valtiot haluavat verottaa kaiken alueellaan syntyvän tulon ja siellä olevan varallisuuden silloinkin, kun saaja tai omistaja asuu muussa valtiossa (alue- eli lähdevaltioperiaate).

Onko lähdevaltiolla verotusoikeus

Asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen soveltamisesta samaan tuloon tai varallisuuteen aiheutuvan kaksinkertainen verotuksen välttämiseksi valtiot ovat tehneet verosopimuksia. Verosopimuksissa on eri tulo- ja varallisuuslajien osalta ratkaistu, onko lähdevaltiolla oikeus verottaa lähdevaltioperiaatteen nojalla, vai jääkö ao. tulo tai varallisuus verotettavaksi vain verovelvollisen asuinvaltiossa. Osinko-, korko- ja rojaltituloa lukuun ottamatta verosopimus ei yleensä sisällä määräyksiä lähdevaltiossa määrättävän veron suuruudesta, joka siten riippuu vain ao. valtion sisäisestä lainsäädännöstä. Jos lähdevaltiolla on sopimuksen mukaan verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan pääsääntöisesti asuinvaltiossa. Toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei tarvita silloin, kun verosopimuksen mukaan tulo tai omaisuus verotetaan vain verovelvollisen asuinvaltiossa.

Kaksoisasujat

Joskus kaksinkertaista verotusta uhkaa syntyä sen vuoksi, että verovelvollista pidetään asukkaana kahdessa eri valtiossa, jotka molemmat pyrkivät verottamaan häntä asuinvaltioperiaatteen nojalla. Verosopimuksen perusteella ratkaistaan se valtio, jossa asuvana tällaista ns. kaksoisasujaa on pidettävä sopimusta sovellettaessa. Toinen valtioista joutuu tällöin yleensä luopumaan asuinvaltioperiaatteen soveltamisesta.

Asuinvaltioperiaate TVL:ssa

Suomessa asuinvaltioperiaate on todettu TVL 9.1 §:n 1 kohdassa. Verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, kuolinpesä ja yhteisetuus ovat velvollisia suorittamaan Suomessa veroa täältä ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus).

Lähdevaltioperiaate TVL:ssa

Alue- eli lähdevaltioperiaate todetaan TVL 9.1 §:n 2 kohdassa. Henkilö, joka ei ole asunut Suomessa sekä ulkomainen yhteisö ovat velvollisia suorittamaan Suomessa veroa vain täältä saamastaan tulosta (rajoitettu verovelvollisuus).

Verosopimukset on tehty estämään juridinen kaksinkertainen verotus eli tilanne, jossa samaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdessa eri valtiossa. Taloudellisella kaksinkertaisella verotuksella puolestaan tarkoitetaan sitä, että sama tulo verotetaan eri valtioissa kahden eri verovelvollisen tulona. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa yhtiö valtiosta A maksaa osinkoa peitellysti emoyhtiölleen valtiossa B. Valtiossa B verotetaan emoyhtiötä näin saadusta tulosta, mutta valtiossa A menoa ei hyväksytä sikäläisen yhtiön vähennykseksi. Verosopimusten 9 artiklassa sivutaan tällaisia tilanteita, mutta Suomen tekemät verosopimukset eivät sisällä ehdotonta velvoitetta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.

Liitteenä on luettelo valtioista, joiden kanssa Suomella on voimassa oleva verosopimus. Pohjoismaista monenkeskistä verosopimusta lukuunottamatta sopimukset ovat kahden valtion välisiä.

Taloudellinen kaksinkertainen verotus

Verosopimuksen suhde sisäiseen lainsäädäntöön

TVL 135 §:ssä on hallitukselle annettu valtuus vastavuoroisuuden edellytyksellä tehdä sopimus vieraan valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Tällöin voidaan sopia toisen valtion kanssa verotusoikeuden jakamisesta taikka siitä, että verovelvollinen kokonaan tai osittain vapautetaan suorittamasta Suomessa veroa. Em. lainkohdissa todetaan, että tällaisen sopimuksen perusteella toimitetun verotuksen katsotaan tapahtuneen TVL:n mukaan. Verosopimukset saatetaan Suomessa voimaan lailla. Verosopimusten valmistelusta sopimusneuvotteluineen vastaa Suomessa valtiovarainministeriön vero-osasto.

Verosopimus on tulos valtioiden välisestä kompromissista. Eri valtiot pitävät sopimusneuvotteluissa erilaisia asioita tärkeänä ja niillä on myös tarjottavana erilaisia etuja neuvottelujen pohjaksi. Näin ollen esim. Suomen eri maiden kanssa tekemät verosopimukset eivät ole täysin toistensa kaltaisia. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on kuitenkin ratkaisevasti vaikuttanut verosopimusten yhdenmukaistumiseen. Järjestö julkaisi jo vuonna 1963 mallin verosopimukseksi, jota suositeltiin käytettäväksi sopimusten pohjana. Malliin liittyi selventävä ns. kommentaariosa. Vuonna 1977 julkaistiin seuraava malli kommentaareineen ja sille perustuu valtaosa Suomen verosopimuksista. OECD on julkaissut mallisopimusta selvittävän laajennetun kommentaariteoksen "Model Tax Convention on Income and on Capital", jonka uusin versio on julkaistu 22.7.2010. Mallisopimuksesta kommentaareineen on Ruotsissa julkaistu ruotsinkielinen käännös.

Lähtökohtana on, että tulkittaessa Suomessa OECD:n malliverosopimuksen mukaisia verosopimuksen määräyksiä, on perusteltua antaa merkitystä sille, mitä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on sopimuksen tulkinnasta lausuttu riippumatta siitä, onko sopimuksen toinen osapuoli OECD:n jäsen (ks. KHO 2011:101).

Sopimuksen sitovuus

Kvalifikaatio-konflikti ja lähdevaltion etusijaperiaate

Kvalifikaatiokonflikti ja lähdevaltion etusijaperiaate (Conflicts of qualification) tulee kuitenkin ottaa myös huomioon (OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, 23 a ja b artikla, osa I.E). Jos verosopimus on asiassa tulkinnanvarainen, tulisi asia ratkaista viimekädessä lähdevaltion tulkinnan mukaisesti. Tällainen lähdevaltion etusijaperiaate voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa rojaltikäsité on lähdevaltiossa laajempi kuin toisessa valtiossa, ja myös verosopimuksen rojaltimääritelmä poikkeaa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesta rojaltimääritelmästä. Lähdevaltion tulkinta tulee kuitenkin perustua lähdevaltion lakiin. Pelkkä varauma OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ei ole riittävä peruste lähdevaltion etusijaperiaatteen soveltamiseen, koska tällainen varauma ei ole oikeudellisesti sitova.

Kvalifikaatiokonfliktista ei ole kyse tilanteessa, jossa tulkintaero ei johdu erilaisesta säännöspohjasta, vaan esimerkiksi verosopimuksen erilaisesta tulkinnasta tosiseikaston pohjalta (esimerkiksi toinen valtio katsoo, että kyse on liikeomaisuuteen kuuluvasta omaisuudesta, toinen valtio tulkitsee tilanteen eri tavalla). Voi olla, että toinen valtio hyväksyy lisäselvitysten jälkeen toisen valtion näkemyksen, jolloin verotusta oikaistaan toisessa valtiossa. Jos yhteisymmärrystä tällaisessa tilanteessa ei synny, on ainoana vaihtoehtona todennäköisesti normaali muutoksenhaku jommassakummassa valtiossa tai keskinäinen sopimusmenettely (ks. kappale Keskinäinen sopimusmenettely ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, 23 a ja b artikla, osa I. kappale 32.5).

Pienemmän veron periaate

Toisinaan verosopimuksen määräys on ristiriidassa sisäisen lainsäädännön kanssa. Verosopimuksen mukainen verotus voi olla ankarampi tai lievempi kuin sisäisen lainsäädännön edellyttämä verotus. Sopimuksessa voidaan esim. määrätä, että Suomesta toisessa sopimusvaltiossa asuvalle maksettavasta työeläkkeestä ei saa periä veroa Suomessa. TVL:n ja LähdeveroL:n mukaan tällainen eläke tulee kuitenkin verottaa Suomessa. Vastaavasti verosopimuksessa voidaan antaa Suomelle oikeus periä toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle maksettavasta korosta veroa 10 %, vaikka rajoitetusti verovelvollisen koroista ei TVL 9.2 §:n mukaan yleensä makseta veroa Suomessa. Tällaisissa tilanteissa ratkaisee pienemmän veron periaate. Verosopimus ohittaa siten sisäisen lainsäädännön aina, jos se kaventaa sisäisen lainsäädännön mukaista verotusta. Toisaalta verotusoikeus ei koskaan voi laajentua verosopimuksen perusteella. Esim. pohjoismaisen verosopimuksen mukaan Ruotsissa asuvan henkilön Suomesta saama palkka tai eläke saataisiin Ruotsissa ottaa huomioon määrättäessä veroa henkilön muusta tulosta. Ruotsin sisäinen lainsäädäntö kuitenkin edellyttää, että Suomesta saadulla palkalla tai eläkkeellä ei ole vaikutusta muun tulon veroprosenttiin.

Tynkäsopimukset

Suomi on solminut viime vuosina useita ns. tynkäverosopimuksia,

jotka koskevat säästötulojen verottamista sekä tietojenvaihtoa ja virka-apua ja sopimuksia, jotka sisältävät lisäksi määräyksiä myös tiettyjen tulotyyppien verotuksesta.

On pohdittu, ovatko nämä suppeat sopimukset sellaisia, että niitä voidaan pitää verosopimuksina tuloverolain ja muun lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Esimerkiksi ennakkoperintälain 25.3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

Suomen solmimissa kansainvälistä verotusta koskevissa sopimuksissa on ollut tarkoitus antaa vain ne edut, joista sopimuksessa on nimenomaisesti sovittu. Tarkoituksena ei ole ollut antaa sellaisia etuja, jotka kansallisessa lainsäädännössä on kytketty siihen, että Suomella on kyseisen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Tämän mukaan esimerkiksi kuuden kuukauden sääntö on lähtökohtaisesti sovellettavissa, kun työskentelyvaltion kanssa on solmittu niinsanottu minisopimus (Bermuda, Caymansaaret, Guernsey, Jersey, Mansaari). Minisopimukset ovat sopimuksia, joissa on määräyksiä esimerkiksi palkka- ja osinkotulon verotuksesta.

Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu

Seuraavassa verosopimusten artiklakohtaisessa tarkastelussa noudatetaan Suomen tekemissä verosopimuksissa tavallista, OECD:n mallisopimuksen mukaista artiklajärjestystä. Tarkastelusta ilmenee minkälaisia määräyksiä verosopimukset tavallisesti sisältävät. Palkkatuloa, osinkotuloa, liiketuloa jne. koskevien tulotyyppiartiklojen lisäksi sopimuksissa on mm. kotipaikka-artikla sekä menetelmäartikla, jossa selvitetään kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Verosopimuksissa on myös lueteltu ne verot, joihin sopimusta sovelletaan. Sitä vastoin sopimuksissa ei yleensä oteta kantaa vähennyksiin, jotka siten määräytyvät yksinomaan sisäisen lainsäädännön perusteella. Yksittäiset verosopimukset voivat poiketa mallisopimuksesta sekä verotusoi-keutta koskevien ratkaisujen että artiklajärjestyksen osalta. Yksittäiset verotuskysymykset ratkaistaan aina yksittäisten valtioiden välillä tehdyn verosopimuksen perusteella eikä koskaan mallisopimuksen perusteella.

1 Artikla

Henkilöt, joihin sopimusta sovelletaan

Verosopimuksen 1 artiklassa todetaan ne luonnolliset tai oikeushenkilöt joihin sopimusta sovelletaan. Tavallista on, että sopimus koskee sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa asuvia henkilöitä.

USA:n sopimus

Amerikan yhdysvaltojen kanssa tehdyn verosopimuksen erikoisuus on se, että sopimus koskee sopimusvaltioissa asuvien henkilöiden lisäksi myös sopimusvaltioiden kansalaisia. Sopimuksen 1 artiklan 3 kappaleen mukaan valtio voi kansalaisuuden perusteella verottaa kansalaisiaan ikäänkuin sopimus ei olisi tullut sovellettavaksi. Vaikka määräys koskee molempia sopimusvaltioita, sillä on merkitystä vain Yhdysvalloissa toimitettavassa verotuksessa. Tämä johtuu siitä, että Suomessa verotus ei perustu kansallisuuteen. Tosin TVL 9 §:ssä olevaa ns. kolmen vuoden sääntöä voidaan soveltaa vain Suomen kansalaisiin, mutta tällöinkään ei varsinaisesti ole kyse kansalaisuuden perusteella tapahtuvasta verottamisesta. Kolmen vuoden sääntöä Suomi voi Yhdysvaltojen kanssa tehdyn sopimuksen mukaan soveltaa sopimuksen 23.1 artiklan c) kohdan perusteella.

– jos USA verottaa pelkästään kansalaisuusperusteella

Yhdysvaltojen sopimuksen 1 artiklan 4 kappaleessa luetellaan useita tuloja, joiden osalta em. kansalaisuuteen perustuvaa verotusoi-keutta ei saada käyttää. Kansalaisuuden perusteella Yhdysvallat voi esim. kuitenkin verottaa Suomessa asuvalle Yhdysvaltojen kansal-aiselle Yhdysvalloista maksetun koron ja taiteilijarojal- tin. Ilman 1 artiklan määräystä nämä tulot verotettaisiin mainitussa tilanteessa vain tulon- saajan asuinvaltiossa eli Suomessa. Tapauksissa, joissa Suomi verot- taa asumisen ja Yhdysvallat pelkästään kansalaisuuden perusteella, kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että Yhdysvalloissa määrät- tävästä verosta vähennetään Suomessa maksettu vero. Tällöin poike- taan siitä yleisperiaatteesta, jonka mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan henkilön asuinvaltiossa.

Luxemburgilaiset holding-yhtiöt

Luxemburgin kanssa tehtyä verosopimusta ei sovelleta erityisiin Luxemburgin lain mukaan perustettuihin holding-yhtiöihin. Tämä so- veltamisalaa koskeva määräys on sopimuksessa sijoitettu 1 artiklan sijasta 29 artiklaan. Määräys merkitsee esim. sitä, että suomalaisen yhtiön maksaessa osinkoa tällaiselle holding-yhtiölle, suorituksesta on perittävä LähdeveroL:n mukainen vero verosopimuksessa olevan 15 %:n suuruisen veron sijasta.

Asuminen toisen sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön mukaan

Henkilö voi olla verosopimuksen tarkoittamassa merkityksessä jos- sain maassa asuva, mutta ei kuitenkaan ole sitä täysin maan sisäisen lainsäädännön perusteella eikä ole kaikista tuloistaan verovelvollinen ko. maahan ellei tulouta tuloa maahan.

Iso-Britannian sisäisissä säännöksissä on siellä asumiselle määri- tely kolme eri tasoa: ”residence”, ”ordinary residence” ja ”domicile” ja asumisstatuksen perusteella henkilölle saattaa olla mahdollista valita tietyn tulon verotus vain tulouttamisen perusteella. Tuloverosopimuk- sessa tämä on huomioitu siten, että henkilö voi vapautua Suomen verotusoikeuden piiristä tietyn tulon osalta vain jos näyttää tuloutta- neensa ko tulon Isoon-Britanniaan.

2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot

Verosopimuksen 2 artiklassa on luettelo niistä sopimusvaltioiden veroista, joita sopimus koskee. Verosopimuksessa oleva verojen luettelo on tyhjentävä. Esim. pohjoismaiseen verosopimukseen ei Ruotsin verojen luetteloon ole otettu fastighetsskatt-nimistä veroa. Näin ollen tätä veroa ei voida hyvittää Suomessa, kun täällä verotetaan Suomessa asuvan henkilön Ruotsissa omistama kiinteistö ja siitä saadut esim. vuokratulot. Eri asia on, että fastighetsskatt voi tulla vähennettäväksi tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n nojalla. Myöskään esim. Isossa-Britanniassa kannettava ns. Council-taxia ei hyvitetä Suomessa, koska se ei ole kyseisen verosopimuksen verojen luettelossa (Council-tax ei ole tulon perusteella kannettava vero). Sama koskee Ranskassa kannettavaa taxe d'habitationia. Se peritään henkilöiltä, jotka asuvat Ranskassa joko omistusasunnossa tai vuokralaisena.

Verosopimukset eivät koske sh- ja pr-maksua, työnantajan sotumaksua, arpajaisveroa eivätkä Suomen kiinteistöveroa. Tavalliset verosopimukset eivät koske myöskään perintö- tai lahjaveroa. Suomella on erityinen perintöverosopimus seuraavien maiden kanssa: Pohjoismaat, Alankomaat, Amerikan Yhdysvallat, Ranska ja Sveitsi. Pohjoismainen perintöverosopimus koskee myös lahjaverotusta. Perintöverosopimuksia selvitetään tarkemmin luvussa 9.

Vaikka verojen luettelo sopimuksissa on tyhjentävä, on sopimuksissa otettu kantaa myös ns. uusiin veroihin. Verojen luettelon jälkeen sopimuksessa on maininta siitä, että sopimusta sovelletaan myös kaikkiin samanlaisiin tai pääasiallisesti samanluonteisiin veroihin, joita on sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen suoritettava tuolloin suoritettavien verojen ohella tai asemesta.

Tavallisesti verosopimus koskee seuraavia Suomen veroja:

- ansiotulosta valtiolle suoritettava tulovero
- pääomatulosta valtiolle suoritettava tulovero
- yhteisöjen tulovero
- kunnallisvero
- kirkollisvero
- korkotulon lähdevero
- rajoitetusti verovelvollisen lähdevero
- varallisuusvero (Suomessa varallisuusverotus on poistettu v. 2006 alkaen)

Valtaosa Suomen tekemistä verosopimuksista on allekirjoitettu ennen Korkotulon lähdeveroL:n antamista 28.12.1990 eikä niiden verojen luettelossa siten ole tästä verosta mainintaa. Nämä verosopimukset koskevat kuitenkin korkotulon lähdeveroa, koska tämä on oleellisesti samanluonteinen vero kuin sopimuksissa yleensä esiintyy. Jos sitä vastoin 28.12.1990 jälkeen allekirjoitetun verosopimuksen verojen

**Korkotulon
lähdevero**

luettelossa ei mainita korkotulon lähdeveroa, sopimus ei koske em. veroa (esimerkiksi Irlanti, Sveitsi). Tällä on käytännön merkitystä vain sellaisten toisessa valtiossa asuvien osalta, jotka ovat vielä Suomessa yleisesti verovelvollisia. Tämä johtuu siitä, että Korkotulon lähdevero ei koske muita kuin Suomessa yleisesti verovelvollisia.

Jos verosopimus ei koske tiettyä veroa, henkilöltä voidaan Suomessa sopimuksen estämättä kantaa tällainen vero mikäli sen määrääminen on TVL:n tai VVL:n mukaan mahdollista. Ne verosopimukset, jotka eivät koske kunnallisveroa tai varallisuusveroa, ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. Se, että sopimus ei koske varallisuusveroa tai kirkollisveroa, johtuu tavallisesti siitä, että toinen sopimusvaltio ei kannata tällaista veroa eikä kaksinkertaisen verotuksen vaaraa tältä osin ole.

3 Artikla Yleiset määritelmät

Verosopimuksen 3 artikla sisältää määritelmiä. Artiklassa voidaan todeta esim. että sopimuksessa sanonta ”henkilö” tarkoittaa luonnollista henkilöä, yhtiötä ja muuta yhteenliittymää. Virossa rekisteröidyt ns. yhteisyritykset ovat oikeushenkilöitä. Tavallisesti artiklassa määritellään myös ”yhtiö” ja ”kansainvälinen liikenne”.

Pohjoismaisessa sopimuksessa todetaan, että ”sopimusvaltio” ei esim. Norjan osalta käsitä Huippuvuoria (Svalbard), jolla tarkoitetaan myös Karhusaarta (Björnö) eikä Jan Mayenia. Pohjoismaista verosopimusta ei näin ollen sovelleta näihin alueisiin. Kiinan verosopimusta ei sovelleta Hongkongiin johtuen Kiinan sopimuksen 3 artiklan määritelmästä. Siinä ”Kiina” tarkoittaa Kiinan kansantasavaltaa ja, maantieteellisessä merkityksessä käytettynä, kaikkia Kiinan kansantasavallan alueita (niihin luettuna sen aluemerit), joilla Kiinan veroa koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan, ja kaikkia sen aluemerien ulkopuolella olevia alueita (niihin luettuina merenpohja ja sen sisusta), joihin Kiinalla kansainvälisen oikeuden mukaisesti on tuomiovalta ja joilla Kiinan veroa koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan.

Kreikan verosopimuksen 3 artiklassa on määritelty mitä sanonnalla ”julkisyhteisö” tarkoitetaan. Suomessa vuoden 2010 alusta voimaantulleen uuden yliopistolain johdosta valtiovarainministeriö antoi eduskunnan verojaostolle lausunnon, jonka perusteella suomalaisia julkisoikeudellisia ja säätiömuotoisia yliopistoja ei tuloverotuksessa 1.1.2010 alkaen pidetä julkisyhteisöinä. Kun kuitenkin Kreikan verosopimuksen määrittelyn mukaan kaikki Suomen yliopistot ja korkeakoulut ovat julkisyhteisöjä, ne ovat edelleen julkisyhteisöjä verosopimusta

sovellettaessa. Määritelmiä on 3 artiklan lisäksi joskus sopimuksen muissakin artikloissa. Jos jotain käsitettä ei ole sopimuksessa määritelty, sopimusvaltio tulkitsee käsitettä oman verolainsäädäntönsä edellyttämällä tavalla.

Käsite, jota ei määritellä

Artikla sisältää myös ”toimivaltaisen viranomaisen” määritelmän. Suomessa tällä tarkoitetaan valtiovarainministeriötä tai sen valtuuttamaa viranomaista. Toimivaltaisella viranomaisella on mm. mahdollisuus neuvotella sopimuksen tulkintaa koskevista erimielisyyksistä toisen valtion edustajien kanssa ja tarvittaessa tehdä erityisiä keskinäisiä sopimuksia. Valtiovarainministeriö on VML 89.5 §:n nojalla antamallaan päätöksellä (esim. 21.12.2004/1263) valtuuttanut Verohallinnon toimimaan lähes kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa tarkoitettuna toimivaltaisena viranomaisena. Valtiovarainministeriö ratkaisee kuitenkin itse periaatteellisesti tai taloudellisesti tärkeät asiat. Lisäksi Valtiovarainministeriö on edelleen toimivaltainen viranomainen tilanteissa, joissa verosopimuksesta puuttuu valtuutusmahdollisuus.

Toimivaltainen viranomainen

4 Artikla

Verosopimuksen mukainen kotipaikka

Verosopimukset koskevat sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa asuvia henkilöitä. Sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä tarkoitetaan henkilöä, joka asianomaisen valtion lainsäädännön mukaan on siellä verovelvollinen kotipaikan, asumisen, liikkeen johtopaikan tai muun sellaisen seikan nojalla. Sopimusvaltiossa asuvana ei pidetä henkilöä, joka on tässä valtiossa verovelvollinen vain tästä valtiosta saadun tulon tai vain tässä valtiossa olevan varallisuuden perusteella.

Joskus TVL:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen on asumisen tai kotipaikan perusteella maailmanlaajuisesti verovelvollinen myös toisessa valtiossa. Tällöin hän on ns. kaksoisasuja.

Kaksoisasuja

Suomen kansalainen lähtee tilapäiselle työkomennukselle Ruotsiin 2 vuodeksi. Hän on näiden 2 vuoden ajan Suomessa yleisesti verovelvollinen olennaisten siteiden perusteella. Myös Ruotsi pitää häntä yleisesti verovelvollisena, koska hän oleskelee Ruotsissa yhtäjaksoisesti yli 6 kk:n ajan. Henkilö on kaksoisasuja.

Esimerkki

Verosopimukset on yleensä rakennettu siten, että niitä sovellettaessa henkilö voi asua vain yhdessä sopimusvaltiossa. Tämän vuoksi sopimuksessa on määräykset myös siitä, kummassa valtiossa kaksoisasujan katsotaan asuvan sopimusta sovellettaessa. Jos kyseessä on muu kuin luonnollinen henkilö, verosopimuksen mukainen asuinvaltio on yleensä se valtio, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Luonnollinen henkilö puolestaan asuu siinä valtiossa, jossa hänellä on

Pysyvä asunto

käytettävänä pysyvä asunto. Pysyvän asunnon ei tarvitse olla omistusasunto. Riittää, että asunto on pysyvästi verovelvollisen käyttöön varattuna ja että kyse ei ole tilapäisasumuksesta.

Elinetujen keskus

Jos pysyvä asunto on käytettävänä molemmissa valtioissa, luonnollisen henkilön katsotaan asuvan valtiossa, johon hänellä on kiinteimmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet (elinetujen keskus). Suomessa on yleensä katsottu, että henkilökohtaisilla siteillä (perhe) on enemmän merkitystä kuin taloudellisilla siteillä. Jos ei voida ratkaista, kummassa sopimusvaltiossa elinsetujen keskus on, henkilön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa hän oleskelee pysyvästi. Jos hän oleskelee pysyvästi molemmissa valtioissa tai ei oleskele pysyvästi kummasakaan, hänen katsotaan asuvan siinä sopimusvaltiossa, jonka kansalainen hän on. Tarvittaessa sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat keskinäisellä sopimuksella ratkaista asumiskysymyksen.

Esimerkki

Em. esimerkin kaksoisasuja voi antaa Ruotsissa oleskelun ajaksi asuntonsa Suomesta vuokralle. Kun hänellä tällöin on asunto käytettävänä vain Ruotsissa, Ruotsi on hänen asuinvaltionsa silloin, kun sovelletaan verosopimusta. Tällöin oikeus maailmanlaajuisen tulon verotukseen on vain Ruotsilla. Suomi voi verottaa vain Suomesta saatua tuloa, esim. asunnosta saatavan vuokratulon. Vuokratulo voidaan asuinvaltioperiaatteen nojalla verottaa myös Ruotsissa, mutta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi Ruotsin verosta vähennetään vuokratulosta Suomessa maksettu vero. Esim. Suomesta saatua korkotuloa ei sitä vastoin voida verottaa Suomessa, koska pohjoismainen verosopimus edellyttää, että korko verotetaan yksinomaan asuinvaltiossa.

Jos em. henkilöllä sitä vastoin on koko Ruotsissa oleskelun ajan asunto käytettävänä myös Suomessa ja jos myös hänen perheensä asuu tämän ajan Suomessa, katsotaan hänen elinsetujensa keskuksen ja siten verosopimuksen mukaisen asuinvaltionsa olevan Suomessa.

Esimerkki

Suomen kansalainen A oleskelee 1.2.2011–30.10.2012 välisen ajan perheineen Ruotsissa ja työskentelee ruotsalaisen työnantajan lukuun. Hän työskentelee tänä aikana Suomessa joka kuukausi yhden viikon ajan saman ruotsalaisen työnantajan lukuun. Muuta Suomessa oleskelua ei ole. Suomessa ollut asunto on annettu em. ajaksi vuokralle. A asuu verosopimuksen tarkoittamalla tavalla Ruotsissa, mutta on TVL:n mukaan Suomessa asuva. Vaikka kuuden kuukauden sääntö ei sovellu liian Suomessa oleskelun takia, Suomi ei kuitenkaan voi millään tavalla huomioida ruotsalaiselta työnantajalta saatua palkkaa. Edes Suomessa tehtyyn työhön perustuvaa palkan osaa ei voida verottaa Suomessa, koska työnantaja ei ole Suomesta ja A ei oleskele Suomessa yli 183 päivää per 12 kuukautta sinä aikana kun hän on verosopimuksen mukaan Ruotsissa asuva.

5 Artikla Kiinteä toimipaikka

Verosopimusten mukaan sopimusvaltiossa voidaan verottaa toisesta sopimusvaltiosta olevaa yritystä liike- tai palvelutuotosta, jos liiketoimintaa on harjoitettu ensiksi mainitussa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Kuten jäljempänä 15 artiklaa selvitettäessä todetaan, työnantajan kiinteällä toimipaikalla on merkitystä myös ratkaistessa, verotetaanko palkkatulo työntekijän asuinvaltiossa vai työntekijävaltiossa.

Tilanteet, joissa sopimusvaltiossa olevalla yrityksellä on kiinteä toimipaikka toisessa sopimusvaltiossa, eivät ole kovin yleisiä. Jos liiketoimintaa toisessa valtiossa harjoitetaan merkittävässä määrin, on tavallisempaa, että ao. valtioon perustetaan erillinen yritys esim. tytäryhtiö.

Kiinteän toimipaikan määritelmä on yleensä verosopimuksen 5 artiklassa. Määritelmän mukaan kiinteä toimipaikka käsittää erityisesti

- a) yrityksen johtopaikan;
- b) sivuliikkeen;
- c) toimiston;
- d) tehtaan;
- e) työpajan;
- f) kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen, louhoksen tai muun paikan, josta luonnonvaroja otetaan.

Paikka, jossa harjoitetaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaa, muodostaa tavallisesti kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli 12 kk ajan. Jos aika ylittyy, kiinteän toimipaikan katsotaan olleen olemassa työn alusta alkaen. Myös rautatien tai kaasuputken rakentaminen voi muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka työtä sen luonteesta johtuen joudutaan tekemään eri paikkakunnilla. Eräiden maiden kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa jo 6 tai 9 kuukautta kestävä rakennus- tai asennustoiminta. Nämä maat ilmenevät ohjeesta ”Ulkomaille lähetettävä työntekijä”. Venäjän verosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu toiseen valtioon teollisuusrakentamisessa vasta, kun rakennustoiminta siellä ylittää 18 kk.

Rakennustyömaa

Kiinteää toimipaikkaa ei yleensä katsota muodostuvan toiminnasta, joka on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa. Tällaista toimintaa voi olla esim. tavaroiden varastoiminen tai näytteillä pitäminen tai tavaravaraston pitäminen toisen toimesta tapahtuvaa muokkaamista tai jalostamista varten. Liikepaikan pitäminen ainoastaan tavaroiden ostamista tai tietojen keräämistä varten ei myöskään muodosta kiinteää toimipaikkaa.

Avustava toiminta

Edustaja muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan, jos hän ei ole

Edustaja

itsenäinen ja jos hänellä on valtuus solmia sopimuksia yrityksen puolesta ja hän myös säännöllisesti tällaista valtuuttaan käyttää. Jos edustajan toiminta kuitenkin on vain avustavaa tai valmistelemaa, kiinteää toimipaikkaa ei muodostu.

Emo- tai tytäryhtiö

Se seikka, että yrityksellä on toisessa valtiossa emo- tai tytäryhtiö ei 5 artiklan mukaan itsessään merkitse sitä, että yrityksellä katsottaisiin olevan toisessa valtiossa kiinteä toimipaikka. Kiinteää toimipaikkaa selvitetään yksityiskohtaisemmin luvussa 8.

6 Artikla Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo.

Verosopimusten mukaan kiinteästä omaisuudesta saatu tulo voidaan aina verottaa kiinteän omaisuuden sijaintivaltiossa. Määräys koskee kaikkea kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa. Sijaintivaltiossa voidaan siten verottaa myös maatalouden ja metsätalouden tulot sekä tulot kiinteistön vuokrauksesta. Kiinteän omaisuuden myyntivoitosta säädetään yleensä erikseen artiklassa 13.

Kerrostalohuoneistot

Yleensä artiklassa 6 todetaan, että sanonnalla ”kiinteä omaisuus” on se merkitys, mikä sillä on omaisuuden sijaintivaltion lainsäädännön mukaan. Pohjoismaiden ulkopuolella on tavallista, että kerrostalohuoneistot katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Näin ollen Suomessa asuvan henkilön saama vuokratulo esim. Espanjassa, Ranskassa tai Yhdysvalloissa sijaitsevasta kerrostalohuoneistostaan voidaan verottaa ao. sijaintivaltiossa. Myös Suomi on halunnut verotusoikeuden Suomessa sijaitsevien, irtaimeksi omaisuudeksi katsottavien kerrostalohuoneistojen vuokratuloihin silloinkin, kun tulonsaaja asuu ulkomailla. Tämän vuoksi valtaosaan Suomen tekemistä verosopimuksista on sisällytetty määräys, joka mahdollistaa asunto-osakeyhtiön osakkeisiin ja asunto-osuuskunnan osuuksiin perustuvan tulon verottamisen sijaintivaltiossa. Esimerkiksi pohjoismaisessa verosopimuksessa määräys on 6.3 artiklassa.

Yrityksen saama tulo

Sopimusvaltiossa olevan yrityksen saama esim. vuokratulo toisessa sopimusvaltiossa omistamastaan kiinteistöstä voidaan verottaa kiinteistön sijaintivaltiossa silloinkin, kun yritys ei harjoita viimeksi mainitussa valtiossa liiketoimintaa kiinteästä toimipaikasta.

7 Artikla Liiketulon verotus

Sopimusvaltiosta olevaa yritystä voidaan verottaa liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että toimintaa harjoitetaan tässä toisessa valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos

toimintaa harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta, toimipaikan sijaintivaltio saa verottaa liiketulosta ainoastaan sen osan, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Täksi osaksi katsotaan tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys. Artiklassa määritellään ne periaatteet, joiden mukaan tulo luetaan kiinteän toimipaikan tuloksi. Liiketulon verotusta selvitetään tarkemmin luvussa 8.

8 Artikla

Merenkulku ja ilmakuljetus

Tulosta, jonka sopimusvaltiosta oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan yleensä vain joko mainitussa valtiossa tai siinä valtiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Jos tosiasiallinen johto on laivassa, tulo verotetaan yleensä vain siinä valtiossa, jossa aluksen kotisatama on tai missä laivanisäntä asuu.

9 Artikla

Etuyhteudessa keskenään olevat yritykset

Etuyhteystilanteissa (esim. emoyhtiö Isossa-Britanniassa ja tytäryhtiö Suomessa) sovitaan joskus kaupallisissa tai rahoitussuhteissa ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Verosopimuksen 9 artiklan mukaan kaikki se tulo, joka ilman em. ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, saadaan tällöin verotuksessa lukea tämän yrityksen tuloon. Esim. pohjoismaisessa verosopimuksessa edellytetään tällaisissa tilanteissa, että sopimusvaltion viranomaiset ilmoittavat asiasta toisen valtion viranomaisille, jotta siellä voidaan harkita yrityksen tuloa koskevan laskelman tarkistamista.

10, 11 ja 12 Artikla

Osinko, korko ja rojalti

Osingosta, korosta ja rojaltista voidaan verosopimusten mukaan yleensä periä lähdevaltiossa veroa 5–15 %. Lähdevaltion vero on vielä alhaisempi, jos osingonsaajana on yhtiö joka omistaa maksajan pääomasta tietyn osan, esim. 25 %. Suomesta verosopimusvaltioissa asuville maksettavien osinkojen, korkojen ja rojaltien lähdeveroprosentit ilmenevät luvun 5 liitteenä olevasta lomakkeesta VEROH 6214b. Yleensä on sovittu, että kummassakin valtiossa sovelletaan tiettyyn tuloon samaa lähdeveroprosenttia. Kuitenkin esim. Suomen ja Kreikan ja Suomen ja Ranskan välisissä sopimuksissa on osingon osalta sovittu erilaisista lähdeveroprosenteista.

Peitelty osingonjako

Osingon verottamista koskevia sopimusmääräyksiä sovelletaan myös peiteltyyn osingonjakoon. Jos Suomessa esim. verotarkastuksessa todetaan rajoitetusti verovelvollisen saaneen Suomesta peiteltyä osingonjakoa, perimättä jätetty lähdevero pannaan LähdeveroL 8 §:n perusteella maksuun perimiseen velvolliselle, jos on kyse maksajan laiminlyönnistä. Ks. tarkempi selvitys luvussa 5.

Yhtiöveron hyvitys

Suomessa nyttemmin poistettuun yhtiöveron hyvitysjärjestelmään ei kuulunut mahdollisuus siihen, että rajoitetusti verovelvollinen olisi saanut hyvityksen. Hyvitys tuli kyseeseen vain verosopimuksen perusteella. Vain Irlannin sopimuksessa oli tällainen määräys ja Irlannissa asuvat saattoivat saada Suomesta hyvityksen erillisen verovirastolle tehtävän hakemuksen perusteella.

Rojalti

Yleensä rojaltilla tarkoitetaan kaikkia suorituksia, jotka saadaan korvauksena kirjallisen, taiteellisen, tai tieteellisen teoksen, mukaan lukien elokuvafilmit, tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai menetelmän käyttämisestä tai käyttöoikeudesta taikka kokemuseräisestä teollis-, kaupallis- tai tieteellisluonteisesta tiedosta. Koska verosopimusten rojalTIMääritelmissä on usein eroavuuksia, tulee rojalTin määritelmä tarkistaa aina sovellettavasta verosopimuksesta

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin (12 artiklan kappaleet, erityisesti 11–11.3) mukaan rojalTia ei ole erilaiset palvelusopimukset (konsultoinnit) jossa yritys käyttää omaa erityistä tietotaitoaan tarjotakseen palveluja asiakkaalle, ja jossa luovutetaan kyllä palvelusta syntynyt tulos ja käyttöoikeudet tulokseen, mutta jossa ei kuitenkaan luovuteta sitä tietotaitoa, joka suunnittelua tarjoavalla yrityksellä on pystyäkseen toteuttamaan kyseisen palvelutoimeksiannon. RojalTia ei siten ole yleensä konsultointipalvelut, koska siinä ei luovuteta ohjelmistoja, know how:ta eikä mitään muuta rojalTiin liittyvää konsultointipalvelun tuottamisen yhteydessä. Kyse on yleensä sopimuksen mukaisesta tehdystä (projektin) konsultoinnista, johon yritys käyttää omaa tietotaitoaan. Tietotaitoa ei luovuteta asiakkaalle, eikä asiakas voi käyttää tietotaitoa omaan lukuunsa. Asiakkaalle luovutetaan ainoastaan tietotaidon hyödyntämisestä syntynyt konsultointipalvelu ja sen lopputulos, jota aikaisemmin ei ole ollut olemassa. Kyse ei ole aineettomien oikeuksien kehittämisestä eikä myymisestä (Ks. myös KHO 2011:101).

Joissain verosopimuksissa rojalTiartikla sisältää myös korvauksen teknisestä palveluksesta, mutta tällöin kyseinen artikla on yleensä otsikoitu ”Korvaus rojalTista tai teknisestä palveluksesta”. Siten näissäkään tilanteissa rojalTIMääritelmä ei poikkea malliverosopimuksesta, vaan kyseinen artikla sisältää rojalTin lisäksi määräykset teknisen korvauksen verottamisesta.

13 Artikla

Omaisuuuden luovutuksesta saatu voitto

Kiinteän omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta voidaan aina verottaa omaisuuden sijaintivaltiossa. Irtain omaisuus verotetaan tavallisesti vain tulonsaajan asuinvaltiossa. Suurin osa Suomen tekemistä verosopimuksista sisältää kuitenkin määräyksen, jonka mukaan huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden ja osuuksien luovutuksesta saatu voitto voidaan verottaa yhtiön tai osuuskunnan sijaintivaltiossa. Esimerkiksi pohjoismaisessa verosopimuksessa määräys sisältää 13 artiklan 2 kappaleeseen. Verotus sijaintivaltiossa tapahtuu a.o. valtiossa voimassa olevien luovutusvoiton verotusta koskevien säännösten mukaan.

Alankomaiden sopimus sallii luovutusvoiton verotuksen yhtiön kotivaltiossa, jos tulonsaaja on luovutusta lähinnä edeltäneiden 5 vuoden aikana ollut yleisesti verovelvollinen tässä valtiossa. Samantapainen määräys on pohjoismaisessa verosopimuksessa. Määräyksestä huolimatta Suomi ei kuitenkaan verota esim. Ruotsissa asuvaa rajoitetusti verovelvollista tällaisesta voitosta, koska tulo ei TVL 10 §:n perusteella ole Suomesta saatua tuloa. Päinvastaisessa tilanteessa Ruotsi voisi verottaa luovutusvoitosta oman lainsäädäntönsä mukaisesti ja Suomessa sovellettaisiin hyvitysmenetelmää.

Poikkeuksia

14 Artikla

Itsenäinen ammatinharjoittaminen

Itsenäisen ammatin harjoittamisesta saadusta tulosta verotetaan pääsääntöisesti vain siinä valtiossa, jossa ammatin harjoittaja asuu. Jos hänellä kuitenkin on ammatinharjoittamista varten kiinteä paikka toisessa valtiossa, kiinteään paikkaan kuuluvasta tulon osasta voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa. Kiinteänä paikkana pidetään esim. ateljeeta tai lääkärin vastaanottohuonetta.

Tuloa, joka saadaan esitelmän tai luennon pitämisestä toisen järjestämässä tilaisuudessa, on Suomessa vakiintuneesti pidetty palkkatulona. Joissain valtioissa saatetaan tällainen tulo katsoa ammattitoiminnan tuloksi. Vähämerkityksisissä kysymyksissä kotivaltion veroviranomaiset usein mukautuvat lähdevaltion tulkintaan. Siten 14 artiklan mahdolliset tulkintaerimielisyydet eivät useinkaan ole johtaneet kaksinkertaiseen verotukseen eikä kysymyksiä juurikaan ole Suomessa saatettu jäljempänä selvitettävään artiklan 25 mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn.

OECD:n mallisopimuksen uusimmasta versiosta on ammattituloa koskeva artikla 14 poistettu. Kun uuden mallin mukaisia verosopimuksia tehdään, verotusoikeus ammatinharjoittamisesta saatuun tuloon ratkaistaan artiklan 7 (liiketulo) perusteella.

Esim. pohjoismainen sopimus

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan muussa kuin asuinvaltiossa harjoitetusta ammattitoiminnasta voidaan verottaa ao. toisessa valtiossa kiinteän paikan puuttumisesta huolimatta. Tällöin edellytetään kuitenkin, että ammatinharjoittaja on oleskellut tässä toisessa valtiossa yli 183 päivää 12 perättäisen kuukauden aikana. Oleskeluajalla on ammattitulon verotuksessa merkitystä myös esim. Azerbaidžhanin, Tsekin ja Egyptin kanssa tehdyn sopimuksen mukaan. Joidenkin uudempien verosopimusten mukaan ammatinharjoittajalla kiinteän toimipaikan muodostaa yli 183 päivän oleskelu toisessa valtiossa perättäisten 12 kuukauden aikana. Tällaisia ovat mm. Latvian, Liettuan, Viron ja Etelä-Afrikan sopimukset.

15 Artikla Yksityinen työsuhde

Yksityisoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvasta palkasta voidaan yleensä verottaa siinä valtiossa, jossa työ on tehty.

Mekaanikkosääntö eli 183-päivän-sääntö

Tärkein poikkeus työntekovaltion verotusoikeutta koskevasta pääsäännöstä on ns. mekaanikkosääntö. Sen mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä saadusta palkasta verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, jos kaikki seuraavat edellytykset samanaikaisesti täyttyvät:

- 1) työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää kalenterivuoden tai (joissain sopimuksissa) 12 perättäisen kuukauden aikana,
- 2) työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan ei asu työskentelyvaltiossa ja
- 3) hyvityksellä ei menona rasieta työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa.

Jos yksikin edellä mainituista edellytyksistä jää täyttymättä, voidaan palkasta pääsäännön mukaisesti verottaa työskentelyvaltiossa. Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan työntekovaltio voi em. edellytyksistä riippumatta aina verottaa palkan, jos kyseessä on työvoiman vuokraus (15 artiklan 2 d) kappale) tai jos palkka on verovapaata henkilön asuinvaltiossa (26 artiklan 5 kappale).

Mekaanikkosääntö ja kuuden kuukauden sääntö ovat kaksi eri asiaa

Mekaanikkosääntö ja TVL 77 §:ssä oleva kuuden kuukauden sääntö ovat kaksi eri asiaa. Mekaanikkosäännöllä ratkaistaan se, onko työntekovaltiolla oikeus verottaa palkka. Tätä ratkaisua tehtäessä ei ole merkitystä, soveltuuko ao. palkkaan Suomessa kuuden kuukauden sääntö vai ei. Kuuden kuukauden sääntö puolestaan ratkaisee ulkomaantyöskentelystä saadan palkan verokohtelun Suomessa. Kuuden kuukauden sääntöä (ks. ohje Ulkomaantyöskentelyn verotus luvun 4 liitteenä) ei lainkaan sovelleta, jos mekaanikkosääntö estää verottamisen työskentelyvaltiossa.

Laskettaessa, onko työntekijän oleskelu työntekovaltiossa kestänyt yli 183 päivää, otetaan huomioon kaikki tosiasialliset oleskelupäivät ja niiden osat. Mukaan lasketaan siten myös työntekovaltiossa vietetyt lomapäivät. Kyseinen 183 päivän aika lasketaan joko kalenterivuositain, tai perättäisiltä 12 kuukaudelta kuten pohjoismaisessa sopimuksessa sekä useimmissa uusissa verosopimuksissa, ks. luvun 4 liitteenä oleva ohje Ulkomaantyöskentelyn verotus. Katso myös OECD-mallisopimuksen kommentaarin esimerkit verosopimuksen mukaisesta asumisesta ja 183 päivän laskennasta luvusta 4.

Päivien laskeminen

Palkka sopimusvaltiossa olevan yrityksen kansainväliseen liikenteeseen käyttämässä laivassa tai ilma-aluksessa tehdystä työstä voidaan tavallisesti verottaa joko yrityksen kotivaltiossa tai siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan merimiesten tulo verotetaan kuitenkin vain aluksen lippuvaltiossa. Jos esim. Suomessa asuva henkilö työskentelee Ruotsin lipun alla liikennöivässä aluksessa, aluksella ansaittu tulo verotetaan Ruotsissa. Suomessa tähän tuloon on sovellettu vapautusmenetelmää vuoden 2000 loppuun ja sen jälkeen hyvitysmenetelmää, ks. artikkelit 15.3 ja 31.3 vuoden 1996 verosopimuksessa SopS 26/97. Kansainvälisessä liikenteessä olevassa ilma-aluksessa saatu tulo verotetaan pohjoismaisen sopimuksen mukaan vain työntekijän asuinvaltiossa. Näin ollen esim. tanskalaisen lentoyhtiön palveluksessa oleva lentoemäntä, joka asuu Suomessa, maksaa ko. tulosta veron vain Suomeen. Pohjoismaisessa verosopimuksessa on erityismääräys myös kalastusaluksella työskentelevistä, joiden tulo verotetaan vain tulonsaajan asuinvaltiossa.

Merimiehet, lentoemännät ym.

Pohjoismaiseen verosopimukseen olennaisena osana kuuluvassa pöytäkirjassa on määräyksiä mm rajakuntalaisten verotuksesta. Tietyn edellytyksin rajakuntalaisten verotuksessa poiketaan yleisistä periaatteista ja palkka verotetaan yksinomaan henkilön kotivaltiossa. Poikkeusmääräys koskee vain tilanteita, joissa

Rajakuntalaiset

- henkilö asuu Suomen ja Ruotsin tai Suomen ja Norjan väliseen maarajaan rajoittuvassa kunnassa ja
- työskentelee samaan maarajaan rajoittuvassa kunnassa toisessa valtiossa (vuodesta 1998 alkaen työnantaja voi olla myös työntekovaltiosta oleva julkisyhteisö) ja
- oleskelee lisäksi säännöllisesti, yleensä vähintään kerran viikossa kotivaltiossa olevassa vakituksessa asunnossaan vähintään 2 päivää ja yhden yön. Päivällä tarkoitetaan myös päivän osaa.

Jos kaikki kolme edellytystä täyttyvät, yksinomaan kotivaltio verottaa palkan. Jos taas yksikin edellytyksistä jää täyttymättä, noudatetaan tavanomaisia verotusoikeuden jakosääntöjä.

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan vuokratun työntekijä palkka voidaan aina verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa hän työs-

Työvoiman vuokraus

kentelee vuokrattuna. Vuokraus määritellään verosopimukseen liittyvän pöytäkirjan V kohdassa. Työntekijä on vuokrattu, jos hänen työnantajansa (vuokranantaja) asettaa hänet käytettäväksi toisen yrityksen (toimeksiantajan) liiketoiminnassa, jota harjoitetaan toisessa pohjoismaassa. Lisäksi edellytetään, että toimeksiantaja asuu työntekovaltiossa tai toimeksiantajalla on siellä kiinteä toimipaikka. Vuokraustilanteessa vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kannan siihen liittyvää riskiä.

Kysymys siitä, onko työntekijää pidettävä vuokrattuna, on ratkaistava kokonaisarvioinnin perusteella. Vuokraukseen viittaavat seuraavat seikat:

- a) työn yleinen johto ja ohjaus kuuluu toimeksiantajalle,
- b) työ tehdään työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa,
- c) vuokranantajalle suoritettava hyvitys lasketaan käytetyn ajan mukaan tai muun, hyvityksen ja työntekijän saaman palkan välisen yhteyden perusteella,
- d) toimeksiantaja asettaa suurimman osan työvälaineistä ja tarvikkeista käytettäväksi, ja
- e) työntekijöiden lukumäärä ja soveliaisuus määrätään muutoin kuin yksipuolisesti vuokranantajan toimesta.

Vastaavia määräyksiä on myös esim. Baltian maiden kanssa tehdyissä verosopimuksissa.

Jos Suomessa asuva henkilö työskentelee suomalaisen työnantajan lukuun esimerkiksi Norjassa, Suomen verotuksessa ei oma-alotteisesti oteta kantaa mahdolliseen vuokraustilanteeseen. Toisaalta Suomessa yleensä hyväksytään Norjan veroviranomaisten näkemys verosopimuksen mukaisen työvoimanvuokraustilanteen olemassaolosta, jos kyseinen työntekijä esittää tästä näkemyksestä tositteellisen selvityksen. Selvitys voi olla esimerkiksi Norjan viranomaisten työnantajalle tai työntekijälle lähettämä kirje, josta asia ilmenee.

Sisäisen lainsäädännön kapeudesta on johtunut, että aikaisemmin Suomessa ei pelkällä vuokrauserusteella voitu verottaa ulkomailta Suomeen tulevaa työntekijää silloinkaan, kun verosopimus olisi antanut verottamiseen oikeuden. Vuoden 2007 alusta tilanne on muuttunut. Vuokratun työntekijän palkka on TVL 10 §:ssä säädetty Suomesta saaduksi tuloksi ja Suomi pystyy hyödyntämään verosopimuksessa mahdollisesti saamaansa oikeutta verottaa vuokratyöntekijän palkka.

16 Artikla Johtajanpalkkiot

Verosopimuksen 16 artikla sisältää määräykset johtajanpalkkiosta ja muusta sellaisesta suorituksesta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa toisessa sopimusvaltiossa olevan yhtiön johtokunnan tms.

Vuokraus ja työskentely ulkomailla

TVL 10 § ja työvoiman vuokraus

jäsenenä. Tällaiset korvaukset voidaan yleensä verottaa tässä siinä sopimusvaltiossa, jossa ao. yhtiön kotipaikka on. Verosopimus antaa siten esim. Suomelle verotusoikeuden kokouspalkkioon, jonka ulkomailla asuva saa osallistumisesta suomalaisen yhtiön johtokunnan kokoukseen silloinkin, kun kokous on pidetty ulkomailla. TVL 10 § on vuoden 1996 alusta muutettu niin, että myös se mahdollistaa kokouspalkkion verottamisen myös ulkomailla pidetyn kokouksen osalta. Normaali toimitusjohtajan palkka ei ole artiklan 16 mukaista tuloa, vaan siihen sovelletaan artiklaa 15.

17 Artikla Taiteilijat ja urheilijat

Urheilijoiden ja esiintyvien taitelijoiden palkkiot voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa toimintaa harjoitetaan. Tämä koskee useimmiten sellaisiakin tilanteita, joissa esiintymisestä maksettu tulo ei tule urheilijalle tai taitelijalle itselleen, vaan ulkomaiselle yritykselle tai esim. urheiluseuralle.

Suomen sisäinen lainsäädäntö on ennen vuotta 1996 estänyt rajoitetusti verovelvollisen urheilijan tai taitelijan saaman palkkion verottamisen Suomessa, jos työskentelyn on katsottu tapahtuneen muualla kuin Suomessa olevan työnantajan lukuun. Ks. yleistä ja rajoitettua verovelvollisuutta käsittelevä luku 3 oikeustapauksineen.

Jos taitelijan tai urheilijan esiintyminen tapahtuu julkisyhteisön lukuun, vanhoissa Suomen solmimissa sopimuksissa tulee sovellettavaksi 17 artiklan sijasta julkisoikeudellista palkkatuloa koskeva 19 artikla. Tällä seikalla on usein merkitystä mm. kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän kannalta.

Vaikka palkan tai palkkion maksaa kaupunginteatteri tai valtionopera, aina ei ole kyse julkisyhteisön maksamasta suorituksesta. Usein toimintaa harjoittaa muu kuin julkisyhteisö (kunta tms.) itse. Orkesteria tai teatteria ylläpitää erillinen yhtiö, yhdistys tai säätiö. Voi olla, että julkisyhteisö rahoittaa avustuksilla lähes kokonaan tällaisen yhteisön toiminnan, mutta se ei tee yhteisöstä julkisoikeudellista yhteisöä. Esimerkiksi Suomen kansallisooppera ei ole julkisyhteisö, koska toimintaa harjoittaa säätiölain mukainen säätiö, jota ei ole erikseen säädetty julkisyhteisöksi. Kun on kyse ulkomaisista orkestereista, ratkaisun pitää perustua ao. valtion lainsäädäntöön ja siihen, kuinka tuossa valtiossa julkisyhteisö määritellään. Esimerkiksi Saksassa osavaltioiden yleisradioyhtiöt ja niiden yhteydessä tai niistä erillään toimivat orkesterit ovat usein lainsäädännössä säädetty julkisyhteisöiksi. Myös verosopimuksen määritelmät on syytä tarkistaa, esim. Japanin sopimuksessa sopimusvaltiolla tarkoitetaan myös kaikkia yksiköitä, joiden pääoman Japanin hallitus kokonaan omistaa.

Julkisyhteisö työnantajana

Aiemmin OECD:n malliverosopimuksen 19 artiklan 3 kappaleen mukaan julkisyhteisön harjoittaman liiketoiminnan yhteydessä saatuun tuloon sovelletaan 15, 16 ja 18 artikloiden määräyksiä. Vuoden 1995 mallisopimukseen on lisätty viittaus 17 artiklaan. Suomen solmimissa uudemmissa sopimuksissa on 19 artiklan muotoilussa noudatettu vuoden 1995 mallisopimusta. Jos verosopimuksen 19 artiklan 3 kappaleessa on viittaus 17 artiklaan, sovelletaan taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta saatuun tuloon pääsääntöisesti 17 artiklaa, vaikka maksaja on julkisyhteisö.

USA:n sopimus

Amerikan yhdysvaltojen kanssa tehdyn verosopimuksen mukaan urheilijat ja taitelijat voivat olla vapautettuja esiintymisvaltiossa suoritettavasta verosta. Jos esiintymisestä maksettu hyvitys ei ylitä 20 000 USD vuodessa, hyvitys on veronalaista yksinomaan esiintyjän kotivaltiossa. Jos määrä ylittyy, koko palkkio saadaan verottaa esiintymisvaltiossa. Kun arvioidaan 20 000 USD:n rajan ylittymistä, hyvitykseen lasketaan artiklan 17.1 mukaan myös kaikki ao. taitelijalle korvatut tai hänen puolestaan maksetut kulut; esim. hotellilaskut ja matkaliput.

Huojennusta ei myönnetä henkilölle, joka on muuttanut esiintymisvaltioon perheineen tai muutoin siten, että ko. valtio on katsottava hänen verosopimuksen mukaiseksi asuinvaltiokseen. Tämä johtuu siitä, että ao. verosopimuksissa todetaan esiintymisvaltiossa myönnettävään vapautukseen oikeutetuksi vain sellainen henkilö, joka asuu toisessa sopimusvaltiossa.

18 Artikla Eläke

Julkisyhteisön palveluksessa ansaittu eläke verotetaan verosopimusten mukaan tavallisesti vain siinä valtiossa, josta se maksetaan. Jos eläke perustuu julkisyhteisön harjoittamassa liiketoiminnassa tehtyyn työhön tai jos eläkkeensaaja on asuinvaltion kansalainen, julkisyhteisön maksama eläke verotetaan kuitenkin usein vain saajan asuinvaltiossa. Sopimusvaltion sosiaalilainsäädäntöön perustuvat eläkkeet verotetaan tavallisesti vain tässä valtiossa. Muut eläkkeet jäävät monesti verotettavaksi yksinomaan asuinvaltiossa. Verosopimusten eläkettä koskevat määräykset käyvät tarkemmin ilmi luvun 5 liitteenä olevasta ohjeesta Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja.

19 Artikla Julkisoikeudellinen palvelus

Valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta oikeushenkilöltä saatu muu hyvitys kuin eläke verotetaan lähtökohtaisesti vain siinä valtiossa, josta suoritus maksetaan. Määräys koskee tavallisesti myös muutoin kuin virkamiehenä saatua palkkaa julkisyhteisöltä.

Useiden verosopimusten mukaan hyvityksestä verotetaan kuitenkin vain siinä sopimusvaltiossa, jossa työ tehdään, jos saaja asuu työnte-kovaltiossa ja jompikumpi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

a) saaja on työnte-kovaltion kansalainen tai

b) saajasta ei tullut työnte-kovaltiossa asuvaa ainoastaan tämän työn tekemiseksi.

Pohjoismaisen sopimuksen mukaan työnte-kovaltiolla on verotusoikeus myös silloin, kun siinä valtiossa, josta hyvitys maksetaan, ei sisäisen lainsäädännön vuoksi voida verottaa hyvityksestä.

Tässä tarkoitettuna julkisoikeudellisena oikeushenkilönä voidaan pitää vain sellaista oikeushenkilöä, joka sopimusvaltion lainsäädännön mukaan on muodostettu nimenomaan julkisoikeudelliseksi. Oikeudelliselta rakenteeltaan yksityisoikeudellinen oikeushenkilö ei ole sellainen, jota 19 artiklassa tarkoitetaan. Osakeyhtiö on yksityisoikeudellinen oikeushenkilö silloinkin, kun kyseessä on ns. valtioonemmistöinen osakeyhtiö.

20 Artikla

Opiskelijat ja harjoittelijat sekä opettajat ja tutkijat

Suomen tekemissä uudemmissa verosopimuksissa ei tavallisesti ole erityismääräyksiä opiskelijoiden muualla kuin asuinvaltiossaan ansaitseman palkan verotuksesta. Yleensä on vain todettu, että toisessa valtiossa tilapäisesti oleskellessaan heidän ei tarvitse maksaa siellä veroa ko. valtion ulkopuolelta saamistaan tuloista. Tällöin tässä toisessa valtiossa ansaitun palkan verotusoikeus ratkaistaan normaaliin tapaan 15 ja 19 artiklan mukaisesti. Sitä vastoin vanhemmissa verosopimuksissa on määräyksiä opiskelijoiden toisessa sopimusvaltiossa ansaitsemaa palkkaa koskevista huojennuksista. Usein huojennuksen markkamäärää ei mainita, vaan todetaan vain verosta vapaaksi määrä, joka on elatusta varten välttämätön. Näissä tapauksissa pidetään Suomeen tulevan opiskelijan ja harjoittelijan osalta verovapaana LähdeveroL 6 §:n mukaista vähennystä, joka on 510/kk tai 17/pv.

Verosopimukset, joissa on em. määrää suurempia huojennuksia ilmenevät luvun 5 liitteenä olevasta ohjeesta Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat.

Opiskelijat

Valtaosa Suomen tekemistä verosopimuksista ei sisällä opettaja-artiklaa. Tällöin opettajan ja tutkijan palkkatuloon sovelletaan työnantajan riippuen 15 artiklaa tai 19 artiklaa. Eräissä vanhemmissa verosopimuksissa on kuitenkin vielä määräyksiä opettajille ja tutkijoille myönnettävistä huojennuksista. Tavallisesti huojennuksen saa sopimusvaltiosta oleva henkilö, joka oleskelee toisessa sopimusvaltiossa tietyn enimmäisajan (esim. 2 vuotta) tarkoituksenaan antaa opetusta tai harjoittaa tutkimustoimintaa ao. toisen valtion korkeakoulussa tai muussa opetuslaitoksessa. Tällöin hän ei suorita tässä toisessa val-

Opettajat

tiossa veroa ko. toiminnasta saamastaan tulosta. Yleensä huojennus menetetään, jos enimmäisaika ylitetään.

Sopimuksen sanamuoto edellyttää yleensä vain, että opettaja tai tutkija oli sopimusvaltiossa asuva ennen työskentelyn aloittamista toisessa sopimusvaltiossa. Tällöin huojennusta ei estä se, että opettaja tai tutkija muuttaa ao. toiseen valtioon perheineen tai muutoin siten, että tästä valtiosta tulee opetustoiminnan ajaksi myös verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Poikkeuksena on esimerkiksi Espanjan verosopimus, jossa määritellään Suomessa annettavan verovapauden edellytykseksi se, että Suomeen enintään kahdeksi vuodeksi opetus- tai tutkimustoimintaa harjoittamaan kutsuttu on Espanjassa asuva.

Egyptin ja Espanjan sopimuksissa edellytetään, että henkilö on kutsuttu toiseen valtioon. Tällöin verovapaus koskee vain palkkaa kutsussa tarkoitettua toiminnasta. Henkilöä ei pidetä kutsuttuna, jos hän on hakenut avoimena olevaa virkaa. Kaikki opettaja-artiklat eivät sisällä mainintaa tutkijoista. Marokon sopimuksen mukaan huojennus myönnetään pelkästään tutkijoille (vuoteen 2012 asti).

Vaikka eräiden verosopimusten itsenäistä ammatinharjoittamista koskevassa artiklassa mainitaan opetuksellinen toiminta, 14 artiklaa ei yleensä voida soveltaa nyt tarkoitettuun opetustoimintaan. Opetustoiminnasta saatu tulo on yleensä palkkatuloa ja ao. opetuslaitos on opettajan työnantaja.

Opettaja-artiklan mukaista etua voi käyttää useampiakin kertoja. Vierailujen välillä tulee kuitenkin selvästi asettua takaisin kotivaltioon.

Ison-Britannian sopimuksessa on vierailuvaltiossa myönnettävän verovapauden yhtenä edellytyksenä, että opettaja on ao. tulosta verovelvollinen kotivaltiossaan. Verohallinnossa on ollut käytössä liitteen mukainen todistusmalli, jolla Ison-Britanniasta tuleva opettaja voi Suomessa esittää selvityksen verotuksesta kotivaltiossaan.

Brittiläiset opettajat

21 Artikla Erikseen mainitsematon tulo

Sopimuksessa erikseen mainitsematon tulo verotetaan verosopimusten mukaan tavallisesti vain saajan asuinvaltiossa. Luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä” ilmenevät ne verosopimukset, jotka poikkeuksellisesti antavat näissä tapauksissa verotusoikeuden myös tulon lähdevaltiolle.

22 Artikla Varallisuus

Verosopimusten mukaan kiinteä omaisuus voidaan yleensä verottaa siinä valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee. Muun omaisuuden verotusoikeus kuuluu vain asuinvaltiolle. Kun Suomessa varallisuusvero-

tuksesta on luovuttu vuodesta 2006 alkaen, verosopimuksen määräyksillä näiltä osin ei ole merkitystä Suomen kannalta.

23 Artikla **Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen**

Jos lähdevaltiolla on verosopimuksen mukaan oikeus verottaa tulo, verovelvollisen asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen joko vapautusmenetelmällä tai hyvitysmenetelmällä. Kaksinkertainen verotus samasta valtiosta saatujen erilaisten tulojen osalta voidaan sopia poistettavaksi eri menetelmällä.

**Kaksi
menetelmää**

Verosopimuksissa lähdevaltion oikeus verottamiseen todetaan joko käyttäen sanontaa ”voidaan verottaa tässä valtiossa” tai käyttäen sanontaa ”verotetaan vain tässä valtiossa”. Verotus lähdevaltiossa tapahtuu samalla tavalla riippumatta siitä, kumpaa sanontaa sopimuksessa käytetään. Kahta eri sanontaa käytetäänkin osoittamaan sitä, onko asuinvaltion poistettava kaksinkertainen verotus hyvitysmenetelmällä vai vapautusmenetelmällä.

Kumpi valitaan

Jos lähdevaltion verotusoikeus on todettu käyttäen sanontaa ”verotetaan vain tässä valtiossa”, asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen aina vapautusmenetelmällä. Jos sitä vastoin lähdevaltion verotusoikeus on todettu sanonnalla ”voidaan verottaa tässä valtiossa”, asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen joko hyvitysmenetelmällä tai vapautusmenetelmällä riippuen siitä, kumpi menetelmä sopimuksessa on päämenetelmänä. Ei ole välttämätöntä, että sopimuksessa sovittaisiin molempien valtioiden osalta samasta päämenetelmästä.

Nykyisin lähes kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa on päämenetelmänä hyvitysmenetelmä. Ne muutamat valtiot, joiden verosopimuksissa vielä on vapautusmenetelmä päämenetelmänä, ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. Näidenkin maiden kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan kaksinkertainen verotus osinko-, korko- ja rojaltiluton osalta poistetaan kuitenkin yleensä hyvitysmenetelmällä. Lisäksi Ranskan sopimuksessa hyvitysmenetelmää sovelletaan myös johtajanpalkkioon sekä taiteilijan- ja urheilijanpalkkioon. Eläketuloon ja työntekovaltion julkisyhteisöltä saatuun palkkatuloon sovelletaan yleensä vapautusmenetelmää myös niiden sopimusten mukaan, joissa hyvitys on päämenetelmänä. Pohjoismaainen verosopimus kuuluu hyvitysmenetelmä-sopimukseen. Sopimuksen 25 artiklan 3 b kohdasta kuitenkin johtuu, että 15 artiklassa tarkoitettuun palkkatuloon, joka ”voidaan verottaa” toisessa valtiossa, sovelletaan poikkeuksellisesti vapautusmenetelmää.

**Uusissa sopi-
muksissa
hyvitysmene-
telmä**

Hyvitys- menetelmä

Hyvitysmenetelmää sovellettaessa asuinvaltio verottaa ulkomaisen tulon tai ulkomailla olevan varallisuuden normaalisti ja vähentää eli hyvittää omasta verostaan toisessa valtiossa maksetun, verosopimuksen mukaisen veron. Asuinvaltiossa ei kuitenkaan voida hyvittää toisen valtion veroa siltä osin, kuin tämä vero ylittää samasta tulosta tai varallisuudesta asuinvaltiossa aiheutuvan veron. Jos Suomessa asuvan henkilön tulosta on ulkomailla maksettu veroa 35 % ja samasta tulosta aiheutuva Suomen vero on vain 25 %, ulkomaan veroa jää hyvittämättä 10 % (huom. kuitenkin MenetelmäL 5 §). Lähdevaltiossa pääomatulosta maksettua veroa ei voida hyvittää Suomessa ansiotuloista määrätystä verosta.

Hyvitysmenetelmää sovellettaessa verovelvollisen on esitettävä selvitys toisessa valtiossa maksetusta lopullisesta verosta. Selvitykseksi hyväksytään esim. verolippu. Jos toisessa valtiossa peritty vero on lopullinen vero (esim. yleensä osingon ja koron vero tai Saksassa palkan ns. Lohnsteuer tai Ruotsissa SINK-vero), selvitykseksi hyväksytään tulon maksajalta saatu todistus perityn veron määrästä. Suomessa voidaan hyvittää vain sellainen toisen valtion vero, jota verosopimus koskee.

Vapautus- menetelmä

Suomen tekemissä verosopimuksissa on vapautusmenetelmän osalta sovittu ns. progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä. Täysi vapautus tarkoittaisi sitä, että ulkomailta saatua tuloa tai siellä olevaa varallisuutta ei otettaisi asuinvaltiossa huomioon millään tavalla. Progressioehtoisessa vapautusmenetelmässä ulkomailta saatu tulo tai siellä oleva varallisuus vaikuttaa asuinvaltiossa muun tulon tai varallisuuden veroprosenttiin. Menetelmän soveltaminen on eri verosopimuksissa ilmaistu käyttäen jossain määrin toisistaan poikkeavia sanontoja. Esim. pohjoismaisessa verosopimuksessa vapautusmenetelmä on ilmaistu seuraavalla tavalla:

”Milloin Suomessa asuvalla henkilöllä on tuloa tai varallisuutta, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan verotetaan vain toisessa valtiossa tai tuloa, joka edellä olevan b) kohdan mukaan on vapautettava Suomen verosta, Suomi voi sisällyttää vapautettavan tulon tai varallisuuden verotusperusteeseen, mutta sen on vähennettävä tulon tai varallisuuden perusteella suoritettavasta Suomen verosta se tuloveron tai varallisuusveron osa, joka jakautuu tästä toisesta valtiosta saadulle tulolle tai siellä olevalle varallisuudelle.”

MenetelmäL 6 §

Joissain verosopimuksissa ei ole erikseen määräästä siitä, miten asuinvaltiossa on meneteltävä tulon suhteen, joka sopimuksen mukaan ”verotetaan vain” lähdevaltiossa.

MenetelmäL 6 §:n perusteella myös tällöin sovelletaan progressioehtoista vapautusmenetelmää. Ks. oikeuskäytännöstä KHO 1995/3654.

Eri sanamuotoja, sama tarkoitus

Vapautusmenetelmä on MenetelmäL:ssä muotoiltu hieman eri tavalla, kuin useissa verosopimuksissa ja myös verosopimuksissa on

käytetty hieman toisistaan poikkeavia sanamuotoja. Erilaisista muotoiluista riippumatta kaikissa tapauksissa on tarkoitus kuitenkin aina ollut sama: siitä verosta, joka verovelvolliselle olisi maksuunpantava, jollei kaksinkertaista verotusta millään tavalla poistettaisi, vähennetään ennen veron maksuunpanoa se osa, joka kohdistuu toisesta sopimusvaltiosta saatuun tuloon tai siellä olevaan varallisuuteen. Vapautusmenetelmässä siis Suomen verosta vähennetään Suomen veroa, kun taas hyvitysmenetelmässä Suomen verosta vähennetään ulkomaista veroa. Vapautusmenetelmää sovellettaessa on vailla merkitystä se, paljonko veroa ulkomailla on maksettu tai onko veroa ulkomailla maksettu lainkaan.

24 Artikla **Syrjintäkielto**

Syrjintäkielto merkitsee sitä, että valtio ei saa samoissa olosuhteissa verottaa toisen sopimusvaltion kansalaisia ankarammin kuin oman valtion kansalaisia. Suomi ei esimerkiksi voi verottaa Sveitsissä asuvaa Sveitsin kansalaista ankarammin kuin Sveitsissä asuvaa Suomen kansalaista. Vastaavasti Suomi ei voi verottaa Suomessa asuvaa Sveitsin kansalaista ankarammin kuin Suomessa asuvaa Suomen kansalaista.

Se seikka, että Suomessa verotetaan - kansalaisuudesta riippumatta - Suomessa asuvia eri tavalla kuin ulkomailla asuvia, ei ole kansalaisuuteen perustuvan syrjintäkiellon rikkomista.

25 Artikla **Keskinäinen sopimusmenettely**

Joskus kaksinkertaista verotusta syntyy verosopimuksesta huolimatta. Tämä voi johtua siitä, että verosopimusmääräyksiä tulkitaan sopimusvaltioissa eri tavalla. On esim. mahdollista, että lähdevaltiossa tuloa pidetään palkkatulona ja asuinvaltio katsoo kyseessä olevan ammattitulon. Kaksinkertaista verotusta voi syntyä myös siksi, että viranomaisille on annettu ristiriitaisia tietoja tosiasioista; esim. oleskeluajasta toisessa valtiossa. Verosopimusten ns. keskinäistä sopimusmenettelyä koskevien määräysten mukaan sopimusvaltioiden asianomaiset viranomaiset voivat tällöin tarvittaessa keskenään neuvotella ja sopia kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Keskinäinen neuvottelu tapahtuu suullisesti tai kirjallisesti. Lopputuloksena valtio voi luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Koska verosopimukset eivät sisällä määräyksiä verotusoikeudesta luopumisen toteuttamisesta, tästä on Suomessa säädetty VML 89 §:ssä. VML 89 §:ää on selvitetty tarkemmin luvussa 9.

Keskinäistä sopimusmenettelyä ei yleensä tarvita silloin, kun kyse on selvästä virheestä jommassa kummassa sopimusvaltiossa. Tällai-

set virheet ovat nopeimmin oikaistavissa normaalein muutoksenhakukeinoin ao. valtiossa.

26 Artikla **Tietojenvaihto**

Tietojenvaihtoa on selvitetty luvussa 9.

27–29 Artikla

Sopimuksissa on lopuksi diplomaattisia erioikeuksia, sopimuksen alueellista laajentamista sekä sopimuksen voimaantuloa ja päättymistä koskevia määräyksiä.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Saksan liittotasavallan kansalainen A palveli ulkomaan liikenteessä Saksan liittotasavallan lipun alla purjehtivassa kauppalaivassa. Loma-aikansa, noin 3–4 kuukautta vuodessa A asui Suomessa täällä vakinaisesti asuvien suomalaisen vaimonsa ja lapsensa kanssa. A katsottiin Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Kun A:n elinestujen keskus oli Suomessa, katsottiin, että myös A:n verosopimuksen mukainen verotuksellinen kotipaikka oli Suomessa. Verovuosi 1981.

KHO 1985/680

Oy Yleisradio Ab:tä ei pidetty Suomen ja Ruotsin välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen 8 artiklassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena oikeushenkilönä.

KHO 1970/3600

Italian valtion matkailupalvelun Helsingin toimiston, jonka toiminta rahoitettiin Italian valtion myöntämällä varoilla, johtajana toimineen Italian kansalaisen tästä tehtävästään saama tulo oli sellainen Suomen ja Italian välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi 4.8.1967 tehdyn sopimuksen 19 artiklan 1 momentin tarkoittama virkamiehenä tehtyjen palvelusten perusteella saatu hyvitys, josta tuo henkilö ei ole verovelvollinen Suomessa. Verovuosi 1971.

KHO 1975/2897

Suomalainen S Oy aikoi antaa konserniavustuksen suomalaiselle P Oy:lle, jonka omisti 100 prosenttisesti tanskalainen yhtiö. Tanskalaisella yhtiöllä ja S Oy:llä oli yhteinen emoyhtiö Ruotsissa. Pohjoismaisen verosopimuksen 27 artiklan 4 kohdan mukaan sopimusvaltiossa oleva yritys, josta toisessa sopimusvaltiolla oleva yritys määrää, ei ensiksi mainitussa valtiossa saa joutua muunlaisen tai raskaamman verotuksen kohteeksi kuin verotus, jonka kohteeksi muu ensiksi mainitussa valtiossa oleva samanlainen yritys voi joutua. S Oy:llä oli oikeus vähentää avustus konserniavustuksena. Ennakkotieto. Verovuodet 1993 ja 1994.

KHO 1993/242

Verovelvollisen puolison eläketurva oli järjestetty ennen työntekijäin eläkelain voimaantuloa vapaaehtoisella ryhmäeläkevakuutuksella, jonka rahoittamiseen hän itse oli osallistunut. Työnantaja oli vuonna 1964 päättänyt työntekijäin eläkelain 11 §:ssä tarkoitetun rekisteröidyn lisäeläkevakuutuksen ottamisesta, jolloin vanhan ryhmäeläkevakuutuksen rahasto-osuudet tulivat käytettäviksi uuden lisäeläkejärjestelmän kertamaksujen rahoittamiseksi. Verovelvollinen sai puolisonsa kuoltua työntekijäin eläkelain mukaista perhe-eläkettä, josta yli puolet oli lisäetueläkettä. Hän asui verovuonna Yhdysvalloissa eikä ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen. Suomen ja Amerikan yhdysvaltojen välisen verosopimuksen 18 artiklan 1 kappaleen b) kohdan määräysten mukaan verotetaan Suomen sosiaaliturvaa koskevan lainsäädännön mukaan tapahtuvista suorituksista vain Suomessa. Kun työntekijäin eläkelain mukaan tapahtuvat suoritukset olivat Suomen sosiaaliturvaa koskevan lainsäädännön mukaan tapahtuvia suorituksia ja valituksessa tarkoitettu sanotun lain 11 §:n mukaisesti rekisteröity lisäetueläke oli myös tuon lain perusteella tapahtuva suoritus, lisäetueläke katsottiin tuloksi, josta verosopimuksen mukaan verotettiin vain Suomessa. Perhe-eläkkeen lisäedun osuudestakin oli suoritettava lähdevero. Verovuosi 1992.

KHO 1994/3114

KHO 1995/3655

Verovelvollinen, joka oli verovuonna Suomessa yleisesti verovelvollinen, oli saanut tuloa Suomessa ja Saksassa työskentelystä. Saksasta saadun tulon osalta ei Suomen ja Saksan välisen sosiaaliturvasopimuksen nojalla määrätty vakuutetun kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksuja Suomessa. Mainitun sopimuksen määräyksillä ei ollut puututtu Suomen oikeuteen määrätä kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksu verovelvollisen muista kuin Saksasta saaduista tuloista. Tuloja varallisuusverolain 158 §:ssä tarkoitettu menettely katsottiin sosiaaliturvasopimuksen mukaan sallituksi. Verovuosi 1991. (Vuosikirja)

KHO 1995/3654

Henkilö, joka oli verovuonna Suomessa yleisesti verovelvollinen, oli saanut työtlöoa Suomesta ja lisäksi tuloa Saksasta sen julkisyhteisöltä. Saksasta saadusta tulosta verotettiin Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen 19 artiklan mukaan vain Saksassa. Näitä Saksasta saatuja tuloja ei ollut toisin kuin eräitä muita tuloja sopimuksessa määrätty henkilön asuinvaltiossa verosta vapaiksi. Sopimuksen 23 artiklan mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa asuvan henkilön sellaisten tulojen osalta, joita sopimuksen mukaan voidaan verottaa Saksassa, soveltaen niin sanottua hyvitysmenetelmää eli pääsääntöisesti vähentämällä Saksassa tulosta maksettu vero Suomessa määrättävästä verosta. Sopimuksen 23 artikla ei kuitenkaan koske 19 artiklassa tarkoitettuja tuloja, eikä sopimuksessa ole muutakaan määräystä näiden tulojen osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmästä Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Näin ollen sopimukseen sisältyvät määräykset eivät estäneet sitä, että Suomen sisäiseen lainsäädäntöön kuuluvan tulo- ja varallisuusverolain 158 §:n 1 momentin nojalla kysymyksessä oleva ulkomaantulo otettiin huomioon Suomessa valtionveron verokannassa. Verovuosi 1991. (Vuosikirja)

KHO 1996/2063

Puolan kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan Puolassa olevan yliopiston tai muun ylemmän opetuslaitoksen opiskelijaa, joka oleskelee Suomessa artiklassa lähemmin määritetyllä tavalla, ei veroteta Suomessa hyvityksestä, joka on saatu täällä tehdystä työstä, milloin työ liittyy hänen opintoihinsa tai harjoitteluunsa ja hyvitys kertyy hänen elatustaan varten välttämättömistä ansi-oista.

Rajoitetusti verovelvolliset puoliset, jotka olivat Puolassa asuvia, olivat opiskelleet vuonna 1990 Puolassa, toinen teknillisen alan ja toinen taloustieteen alan korkeakoulussa. He olivat työskennelleet 2.8.--21.12.1990 välisen ajan Suomessa suomalaisen teollisuusyrityksen palveluksessa tehtävänään työtodistuksen mukaan vaihetyö. Puolisoiden hakemus palkasta perityn lähdeveron palauttamiseksi oli hylätty, koska työskentelyn Suomessa ei voitu katsoa liittyneen verosopimuksessa tarkoitettulla tavalla heidän opintoihinsa Puolassa.

Koska kumpikin puoliso oli oheistanut jäljennöksen opintokirjastaan, mistä ilmeni, että Suomessa tehty työ oli otettu huomioon harjoitteluna heidän opinnoissaan Puolassa, korkein hallinto-oikeus katsoi, että työskentelyä oli pidettävä verosopimuksessa tarkoitettuna opintoihin liittyvänä työnä. Verovuosi 1990.

Hollannissa kotipaikan omaava B.V. omisti kokonaan suomalaisen T Oy:n ja P Oy:n osakekannat. P Oy omisti kokonaan D Oy:n osakekannan. P Oy oli tarkoitus fuusioida tammikuussa 1997 D Oy:öön siten, että B.V. saa suunnatussa osakekannassa kutakin P Oy:n osaketta vastaan saman nimellisarvoisen D Oy:n osakkeen. T Oy:n, P Oy:n ja D Oy:n tilikausi oli kalenterivuosi. T Oy ryhtyi harjoittamaan liiketoimintaa vuonna 1997. B.V:tä ei pidetty konserniavustuslain 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä. Suomen Tasavallan ja Alankomaiden Kuningaskunnan välillä tulon- ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veronkiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen syrjinnän kieltämistä koskevan 26 artiklan 4 kohdan mukaan sopimusvaltiossa olevalle yritykselle ei saa määrätä muita tai raskaampia veroja taikka verotukseen liittyviä velvoituksia kuin joiden kohteeksi saattaa joutua vastaava yritys, jonka pääoma on välittömästi suomalaisen emoyhtiön tai tämän Suomessa rekisteröidyn tytäryhtiön omistuksessa. D Oy:n T Oy:lle tilikaudella 1.1.–31.12.1997 antamaa avustusta oli syrjäntäartikla huomioon ottaen verotuksessa käsiteltävä konserniavustuksena. Verovuosi 1997.

KVL 290/1996

Japanissa rekisteröity X-yhtiö oli Japanin sisäisen lainsäädännön mukaan verovapaa yhteisö. Se oli sijoittanut äänettömänä yhtiömiehenä varojaan USA:ssa kotipaikan omaavaan B-Limited Partnership henkilöyhtiöön. B-Limited Partnership ei ollut USA:n lainsäädännön mukaan erillinen verovelvollinen vaan se tulo jaettiin verotettavaksi yhtiömiehillä. Henkilöyhtiön vastuunalainen yhtiömies oli Cayman-saarilla rekisteröity investointiyhtiö. Koska B-Limited Partnership ei ollut erillinen verovelvollinen USA:ssa eivätkä sen yhtiömiehet olleet siellä asuvia, niitä ei verotettu osinkotulosta USA:ssa. Tämän vuoksi Suomen ja USA:n välisen verosopimuksen määräyksiä ei voinut soveltaa henkilöyhtiön Suomesta saamiin osinkoihin. X-yhtiö oli Suomesta maksettavien osinkojen lopullinen saaja. Näin ollen Japanissa asuvaksi katsotun X-yhtiön Suomesta saamaan osinkotuloon voitiin soveltaa Suomen ja Japanin verosopimusta. Verovuodet 1997–98 (ei lainvoim.).

KVL 1997/195

Eläkkeellä oleva A asui Suomessa ja oli täällä yleisesti verovelvollinen. A sai vuonna 1999 eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruotsista saatu eläketulo verotettiin verosopimuksen mukaan Ruotsissa, mutta Ruotsin eläketulo voitiin Suomessa toimitettavassa verotuksessa sisällyttää verotusperusteeseen. Samalla Suomen verosta tuli vähentää se tuloveron osa, joka jakautui Ruotsista saadulle eläketulolle.

KHO 2003/1201

A:lle voitiin määrätä sairausvakuutuslain 33 §:ssä säädettyä sairausvakuutusmaksua Suomessa ja Ruotsissa maksetun eläketulon perusteella, ei kuitenkaan enempää kuin mitä Suomesta etuuksista vastaavana maana maksettiin eläkettä vuodessa. Verovuosi 1999.

Luxemburgin lainsäädännön mukaista SICAV-yhtiötä pidettiin Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen kannalta Luxemburgissa asuvana henkilönä, vaikka se oli Luxemburgin sisäisen verolainsäädännön nojalla tuloverotuksessa verovapaa. SICAV-yhtiölle voitiin palauttaa Suomen ja Luxemburgin välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen perustuen sen Suomesta saamista osingoista peritty lähdevero 15 prosenttia ylittävältä osin. Verovuosi 2000. Lähdeverolaki 1 § 3 mom., 3 § 1 mom.,

KHO 2004:3345

7 § ja 11 § 2 mom. Suomen ja Luxemburgin välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 18/1983) 3, 4 ja 10 artiklat

KHO 2005/761

Suomessa yleisesti verovelvollista henkilöä, jonka katsottiin asuvan Sveitsissä Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 4 artiklan määräysten perusteella, voitiin verottaa Suomessa luovutusvoitosta, jonka hän oli saanut suomalaisten arvopapereiden myynnistä Suomessa. Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 90/1993) 13 artiklan 6 kappale ja 23 artiklan 1 kappale.

KHO 2009/468

Suomella oli oikeus verottaa eläke, jonka Suomessa asuva henkilö sai Maailmanpankin virkamiehenä työskentelystä. Maailmanpankin eläkerahastolta saatua eläketuloa ei ole säädetty verovapaaksi Suomen verolainsäädännössä eikä Maailmanpankkiryhmää koskevissa perussopimuksissa. Ottamatta kantaa siihen, onko tapaukseen sovellettava Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta, KHO totesi, että verosopimus ei rajoittaisi Suomen verotusoikeutta koska kyseessä ei ole sopimuksen 19 artiklan 2 kappaleen a) kohdassa tarkoitettu eläke. Tulovuosi 1998.

Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2011

OECD-valtiot:	Muut valtiot:
Alankomaat 84/1997	Arabiemiraattien liitto 90/1997
Amerikan yhdysvallat 2/1991 - muutos 3/2008	Argentiina 85/1996
Australia 91/2007	Armenia 120/2007
Belgia 66/1978 , 54/1997	Azerbaizhan 94/2006
Espanja 67/1968 - muutos 39/1974 - muutos 109/1991	Bermuda 87/2009 ²
Irlanti 88/1993	Barbados 79/1992
Islanti 26/1997 - muutos 95/1997 - muutos 127/2008	Bosnia-Hertsegovina (ks. Jugoslavia)
Iso-Britannia 2/1970 - muutos 31/1974 - muutos 26/1981 - muutos 8/1987 - muutos 2/1992 - muutos 63/1997	Brasilia 92/1997
Italia 55/1983	Bulgaria 11/1986
Itävalta 18/2001	Caymansaaret 34/2010 ²
Japani 43/1972 - muutos 111/1991	Egypti 12/1966 - muutos 56/1976
Kanada 2/2007	Etelä-Afrikka 78/1995
Korean tasavalta 75/1981	Filippiinit 60/1981
Kreikka 58/1981	Georgia 76/2008
Luxemburg 18/1983 - muutos 60/1992 - muutos 62/2010	Guernsey 21/2009 ² - muutos 84/2009 ²
Meksiko 65/1998	Indonesia 4/1989
Norja 26/1997 - muutos 95/1997 - muutos 127/2008	Intia 59/1984 - muutos 106/99 - muutos 58/2010
Portugali 27/1971	Israel 90/1998
Puola 26/1979 - muutos 13/1995 - muutos 21/2010	Jersey 78/2009 ²
	Jugoslavia 60/1987 ¹
	Kazakstan 85/2010
	Kiina 62/1987 - muutos 38/1998 - muutos 104/2010
	Kirgistan 14/2004
	Kroatia (ks. Jugoslavia)
	Latvia 92/1993

Ranska 8/1972	Liettua 94/1993
Ruotsi 26/1997 - muutos 95/1997 - muutos 127/2008	Makedonia 23/2002
Saksa 18/1982	Malesia 16/1986
Slovakia 28/2000	Malta 82/2001
Sveitsi 90/1993 - muutos 92/2006	Man-saari 74/2008 ²
Tanska ja Färsaaret 26/1997 - muutos 95/1997 - muutos 127/08	Marokko 8/1980
Tsekki 80/1995	Meksiko 65/1998
Turkki 61/1988	Moldova 92/2008
Unkari 51/1981	Montenegro (ks. Jugoslavia)
	Pakistan 15/1996
	Romania 7/2000
	Sambia 28/1985
	Serbia (ks. Jugoslavia)
	Singapore 115/2002 - muutos 41/2010
	Slovenia 70/2004
	Sri Lanka 20/1984
	Tansania 70/1978
	Thaimaa 28/1986
	Ukraina 82/1995
	Uzbekistan 10/1999
	Valko-Venäjä 84/2008
	Venäjä 110/2002
	Vietnam 112/2002
	Viro 96/1993
	Uusi Seelanti 49/1984 - muutos 16/1988
1)	Suomen ja entisen Jugoslavian verosopimusta sovelletaan Suomen ja Kroatian, Suomen ja Bosnia-Hertsegovinan, Suomen ja Serbian ja Suomen ja Montenegron välisissä suhteissa. Ulkoasiainministeriön ilmoitus 17.5.1995, SopS 70/2001, SopS 75/2005 ja Ulkoasiainministeriön ilmoitus 18.4.2007.
2)	tietojenvaihtosopimus + suppea verosopimus

Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2012

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Sopimuksia voi tilata [Edita Publishing Oy:stä](#); sta alla olevan sopimussarjan numeron perusteella.

Verosopimukset löytyvät myös [Valtion säästötietopankista](#) (parhaiten sopimuksen löytää vuosiluvun ja sopimuksen numeron perusteella).

OECD-valtiot:

Alankomaat [84/1997](#)

Amerikan yhdysvallat [2/1991](#)
- muutos [3/2008](#)

Australia [91/2007](#)

Belgia [66/1978](#), [54/1997](#)

Espanja [67/1968](#)
- muutos [39/1974](#)
- muutos [109/1991](#)

Irlanti [88/1993](#)

Islanti [26/1997](#)
- muutos [95/1997](#)
- muutos [127/2008](#)

Iso-Britannia [2/1970](#)
- muutos [31/1974](#)
- muutos [26/1981](#)
- muutos [8/1987](#)
- muutos [2/1992](#)
- muutos [63/1997](#)

Italia [55/1983](#)

Itävalta [18/2001](#)
- muutos [95/2011](#)

Japani [43/1972](#)
- muutos [111/1991](#)

Kanada [2/2007](#)

Korean tasavalta [75/1981](#)

Kreikka [58/1981](#)

Luxemburg [18/1983](#)
- muutos [60/1992](#)
- muutos [62/2010](#)

Meksiko [65/1998](#)

Norja [26/1997](#)
- muutos [95/1997](#)
- muutos [127/2008](#)

Portugali [27/1971](#)

Puola [26/1979](#)
- muutos [13/1995](#)
- muutos [21/2010](#)

Muut valtiot:

Alankomaiden Antillit [63/2011](#) ²⁾

Arabiemiraattien liitto [90/1997](#)

Argentiina [85/1996](#)

Armenia [120/2007](#)

Aruba [65/2011](#) ²⁾

Azerbaizhan [94/2006](#)

Bermuda [87/2009](#) ²⁾

Barbados [79/1992](#)

Bosnia-Hertsegovina
(ks. Jugoslavia)

Brasilia [92/1997](#)

Brittiläiset Neitsytsaaret [59/2011](#) ²⁾

Bulgaria [11/1986](#)

Caymansaaret [34/2010](#) ²⁾

Egypti [12/1966](#)
- muutos [56/1976](#)

Etelä-Afrikka [78/1995](#)

Filippiinit [60/1981](#)

Georgia [76/2008](#)

Guemsey [21/2009](#) ²⁾
- muutos [84/2009](#) ²⁾

Indonesia [4/1989](#)

Intia [59/1984](#)
- muutos [106/99](#)
- muutos [58/2010](#)

Israel [90/1998](#)

Jersey [78/2009](#) ²⁾

Jugoslavia [60/1987](#) ¹⁾

Kazakstan [85/2010](#)

Kiina [62/1987](#)
- muutos [38/1998](#)

Ranska <u>8/1972</u>	- muutos <u>104/2010</u>
Ruotsi <u>26/1997</u>	Kirgistan <u>14/2004</u>
- muutos <u>95/1997</u>	Kroatia (ks. Jugoslavia)
- muutos <u>127/2008</u>	Latvia <u>92/1993</u>
Saksa <u>18/1982</u>	Liettua <u>94/1993</u>
Slovakia <u>28/2000</u>	Makedonia <u>23/2002</u>
Sveitsi <u>90/1993</u>	Malesia <u>16/1986</u>
- muutos <u>92/2006</u>	Malta <u>82/2001</u>
Tanska ja Färsaaret <u>26/1997</u>	Man-saari <u>74/2008</u> ²⁾
- muutos <u>95/1997</u>	Marokko <u>8/1980</u>
- muutos <u>127/08</u>	Meksiko <u>65/1998</u>
Tšekki <u>80/1995</u>	Moldova <u>92/2008</u>
Turkki <u>61/1988</u>	Montenegro (ks. Jugoslavia)
Unkari <u>51/1981</u>	Pakistan <u>15/1996</u>
	Romania <u>7/2000</u>
	Sambia <u>28/1985</u>
	Serbia (ks. Jugoslavia)
	Singapore <u>115/2002</u>
	- muutos <u>41/2010</u>
	Slovenia <u>70/2004</u>
	Sri Lanka <u>20/1984</u>
	Tansania <u>70/1978</u>
	Thaimaa <u>28/1986</u>
	Ukraina <u>82/1995</u>
	Uzbekistan <u>10/1999</u>
	Valko-Venäjä <u>84/2008</u>
	Venäjä <u>110/2002</u>
	Vietnam <u>112/2002</u>
	Viro <u>96/1993</u>
	Uusi Seelanti <u>49/1984</u>
	- muutos <u>16/1988</u>

1) Suomen ja entisen Jugoslavian verosopimusta (SopS 60/1987) sovelletaan Suomen ja Kroatian, Suomen ja Bosnia-Hertsegovinan, Suomen ja Montenegron ja Suomen ja Kosovon välisissä suhteissa. Ulkoasiainministeriön ilmoitus 17.5.1995, SopS 70/2001, SopS 75/2005 ja Ulkoasiainministeriön ilmoitukset 18.4.2007 ja 31.1.2012. Muodollinen noottivaihto on vireillä Suomen ja Serbian välillä mainitun sopimuksen soveltamisen jatkamiseksi keskeytyksettä

2) tietojenvaihtosopimus + suppea verosopimus

Ulkomailta Suomeen tuleva vuokratyöntekijä – tiedote ulkomaiselle vuokratyöntekijälle

Antopäivä: **1.6.2012**
Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Tämä tiedote on tarkoitettu ulkomailta Suomeen työskentelemään tulevalle vuokratyöntekijälle, jolla on ulkomainen työnantaja. Kannattaa huomioida, että velvoitteet ovat hieman erilaiset, jos työskentelet Suomessa ulkomaisen aliurakoitsijan työntekijänä, suomalaisen yrityksen työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana.

Vuokratyöntekijällä on työsopimus vain ulkomaisen vuokratyöyrityksen kanssa, joka maksaa hänen palkkansa. Työ kuitenkin tehdään suomalaisen työn teettäjän johdon ja valvonnan alla, usein myös työn teettäjän työvälineillä ja tiloissa.

Ensimmäisinä Suomessa työskentelyn päivinä – suomalainen henkilötunnus ja rakennusalan veronumero

Sinun tulee hankkia suomalainen henkilötunnus. Jos tulet Suomeen **tilapäisesti eli alle vuodeksi**, voit saada henkilötunnuksen verotoimistosta.

Jos tulet Suomeen vähintään vuodeksi, sinun tulee hakea henkilötunnus maistraatista.

Sinun on täytettävä rekisteröintilomake henkilötunnuksen saadaksesi

- Suomessa tilapäisesti oleskelevan ulkomaalaisen rekisteröinti-ilmoitus (6150)

Henkilötunnuksen saaminen edellyttää henkilökohtaista käyntiä verotoimistossa tai asuinpaikan maistraatissa. Mukana on oltava:

- EU/ETA-valtion kansalainen: voimassa oleva passi tai Schengen-alueen virallinen henkilötodistus sekä todistus oleskeluoikeuden rekisteröinnistä (jos maahantulosta on jo kulunut 3 kk)
- Muu kuin EU/ETA-valtion kansalainen: voimassa oleva passi sekä työntekijän oleskelulupa.

Lisäksi on oltava mukana työsopimus tai kirjallinen selvitys työsuhteen keskeisistä ehdoista.

Lisätietoa työnteko-oikeudesta ja oleskeluluvista Maahanmuuttoviraston sivuilla www.migri.fi.

Jos työskentelet rakennustyömaalla, tarvitset myös veronumeron. Jokaisella rakennustyömaalla työskentelevällä henkilöllä on oltava 1.9.2012 alkaen työmaalla näkyvissä henkilötunniste, johon on merkitty myös veronumero. Uusilla työmailla veronumero on henkilötunnisteessa pakollinen 1.9.2012 alkaen, mutta vanhoilla työmailla se on pakollinen vasta siirtymäajan jälkeen viimeistään 1.3.2013.

Verohallinnon julkinen rakennusalan veronumerorekisteri avautuu 1.8.2012 alussa. Merkitsemistä veronumerorekisteriin on erikseen pyydettyä. Pyynnön voi tehdä henkilö itse, hänen työnantajansa tai rakennustyömaan päätoimittaja. Veronumerosta saat lisää tietoa osoitteesta www.vero.fi/veronumero.

Ensimmäisinä Suomessa työskentelyn viikkoina – ennakkoverot tai verokortti

Vuokratyöntekijä, joka tulee Suomeen Virosta, Latviasta, Liettuaista, Puolasta, Ruotsista, Norjasta, Tanskasta, Islannista, Kazakstanista, Moldovasta, Georgiasta, Valko-Venäjältä, Man-saarilta, Guernseyttä, Bermudalta tai Jerseytä on velvollinen maksamaan Suomessa veroa palkkatulostaan ensimmäisestä työskentelypäivästä alkaen.

Veron määrään vaikuttaa se, kuinka kauan olet Suomessa. Jos olet Suomessa alle kuusi kuukautta, olet Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Tällöin maksat Suomeen lähdeveroa, joka on 35 % palkasta, riippumatta palkan suuruudesta. Verotettavana palkkana huomioidaan kuitenkin tulo, josta on vähennetty 510 euroa/kuukausi tai, jos työskentely kestää alle kuukauden, 17 euroa/päivä.

Jos olet Suomessa yli 6 kuukautta tai jos kotisi on Suomessa, olet Suomessa yleisesti verovelvollinen. Tällöin maksat palkastasi veroa progressiivisen veroasteikon mukaan.

Kun olet saanut henkilötunnuksen, verotoimistossa voidaan tehdä laskelma Suomessa määrättävän veron määrästä. Verojen laskemiseksi sinun tulee olla yhteydessä työskentely- tai oleskelupaikkakuntasi verotoimistoon heti alettua työskentelyä Suomessa ja viimeistään työskentelyn aloittamista seuraavan kuukauden loppuun mennessä. Oikea verojen määrä lasketaan arvioimasi palkkasumman perusteella ja verot tulee maksaa työskentelyvuoden aikana. Jos olet rajoitetusti verovelvollinen ja laiminlyöt ennakkoverot hakemisen ajallaan, sinulle voidaan määrätä enintään 2 000 euron veronkorotus.

Ulkomainen vuokratyönantajasi ei usein ole rekisteröitynyt Suomessa työnantajarekisteriin. Tällöin sinun pitää itse huolehtia verojen maksusta verotoimistosta saamiesi ennakkoverojen mukaisesti.

A. Saat verotoimistosta ennakkoverot (6205a Ennakkoverohakemus - Ulkomailta pysyvästi asuva henkilö joka tulee Suomeen vuokratyöntekijäksi), jos työnantajasi ei ole Suomessa työnantajarekisterissä

> veroaste riippuu siitä, kuinka kauan olet Suomessa (rajoitettu / yleinen verovelvollisuus)

Ulkomainen vuokratyönantajasi voi olla rekisteröitynyt Suomessa työnantajarekisteriin. Tällöin työnantaja perii palkastasi veron verotoimistosta saamasi verokortin mukaan.

B. Saat verotoimistosta verokortin (5042a Hakemus verokortin saamiseksi, ulkomailta asuva tai asunut henkilö), jos

- työnantajasi on Suomen työnantajarekisterissä ja
 - olet Suomessa jatkuvasti yli 6 kuukautta (tilapäiset poissaolot eivät katkaise oleskelua)
- > veroaste on progressiivinen 0–50 % riippuen kokonaistuloistasi kalenterivuoden aikana

C. Saat verotoimistosta lähdeverokortin (6201a Lähdeverokorttihakemus - ulkomailta pysyvästi asuva henkilö tai henkilö, joka tulee Suomeen enintään 6 kuukaudeksi), jos

- työnantajasi on Suomessa työnantajarekisterissä ja
 - olet Suomessa enintään 6 kuukautta
- > maksat Suomeen lähdeveroa 35 % palkastasi, josta on vähennetty 510 euroa/kk tai 17 euroa/päivä

Tieto yrityksen kuulumisesta työnantajarekisteriin on julkinen ja sen voi tarkistaa yrityksen nimellä osoitteessa www.vti.fi > YT-Jietopalvelu.

Jos Sinulla ei ole todistusta A1 (E101) tai vastaavaa lähetetyn työntekijän todistusta asuinvaltiostasi, ulkomainen työnantajasi saattaa olla velvollinen ottamaan Sinulle Suomessa sosiaaliturvaan liittyviä vakuutuksia. Lisätietoa vakuutuksista Eläketurvakeskuksesta (www.etk.fi), eläkelaitoksilta ja tapaturmavakuutusyhtiöiltä.

Ensimmäisten 3–4 kuukauden Suomessa työskentelyn jälkeen – oleskelu ja sosiaaliturva

EU-kansalaisten sekä Liechensteinin ja Sveitsin kansalaisten tulee rekisteröidä oleskelunsa Suomessa, jos oleskelu ylittää kolme kuukautta. Oleskelu rekisteröidään paikallisen poliisin luona, lukuun ottamatta Pohjoismaiden kansalaisia, jotka rekisteröityvät maistraatissa. Pohjoismaiden kansalaisten on rekisteröidyttävä, jos oleskelu Suomessa ylittää 6 kuukautta. Rekisteröinti tehdään pohjoismaisen muuttokirjan perusteella.

Jos työskentelysi Suomessa kestää vähintään 4 kuukautta, Sinulta peritään veron lisäksi vakuutetun sairausvakuutusmaksu (2,04 % vuonna 2012). Maksua ei makseta, jos esität todistuksen A1 (E 101) tai vastaavan, joka osoittaa että olet Suomessa työskentelyn ajan vakuutettu asuinvaltiossasi.

Kalenterivuotta seuraavan vuoden aikana – esitetyt veroilmoitus ja verotuspäätös

Työskentelyvuotta seuraavan vuoden keväällä saat kotiosoitteeseesi esitetyt veroilmoituslomakkeen tai tyhjän veroilmoituslomakkeen. Tarkista, että esitetyt tiedot ovat oikein ja korjaa virheelliset ja lisää puuttuvat tiedot. Jos esitetyssä veroilmoituksessa ei ole korjattavaa, veroilmoituksen mukana saamasi verotuspäätös on lopullinen. Jos veroilmoituksella on korjattavaa, palauta se allekirjoitettuna veroilmoituksella näkyvään osoitteeseen. Myös [Veroilmoitus verkossa](#) -palvelussa voit korjata ja täydentää esitetyt veroilmoituksesi tietoja sähköisesti. Esitettyä veroilmoitusta tai liitelmäkkeitä ei tarvitse palauttaa, jos olet ilmoittanut kaikki tiedot verkossa. Saat myöhemmin syksyllä uuden verotuspäätöksen, jolla näet lopullisten verojen määrän. Saat myös ohjeet mahdollisen oikaisuvaatimuksen tekemistä varten.

Sinun ei tarvitse ilmoittaa Suomeen eikä maksaa veroja tuloista, jotka olet ansainnut ennen Suomeen muuttoa tai Suomesta muuton jälkeen. Veroilmoituslomakkeet ja ohjeet ovat saatavilla myös englanninkielisinä.

Muuttaessasi Suomesta pois – tarkista tietosi

Sinun tulee tehdä maistraatille ilmoitus osoitteenmuutoksesta viikon sisällä muutosta. On suositeltavaa ilmoittaa muutosta myös verotoimistolle. Samalla voit verotoimistossa tarkistaa, muuttuuko kyseiselle vuodelle laskettujen verojen määrä ja antaa muita mahdollisia tietoja, joita tarvitaan viimeisten Suomessa työskentelyn ajalta saatujen tulojen verotuksessa. Kannattaa myös tarkistaa, että Suomen Verohallinnolla on tiedossa oikea ulkomainen pankkitilinumerosi, jotta saat mahdollisen veronpalautuksen suoraan tilillesi.

Lisätietoa: [Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus](#).

Sivu muilla kielillä:

- Leased employees from abroad to Finland (englanti)
- Hyrda arbetstagare som kommer från utlandet till Finland (ruotsi)
- Juhend välisriigist Soome tööle tulevatele renditöötajatele (viro)
- Лизинг персонала из-за рубежа в Финляндию (venäjä)
- Zagraniczni pracownicy oddelegowani do pracy w Finlandii (puola)

(Aiemmin Verohallinnon tiedote 297)

Ulkomailta Suomeen tuleva vuokratyöntekijä – tiedote ulkomaiselle työnantajalle

Antopäivä: **1.6.2012**

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Tiedotteessa kerrotaan työnantajavelvoitteista, joita syntyy ulkomaiselle vuokratyöyritykselle, jonka palveluksessa oleva työntekijä vuokrataan käyttäjäyritykselle Suomeen. Ulkomaista yritystä, jolla on Suomessa aliurakoita, koskee hieman eri työnantajavelvoitteet. Velvoitteet ovat erilaiset myös silloin, kun ulkomaiselle yritykselle muodostuu Suomeen tuloverotuksen kiinteä toimipaikka.

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan järjestelyä, jossa työvoimaa vuokraava yritys luovuttaa työntekijän toisen yrityksen (työn teettäjä, ns. käyttäjäyritys) käyttöön. Ulkomaisen työvoimaa vuokralle antaneen yrityksen ja suomalaisen työn teettäjän välillä on liikesopimus.

Työntekijällä on työsuhde ulkomaisen työvoimaa vuokraavan yrityksen kanssa ja se myös maksaa työntekijän palkan. Työ tehdään kuitenkin suomalaisen työn teettäjän johdon ja valvonnan alla yleensä tämän tiloissa ja työvälineillä.

Huomioitavaa: aliurakoinnissa oikeus työn johtoon ja valvontaan kuuluu ulkomaiselle aliurakointiyritykselle. Se myös yleensä järjestää työntekijälle työvälineet ja materiaalit.

Ennen työn teettäjän ensimmäistä maksua – ennakkoperintärekisteröinti

On suositeltavaa, että ulkomainen työvoimaa vuokraava yritys hakeutuu Suomen ennakkoperintärekisteriin. Kun työn teettäjä maksaa saamastaan palvelusta, sen ei tarvitse periä korvaukseen 13 % lähdeveroa, jos vuokratyöyritys on ennakkoperintärekisterissä.

Ulkomainen työvoimaa vuokraava yritys ilmoittautuu ennakkoperintärekisteriin Yritys- ja yhteisötietojärjestelmän Y-lomakkeella. Ulkomaisten yhteisöjen ilmoitus on lomake Y1. Suomalaisia henkilöyhtiöitä (esim. avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt) vastaavat ulkomaiset yhtiöt käyttävät lomaketta Y2 ja ulkomaiset liikkeen- ja ammatinharjoittajat lomaketta Y3.

Rekisteröityminen edellyttää, että vuokratyöyritys on maasta, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Hakemuksen lisäksi annetaan selvitys Suomessa harjoitettavasta toiminnasta, ulkomainen kaupparekisteriotetta vastaava ote ja sen suomen-, ruotsin- tai englanninkielinen käännös sekä lista henkilöistä, jotka yrityksen kotimaan lain mukaan ovat oikeutettuja edustamaan yritystä. Hakemukseen tulisi myös liittää Suomessa harjoitettavasta toiminnasta tehty toimeksiantosopimus.

Ellei yrityksellä ole suomalaista yritystunnusta, se annetaan rekisteröitymisen yhteydessä. Ennakkoperintärekisteröinti ei tarkoita sitä, että vuokratyöyrityksen pitäisi maksaa tuloveroa Suomeen – vuokratyöyritys on verovelvollinen Suomessa, jos sille syntyy kiinteä toimipaikka Suomeen

Työntekijän rekisteröinti

Vuokratyöntekijä, joka tulee Suomeen Virosta, Latviasta, Liettuaista, Puolasta, Ruotsista, Norjasta, Tanskasta, Islannista, Moldovasta, Georgiasta, Valko-Venäjältä, Man-saarilta, Guernseyltä, Bermudalta, Jerseyistä tai Kazakstanista on velvollinen maksamaan Suomessa veroa palkkatulostaan ensimmäisestä työskentelypäivästä alkaen. Tämän takia vuokratyöntekijä tarvitsee suomalaisen henkilötunnuksen. Jos työntekijä tulee Suomeen tilapäisesti eli alle vuodeksi, hän voi saada henkilötunnuksen verotoimistosta. Jos hän tulee Suomeen vähintään vuodeksi, hänen tulee hakea henkilötunnus maistraatista.

Verotoimistosta annetaan työntekijälle verokortti tai ennakoveroliput, joille on laskettu maksettavan veron määrä. Jos työntekijä työskentelee rakennustyömaalla, hän saa verotoimistosta myös rakennustyömaan henkilökohtaisessa kuvallisessa tunnistuksessa tarvittavan veronumeron.

Jos työnantaja ei ole rekisteröitynyt Suomessa työnantajarekisteriin, huolehtii ulkomailta tuleva vuokratyöntekijä itse verojensa maksamisesta täällä ansaitsemastaan palkasta. Verot vuokratyöntekijä maksaa ennakoveroina verotoimistosta saamiensa ennakoverolippujen mukaisesti.

Sosiaaliturva

Suomeen lähetetyn vuokratyöntekijän kotivaltion sosiaaliturvaviranomaiset ovat voineet myöntää työntekijälle todistuksen A1 tai E 101, jos työntekijä tulee Euroopan Unionin alueelta, Islannista, Norjasta, Liechtensteinista tai Sveitsistä. Tällöin työntekijä kuuluu edelleen kotivaltionsa vakuutukseen. Todistuksen voimassaoloajalta ei mitään sosiaaliturvaan liittyviä maksuja makseta Suomessa. Suomessa ei makseta sosiaaliturvaan liittyviä maksuja myöskään, jos Israelista, Kanadasta tai USA:sta tulevalle on lähetetyn työntekijän todistus ao. maassa käytettävällä lomakkeella.

Jos työntekijällä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta ja työskentely kestää vähintään 4 kuukautta, peritään häneltä vakuutetun sairausvakuutusmaksu (2,04 % vuonna 2012).

Ulkomainen työnantaja saattaa lisäksi olla velvollinen maksamaan palkan perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksun. Eläketurvakeskukselta ja työeläkeläitöksiltä saa tietoa työeläkevakuutuksesta ja tapaturma- ja työttömyysvakuutuksesta tapaturmavakuutusyhtiöiltä.

Ennen kuin palkanmaksu Suomessa alkaa – työnantajarekisteröinti

Ulkomaisen yrityksen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, tulee ilmoittautua työnantajarekisteriin, jos sillä on kiinteään toimipaikkaan kohdistuvaa palkanmaksua. Ulkomainen yritys voi myös vapaaehtoisesti hakeutua Suomessa työnantajarekisteriin, vaikka sillä ei olisikaan Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Kun ulkomainen yritys on Suomen työnantajarekisterissä, Suomessa työskentelevien työntekijöiden ei tarvitse itse huolehtia verojensa maksamisesta ennakoveroina.

Työnantajarekisteriin merkitty työnantaja perii työntekijälle maksamastaan palkasta ennakonpidätyksen työntekijän verokortin perusteella ja tilittää verot Verohallintoon. Suomessa enintään kuusi kuukautta oleskeleva ulkomaalainen työntekijä saa verotoimistosta lähdeverokortin ja yli kuusi kuukautta oleskeleva progressiivisen verotuksen mukaisen verokortin.

Kahden kuukauden sisällä työskentelyn aloittamisesta – työnantajan aloittamisilmoitus

Ulkomaisen työvoimaa vuokraavan yrityksen on annettava ilmoitus Suomessa työskentelevistä työntekijöistään. Ilmoitus annetaan jokaisesta työntekijästä erikseen lomakkeella Ilmoitus vuokratyöntekijästä (suomeksi 6147a tai englanniksi 6147e). Ilmoitus annetaan Virosta, Latviasta, Liettuaasta, Puolasta, Ruotsista, Norjasta, Tanskasta, Islannista, Moldovasta, Georgiasta, Valko-Venäjältä, Man-saarilta, Guernseyltä, Bermudalta, Jerseystä ja Kazakstanista tulevista vuokratyöntekijöistä. Lisäksi ilmoitus annetaan sellaisesta valtiosta tulevista vuokratyöntekijöistä, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Ilmoitus on annettava työskentelyn aloittamista seuraavan kuukauden loppuun mennessä.

Ulkomainen vuokratyönantaja on velvollinen antamaan työntekijöistään aloittamisilmoituksen, vaikka se olisi rekisteröitynyt Suomessa työnantajarekisteriin. Jos ulkomainen vuokratyönantaja laiminlyö antaa tai antaa myöhässä aloittamisilmoituksen, sille voidaan määrätä enintään 15 000 euron laiminlyöntimaksu.

Viimeistään 7. tai 12. päivä palkanmaksua seuraavana kuukautena – kausiveroilmoitus

Työnantajarekisteriin rekisteröityneen työnantajan on tilitettävä toimitetut ennakonpidätykset Verohallinnon pankkitilille ja täytettävä kausiveroilmoitus Verotili-palvelun kautta. Verotili on palvelu oma-aloitteisten verojen ilmoittamista ja maksamista varten. Lisätietoja löydät Verohallinnon sivuilta .

Kalenterivuoden lopulla – vuosi-ilmoitus

Ulkomaisen työnantajan on annettava kalenterivuoden aikana vuokratyöntekijöille maksamistaan palkoista vuosi-ilmoitus. Vuosi-ilmoitus annetaan kalenterivuotta seuraavan vuoden tammikuun loppuun mennessä. Suomessa enintään kuusi kuukautta oleskelevan työntekijän osalta käytetään lomaketta Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista (Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista (7809e) ja yli kuusi kuukautta oleskelevasta työntekijästä Vuosi-ilmoituslomaketta (7801e)

Jos ulkomainen vuokratyönantaja laiminlyö antaa tai antaa myöhässä vuosi-ilmoituksen, sille voidaan määrätä enintään 15 000 euron laiminlyöntimaksu.

Lisätietoa on ohjeessa [Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus](#).

Sivu muilla kielillä

- Information för utländska arbetsgivare – hyrda arbetstagare som kommer från utlandet till Finland (ruotsi)
- Leased employees from foreign countries to Finland – Information for foreign leasing corporations (englanti)
- Zagraniczni pracownicy oddelegowani do pracy w Finlandii - Informacje dla zagranicznych pracodawców (puola)
- Лизинг персонала из-за рубежа в Финляндию - Информация для иностранного работодателя (venäjä)
- Välisriigi töötajad renditööjõuna Soomes – teave välisriigi tööandjale (viro)

(Aiemmin Verohallinnon tiedote 296)

7. SOSIAALITURVAA KOSKEVAT MAKSUT

Sosiaaliturvan rahoittamiseksi Suomessa peritään lähinnä veroja, mutta myös seuraavia maksuja: vakuutetulle määrättävä sairausvakuutuksen sairaanhoitomaksu (sh-maksu), vakuutetulle määrättävä sairausvakuutuksen päivärahamaksu (pr-maksu), vakuutetun työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksu, työnantajan sosiaaliturvamaksu (st-maksu), työnantajan eläkevakuutusmaksu, tapaturmavakuutusmaksu ja työttömyysvakuutusmaksu. Seuraavassa käsitellään vain sh-maksua ja pr-maksua sekä työnantajan st-maksua, jonka työnantaja tilittää verohallinnolle maksamiensa palkkojen perusteella. Vuoden 2006 alusta vakuutetun sv-maksu on yhteisnimitys sh-maksulle ja pr-maksulle. Jos tarkoitetaan vain päivärahamaksua tai vain sairaanhoitomaksua, silloin maksusta on käytettävä juuri tätä nimitystä eikä voida puhua vakuutetun sv-maksusta.

Seuraavassa selvitetään aluksi lähinnä Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisia maksuvelvollisuuksia. EU/ETA sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 ja kansainvälisten sosiaaliturvasopimusten vaikutusta maksuvelvollisuuteen kansainvälisissä työskentelytilanteissa ja mm. lähetetyn työntekijän todistuksia selvitetään erikseen jäljempänä. Nykyinen EU:n sosiaaliturva-asetus 1408/71 korvataan uudella asetuksella 883/04, jonka määräyksiä sovelletaan 1.5.2010 alkaen. Vanhaa EU:n asetusta 1408/71 sovelletaan edelleen toistaiseksi ETA-maiden alueella ja Sveitsissä.

Jos henkilö sosiaaliturvan yhteensovittamisesta koskevien uusien asetusten seurauksena kuuluu eri maan lainsäädännön alaisuuteen kuin vanhojen sääntöjen aikana, aikaisempaa lainsäädäntöä sovelletaan niin kauan kuin tilanne pysyy muuttumattomana, mutta kuitenkin enintään 10 vuoden ajan. Halutessaan henkilö voi pyytää, että hänen aletaan soveltaa uusien asetusten mukaista lainsäädäntöä.

Sh-maksu määrätään kunnallisverotuksessa verotettavan tulon perusteella, kuitenkin niin että rajoitetusti verovelvollisen palkasta maksu menee lähdeverotettavasta tulosta. Jos yleisesti verovelvollisella palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, maksu määrätään vakuutuslaskasta. Pr-maksu määrätään veronalaisen palkkatulon ja työtulon perusteella, kuitenkin niin että rajoitetusti verovelvollisen palkasta maksu menee lähdeverotettavasta tulosta. Jos yleisesti verovelvollisen palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, pr-maksu määrätään vakuutuslaskasta.

Työnantaja maksaa palkasta st- maksun, jos työntekijä on SVL:n mukaan Suomessa vakuutettu. Jos palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, maksuperuste on vakuutuslaskasta. Jos työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen, maksuperuste on lähdeverolain mukainen palkka.

EU:n sosiaaliturvasäännöksiin muutoksia vuonna 2010

Määräytymisperusteet

Sh- ja pr-maksun ja st-maksun maksuperuste on poikkeuksellisesti vakuutuspalkka, jos kyseessä on Suomesta lähetetty työntekijä, joka jo on tullut rajoitetusti verovelvolliseksi vaikka on edelleen vakuutettu Suomessa.

Muutoksia vuonna 2011

Päivärahamaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu ovat muuttuneet 2011 alusta ikäperusteiseksi. Ikäraajat on määritelty SVL 18 luvun 5.2 §:ssä ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 3.2 §:ssä. Sairausvakuutuksen päivärahamaksua ei määrätä alle 16-vuotiaalle eikä yli 67-vuotiaalle maksetuista palkoista, työkorvauksista ja muista päivärahamaksun perusteena olevista suorituksista. Työnantajan sosiaaliturvamaksua ei makseta alle 16-vuotiaalle eikä yli 67-vuotiaalle maksetusta palkasta.

Verovapaasta ulkomaantyötulosta maksettavan vakuutetun sairausvakuutusmaksun ja työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuperuste on muuttunut niiden työntekijöiden osalta, joille ei ole vahvistettu vakuutuspalkkaa. Tällöin päivärahamaksun, sairaanhoitomaksun ja työnantajan sosiaaliturvamaksun perusteena olevana palkkana pidetään TVL 77 §:ssä tarkoitettua ulkomaantyöskentelystä saatua ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua ennakonpidätyksen alaista palkkaa.

Ulkomailta saadun eläkkeen perusteella määrättävän sairaanhoitomaksun määrittely on otettu mukaan lakiin (SVL 19a §). Lainmuutoksen tarkoituksena on ollut selventää tilannetta ja parantaa säännösten läpinäkyvyyttä. Sairausvakuutuksen sairaanhoitomaksua määrättäessä ei oteta huomioon toisesta EU- tai ETA-maasta, tai Sveitsistä Suomeen maksettua sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 tai 883/04 mukaista eläkettä (ns. ulkomaaneläkettä), jos:

1. henkilölle ei makseta Suomesta sosiaaliturva-asetusten mukaista eläkettä, tai
2. henkilö on työskennellessään ulkomaaneläkettä maksavassa maassa maksanut työtulojensa perusteella vakuutusmaksua eläkeikäisten sairaanhoitokulujen rahoittamiseksi.

Eläkkeiden osata on syytä tehdä erottelu EU- ja ETA-maista tai Sveitsistä maksettaviin eläkkeisiin, jotka ovat asetuksen mukaisia, ko. maista maksettaviin muihin kuin asetusten mukaisiin eläkkeisiin ja muihin eläkkeisiin.

Jos sairaanhoitomaksu määrätään sekä ulkomaaneläkkeen että Suomesta maksettavien eläkkeiden perusteella, maksu ei saa ylittää Suomesta maksettavien *asetusten mukaisten* eläkkeiden (kansan-, työ-, tapaturma- ja leskeneläke) yhteismäärää. Eläkkeiden perusteella maksettava sairaanhoitomaksu saadaan vertaamalla maksua ilman eläketuloja ja maksua, joka saadaan, kun myös asetusten mukaiset eläkkeet otetaan huomioon. Erotus on asetusten mukaisten eläkkeiden perusteella määrättyä sairaanhoitomaksua.

Asetusten mukainen eläke ulkomailta on 13 800 €/vuosi ja kansaneläke Suomesta 413,80 €/vuosi. Muita tuloja ei ole. Sh-maksu ilman eläkkeitä on 0 € ja eläkkeiden kanssa 143,64 €. Eläkkeiden perusteella määrättävä sh-maksu ei ylitä Suomesta saatujen asetusten mukaisten eläkkeiden yhteismäärää (143,64 < 418,80), joten sh-maksu määrätään kokonaisuudessaan.

Esimerkki 1.

Työnantaja saa vähentää tulon hankintaan liittyvien, maksamiensa palkkojen perusteella suorittamansa työnantajan st-maksut. Vakuutetun sv-maksu ei sitä vastoin ole ollut vakuutetun verotuksessa vähennyskelpoinen. Kuitenkin vuodesta 2006 alkaen sairausvakuutuksen päivärahamaksu on vakuutetun verotuksessa vähennyskelpoinen. Vakuutetun verotuksessa vähennyskelpoisia ovat myös työntekijän eläkevakuutus- ja työttömyysvakuutusmaksut (TVL 96 §). Nämä maksut työnantaja perii palkanmaksun yhteydessä ja tilittää eläkelaitokselle ja työttömyyskassalle. Työntekijän eläkevakuutus- ja työttömyysvakuutusmaksuja ei pidetä tulohankkimiskuluina ja sen vuoksi työntekijä saa vähentää ne verotuksessa silloinkin, kun asianomainen palkka on Suomessa verovapaa kuuden kuukauden säännön nojalla. Työntekijällä on oikeus vähentää myös ulkomailta maksamansa eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

Vähennyskelpoisuus

Vakuutetun sh- ja pr-maksulle ja työnantajan st-maksulle on ominaista, että vakuutetun etuudet eivät ole riippuvaisia maksujen suorittamisesta tai suorittamatta jättämisestä. Etuuksia voi saada vaikka maksujen suorittaminen on laiminlyöty. Samoin etuuksia voi saada vaikka lainsäädäntö erikoistapauksessa ei edellyttäisikään maksujen maksamista.

Suhde etujen saamiseen

Vuosina 2004–2005 tuli voimaan muutoksia velvollisuuksiin kansainvälisissä tilanteissa maksaa työnantajan st-maksu ja vakuutetun sv-maksu. Muutoksilla on pyritty siihen, että Suomessa entistä kattavammin maksettaisiin näitä maksuja, jos tilanne on se, että henkilö kuuluu Suomen vakuutukseen. Vastaavasti nykyään ei voi syntyä tilanteita, että maksu olisi maksettava, jos henkilö ei kuulu Suomen vakuutukseen.

Muutoksia v. 2004 ja 2005

Eräissä tapauksessa eläkkeensaaja on velvollinen maksamaan sh-maksun silloinkin, kun hän ei ole Suomessa vakuutettu. Tämä koskee sellaisia EU/ETA/Sveitsi alueelle muuttaneita, joiden osalta Suomi vastaa uudelle asuinvaltiolle sairauskulujen korvaamisesta. Maksun määrääminen edellyttää tietoa siitä, että Suomi vastaa henkilön sairaanhoitokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

7.1. Vakuutetun sh- ja pr-maksu

Vakuutetun maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa VH:n muistiossa. Maksuvelvollisuuksista on tehty myös taulukko, joka sekin on liitteenä. Liitteenä on myös erillinen sivu koskien ulkomailta Suomeen työhön tulevia ja erikoistilanteita heidän osaltaan. Luvun 4 liitteenä on taulukko, josta ilmenee yleisesti verovelvollisen sh-maksuvelvollisuus ulkomailta saatujen eläkkeiden osalta.

Maksuista säädetään SVL:ssa (1224/2004). Tämän lain mukaan henkilö on vakuutettu Suomessa, jos hän on täällä asuva, ks. jäljempänä, tai jos hän työskentelee täällä vähintään 4 kuukautta.

Voi olla vakuutettu asumisen tai työskentelyn perusteella

Asumisen perusteella Suomessa vakuutetuksi pääsevät saavat enemmän etuja kuin ne, jotka pelkän työskentelyn perusteella pääsevät Suomessa sairausvakuutetuiksi. Sv-maksun perimisen kannalta sen sijaan ei ole merkitystä kumpi on ollut vakuutetuksi tulemisen peruste. Vakuutettuja eivät ole vieraan vallan lähetystöön tai konsulinvirastoon kuuluvat henkilöt palvelusväkineen, jos he ovat ulkomaan kansalaisia (SVL 2 §). Lisäksi vieraiden valtioiden kanssa tehdyt sosiaaliturvasopimukset ja EU:n sosiaaliturva-asetus 1408/71 tai 883/04 voivat rajoittaa maksun suorittamisvelvollisuutta. Sitä vastoin verosopimukset eivät vaikuta vakuutusmaksuihin.

Suomessa SVL:n mukaan asuva

Se, milloin henkilö on SVL:n mukaan Suomessa asuva, eroaa TVL:n mukaisesta Suomessa asumisesta. SVL:n mukainen asuminen on määritelty laissa asumiseen perustuvan sosiaaliturvalainsäädännön soveltamisesta (1573/1993). Tämän lain mukaan ulkomailta tuleva on Suomessa asuva, jos hän muuttaa Suomeen vakinaisesti tai jos hän tulee EU/ETA/Sveitsi-alueelta (mutta ei muualta) ja työskentelee Suomessa yhtäjaksoisesti vähintään 4 kuukauden ajan. Suomeen tulleet turvapaikan hakija ei asu Suomessa hakemuksen käsittelyaikana.

Ulkomailla tilapäisesti oleskelevat Suomen kansalaiset ovat Suomessa asuvia kahden vuoden ajan Suomesta lähdöstä lukien (1.5.2010 lukien, aikaisemmin yhden vuoden). Jos suomalainen työnantaja lähettää Suomessa asuvan henkilön työskentelemään ulkomaille vuotta pidemmäksi ajaksi, KELA voi hakemuksesta päättää, että henkilö asuu edelleen Suomessa. Näin voidaan menetellä silloinkin, kun henkilö lähetetään emo- tai tytäryhtiön palvelukseen. Myös kansainvälisillä sosiaaliturvaa koskevilla sopimuksilla on usein se vaikutus, että Suomesta ulkomaille lähetetty työntekijä säilyy Suomessa vakuutettuna (ja asuvana) edellä tarkoitettua pidempäänkin.

Suomessa SVL:n mukaan asuvia ovat myös Suomen ulkomaanedustuksessa palvelevat lähetettyyn henkilöstöön kuuluvat Suomen kansalaiset. Sama koskee välittömästi ennen palvelussuhteen alkamista Suomessa asunutta Suomen kansalaista, joka työskentelee

ulkomailla valtioiden välisessä järjestössä, jonka toimintaan Suomi osallistuu tai joka työskentelee Suomen valtion päätoimisessa palveluksessa ulkomailla tai on tällaisen henkilön yksityispalvelija. Jos suomalainen julkisyhteisö maksaa palkkaa ulkomailla työskentelevälle ulkomaan kansalaiselle, työntekijää voidaan pitää Suomessa asuvana esim. sillä perusteella että hän on virkasuhteessa työnantajaan.

Verotuksessa voidaan lähtökohdaksi ottaa, että henkilöä/ työntekijää pidetään Suomessa vakuutettuna ja sh-, pr- ja st-maksuvelvollisuus on olemassa aina, jos hän on yleisesti verovelvollinen TVL:n mukaan. Tästä periaatteesta poiketaan, jos yleisesti verovelvollinen KELA:n todistuksella tai kotimaasta saadulla E101/A1-todistuksella osoittaa, että hän ei kuulu Suomen sosiaaliturvaan.

Muuhun Pohjoismaahan pysyvästi muuttaneen, mutta vielä Suomessa yleisesti verovelvollisen osalta em. todistus ei kuitenkaan yleensä ole tarpeen. Tämä johtuu siitä, että Pohjoismaissa siirtyminen uuden asuinvaltion vakuutukseen on selvää, jos väestötietoilmoitukset muuton osalta hoidetaan.

Sh- ja pr-maksun suoritusvelvollisuuteen veronalaisen ulkomailta saadun tulon osalta ei vaikuta se, että mahdollinen verosopimus estää veron määräämisen. Ratkaisussa KHO1975/571 palkansaaja oli Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen mukaan vapautettu suorittamasta kunnallisveroa Ranskasta saamastaan palkasta. Hän oli tästä huolimatta velvollinen suorittamaan Suomessa sv-maksun. Samalla tavalla määrätään Suomessa asuvalle sh-maksu ulkomailta saadun eläkkeen perusteella silloinkin, kun eläkkeeseen sovelletaan Suomessa vapautusmenetelmää.

Suomessa asuva Suomen kansalainen työskentelee Suomessa ulkomaisen työnantajan palveluksessa. Palkka verotetaan Suomessa normaaliin tapaan ja myös tästä tulosta määrätään sh- ja pr-maksu.

Suomessa asuva henkilö saa eläkettä USA:sta. Eläkkeen perusteella määrätään Suomessa vakuutetun sh-maksu samoin edellytyksin, kuin Suomessa saatavasta eläkkeestä. USA:n kanssa tehty verosopimus voi joskus estää eläkkeen verottamisen Suomessa, mutta verosopimuksella ei ole vaikutusta sh-maksun määräämiseen.

Yleisesti verovelvollinen maksaa lähtökohtaisesti Suomessa sh-maksun myös ulkomailta saamastaan eläkkeestä. Tähän velvollisuuteen ei verosopimuksilla ole mitään vaikutusta. Sen sijaan EU/ETA sosiaaliturva-asetus 1408/71 tai 883/04 voivat joskus estää sh-maksun määräämisen EU/ETA-maasta saadusta eläkkeestä. Asetuksella on tällainen vaikutus, jos Suomessa asuvalla henkilöllä tosiasiallisesti ei verovuonna ole Suomesta mitään ansiotuloa. EU:n tuomioistuin on antanut asiaa koskevan ratkaisun C-389-99, Sulo Rundgren, touko-

Yleisesti verovelvolliset

Ulkomailta saatu palkka ja eläke

Esimerkki 1

Esimerkki 2

Erityisesti ulkomailta saadusta eläkkeestä

**– Sulo Rundgren
C-389-99**

kuussa 2001. Merkitystä ei ole sillä, olisiko henkilöllä periaatteessa oikeus saada Suomesta eläkettä, mutta hän on jättänyt hakematta sitä. Merkitystä ei myöskään ole sillä, onko eläkkeensaaja muuttanut Suomeen ennen vai jälkeen vuoden 1994, jolloin EU:n sosiaaliturva-asetus ensimmäisen kerran satoi Suomea ETA-sopimuksen kautta. Asetukset 1408/71 ja 883/04 edellyttävät kuitenkin, että Suomessa eläkeläiselle määrättävä sh-maksu ei ole suurempi kuin Suomen eläke. Asetukset edellyttävät myös sitä, että henkilö ei samojen etujen saamiseksi joudu maksamaan maksuja kahdessa maassa. Ks. oikeuskäytäntöä-osiosta tekstiä myös tuomion C-50/05 Nikula kohdalla.

Rajoitetusti verovelvolliset

Vuonna 2004 voimaantulleet SVL:n muutokset aiheuttivat sen, että vakuutetun sv-maksu peritään myös rajoitetusti verovelvollisilta työntekijöiltä, jos he ovat Suomessa SVL:n mukaan vakuutettuja. Maksuvelvollisuus (sh-maksu) voi koskea myös Suomesta eläkettä saavaa rajoitetusti verovelvollista, jos Suomi asetuksen 1408/71 tai 883/04 perusteella vastaa sairaanhoitokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

Esimerkki 1

Suomeen tulee Kiinasta henkilö 8 kk:ksi suomalaisen työnantajan palvelukseen. Hän on yleisesti verovelvollinen. Hänelle määrätään sv-maksu ellei hän esitä KELA:n todistusta siitä, ettei hän ole Suomessa vakuutettu.

Esimerkki 2

Ruotsissa asuva henkilö tulee Suomeen 4 kuukaudeksi suomalaisen yrityksen palvelukseen. Hänellä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta. Suomalainen yritys perii palkasta lähdeveron 35 % ja sv-maksun, sekä maksaa st-maksun.

Esimerkki 3

Suomalainen yritys on lähettänyt Suomesta työntekijän ulkomaille useaksi vuodeksi. Työntekijästä on jo tullut Suomessa rajoitusti verovelvollinen, mutta hän on edelleenkin Suomessa vakuutettu eli hänellä on voimassa oleva Kelan/ETK:n tai STM:n päätös Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta. Rajoitetusti verovelvollisen palkka yksityissektorilta on Suomessa verovapaata. Siitä huolimatta suomalainen yrityksen on perittävä palkasta Suomeen sv-maksu (sh- ja pr-maksu) ja maksettava st-maksu.

Erityisesti ulkomailta asuvasta eläkkeensaajasta

Ulkomaille muuttovuotta seuraavan 3 vuoden aikana Suomesta lähteneelle Suomen kansalaiselle määrätään Suomessa eläkkeestä sh-maksu. Maksuvelvollisuus poistuu, jos henkilö saa Kelasta todistuksen siitä, että hän ei ole Suomessa vakuutettu ja lisäksi tilanne on se, että Suomi ei asetuksen 1408/71 tai 883/04 perusteella vastaa henkilön sairauskulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle (SVL 18 luku 6 §). Kun muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, maksu voidaan määrätä vain EU/ETA-/Sveitsi-alueella asuvalle ja silloinkin vain edellyttäen että Suomi vastaa sairauskulujen korvaamisesta uu-

delle asuinvaltiolle (henkilö saanut todistuksen lomakkeella E121 tai S1). Kun rajoitetusti verovelvollisen eläkkeitä vuodesta 2006 alkaen verotetaan progressiivisesti, on usein mahdollista että sairaanhoitomaksuakaan kuitenkin ei määrätä koska tulo ei nouse kunnallisverotuksessa verotettavaan määrään.

7.2. Työnantajan st-maksu

St-maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa VH:n muistiossa. Maksuvelvollisuuksista on tehty myös taulukko, joka sekin on liitteenä. Liitteenä on myös erillinen sivu koskien maksuvelvollisuuksia ulkomailta Suomeen työhön tulevien osalta.

StmL 3 §:n (1114/2005) mukaan työnantaja on velvollinen suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun, jos työntekijä on SVL:n mukaan Suomessa vakuutettu. Maksu suoritetaan myös 6 kuukauden säännön alaisesta verovapaasta palkasta (vakuutusmaksusta). Jos muu palkka on verovapaata Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan, sen perusteella ei makseta työnantajan st-maksua.

Suomalainen yhtiö lähettää Suomesta työntekijän 5 kk:ksi työskentelemään yhtiöllä Ranskassa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Työntekijälle haetaan lähetetyn työntekijän todistus ETK:sta. Verosopimuksen mukaan Ranskalla on oikeus verottaa palkka. Suomessa tulon sovelletaan vapautusmenetelmää ja tulon perusteella maksetaan sh-maksu ja pr-maksu. Lisäksi työnantaja suorittaa Suomessa työnantajan st-maksun.

Esimerkki 1

Suomalainen yritys maksaa Ranskassa asuvalle Saksan kansalaiselle palkkaa Espanjassa suoritettavasta työstä. Työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu. Rajoitetusti verovelvollisen yksityiseltä suomalaiselta työnantajalta saama palkka ulkomailta suoritettavasta työstä ei TVL:n mukaan ole Suomessa veronalaista tuloa. Palkasta ei peritä lähdeveroa eikä sh- tai pr-maksua. Myöskään ei makseta työnantajan st-maksua. Suomalaisen työnantajan on kuitenkin annettava Suomeen vuosi-ilmoitus 7809.

Esimerkki 2

Ulkomaisella työnantajalla on st-maksuvelvollisuus Suomessa vain, jos palkka on Suomessa veronalaista ja lisäksi työnantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka tai työnantajan edustaja maksaa palkan Suomessa (KHO 1986/2944). Ulkomaisen työnantajan velvollisuus maksaa muita sosiaaliturvaa koskevia maksuja ratkaistaan eri periaatteiden mukaan. Siten on mahdollista, että ulkomainen työnantaja on velvollinen maksamaan esim. eläkevakuutusmaksun Suomessa silloinkin, kun velvollisuutta työnantajan st-maksun suorittamiseen ei ole.

Ulkomainen työnantaja

Ulkomaiset edustustot

Aikaisemmin StmL:ssä oli 4 §:ssä mainittu, että vieraan valtion Suomessa oleva lähetystö tai vastaava ei ollut velvollinen maksamaan Suomessa työnantajan st-maksua. StmL on vuoden 2006 alusta muutettu monilta osin (1114/2005) ja em. maininta on poistettu laista.

7.3. Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten vaikutus kansainvälisissä työskentelytilanteissa

Sosiaaliturvaa koskevia sopimuksia tarvitaan sellaisissa tilanteissa, joissa henkilö työskentelee muussa valtiossa kuin asuinvaltiossaan. Sopimusten tarkoitus on varmistaa, että toiseen valtioon työskentelemään siirtyvä henkilö saa sosiaaliturvaa joko työntekovaltiosta tai kotivaltiostaan. Ilman sopimuksia voi syntyä tilanteita, joissa henkilö ei enää ole vakuutettu kotivaltiossa ja joissa hän lisäksi erityisten ns. odotusaikojen vuoksi ei saa sosiaaliturvaa myöskään työntekovaltiosta. Etuisuuksia koskevien määräysten lisäksi sopimuksissa ratkaistaan, suoritetaanko sosiaaliturvamaksut työntekovaltiossa vai kotivaltiossa. Työeläke-, tapaturma- ja työttömyysvakuutusmaksujen lisäksi sosiaaliturvasopimukset koskevat Suomessa yleensä myös työnantajan st-maksua ja vakuutetun sv-maksua.

Sosiaaliturvasopimusten suhde EY:n sosiaaliturva-asetuksiin 1408/71 ja 883/04

Suomella on kahdenkeskinen sosiaaliturvasopimus seuraavien maiden kanssa: Amerikan Yhdysvallat, Australia (lähinnä eläkesopimus), Chile (lähinnä eläkesopimus), Israel, Kanada (erillinen sopimus Quebecin kanssa). EU/ETA-maista Suomella on kahdenväliset sopimukset Espanjan, Ison-Britannian, Itävallan, Kreikan, Latvian, Liettuan, Luxemburgin, Saksan, Sveitsin ja Viron kanssa, lisäksi Pohjoismaiden välillä on voimassa monenkeskinen sosiaaliturvasopimus. Viimeksimainittujen sopimusten merkitys on oleellisesti vähentynyt sen vuoksi, että Suomea EU-maana sitoo EU:n sosiaaliturva-asetukset 1408/71 ja 883/04. Sosiaaliturva-asetukset ohittavat EU/ETA-valtioiden kanssa tehdyt sosiaaliturvasopimukset sikäli kuin kyse on EU/ETA-maissa asuvien sosiaaliturvasta ja sen maksuista. Erityissopimuksesta johtuen EU:n sosiaaliturva-asetusta 1408/71 sovelletaan kesästä 2003 alkaen myös Sveitsin kansalaisiin, vaikka Sveitsi ei ole EU/ETA-valtio.

– suhde verosopimuksiin

Verosopimusten tavoin sosiaaliturvaa koskevat sopimukset voivat rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa maksujen suorittamisvelvollisuutta. Verosopimuksilla estetään tulon kaksinkertainen verotus. Sosiaaliturvaa koskevista sopimuksista johtuu, että saman tulon osalta ei makseta sosiaaliturvamaksuja kahdessa valtiossa. Näiden sopimusten tarkoittamien maksujen määräytymisperusteet poikkeavat niistä perusteista, joiden mukaan tulon verotusoikeus verosopimuksissa jaetaan. Sosiaaliturvasopimuksia ja -asetusta sovellettaessa esim. kiinteän toimipaikan muodostumisella ei ole merkitystä.

Maksuvelvollisuudelta työntekovaltiossa voidaan myös välttyä pidemmältä ajalta kuin verotuksessa on mahdollista. Verosopimuksista poiketen voidaan eräiden sosiaaliturvasopimusten mukaan emo- ja tytäryhtiötä pitää samana työnantajana. Samoin verosopimuksista poiketen voidaan sosiaaliturvaa koskevien sopimusten periaatteista tehdä poikkeuksia viranomaisten välisillä yksittäissopimuksilla.

Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten ja verosopimusten erot aiheuttavatkin toisinaan tilanteita, joissa tulo verotetaan Suomessa, mutta sen perusteella ei esim. määrätä vakuutetun sv-maksua. Vastaavasti on mahdollista, että sv-maksu on suoritettava Suomessa, mutta verusoikeus tulon kuuluu toiselle valtiolle.

– **joskus maksut, mutta ei veroja, tai päinvastoin**

Ruotsalainen yhtiö lähettää Ruotsissa asuvan työntekijän Suomeen 8 kuukaudeksi työskentelemään yrityksen kiinteässä toimipaikassa. Verosopimuksen mukaan palkka verotetaan Suomessa. Kun kyseessä on enintään 12 kuukaudeksi Suomeen lähetetty työntekijä (hänellä on todistus E101/A1), hän on jäljempänä selvitettävän EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/04 mukaan vakuutettu Ruotsissa eikä sosiaaliturvaa koskevia maksuja makseta Suomessa.

Esimerkki 1

Sosiaaliturvaa koskevat sopimukset valmistellaan sosiaali- ja terveysministeriössä, joka on myös toimivaltainen ”asianomainen viranomainen” sopimusten tulkintaa koskevissa kysymyksissä. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat myös sopia yksittäistapauksissa tai tiettyjen ryhmien osalta poikkeuksia sopimusten pääperiaatteisiin. Tavallisimmin tällaiset yksittäiset sopimukset koskevat ns. lähetettyjen työntekijöiden (ks. jäljempänä) säilymistä kotivaltion vakuutuksessa tavanomaista lähettämisaikaa pidempään.

Toimivaltainen viranomainen

Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten mukaan henkilö on lähtökohteisesti vakuutettu työntekovaltiossa. Tästä työntekovaltioperiaatteesta johtuu, että jos Suomessa asuva työskentelee ulkomailla sosiaaliturvasopimusvaltiossa muutoin kuin suomalaisen työnantajan lähettämänä, hän kuuluu yleensä työntekovaltion vakuutukseen eikä ole velvollinen maksamaan ko. palkan perusteella sv-maksua Suomessa. Työntekovaltioperiaatetta ei sovelleta ns. lähetettyihin työntekijöihin eikä eräisiin erityisryhmiin. Myöskään diplomaattisiin ja konsuliedustajiin ei yleensä sovelleta työntekovaltioperiaatetta vaan he säilyvät koko työskentelyn ajan kotivaltiossaan vakuutettuina.

Työntekovaltioperiaate

Jos sopimusvaltiosta oleva työnantaja lähettää samasta valtiosta olevan työntekijän toiseen sopimusvaltioon, työntekijä säilyy tietyn edellytyksin vakuutettuna kotivaltiossaan. Työntekijä on lähetetty myös, jos hänet palkataan toiseen valtioon lähettämistä varten. Sitä vastoin työntekovaltiosta palkattua työntekijää ei pidetä lähetettynä. Esimerkiksi asetuksen 883/04 mukaan työntekijä säilyy kotivaltion

Lähetetyt työntekijät

vakuutuksessa, jos hänet on lähetetty toiseen EU/ETA-maahan enintään 24 kuukaudeksi. Asetuksessa 1408/71 lähetettyjen työntekijöiden aikaraja on 12 kuukautta.

Lähetetyn työntekijän todistukset

Jos Suomesta sosiaaliturvasopimusvaltioon lähtevää työntekijää voidaan pitää lähetettynä, työnantajan ja työntekijän tulee yhdessä ennen työn alkamista pyytää Eläketurvakeskuksesta erityinen lähetetyn työntekijän todistus. Todistus esitetään työntekovaltiossa, jolloin siellä luovutaan sosiaaliturvamaksujen vaatimisesta.

– konserni-tilanteet

Suomeen tulevat lähetetyt työntekijät saavat vastaavanlaisen todistuksen toimivaltaiselta viranomaiselta kotivaltiostaan. Ulkomaisella työntekijällä voi joskus ns. emo-tytär-yhtiötilanteissa olla lähetetyn työntekijän todistus sellaistaikin Suomessa tehtävää työtä varten, jossa palkanmaksajana on suomalainen työnantaja. Kun tällainen todistus esitetään Suomessa veroviranomaisille, saman tulon perusteella ei Suomessa voida periä työnantajan st-maksua eikä vakuutetun sv-maksua.

Sv-maksun perusteena oleva ansiotulo

Joskus henkilöllä voi olla sekä sellaisia ansiotuloja, joiden perusteella vakuutetun sv-maksu määrätään, että sellaisia tuloja, joiden perusteella maksua ei määrätä. Tällöin joudutaan selvittämään maksun perusteena oleva verotettava ansiotulo kunnallisverotuksessa. Tämä saadaan laskutoimituksella, jossa kunnallisverotuksen verotettava ansiotulo kerrotaan maksun perusteena olevan tulon ja kokonaistulon suhteella.

Seuraavassa selvitetään lyhyesti eri sopimusten maksujen suorittamisvelvollisuutta koskevat periaatteet. Kuten edellä on todettu, sopimusvaltioiden asianomaiset viranomaiset voivat yksittäistapauksissa sopia periaatteita koskevista poikkeuksista.

– **Australian** sosiaaliturvasopimus koskee vanhuuseläkettä. Australiassa sairaanhoitoa tarvitsevat, maassa tilapäisesti oleskelevat Suomen sairausvakuutuksen piiriin kuuluvat henkilöt ovat oikeutettuja välittömästi tarvittaviin sairaanhoitopalveluihin.

– **Chilen** sosiaaliturvasopimus koskee vanhuus- ja perhe-eläkkeitä ja eläkeläisten sairaanhoitoa.

– **Israelin** sosiaaliturvasopimus koskee vanhuus- ja perhe-eläkettä, lapsilisiä ja äitiysavustusta. Lähetettyjen työntekijöiden osalta sopimus koskee lisäksi sairausvakuutusta ja vanhempainetuuksia.

– **Kanadan** sosiaaliturvasopimus kattaa vanhuus- ja perhe-eläkkeet.

– **Quebecin** kanssa solmittu sosiaaliturvajärjestely koskee terveydenhuoltoa ja sairausvakuutusta.

– **USA:n** sosiaaliturvasopimus koskee kansan- ja perhe-eläkettä sekä lähetettyjen työntekijöiden osalta lisäksi sairaus- ja vanhempainvakuutusta ja lapsilisiä.

Sopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Australiasta tulevalle työntekijällä on lähetetyn työntekijän todistus (todistuksen voi saada 5 vuodeksi), sen ainoa vaikutus Suomen verotuksessa on, että työnantaja ei ole velvollinen maksamaan st-maksusta sitä osaa, joka vastaa kela-maksua.

Suomi ja Australia 36/2009

Chilen kanssa tehty sosiaaliturvasopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Suomesta eläkettä saava asuu Chilessä, hän voi saada Kelasta todistuksen, joka oikeuttaa Chilessä sairaanhoitoon. Jos Chilestä tulevalle työntekijällä on lähetetyn työntekijän todistus, sen ainoa rajoittava vaikutus verotuksessa on siinä, että mahdollinen suomalainen työnantaja ei ole velvollinen maksamaan st-maksusta sitä osaa, joka vastaa kela-maksua.

Suomi ja Chile SopS 98/2007

Suomen ja Israelin välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtömaan vakuutuksessa, jos työ kestää enintään 3 vuotta. Julkisyhteisön palveluksessa ulkomaille lähetetyt säilyvät lähtömaan vakuutuksessa koko työskentelyn ajan.

Suomi ja Israel SopS 90/1999

Suomen ja Kanadan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät kotivaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Yrittäjät kuuluvat yleensä asuinvaltionsa vakuutukseen. Valtion palveluksessa toiseen valtioon lähetetyt säilyvät kotivaltion vakuutuksen piirissä aikarajasta riippumatta. Merimiehet kuuluvat aluksen lippumaan vakuutukseen.

Suomi ja Kanada (SopS 6/1988 ja 98/1996)

Sopimus ei koske sv-maksua.

Suomen ja Quebecin välisen sosiaaliturvasopimusjärjestelyn mukaan toisen sopimuspuolen alueelle lähetetyt työntekijät säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Yrittäjät kuuluvat yleensä asuinvaltionsa vakuutukseen. Valtion palveluksessa toiseen valtioon lähetetyt säilyvät kotivaltion vakuutuksen piirissä aikarajasta riippumatta.

Suomi ja Quebec (SopS 6/1988)

Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan toiseen sopimusvaltioon lähetetty työntekijä säilyy lähtövaltiossa vakuutettuna, jos työskentelyn arvioitu kesto ei ylitä 5 vuotta. Yksittäistapauksissa aika voi asianomaisten viranomaisten sopimuksen perusteella olla pidempikin. Työntekijää voidaan pitää lähetettynä silloinkin, kun hän työskentelee lähettävällä yrityksellä toisessa sopimusvaltiossa olevan emo- tai tytäryhtiön lukuun.

Suomi ja USA (SopS 86/1992)

Aluksella työskentelevä henkilö on vakuutettu Suomessa, jos alus kulkee Suomen lipun alla. Muissa tapauksissa hän on vakuutettu Yhdysvalloissa. Jos toimintaa pidetään toisen valtion lainsäädännön mukaan palkkatyönä ja toisen ammattitoimintana, henkilön kotivaltion

lainsäädäntö ratkaisee. Sopimusvaltion kansalainen, joka sopimusvaltion palveluksessa työskentelee toisessa sopimusvaltiossa, on vakuutettu ensiksi mainitussa valtiossa.

EU:n sosiaaliturva-asetukset (Neuvoston asetus 1408/71 ja toimeenpanoasetus 574/72 sekä asetus 883/04 ja toimeenpanoasetus 987/2009)

EU-asetusten määräykset syrjäyttävät niiden kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset. EU-asetukset ovat jäsenvaltioissa suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä. Niillä on etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden ja niillä on välitön oikeusvaikutus. Asetuksen 883/04 (ns. perusasetus) vakuuttamista koskevissa säännöksissä määritellään, minkä jäsenvaltion lainsäädännön piiriin jäsenvaltioiden välillä liikkuvat työntekijät ja virkamiehet sekä itsenäiset ammatinharjoittajat eli yrittäjät kuuluvat. Perusasetuksessa on myös määritelty, minkä jäsenvaltion lainsäädäntöä sovelletaan työelämän ulkopuolella oleviin henkilöihin.

EU-valtion kansalainen säilyy vakuutettuna kotivaltiossaan, jos hänet on lähetetty työskentelemään toiseen EU-maahan enintään 24 kuukaudeksi (asetus 883/04). ETA-maiden ja Sveitsin osalta aika on toistaiseksi 12 kk. Lähettäjävaltion ja työskentelyvaltion viranomaiset voivat keskenään sopia erilaisista poikkeuksista vakuutussääntöihin. Poikkeusluvalla voi lähetetty työntekijä säilyä lähtövaltion vakuutuksessa esim. 5 vuotta. Lähettävä työnantaja ja työntekijä hakevat yhdessä lähetetyn työntekijän todistusta (lomake E101/A1 tai poikkeuslupalomake ETK2132). Valtion ja julkisyhteisön palveluksessa toiseen EU/ETA-maahan lähetetyt säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina riippumatta työskentelyn kestosta. Ammatinharjoittajat ovat vakuutettuja asuinvaltiossaan ellei työ toisessa EU-valtiossa ylitä 24 kk sekä Sveitsissä/ETA-valtiossa 12 kk. Merimiehet ovat yleensä vakuutettuja siinä valtiossa, jonka lipun alla alus purjehtii. Erityismääräyksiä on useassa valtiossa työskentelevien ryhmien, mm. kuljetusliikkeen matkustavan henkilökunnan osalta asetuksessa 1408/71.

EU-maita ovat: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Iso-Britannia, Italia, Itävalta, Kreikka, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovenia, Slovakia, Suomi, Tanska, Tseki, Unkari ja Viro. ETA-maita ovat: Islanti, Norja ja Liechtenstein. Asetusta 1408/71 sovelletaan kesästä 2003 alkaen myös Sveitsin kanssa.

Pohjoismaat (SopS 136/2004)

Pohjoismaiden välillä on tehty sosiaaliturvasopimus SopS 136/2004, joka lähinnä vain täydentää asetuksessa 1408/71 määrättyä. Sosiaaliturvasopimuksessa on esim. sovittu, että valtiot puolin ja toisin luopuvat kustannuskorvausten vaatimisesta. Sopimuksessa ei ole omia määräyksiä siitä, missä maassa työntekijä on vakuutettu.

Pohjoismaainen sosiaaliturvasopimus on kuitenkin EU-asetusta 1408/71 kattavampi, sillä se koskee myös opiskelijoita, eläkeläisiä ja muita työelämän ulkopuolella olevia. Uuden EU-asetuksen 883/04

myötä on pohjoismainen sosiaaliturvasopimus uudelleen neuvoteltavana.

Jos Suomessa rajakunnassa asuva henkilö työskentelee Ruotsissa rajakunnassa ruotsalaisen työnantajan palveluksessa, kuuluu Suomen ja Ruotsin välisen verosopimuksen mukaan työskentelystä saadun tulon verotusoikeus Suomelle. Vuodesta 1998 alkaen tämä koskee myös tilanteita, joissa maksaja on ruotsalainen julkisyhteisö. Kun tällainen työntekijä ei ole sosiaaliturvasopimuksen tarkoittamalla tavalla lähetetty, hän on vakuutettu työntekovaltiossa Ruotsissa. Suomessa ei määrätä vakuutetun sv-maksua ko. tulon perusteella.

Esimerkki

Suomen ja Saksan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan sillä on sama asiallinen soveltamisala kuin EU-asetuksella, lukuun ottamatta työttömyysetuuksia ja perhe-etuuksia.

Suomi ja Saksa (SopS 67/1998)

Suomen ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen Kuningaskunnan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan työntekijää pidetään lähetettynä, jos työn arvioitu kesto on enintään 48 kk. Merimiehet ovat tavallisesti vakuutettuja siinä sopimusvaltiossa, jonka lipun alla alus liikennöi. Valtion tai julkisoikeudellisen työnantajan palveluksessa työskentelevän katsotaan yleensä olevan vakuutettu ao. valtiossa.

Suomi ja Iso-Britannia (SopS 11/84)

Suomen ja Sveitsin välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan toiseen valtioon työskentelemään lähetetty työntekijä säilyy vakuutettuna kotivaltiossaan työskentelyn ensimmäisten 24 kk ajan. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Sopimusvaltion tai sopimusvaltiosta olevan julkisyhteisön lähettämä kuuluu yleensä tämän sopimusvaltion vakuutukseen ilman aikarajaa. Merimiehet ja lentoliikenneyrityksen palveluksessa olevat ovat yleensä vakuutettuja siinä valtiossa, jonka lipun alla laiva tai lentokone liikennöi.

Suomi ja Sveitsi (SopS 64/86)

Vaikka Sveitsi ei ole EU/ETA-maa, erillissopimuksen perusteella asetusta 1408/71 sovelletaan Sveitsissäkin ja Sveitsin kansalaisiin.

Suomen ja Itävallan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtömaassa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aikaa voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Valtion palveluksessa työskentelevät tämän valtion kansalaiset säilyvät yleensä tässä valtiossa vakuutettuna myös 24 kk ylittävän ajan. Merimiehet ovat vakuutettuja aluksen lippuvaltiossa. Lentoliikenneyrityksen palveluksessa toisen valtion alueelle lähetetyt säilyvät sen vakuutettuina yrityksen kotivaltiossa.

Suomi ja Itävalta (SopS 32/87)

Suomen ja Espanjan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan toiseen sopimusvaltioon työskentelemään lähetetyt henkilöt säilyvät lähtettäjävaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan piden-

Suomi ja Espanja (SopS 38/87)

tää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Toiseen valtioon lähetetyt valtion virkamiehet säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina aikarajasta riippumatta. Maa- ja ilmakuljetusyrityksen matkustavaan henkilökuntaan kuuluvat ovat asuinvaltiossaan vakuutettuja. Merimiehet ovat vakuutettuja aluksen lippuvaltiossa.

Suomesta Espanjaan muuttaneelle eläkeläiselle määrätään Suomessa sv-maksu, jos hän on TVL:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen eikä esitä KELA:n todistusta siitä, että hän ei enää ole vakuutettu Suomessa. Sosiaaliturvasopimuksen mukaan hänestä ei tule muuton yhteydessä Espanjassa vakuutettu, koska hän ei työskentele ko. maassa.

Suomi ja Luxemburg (SopS 13/2002)

Luxemburgin kanssa tehdyssä uudessa sopimuksessa noudetaan EU-asetusten 1408/71 ja 572/42 pääsääntöjä ulkomailla työskentelyyn liittyen, mutta erikseen on sovittu mm. joistain Suomen työeläkejärjestelmää koskevista erityismääräyksistä, esim. eläkeoikeudesta.

Suomi ja Kreikka (SopS 31/91)

Suomen ja Kreikan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt henkilöt säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Toisen sopimusvaltion alueelle lähettämät valtion virkamiehet säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina aikarajatta. Aluksessa muutoin kuin tilapäisesti työskentelevät ovat vakuutettuja aluksen lippuvaltiossa.

Suomi ja Viro SopS 70/1997 ja 79/2006

Suomen ja Viron välisen sosiaaliturvasopimusta sovelletaan henkilöihin, jotka eivät kuulu EU- yhteisön alueella liikkuviin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä, joihin sovelletaan asetusta 1408/71. Vanhan sopimuksen VII osan määräyksiä (23–31 artiklat) sovelletaan kuitenkin edelleen.

Suomi ja Latvia SopS 35/2000

Suomen ja Latvian välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtömaan vakuutuksessa, jos työ kestää enintään 3 vuotta. Julkisyhteisön palveluksessa ulkomaille lähetetyt lähtömaan kansalaiset säilyvät lähtömaan vakuutuksessa koko työskentelyn ajan.

Suomi ja Liettua SopS 52/2001

Suomen ja Liettuan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtömaan vakuutuksessa, jos työ kestää enintään 3 vuotta. Julkisyhteisön ulkomaille lähettämät työntekijät säilyvät lähtömaan vakuutuksessa koko työskentelyn ajan. Merimiehet kuuluvat yleensä aluksen lippumaan vakuutukseen. Kummankin sopimuspuolen alueella toimivan kuljetusyrityksen matkustava henkilökunta on vakuutettu yrityksen kotivaltiossa.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Vaikka palkansaaja Suomen ja Ranskan kesken tehdyn verosopimuksen mukaan oli vapautettu suorittamasta kunnallisveroa Ranskassa saamastaan palkasta, hän oli velvollinen suorittamaan ke- ja sv-maksun. Hänen palkastaan oli näiden maksujen suorittamiseksi toimitettava ennakonpidätys.

KHO 1979/3691

Ulkomaiseen yritykseen, joka ei toiminut Suomessa kiinteästä toimipaikasta ja jolla ei ollut täällä asioiden hoitamista varten edustajaa, ei voitu soveltaa Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta ja velvollisuudesta suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksua. Yritystä kohdannut maksuunpano, joka koski sen Suomeen lähettämille ulkomaalaisille työntekijöille maksettuja päivärahoja ja asumiskustannusten korvauksia, kumottiin.

KHO 1986/2944

Suomessa asuva henkilö sai verovuonna eläketuloa Ruotsista mutta ei saanut eläkettä Suomesta. Hänelle oli verotuksessa määrätty vakuutetun sairausvakuutusmaksu Ruotsista saadun eläkkeen perusteella. EY:n tuomioistuinen katsoi, että Ruotsista saadusta eläkkeestä ei tässä tapauksessa saanut määrätä sairausvakuutusmaksua. Jos eläkettä ei saada Suomesta, EU:n sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 tarkoittamassa mielessä toimivaltainen ja eduista vastaava valtio on Ruotsi. Asiaan ei vaikuttanut se, että henkilöllä mahdollisesti oli periaatteellinen oikeus eläkkeeseen Suomesta eikä se, että Suomen ja Ruotsin välillä oli vasta-uuroidesti sovittu luovuttavan sairaanhoitokustannusten perimisestä toimivaltaiselta valtiolta.

C-389/99 Rundgren

Eläkkeellä oleva A asui Suomessa ja oli täällä yleisesti verovelvollinen. A sai vuonna 1999 eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruotsista saatu eläketulo verotettiin verosopimuksen mukaan Ruotsissa, mutta Ruotsin eläketulo voitiin Suomessa toimitettavassa verotuksessa sisällyttää verotusperusteeseen. Samalla Suomen verosta tuli vähentää se tuloveron osa, joka jakautui Ruotsista saadulle eläketulolle. A:lle voitiin määrätä sairausvakuutuslain 33 §:ssä säädettyä sairausvakuutusmaksua Suomessa ja Ruotsissa maksetun eläketulon perusteella, ei kuitenkaan enempää kuin mitä Suomesta etuuksista vastaavana maana maksettiin eläkettä vuodessa. Verovuosi 1999.

KHO 2003 /1201

Eläkkeellä oleva A asui vuonna 1995 Suomessa ja sai eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Suomessa hän oli saanut kansaneläkettä 25104 markkaa ja Ruotsista kansaneläkettä ja lisäeläkettä 69737 markkaa. A:lle voitiin määrätä näiden eläketulojen perusteella kansaneläkevakuutusmaksu. Verovuosi 1995.

KHO 2006/3500

Kansaneläkelaki 1 § ja 4 § 1 mom (26.6.1992/558). Neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 33 artikla 1 kohta.

Eläkkeellä oleva A, joka oli työskennellyt Suomessa ja Ruotsissa, asui Suomessa ja kuului Suomen asumisperusteiseen sosiaaliturvaan. Vuonna 2000 hän sai eläkettä Suomesta ja Ruotsista. Kun A ei ollut osoittanut, että hän olisi

KHO 2006/3498

Ruotsissa suorittanut sairausvakuutusmaksua tai hänen Ruotsissa saamastaan eläkkeestä olisi pidätetty sairausvakuutusmaksu ja näitä maksuja olisi siten todellisuudessa jo aikaisemmin suoritettu, hänelle voitiin verovuodelta 2000 määrätä sairausvakuutusmaksu Suomessa ja Ruotsissa maksettujen eläketulojen yhteismäärän perusteella siihen määrään saakka kuin Suomessa etuuksista vastaavana maana maksettiin eläkettä vuodessa. Verovuosi 2000.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen 18.7.2006 asialla C-50/05 antama tuomio.

Sairausvakuutuslaki 1, 32 ja 33 §. Neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammattinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 13 artikla 2f kohta, 27 artikla ja 33 artikla 1 kohta.

C-50/05 Nikula

Vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomion C-50/05 asiassa, jossa Suomessa asuva henkilö sai eläkettä Suomesta ja Ruotsista. Tuomiossa todettiin, että asuinvaltiolla on oikeus sisällyttää sairausvakuutusmaksujen määräämisperusteeseen myös toisen jäsenvaltion laitoksien maksamat eläkkeet, sikäli kuin maksut eivät ylitä asuinvaltiosta saatujen eläkkeiden määrää. Lisäksi tuomiossa todettiin seuraavaa: ”Neuvoston asetuksen (EY) 39 artikla on kuitenkin esteenä sille, että toisen jäsenvaltion laitoksista saatujen eläkkeiden määrä otetaan huomioon, jos tässä toisessa jäsenvaltiossa on jo suoritettu maksuja tässä viimeksi mainitussa valtiossa saaduista tuloista. Asianomaisten on osoitettava se, että maksuja on todellisuudessa aikaisemmin suoritettu”.

(Tuomion johdosta Verohallitus hankki lausunnon Ruotsin verohallinnon pääkonttorilta. Ilmeni, että Ruotsissa työskentelyaikana kerätyillä sairausvakuutusmaksuilla ei ole katettu henkilön omia eläkeaikaisia sairaanhoitokustannuksia. Siksi ei synny vaaraa että samojen etujen kattamiseksi maksettaisiin kaksinkertaisia maksuja, jos eläkeaikana Suomi sisällyttää myös Ruotsista saadun eläkkeen sairausvakuutusmaksun maksuperusteeseen. Asiassa antoi lausunnon myös Suomen sosiaali- ja terveysministeriö, joka totesi että Ruotsin selvityksen huomioon ottaen tuomio C-50/05 ei estä Ruotsin eläkkeen huomioon ottamista sairausvakuutusmaksua määrättäessä.)

St- ja sv-maksut sekä tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely 2012

Voimassaolo: **Toistaiseksi**
Päivitetty 14.3.2012

Vakuutetun sairausvakuutusmaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa.

sv-maksu= vakuutetun sairausvakuutusmaksu (= päivärahamaksu + sairaanhoitomaksu)

st-maksu= työnantajan sosiaaliturvamaksu

- 4001 Kausiveroilmoitus
- 7801 Vuosi-ilmoituksen erittely ja yhteenveto (ns. työnantajan vuosi-ilmoitus)
- 7809 Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista

Yleisesti verovelvollinen = verotuksellisesti Suomessa asuva, saa verokortin.

Rajoitetusti verovelvollinen = esim. ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen, saa lähdeverokortin.

Jos ulkomaalainen oleskelee Suomessa enintään 6 kuukautta, hän pysyy rajoitetusti verovelvollisena.

Jos työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu, st-maksua ja sv- maksua ei koskaan makseta Suomeen.

Ulkomaanpalkan verovapautta koskevaa 6 kuukauden sääntöä on selvitetty esim. sivulla [Ulkomailla lähetettävä työntekijä](#).

A. Ulkomaantyöskentely ja yleisesti verovelvolliset työntekijät

Periaatteet, jos 6 kuukauden sääntö (TVL 77§) soveltuu

- 6 kk säännön soveltuessa st-maksu ja sv-maksu määräytyvät vakuutuspalkan perusteella
- 6 kk säännön soveltuessa palkkaa maksava suomalainen työnantaja toimittaa minipidätyksen
- jos palkan maksaa ulkomainen konserniyhtiö tai vastaava, suomalainen lähetettävä työnantaja on velvollinen maksamaan st-maksun ulkomaisen yrityksen puolesta ja antamaan Suomeen vuosi-ilmoituksen. ks. tarkemmin kohta A.2

Jos yleisesti verovelvollisen palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, palkka on Suomessa tuloveroista vapaa. Jos tällainen työntekijä on Suomessa vakuutettu, st-maksu ja sv-maksu maksetaan **vakuutuspalkan** perusteella. Komennussopimuksessa tulee määrittää vakuutuspalkka ja työnantajan tulee ilmoittaa se vakuutusyhtiölle. Palkkaa maksava suomalainen työnantaja on myös velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen sv-maksua varten (**minipidätys**). Työnantaja toimittaa minipidätyksen vakuutuspalkan perusteella oma-aloitteisesti – verokorttimuutosta ei tarvita. Pidätyksen suuruus (2,04 % vuonna 2012) vahvistetaan Verohallinnon päätöksellä. Alle 16 -vuotiaalta ja 68 vuotta täyttäneeltä minipidätyksen määrä on 1,39 % vuonna 2012. Jos ulkomaantyössä palkan maksaa ulkomainen konserniyhtiö tms., suomalainen yritys maksaa **st-maksun ulkomaisen yrityksen puolesta** ja laskuttaa maksun kyseiseltä yritykseltä.

Ulkomailla työskentelevä on Suomessa vakuutettu, jos hänelle on haettu ETK:sta lähetetyn työntekijän todistus tai Kelasta/Sosiaali- ja terveysministeriöstä päätös/poikkeuslupa Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta. Villiin

maahan enintään vuodeksi lähetetty on aina Suomessa vakuutettu (villi maa= EU/ETA-alueen ulkopuolinen maa, jolla ei ole sosiaaliturvasopimusta Suomen kanssa; esim. Venäjä ja Kiina ovat tällaisia maita).

Jos vakuutetun palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, työnantajan on johdonmukaisesti kaikissa tätä työtä koskeissa Verohallinnon lomakkeissa ja ilmoituksissa aina huomioitava/ilmoitettava vakuutuspalkka.

A.1 Maksamis- ja vuosi-ilmoitusmenettely, kun suomalainen yritys maksaa 6 kuukauden säännön alaisen palkan

Ennakkonpidätys ja st-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotilivierettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 601	Vakuutuspalkka
	Kohta 602	Toimitettu minipidätys*
	Kohta 609	Vakuutuspalkka*
	Kohta 610	St-maksu vakuutuspalkasta
vuosi-ilmoitus	Kohta 10	Suorituslajin tunnus on 5
	Kohta 14	Ilmoitetaan vakuutuspalkka* / suorituslaji 5
lomake 7801	Kohta 15	Toimitettu minipidätys*

*st-maksu ja minipidätys vakuutuspalkan perusteella. Ei verokorttimuutosta.

Erikoistapaus 1. Osapalkka

On mahdollista, että työntekijä saa osan palkasta suomalaiselta työnantajalta ja osan ulkomaiselta konserniyhtiöltä. Suomalainen yritys on tällöinkin velvollinen toimittamaan minipidätyksen vain itse maksamaansa palkkaa vastaavasta vakuutuspalkan osasta.

Erikoistapaus 2. Työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu

Joskus syntyy tilanteita, että palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, mutta työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu. Tällainen tilanne voi johtua esim. siitä, että työntekijä on ollut ulkomailla jo pitkään eikä lähetetyn työntekijän todistus/Kelan päätös enää ole voimassa. Jos työnantaja on varma siitä, että työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu, hänen ei tarvitse maksaa st-maksua eikä toimittaa minipidätystä. Työnantajan on raportoitava asiasta veroviranomaiselle lomakkeen 5053 täyttämisen yhteydessä. Tämä lomake tulee aina täyttää, jos 6 kuukauden sääntöä sovelletaan jo ennakkoperintävaiheessa. Lomakkeella kysytään myös sitä, onko työntekijälle saatu ETK:n tai Kelan, Stm:n todistus/päätös. Jos vastaus on kielteinen, työnantajan tulee merkitä rasti asianomaiseen kohtaan. Näissä tilanteissa lomakkeen 5053 lisäksi ei täytetä em. muita lomakkeita.

A.2 Menettely, kun ulkomainen esim. konserniyhtiö maksaa ulkomaantyyössä palkan yleisesti verovelvolliselle

Suomalaisen yrityksen velvollisuudet

Jos 6 kuukauden sääntö soveltuu, palkka on Suomessa tuloveroista vapaa. Jos ulkomaille lähetetty työntekijä on Suomessa vakuutettu, st-maksun ja sv-maksun pitää kertyä Suomeen, vaikka palkan maksaisi ulkomainen konserniyritys tai muu yritys, jossa lähetettävällä suomalaisella yrityksellä on määräysvaltaa. Näissä tilanteissa lähetettävä suomalainen yritys maksaa ulkomaisen yrityksen puolesta st-maksun ja laskuttaa sen kyseiseltä yritykseltä. Suomalainen yritys on myös velvollinen antamaan Suomeen vuosi-ilmoituksen 7801. Nämä velvollisuudet ovat olemassa niin kauan kuin ETK:n, Kelan/Sosiaali- ja terveysministeriön todistukset/päätökset ovat voimassa.

St-maksu suoritetaan vakuutuspalkasta. Sv-maksun ennakonpidätystä ei kerry, koska palkan maksaa ulkomainen yritys. Vuosi-ilmoituksen 7801 tietojen perusteella Verohallinto määrää työntekijälle sv-maksun lopullisessa verotuksessa.

Huom! Verohallinnon lomakkeilla ja ilmoituksilla suomalainen työnantaja merkitsee oman nimensä, Y-tunnuksensa ja yhteystietonsa kohtaan: "maksaja", vaikka tosiasiaassa palkanmaksaja onkin ulkomaalainen yritys.

St-maksu maksetaan verotiille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 601 Kohta 609 Kohta 610	Vakuutuspalkka* Vakuutuspalkka* St-maksu*
vuosi-ilmoitus	Kohta 10 Kohta 14	Suorituslajin tunnus on 5 Ilmoitetaan vakuutuspalkka*
lomake 7801		

*st-maksu vakuutuspalkan perusteella ja palkkana ilmoitetaan vakuutuspalkka.

(Jos poikkeuksellisesti 6kk sääntö ei sovellu, st-maksu ja ilmoitukset palkasta, joka olisi perusteena Suomessa työskentelyssä. Lisäksi tällöin vuosi-ilmoituksella 7801 merkitään tulon suorituslajiksi P (ei 5).

Erikoistapaus 3: Lähetetty työntekijä, eikä 6 kuukauden sääntö ei sovellu.

Joskus voi syntyä tilanne, että yli 6 kuukautta ulkomailla työskentelevän palkkaan esim. runsaan Suomessa oleskelun takia ei sovellukaan 6 kuukauden sääntö. Tällöin työntekijän ulkomaille lähettäneen suomalaisen yrityksen on maksettava ulkomaisen yrityksen puolesta Suomeen st-maksu ja annettava vuosi-ilmoitus. Maksujen perusteena on todellinen palkka siltä osin kuin se olisi ennakonpidätyksen alaista, jos työ olisi tehty Suomessa. Maksuvelvollisuutta ei siis ole kytketty vakuutuspalkkaan. Nämä tilanteet ovat kuitenkin harvinaisia. Lähettävän suomalaisen työnantajan tulee pyytää ulkomaiselta palkanmaksajalta tarvittavat tiedot. Verohallinnon luontoisetupäätöksessä on vahvistettu myös ulkomaisten luontoisetujen arvo.

B. Ulkomaantyöskentely ja rajoitetusti verovelvolliset työntekijät

Ulkomailla lähteneestä Suomen kansalaisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen yleensä muuttovuotta seuraavan neljännen kalenterivuoden alusta.

Ulkomailla työskentelevä rajoitetusti verovelvollinen on Suomessa vakuutettu, jos hänellä on voimassa oleva ETK:n antama lähetetyn työntekijän todistus tai Kelasta/Sosiaali- ja terveysministeriöstä saatu päätös/poikkeuslupa Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta.

B1. Tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely, kun suomalainen yritys maksaa vakuutetun palkan

Ulkomaantyöstä rajoitetusti verovelvolliselle maksettu yksityissektorin palkka ei ole Suomessa veronalaista. Palkasta on kuitenkin maksettava st-maksu ja perittävä sv-maksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu.

Ennakonpidätys ja st-maksu maksetaan verotiille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605	Ilmoitetaan vakuutuspalkka**
	Kohta 606	Toimitettu minipidätys**
	Kohta 609	Ilmoitetaan vakuutuspalkka**
	Kohta 610	St-maksu**
R-vuosi-ilmoitus lomake 7809	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6
	Kohdat 17-22	Täytetään normaaliin tapaan
	Kohta 23	Ilmoitetaan vakuutuspalkka, jos määritelty
	Kohta 24	Peritty sv-maksu**

**St-maksu ja sv-maksu vakuutuspalkasta, palkkana ilmoitetaan vakuutuspalkka.

B2. Menettely, kun ulkomainen konserniyritys tms. maksaa rajoitetusti verovelvollisen palkan

Suomalaisen yrityksen velvollisuudet

Ulkomaantyöstä rajoitetusti verovelvolliselle maksettu yksityissektorin palkka ei ole Suomessa veronalaista. Tästä huolimatta palkasta on maksettava Suomeen st-maksu ja sv-maksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Jos suomalainen yritys on lähettänyt työntekijän ulkomaille ja on yhdessä työntekijän kanssa ollut Suomessa hakemassa ETK:n, Kelan tai Stm:n todistusta/ päätöstä, tulee suomalaisen yrityksen maksaa ulkomaisen konserniyrityksen tms. puolesta st-maksu ja laskuttaa se kyseiseltä yritykseltä. Lisäksi suomalainen yritys on velvollinen antamaan Suomeen vuosi-ilmoituksen työntekijän sv-maksun perusteeksi. Velvollisuudet ovat olemassa niin kauan kuin ETK:n/Kelan/Stm:n todistukset/päätökset ovat voimassa.

Huom! Verohallinnon lomakkeilla ja ilmoituksilla suomalainen työnantaja merkitsee oman nimensä, Y-tunnuksensa ja yhteystietonsa kohtaan ”maksaja”, vaikka tosiasiallisesti palkanmaksaja onkin ulkomaalainen yritys.

St-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksassa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605	Ilmoitetaan vakuutuspalkka**
	Kohta 609	Ilmoitetaan vakuutuspalkka**
	Kohta 610	St-maksu**

R-vuosi-ilmoitus lomake 7809	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on A8
	Kohta 23	Vakuutuspalkka

**St-maksu maksetaan vakuutuspalkasta ja palkkoina huomioidaan vakuutuspalkka.

C. Työskentely Suomessa ja menettely, kun ulkomailta Suomeen tullut työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen ja suomalainen yritys maksaa palkan

Jos Suomeen enintään 6 kuukaudeksi tullut ulkomaalainen eli rajoitetusti verovelvollinen työskentelee Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun, palkasta peritään lähdevero, ellei poikkeuksellisesti lähdeverokortissa saada

muuta ohjetta. Myös st-maksu ja sv-maksu on maksettava jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Sv-maksu peritään suorituksen yhteydessä samaan tapaan kuin lähdevero.

Ulkomailta Suomeen tuleva on Suomessa vakuutettu, jos hän tulee tänne työskentelemään vähintään 4 kuukaudeksi eikä hänellä ole todistusta A 1 / E 101. Verohallinnon sivulla [Ulkomailta Suomeen tulevan verotus](#) on selvitetty poikkeavia maksuvelvollisuuksia merimiesten, lentohenkilöstön, kuljetusliikkeen henkilöstön ja USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Chilestä tai Israelista tulevien osalta.

Ennakkonpidätys ja st-maksu maksetaan verotiille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605 Kohta 606 Kohta 609 Kohta 610	Ilmoitetaan lähdeveron alainen palkka Peritty lähdevero St-maksu lähdeveron alaisesta palkasta St-maksu
R-vuosi-ilmoitus	Kohta 16 Kohdat 17-21	Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6 Täytetään normaaliin tapaan
Iomake 7809	Kohta 24	Lähdeveron alaisesta palkasta peritty sv-maksu

D. Työskentely Suomessa ja menettely, kun ulkomailta Suomeen tulleet työntekijä on yleisesti verovelvollinen

Yleisesti verovelvollinen saa verokortin ja ennakkonpidätys toimitetaan sen mukaan. Vakuutetun sairausvakuutusmaksu sisältyy pidätysprosenttiin. Työnantaja maksaa palkasta st-maksun, ellei ilmene, että työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu.

Verotuksessa lähtökohta on se, että ulkomailta Suomeen yli 6 kuukaudeksi tuleva on Suomessa vakuutettu ja sv-maksu ja st-maksu on maksettava. Kumpaakaan maksua ei makseta sellaisessa tapauksessa, että työntekijä esittää todistuksen A 1 / E 101. Sivulla [Ulkomailta Suomeen tulevan verotus](#) on selvitetty poikkeavia maksuvelvollisuuksia merimiesten, lentohenkilöstön, kuljetusliikkeen henkilöstön ja USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Chilestä tai Israelista tulevien osalta.

Sosiaalivakuutusmaksut vuonna 2012 (st-maksu, minipidätys yms.)

Voimassaolo: 1.1.–31.12.2012

Verohallinnolle maksettavat

Työnantajan sosiaaliturvamaksu	2,12 %
Vakuutetun sairausvakuutusmaksu:	
- sairaanhoitomaksu	1,22 %
- päivärahamaksu	0,82 %
yhteensä (minipidätys)	2,04 %
Sairaanhoitomaksun korotus (jos tulosta ei tarvitse maksaa päivärahamaksua)	0,17 %

Vakuutusyhtiöille maksettavat

Työntekijän eläkevakuutusmaksu (18–52-vuotias)	5,15 %
Työntekijän eläkevakuutusmaksu (53 vuotta täyttänyt)	6,50 %
Merimiehen eläkevakuutusmaksu	11,2 %
Työnantajan eläkevakuutusmaksu (keskimäärin)	22,8 %
Työnantajan eläkevakuutusmaksu (merimiehet)	11,2 %
Työntekijän työttömyysvakuutusmaksu	0,60 %
Työnantajan työttömyysvakuutusmaksu	
- palkkoja maksettu enintään 1 936 500 euroa/vuosi	0,80 %
- palkkoja maksettu yli 1 936 500 euroa/vuosi	3,20 %

Työnantajan tapaturmavakuutusmaksu vaihtelee toimiala- ja yrityskohtaisesti.

Työnantajan ryhmähenkivakuutusmaksu vaihtelee toimiala- ja yrityskohtaisesti

Sotu- ja sava-maksun määräytyminen ja verotus 2012

Voimassaolo: **Toistaiseksi**
päivitetty 14.3.2012

sotu-maksu = työnantajan sosiaaliturvamaksu
sava-maksu = vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sh-maksu ja pr-maksu yhteensä)

	sotu-maksu ja sava-maksu	lähdevero 35 % (tait/urh 15 %)	ennakonpidätys
työntekijä Suomeen alle 4 kk:ksi	–	kyllä 1)	–
työntekijä Suomeen 4–6 kuukaudeksi	kyllä 2)	kyllä 1)	–
työntekijä Suomeen yli 6 kuukaudeksi	kyllä 2)	–	kyllä 1)

- 1) veron saa jättää perimättä vain lähdevero- tai verokortissa olevan merkinnän perusteella
2) ei maksuja, jos EU/ETA/Sveitsi-alueelta tulevalle työntekijällä on kotimaastaan todistus A1 tai E 101

Poikkeusryhmät sotun ja saven osalta

Vaikka työntekijä ei tulekaan Suomeen, on työntekijän kotimaasta saadun todistuksen A1 tai E 101 puuttuessa maksettava sekä sotu että sava seuraavissa tilanteissa:

- a) työntekijä työskentelee vähintään 4 kk suomalaisessa laivassa. EU/ETA/Sveitsi-alueen ulkopuolelta tulevan osalta maksut maksetaan aikarajasta riippumatta, jos palvelussuhde on merimiestain mukainen.
b) kahdessa tai useammassa valtiossa työskentelevä työntekijä (mm rekka-auton kuljettaja) on pääsääntöisesti vakuutettu työnantajan kotivaltiossa. Hän on kuitenkin vakuutettu omassa kotivaltiossaan, jos tekee siellä työstä huomattavan osan (väh. 25 %).

Au pairit ja harjoittelijat

Jos ulkomailta tulevan henkilön työansio on alle 1104 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, ei sotu- eikä sava-maksua. Työntekijä ei pääse tällöin Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, ellei ole Kelan todistusta*

USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Quebecistä, Chilestä tai Israelista tulevat lähetetyt työntekijät

Jos USA:sta, Quebecistä tai Israelista tulevalle on sosiaaliturvasopimuksen nojalla kotimaasta saatu lähetetyn työntekijän todistus, sen voimassaoloajalta ei Suomessa makseta sotu-eikä sava-maksua. Jos Australiasta, Kanadasta tai Chilestä tulevalle on lähetetyn työntekijän todistus, ei sotu-maksua, mutta sava-maksu määrätään, ellei Kelan todistusta* (Australian, Kanadan ja Chilen sopimukset eivät koske sairausvakuutusta).

*Kelan todistus siitä, että henkilö ei ole Suomessa sairausvakuutettu/asumisperusteisessa sosiaaliturvassa

EU-maat

Alankomaat, Belgia, Britannia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro

ETA-maat

Islanti, Liechtenstein ja Norja.

8. ELINKEINOVEROTUS

8.1. Elinkeinotulon verotus kansainvälisissä tilanteissa

Yritys harjoittaa yleensä toimintaa ulkomailla joko perustamalla sinne juridisesti itsenäisen tytäryhtiön tai toimimalla itse toisessa valtiossa. Viimeksi mainitussa tapauksessa yritykselle saattaa muodostua kyseiseen valtioon tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka, jonka tuloon kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on verotusoikeus.

Yritykselle voi syntyä ulkomaille kiinteä toimipaikka esimerkiksi kone- ja laitetoytöiden yhteydessä. Myös rakennusyriyten ulkomaiset projektit muodostavat pidempään kestäessään kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan etuna tytäryhtiöön verrattuna on muun muassa se, että sen perustaminen ulkomaille ei vaadi tiettyä minimipääomaa. Lisäksi kiinteän toimipaikan mahdollisesti tuottamat tappiot voidaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa vähentää pääliikkeen verotuksessa.

Käytännössä yritykset ovat monesti päätyneet itsenäisen tytäryhtiön perustamiseen, vaikka sen perustamiskustannukset saattavat muodostua sivuliikkeen aloituskustannuksia suuremmiksi. Etuna on muun muassa mahdollisuus hyödyntää sijaintimaan mahdollisia huojennussäännöksiä ja tukijärjestelmiä. Erillisen yhtiön perustaminen voi olla selkeämpää myös siirtohinnoittelusyistä johtuen.

Toimintaa voi harjoittaa toisessa valtiossa myös esimerkiksi olemalla yhtiömiehenä toisessa valtiossa olevassa yhtymässä. Ulkomaisen yhtiömiehen verotuksesta Suomessa ks. luku Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo, Yhtymästä saadut tulot.

Eurooppayhtiö

Eurooppayhtiön säännöistä annettu neuvoston asetus (EY n:o 2157/2001, jäljempänä eurooppayhtiöasetus) mahdollistaa perustaa ja rekisteröidä eurooppayhtiöitä (Societas Europaea, asetuksessa yhtiöstä käytetään lyhennettä SE). Suomessa on säädetty kansallinen eurooppayhtiölaki (13.8.2004/742).

Eurooppayhtiöasetuksen soveltamisala kattaa yhtiöiden perustamista, vähimmäisosakepääomaa, kotipaikkaa ja sen siirtoa, rekisteröintiä ja hallintoa koskevat kysymykset. Eurooppayhtiöasetusta sovelletaan EU-valtioiden lisäksi muissa ETA:an kuuluvissa valtioissa (ETA:n sekakomitean päätös n:o 93/2002). Yhtiön tilinpäätökseen, purkamiseen, selvitystilaan, maksukyvyttömyyteen sekä maksujen lakkaamiseen sovelletaan yhtiön sääntömääräisen kotipaikan julkisia osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä. Asetuksen johdannon mukaan asetuksen soveltamisalan piiriin eivät kuulu muut oikeudenalat, kuten vero-oikeus, kilpailuoikeus tai konkurssioikeus.

Asetuksen johdannon ja 9 artiklan mukaan näillä aloilla eurooppayhtiöihin sovelletaan yhteisön lainsäädännön säännöksiä sekä jäsenval-

tioiden julkisia osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä. Tietoa eurooppayhtiön rekisteröinnistä saa Patentti- ja rekisterihallituksesta www.prh.fi.

Eurooppayhtiöiden verokohtelusta on erityiset säännökset sekä tuloverolaissa että elinkeinoverolaissa. Tätä ennen verolainsäädännössä ei ollut eurooppayhtiöitä koskevia säännöksiä, mutta oikeuskäytännössä on katsottu, että ennen kansallisten eurooppayhtiöitä koskevien verosäännösten voimaan tuloa niitä käsitellään verotuksessa vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiölaissa tarkoitettua osakeyhtiötä (KVL 35/2004). Samoin oikeuskäytännössä on katsottu, että ennen kansallisten eurooppayhtiöiden verotusta koskevien säännösten voimaantuloa yritysjärjestelyjä koskevia elinkeinoverolain säännöksiä voitiin soveltaa suomalaisen julkisen osakeyhtiön sulautuessa eurooppayhtiöksi (KVL 1/2005 ja KHO 2005:71 ei muutosta).

TVL 8 a §:n 1 momentin mukaan tuloverolain osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä sovelletaan eurooppayhtiöihin. Siten eurooppayhtiötä pidetään TVL 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä ja kaikki ne verolainsäädännössä olevat säännökset, jotka koskevat osakeyhtiötä, soveltuvat myös Suomessa rekisteröityyn eurooppayhtiöön. Esimerkiksi julkisen osakeyhtiön muuttuessa eurooppayhtiöksi eurooppayhtiöasetuksen 2 artiklan 4 kohdan perusteella, kyseessä on TVL 24 §:ssä tarkoitettuun toimintamuodon muutokseen rinnastuva tilanne, joka ei johda yhtiön purkautumiseen verotuksessa (KVL 35/2004 ja HE 193/2005). Samalla tavalla eurooppayhtiön muodostumisessa osakkeenomistajan asema säilyy samanlaisena kuin kotimaisessa yritysjärjestelyssä. Mikäli eurooppayhtiön muodostaminen tapahtuu sulautumalla, tällöin aikaisemmin omistettujen osakkeiden vaihtamista sulautumisvastikkeena saatuihin osakkeisiin ei pidetä luovutuksena.

EVL 52 a-52 f §:ssä olevia yritysjärjestelysäännöksiä sovelletaan myös silloin, kun eurooppayhtiö on osallisena yritysjärjestelyssä. Eurooppayhtiön kotipaikan siirron verokohtelusta on otettu oma erityissäännöksensä EVL 52 g §:ään. Kotipaikan siirtäminen on säännöksessä määritelty liiketoimeksi, jolla eurooppayhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ilman, että se purkautuu tai muodostaa uuden oikeushenkilön. Näin ollen osakkeenomistajan näkökulmasta eurooppayhtiön kotipaikan vaihtoa ei voida pitää sellaisena luovutuksena, joka realisoisi osakkeenomistajalle luovutusvoittoa tai -tappiota. Kotipaikan siirto voi tapahtua molempiin suuntiin eli Suomesta toiseen jäsenvaltioon ja päinvastoin. Kotipaikan siirto tulee voimaan, kun se on rekisteröity vastaanottavassa jäsenvaltiossa. Mikäli Suomeen rekisteröity eurooppayhtiö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ja siirto tapahtuu kesken verovuoden, käsitellään kotipaikkaansa siirtänyttä eurooppayhtiötä yleisesti verovelvollisena kotimaisena yhteisönä aina siirron rekisteröintipäivään saakka ja siitä lähtien rajoitetusti verovelvollisena ulkomaisena yhteisönä. Suomesta kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön verovuosi päättyy sinä päivänä, jolloin eurooppayhtiö on merkitty

uuden kotivaltionsa rekisteriin. Siltä verovuodelta, jolloin kotipaikan siirto on tapahtunut, määrätään vero erikseen sekä kotipaikkansa siirtäneelle eurooppayhtiölle että sen Suomeen muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle. Kiinteän toimipaikan verotuksessa siihen liittymään jääneestä käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista saadaan poistoina vähentää enintään se määrä, joka vastaa verovuoden enimmäispoistoa vähennettynä kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön verotuksessa verovuonna samasta omaisuudesta hyväksyttävän poiston määrällä.

Eurooppayhtiön siirtäessä sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon yhtiön verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, mikäli Suomeen muodostuu kotipaikan siirron jälkeen eurooppayhtiön kiinteä toimipaikka. Tällöin vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennetään yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty, jos kotipaikkaa ei olisi siirretty. Vastaavasti Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan verotuksessa kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan veronalaisiksi tuloiksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi, jos kotipaikkaa ei olisi siirretty.

Mikäli eurooppayhtiön siirtäessä sääntömääräisen kotipaikkansa Suomesta toiseen jäsenvaltioon Suomeen ei jää kiinteää toimipaikkaa, johon tänne jäävät varat tosiasiallisesti liittyisivät, tällöin yhtiön verotuksessa siirtyvien varojen todennäköinen luovutushinta luetaan verovuoden tuloksi ja kertyneet varaukset luetaan verovuoden tuloksi. Samalla tavalla menetellään, mikäli kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön Suomeen jäänyt kiinteä toimipaikka lopetetaan kotipaikan siirtoa seuraavina verovuosina tai kiinteään toimipaikkaan kuuluvat varat lakkaavat myöhemmin liittymästä täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan.

On myös mahdollista, että eurooppayhtiön kotipaikan siirrossa siirtyy sellaisia varoja, jotka ovat aikaisemmin kuuluneet sellaisen suomalaisen yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, johon Suomella on verotusoikeus. Tällaisessa tilanteessa siirrettyjen varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan siirtävän yhtiön veronalaisiksi tuloiksi.

Jatkuvuusperiaatetta noudatetaan myös silloin kun toisessa jäsenvaltiossa rekisteröity eurooppayhtiö siirtää kotipaikkansa Suomeen. Tällöin Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan niiden poistamatta oleva osa ja mikäli siinä jäsenvaltiossa, josta eurooppayhtiö on siirtänyt kotipaikkansa, siirtyneiden varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, tällöin sama arvo luetaan Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoksi.

Kiinteän toimipaikan merkitys

Verosopimusten mukaan yritystä voidaan verottaa liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että liiketoimintaa on tässä toisessa valtiossa harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän

toimipaikan sijaintivaltiossa yritystä voidaan verottaa vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Yrityksen kotivaltiossa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistuloa. Kaksinkertainen verotus poistetaan kotivaltiossa verosopimusten nojalla hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen.

Joskus yritys harjoittaa ulkomailla toimintaa valtiossa, jonka kanssa kotivaltiota ei ole verosopimusta. Tällöin kohdevaltiossa voidaan verottaa siellä harjoitetusta liiketoiminnasta ao. valtion sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Verotus ei tällöin aina edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Näissä tilanteissa mahdollinen kaksinkertainen verotus jää poistettavaksi yrityksen kotivaltion sisäisessä lainsäädännössä määritellyllä tavalla. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole erillisiä säännöksiä rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta verosopimuksettomassa tilanteessa. Tällaisissa tapauksissa sovelletaan TVL:n ja lähdeverolain säännöksiä.

TVL 9 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen ainoastaan täältä saadusta tulosta. TVL 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa on muun ohessa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta taikka metsätaloudesta saatu tulo. Verosopimuksettomassa tilanteessa on siten mahdollista, että ulkomaisen yrityksen liiketoimintaa verotetaan Suomessa, vaikka sille ei syntyisikään kiinteää toimipaikkaa.

Ulkomainen tytäryhtiö perustetaan ja rekisteröidään sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomainen tytäryhtiö on emoyhtiöstä erillinen itsenäinen verosubjekti. Sitä verotetaan sen oman toiminnan tuloksen perusteella sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomaisiin tytäryhtiöihin liittyvät verotusongelmat koskevat etenkin emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiä voitonsiirtoja, siirtohinnoittelua sekä tappiollisen tytäryhtiön vaikutusta emoyhtiön verotukseen.

Esimerkiksi Venäjälle sekä Viroon ja muihin Baltian maihin perustettuja ns. yhteisyrityksiä käsitellään verotuksessa yleensä suomalaisen yritysten ulkomaisina tytäryrityksinä, jos yhteisyrittäminen on yhteisöön rinnastettavissa ja sitä verotetaan sijaintivaltiossa. Suomen verotuksen piiriin voi kuitenkin tulla näiden yritysten voitonjako.

Ulkomaantoiminnoissa syntyneet euroalueen ulkopuoliset valuuttamääräiset erät on kirjanpidossa ja verotuksessa muutettava euroiksi. Saamisten ja velkojen syntymispäivän ja niiden maksupäivän välisistä valuuttakurssin muutoksista johtuvat kurssierot ovat elinkeinotoiminnassa veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoa.

Velkojen kurssitappiot voidaan verotuksessa vähentää joko sen vuoden kuluna, jolloin kurssi on muuttunut tai verovelvollisen vaatimuksesta jonkin myöhemmän vuoden kuluna. Tappio on vähennet-

Tytäryhtiö

Yhteisyritykset

Kurssivoitot ja -tappiot

Kurssivoitot ja -tappiot ennen verovuotta 2009

tävä viimeistään silloin, kun tappio on realisoitunut eli sitä vastaava summa on suoritettu (EVL 26 §). Saamisten kurssitappiot on verotuskäytännössä yleisesti hyväksytty vähennettäväksi samojen periaatteiden mukaisesti kuin velkoihin liittyvät kurssitappiot. Kurssitappioiden vähentäminen verotuksessa edellyttää, että ne on käsitelty kuluna myös kirjanpidossa (EVL 54 §). Velkoihin ja saamisiin liittyvät kurssivoitot ovat EVL 19 §:n yleisperiaatteen mukaan veronalaista tuloa sinä vuonna, jona ne realisoituvat eli kun maksusuoritus tapahtuu.

EVL 26 §:n mukaan euroalueen ulkopuoliset valuuttamääräiset saamiset ja velat arvostetaan verotuksessa tilinpäätösajankohdan kurssiin (sen verovuoden tuottoa tai kulua, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi on muuttunut). Realisoitumattomien kurssivoittojen ja -tappioiden jakotus verotuksessa vastaa näin ollen niiden kohtelua kirjanpidossa riippumatta siitä, laatiiko verovelvollinen tilinpäätöksensä kirjanpitolain vai IFRS-standardien mukaisesti.

Jos edellä tarkoitettua velkaa tai saamista suojaa valuuttakurssi-muutoksilta termiinisolimus tai muu vastaava suojausinstrumentti, suojausinstrumentin realisoitumaton arvonnousu on sen verovuoden tuottoa ja arvonnousu sen verovuoden kulua, jonka aikana se on merkitty tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi.

Elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ja saamisten tuloslaskelmaan tuotoksi merkityt indeksivoitot ovat sen verovuoden tuottoa ja indeksitappiot sen verovuoden kulua, jonka aikana hinta- tai kustannusindeksi taikka muu vertailuperuste on muuttunut.

EVL 26 §:n mukaan säännöstä ei sovelleta EVL 5 §:n 8–10 ja 13 kohdassa tarkoitettuihin käypään arvoon arvostettaviin rahoitusvälineisiin. Näiden rahoitusvälineiden valuuttakurssierot tulevat otetuksi huomioon käyvän arvon muutoksen osana.

8.2. Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo

Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus

TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetus ja kuolinpesä on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen kaikesta saamastaan tulosta. Verovelvollisuus koskee myös ulkomailta saatua tuloa. Yleensä suomalainen yritys saa ulkomailta tuloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Elinkeinotulon osalta kiinteän toimipaikan muodostumisella on ratkaiseva merkitys Suomen ja kohdevaltion verotusoikeuden kannalta.

Jos suomalainen yritys tai liikkeenharjoittaja harjoittaa ulkomailla liiketoimintaa verosopimusvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai kiinteästä paikasta, on toimipaikan sijaintivaltiolla verosopimusten mukaan oikeus verottaa yritystä. Sijaintivaltion verotusoikeus koskee sitä tuloa, joka on syntynyt kiinteässä toimipaikassa tai kiinteässä paikassa. Tulo voi olla tällöin veronalaista myös Suomessa. Siihen kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan täällä verosopimuksen ja menetelmälain säännösten perusteella. Ulkomaille maksettua veroa ei kuitenkaan voida aina hyvittää (katso esimerkiksi KHO 2004:12).

Verosopimus- valtio

Suomalainen yritys voi toimia verosopimusvaltiossa myös siten, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Tällöin ulkomailta saadun liiketulon verotusoikeus on verosopimusten mukaan yleensä yksin Suomella. Jos valtioiden viranomaisten välille syntyy erimielisyyttä kiinteän toimipaikan syntymisestä, voidaan asia ratkaista viimekädessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä (ks. luku 9, Verohuojennukset ja keskinäinen sopimusmenettely). Vaikka keskinäiseen sopimusmenettelyyn turvaudutaan Suomessa edelleen suhteellisen harvoin, on aloitettujen keskinäisten sopimusmenettelyjen määrä ollut kasvussa viime vuosina.

Suomessa yleisesti verovelvollinen voi saada liike- tai ammattituloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Ulkomailta saatu tulo verotetaan tällöin Suomessa. Tuloon mahdollisesti kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa menetelmälain säännösten mukaan hyvitysmenetelmää käyttäen. Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Verosopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain toiselle valtiolle maksettu vero. (ks. luku 4, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen).

Muu kuin verosopimus- valtio

TVL 16a §:n mukaan ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan osuus yhtymän tuloon. Tämä osuus luetaan Suomessa osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa verosopimuksen ja sisäisen lainsäädännön perusteella. Ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan myös osuus yhtymän kunkin tulolähteen tappioon. Tappiot vähennetään osakkaan osuuksista yhtymän tulolähteiden tuloihin seuraavina verovuosina TVL:n tappioita koskevien säännösten mukaisesti.

Tulo ulkomai- sista yhtymistä

Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä on vähintään kahden eri EU-jäsenvaltiossa sijaitsevan taloudellista toimintaa harjoittavan yrityksen tai luonnollisen henkilön yhteistoimintaansa varten perustama yhtymä. Yhtymästä säädetään Euroopan yhteisöjen neuvoston asetuksessa N:o 2137/85 ja Suomen sisäisessä lainsäädännössä laissa eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä (1299/94).

Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä

Eurooppalaisen taloudellisen (ELEY) etuyhtymän tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen vaan yhtymän jäsenten taloudellisen toiminnan edistäminen. Etuyhtymässä voi kuitenkin syntyä myös tuloa tai tappiota. Etuyhtymä rekisteröidään siinä maassa, missä sillä on kotipaikka. Eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä annetun asetuksen mukaan etuyhtymän verotus on toteutettava osakastasolla. TVL 16 a §:ää sovelletaan myös eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaisiin. Etuyhtymän tulo jaetaan verotettavaksi yhtymän osakkailla. Osuus etuyhtymän tappioon vähennetään osakkaan verovuoden tulosta.

Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta

Kiinteän toimipaikan tulo

Verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan tulona otetaan huomioon sen todellinen nettotulos. Yrityksen johtamisesta ja hallinnosta johtuneet menot (head office expenses) vähennetään tulosta laskettaessa. Koska Suomessa hyvityksen jälkeen lopullisesti maksuunpantava vero on sitä pienempi, mitä suurempi on ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo, on myös varauksista ja muista tilinpäätöseristä kohdistettava kiinteään toimipaikkaan kuuluva osa ulkomaiseen tuloon.

Kiinteän toimipaikan poistot

Kiinteään toimipaikkaan katsotaan verosopimusten mukaan kuuluvaksi se tulo, mikä voitaisiin katsoa tähän toimipaikkaan kuuluvaksi, jos kiinteä toimipaikka olisi ollut itsenäinen yritys. Siihen kohdistuvina kuluina pidetään myös kiinteän toimipaikan käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja.

Kiinteän toimipaikan irtaimen käyttöomaisuuden poistoja ei saa tehdä käyttäen eri poistoprosenttia kuin kotimaisen vastaavanlaisen omaisuuden osalta käytetään (KVL 1988/127, ei julk.). Sekä ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan että Suomessa olevan liikkeen käyttöomaisuuden poistot vähennetään verotuksessa yhtenä eränä menojäännöksestä EVL 30 §:n mukaisesti. Osa tehtyjen poistojen yhteismäärästä kohdistetaan ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan eikä irtaimen poistoja voida vähentää erisuuruisen prosentin mukaan kotimaan ja ulkomaan toiminnan tuloista.

Kiinteän toimipaikan tappio

Suomalaisen yrityksen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tappion käsittely riippuu siitä, sovelletaanko verosopimuksen mukaan hyvitys- vai vapautusmenetelmää. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa sisältyy niin kiinteän toimipaikan tulo kuin tappiokin yrityksen verotettavaan tuloon Suomessa. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio on tällöin vähennettävissä Suomesta saadusta tulolähteen tulosta. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio voi myös sisältyä vahvistettuun, tulevana vuosina vähennettävään tulolähteen tappioon. Toisessa EU:n jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka voi sisältyä sulautumisen, jakautumisen, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä

tarkoitettua liiketoimintasiirron tai saman lain 52 g §:ssä tarkoitettua eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan sääntömääräisen kotipaikan siirron yhteydessä toiseen valtioon siirtyviin varoihin. Varat luovutetaan suomalaisen yhteisön verotettavaan tuloon lisätään kiinteän toimipaikan sellaiset tappiot, jotka on vähennetty suomalaisen yhteisön verotuksessa ja joita ei ole katettu mainitun kiinteän toimipaikan myöhempien verovuosien voitoilla. Tappiot lisätään Suomessa sijaitsevan yhteisön tuloon 10 edeltävän verovuoden ajalta.

Menetelmälain 7 §:n mukaan vieraasta valtiosta saatua tuloa, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon. Vieraasta valtiosta saadun verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johduneet menot ja korot eivät ole vähennyskelpoisia silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. Yhteisö voi kuitenkin vähentää verovapaaseen osinkotuloon kohdistuvat menot ja korot.

Tappio vapautusmenetelmää sovellettaessa

Kun suomalaisen yrityksen ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka saa tuloa kolmannelta maasta, on verotuskäytännössä ollut epäselvyyttä siitä, minkä valtion verosopimusta tilanteeseen sovelletaan. Myös kolmannelta valtiosta saatu tulo sisältyy kiinteän toimipaikan tuloon. Kaksinkertainen verotus poistetaan myös tältä osin lähtökohtaisesti Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välisen verosopimuksen perusteella. Lähtökohtana on tällöin lisäksi se, että kolmanteen valtioon suoritettu vero hyvitetään kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotuksessa.

Tuloa kolmannelta valtiosta

Osinko-, korko- ja rojaltitulo ulkomailta

Jos suomalainen yritys saa verosopimusvaltiosta osinkoa, korkoa tai rojaltaa, jonka maksamisen perusteena oleva osuus, saaminen, oikeus tai omaisuus liittyy ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, voidaan näitä tuloja verottaa lähdevaltiossa osana kiinteästä toimipaikasta saatua liike-tuloa. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa hyvitys- tai vapautusmenetelmää soveltaen.

Verosopimusvaltio

Ellei yrityksellä ole lähdevaltiossa kiinteää toimipaikkaa, tuloihin sovelletaan verosopimusten korkoja, osinkoja ja rojaltaa koskevia määräyksiä.

Euroopan unionin Neuvosto on antanut direktiivin 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä (ns. korko-rojaltdirektiivi). Tämä on saatettu osaksi Suomen sisäistä lainsäädäntöä lähdeverolain ja Menetelmälain muutoksilla. Korko-rojaltdirektiivin tarkoituksena on, että eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedullisempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman

jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin. Korko-rojaltidirektiivissä on pääsääntönä, että lähiyhtiöiden väliset korko- ja rojaltisuo-ritukset on vapautettu lähdeverosta. Lähdeverovapaus koskee direktiivissä määritellyn lähiyhtiön lisäksi näiden kiinteitä toimipaikkoja. Korko-rojaltidirektiivissä on erinäisiä jäsenvaltioita koskevia siirtymäsäännöksiä.

Koska alkuperäisessäkin korko-rojaltidirektiivissä oli eräitä vanhoja jäsenvaltioita koskevia siirtymäsäännöksiä, seuraavassa on esitetty kootusti kaikki tähän asti hyväksytyt siirtymäsäännökset. Siirtymäsäännökset tarkoittavat käytännössä sitä, että jäljempänä mainitut EU:n jäsenvaltiot saavat korko-rojaltidirektiivin estämättä soveltaa siirtymäaikana korko-rojaltidirektiivissä taikka sen muutosdirektiivissä mainittua lähdeverokantaa taikka sitä alhaisempaa Suomen kanssa laaditussa verosopimuksessa mainittua lähdeverokantaa.

Jäsenvaltio / Tulotyyppi	Siirtymä- aika	Sovellettava lähdeveroprosentti
Kreikka		
Korko ja ro- jalti	1.7.2005 - 30.6.2009	10 % Rojaltin osalta lähdeveroa peritään patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän tahi teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä tai käyttöoikeudesta sekä teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % Rojaltista perittävän lähdeveron osalta kuten yllä.
Portugali		
Korko ja ro- jalti	1.7.2005 - 30.6.2009	10 %
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 %
Espanja		
Rojalti	1.7.2005 - 30.6.2011	5 %
Latvia		
Korko ja ro- jalti	1.7.2005 - 30.6.2009	Korot 10 %; Rojaltit 5 %, jos kyseessä teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksettu rojalti. Lähdevero 10 % muun tyyppisten rojaltien osalta.
	1.7.2009 - 30.6.2013	Lähdevero koroista ja kaikkentyyppisistä rojalteista 5 %
Puola		
Rojalti	1.7.2005 - 30.6.2009	Lähdevero 10 % patenttien, tavaramerkkien, mallien tai muottien, piirustusten, salaisten kaavojen tai valmistustapojen tahi teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä tai käyttöoikeudesta taikka teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista.
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % Rojaltista perittävän lähdeveron osalta kuten yllä.
Liettua		
Rojalti	1.7.2005 - 30.6.2011	5 % (teollinen, kaupallinen tai tieteellinen välineistö) 10 % (muut rojaltit)

Korko	1.7.2005 - 10 % 30.6.2009
	1.7.2009 - 5 % 30.6.2011
Tsekki	
Rojalti	1.7.2005 - 1 % (laitteiden rahoitusleasing) 5 % (laitteiden vuokraamisesta 30.6.2011 ilman omistusoikeuden siirtoa eli ns. operating lease; tietokoneoh- jelmien käyttäminen tai käyttöoikeus) 10 % (patentti, tavaramerkki, malli, muotti, piirustus, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän käyttäminen tai käyttöoikeus; kokemusperäinen teollis-, kaupallis- tai tieteellisuonteinen tieto)
Slovakia	
Rojalti	1.5.2004 - 1 % (laitteiden rahoitusleasing) 5 % (laitteiden vuokraamisesta 30.4.2006 ilman omistusoikeuden siirtoa eli ns. operating lease tai elokuvafil- min sekä televisio- tai radiolähetyksessä käytettävän filmin tai nau- han taikka tietokoneohjelmiston käyttäminen tai käyttöoikeus) 10 % (patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän käyttäminen tai käyttöoikeus; ko- kemusperäinen teollis-, kaupallis- tai tieteellisuonteinen tieto)

Mikäli lähdevaltiossa on peritty lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin mukaisesti, poistetaan kaksinkertainen verotus Suomessa verosopi-
muksen ja Menetelmälain säännösten mukaisesti.

Suomalaisen yleisesti verovelvollisen yhteisön saaman ulkomaisen osinkotulon verokohtelun lopputulos on erilainen riippuen siitä, millainen on osingonmaksajan ja osingonsaajan välinen omistussuhde, mihin omaisuuslajiin osingonjaon perusteena olevat osakkeet kuuluvat (käyttöomaisuusosakkeet ja sijoitusomaisuusosakkeet), millainen osingon jakava ja osingon saava yhteisö on kyseessä (julkisesti noteerattu yhteisö tai noteeraamaton yhteisö, tai emotytärtyhtiödirektiivin (2011/96/EU) mukainen osingonjakaja) ja sovelletaanko tilanteeseen verosopimusta. Osinkotulon verotuksessa on kerrottu enemmän muun muassa www.vero.fi -sivuilta löytyvässä Verohallinnon julkaisussa Osinkotulojen verotus.

EVL 6 a §:n 1 momentissa olevan pääsäännön mukaan yhteisön saama osinko ei ole veronalaista tuloa. Osingosta on kuitenkin 2 momentissa säädettyin poikkeuksin veronalaista tuloa 75 prosenttia ja verovapaata tuloa 25 prosenttia, jos

- osinko on saatu sijoitusomaisuuteen kuuluvista osakkeista, eikä osinkoa jakava yhteisö ole emo-tytärtyhtiödirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu yhteisö, jonka osakepääomasta osingonsaaja omistaa osinkoa jaettaessa välittömästi vähintään kymmenen prosenttia,

- osingon jakava yhteisö on muu kuin kotimainen tai 1 kohdassa tarkoitettu Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva yhteisö, tai

- osinkoa jakava yhteisö on TVL 33 a §:n 2 momentissa tarkoitettu julkisesti noteerattu yhtiö ja osingonsaaja on muu yhteisö kuin julkisesti noteerattu yhtiö, joka ei omista osinkoa jaettaessa välittömästi vähintään kymmentä prosenttia osinkoa jakavan yhtiön osakepääomasta.

Yhteisön saama osinko; säännökset

EVL 6 a §:n 2 momentin mukaan, mikäli Suomen ja osinkoa jakavan yhteisön asuinvaltion välillä ei ole verovuonna voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, jota sovelletaan yhteisön jakamaan osinkoon, tällöin yhteisön jakama osinko on kokonaisuudessaan veronalaista tuloa.

Emo-tytäryhtiödirektiiviä sovelletaan yhtiöön, kun osinkoa jakavan yhtiön osalta täyttyvät seuraavat edellytykset:

- yhteisön verotuksellinen kotipaikka on jonkin EU-valtion verolainsäädännön mukaan kyseisessä valtiossa, ja yhtiöllä ei kolmannen valtion kanssa tehdyn verosopimuksen perusteella katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa yhteisön ulkopuolella
- yhtiöllä on jokin direktiivin liitteessä mainittu yhtiömuoto
- yhtiö on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin direktiivissä luetelluista veroista.

Emo-tytäryhtiödirektiivi koskee rajat ylittävien suorasijoitusosinkojen verotusta. Direktiivin mukaan tytäryhtiön kotivaltio (lähdevaltio) luopuu lähdeveron perimisestä, ja vastaavasti emoyhtiön asuinvaltio vapauttaa osingot verosta tai hyvittää omasta verosta lähdevaltiossa perityn yhtiöveron määrän. Direktiivissä säädetään muun muassa siitä, mitkä yritysmuodot ja mitkä osinkoa jakavan yhteisön maksamat verot kussakin EU-jäsenvaltiossa kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Direktiiviä sovelletaan esimerkiksi julkisiin ja yksityisiin osakeyhtiöihin, eurooppayhtiöihin ja useimpien EU-valtioiden osalta myös osuuskuntiin. Mikäli osingon maksava yritys ei ole velvollinen maksamaan direktiivissä mainittuja veroja, ei osingon maksavaa yritystä rinnasteta Suomen verotuksessa kotimaisiin yhtiöihin.

Yhteisön saama osinko; emo-tytäryhtiödirektiivi ja omistus vähintään 10 %

Kotimaisen yhteisön toisesta EU:n jäsenvaltiosta kotoisin olevalta yhtiöltä saama osinkotulo on kokonaan verovapaata, mikäli kyseessä on emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisalaan kuuluvalla yhteisöltä saatu osinko, jonka osakepääomasta osingonsaaja omistaa osinkoa jaettaessa välittömästi vähintään kymmenen prosenttia. Tällöin osinkotulo on verovapaata riippumatta siitä, ovatko ne osakkeet, joiden perusteella osinkoa maksetaan, osingonsaajan sijoitusomaisuutta vai ei.

Yhteisön saama osinko EU:n jäsenvaltiosta; emo-tytärdirektiivi ja omistus alle 10 %

Kotimaisen yhteisön toisesta EU:n jäsenvaltiosta kotoisin olevalta yhtiöltä saama osinko, jonka osakepääomasta osingonsaaja omistaa osinkoa jaettaessa välittömästi alle kymmenen prosenttia, on myös tietyissä tilanteissa verovapaa. Näin on silloin, kun osinko on saatu emo-tytäryhtiödirektiivin kattamalta yhteisöltä, joka ei ole julkisesti noteerattu yhtiö, eikä osinkoa ole saatu sijoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden perusteella. Tällöin osingon saajana voi olla sekä julkisesti noteerattu tai julkisesti noteeraamaton yhtiö.

Edelleen omistusosuuden ollessa alle kymmenen prosenttia, kotimaisen yhteisön toisesta EU:n jäsenvaltiosta kotoisin olevalta yhtiöltä saatu osinko on verovapaata, mikäli osingon maksaja on julkisesti

noteerattu yhtiö, joka kuuluu emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisalan piiriin, ja osingon saajakin on julkisesti noteerattu yhtiö, kunhan osinko maksetaan sellaisten osakkeiden perusteella, jotka eivät kuulu osingon saajan sijoitusomaisuuteen. Jos osingot maksetaan toisesta EU:n jäsenvaltiosta kotoisin olevasta julkisesti noteeratusta yhtiöstä kotimaiselle noteeraamattomalle yritykselle, ovat verovapaata tuloa 25 prosentin osalta ja veronalaista tuloa 75 prosentin osalta.

Kotimaisen yhteisön mistä tahansa verosopimusvaltiosta saama osinko voi olla verovapaa, mikäli asianomaisen verosopimuksen osinkoa koskevat omistusoosuusedellytykset täyttyvät. Omistusoosuusedellytykset vaihtelevat verosopimuksesta toiseen ja verosopimuksessa voidaan edellyttää 10 prosenttia suurempaa omistusoosuutta. Mikäli verosopimuksessa ei ole säännöksiä sovellettavasta pienemmästä veroprosentista, on verosopimusvaltiosta saatu osinko verovapaata tuloa 25 prosentin osalta ja veronalaista tuloa 75 prosentin osalta riippumatta siitä, onko osingon maksava yhtiö julkisesti noteerattu vai ei.

Yhteisön saama osinko verosopimusvaltiosta

Kotimaisen yhteisön ulkomaiselta yhteisöltä saama osinkotulo on omistusoosuudesta riippumatta kokonaan veronalaista, mikäli osingon maksavan yhteisön asuinvaltion ja Suomen välillä ei ole verovuonna voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, jota sovelletaan yhteisön jakamaan osinkoon. EVL 6 a §:n 2 momentin mukaan osinkotulo voi tulla kokonaisuudessaan veronalaiseksi myös sen vuoksi, että jokin erityinen yhtiötyyppi on kansallisesti annetun verovapauden tai muun sellaisen syyn vuoksi erityisesti rajattu verosopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Esimerkkinä tällaisesta on muun muassa Luxemburgin verosopimuksen 29 artikla, jonka mukaan vuoden 1929 lain ja vuoden 1938 asetuksen perusteella perustetut holding-yhtiöt on rajattu verosopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Verosopimuksen 29 artiklan mukaan verosopimusta ei sovelleta tuloon, jonka Suomessa asuva henkilö saa tällaisesta holdingyhtiöstä.

Yhteisön saama osinko muualta kuin verosopimusvaltiosta

TVL 33 d §:n 4 momentin mukaan osakeyhtiön, osuuskunnan, säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saamaan tuloverolain mukaan verotettavaan osinkoon sovelletaan edellä kuvattuja EVL 6 b §:n säännöksiä. Siten näiden ulkomailta saamat osingot voivat olla kokonaisuudessaan edellä kuvatulla tavalla verovapaita, osittain veronalaisia tai kokonaan veronalaisia.

TVL 16 §:n 3 momentin mukaan elinkeinoyhtymän elinkeinotuloa ja maatalouden tuloa laskettaessa sisältyvät yhtymän saamat osingot kokonaan tähän tuloon. Yhtymän osakkaiden tulona verotettaviksi jaetuista osuuksista vähennetään se osa osuuksiin sisältyvästä osinkotulosta, joka osakkaan verotusta koskevien EVL §:n mukaan on verovapaata tuloa. Mikäli kotimainen elinkeinoyhtymä saa ulkomaiselta yhtiöltä osinkoa, määräytyy saadun osingon veronalaisuus sa-

malla tavalla kuin suomalaisesta yhtiöstä saadun osingon veronalaisuus. Edellytyksenä kuitenkin on, että emo-tytäryhtiödirektiivi soveltuu, tai osinkoa maksavan ulkomaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka on sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty verosopimus, jota sovelletaan osinkoihin. (TVL 33 c § 1 mom).

Verohallinnon ohjeessa (Drno 570/345/2011) otetun kannan mukaan osakkaan tulo-osuuteen katsotaan kuuluvan suhteellisesti sama osuus yhtymän saamista osingoista, kuin mikä osakkaan tulo-osuus on suhteellisesti yhtymän tulosta (esimerkiksi kun osakkaan tulo-osuus on 1/5 yhtymän tulosta, niin myös yhtymän saamista osingoista 1/5 kohdistuu osakkaan tulo-osuuteen). Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saamista tulo-osuudesta vähennetään osingon verovapaana osana 30 prosenttia osingosta. Tarkoituksena on, että yhtymän kautta saatuun elinkeinotoiminnan tuloon sisältyviä osinkoja kohdellaan samalla tavalla kuin yksityisellä elinkeinonharjoittajalla. Loppuosa tulo-osuudesta jaetaan pääoma- ja ansiotuloksi siten, että pääomatuloa on 20 prosentin vuotuinen tuotto osakkaan osuudelle yhtymän nettovarallisuudesta. TVL 16 §:n 3 momentin mukaan jos osakkaan tulo-osuus on pienempi kuin verovapaana osinkona vähennettävä määrä, siirtyy vähentämättä jäänyt osa vähennettäväksi verovelvollisen saman elinkeinoyhtymän saman tulolähteen tulo-osuudesta kymmenen seuraavan vuoden aikana.

Esimerkki: Kommandiittiyhtiön vuoden 2009 elinkeinotoiminnan jaettava tulo on 8.000 euroa, johon on laskettu mukaan yhtymän elinkeinotulolähteen osinkoja 30.000 euroa. Osingot on saatu verosopimusvaltiosta. Yhtymän vastuunalainen yhtiömies on luonnollinen henkilö A ja äänetön yhtiömies on kuolinpesä B. Yhtymän nettovarallisuus edellisen tilikauden päättyessä on 50.000 euroa. B saa 20.000 euron sijoitukselleen 10 prosentin vuotuisia korkoa.

KY		A:n osuus	B:n osuus
EVL tulo	8 000	6 000	2 000
EVL osinko verosopimusvaltiosta	30 000	22 500	7 500
nettovarallisuus	50 000	30 000	20 000
	- osingon verovapaa osa	6 750	-2 250
	verotettava tulo-osuus	0 (-750 siirty seur. v.)	0 (-250 siirty seur. v.)

Yhtymän saama osinko

B saa sovitun tuoton sijoitukselleen (2.000 euroa) ja A saa loput tulosta. Osakkaiden osuus osinkoihin määräytyy tulo-osuuden perusteella: A:n osuus osinkoihin ja tuloon on $6.000 / 8.000 = 75 \%$ ja B:n osuus $2.000 / 8.000 = 25 \%$. Tulo-osuudesta vähennetään verosopimusvaltiosta saatujen osinkojen verovapaa osa, joka on verovuonna 2009 30 prosenttia osuudesta yhtymän osinkoihin: A:lla vähennys on

75 % * 30.000 * 30 % = 6 750 ja B:n tulo-osuudesta vähennetään 25 % * 30.000 * 30 % = 2 250. Koska tulo-osuudet eivät riitä vähennyksen tekemiseen, siirtyvät vähentämättä jäävät osat seuraavalle vuodelle. Vuonna 2009 ei siis muodostu verotettavaa tuloa.

Elinkeinoyhtymän osakkaana olevan yhteisön tulo-osuuteen sisältyvän osingon verotus riippuu siitä, mihin omaisuuslajiin osakkeet osakasyhteisön kannalta kuuluvat ja onko osinkoa jakava yhteisö listattu vai listaamaton. Asiaa tarkastellaan elinkeinoyhtymän osakkaana olevan yhteisön eikä elinkeinoyhtymän kannalta. Kun yhtymäosuus kuuluu yhteisön elinkeinotulolähteeseen, on yhtymästä saadut tulo-osuudet ja yhtymän kautta saatu osinkotulo yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa riippumatta siitä, onko tulo ollut yhtymälle elinkeinotoiminnan tuloa. Vastaavasti jos yhtymäosuus kuuluu yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen, on yhtymäosuuden perusteella saatu tulo kokonaisuudessaan henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.

Omaisuuslajin osalta merkitystä on jaottelulla sijoitusomaisuus/muu omaisuus, koska sijoitusomaisuuteen kuuluvat osingot ovat osittain veronalaista tuloa edellä kuvatulla tavalla. Yhtymästä saatuun tulo-osuuteen sisältyvät osingot ovat sijoitusomaisuudesta saatuja osinkoja, kun yhtymäosuus on yhteisön sijoitusomaisuutta. EVL 11 §:n mukaan sijoitusomaisuutta voi olla ainoastaan raha-, vakuutus ja eläkelaitoksella.

Yhteisön ollessa elinkeinoyhtymän osakkaana tulo-osuuteen kuuluva osuus yhtymän saamista osingoista määräytyy samalla tavalla suhteellisesti kuin osakkaana olevalla luonnollisella henkilöllä.

Yhteisön yhtymästä saamaan tulo-osuuteen sisältyvä osinko verotetaan yleisten yhteisön saamaan osinkotuloa koskevien periaatteiden mukaan. Näin ollen osingon veronalaisuus ja verovapaus määräytyvät EVL 6 a §:n perusteella.

Yhteisön ulkomailta saaman osingon verokohtelua on kuvattu edellä kohdassa yhteisön saama osinko. Samoja periaatteista sovelletaan myös silloin yhteisö saa osinkotuloa yhtymäosuuden kautta.

Esimerkki: Yhtymän vuoden 2009 elinkeinotoiminnan jaettava tulo on 10.000 euroa, johon on laskettu mukaan yhtymän elinkeinotulolähteen toisesta EU:n jäsenvaltiosta saamia suorasijoitusosinkoja 20.000 euroa. Osingot on saatu listaamattomalta yhtiöltä. Yhteisön osuus yhtymän tuloon ja varallisuuteen on 50 prosenttia. Yhtymäosuus kuuluu yhteisön elinkeinotoiminnan varallisuuteen, mutta ei ole sijoitusomaisuutta.

Yhtymä		Yhteisön osuus
EVL tulo	10 000	5 000
sisältää toisesta EU:n jäsenvaltiosta saatua suorasijoitusosinkoa	20 000	10 000
EVL osingon verovapaaosa	-10 000, vähennetään EVL tulosta, 5 000 siirtyy seuraavalle vuodelle	
Yhteisön EVL tulo		0 (=5 000-5 000)

Yhtymätulo-osuuden tulolähde ja omaisuuslaji yhteisöllä

Yhteisön osuus yhtymän osinkoihin on sama kuin yhteisön osuus yhtymän tuloon eli 50 %. Yhtymän elinkeinotoiminnan tuloon sisältyvät osingot ovat yhteisölle kokonaan verovapaita, joten elinkeinotoiminnan tulo-osuudesta vähennetään verovapaana osana koko osingon määrä 10.000 euroa. Koska elinkeinotoiminnan tulo-osuus on vain 5.000 euroa, siirtyy vähentämättä jäävä 5.000 euroa vähennettäväksi seuraavana verovuonna. Yhteisön elinkeinotoiminnan tuloksi luetaan yhtymäosuuden perusteella saadut tulot seuraavasti: yhtymän elinkeinotoiminnan tulo-osuus 5.000 euroa, josta vähennetään osingon verovapaa osa 5.000 euroa.

Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen

EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovapaata tuloa on muu kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saamat käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutushinnat siten kuin EVL 6 b §:ssä tarkemmin säädetään. EVL 6 b §:n mukaan muun kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saama käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutushinta ei ole veronalaista tuloa eikä osakkeiden hankintameno ole vähennyskelpoinen meno, jos osakkeet ovat olleet verovapaasti luovutettavissa. Saman lainkohdan mukaan osakkeet ovat verovapaasti luovutettavia, jos

- verovelvollinen on omistanut yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan ajanjaksona, joka on päättynyt enintään vuotta ennen luovutusta, vähintään 10 prosentin osuuden luovutettavan yhtiön pääomasta ja luovutettavat osakkeet kuuluvat näin omistettuihin osakkeisiin;
- luovutuksen kohteena oleva yhtiö ei ole kiinteistö-, taikka asunto-osakeyhtiö taikka sellainen osakeyhtiö, jonka toiminta käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa;
- luovutuksen kohteena oleva yhtiö on kotimainen yhtiö, taikka emo-tytäryhtiödirektiivissä mainittu yhtiö, taikka yhtiö on kotoisin verosopimusvaltiosta ja verosopimusta sovelletaan yhtiön jakamaan osinkoon.

Vaikka osakkeet olisivatkin verovapaasti luovutettavia, niiden luovutushinta on kuitenkin veronalaista tuloa siltä osin kuin luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotus johtuu EVL 42 §:n 1 momentissa tarkoitettusta hankintamenosta tehdystä poistosta tai siitä, että hankintamenosta on vähennetty varaus tai 8 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu avustus. Luovutushinta on niin ikään veronalaista tuloa, siihen määrään asti, joka vastaa näiden osakkeiden aikaisemmin konserniyhtiöiden välillä tapahtuneesta luovutuksesta toiselle konserniyhtiölle syntyneestä verotuksessa vähennyskelpoista tappiota.

Edelleen EVL 6 b §:n mukaan käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden luovutuksesta syntyneet

tappio on vähennyskelpoinen vain osakkeiden luovutuksesta saaduista veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana vuonna. Luovutustappio ei ole myöskään vähennyskelpoinen, jos luovutuksen kohteena oleva yhtiö on ulkomainen eikä emo-tytäryhtiödirektiivi sovellu yhtiöön eikä yhtiön asuinvaltion ja Suomen välillä ole verosopimusta, jota sovelletaan kohdeyhtiön jakamaan osinkoon. EVL 8 §:n 4 momentissa on erityisiä säännöksiä muun kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön käyttöomaisuuteen kuuluvan avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutuksesta syntyneen tappion vähentämisestä yhteisön saamista veronalaisista osakkeiden tai yhtiöosuuksien luovutusvoitoista. EVL 51 d §:n 2 momentin mukaan purkautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno ei ole vähennyskelpoinen meno yhtiön osakkaana olevalle, paitsi pääomasijoitustoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sekä säästöpankille ja keskinäiselle vakuutusyhtiölle.

Se, että käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksen verovapaudesta säädetään ainoastaan EVL:n säännöksillä, tarkoittaa käytännössä sitä, että TVL:n mukaan verotettavan yhteisön saamat luovutusvoitot eivät kuulu verovapaussäännösten piiriin.

Oikeuskäytännössä KHO on katsonut, että käyttöomaisuusosakkeiden verovapaata luovutusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös kotimaisten yhteisöjen välillä silloin kun kyse on osakepääoman palautuksesta alentamalla osakkeiden nimellisarvoa ja ylikurssirahastoa palauttamalla (KHO 2005:24). Korkein hallinto-oikeus on myös ennakkopäätöksessään KHO 2006:75 ottanut sen kannan, että vaikka ylikurssipalautus rinnastuu verosopimusta sovellettaessa osinkoon, sitä voidaan Suomessa verottaa verosopimuksen estämättä EVL:n osakkeiden luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti.

KHO:n ratkaisukäytännössä on myös katsottu, että holdingyhtiönä toimiva konsernin emoyhtiö, jonka osakkeita omistavat pääomasijoitustoimintaa harjoittavat kommandiittiyhtiömuotoiset pääomarahastot ja muut osakeyhtiöt, harjoitti pääomasijoitustoimintaa siten, että emoyhtiön käyttöomaisuusosakkeiden luovutusta ei pidetty verovapaana (KHO 2005:74).

Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen

Yritys- ja pääomaverouudistus merkitsi muutosta yrityksen mahdollisuuksiin tukea tappiollista tytäryhtiötä. Muutoksella on vaikutusta tytäryhtiölle annettavaan tukeen, joka annetaan esimerkiksi hintatuen, korottoman lainan tai lainan anteeksiannon muodossa. EVL 16 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan sellaiselle yhtiölle, jonka käyttöomaisuusosakkeista saatavat luovutusvoitot ovat verovapaita, toiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen taikka EVL 6 b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia

osakepääomasta, annettu konsernituki ei ole tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona vähennyskelpoinen.

Konserniavustus

Konserniavustuslain (825/86) mukaista konserniavustusta ei voida antaa suomalaisen ja ulkomaisen yrityksen välillä, koska konserniavustuslakia sovelletaan vain kotimaisten yhteisöjen välillä annettuihin konserniavustuksiin. Konserniavustuksen antaja- ja saajayhtiön välissä voi kuitenkin olla myös ulkomainen, konserniin kuuluva yhtiö (ks. KHO 1992/536, 537). Suomen konserniavustusjärjestelmä on Euroopan Yhteisöjen Tuomioistuimen ratkaisun C-231/05 mukaan EU-oikeuden mukainen, eikä järjestelmän soveltaminen vain kotimaisiin yhteisöihin ole perustamissopimuksen takaaman sijoittautumisvapauden vastainen (ks. KHO 2007:93). KHO:n mukaan konserniavustusta ei voida antaa rajat ylittävästi silloinkaan, kun tappiot mahdollisesti muodostuvat lopullisiksi ja niiden vähentämiseen koko konsernin tasolla muodostuneesta tulosta ei ole muuta tapaa kuin konserniavustuksen myöntäminen Suomessa asuvasta konserniyhtiöstä (ks. KHO 2007:92).

Poisto osakkeiden hankintamenosta

EVL 42.1 §:ää on muutettu yritys- ja pääomaverouudistuksen yhteydessä. Säännöksen mukaan jos verovelvollinen osoittaa, että muiden arvopapereiden kuin osakkeiden tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen käypä arvo on verovuoden päättyessä sen hankintamenoa tai tämän säännöksen perusteella aikaisemmin tehdyillä poistoilla vähennettyä hankintamenoa olennaisesti alempi, hankintamenosta saa tehdä sellaisen poiston, joka alentaa poistamatta olevan hankintamenon osan käyvän arvon suuruiseksi.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että osakkeista ei enää voida tehdä EVL 42 §:n mukaista arvonalentumispoistoa.

Pääomalaina / Vakautettu laina

Pääomalaina on laina, jonka pääomaa ja korkoa voidaan maksaa vain osakeyhtiölain säättämien edellytysten täytyessä. Pääomalaina vastaa tunnusmerkeiltään ns. vakautettua lainaa, jota aiemmin käytettiin laajasti pakkoselvitystilan estämiseen. (Vakautetusta lainasta verotuskäytännössä ks. esimerkiksi KVL 1986/103). Taseessa pääomalaina merkitään omaan pääomaan erillisenä eränä (OYL 12:2 §). Vaikka pääomalaina OYL:n mukaan määritetään osakeyhtiön omaksi pääomaksi, sitä voidaan kuitenkin vero-oikeudessa muun muassa lainan ehdot huomioon ottaen käsitellä vieraana pääomana. Pääsääntöisesti pääomalaina voidaan verotuksessa luokitella vieraaksi pääomaksi, koska pääomalaina perustuu velkasuhteeseen eikä tuota lainan antajalle osakasoikeuksia (ks. VEROH:n yritysverotustiedote 5/1997). Pääomalainasta maksettava korko ja muu hyvitys on lainansaajalle korkokulua, kun pääomalaina on verotuksessa vierasta pääomaa. Oikeuskäytännössä vakautetulle lainalle ja pääomalainan luonteiselle joukkovelkakirjalainalle maksettua korkoa on pidetty vähennyskelpoisena korkokuluna, vaikka laina on merkitty yhtiön omaan pääomaan.

8.3. Siirtohinnoittelu

Siirtohinnoitteluokaisua koskevat säännökset

Siirtohinnoitteluokaisusta Suomen verotuksessa säädetään VML 31 §:ssä. Lainkohta kuuluu seuraavasti;

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.

Tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskeva uudistus tuli voimaan lailla 1.1.2007 (HE 107/2006 vp). Uudistuksessa säädettiin uudet dokumentointia koskevat verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 14 a - c § sekä näihin liittyvä veronkorotussäännös VML 32 § 4 momentti. Samalla siirtohinnoitteluokaisua koskevaa VML 31 §:ää uudistettiin. Dokumentointivaatimuksia on otettu käyttöön viime vuosina useissa valtioissa. Suomen dokumentointivaatimukseen on vaikuttanut eniten Euroopan unionin dokumentointia koskeva käytännösääntö, jonka tarkoituksena on jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen ohella yhtenäistää jäsenvaltioiden dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä.

Veroviranomainen voi vaatia esitettäväksi uusien säännöksiin muikaista siirtohinnoitteludokumentointia verovuodelta, joka on alkanut 1.1.2007 tai sen jälkeen. Siirtohinnoittelun dokumentointi on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja etuyhteyksyritysten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoit-

taa, että verovelvollisen liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Markkinaehtoperiaate on siirtohinnoittelun perusta, jota noudatetaan kansainvälisesti. Suomessa markkinaehtoperiaate on ilmaistu VML 31 §:ssä. VML 14 a - c §:n dokumentointivelvoite edellyttää verovelvollisten laativan vuosittain siirtohinnoittelustaan dokumentoinnin. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö on määritelty VML 14 b §:ssä. Dokumentoinnissa on oltava

- kuvaus liiketoiminnasta,
- kuvaus etuyhteyssuhteista,
- tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- vertailuarviointi
- kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Verovuodesta 2009 alkaen VML 14 a §:n mukaisen siirtohinnoitteludokumentointivelvollisen on tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä annettava lomake 78, Selvitys siirtohinnoittelusta. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista on erillinen Verohallinnon siirtohinnoittelun dokumentointi – ohje, Dnro 1471/37/2007 (19.10.2007).

Etuyhteys

Etuyhteys ilmenee esimerkiksi siten, että yrityksillä on muodollisesta itsenäisyydestään huolimatta tosiasiallisesti sama johto. Etuyhteys on selkeimmin olemassa silloin, kun on kysymyksessä samaan konserniin kuuluva emoyhtiö ja sen toisessa valtiossa sijaitseva tytäryhtiö. Myös pelkkä vaikutusvalta toisen yrityksen johtoon luo säännöksessä tarkoitetun etuyhteyden. Etuyhteys voi toteutua sekä silloin, kun suomalaisella emoyhtiöllä on ulkomainen tytäryhtiö, että silloin, kun suomalainen yritys on ulkomaisen yrityksen tytäryhtiö. Omistussuhteen ei tarvitse olla välitön, myös sisaryhtiöiden välinen voitonsiirto tulee säännöksen soveltamisen piiriin. Säännöstä voidaan soveltaa yrityksiin niiden yritysmuodosta riippumatta. Voitonsiirto voi tapahtua sekä tytäryhtiöltä osakastaholle että emoyhtiöltä tai muulta osakkaalta tytäryhtiölle.

Verosopimuksen tulonoikaisu-artikla

Suomen tekemiin verosopimuksiin sisältyy siirtohinnoitteluoikaisua koskeva artikla. Tämä ns. tulonoikaisuartikla ei kuitenkaan laajenna oikaisumahdollisuutta siitä, mihin valtion sisäinen lainsäädäntö oikeuttaa.

OECD:n malliverosopimuksen mukaan yritysten katsotaan olevan keskenään etuyhteydessä, jos sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta. Yritykset ovat etuyhteydessä myös silloin, kun samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat molempien yritysten johtoon tai valvontaan tai omistavat osan niiden pääomasta.

Jos etuyhteystupauksessa yritysten välillä sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritys-

ten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

Jos tulo, joka oikaisuartiklan nojalla luetaan toisen yrityksen tuloksi, on verotettu myös toisessa valtiossa olevan yrityksen tulona, on kysymyksessä taloudellinen kaksinkertainen verotus. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleeseen on otettu määräykset ns. vastaoikaisusta. Vastaoikaisu voidaan tehdä silloin, jo ensimmäisessä vaiheessa toinen verosopimusvaltio on muuttanut etuyhteisyriksen verotettavaa tuloa sen vuoksi, että liiketoimen ehdot ovat poikenneet markkinaehtoperiaatteesta. Tällöin taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy sen vuoksi, että liiketoimen vastapuolena oleva toisen yrityksen tulo on muodostunut suuremmaksi kuin mitä se markkinaehtoperiaatteen mukaan olisi kuulunut olla. Malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleen mukaan tämän toisen yrityksen kotivaltion on oikaistava asianmukaisesti tämän toisen yrityksen tulosta määrätyn veron määrää.

Kaikissa Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaletta vastaavaa kappaletta. Tästä huolimatta Suomi soveltaa malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleeseen liittyviä periaatteita myös näissä tilanteissa. Vastaoikaisun edellytyksenä on kaikissa tilanteissa se, että Suomi pitää vastaoikaisua oikeutettuna sekä periaatteellisesti että määrällisesti. Yleensä Suomen solmimien verosopimusten tulonoikaisuartikloissa on määräys siitä, että sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään ennen vastaoikaisun tekemistä (katso esimerkiksi Pohjoismaisen verosopimuksen 9 artikla).

Suomi on liittynyt Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraatiosopimukseen (Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä, 90/436/ETY), joka koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan yritys voi pyytää valtioita poistamaan kaksinkertaisen verotuksen keskinäisen sopimusmenettelyn kautta, jos toisen valtion viranomaisen ei ole tehnyt yrityksen pyynnöstä huolimatta toisessa valtiossa arbitraatiosopimuksen 5 artiklan mukaista vastaoikaisua. Mikäli toimivaltaiset viranomaiset eivät saa asiaa ratkaistua neuvotteluissaan kahden vuoden määräajan kuluttua, voidaan asia saattaa tietyin edellytyksin ratkaistavaksi neuvonantajalle toimikunnalle.

Siirtohinnoitteluoikaisu

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa säännöksessä edellytetään markkinaehtoperiaatteen noudattamista etuyhteydessä olevien yritys-

**Taloudellinen
kaksinkertainen
verotus**

**Markkina-
ehtoperiaate**

ten välisissä sopimuksissa. Markkinaehtoisena hintana pidetään korvausta, jonka riippumaton yritys olisi samoissa olosuhteissa maksanut toiselle riippumattomalle yritykselle. Siirtohinnoitteluun liittyen OECD julkaisee teosta ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD:n siirtohintaohjeet edustavat kansainvälisesti hyväksyttyä näkemystä siitä, kuinka etupiiriyritysten välisen liiketoimien markkinaehtoisuus todetaan. Tämän vuoksi toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten keskinäisiä liiketoimia selvitettäessä ja muutettaessa yrityksen verotettavaa tuloa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti on noudatettava OECD:n siirtohintaohjeista ilmeneviä periaatteita.

Etupiiritoimien markkinaehtoisuuden selvittämisessä käytettäviä laskentamenetelmiä ovat esimerkiksi hintavertailumenetelmä, kustannusvoittolisämenetelmä ja jälleenmyyntihintamenetelmä.

Siirtohinnoittelu oikeuskäytännössä

Peiteltyjä voitonsiirtoja koskevien säännösten soveltaminen on ollut Suomen verotus- ja oikeuskäytännössä suhteellisen harvinaista. Oikaisusäännöstä on sovellettu useimmin tilanteisiin, joissa on kyse suomalaisen tytäryhtiön mahdollisesta voitonsiirrosta ulkomaiselle emoyhtiölle (esimerkiksi KHO 1986/2772 ja KHO 1990/483). Oikaisusäännöksellä on puututtu myös suomalaisen emoyhtiön ja sen ulkomaisen tytäryhtiön väliseen siirtohinnoitteluun, kun alihinnoittelulla on ilmeisesti tavoiteltu veroetuja. Ratkaisussa KHO 1986/3441 suomalainen yhtiö oli perustanut Irlantiin tytäryhtiön, joka sai sijaintimaassaan huomattavia taloudellisia etuja, muun muassa verovapauden 10 ensimmäisen toimintavuoden aikana. Suomalainen emoyhtiö oli myynyt yhtiölle puolivalmisteita alihintaan. Tytäryhtiön toiminta oli ollut erittäin voitollista, voiton suhde liikevaihtoon oli poikkeuksellisen korkea. Kun lisäksi otettiin huomioon tytäryhtiön pitkäaikainen verovapaus, ei tytäryhtiön maksamia alhaisia hintoja näissä oloissa voitu perustella aloitettavan yrityksen toiminnan turvaamisella tai muulla tuen tarpeella. Suomalaisen emoyhtiön tuloa oikaistiin VerL 73.1 §:n perusteella alihinnoittelun vuoksi.

Kustannustenjakojärjestelmä

Kansainvälisissä konserneissa on konsernin kaikkia yhtiöitä palvelevat toiminnot usein keskitetty yhteen yhtiöön. Tällaisia toimintoja voivat olla esimerkiksi tutkimus- ja kehitystoiminta. Tutkimus- ja kehitystoiminnan kulut voidaan laskuttaa muilta konserniyhtiöiltä esimerkiksi liikevaihdon suhteessa. Menetelmää kutsutaan kustannustenjakojärjestelmäksi. Kustannustenjakojärjestelmään perustuvia ulkomaisille konserniyhtiöille maksettavia korvauksia on tavallisesti pidetty Suomessa vähennyskelpoisina menoina. Vähennyskelpoisuus edellyttää kuitenkin, että suoritus hyödyttää suomalaisen yrityksen liiketoimintaa. Ratkaisuissa KHO 1993/3009 ja KHO 1994/1847 saattoi maa-hantuontia ja tukkukauppaa harjoittava yhtiö vähentää palvelumaksun verotuksessaan. Yhtiön on kuitenkin täytynyt saada palvelumaksun perusteella liiketoiminnalle tarpeellisia oikeuksia, palveluja ja muita

etuja. KHO:n ratkaisussa on lisäksi kiinnitetty huomiota siihen, ettei tuotteista maksettu kokonaishinta palvelumaksu mukaan luettuna ylittänyt sitä, mitä ulkopuoliselta samoista tuotteista veloitettiin.

Kun suomalainen tytäryhtiö ei selvittänyt saaneensa maksun vastasuorituksiksi liiketoiminnassaan tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia, ei emoyhtiölle suoritettu palvelumaksu, joka perittiin tutkimus-, tuotekehittely- ja muiden palvelukulujen kattamiseksi konserniin kuuluvien yhtiöiden myyntituottojen suhteessa, ollut suomalaisen yhtiön vähennyskelpoinen meno (KHO 1986/2772).

Tutkimus- ja kehitystoiminnan kustannukset voidaan kustannustenjakojärjestelmän sijasta sisällyttää konserniyhtiöiden keskinäisiin tuotteiden siirtohintoihin. Jos siirtohinnoittelussa noudatetaan markkinaehtoisuutta, ovat kustannukset vähennyskelpoisia osana tuotteiden hankintamenoa. Erillistä korvausta ei tällöin tuotteiden hinnan lisäksi voida vähentää, koska tutkimus- ja tuotekehittelymenojen osuus ei voi tulla vähennetyksi kahteen kertaan.

Markkinaehtoperiaate koskee myös emoyhtiön ja tytäryhtiön välistä lainanantoa. Lainasta perityn koron tulee olla käyvän koron suuruinen. Ulkomaisen emoyhtiön suomalaiselle tytäryhtiölle antamaa lainaa voidaan joissain tapauksissa pitää omaan pääomaan rinnastettavana sijoituksena (ns. alikapitalisointi). Vanhan varallisuusverolain 36 §:n mukaan ulkomaisesta yrityksestä riippuvainen verovelvollinen ei voi varoistaan vähentää sitä osaa velasta, jota on pidettävä pääomansijoituksena täällä olevaan liikkeeseen. Vastaavaa periaatetta on sovellettu KHO:n vanhemmassa oikeuskäytännössä (ks. KHO 1968/1288). Varallisuusverolain kumoamisen jälkeen kyseisen KHO:n päätöksestä ilmenevän periaatteen soveltuminen on tulkinnanvaraista.

KHO 2010:73 ratkaisussa katsottiin, että konserniyhtiöiden välisissä lainoissa koron suuruutta ei voitu suoraan määrittää koko konsernin ulkopuolisen rahoituksen keskimääräisen koron perusteella tilanteessa, jossa yhtiön oma luottokelpoisuus ja muut olosuhteet olisivat mahdollistaneet olennaisesti edullisemman rahoituksen. Ratkaisu on konserniyhtiöiden erillisysperiaatteen mukainen, ja arvio koron markkinaehtoisuudesta on siten lähtökohtaisesti tehtävä kunkin konserniyhtiön osalta erikseen.

TVL 9.2 §:n perusteella näyttäisi olevan mahdollista evätä rajoitusti verovelvolliselle maksetun koron osalta lähdeverovapaus. Edellytyksenä kuitenkin on se, että suomalaiselle yritykselle annettu laina tulisi katsoa lainansaajan omaan pääomaan rinnastuvaksi pääomansijoituksiksi. Vaikka tällaiselta lainalta evättäisiinkin lähdeverovapaus, ei se kuitenkaan vaikuta suomalaisen lainansaajan oikeuteen vähentää maksettuja korkoja verotuksessaan, kunhan maksetut korot ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

Suomen solmimissa verosopimuksissa on mukana syrjäntäkieltoa koskeva artikla, joka vastaa OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan

Lainat ja korot

sisältöä. Malliverosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleen mukaan ”muussa kuin sellaisessa tapauksessa, jossa 9 artiklan 1 kappaleen (yleinen siirtohintaoikaisua koskeva artikla), 11 artiklan 6 kappaleen (korkoa koskeva erityinen siirtohintaoikaisua koskeva artikla) tai 12 artiklan 4 kappaleen (rojaltia koskeva erityinen siirtohintaoikaisua koskeva artikla) määräyksiä sovelletaan, ovat korko, rojalti ja muu maksu, jotka sopimusvaltiossa oleva yritys suorittaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, vähennyskelpoisia tämän yrityksen verotettavaa tuloa määrättäessä samoin ehdoin kuin maksu ensiksi mainitussa valtiossa asuvalle henkilölle. Samoin on sopimusvaltiossa olevan yrityksen velka toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle vähennyskelpoinen tämän yrityksen verotettavaa varallisuutta määrättäessä samoin ehdoin kuin velka ensiksi mainitussa valtiossa asuvalle henkilölle”. Oikeuskäytännössä KHO on ottanut huomioon verosopimusten syrjäntäkieltoartiklan määräykset sekä tapauksessa vallinneet erityisolosuhteet. Oikeuskäytännössä hyväksytty oman pääoman ja vieraan pääoman suhde (debt/equity-suhde) on tapauksesta riippuen ollut erisuuruinen (esimerkiksi KHO 19.2.1986/642 oman ja vieraan pääoman suhde on ollut 1:2,25 ja KHO 1999:19 oman ja vieraan pääoman suhde oli 1:15).

KHO:n oikeuskäytännön mukaan Suomessa ei ainakaan kovin lievin perustein ole syytä puuttua alikapitalisointiin. Puuttuminen voisi tulla kyseeseen räikeissä tilanteissa, joissa laina on esimerkiksi muutenkin ehdoiltaan hyvin lähellä oman pääoman ehtoista instrumenttia.

8.4. Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (16.12.1994/1217, väliyhteisölaki) tarkoituksena on ehkäistä ulkomaisten väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, joka voidaan toteuttaa ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matolan verorasituksen valtioon perustettuun yhteisöön. Lain mukaan ulkomaisen väliyhteisön tulo voidaan laissa määritellyissä olosuhteissa kohdistaa Suomessa asuvan väliyhteisön osakkaan tulona verotettavaksi. Väliyhteisölainsäädäntö on erityislainsäädäntö, eikä sillä pyritä kaventamaan veron kiertämistä vastaan tarkoitettujen säännösten soveltamisalaa.

Verohallinto (ent. Verohallitus) on antanut väliyhteisölakiin liittyen 23.4.1999 tiedotteen 3/1999 ”Väliyhteisölain soveltamisesta”, jossa selvitetään tarkemmin väliyhteisölainsäädännön rakennetta ja käsitteitä sekä sen käytännön soveltamista. Julkaisuaikankohdasta johtuen tässä ohjeessa ei ole voitu ottaa huomioon muun muassa myöhempiä EU-oikeudesta johtuneita muutoksia. Verohallinto on antanut väliyhteisölakia EU-oikeutta koskevan ohjeen Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYT) ratkaisun vaikutus Suomen väliyhteisölain soveltami-

seen, Ohje Dnro 696/37/2007, 16.5.2007. Lisäksi väliyhteisölakia on muutettu 7.11.2008 (7.11.2008/680 ja siihen liittyvä HE 74/2008). Laki tuli voimaan 1.1.2009.

Oikeudelliselta muodoltaan väliyhteisö voi olla yhtiö, rahasto, säätiö, laitos, trusti yms. yksikkö. Ulkomaisesta väliyhteisöstä on kysymys silloin, kun Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevan ulkomaisen yhteisön tuloverotuksen tosiasiallinen taso sen asuinvaltiossa alittaa 3/5 suomalaisen yhtiön verotuksen tasosta. Verotuksen tason vertailupohjana käytetään sitä yhteisöveron määrää, joka olisi ollut suoritettava, jos ulkomainen yhteisö olisi ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö. Yhteisön tulo lasketaan sovellettavaksi tulevan Suomen verolain mukaisesti (usein EVL), ks. KVL 1996/38.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2003:49 katsonut, että tuloverotuksen tosiasiallista tasoa laskettaessa tulee verrattavien veron määrien perusteena olla vertailukelpoisilla tavoilla Suomen ja väliyhteisön asuinvaltion verolakien mukaan lasketut tulokset. Vertailuperusteena käytettävien verojen määrät lasketaan verovuoden tuloksen perusteella, josta ei ole vähennetty aikaisempien verovuosien tappioita.

1.1.2009 alkaen ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastetaan myös ulkomaisen yhteisön ulkomainen kiinteä toimipaikka, joka täyttäisi tämän lain edellytykset, jos se olisi itsenäinen yhteisö. Lisäksi edellytetään, että kiinteä toimipaikka sijaitsee eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö ja että siihen liittyvää tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa. Suomessa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin ei kuitenkaan ole tarvetta soveltaa väliyhteisölakia, koska Suomella on pääsääntöisesti oikeus verottaa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo. Kiinteitä toimipaikkoja koskevia säännöksiä sovelletaan vasta 1.1.2015 sellaisiin ulkomaisten yhteisöjen kiinteisiin toimipaikkoihin, jotka ovat olleet olemassa jo 31.12.2007.

EYT:n (C-196/04 Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd vastaan Comissioners of Inland Revenue) mukaan sijoittautumisvapautta rajoittava väliyhteisölainsäädäntö on hyväksyttävissä, jos sitä ei sovelleta tilanteissa, joissa ulkomaisen väliyhteisön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassa olosta huolimatta taloudellinen todellisuus pohja. Kansallista väliyhteisölainsäädäntöä ei saa soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella ilmenee, että verotuksellisten syiden olemassa olosta huolimatta kyseinen väliyhteisö on todellisuudessa sijoittautunut vastaanottajajäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Väliyhteisölakia muutettiin 7.11.2008 (7.11.2008/680 ja siihen liittyvä HE 74/2008). Laki tuli voimaan 1.1.2009. Muutoksen ensisijai-

Väliyhteisö

Poikkeukset ETA-alueella

sena tarkoituksena oli saattaa väliyhteisölaki vastaamaan EU-oikeutta ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytäntöä. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun takautuvuudesta (ennen 1.1.2009) on kerrottu Verohallinnon ohjeessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYT) ratkaisun vaikutus Suomen väliyhteisölain soveltamiseen, Ohje Dnro 696/37/2007, 16.5.2007.

1.1.2009 voimaantulleen väliyhteisölain mukaan väliyhteisölakia ei sovelleta sellaisiin Euroopan talousalueella (koskee myös Liechtensteinia vuodesta 2011 alkaen) asuviin yhteisöihin, jotka ovat todellisuudessa asettautuneet asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittavat siellä taloudellista toimintaa. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus tarkoittaa OECD:n malliverosopimuksen laajuista verosopimusta. Se ei kata verosopimuksia, joissa sovitaan muista kuin väliyhteisölain soveltamisen kannalta merkityksellisistä veroista tai vastuista.

Yhteisön harjoittaman taloudellisen toiminnan tosiasiallisuutta ja todellista asettautumista asuinvaltioon arvioidaan kokonaisuudessaan toiminnan objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien perusteella, jolloin merkitystä annetaan toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle. Väliyhteisölakia voidaan soveltaa, jos yhteisö ei täytä tosiasiallisen asettautumisen ja harjoittamisen edellytyksiä.

Ulkopuolisen tarkastettavissa olevana tekijänä on pidettävä sitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä on asuinvaltiossaan käytössään taloudellisen toiminnan kannalta tarpeelliset toimitilat ja kalusto. Toimitila voi olla esimerkiksi toimisto, kauppa, tehdas taikka muu rakennus tai sen osa, joka on väliyhteisön käytössä ja hallinnassa toiminnan harjoittamista varten. Yhteisön harjoittaman toiminnan luonne määrittelee toimitilojen riittävyydelle asetettavat vaatimukset.

Aidosti sijoittautuneella yrityksellä tulisi olla sijaintivaltiossaan myös tarpeellinen ja ammattitaitoinen henkilöstö, joka myös tosiasiallisesti vastaa yrityksen toiminnan harjoittamisesta. Henkilöstöllä on oltava riittävät valtuudet tehdä yrityksen päivittäistä toimintaa koskevia päätöksiä. Myös toiminnan harjoittamisen kannalta riittävää henkilöstöä arvioidaan toiminnan luonteen ja toimialan perusteella. Harjoitettu toiminta kuitenkin aina määrittelee ne tunnusmerkit, joita edellytetään kyseisessä toiminnassa aidon taloudellisen toiminnan harjoittamiselta.

Poikkeukset ETA-alueen ulkopuolella

ETA-alueen ulkopuolella asuvaa yhteisöä ei pidetä ulkomaisena väliyhteisönä, jos:

1) yhteisön tulo on pääasiallisesti kertynyt sen asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta em. toimintaa välittömästi palvelevasta myynti- ja markkinointitoiminnasta ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle, taikka suorituksista, joiden maksaja on em. toimintaa ao. valtiossa harjoittava konserniyhtiö tai

2) kyseessä on yhteisö, jonka asuinvaltion kanssa Suomella on voimassa verosopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon, edellyttäen, että yhteisön asuinmaan yleinen verotaso ei olennaisesti eroa Suomen yhteisöveron tasosta, eikä yhteisö ole saanut hyötyä asuinmaansa erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. 1.1.2009 alkaen Valtiovarainministeriön asetuksella säädetään niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava (Valtiovarainministeriön asetus ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista). Valtiovarainministeriön asetuksella otetaan huomioon yksinomaan ne valtiot, joiden kanssa Suomella on verosopimus.

Ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos se on täällä yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa. Määräämisvalta on olemassa, jos

- yleisesti verovelvollinen joko yksin tai yhdessä toisten yleisesti verovelvollisten kanssa omistaa vähintään 50 prosenttia yhteisön pääomasta tai sen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä, tai

- yhdellä tai useammalla täällä yleisesti verovelvollisella on oikeus vähintään 50 prosenttiin yhteisön varallisuuden tuotosta.

Määräämisvalta vallitsee, jos omistusosuus on omistusketjun jokaisessa vaiheessa vähintään 50 prosenttia. Määräämisvaltaa koskevan edellytyksen olemassaolo arvioidaan pääsääntöisesti ulkomaisen yhteisön tilikauden päättymistilanteen mukaisena (KVL 1995/312).

Väliyhteisön tulo kohdistetaan verotettavaksi vain sellaisille Suomessa asuville osakkaille, jotka omistavat vähintään 25 prosentin (ennen 1.1.2009 10 prosentin) osuuden väliyhteisön pääomasta tai ovat oikeutettuja vähintään 25 prosentin (ennen 1.1.2009 10 prosentin) osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Arvioitaessa tämän edellytyksen täyttymistä otetaan huomioon myös verovelvollisen kanssa etuyhteydessä olevien henkilöiden tai yhtiöiden omistukset. Näitä tahoja ovat esimerkiksi verovelvollisen VML 29 §:ssä mainitut lähisukulaiset sekä sellaiset yhteisöt ja yhtymät, joissa nämä ovat edunsaajina. Myös etuyhteydessä olevat yhtymät tai yhteisöt tai näiden osakkaat kuuluvat tähän piiriin.

Osakasta verotetaan hänen omistusosuuttaan vastaavasta osasta ulkomaisen väliyhteisön tuloa. Tulo on sen verovuoden veronalaista tuloa, jona väliyhteisön tilikausi päättyy. Jos tilikautta ei ole, tulo luetaan osakkaan tuloksi kalenterivuositain. Ulkomaisesta väliyhteisöstä saatu tulo lasketaan Suomen verotusta koskevien säännösten mukaisesti. Myös tulon jakautuminen tulolähteisiin tai tulolajeihin ratkaistaan Suomen verotuksessa noudatettavien periaatteiden mukaan. Lisäksi

Määräämisvalta

Verovelvollinen

Veronalainen tulo

väilyhteisötulon verotus tapahtuu ikään kuin yleisesti verovelvollinen väilyhteisön osakas olisi saanut tulon suoraan. Näin ollen jos väilyhteisön tulo muodostuu arvopapereiden myynnistä, väilyhteisön osakkaana olevaan yleisesti verovelvollista luonnollista henkilöä verotetaan TVL:n säännösten mukaan luovutusvoiton verottamista koskevien säännösten mukaan. Jos väilyhteisö on jakanut voittoa, on osinko tai muu voitonjako veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää osakkaan tuloksi samana tai viitenä edellisenä verovuonna väilyhteisölain nojalla luetun määrän.

Väilyhteisön tappio

Ulkomaisen väilyhteisön tulos voi joinakin vuosina olla tappiollinen. Osakas voi vähentää osuutensa väilyhteisön tappioon samasta yhteisöstä saadusta tulo-osuudesta tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden (ennen 1.1.2009 viiden verovuoden) aikana. Tappion vähennysoikeus on yhteisökohtainen eikä eri väilyhteisöjen tuloja ja tappioita voi kuitata keskenään.

Oikeuskäytännössä (KHO 2003:70) on katsottu, että ilman lain nimenomaista säännöstä tappion vähennysoikeutta verotuksessa ei voida evätä. Näin ollen aikaisemmin syntynyt tappio saadaan vähentää ilmoituksen laiminlyönnistä johtuen esimerkiksi tilanteessa, jossa tappiovuonna väilyhteisölaki ei sovellu, mutta seuraavana vuonna se soveltuu.

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Väilyhteisön osakkaalla on oikeus vähentää väilyhteisön samasta tulosta maksamaa veroa omaa veroaan vastaan. Hyvitys koskee sitä valtiollista tuloveroa, joka määrätään ulkomaiselle väilyhteisölle sen asuinvaltiossa tai jossakin kolmannessa valtiossa. Verosopimustilanteessa hyvityskelpoisia ovat verot, jotka sopimuksen mukaan olisi hyvitetty, jos yhteisön Suomessa asuva osakas olisi ne maksanut. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Jos ulkomaisen väilyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavilta viideltä verovuodelta (ennen 1.1.2010 ainoastaan seuraavalta verovuodelta) verotettavasta tulosta maksettavasta verosta.

Ilmoittamisvelvollisuus

Väilyhteisön suomalaisen osakkaan on liitettävä veroilmoitukseensa kaikki lain soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot ja asiakirjat. Näitä ovat muun muassa luettelo välittömistä ja ulkomaisista välillisistä omistusosuuksista ulkomaisiin väilyhteisöihin, selvitys edunsaaja-asemasta mainituissa yhteisöissä sekä selvitys muista verotettavan tulon laskemista varten tarvittavista tiedoista. Edelleen on ilmoitettava ulkomaisen väilyhteisön voitonjako, tilikauden tappio ja yhteisön maksamat, mahdollisesti hyvitetäviksi tulevat verot. Jos ulkomainen väilyhteisö on verovelvollisen kirjanpitolaissa tarkoitettu tytär- tai osakkuusyrittäjä, on veroilmoitukseen liitettävä jäljennös ulko-

maisen yhtiön tuloslaskelmasta ja taseesta. Muussa tapauksessa nämä asiakirjat on annettava kehotuksesta, ellei verovelvollinen osoita todennäköiseksi sitä, ettei asiakirjojen hankkiminen ole mahdollista. Ilmoittamisvelvollisuudesta johtuen verovelvollisen on annettava tulo-verotuksen toimittamisen yhteydessä lomake 74, Laskelma ulkomaisen väliyhteisön tulo-osuudesta.

8.5. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo (kiinteä toimipaikka)

Kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon lisäksi rajoitetusti verovelvollisella voi olla muuta Suomessa verotettavaa tuloa, kuten kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa, osinkotuloa, korkotuloa, tai rojaltituloa. Näistä muista kuin kiinteän toimipaikkaan kuuluvista tuloista on kerrottu luvussa 5. Rajoitetusti verovelvollisen verotus. Verosopimuksettomassa tilanteessa kaikki Suomesta saatu tulo voidaan verottaa Suomessa ilman kiinteän toimipaikan muodostumista (ks. myös jäljempänä kohta Kiinteän toimipaikan muodostuminen).

Suomeen suuntautuva passiivisluonteinen sijoitustoiminta ei sellaisenaan muodosta ulkomaiselle yritykselle kiinteää toimipaikkaa Suomeen, eikä tuloa veroteta Suomessa kiinteän toimipaikan tulona. Suomella voi kuitenkin olla verotusoikeus tuloon muun kuin kiinteää toimipaikkaa koskevien Suomen kansallisten säännösten sekä verosopimuksen muun tulotyyppiartiklan perusteella. Verotusoikeus tulee tarkistaa tapauskohtaisesti viime kädessä sovellettavasta verosopimuksesta.

Passiivisluonteisessa tulossa on kuitenkin muistettava tilanteet, jossa rajoitetusti verovelvollinen saa Suomesta tuloa yhtymän kautta. Yhtymätulon verotuksesta ks. Yhtymästä saadut tulot.

Yleistä elinkeinotulon verottamisesta

Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saatua liiketuloa voidaan verottaa Suomessa yleensä vain silloin, kun rajoitetusti verovelvollisella on täällä kiinteä toimipaikka. Kiinteän toimipaikan liiketulona verotetaan myös muut kiinteään toimipaikkaan kuuluvat verosopimuksissa erikseen mainitut tulotyypit, kuten kiinteistötulot, osingot, korot ja rojaltit. Mikäli em. tulotyypit eivät kuulu yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloon, voi Suomella kuitenkin olla verotusoikeus tuloon verosopimuksen tulotyyppiartiklan perusteella.

Tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan määrittely voi poiketa esimerkiksi arvonlisäverolaissa tarkoitetusta kiinteästä toimipaikasta. Jos sovellettavan verosopimuksen tai muun säännöksen edellytykset eivät täyty, ei kiinteää toimipaikkaa tuloverotuksessa synny Suomeen. Asiaan ei vaikuta se, että arvonlisäverotuksessa yrityksen katsottaisiin toimivan kiinteästä toimipaikasta (KVL 1994/187, ei julk.).

**Kiinteään
toimipaikkaan
kuulumaton tulo**

Kiinteän toimipaikan määritelmä

Kiinteän toimipaikan muodostuminen

Jos yrityksen kotivaltion ja sen valtion, jossa liiketoimintaa harjoitetaan, välillä on solmittu verosopimus, ratkaistaan kiinteän toimipaikan muodostuminen käytännössä verosopimuksen perusteella, koska kiinteä toimipaikka muodostuu Suomen verolainsäädännön perusteella helpommin kuin verosopimuksen perusteella. Lisäksi liiketulo voitaisiin verottaa Suomen lainsäädännön mukaan ilman kiinteän toimipaikan muodostumista. Kiinteän toimipaikan määrittäminen tapahtuu yksinomaan TVL 13 a §:n perusteella niissä tilanteissa, joissa Suomen ja sen valtion, jossa liiketoimintaa harjoitetaan, välillä ei ole solmittu verosopimusta.

Kiinteän toimipaikan käsite määritellään verosopimuksissa varsin yksityiskohtaisesti. Kiinteän toimipaikan määrittely Suomen tekemissä verosopimuksissa perustuu OECD:n malliverosopimukseen. Eri verosopimukset saattavat kuitenkin yksityiskohdissaan poiketa jossain määrin malliverosopimuksesta kiinteän toimipaikan määrittelyn osalta.

TVL 13 a §

Säännöksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Esimerkkinä mainitaan paikka, missä sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka. Jos kiinteistöjen myyntiä harjoitetaan elinkeinotoimintana, muodostavat palstoitettut tai palstoitettavaksi tarkoitetut kiinteistöt kiinteän toimipaikan. Rakennusurakoitsijalle syntyy kiinteä toimipaikka sinne, missä urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu. Kiinteän toimipaikan muodostaa säännöksen mukaan linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka. TVL 13 a §:n sisältämä luettelo on esimerkkiluettelo, joka ei ole tyhjentävä. TVL 13 a §:n säännöksestä puuttuu myös malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa oleva avustavia tai valmistelevia toimia pois sulkeva ns. negatiivinen lista. Näin ollen TVL 13 a §:n soveltamisala on laajempi kuin malliverosopimuksen 5 artiklan. Tällä on merkitystä lähinnä verosopimuksettomassa tilanteessa.

Malliverosopimus

OECD:n malliverosopimuksen kiinteää toimipaikkaa koskeva määrittely sisältyy sen 5 artiklaan. Sen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Liikepaikan tulee olla pysyvä sekä maantieteellisesti että ajallisesti. Kiinteän toimipaikan voi muodostaa esimerkiksi toripaikka. Liikepaikka voi myös sijaita toisen yrityksen liiketiloissa esimerkiksi silloin, kun ulkomaisella yhteisöllä on jatkuvasti käytettävissään tietyt toisen yrityksen omistamat tilat tai osa niistä.

Toiminnan ajalliselle kestolle ei voida asettaa tarkkaa aikarajaa, mutta aivan tilapäinen ja lyhytaikainen liiketoiminnan harjoittaminen ei yleensä muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa. Jos liikepaikkaa ei ole luotu puhtaasti väliaikaiseen tarkoitukseen, voi siitä muodostua kiinteä toimipaikka, vaikka se on käytännössä olemassa vain hyvin vähän aikaa yhteisön toiminnan erityisen luonteen vuoksi tai sen vuoksi, että se erityisen seikan johdosta lopetetaan ennenaikaisesti. Esimerkiksi jos yhteisö hankkii kauppatilat ja aloittaa tavaroiden myynnin tästä kaupasta, voidaan toiminnan katsoa muodostavan kiinteän toimipaikan toiminnan alusta lähtien, vaikka toiminta jouduttaisiinkin myöhemmin lopettamaan jostain syystä ennenaikaisesti. Jos alun perin väliaikaiseksi tarkoitettua liikepaikkaa käytetään yhteisön toiminnassa niin kauan, että sitä ei voida enää katsoa väliaikaiseksi, pidetään liikepaikkaa kiinteänä toimipaikkana taannehtivasti toiminnan aloittamisesta lukien.

Yhteisön on harjoitettava liiketoimintaa kokonaan tai osittain tästä pysyvästä liikepaikasta, jotta sen katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan. Tavallisesti liiketoiminnan harjoittaminen edellyttää myös yhteisön lukuun toimivaa henkilökuntaa. Tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä, sillä kiinteän toimipaikan voi muodostaa myös ilman henkilökuntaa toimiva kone tai laitos.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan esimerkkilistan mukaan kiinteänä toimipaikkana pidetään erityisesti yrityksen johtopaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa ja kaivosta, öljy- tai kaasulähdettä, louhosta tai muuta paikkaa, josta otetaan luonnonvaroja. Luettelo on esimerkkiluettelo, joka ei ole tyhjentävä. Kiinteän toimipaikan syntymistä arvioitaessa esimerkkiluetteloa on tarkasteltava 5 artiklan 1 kappaleen sisältämien kiinteän toimipaikan yleisten edellytysten valossa. Esimerkkiluettelossa mainitut ilmaisut ovat kiinteitä toimipaikkoja vain silloin, kun ne täyttävät 5 artiklan 1 kappaleessa esitetyt vaatimukset.

Suomen tekemissä verosopimuksissa voi olla poikkeamia malliverosopimuksen kiinteiden toimipaikkojen esimerkkiluettelosta. Esimerkiksi Pohjoismaiden väliseen verosopimukseen sisältyy erityissäännöksiä toisen valtion rannikon ulkopuolella harjoitettavasta hiilivetyesiintymien tutkimisesta ja hyväksikäytöstä. Sopimuksen mukaan toiminta muodostaa kiinteän toimipaikan, jos sen kesto ylittää 30 päivää 12 kuukauden aikana.

Mikäli suomalainen osakeyhtiö osallistuu eurooppayhtiön perustamiseen asetuksen 17 artiklan mukaisesti ja perustettavan eurooppayhtiön kotipaikka on muussa unionin jäsenvaltiossa kuin Suomessa, perustetulle eurooppayhtiölle syntyy yhtiöoikeudellisesti kiinteä toimipaikka Suomeen. Eurooppayhtiölle syntyy Suomeen kiinteä toimipaikka myös silloin, kun eurooppayhtiö syntyy suomalaisen ja toisesta jäsenvaltiosta kotoisin olevan yrityksen välillä suoritetun yritysjärjeste-

**Eurooppayhtiöt
ja kiinteä
toimipaikka**

lyn kautta. Lisäksi Eurooppayhtiölle voi muodostua Suomeen kiinteä toimipaikka sen seurauksena, että se siirtää kotipaikkaansa Suomesta toiseen valtioon EVL 52 g §:ssä tarkoitetulla tavalla. Eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirtoa koskevia säännöksiä on selostettu edellä kohdassa: Eurooppayhtiö. Sen lisäksi, mitä EVL 52 g §:n säännöksissä on säädetty eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirron vaikutuksista kiinteän toimipaikan verotukseen, noudatetaan ulkomaisen eurooppayhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa kiinteän toimipaikan verotuksessa noudatettavia yleisiä periaatteita.

Sähköinen kaupankäynti

Yritysten harjoittaessa yhä enemmän liiketoimintaansa sähköisen kaupankäynnin muodossa, tietoverkoissa voi syntyä tilanteita, joissa kauppaa käydään yrityksen asuinvaltion ulkopuolella sijaitsevan palvelimen kautta. Palvelimen sijaintivaltion kannalta olennainen kysymys on se, voiko sähköisessä kaupankäynnissä palvelimen sijaintivaltioon syntyä kiinteä toimipaikka. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on esitetty tästä asiasta eräitä näkökohtia. Arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista sähköisessä kaupankäynnissä on ensinnäkin tehtävä ero toisaalta itse tietokoneen ja toisaalta tällaiselle laitteistolle asennettujen ohjelmien tai tietojen välillä. Tietokone itsessään voi olla sellainen laite, joka täyttää malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa mainitut liikepaikkaa koskevat edellytykset. Sen sijaan pelkästään internetissä oleva web-sivusto, joka on asiallisesti ottaen ohjelmiston ja tietojen yhdistelmä, ei ole sellaista aineellista omaisuutta, joka voisi muodostaa kiinteän toimipaikan yritykselle.

Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan on mahdollista, että yritykselle syntyy kiinteä toimipaikka tilanteessa, jossa yritys harjoittaa sähköistä kaupankäyntiä internetissä olevan web-sivuston kautta ja sivusto toimii yrityksen omistamalla tai hallitsemalla palvelimella. Kommentaarin mukaan kiinteän toimipaikan syntymisen edellytyksenä on tällöin se, että malliverosopimuksen 5 artiklan muut edellytykset kiinteälle toimipaikalle täyttyvät (eli siis lähinnä se, että on olemassa jokin maantieteellinen liikepaikka, jossa yrityksen palvelin sijaitsee, ja että tällä liikepaikalla on riittävä ajallinen pysyvyys). Kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää myös sitä, että yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan sähköisessä muodossa yrityksen omistaman tai hallitseman palvelimen kautta. Kiinteän toimipaikan syntymisen edellytyksenä sähköisessä kaupassa on myös se, että yrityksen liiketoimintaa aidosti harjoitetaan sähköisen kauppapaikan kautta, ja että harjoitettavat toiminnot muodostavat olennaisen ja merkittävän osan yrityksen liiketoimintaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että sähköisessä kauppapaikassa on oltava mahdollisuus tehdä kaikki kaupan syntymisen kannalta olennaiset toimet (tuotteen tai palvelun tilaaminen ja maksaminen, fyysisen tavaran toimitus voi tapahtua erikseen).

Edellä mainituista syistä johtuen kiinteän toimipaikan syntymistä sähköisessä kaupassa joudutaan arvioimaan tapauskohtaisesti.

Arvioitaessa mahdollisen kiinteän toimipaikan syntymistä sähköisen kaupankäynnin yhteydessä on tehtävä myös ero web-sivuston ja sen palvelimen välillä, jolle web-sivusto on tallennettu ja jolta sitä käytetään. Tämä erottelu on tärkeä, koska sähköistä kauppaa web-sivuston kautta harjoittava yritys voi olla eri kuin se yritys, joka omistaa palvelimen ja joka on vuokrannut palvelimelta kovalevytilaa. Sähköisessä kaupankäynnissä on yleinen käytäntö, että palvelinta isännöivä ISP-yritys (Internet Service Provider) vuokraa levytilaa web-palvelun tuotavalle yritykselle ja saa vuokruksesta tuloja itselleen. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan sähköistä kauppaa harjoittavalle yritykselle ei synny pelkän ISP-yritykseltä vuokratusta kovalevytilassa olevan web-sivuston kautta kiinteää toimipaikkaa.

Vaikka yritys harjoittaisi sähköistä kauppaa omistamansa tai hallitsemansa, toisessa valtiossa sijaitsevan tietokoneen kautta, kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan synny, mikäli tietokoneella harjoitettavat toiminnot ovat luonteeltaan avustavia tai valmistelevia. Esimerkkeinä sähköisessä kaupankäynnissä mahdollisista avustavista ja valmistelevista toimista malliverosopimuksen kommentaarissa mainitaan muun muassa kommunikaatioyhteyksien tarjoaminen myyjän ja asiakkaan välillä, tuotteiden mainostaminen tai markkinatiedon kerääminen yritykselle.

Mikäli ulkomainen yritys harjoittaa sähköistä kauppaa Suomessa olevan palvelimen kautta, kyse on TVL 9 §:ssä tarkoitettusta ulkomaisen yhteisön täältä saamasta tulosta. Oikeuskirjallisuudessa on myös katsottu, että esimerkiksi TVL 13 a §:n kiinteän toimipaikan säännöstä voidaan tulkita yhtäläisesti malliverosopimuksen 5 artiklan kanssa.

Merenkulku ja ilmaliikenne

Useissa verosopimuksissa on määrätty, että vesi- ja ilma-aluksen kansainväliseen liikenteeseen käyttämisestä syntynyttä tuloa verotetaan vain siinä valtiossa, jossa yhteisön johto sijaitsee. Näissä tilanteissa Suomella ei poikkeuksellisesti ole verotusoikeutta kiinteän toimipaikan tuloon, vaikka Suomessa olisikin esimerkiksi ulkomaisen lentoyhtiön pysyvä myyntitoimisto.

Rakennus- ja asennustoiminta

OECD:n malliverosopimuksen ja useimpien Suomen tekemien verosopimusten mukaan rakennustyömaa tai rakentamis- tai asentamisprojekti muodostaa kiinteän toimipaikan silloin, kun se kestää yli 12 kuukautta. Yksittäiset verosopimukset eroavat kuitenkin toisistaan tämän aikavaatimuksen suhteen ja eräissä Suomen solmimissa veroso-

Kesto yli 6/12 kuukautta

pimuksissa jo 6 kuukautta kestävä rakennus- yms. projekti muodostaa kiinteän toimipaikan.

Viro Suomen ja Viron välisen verosopimuksen mukaan rakennus-, kokoonpano- ja asennustoiminta taikka siihen liittyvä valvonta- tai neuvontatoiminta muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli kuuden kuukauden ajan.

Venäjä Venäjän kanssa sovellettavan verosopimuksen mukaan paikka, jossa harjoitetaan rakennus-, kokoonpano-, tai asennustoimintaa tai siihen liittyvää valvontatoimintaa, muodostaa kiinteän toimipaikan siinä tapauksessa, että toiminta pääasiallisesti käsittää tehtaiden, työpajojen voimalaitosten tai muiden teollisuusrakennusten tai tehdasrakennelmien pystyttämistä vain, jos toiminta kestää yli 18 kuukauden ajan ja muissa tapauksissa vain, jos toiminta kestää yli 12 kuukauden ajan. Laitteen, porauslautan tai laivan käyttäminen luonnonvarojen tutkimiseen tai hyväksikäyttöön muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos käyttö kestää yli 12 kuukauden ajan.

Urakan keston laskeminen

Toiminnan katsotaan yleensä alkavan siitä, kun työn valmistelu kohdemaassa on aloitettu. Työn katsotaan päättyneen, kun työ on valmistunut tai työstä on lopullisesti luovuttu. Pääsääntöisesti työmaan kestoajkaan luetaan mukaan myös ajanjaksot, jolloin työ on ollut tilapäisesti keskeytyneenä.

Jos yhteisö suorittaa samassa valtiossa useampia projekteja, aikarajan täyttymistä arvioidaan yleensä kunkin projektin osalta itsenäisesti. Silloin, kun samassa valtiossa suoritettavat projektit eivät liity toisiinsa, niitä on tarkasteltava itsenäisinä kokonaisuuksina. Useaan urakkasopimukseen perustuva toiminta voi kuitenkin muodostaa kiinteän toimipaikan silloin, kun toiminta ilmeisesti muodostaa kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden ja kestää yli 6/12 kuukautta. Lisäksi niissä tapauksissa, joissa tietty rakennusprojekti pilkotaan keinotekoisesti useaan osaan, katsotaan kestoajaksi yhdeksi kokonaisuudeksi.

Pääurakoitsijan toiminnan kestoa arvioitaessa otetaan huomioon myös aika, jossa pääurakoitsija hoitaa toiminnan alihankintana aliuurakoitsijan kautta. Aliurakoitsijalle itselleen voi muodostua urakan osalta kiinteä toimipaikka, jos hänen oma toimintansa ylittää vaaditun aikarajan tai se muuten täyttää kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset.

Etuyhteys Pohjoismaiden verosopimuksen mukaan voidaan myös toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten harjoittaman rakennus- ja asennustoiminnan katsoa muodostavan 12 kuukauden aikaa laskettaessa yhden kokonaisuuden. Edellytyksenä on, että toiminta on olennaisesti samankaltaista ja molempien yritysten toiminta koskee samaa hanketta. Yritykset ovat etuyhteydessä keskenään, jos yritys välillisesti tai välit-

tömästi osallistuu toisen yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa olennaisen osan tämän pääomasta. Etuyhteys voi syntyä myös välillisesti, jos samat henkilöt osallistuvat molempien yritysten johtoon tai valvontaan tai omistavat olennaisen osan yritysten pääomasta.

Rakennushankkeeseen katsotaan kuuluvan myös urakan kohde- maassa harjoitettu urakkaan liittyvä suunnittelu, valvonta, neuvonta tai muu valmisteleva työ. OECD:n nykyisen malliverosopimuksen 5 artiklan 3 kappaleen kommentaarin mukaan (voimassa vuoden 2003 kommentaarista lähtien) ”rakennustyömaa tai rakentamis- tai asentamis- projekti” käsittää myös tilanteet, jossa suunnittelu- tai valvontatyön tekee joku muu kuin varsinaisen rakennus- tai asennustyön tekijä. Tätä ennen OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa katsottiin, että edellä mainitussa tilanteessa suunnittelu- tai valvontatyöhön ei sovellu rakennustoimintakappaletta.

Johtuen OECD:n vanhasta kommentaarin tulkinnasta, verotuskäytännössä on katsottu, että jos suunnittelu- tai valvontatyön suorittaa joku muu kuin varsinaisen rakennus- tai asennustyöntekijä, niin kiinteä toimipaikka voi muodostua tällaiselle toimijalle ainoastaan muun kuin rakennustoimintakappaleen perusteella. Nykyistä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin tulkintaa voidaan soveltaa verosopimukseen, jotka on solmittu OECD:n 2003 malliverosopimuksen kommentaarin jälkeen (28.1.2003).

Myös tässä asiassa on muistettava, että sovellettavassa veropimuk- sessa voi olla malliverosopimuksesta poikkeavia tai tarkentavia mää- räyksiä, joita sovelletaan ensisijaisesti riippumatta malliverosopimuk- sen ja sen kommentaarin versiosta. Useissa vanhoissakin verosopi- muksissa on määräykset siitä, että rakennustoimintakappaletta sovel- letaan myös muun muassa rakennustoimintaan liittyvään vanvontatoi- mintaa. Tällaisessa tilanteessa valvontaa harjoittavalle toimijalle voi muodostua kiinteä toimipaikka rakennustoimintakappaleen perus- teella riippumatta siitä, tekeekö valvontatoiminnan rakennus- tai asen- nustyöntekijä tai joku muu.

TVL 4.2 §:ssä säädetään ns. rakennusyhteenliittymästä. Säännök- sen mukaan yhtymänä ei pidetä sellaista kahden tai useamman elin- keinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen muodostamaa yhteenliitty- mää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen rinnastettavan työn suorittaminen. Rakennusyhteenliittymiä käytetään myös ulkomailla tapahtuvien rakennustöiden suorittami- seen. Rakennusyhteenliittymän tarkoituksena on tietyn ennalta sovi- tun rakennustyön suorittaminen. Yhteenliittymä on toisin sanoen muo- dostettu projektiluonteista rakentamista varten. Rakennuskohteen laa- juudelle tai kestolle ei ole asetettu rajoituksia. Rakennusyhteenliitty- män toteuttama työ voi olla useidenkin vuosien mittainen. Yhteenliitty- mänä käsitteleminen edellyttää, että yhteenliittymää ei ole muodos- tettu ulkomailla itsenäiseksi juridiseksi yksiköksi.

**Suunnittelu-,
valvonta- yms.
työ**

**Rakennus-
yhteenliittymä**

Rakennusyhteenliittymä voidaan muodostaa suorittamaan rakennustyötä tai muuta siihen rinnastettavaa työtä. Tällaisena työnä on pidetty esimerkiksi LVI-töitä (KVL 1982/92), sähköistyksen rakennusteknisiä töitä sekä audio- ja videojärjestelmän toimittamista rakennettavaan kongressipalatsiin.

Yhteenliittymän osakkaita verotetaan kuin ne olisivat itsenäisesti toteuttamassa rakennusprojektia. Kunkin osakkaan osalta kiinteän toimipaikan muodostuminen ulkomaiseen rakennuskohteeseen ratkaistaan erikseen.

Rakennusyhteenliittymän kirjanpito, palkanlaskenta yms. hallinto voidaan sopia hoidettavaksi yhden osakkaan kotimaassa. Kun suomalainen osakas huolehtii näistä hallintotehtävistä Suomessa, ei rakennusyhtymän ulkomaiselle osakkaalle tällä perusteella muodostu kiinteää toimipaikkaa Suomeen, jos varsinainen rakennustoiminta tapahtuu ulkomailla (KVL 1991/337, ei julk.).

Negatiivinen lista (mm. valmisteleva tai avustava toiminta)

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa luetellaan toimintoja, joiden ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, vaikka niitä harjoitetaan kiinteästä liikepaikasta käsin. Kiinteänä toimipaikkana ei pidetä:

- a) järjestelyjä, jotka on tarkoitettu ainoastaan yritykselle kuuluvien tavaroiden varastoimista, näytteillä pitämistä tai luovuttamista varten;
- b) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämistä ainoastaan varastoimista, näytteillä pitämistä tai luovuttamista varten;
- c) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämistä ainoastaan toisen yrityksen toimesta tapahtuvaa muokkaamista tai jalostamista varten;
- d) kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle.

Myöskään kiinteän liikepaikan pitäminen ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi ei muodosta kiinteätä toimipaikkaa (5 artiklan 4 kappaleen e-alakohta). 5 artiklan 4 kappaleen f-alakohdan mukaan edellä mainittujen toimintojen yhdistämisen niin, että niitä harjoitetaan samasta kiinteästä liikepaikasta käsin, ei pidä katsoa muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Edellytyksenä kuitenkin on, että toimintojen yhdistämisestä huolimatta kiinteästä liikepaikasta harjoitettavaa toimintaa voidaan kokonaisuutensa perusteella pitää liiketoimintaa valmistelevana tai avustavana toimintana.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleen ns. negatiivinen lista on luonteeltaan esimerkkiluettelo niistä tapauksista, joiden ei

voida katsoa muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä.

Rajanveto kiinteän toimipaikan muodostumisen sekä avustavan ja valmistelevan toiminnan välillä voi olla yksittäistapauksissa hankalaa. Ratkaisevaa kiinteän toimipaikan muodostumisessa on malliverosopimuksen kommentaarin mukaan se, muodostaako kiinteä liikepaikka ja siinä harjoitettava toiminta olennaisen ja merkittävän osan yrityksen koko liiketoiminnan kannalta katsottuna. Avustavana ja valmistelevana toimintana voidaan pitää sellaisia toimintoja, jotka eivät yrityksen koko liiketoiminnan kannalta ole niin merkittäviä, että ne muodostaisivat oman kokonaisuuden yhteisön liiketoiminnasta. Esimerkkinä tällaisista toiminnoista voidaan mainita tiedotustoimiston ylläpitämistä, mainostamista yms. toimintaa.

Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan toimintaa, jonka tehtävänä on johtaa yritystä taikka sen osaa, pidetään esimerkkinä toiminnasta, jonka ei katsota olevan vain avustavaa tai valmistelevaa (esimerkiksi tilanne, jossa monikansallisen yrityksen johtamistoiminnot on alueellistettu maantieteellisiin johtamiskeskuksiin; tällöin alueellisen johtamiskeskuksen muodostama kiinteä liikepaikka on kiinteä toimipaikka). Myöskään sähkönsiirtokaapeliin liittyvä muuntoasema, jonka tarvitsemat huolto- ja ylläpitopalvelut hankittiin ostopalveluna, ei ollut pelkästään avustavaa tai valmistelevaa toimintaa, vaan asema muodosti ulkomaalaiselle yhtiölle kiinteän toimipaikan Suomeen (KVL 52/2007).

Jos muutoin avustaviksi tai valmisteleviksi katsottavia toimintoja tarjotaan yhteisön ulkopuolelle, ne muodostavat kiinteän toimipaikan. Pelkästään avustavana tai valmistelevana toimintana ei yleensä voida pitää esimerkiksi pääliikkeen asiakkaille tarjoamia myynnin jälkeisiä palveluja kuten takuukorjausta ja varaosien toimittamista kiinteästä liikepaikasta käsin. Tällaiset palvelut muodostavat oman kokonaisuuden yhteisön liiketoiminnasta, joten niiden toimintaa ei voida pitää pelkästään avustavana.

Tietojen keräämiseen voi liittyä esimerkiksi kyselyjen vastaanottamista ja yhtiön goodwillin ylläpitoa ja kehittämistä. Oikeuskäytännössä luonteeltaan avustavana toimintana on pidetty esimerkiksi uutisjärjestön perustamaa toimistoa, jossa työskentelevän toimittajan tehtävänä oli kerätä uutisia Suomesta edelleen lähetettäväksi järjestön pääkonttoriin (KHO 1984/5120, ei julk.).

**Tietojen
kerääminen**

Jos toimintaan sisältyy myös yhtiön tavaran tai palveluiden myyntiä, muodostuu ulkomaiselle yritykselle kiinteä toimipaikka. Jos myynnin valmistelemiseen ja edistämiseen liittyy myös tilausten vastaanottaminen, katsotaan toimintaa harjoitetun kiinteästä toimipaikasta, vaikka varsinaiset sitovat sopimukset ja muut asiakirjat allekirjoitettaisiin yrityksen päätoimipaikassa ulkomailla (KHO 1991/4893). Yrityksellä voi

**Tilausten
vastaan-
ottaminen**

olla vieraassa valtiossa sijaitsevan toimipaikan alaisena toimiva tekninen toimipiste kolmannessa valtiossa. Tekninen toimipiste voi käyttää esimerkiksi kiinteän toimipaikan henkilökuntaa ja muita voimavaroja. Tällaisen toimipisteen voidaan katsoa kuuluvan toisessa maassa toimivan kiinteän toimipaikan alaisuuteen, ja sen tuottama tulo luetaan kiinteän toimipaikan tuloksi. Toimipisteen tuloon sovelletaan Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välistä verosopimusta (ks. KHO 1993/351). Sen sijaan oikeuskäytännössä ei ole katsottu muodostuvan kiinteää toimipaikkaa tilanteessa, jossa Suomeen oli perustettu ulkomaisen yrityksen tiedotustoimisto tuotteita koskevan tiedon levittämiseksi. Tiedotustoimiston henkilökunta ei myynyt tuotteita tai vastaanottanut tilauksia asiakkailta, ei välittänyt niitä, eikä muutenkaan osallistunut tuotteiden myyntiin ja jakeluun. (KVL 12/2001).

Johtopaikka on kiinteä toimipaikka

Edellä on mainittu OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetty kanta siitä, että yrityksen johtaminen on toimintona olennainen osa yrityksen liiketoimintaa, eikä sitä tämän vuoksi voida pitää luonteeltaan avustavana tai valmistelevana toimintana. Yrityksen johtaminen kiinteästä liikepaikasta ei ole luonteeltaan avustavaa toimintaa, koska johdon merkitys on olennainen koko liiketoiminnan kannalta. Johtopaikka muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan. Jos ulkomailla toimivan yhtiön johto ja hallinto ovat Suomessa, on yhtiölle katsottu muodostuvan tänne kiinteä toimipaikka (esimerkiksi KHO 1985/3270 ja KHO 10.5.1999 T 1031).

Määräämisvalta toisessa yrityksessä

Kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuvan kummallekaan yritykselle pelkästään sillä perusteella, että yrityksellä on toisessa valtiossa emo- tai tytäryhtiö, tai sillä muuten on määräämisvalta toisessa valtiossa sijaitsevassa yhtiössä.

Edustajat

Epäitsenäinen edustaja

Yrityksen epäitsenäinen edustaja, jolla on valtuutus solmia sopimuksia yrityksen nimissä ja joka tätä valtuuttaan sijaintimaassaan tavanomaisesti käyttää, muodostaa kiinteän toimipaikan. Epäitsenäisenä edustajana voi olla luonnollinen henkilö tai yritys. Yrityksen ja epäitsenäisen edustajan välisessä suhteessa voi olla kyse työsuhteesta tai muusta sopimussuhteesta. Epäitsenäisen edustajan toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos toiminta yhteisön itsensä harjoittamana ei muodostaisi kiinteää toimipaikkaa, eli esimerkiksi silloin, kun edustajan toiminta rajoittuu vain edellä tarkoitettuun valmistelemaan tai avustavaan toimintaan. Myynninedistäminen edustajien välityksellä on oikeuskäytännössä synnyttänyt kiinteän toimipaikan muun muassa silloin, kun yrityksellä on Suomessa palkattu henkilö, jolla on valtuus välittää tilauksia. Edellytyksenä ei näin ollen ole välttämättä se, että henkilöllä osoitettaisiin olevan itsenäistä päätäntävaltaa

solmia sopimuksia. Valtuuden on katsottu olevan olemassa, jos sen puuttumista ei ole pystytty esittämään.

Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa vieraassa valtiossa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä, ei sille pelkästään sen vuoksi synny kiinteää toimipaikkaa. Itsenäisen edustajan tulee olla riippumaton sekä taloudellisesti että oikeudellisesti edustamaan yrityksestä. Lisäksi itsenäisen edustajan tulee toimia oman säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa. Edustajan itsenäisyyttä edustamaansa yritykseen nähden on arvioitava edustajalla olevien velvollisuuksien näkökulmasta. Jos edustajan harjoittama toiminta on yrityksen yksityiskohtaisten ohjeiden tai laajan valvonnan alaista, ei tällöin voida puhua toiminnan itsenäisyydestä. Toinen itsenäisyyden arvioinnissa tärkeä kriteeri on liiketoimintariskin jakautuminen edustajan ja yrityksen välillä. Itsenäisen edustajan toimintaan liittyvä vastuu oman liiketoiminnan riskeistä.

Itsenäinen edustaja

Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen

Kiinteän toimipaikan tulon määrittely perustuu sekä verosopimuksissa että kansallisissa säännöksissä markkinaehtoperiaatteeseen. Kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi osaksi yrityksen liikeluostaan tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys ja harjoittanut samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa. Myös saman yhteisön muiden yksiköiden (kuten pääliikkeen) kanssa on noudatettava markkinaehtoperiaatetta. Jos markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu ja kiinteän toimipaikan tulo on tästä syystä jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi kuin muutoin, oikaistaan kiinteän toimipaikan verotusta verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja verosopimuksen liikeluosta koskevan artiklan perusteella (siirtohinnoittelu-oikaisu). Verotettavaan tuloon lisätään se määrä, joka olisi kertynyt, jos liiketoimen ehdot olisivat vastanneet sitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Tulon määrittämisen yleisperiaate

Kiinteän toimipaikan tuloa määrittäessä hyväksytään vähennyksekseksi kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot. Näihin menoihin saadaan sisällyttää yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneita menoja riippumatta siitä, missä valtiossa ne ovat syntyneet (head office expenses).

Ns. head office expenses

Jos sopimusvaltiossa noudatetaan käytäntöä, jonka mukaan kiinteään toimipaikkaan kuuluva tulo määrätään jakamalla yrityksen kokonaistulo yrityksen eri osien kesken, saadaan jakamismenetelmää soveltaa myös ulkomaista yritystä verotettaessa. Jakamismenetelmän on kuitenkin johdettava em. periaatteiden mukaiseen tulokseen. Käy-

Jakamismenetelmä

tännössä epäsuoran jakamisen menetelmän soveltaminen on harvinaista, koska menetelmällä on hankala päästä malliverosopimuksen yleisperiaatteiden mukaiseen lopputulokseen.

Jatkuvuus ja syrjäntäkielto

Kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon määrittelyssä on yleensä vuodesta toiseen noudatettava samoja periaatteita.

Verosopimuksissa määrätään yleensä, ettei kiinteään toimipaikkaan kohdistuva verotus saa olla epäedullisempi kuin sijaintivaltiossa oleviin samalla alalla toimiviin yrityksiin kohdistuva verotus. Oikeuskäytännössä voidaan mainita ratkaisut KHO 1992/4585 1992 B 511, KHO 10.5.2000/864 ja KVL 1999:156 (KHO 27.6.2000 T 1973, ei muutosta).

Kiinteän toimipaikan verotus

Kiinteän toimipaikan tulot ja menot

Rajoitetusti verovelvollista verotetaan kaikista kiinteään toimipaikkaan kuuluvista tuloista verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä (lähdeverolain 13.4 §, 15 § ja 16 §). Verotus perustuu rajoitetusti verovelvollisen antamaan veroilmoitukseen ja on muutenkin samantyyppistä kuin yleisesti verovelvollisen verotus (lähdeverolain 13 a §). Kiinteän toimipaikan harjoittamaan liiketoimintaan sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (EVL). Kiinteän toimipaikan tuloista vähennetään siten tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet kulut samojen periaatteiden mukaan kuin yleisesti verovelvollisten verotuksessa.

Verotus kohdistuu kaikkeen kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan tuloon mukaan luettuina osingot, korot ja rojalit, vaikka nämä normaalisti rajoitetusti verovelvollisen saamina olisivat lähdeverotuksen piirissä. Vähennyskelpoisia menoja ovat myös sellaiset johtamiseen ja hallintoon liittyvät kustannukset, jotka kohdistuvat kiinteään toimipaikkaan. Vähennyskelpoisia menoja eivät yleensä ole kiinteän toimipaikan toiselle yksikölle (esimerkiksi pääliikkeelle) maksamat korko- ja rojaltime-not, koska kyse ei tällöin ole todellisista ulkopuolisille maksetuista suorituksista. Esimerkiksi ulkomaisen yhteisön X kiinteä toimipaikka Suomessa ei voi maksaa korkoa X:lle asuinvaltioon, koska kyseessä on sama oikeushenkilö.

Rajoitetusti verovelvollisen yhteisön on suoritettava yhteisön tuloveroa 26 prosentin (verovuodesta 2012 alkaen 24,5 prosentin) verokannan mukaan muista tuloista kuin lähdeverotuksen piiriin kuuluvista tuloista (lähdeverolain 13 §).

Muu kuin verosopimusvaltio

TVL 10 §:n säännös ei edellytä, että Suomessa veronalaisen liike-tulon tulisi olla kiinteästä toimipaikasta saatua. Jos Suomen ja täällä elinkeinotoimintaa harjoittavan rajoitetusti verovelvollisen kotivaltion välillä ei ole verosopimusta, on Suomessa harjoitetusta toiminnasta saatua tuloa täällä veronalaista riippumatta siitä, syntykö tänne kiinteää

toimipaikkaa vai ei. Myös verosopimuksettomassa tilanteessa rajoitusti verovelvollisen harjoittamaa elinkeinotoimintaa verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä ja siten ne periaatteet, jotka on mainittu edellä verosopimusvaltion kohdalla soveltuvat myös verosopimuksettomassa tilanteessa.

Kun rajoitusti verovelvollinen juridinen tai luonnollinen henkilö on yhtiömiehenä suomalaisessa elinkeinoyhtymässä, verotetaan yhtiömiestä Suomessa hänen osuudestaan elinkeinoyhtymän tuloon. Lähdeverolain 13.1 §:n 1 mukaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan muut kuin lähdeverolain 3 §:ssä mainitut lähdeverotuksen piiriin kuuluvat tulot (1 kohta).

Lähdeverolain 13.4 §:n mukaan jos rajoitusti verovelvollinen on harjoittanut liikettä tai ammattia Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, tästä toiminnasta saatu tulo verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä, jos tulo on luettava kiinteän toimipaikan tuloksi. Lähdeverolain 13 a §:n mukaan verotusmenettelylain mukaan toimitettava rajoitusti verovelvollisen verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen. Näin ollen rajoitusti verovelvollisen luonnollisen henkilön, joka on osakkaana suomalaisessa yhtymässä, tulo-osuus jaetaan pääomatulona ja ansiotulona verotettavaksi samalla tavalla kuin Suomessa asuvan yhtymän osakkaan osalta tehdään.

Luonnollisen henkilön saama yhtymän tulo verotetaan vastaavalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön yhtymän tulo, jolloin pääomatulo-osuuden verokanta on 28 prosenttia (verovuodesta 2012 alkaen 30 tai 32 prosenttia) ja ansiotulo-osuutta verotetaan progressiivisen tuloverokannan mukaan (lähdeverolain 15 §). Rajoitusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön ollessa osakkaana suomalaisessa yhtymässä, yhteisön saamaan tulo-osuuteen sovelletaan yhteisöverokantaa.

KHO:n päätöksen mukaan (KHO 2002:34) yhtiömiehen tulona verotettavaksi jaettua elinkeinoyhtymän tuloa on arvioitava yhtiömiehen verotuksessa yrityksen toiminnan pohjalta. Siten, jos esimerkiksi suomalainen kommandiittiyhtiö on harjoittanut täällä elinkeinotoimintaa kiinteästä toimipaikasta käsin, on rajoitusti verovelvolliselle ulkomaiselle yhtiömiehelle jaettu tulo-osuus elinkeinotoiminnasta saatua tuloa. KHO:n päätöksen mukaan koska suomalaisella elinkeinoyhtymällä oli Suomessa kiinteä toimipaikka, ei Suomen katsottu pohjoismaiden välisen verosopimuksen 3 artiklan 2 kohdan ja 7 artiklan 1 kohdan mukaan luopuneen oikeudesta verottaa täällä rajoitusti verovelvollista kommandiittiyhtiön äänetöntä yhtiömiestä tämän saamasta tulosta.

TVL:n 9.5 §:ssa on poikkeus em. KHO:n päätöksestä ja TVL 9.3 §:n säännöksestä ilmenevään periaatteeseen. Poikkeus koskee yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön rajoi-

Yhtymästä saadut tulot

tetusti verovelvollista äänetöntä yhtiömiestä. TVL 9.5 §:n säännösten mukaan kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen, joka on kotoisin verosopimusvaltiosta, osuutta vastaava osa kommandiittiyhtiön saamasta tulosta on veronalaista vain siltä osin, kuin tulo olisi rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana veronalaista. TVL 9.5 §:n säännöstä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa. Näin ollen verovuonna 2005 sovellettiin vielä KHO:n vuosikirjaratkaisusta KHO 2002:34 ilmeneviä periaatteita sekä yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavien kommandiittiyhtiöiden rajoitetusti verovelvollisiin yhtiömiehiin että muuta elinkeinotoimintaa harjoittavien kommandiittiyhtiöiden rajoitetusti verovelvollisiin yhtiömiehiin. Yhtiömiesten verotuskohtelu eriytyi verovuodesta 2006 alkaen.

TVL 9.5 §:n soveltamisen edellytyksenä on, että kommandiittiyhtiö harjoittaa yhtiösopimuksensa mukaisesti tosiasiallisesti ja ainoastaan pääomasijoitustoimintaa. Kommandiittiyhtiöt, joiden toiminta käsittää muutakin toimintaa kuin pääomasijoitustoimintaa, eivät kuulu erityiskohtelun piiriin. Pääomasijoitustoiminnalla tarkoitetaan hallituksen esityksissä HE 64/2005 ja HE 92/2004 varojen sijoittamista kehitysmahdollisuuksia omaaviin kohdeyrityksiin, tyypillisesti oman pääoman ehtoisina sijoituksina. Pääomasijoitustoiminnassa käytetään myös vieraan pääoman ehtoisia sijoitusinstrumentteja sekä erilaisia hybridiinstrumentteja. Pääomasijoituksissa ei ole kyse pysyvistä sijoituksista kohdeyritykseen, vaan pääomasijoittaja irtautuu kohdeyrityksestä sijoitussuunnitelmassa mainitun ajankohdan jälkeen. Pääomasijoitustoiminnan tarkoituksena on kasvattaa kohdeyrityksen arvoa ja saada tuottoa sijoitukselle kohdeyrityksen arvonnousun muodossa.

Vaikka pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisilla äänettömällä yhtiömiehillä on mahdollisuus päästä erityissääntelyn piiriin, tämä ei vaikuta kommandiittiyhtiön verotukselliseen asemaan. Kommandiittiyhtiö on erityissääntelystä huolimatta edelleen laskentayksikkö, jonka kaikki tuotot ja kulut otetaan huomioon yhtymän elinkeinotoiminnan tulosta laskettaessa.

Kommandiittiyhtiöllä on lähdeverolain 3 g §:n mukaan velvollisuus periä lähdeveroa sellaisesta yhtiömiehen tulo-osuuteen sisältyvästä tulosta, josta olisi yhtiömiehen suoraan saamana perittävä lähdevero. Lähdeveron periminen tulee kyseeseen, mikäli tulo-osuuteen sisältyy osinkoja, korkoja, rojalteja tai muita lähdeverolain 3 §:ssä tarkoitettuja tuloja. Mikäli pääomasijoitustoimintaa harjoittava kommandiittiyhtiö ei jaa tuloaan voitto-osuuksia osakkailleen, ei lähdeverotuksen toimittamista voitane edellyttää ja verotus tapahtuu lähdeverolain 16 §:n mukaisesti.

KHO:n vuosikirjaratkaisun KHO 2007:11 mukaan TVL 9.5 §:n mukainen erityiskohtelu on mahdollinen myös tilanteessa, jossa on kyse siitä, että pääomasijoitustoimintaa harjoittava kommandiittiyhtiö tekee sijoituksia toisiin pääomasijoitusrahastoihin. Lisäksi KHO:n vuosikirjaratkaisun KHO 2007:10 mukaan TVL 9.5 §:n mukainen erityiskohtelu

on mahdollinen tilanteessa, jossa on kyse sellaisen pääomarahaston toiminnasta, joka sijoittaa varansa kiinteistöihin (kiinteistö pääomarahasto).

Ks. ammatinharjoittajan verotuksesta tarkemmin jäljempänä kohta ”Liikkeen- ja ammatinharjoittaja”.

Ulkomaisen yhtiön Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle voidaan vahvistaa tappio, joka otetaan huomioon myöhempien verovuosien verotuksissa kiinteän toimipaikan voitoista seuraavan kymmenen verovuoden aikana samalla tavalla kuin suomalaisenkin yrityksen verotuksessa vahvistettu tappio otetaan huomioon niiden verotuksessa. TVL:n tappioiden vähentämistä koskevat säännökset (TVL 117 § - 123 b §) koskevat siten myös kiinteälle toimipaikalle vahvistettavia tappioita ja tappioiden vähentämistä myöhemminä verovuosina rajoitetaan samalla tavalla kuin kotimaisten yritysten osalta. Kiinteä toimipaikka Suomessa on osa ulkomaista yritystä. Jos ulkomaisen yrityksen osakkeista tai osuuksista yli puolet vaihtaa tappiovuoden aikana tai sen jälkeen omistajaa, ei sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ennen omistajanvaihdosta syntyneitä vahvistettuja tappioita voida TVL 122 §:n mukaan vähentää ilman poikkeuslupaa (KVL 1994/113, ei julk.). Poikkeuslupa tarvitaan myös, jos vastaava omistajanvaihdos tapahtuu yhtiössä, joka omistaa vähintään 20 prosenttia pääliikkeen osakkeista. Pörssiyhtiö saa kuitenkin vähentää tappiot omistajanvaihdoksen jälkeen ilman poikkeuslupaa.

Eurooppayhtiön kiinteän toimipaikan osalta katso mitä edellä on todettu kohdassa Eurooppayhtiö.

Jos ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka, tulee sen antaa vuosittain veroilmoitus Verohallinnolle kiinteään toimipaikkaan kohdistuvista tuotoista, kuluista, varoista ja veloista. Veroilmoituksen voi jättää myös Suomen ulkomailla sijaitsevaan lähetystyöhön, jonka on lähetettävä ilmoitus viipymättä edelleen verotuksen toimittavaan yksikköön.

Veroilmoitus annetaan samana tilikauden päättymisajankohdan mukaan määräytyvänä ajankohtana kuin vastaavat kotimaiset yritykset. Yhteisöjen osalta veroilmoitus annetaan neljän kuukauden kuluessa yhteisön tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tilikausi määräytyy pääliikkeen tilikauden mukaan. Jotta verotus voidaan toimittaa oikeaan aikaan, on tärkeää, että tilikaudesta annetaan oikea tieto jo rekisteröitymisvaiheessa. Tilikauden päättymisajankohdan muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle.

Ulkomaiset yritykset käyttävät veroilmoituksen antamiseen soveltuvin osin samoja Verohallinnon vahvistamia lomakkeita kuin vastaavat kotimaiset yritykset. Lomakkeita on suomen ja ruotsin kielen lisäksi saatavilla pääosin myös englanninkielisinä. Lomakkeita saa Verohallin-

Tappioiden vähentämisoikeus

Verotuksen toimittaminen

Verovalvonta ja laiminlyöntiseuraamusten määrääminen

Kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi

non toimipisteistä sekä Verohallinnon Internet-sivuilta www.vero.fi. Lisätietoa veroilmoituksen antamisesta yhteisöjen osalta on Verohallinnon julkaisussa Veroilmoituksen antaminen – Ulkomainen yhteisö (pdf).

Kiinteiden toimipaikkojen on liitettävä veroilmoitukseen jäljennös Suomen kirjanpitolain mukaan laaditusta tuloslaskelmasta ja taseesta. Taseeseen merkittävät varallisuustiedot on ilmoitettava, jos kiinteään toimipaikkaan kuuluu varoja tai velkoja. Muusta verotukseen liittyvästä vieraskielisestä asiakirjasta on tarvittaessa annettava virallisen kääntäjän tai muun pätevän henkilön tekemä suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

Veroilmoituksen voi antaa sähköisesti. Lisätietoa sähköisestä ilmoittamisesta on osoitteessa <https://yritys.tunnistus.fi>. Jos veroilmoitus annetaan paperilla, veroilmoituksen tulee olla nimenkirjoittamiseen oikeutetun henkilön allekirjoittama ja siihen tulee merkitä täällä olevan edustajan tai yhteys henkilön nimi ja yhteystiedot.

Lisätietoa ilmoittamisvelvollisuudesta ja veroilmoituksen täyttämisestä löytyy vuosittain julkaistavasta veroilmoituksen täyttöoppaasta. Opas postitetaan verovelvollisille veroilmoituslomakkeiden mukana. Opas on saatavilla myös Verohallinnon Internet-sivuilta www.vero.fi.

Verohallinto valvoo ulkomaisiin yrityksiin kohdistuvia verovelvoitteita samalla tavalla kuin kotimaisiin yrityksiin kohdistuvia verovelvoitteita. Verovalvontaan kuuluu verotuksen toimittamisen ja tarkastustoiminnan lisäksi mm. ohjaus ja neuvonta sekä ilmoitus- ja maksuvelvoitteiden valvonta. Myös aktiivinen ja jatkuva kansainvälisiin sopimuksiin perustuva viranomaisten välinen tietojenvaihto on olennainen verovalvontaan kuuluva toiminto.

Ulkomaiselle yritykselle voidaan määrätä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä veronkorotus Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti (www.vero.fi/vero-ohjeet > Verohallinnon yhtenäistämisohjeet). Kiinteälle toimipaikalle voidaan verotuksen toimittamisen yhteydessä määrätä veronkorotus esimerkiksi sen vuoksi, ettei ulkomainen yritys ole antanut veroilmoitusta oikeassa ajassa. Veronkorotus määrätään VML 32 §:n perusteella.

Mikäli ulkomaiselle yritykselle katsotaan muodostuvan kiinteä toimipaikka, eikä yritys anna veroilmoitusta tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi, joudutaan verotus toimittamaan arvioimalla. Arvioverotukseen liittyy aina myös veronkorotus. Tahallisissa laiminlyöntitilanteissa voi täytyä myös erilliset rikoslainsäädäntöön perustuvat verorikoksen tunnusmerkit.

Kiinteän toimipaikan päättäminen

Kun ulkomainen yritys muuttaa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan itsenäiseksi yritykseksi, voidaan tilanteeseen tietyin edellytyksin soveltaa EVL 52 d – e §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä. Säännös koskee vain niitä tapauksia, joissa ulkomainen yritys on

toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva. Liiketoimintasiirrossa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden poistamaton hankintameno. Sama määrä luetaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi. Liiketoimintasiirtoa koskeva säännös edellyttää, että omaisuus siirretään apporttina ja siirtävä yhtiö saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Jos liiketoiminnan siirtoa koskevan erityissäännöksen soveltamisedellytykset eivät täyty, luetaan siirrettyjen varojen todennäköinen luovutushinta siirtävän ulkomaisen yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Todennäköistä luovutushintaa käytetään siirtohintana esimerkiksi silloin, kun ulkomainen yhtiö ei ole Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva. Aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ks. KHO 1988/2059 ja KVL 1978/200.

Kun ulkomainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa, sulautuu toiseen ulkomaiseen yritykseen, ei sulautuminen vaikuta Suomessa toimivan kiinteän toimipaikan verotukseen. Se jatkaa toimintaansa vastaanottavan yrityksen kiinteänä toimipaikkana. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL: 2006/3 katsottiin, että ruotsalaisten yhtiöiden, joilla molemmilla oli Suomessa kiinteä toimipaikka, sulautuessa toisiinsa, myös kiinteiden toimipaikkojen katsottiin sulautuvan toisiinsa ja tähän yritysjärjestelyyn voitiin soveltaa jatkuvuusperiaatetta EVL 52 b §:n 1, 2 ja 3 momenteista ilmenevällä tavalla. Lähtökohtaisesti tappioiden vähennysoikeus säilyy omistussuhteiden muutoksesta huolimatta samalla tavalla kuin kotimaisten yhtiöiden kohdalla (TVL 123 a §). Eurooppayhtiöiden osalta katso mitä edellä on todettu kohdassa Eurooppayhtiö.

Sulautuminen

Jos kiinteä toimipaikka lopetetaan myymällä sen toimintaan kuuluva omaisuus, tai sen varallisuuteen sisältyvä omaisuus siirretään pois Suomesta tai se lakkaa muuten liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, luetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tuloksi. Toiminnan lakkaaminen aiheuttaa mahdollisten varausten purkautumisen. Käytäntö vastaa suomalaisen yhteisön purkautumisessa sovellettavaa menettelyä. Toiminnan lopettaminen aiheuttaa lisäksi mahdollisten varausten purkautumisen (EVL 51 e §).

Kiinteän toimipaikan lopettaminen

Eurooppayhtiöasetuksen 66 artiklan mukaan eurooppayhtiö voidaan muuttaa sääntömääräisen kotipaikkansa jäsenvaltion lainsäädännön alaiseksi julkiseksi osakeyhtiöksi. Eurooppayhtiön kotipaikan siirtoa koskevista säännöksistä katso mitä edellä on todettu kohdassa Eurooppayhtiö. Eurooppayhtiön muuttaminen julkiseksi osakeyhtiöksi ei aiheuta yhtiön purkautumista tai uuden oikeushenkilön syntyä.

Kiinteän toimipaikan muut velvoitteet

Rajoitettua verovelvolliselle voi muodostua tuloverovelvoitteiden lisäksi muun muassa arvonlisäverovelvollisuus. Ulkomaisen yrityksen arvonlisäverovelvollisuutta on käsitelty Verohallinnon julkaisussa "Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi" (pdf). Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuuksista löytyy tietoa Verohallinnon julkaisusta "Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuudet" (pdf) ja ennakkoperintärekisteröinnistä Verohallinnon ohjeesta "Ulkomaisen yrityksen ennakkoperintärekisteröinti ja tuloverovelvollisuus – menetelyohje".

Muista kuin verotukseen liittyvistä asioista, esimerkiksi sivuliikkeen ilmoittamisesta kaupparekisteriin saa tietoa patenti- ja rekisterihallituksen Internet-sivuilta www.prh.fi sekä yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä www.ytj.fi. Yritystoimintaan liittyvistä asioista on kerrottu myös muun muassa Työ- ja elinkeinoministeriön koordinoimilla sivuilla www.yrityssuomi.fi (www.enterprisefinland.fi).

Kirjanpito- ja tilintarkastusvelvollisuus

Ulkomainen yhteisö on kirjanpitovelvollinen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toiminnasta. Kirjanpidon hoidossa noudatetaan soveltuvin osin Suomen kirjanpitolain säännöksiä.

Ulkomaisen yhteisön Suomessa harjoittaman toiminnan kirjanpitoaineisto on lähtökohtaisesti säilytettävä Suomessa. Kirjanpitoaineisto saadaan kuitenkin säilyttää tilapäisesti muualla kuin Suomessa kirjanpidon hoitamiseksi tai tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiseksi. Sähköisesti tallennetut tositteet ja muu kirjanpitoaineisto voidaan säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneyhteyden näihin tietoihin (kirjanpilolaki 2:9 §).

Ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on järjestettävä Suomessa tilintarkastus, jos yhteisön tilinpäätöstä ei laadita, tarkasteta ja julkisteta EY-säädösten mukaisesti tai niitä vastaavalla tavalla (tilintarkastuslaki 1:1 §). Tilintarkastusvelvollisuus koskee käytännössä Euroopan talousalueen ulkopuolelle sijoittuneiden ulkomaisten yhteisöjen kiinteitä toimipaikkoja, koska näihin ulkomaisiin yhteisöihin sovellettava laki ei yleensä vastaa EU:n säännöksiä. Ulkomaisen luotto- tai rahoituslaitoksen sivukonttorin sekä ulkomaisen vakuutusyhtiön edustuston tilintarkastusta koskevat erityiset säännökset.

Vastuu ulkomaiselle yhteisölle määrätystä verosta - Kaupparekisteriin merkittävä edustaja

Ulkomaisen yhteisön edustajasta on säädetty elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa (elinkeinolaki). Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliikkeen perustamisesta on tehtävä perusilmoitus kaupparekisteriin. Ulkomaisen yhteisön sivuliikkeellä on oltava edustaja, jolla on oikeus ottaa vastaan haasteita tai muita tiedoksiantoja ulkomaisen yhteisön puolesta. Edustaja on ilmoitettava merkittäväksi kaupparekisteriin.

Jos ulkomainen yhteisö tai säätiö on perustettu Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön mukaan ja jolla on sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, edustajan asuinpaikan on oltava Euroopan talousalueella. Muissa tilanteissa edustajan kotipaikan on oltava Suomessa.

Lisätietoa yhteisön edustajasta ja sivuliikkeen ilmoittamisesta kaupparekisteriin saa patentti- ja rekisterihallituksen Internet-sivuilta www.prh.fi sekä yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä www.ytj.fi.

Elinkeinolain mukaisen edustajan verovastuusta on säädetty VML 52 §:ssä. Elinkeinolain mukaisen edustajan verovastuu koskee Euroopan talousalueen ulkopuolella asuville luonnollisille tai oikeushenkilöille määrättyjä veroja. Tästä johtuen elinkeinolain mukaisen edustajan verovastuu ei koske Euroopan talousalueella asuville ulkomaisille yhteisöille määrättyjä veroja.

Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvan ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan sivuliikkeen osalta verovastuu koskee sivuliikkeen kaupparekisteriin merkittyä edustajaa. Jos Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalla ulkomaisella luottolaitoksella on Suomessa sivukonttori, luottolaitokselle määrätystä verosta on vastuussa sivukonttorin johtaja.

Edustajan verovastuun katsotaan rajautuvan siten, että ulkomaiselle yhteisölle Suomessa määrätystä verosta voi olla vastuussa vain sellainen edustaja, joka toimii elinkeinolain mukaisena kaupparekisteriin merkittynä edustajana. Edustaja ei ole vastuussa verosta, joka ulkomaiselle yhteisölle on määrätty aikana, jolloin edustaja ei ole toiminut kyseisen elinkeinonharjoittajan edustajana (ks. myös KHO 2006:57).

Elinkeinolain mukaisen edustajan verovastuu

Vastuun rajat

8.6. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotus kansainvälisissä tilanteissa

Yleisesti verovelvollinen

Suomessa yleisesti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja on Suomeen verovelvollinen Suomesta ja ulkomailta saamastaan elinkeinotoiminnan tulosta. Tulo ei ole palkkatuloa, eikä siihen näin ollen sovelleta kuuden kuukauden sääntöä. Mahdollinen verosopimus saattaa kuitenkin estää Suomea verottamasta.

Jos liikkeen- tai ammatinharjoittajan verosopimuksen mukainen asuinvaltio on Suomi ja hän saa toisesta verosopimusvaltiosta sellaista elinkeinotoiminnan tuloa, jota voidaan verosopimuksen estämättä verottaa lähdevaltiossa, poistetaan mahdollinen kaksinkertai-

nen verotus Suomessa. Kaksinkertainen verotus poistetaan useimpien hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmää sovelletaan vain silloin, jos siitä on määrätty verosopimuksessa.

Silloin kun yleisesti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei ole verosopimuksen mukaan Suomessa asuva, hänen elinkeinotoiminnan tuloaan verotetaan Suomessa vain siinä tapauksessa, että hänelle muodostuu Suomeen verosopimuksen määräysten mukainen kiinteä toimipaikka tai paikka. Tällaisessa tilanteessa Suomi voi verottaa kaiken kiinteään toimipaikkaan tai paikkaan liittyvän elinkeinotoiminnan tulon, olipa se sitten Suomesta tai ulkomailta saatua.

Kiinteä toimipaikka on määritelty Suomen tekemissä verosopimuksissa. Kiinteän toimipaikan muodostumista on käsitelty tämän luvun aiemmissa kohdissa.

Kiinteää paikkaa ei sen sijaan ole määritelty tuloverolaisissa eikä verosopimuksissa. Lähtökohtaisesti kiinteä paikka muodostuu samojen periaatteiden mukaan kuin kiinteä toimipaikka. Kiinteän paikan muodostuminen edellyttää muun muassa sitä, että ammatti-toiminnan harjoittaminen kiinteästä paikasta on ajallisesti ja maantieteellisesti pysyvää. Kiinteä paikka voi olla esimerkiksi toimitila kuten asianajan toimisto, taiteilijan ateljee tai lääkärin vastaanottohuone. Kiinteänä paikkana voidaan pitää myös Suomessa olevaa asuntoa.

Suomen ja Baltian maiden välisten verosopimusten mukaan itsenäisen ammatin harjoittajalle muodostuu kiinteä paikka myös pelkästään sen perusteella, että ammatinharjoittaja oleskelee Suomessa yli 183 päivää peräkkäisten kahdentoista kuukauden aikana. Esimerkiksi silloin, jos verosopimuksen mukaan Virossa asuva kaivinkoneyrittäjä työskentelee Suomessa ensin yhdellä työmaalla 4 kuukautta ja tämän jälkeen seuraavalla työmaalla 4 kuukautta, Suomi voi verottaa hänen Suomesta saamaansa elinkeinotoiminnan tuloa.

Eräiden verosopimusten (mm. Pohjoismaat, Egypti, Azerbaidzhan ja Taekin tasavalta) mukaan Suomi voi verottaa Suomesta saatua elinkeinotoiminnan tuloa myös silloin, kun henkilö oleskelee Suomessa 183 päivää peräkkäisten 12 kuukauden aikana, vaikka Suomeen ei muodostu kiinteää toimipaikkaa tai paikkaa.

Yleisesti verovelvollisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tuloa verotetaan Suomessa verotusmenettelylain säännösten mukaisesti. Häntä koskevat tällöin lähtökohtaisesti kaikki Suomen verolainsäädännön mukaiset normaalit velvoitteet. Jos liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei ole verosopimuksen mukaan Suomessa asuva, hänen veronalaiseen tuloonsa luetaan ainoastaan ne elinkeinotoiminnan tulot, jotka liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos Suomen verosopimuksen mukainen verotusoikeus perustuu 183 päivän oleskeluun ja kiinteää paikkaa ei muodostu (esim. Egypti), Suomessa verotetaan ainoastaan Suomessa oleskeluajana kertynyt elinkeinotoiminnan tulo.

Rajoitetusti verovelvollinen

Rajoitetusti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja on Suomeen verovelvollinen Suomesta saamastaan elinkeinotoiminnan tulosta. Tällaista tuloa voi olla esimerkiksi Suomessa tehdystä työstä maksettu työkorvaus.

Jos hänelle muodostuu Suomeen tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka, hän on lisäksi verovelvollinen kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvästä elinkeinotoiminnan tulosta. Verosopimus saattaa kuitenkin estää Suomea verottamasta. Tämä johtuu siitä, että Suomen tekemien verosopimusten mukaan Suomella on oikeus verottaa tuloa ainoastaan silloin, jos Suomeen muodostuu verosopimuksen määräysten mukaisesti kiinteä toimipaikka tai paikka. Eräissä tapauksissa Suomella on verotusoikeus myös pelkän Suomessa oleskeluajan perusteella.

Rajoitetusti verovelvollisen kiinteän toimipaikan ja paikan veronalaista tuloa verotetaan Suomessa verotusmenettelylain säännösten mukaisesti. Suomessa veronalainen elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaisesti ja jaetaan verottavaksi ansioja pääomatulona. Verottavan tulon laskenta perustuu veroilmoitukseen, joka tulee laatia Suomen lainsäädännön mukaan pidetyn kirjanpidon perusteella.

Jos Suomen oikeus verottaa rajoitetusti verovelvollisen tuloa perustuu verosopimustilanteessa 183 päivän oleskeluun, Suomessa veronalaisesta elinkeinotoiminnan tulosta peritään lähdevero Suomeen. Esimerkiksi Suomesta saadusta työkorvauksesta on maksettava 35 prosentin suuruinen lähdevero Suomeen.

Suomen lainsäädännön mukaan ratkaistaan se, milloin luonnollisen henkilön saama tulo on elinkeinotoiminnan tuloa. Samaten Suomen lainsäädännön mukaan ratkaistaan myös se, onko kyseessä palkka vai työkorvaus. Esimerkiksi silloin, kun ulkomailla asuva henkilö saa Suomesta suorituksen, jota pidetään Suomen lainsäädännön mukaan palkkana, suoritusta käsitellään Suomen verotuksessa palkkana riippumatta siitä, onko suorituksen saaja toisessa valtiossa yrittäjäasemassa tai pidetäänkö suoritusta toisessa valtiossa palkkana.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

KHO 1967/5699

Ranskalaisella yhtiöllä, joka oli suorittanut suomalaisen yhtiön jalostamalla öljyputkien asennustyötä, ei katsottu olleen Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa tarkoitettua kiinteätä toimipaikkaa Suomessa, minkä vuoksi yhtiö ei ollut verovelvollinen täällä saamastaan liiketulosta. Verovuosi 1964.

KHO 1968/1288

Yhtiön velaksi ulkomaiselle pääosakkaalle ei ollut luettava eräitä kauttakulkuvelkoja. Ulkomaisen sijoituksen määrä laskettiin Suomen ja Ruotsin välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehtyä sopimusta soveltaen. Verovuosi 1962.

KHO 1974/755

Ruotsalainen yhtiö aikoi perustaa Suomeen tšekäläisiin asiakkaisiinsa kohdistuvaa tiedustustoimintaa varten oman toimiston, jonka henkilökuntaan tulivat kuulumaan myynti-insinööri ja sihteeri. Toimistolla tai sen henkilökunnalla ei tullut olemaan oikeutta itsenäisesti päättää kauppvoja, laskuttaa, hoitaa kirjanpitoa taikka myydä ja ostaa tavaroita, mistä toimista tultiin päättämään yhtiön Ruotsissa olevassa konttorissa. KHO katsoi, kun konttoria kuitenkin oli pidettävä Suomen ja Ruotsin välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen (A 5.5.1959/220, SopS 12) 5 artiklassa tarkoitettuna järjestylynä ja siis kiinteänä toimipaikkana, että yhtiötä oli toimistosta saamastaan tulon osasta verotettava Suomessa. Ennakotieto. Verovuosi 1973. Verovuosi 1974. Äänestys 3–1.

KHO 1977/4748

Vuodesta 1965 lähtien Espanjassa vakinaisesti asunut rakennusmestari, joka oli ennen Espanjaan muuttoaan harjoittanut Suomessa rakennusurakoitiliikettä osakeyhtiönä ja rakennuttanut tuolloin omistamalleen tontille 4 huoneiston rivitalon, oli myydäkseen tämän kiinteistön perustanut vuonna 1972 vaimonsa ja poikansa kanssa asunto-osakeyhtiön, jolle hän vuokrasi tontin ja vuonna 1973 myi rakennuksen, myyden sitten samana vuonna merkitsemänsä asunto-osakkeet eri henkilöille. Tämä myyntitoiminta katsottiin hänen aikaisemmin Suomessa harjoittamansa toiminnan jatkamisena liiketoiminnaksi, mutta kun ei ollut näytetty, että hänellä olisi ollut Suomessa liiketoimintaansa varten kiinteä toimipaikka, häntä ei voitu, ottaen huomioon Suomen ja Espanjan välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen 7 artiklan säännökset verrattuna sanotun sopimuksen 5 artiklan säännöksiin, verottaa Suomessa mainitusta toiminnasta ehkä saadusta tulosta. Verovuosi 1973. Äänestys 4–4.

KVL 1978/200

Kulukirjaukset peruuntuvat ja poistot palautuvat tuloon (EVL 51.3 §), kun Amerikan Yhdysvalloista kotoisin oleva yhtiö lopettaa suomalaisen kiinteän toimipaikkansa toiminnan ja siirtää sen omaisuuden toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle.

KHO 1979/2731

Suomalaisen yrityksen A:n ulkomainen tytäryhtiö B omisti 80 :a kolmannessa maassa toimivan yrityksen C:n omasta pääomasta. C oli ostanut tarvitsemiaan puolivalmisteita A:lta. Toiminnan tappiollisuuden johdosta B oli joutunut myymään osuutensa C:hen. A sai verotuksessa vähentää C:n lainoista vastatakauksen perusteella maksettavan määrän.

Amerikan Yhdysvalloista kotoisin oleva yhteisö aikoo suorittaa Suomesta lähtöisin olevista siirtolaisista ja heidän omaisistaan sukututkimuksen ja toimituttaa sukuteoksen. Tätä varten se perustaisi X:n kaupunkiin Suomeen keskuspaikan, jossa 4vuoden ajan työskentelisi 5henkilöä. Suomessa toimivat sukututkijat voisivat tehdä haastateltavien kanssa ennakkotilaussopimuksia sukuteoksesta. Yhteisölle katsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka Suomeen.

**KVL 1979/675
(=KHO 1980/2407)**

Suomalaisen emoyhtiön toimesta oli Sveitsiin perustettu ulkomaisen tytäryhtiön omistukseen tullut konsernin teknisen tiedon keskuksiksi tarkoitettu yhtiö, jolle emoyhtiö myi sopimuksella kertakorvauksesta teknisen tietoutensa ja toisen sopimuksen mukaan sitoutui antamaan teknistä apua vuosittain suoritettavaa patenttitoikeusmaksua ja palveluksista suoritettavaa korvausta vastaan. Yhtiön perustamiseen vaikuttaneista syistä riippumatta sen toimintaa ei voitu pitää emoyhtiön liiketoiminnan harjoittamisena. Tehtyjen sopimusten katsottiin vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta eikä niitä siten voitu kokonaisuudessaan sivuuttaa emoyhtiön verotuksessa. Sopimuksia oli niiden erilaiseen sisältöön nähden käsiteltävä erillisinä ja niiden ehtojen hyväksymistä emoyhtiön verotuksessa arvosteltava sekä VerotusL 56 § että 73 § perusteella. Verovuosi 1975.

KHO 1981/1368 B

Seitsemän LVI-alan yhtiön perustaman yhteenliittymän tehtävänä on huolehtia Kostamuksen 2. ja 3. vaiheiden LVI-töistä. Kyseessä katsottiin olevan yhteenliittymä, joka ei ole yhtymä.

KVL 1982/92

Yhtiö oli antanut tytäryhtiölleen, joka toimi ulkomailta samalla alalla kuin emoyhtiö mutta täysin itsenäisesti, velkaa perimättä siitä korkoa. Noita perimättä jääneitä korkoja pidettiin tytäryhtiön huono taloudellinen tilanne huomioon ottaen sille toiminnan turvaamiseksi annettuna taloudellisena tukena. Korkotuki oli yhtiön elinkeinotoiminnassa tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen liittyvä, verotuksessa EVL 7 § nojalla vähennyskelpoinen meno.

KHO 1983/1542

Kaupparekisteriin 29.11.1974 merkitty yhtiö, jonka osake-enemmistön omisti ulkomaalainen emoyhtiö, oli verovuodelta päättäneeltä tilikaudelta antamassaan taseessa ensimmäistä kertaa ilmoittanut 6936600 mk:n lainan emoyhtiöltä. Yhtiön taseen loppusumma oli 23775903 mk ja yhtiön osakepääoma oli verovuonna korotettu 350000 mk:sta 2000000 mk:ksi. Ottaen huomioon yhtiön pääomarakenteessa tapahtuneet muutokset sekä verosopimuksen syrjinnän kieltämistä koskevat määräykset, katsottiin lainasta maksetut korot kokonaisuudessaan tytäryhtiön vähennyskelpoisiksi menoiksi. Verovuosi 1977.

KHO 1983/3099

Suomalainen öljy-alan yritys perusti Yhdysvaltoihin tytäryhtiön suorittamaan öljynetsintää. Yritys sai verotuksessaan vähentää tytäryhtiönsä puolesta suorittamansa öljynetsinnästä johtuvat menot liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menoina elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 25 § mukaisesti. Ennakkotieto. Verovuosi 1983. Verovuosi 1984. Verovuosi 1985. Äänestys 3-2.

KHO 1984/3176

Suomessa rekisteröity yhtiö markkinoi emoyhtiönsä taimikasvatukseen liittyviä tuotteita ja teknologiaa rakentaen muun muassa taimituotantokeskuksia. Sen

KHO 1985/3270

myynti oli kokonaisuudessaan vientimyyntiä, liikevaihto syntyi kokonaan ulkomailla ja myynti hoidettiin emoyhtiön pääkonttorissa sijaitsevassa yhtiön pääkonttorissa, jossa myös työskenteli yhtiön toimitusjohtaja, myyntiä hoitavat henkilöt ja teknilliset asiantuntijat. Yhtiön rahoitus- ja muut hallintotoimet hoidettiin emoyhtiön toimesta sanotussa pääkonttorissa. Yhtiö ilmoitti jakaneensa Suomessa syntyneet hallinnon kulut ulkomaisten projektien kesken niiden liikevaihtojen suhteessa. Yhtiöllä katsottiin olleen Suomessa pääkonttorin sijaitsemiskunnassa kiinteä toimipaikka, jossa sen liiketulolähteen tulo oli kokonaisuudessaan verotettava. Verovuosi 1980.

KHO 1985/3672

Yhtiö oli antanut verovuoden päättyessä ulkomaiselle tytäryhtiölleen hyvityslaskulla ylimääräisen noin 2800000 mk:n alennuksen, jonka syyksi oli ilmoitettu: myöhästyneet toimitukset, tavaran virheet, liian suuret toimitukset janhinnoitteluvirheet (10). Alennuksen tarkoituksena oli ollut estää tytäryhtiön joutuminen selvitystilaan ja mahdollinen yhtiön koko Skandinavian toimintaa vaikeuttava konkurssi. KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen, jolla yhtiön tytäryhtiölleen antama alennus oli katsottu tytäryhtiön huonon taloudellisen aseman turvaamiseksi annetuksi konserniavustukseksi ja vähennyskelpoiseksi menoksi. EVL 7 §. Äänestys 3–1.

KHO 1985/5453

Suomalainen yhtiö A hankki Hollannista lannoitetehtaan laajentaakseen toimintaansa typpilannoitteiden osalta sekä varmistaakseen ammoniakkiomavaraisuutta. Raaka-aine oli Hollannissa edullista ja sieltä oli saatavissa pätevää työvoimaa. Hanketta varten Hollantiin perustettiin yhtiö C, joka osti kyseiset tehtaat, ja B niminen holdingyhtiö, joka omisti yhtiö C:n. Holdingyhtiö B:n omisti puolestaan yhtiö A. Yhtiö A antoi holdingyhtiö B:lle korottoman lainan ja holdingyhtiö B lainasi vastaavan rahamäärän yhtiö C:lle, jonka ensimmäiset toimintavuodet tulivat olemaan todennäköisesti tappiollisia. Yhtiön A tuloon ei ollut lisättävä lainan laskennallista korkoa.

KHO 1985/5701

Yhtiöllä oli ulkomainen, pelkästään sen myyntiyhtiönä toimiva tytäryhtiö. Emoyhtiön tuotteiden toimituksesta oli tytäryhtiölle muodostunut tilivelkaa. Osasta tilivelkaa oli muodostettu laina, mikä laina annettiin verovuonna anteeksi. Tämän jälkeen yhtiön tytäryhtiölle maksamaa provisiota nostettiin. Emoyhtiön katsottiin lainan anteeksiantamisella oikaisseen aikaisemmin liian alhaisena maksamaansa provisiota ja siten antaneen tytäryhtiölleen emoyhtiön ja tytäryhtiön väliseen liiketoimintaan liittyvän sellaisen konserniavustuksen, jota pidettiin sen tulon hankkimisesta johtuneena EVL 7 §:n mukaisena menona.

KHO 1986/642

Yhtiön osakekannasta suurimman osan omisti sen ulkomaalainen emoyhtiö, jolta yhtiö oli saanut lainoja. Sanottujen lainojen verovuoden korosta, jota oli peritty 2 prosentin korkokannan mukaan 393459 mk, oli lisätty yhtiön tuloon ulkomaisen yrityksen pääoman sijoitukseksi katsotun velan korkona 246384 mk. KHO:ssa esitetyn selvityksen mukaan lainat oli saatu vuosina 1966. Yhtiön osakepääoma verovuoden lopussa oli 8011000 mk ja lainat edellä mainitulta pääosakkaalta 18205942 mk. Verovuoden taseen mukainen oman pääoman ja vieraan pääoman suhde oli siten 1:2,25. Lainoja oli lyhennetty ja peritty korko oli vastannut lainaehdotuksia, jotka samoin kuin valuutansiirrot Suomen Pankki oli hyväksynyt. Ottaen

huomioon yhtiön oman pääoman ja vieraan pääoman suhteen, sen, että lainoja oli lyhennetty, ja sen, että lainoista peritty korko oli ollut alhainen verrattuna Suomen olosuhteissa osakepääomasta yleisesti maksettuun osinkoon, KHO katsoi, että sanotut korot olivat kokonaisuudessaan tytäryhtiön vähennyskelpoisia menoja. Verovuosi 1980.

Suomalainen kosmetiikka-alan tuonti- ja tukkuliike oli maksanut hollantilaiselle emoyhtiölleen 152.212 mk palvelu- (service fee-) maksuja, joilla sopimuksen mukaan tuli kattaa tutkimus-, tuotekehittely- ja muut palvelukulut, joita emoyhtiön ylläpitämät, koko konsernia palvelevat tutkimuskeskukset ja palveluosastot aiheuttivat. Konsernin piirissä oli sovittu näiden kustannusten jakamisesta tytäryhtiöiden kesken niiden ulkopuolisille tapahtuneen myynnin suhteessa. Kun yhtiö, joka ei lainkaan harjoittanut valmistustoimintaa, ei ollut selvittänyt saaneensa vastasuoritukseksi liiketoiminnassaan tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia, se ei voinut vähentää service fee-maksuja tulon hankkimisesta johtuneina menoina. Tytäryhtiön ja emoyhtiön välisessä service fee-sopimuksessa oli menetelty poikkeavasti siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Verovuosi 1980. Äänestys 3–1.

KHO 1986/2772

Suomalainen uistimen valmistusta ja markkinointia harjoittava yhtiö oli vuonna 1981 perustanut Irlantiin tytäryhtiön, jonka toiminta käsitti emoyhtiön toimittamien puolivalmisteiden jatkojalostuksen ja viennin Pohjois-Amerikkaan. Irlanti tarjosi ulkomaalaisille yhtiöille eräitä huomattavia taloudellisia etuja, mm. verovapauden 20 ensimmäisen toimintavuoden aikana. Emoyhtiön tuotannosta oli noin 95 menynyt vientiin siitä 80 Pohjois-Amerikkaan. Tytäryhtiön markkinoitavaksi oli siirtynyt vain kaksi yhtiön viehemallia, muu vienti tapahtui edelleen suoraan Suomesta. Emoyhtiö oli verovuonna myynyt tytäryhtiölle puolivalmisteita 916.488 mk:lla, kun puolivalmisteiden välittömät muuttuvat valmistuskulut olivat olleet 724.856 mk. Ensimmäisen tilikautensa aikana tytäryhtiö oli tuottanut voittoa 2,4 milj. mk, kun sen liikevaihto oli ollut 4,3 milj. mk. Näissä oloissa katsottiin emoyhtiön ja tytäryhtiön välisissä liiketoimissa menetellyn poikkeavasti siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu ja emoyhtiön tuloon lisättiin alihinnoittelun muodossa tapahtuneena peiteltyä voitonsiirtona 291.605 mk. Verotuslain 73.1 §s. Verovuosi 1982.

KHO 1986/3441

Osakeyhtiö T:n ruotsalaisen tytäryhtiön B:n toiminta oli tappiollista. Ruotsin osakeyhtiölainsäädännön mukainen selvitystila oli vältetty siten, että B Ab:hen oli sijoitettu oman pääoman ehdoin rahaa vuosina 1984 ja 1986. Tytäryhtiön taseessa erät oli kirjattu sidotun oman pääoman ryhmään nimikkeellä ”villkorligt aktieägar-tillskott”. Liiketoimintaa Ruotsissa oli tarkoitus jatkaa. T Oy sai poistaa osakkeiden olennaisen arvonalennuksen, mikäli se osoitti osakkeiden arvon alentuneen. Ehdollinen osakaspääoma voitiin lukea B Ab:n osakkeiden hankintamenoiksi. Verovuodet 1985 ja 1986.

KVL 1986/103

Osakeyhtiö, joka oli perustettu jatkamaan ruotsalaisen yhtiön Helsingin myyntikonttorin toimintaa, ei saanut vähentää verotettavasta tulostaan myyntikonttorille vahvistettuja tappioita. Verovuosi 1983.

**KHO 1988/2059
B 527**

KHO 1990/483

Yhtiön oli todettu suorittaneen ruotsalaiselle emoyhtiölleen eräpäivän jälkeen suoritetuista maksuista viivästyskorkoa. Toisaalta emoyhtiö ei ollut suorittanut yhtiölle vastaavissa tapauksissa viivästyskorkoa, vaikka emoyhtiön oli todettu suorittaneen maksuja eräpäivän jälkeen. Asiakirjoista ilmenevissä olosuhteissa yhtiön katsottiin jättämällä viivästyskorkoa perimättä siirtäneen voittoa verotuslain 73 §:ssä tarkoitetulla tavalla emoyhtiölleen. Verovuosi 1980. Verovuosi 1981. Verovuosi 1982. Verovuosi 1983.

KHO 1990/3921

Suomalainen osakeyhtiö oli pääasiallisesti Suomessa harjoittamansa rakennustoiminnan ohessa harjoittanut samaan tulolähteeseen kuuluvaa toimintaa verovuonna kiinteästä toimipaikasta Egyptissä. Suomen ja Egyptin välisen verosopimuksen 7 artiklan mukaan voitiin liiketulo, mikäli liiketoimintaa harjoitettiin kiinteästä toimipaikasta Egyptissä, kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulon osasta verottaa Egyptissä. Sopimuksen 23 artiklan mukaan Suomi ei saanut verottaa tästä tulosta, mutta tulo voitiin ottaa huomioon verokannassa. Yhtiön Egyptissä kiinteästä toimipaikasta harjoittama rakennustoiminta oli yhtiön ilmoituksen mukaan muodostunut verovuonna tappiolliseksi. Tappiota ei voitu jättää verosopimuksen nojalla Suomessa vähentämättä sillä perusteella, että mahdollisesta tulosta ei Suomessa olisi voitu verottaa.

KHO 1991/4893

Tanskalaisella yhtiöllä, joka markkinoi emoyhtiönsä kehittämiä tietokoneohjelmia, oli verovuonna ollut Suomessa käytössään suuruinen konttoritila. Konttorissa oli työskennellyt kaksi työntekijää, joille oli maksettu kiinteän korvauksen lisäksi myös provisiopalkkaa. Työntekijöiden tehtävänä oli ollut yhtiön tuotteiden myynnin valmistelemineen ja edistäminen. Kaikki yhtiötä sitovat sopimukset ja muut asiakirjat oli allekirjoitettu yhtiön pääkonttorissa Tanskassa, jossa myös Helsingin konttorin hallintoon liittyvät asiat sekä laskutus oli hoidettu. Ottaen huomioon työntekijöiden tehtävät Suomessa, yhtiön konttoria ei pidetty ainoastaan neuvonta- tai valvontakonttorina eikä sen tehtävänä katsottu olleen vain muun luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittaminen. Yhtiön konttoria, jonka tehtäviin katsottiin kuuluneen myös tilausten vastaanotto, oli pidettävä Suomen, Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen veron välttämiseksi tehdyn sopimuksen 5 artiklan 1 ja 2 kohdissa tarkoitettuna kiinteänä toimipaikkana, josta yrityksen toimintaa osaksi harjoitettiin. Yhtiötä oli näin ollen tähän toimipaikkaan kuuluvan tulon osalta verotettava Suomessa. Verovuosi 1986.

**KHO 1992/536
B 509**

Alankomaissa rekisteröityjä yhteisöjä ei pidetty konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuina tytäryhteisöinä. Kun otettiin kuitenkin huomioon Suomen Tasavallan ja Alankomaiden Kuningaskunnan välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen syrjintäkieltoa koskevan 26 artiklan 4 kohta, suomalainen tytäryhtiö Oy A, jonka koko osakekannan omisti Alankomaissa rekisteröity yhteisö, sai vähentää konsernin suomalaiselle emoyhtiölle Oy B:lle 31.12.1990 päättyneellä tilikaudella antamansa konserniavustuksen konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaisena konserniavustuksena. Ennakkotieto. Verovuosi 1990. Äänestys 4–2–1.

Ruotsissa rekisteröityjä yhteisöjä ei pidetty konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuina tytäryhteisöinä. Kun otettiin kuitenkin huomioon Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen syrjäntäkieltoa koskevan 27 artiklan 4 kohta, suomalaisen tytäryhtiön Oy A:n, jonka koko osakekannan omisti Ruotsissa rekisteröity yhteisö, konsernin suomalaiselle emoyhtiölle antamaa avustusta käsiteltiin emoyhtiön verotuksessa konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 s:ssä tarkoitettulla tavalla liikelutona. Ennakkotieto. Verovuosi 1991. Verovuosi 1992. Äänestys 4–2-1.

**KHO 1992/537
B 510**

Englantilaisen pankin Suomessa toimivan pankin sivukonttorin varallisuuteen kuului lähinnä rahoitus- ja leasingtoimintaa Suomessa harjoittaneen A Oy:n koko osakekanta. A Oy aikoi jakaa osinkoa 31.12.1991 päättyneeltä tilikaudeltaan. Ennakkotietona selitettiin, ettei sivukonttorilla ollut oikeutta yhtiöveron hyvitykseen A Oy:ltä verovuonna 1992 saamansa osingon osalta. Perusteluina lausuttiin seuraavaa: Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tulo- ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen sekä veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen 11 artiklan 8 kohdassa on määräys, joka koskee osinkoa, kun sopimusvaltiossa asuva henkilö, jolla on oikeus osinkoon, harjoittaa toisessa sopimusvaltiossa, jossa osingon maksava yhtiö asuu, liiketoimintaa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta ja osingon maksamisen perusteena oleva osuus tosiasiallisesti liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan. Tällöin sovelletaan verosopimuksen 8 artiklaa, jonka mukaan osinkoa pidetään kiinteään toimipaikkaan kuuluvana liikelutona. Verosopimuksen 11 artiklan 8 kohdassa olevaa erityismääräystä sovellettaessa pankki ei joudu verosopimuksen 27 artiklassa tarkoitettulla tavalla syrjinnän kohteeksi. Ennakkotieto. Verovuosi 1992.

**KHO 1992/4585
B 511**

Pankki oli harjoittanut Amerikan Yhdysvalloissa pankkitoimintaa New Yorkin kaupungissa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Pankilla oli ollut Caymansaarilla New Yorkin konttorin alaisena toimiva tekninen toimipiste, jolla ei ollut lainkaan toimitiloja, kalustoa, henkilökuntaa tai muitakaan vastaavia järjestelyjä. Tästä teknisestä toimipisteestä ei ollut muodostunut pankille kiinteää toimipaikkaa. Pankin pankkitoiminnasta Caymansaarilla muodostunut tulo oli siihen nähden, että toiminta oli tapahtunut New Yorkissa olevan kiinteän toimipaikan henkilökuntaa ja muita voimavaroja käyttäen, luettava Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen verosopimuksen 8 ja 9 artikloissa tarkoitettuna liikelutona sanotun kiinteän toimipaikan tuloksi, josta sanotun sopimuksen 8 artiklan mukaan voidaan verottaa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa eli Amerikan Yhdysvalloissa. Suomen oli siten myönnettävä myös Caymansaarilla muodostuneesta tulosta sopimuksen 5 artiklan kohdan mukaisesti vähennyksenä tulosta maksettavasta Suomen verosta se osa, mikä kohdistui tähän tuloon. Verovuosi 1986.

KHO 1993/351

Yhtiö oli saanut verovuonna 1985 Yhdysvalloissa olevasta lähteestä tuloa, josta Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan sopimuksen 5 artiklan) kohdassa tarkoitettulla tavalla voitiin verottaa Yhdysvalloissa ja jonka osalta Suomen oli myönnettävä vähennyksenä tulosta maksettavasta verosta se osa, mikä kohdistui tähän tuloon. Yhtiöllä oli ollut aikaisempina

KHO 1993/826

verovuosina tuohon lähteeseen kohdistuvia tulot ylittäviä menoja, jotka noina vuosina oli vähennetty Suomessa verotettavasta tulosta. Verovuonna 1985 Suomessa valtion tuloverosta tehtävä vähennys oli kuitenkin laskettava sen erotuksen perusteella, joka saatiin, kun Yhdysvalloista verovuonna 1985 saadun tulon bruttomäärästä vähennettiin verovuoden 1985 tähän tuloon kohdistuvat vähennyskelpoiset menot. Lääninoikeuden päätös, jossa Suomessa valtion tuloverosta tehtävää vähennystä laskettaessa oli vähennetty myös yhdysvaltalaisen lähteen aikaisempien vuosien Suomessa vähennetyt tappiot, kumottiin. Verovuosi 1985. Äänestys 4–1.

**KHO 1993/3009
B 504**

A Oy harjoitti pääasiasiassa valokuva-alan tuotteiden tukkukauppaa ja kuvanvalmistusta. Se oli yhdysvaltalaisen emoyhtiönsä kanssa 31.10.1966 tekemällään markkinoinnin palvelusopimuksella sitoutunut suorituksiin, joiden suuruus oli vuosittain enintään 1,5 prosenttia yhtiön kokonaisymyynnistä. Laskutetut määrät olivat kunakin vuonna perustuneet emoyhtiön asianomaisen vuoden budjetoitujen markkinointipalvelukulujen määrään, joka oli jaettu Suomen liikevaihdon ja kokonaisliikevaihdon suhteessa. A Oy oli suorittanut maksuja emoyhtiölle vuodelta 19840,59, vuodelta 19850,44 ja vuodelta 19860,33 kokonaisymyynnistään. A Oy oli saanut sopimuksen perusteella korvauksetta käyttöönsä emoyhtiön kehittämän ja asentaman atk-pohjaisen laadunvalvontajärjestelmän, hopean erottamistoimintaan liittyvän neuvonnan, erilaisia palveluita, jotka liittyvät laitevirheisiin ja käyttöongelmiin sekä koulutusohjelmien suunnittelupalveluita. Asiassa oli otettava huomioon mitä nämä palvelut, sikäli kun niitä oli saatavissa, maksoivat ulkopuolisilta hankittuina. Esitetyn selvityksen perusteella ei voitu katsoa, että edellä mainittujen palvelumaksujen suorittaminen A Oy:n emoyhtiölle, perustuisi sopimukseen, jonka taloudelliset ehdot verotuslain 73 §:n tarkoittamalla tavalla poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätös ja toimitetut jälkiverotukset, joissa arviolta puolet maksuista oli palautettu A Oy:n tuloon, kumottiin. Verovuodet 1984–1986.

KVL 1993/370

A Oy omisti 100 prosenttisesti ruotsalaisen C Ab:n osakekannan tytäryhtiönsä B Oy:n kautta. C Ab:n toiminta oli usean vuoden ajan ollut tappiollista. C Ab oli vuonna 1993 ryhtynyt aikaisemman tappiollisen toimintansa lisäksi markkinoimaan Ruotsissa A Oy:n toimittaman, julkaiseman ja painaman lehden ruotsinkielistä käännöstä. Kun A Oy:n toimittaman ja painaman lehden julkaisu- ja markkinointitoiminta liittyi A Oy:n elinkeinotoimintaan ja kun markkinointi- ja käynnistämistuen määrä vastasi po. lehden markkinoinnista aiheutuvia kustannuksia, A Oy:n antamaa tukea C Ab:lle pidettiin A Oy:n tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona. Verovuosi 1993.

KHO 1994/1847

Suomalainen osakeyhtiö kuului maailmanlaajuiseen konserniin, joka toimi Euroopassa 15 maassa omien yhtiöiden kautta. Konserni valmisti sähköliittimiä sekä alan työkaluja yksinkertaisista työkaluista elektronisesti ohjattuihin täysautomaattisiin laitteisiin. Suomalaisen tytäryhtiön toimialana oli näiden tuotteiden maahan tuonti ja tukkukauppa. Yhtiö oli suorittanut lisenssisopimuksen perusteella yhdysvaltalaiselle emoyhtiölleen rojaltia määräprosentin liikevaihdosta. Veronsaajien edustajat vaativat valituksessaan lääninoikeudelle, että rojaltilin määrä palautetaan

yhtiön tuloon, koska yhtiö oli pelkkä sähkötarvikkeiden myyntiyhtiö ja yhtiön tulos olisi ollut maksettujen rojaltien verran suurempi mikäli lisenssisopimusta ei olisi ollut. Yhtiö esitti vastineessaan, että emoyhtiö käytti tutkimukseen ja tuotekehittelyyn keskimäärin selvästi suuremman osan konsernin liikevaihdosta kuin mitä suomalainen tytäryhtiö suoritti rojaltina omasta liikevaihdostaan. Konsernissa korvauksia tutkimuksesta ja tuotekehittelystä ei yhtiön mukaan veloitettu osana tuotteiden myyntihintaa eikä muutoinkaan erikseen vaan yksinomaan rojaltina. Yhtiö oheisti hintavertailuselvityksiä, joista kävi ilmi, että alin hinta, jonka konsernin ulkopuolinen jälleenmyyjä maksoi konsernin tuotteista, oli huomattavasti korkeampi kuin yhtiön samoista tuotteista konsernin puitteissa maksama kokonaishinta rojalti mukaan lukienkin.

Lääninoikeus viittasi perusteluissaan yhtiön lisenssisopimuksen nojalla saamiin oikeuksiin, palveluihin ja muihin etuihin sekä siihen, että yhtiö myös oli selvittänyt, että yhtiön tuotehintoina suorittamat määrät yhdessä sen rojaltilkorvauksen kanssa, jonka yhtiö oli maksanut lisenssisopimuksen perusteella saamistaan eduista, olivat määrältään pienemmät kuin mitä markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi voitu veloittaa. Tämän vuoksi lääninoikeus katsoi jääneen näyttämättä, että konserniyhtiöiden väliseen kustannustenjakojärjestelmään perustuvina rojalteina olisi maksettu enemmän kuin vastasuorituksen käypä arvo tai että lisenssisopimuksessa muutoinkaan olisi sovittu taloudellisista ehdoista, jotka poikkeaisivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Rojaltimaksujen vähennyskelpoisuuden rajoittamiseen verotuslain 56 ja 73 §:n nojalla ei siten ollut aihetta. KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Verovuosi 1988 ja verovuosi 1989.

A oli vuonna 1992 perustanut X S.A. -nimisen osakeyhtiön, jonka kotipaikka on Luxemburg. X S.A.:n toimiala on arvopapereiden omistaminen ja hallinnoiminen. X S.A. on Luxemburgin lainsäädännön tarkoittama holdingyhtiö, johon ei sovelleta Suomen ja Luxemburgin välistä kaksinkertaisen verotuksen estävää verosopimusta. Yhtiön osakekanta on ollut kokonaan A:n omistuksessa yhtiön perustamisesta lähtien. Yhtiön tilikausi on kalenterivuosi. Yhtiön tappio 31.12.1994 päättyneeltä tilikaudelta oli noin 2,2 miljoonaa markkaa. X S.A.:n verovuonna 1994 syntynyt tappio ei ollut vähennyskelpoinen viiden vuotta 1994 seuraavan verovuoden aikana siitä veronalaisesta tulosta, jonka A:n katsottiin saavan ulkomaisten väliyritysten osakkaiden verotuksesta annetun lain 4 § nojalla X S.A.:n omistuksen perusteella, kun laki oli tullut voimaan 1.1.1995 ja sitä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa. A:n veronalaista tuloa ei ollut puheena olevan lain mukainen osa X S.A.:n tulosta sinä verovuonna, jona A luovutti omistamansa X S.A.:n osakkeet. Verovuosi 1995, verovuosi 1996 ja verovuosi 1997.

KVL 1995/312

Suomalainen A Oy omisti välittömästi tai välillisesti Chilessä metallurgiayhtiön, malminetsintäyhtiön sekä kaivosyhtiön. Malminetsintäyhtiön tulot kertyivät kaivos- ja jalostustoiminnasta, jota yhtiö siirtyi hoitamaan mineraalivarannon paikannettuaan. Yhtiöiden toiminta oli sijoittunut Chileen maan kuparivarojen hyödyntämiseksi ja se käsitti kuparin paikantamiseen, louhimiseen ja rikastami-

KVL 1996/37

seen perustuvan laajan ja pitkäkestoisen tuotantoprosessin. Näissä olosuhteissa ja väliyhteisölain yleinen tarkoitus huomioon ottaen ei yhtiöiden tuloon sovellettu väliyhteisölakia. Lain soveltamisedellytykset tuli tutkia siinäkin tapauksessa, että ulkomaisen yhtiön sekä asuinvaltioon suoritettava tulovero että Suomen verolain mukaan laskettavan veron määrä oli tuloksen tappiollisuuden vuoksi 0 markkaa. Ulkomaiseen yhtiöön tuli soveltaa väliyhteisölakia, jos asuinvaltion verotuksen taso ei ollut vähintään 3/5 Suomen verotuksen tasosta. Vertailun lähtökohtana otettiin huomioon yhtiön todellinen tappiollinen tulos. Ulkomaisen väliyhteisön tappioita, jotka olivat syntyneet ennen väliyhteisölain voimaantuloa 1.1.1995, ei vähennetty yhteisön tulosta verrattaessa väliyhteisölaissa tarkoitettulla tavalla asuinvaltion ja Suomen verotuksen tosiallista tasoa. Suomalaisella osakkaalla ei myöskään ollut oikeutta vähentää mainittuja tappioita siitä tulosta, joka väliyhteisölain perusteella luettiin osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Verovuosi 1995 ja verovuosi 1996. Äänestyspäätös.

KVL 1996/38

Suomalainen osakeyhtiö omisti Chilessä tytäryhtiötä. Tytäryhtiön toiselta chileläläiseltä tytäryhtiöltä saama osinko luettiin yhtiön tuloon laskettaessa sitä tuloa, jonka perusteella määräytyvien verojen perusteella verrataan yhtiön asuinvaltion ja Suomen verotuksen tosiallista tasoa. Osingot luettiin myös suomalaisen osakkaan väliyhteisölaissa tarkoitettuun veronalaiseen tuloon. Jos ulkomainen yhtiö luki asuinvaltiossaan veronalaiseen tuloon sellaisen aiemmin tehdyn varauksen, joka ei ollut Suomen verolain mukaan vähennyskelpoinen, varausta ei luettu yhtiön tuloon väliyhteisölaissa tarkoitettua vertailua tehtäessä. Tätä määrää ei luettu myöskään suomalaisen osakkaan väliyhteisölaissa tarkoitettuun veronalaiseen tuloon. Ennen väliyhteisölain voimaantuloa vaihto-omaisuuden hankintamenosta ulkomaisen yhtiön verotuksessa tehtyjä yhtiön asuinvaltion lain mukaisia vähennyksiä ei oikaistu väliyhteisölaissa tarkoitettua vertailua tehtäessä eikä laskettaessa suomalaisen osakkaan em. laissa tarkoitettua veronalaista tuloa. Suomalaisen osakkaan yhtiöveron hyvityksestä annetussa laissa tarkoitettuun vertailuveroon ei luettu Suomessa suoritettavasta verosta väliyhteisölain 6 §:n perusteella vähennettävää ulkomaisen yhtiön maksamaa veroa. Verovuosi 1995 ja verovuosi 1996. Äänestyspäätös

KVL 1996/68

Hollantilainen yhtiö aikoi tehdä myyntikomissiosopimuksen Suomessa sopimusvalmistustoimintaa harjoittavan tytäryhtiö A Oy:n tai Suomeen perustettavan uuden tytäryhtiön kanssa. Myyntikomissionääri hoitaa liiketoimintansa omilla nimissään päämiehen lukuun. Tukku- tai vähittäiskauppias, joka ostaa tuotteita komissionääriltä ei tiedä päämiehen ja komissionäärin välisestä sopimussuhteesta. Tuotteiden omistusoikeus siirtyy suoraan hollantilaiselta emoyhtiöltä ostajille. Myyntikomissionääri huolehtii laskutuksesta. Laskulla myyjänä näkyy ainoastaan suomalainen komissionääri. Hollantilainen yhtiö ei osallistu neuvotteluihin, ei solmi sopimuksia eikä puutu komissionäärin toimintaan yksityiskohtaisin ohjein tai määräyksin. Komissionääri ei tarvitse päämiehen suostumusta kauppoihin, jotka se solmii komissiosopimuksen puitteissa. Komissionääri kantaa toimintaansa liittyvän liikeriskin, kun myynnin ja markkinoinnin onnistuminen ja johdon toiminta vaikuttavat välittömästi komissionäärin toiminnan tulokseen. Ostajan mahdolliset

vaateet kauppoja koskien kohdistuvat komissionääriin. Komissionäärillä ei ole yksinomaista oikeutta markkina-alueeseen. Päämiehellä on oikeus käyttää esim. toista jälleenmyyjää tuotteiden levitykseen. Komissionääri toimii vain toimialansa puitteissa harjoittamatta muuta toimintaa. Näissä olosuhteissa myyntikomissionäärin toimintaa oli pidettävä verosopimuksen 5 artiklassa tarkoitettulla tavalla itsenäisenä ja komissionäärin katsottiin toimivan normaalin liiketoimintansa puitteissa. A Oy:n toiminta tai Suomeen perustettavan yhtiön toiminta eivät muodostaneet hollantilaiselle emoyhtiölle verosopimuksen tarkoittamaa kiinteää toimipaikkaa Suomessa.

Suomalainen A Oy omisti tytäryhtiön Chilessä, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Chileläisen tytäryhtiön toiselta chileläiseltä tytär-yhtiöltä saamat osingot otettiin huomioon laskettaessa sitä tuloa, jonka perusteella määräytyvien verojen perusteella verrataan yhtiön ulkomaisen asuinvaltion ja Suomen verotuksen tosiasiallista tasoa. Osingot luettiin myös A Oy:n ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetussa laissa tarkoitetuksi veronalaiseksituloksi. Ennakkotieto vuosille 1995 ja 1996. Äänestys 4–1.

KHO 1997/364

Tanskalainen X A/S yhtiö markkinoi emoyhtiönsä kehittämiä tietokoneohjelmia. Sillä oli Suomessa käytössään toimistotilat. Toimistossa työskenteli yhtiön kaksi työntekijää, joille maksettiin provisiopalkkaa. Työntekijät olivat vastuussa paikallisen markkinointistrategian luomisesta sekä tietojen keräämisestä alan markkinoista ja kilpailijoista täällä. Työntekijät huolehtivat yhteydenpidosta asiakkaisiin ja vastasivat asiakkaiden teknisiin tiedusteluihin. He hankkivat myös X A/S: ia sitomattomia alustavia tarjouksia ja toimittivat ne X A/S:lle. Lisäksi työntekijät avustivat lisenssimaksujen perinnässä. Tuotteiden toimitus ja laskutus tapahtui suoraan Tanskasta. X A/S emoyhtiön tuotteiden tarjoaminen Suomessa tapahtui siten, että täällä olevat työntekijät ottivat yhteyttä asiakkaaseen ja tarjosivat yhtiön tuotteita. He keräsivät samalla tietoa asiakkaan tietokoneohjelmien tarpeesta. Asiakas saattoi halutessaan koekäyttää ohjelmia. Jos asiakas koekäytön jälkeen halusi ostaa lisenssit, täällä olevat työntekijät laativat tarjousehdotuksen, joka sisälsi asiakastietojen ohella tiedot asiakkaan haluamista tuotteista, ehdotetut alennukset ja tiedot maksun suuruudesta. Kaikki Suomessa myytävät lisenssit olivat vakioehtoisia ja lisenssimaksut listahintoja. Varsinaisen tarjouksen teki X A/S, joka lähetti asiakasyritykselle lopullisen tarjouksen ja laskun suoraan Tanskasta. Työntekijöiden laatimat alustavat tarjoukset käytännössä vastasivat ehdoiltaan X A/S lopullista tarjousta. Työntekijöiden katsottiin osallistuvan aktiivisesti itse myyntityöhön siinä määrin, että X A/S toimintaa täällä ei voitu pitää luonteeltaan vain valmistelevana ja avustavana. X A/S:lle katsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka Suomeen. Verovuodet 1997 ja 1998.

KVL 1997/206

Suomalainen emoyhtiö oli kirjannut vuosituloksen rasi-tukseksi belgialaisen tytäryhtiönsä Belgiassa työskentelevän suomalaisen henkilökunnan osalta maksetut työeläkemaksut. Tytäryhtiö hoiti Belgiassa teknillisen alan projektia yhteistyössä emoyhtiön kanssa. Työntekijät olivat tehneet sekä emo- että tytäryhtiön kanssa työsopimuksen, jonka mukaan he siirtyivät emoyhtiön palveluksesta kolmeksi vuodeksi tytäryhtiön palvelukseen ja palaisivat emoyhtiön palvelukseen

KHO 1998/544

vanhoina työntekijöinä. Asiassa esitetyn selvityksen mukaan Suomen työeläkelait tulivat sovellettaviksi kysymyksessä olevien työntekijöiden osalta, koska työnantaja oli suomalaisen yhtiön ulkomainen tytäryhtiö ja Suomen ja Belgian välillä ei ollut sosiaaliturvasopimusta, jossa olisi ollut muunlaisia määräyksiä. Tällä perusteella lääninoikeus oli katsonut, että emoyhtiöllä oli ollut oikeus ottaen huomioon EVL 7 §:n ja 8 §:n 1 momentin 4 kohdan vähentää työeläkemaksut tulostaan. KHO totesi, että työntekijät olivat kuitenkin olleet tytäryhtiön palveluksessa, saaneet siltä palkan ja heidän työskentelystään aiheutuneet kustannukset olivat kerryttäneet tytäryhtiön tuloa. Suomalaisen emoyhtiön tulosta ei voitu pääsäännön mukaan vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tulonhankkimistoinnasta johtuneita menoja, vaan konsernissakin menot oli vähennettävä sen yhtiön tulosta, jonka tuloa ne olivat välittömästi kerryttäneet. Asiassa ei ollut esitetty sellaista konsernituen tarvetta tai sellaisia muita syitä, joiden vuoksi tästä pääsäännöstä tulisi tässä tapauksessa poiketa. Tytäryhtiön puolesta maksettuja eläkevakuutusmaksuja olisi näin ollen tulleet verotuksessa emoyhtiön tulokseen vaikuttamattomina edelleen tytäryhtiöltä laskutettavina erinä. Kun ei ollut edes väitetty että maksut olisi jossain muodossa laskutettu tytäryhtiöltä, jälkiverotus, jossa työeläkemaksut oli palautettu emoyhtiön tuloon, saatettiin voimaan. Verovuodet 1989–1991.

**KHO 1999/862
(KHO1999:19)**

Leasingtoimintaa Suomessa harjoittavan A Oy:n osakekannan omistaa alankomaalainen yhtiö, jolla on tytäryhtiöitä useissa muissakin maissa ja jolla on kotimaassaan myös pankkioikeudet. A Oy:n elinkeinotoiminta rahoitetaan osakepääomalla ja konsernin sisäisellä rahoituksella, mikä koostuu sekä lyhyt- että pitkäaikaisista luotoista. Vieraan ja oman pääoman suhteeksi pyritään saamaan 15:1. Noin puolet luotoista on lyhytaikaista luottoa, jonka eräänymisjaksot ovat alle vuoden mittaisia, ja joiden korkokanta on sidottu Helibor-korkoon. Yli 12 kuukauden luotoissa käytetään kansainvälistä swap-korkokurssia. Konsernin sisäisen lainarahoituksen tulee olla vähintään yhtä edullista kuin Suomen rahoitusmarkkinoilla. A Oy maksaa korkoa, vaikka sen tulos muodostuisi tappiolliseksi. Konsernin sisäisiltä lainoilta ei vaadita vakuutta ja ne voidaan irtisanoa sopimusriikkeen vuoksi. Näissä olosuhteissa, ottaen elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 §:n 1 momentin 2 kohdan ohella huomioon Alankomaiden kanssa tehdyn verosopimuksen (A 11.12.1997/1125, SopS 84) syrjäntäkieltoa koskevan 25 artiklan 3 kappaleen määräykset koron vähennyskelpoisuudesta, A Oy:n saamia konserni-luottoja oli pidettävä luonteeltaan vieraana pääomana ja lainojen korkoja vähennyskelpoisina elinkeinotoiminnan menoina. Verotusta toimitettaessa tuli kuitenkin tutkia, ettei maksettava korko ylitä käypää, kohtuullisena pidettävää korkotasoa. Ennakkoratkaisu vuosille 1998 ja 1999.

KHO 1999/1031

Caymansaarilla rekisteröity X Ltd oli kuulunut 23.10.1989 lähtien Y konserniin kokonaan omistettuna konserniyhtiönä. X Ltd, jonka toimialana oli alusten vuokraaminen, oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava yhteisö. X Ltd:n liikeluotot olivat peräisin kolmen vuonna 1989 hankitun, Bahaman alusrekisteriin merkityn aluksen vuokraamisesta bareboat charter -sopimuksella suomalaiselle emoyhtiölle Y, joka oli vuokrannut alukset edelleen bareboat-ehdoin tytäryhtiölleen. X Ltd:llä ei ollut Caymansaarilla toimitiloja tai henkilökuntaa, eikä se

ollut maksanut siellä palkkoja. Yhtiön osoite oli Caymansaarilla toimiva lakiasioita hoitava yritys, jonka johtoon kuulunut B oli toiminut myös X Ltd:n asianhoitaja-sihteerinä. B:n ja caymansaarelaisen lakiasioita hoitavan yrityksen palveluista oli maksettu korvaus tälle yritykselle. B:n ei ollut osoitettu osallistuneen X Ltd:n hallituksen työskentelyyn. B:tä lukuunottamatta kaikki X Ltd:n hallituksen jäsenet olivat suomalaisia Y:ta edustavia tai sen palveluksessa olevia Suomessa asuvia henkilöitä. X Ltd:tä koskevat päätökset oli tehty Helsingissä ja yhtiön toiminta oli yleisesti tapahtunut Suomessa Y:n henkilökuntaa ja toimitiloja käyttäen. X Ltd:n kirjanpito ja tilintarkastus oli hoidettu Suomessa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että saatu selvitys huomioon ottaen X Ltd:n Suomessa olevalle hallitukselle oli kuulunut paitsi konsernin emoyhtiön edustaminen yhtiössä ja huolehtiminen yhtiön hallinnon ja toiminnan järjestämisestä, myös yhtiön operatiivinen johtaminen ja juoksevan hallinnon hoitaminen. Yhtiöllä oli tämän vuoksi katsottava olleen hallituksen sijaintipaikkakunnalla Helsingissä paikka, jossa liikkeen pysyvistä harjoittamista varten oli ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikka, missä sijaitsee liikkeen johto ja että yhtiöllä oli täten verotuslain 60 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka Helsingissä. Caymansaarten ja Suomen välillä ei ollut solmittu Suomen verotusvaltaa rajoittavaa verosopimusta. X Ltd oli tulo- ja varallisuusverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohta ja 10 § sekä verotuslain 60 § ja 73 §:n 3 momentti huomioon ottaen velvollinen suorittamaan veroa sen tulon perusteella, joka kohdistui Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jälkiverotukset vuosilta 1989 ja 1991. Äänestys 6–2.

A Oy oli tehnyt hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa lisenssisopimuksen, jolla emoyhtiö oli luovuttanut tytäryhtiölleen käyttöoikeuden tavaramerkkiin. Sopimuksen mukaan hollantilainen tytäryhtiö maksoi vuosittain oikeudesta emoyhtiölleen A Oy:lle rojaltia, joka oli kaksi prosenttia konsernin nettomyynistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilenssisopimukset, joiden perusteella konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista viiden prosentin rojaltia nettomyynistään. A Oy oli vuosittain saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi osinkoja. Yhteenlasketut rojaltit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret. Verotarkastuksessa katsottiin, että emoyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojaltisopimus ei ollut markkinaehtoinen vaan alihinnoiteltu. Konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet viiden prosentin mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet kuluina verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Sen vuoksi verotarkastuksessa katsottiin alihinnoitteluun ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

A Oy:n tuloon määrättiin lääninoikeudessa verotuslain 56 ja 73 § huomioon ottaen lisättäväksi 5 000 000 markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osingoista. Hollantilaisen tytäryhtiön tulot olivat olleet lähes kokonaisuudessaan lisenssisopimusten mukaisia rojaltituloja. Katsottiin, että A Oy oli sopinut hollantilaisen tytäryhtiön kanssa taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätöstä ei muutettu korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka perusteli päätöstä lisäksi sillä, että yhtiö ei ollut riittävästi esittänyt selvitystä hollantilai-

KHO 1999/4219

sen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä. Verovuosi 1995. Äänestys 3–2.

KHO 2000/864

Yhtiön, joka oli tanskalaisen yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö, oli tarkoitus vuonna 2000 jakautua kahdeksi eri yhtiöksi. Jakautumisessa syntyvä uusi yhtiö saattoi konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaisesti vähentää sisaryhtiölleen antamansa konserniavustuksen siitä huolimatta, ettei emoyhtiö ollut kotimainen. Ennakkoratkaisu verovuodet 2000 ja 2001. Laki konserniavustuksesta verotuksessa 3 § Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 27 artikla 4 kohta Ks. myös KHO 18.2.1992 T 536 (KHO 1992-B-509) ja KHO 18.2.1992 T 537 (KHO 1992-B-510)

KHO 2000/2583

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että väliyhteisölaki ei soveltunut tilanteessa, jossa suomalaisella emoyhtiö A:lla oli Luxemburgissa tytäryhtiö B S.A., joka oli Luxemburgissa yleisesti verovelvollinen eikä saanut hyväkseen erityisiä veronhuojennuksia. Tytäryhtiöllä puolestaan oli kiinteä toimipaikka Sveitsissä. Asiassa esitetyn selvityksen mukaan tytäryhtiön tuloverotuksen tosiasiallinen taso oli ilmeisesti alle 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä. Verotuksen matala taso johtui siitä, että Luxemburgin ja Sveitsin välisessä verosopimuksessa SA:n kiinteästä toimipaikasta saama tulo oli vapautettu menetelmä artiklan perusteella Luxemburgin verosta. Perusteluina keskusverolautakunta ja korkein hallinto-oikeus totesivat, että ulkomaisena väliyhteisönä ei kuitenkaan pidetä yhteisöä, jonka asuinvaltion kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon, edellyttäen, että yhteisöt siinä valtiossa ovat velvollisia suorittamaan tulostaan veroa, joka ei olennaisesti eroa yhteisöjen Suomessa tulostaan suoritettavasta verosta, eikä yhteisö ole saanut hyötyä tämän valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

KHO 2002/596

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suomalaisen emoyhtiön Belgiassa olevaan tytäryhtiöön, johon sovellettiin sikkäläisen lainsäädännön ns. koordinaatiokeskuk- sia (coordinator centre) koskevia säännöksiä ja joka sen vuoksi sai hyötyä Belgian erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä, voitiin soveltaa väliyhteisölain säännöksiä. Tytäryhtiön tulo voitiin verottaa suomalaisen emoyhtiön tulona Suomen ja Belgian välisen verosopimuksen tai Euroopan yhteisön perustamissopimuksen estämättä.

**KHO 2003:87
(KHO 8.12.2003/
3127)**

Suomalainen yhtiö, jota verotettiin ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (väliyhteisölaki) nojalla Irlannissa asuvan väliyhteisönsä tulosta, ei ollut voinut vähentää vuodelta 1997 väliyhteisön Irlannissa maksamaa veroa, koska yhtiön oma tulos oli kyseiseltä verovuodelta muodostunut tappiolliseksi. Väliyhteisölain tarkoitus on toteuttaa verotus, josta Suomessa asuva perustamalla ulkomaille väliyhteisön sen osakkaana muuten vapautuisi. Lain tarkoituksena ei kuitenkaan ole saada aikaan eri valtioiden päällekkäisten verotusten seurauksena Suomen verotusta ankarampaa verotusta. Tämän vuoksi ja kun väliyhteisölaissa ei ole säädetty ajallista rajoitusta veron hyvittämiselle, yhtiö

saattoi vähentää sanotun Irlannissa maksetun veron sille vuodelta 1998 määrättyistä veroista.

Yhtiön toiminta oli tarkoitus järjestää uudelleen siten, että Alankomaihin perustettava ja siellä rekisteröitävä hakijayhtiön määräysvallassa oleva alakonserni, johon kuuluisivat emoyhtiö ja seitsemän laivayhtiötä, jotka kukin omistaisivat yhden aluksen, jatkaisi yhtiön harjoittamaa merirahtaustoimintaa. Toimintaa harjoitettaisiin aluksilla, jotka vuokrataan alakonsernin emoyhtiön täysin omistamilta tytäryhtiöiltä. Alakonsernin emoyhtiö solmisi rahtaus sopimukset, saisi tulot näistä toimeksiannoista ja maksaisi tytäryhtiöille alusvuokran. Katsottiin, että kuvatuissa olosuhteissa alankomaalaisen alakonsernin emoyhtiö ja sen täysin omistamat tytäryhtiöt harjoittavat laivanvarustustoimintaa. Alakonsernin emoyhtiön tulojen kertyessä pääasiallisesti tästä toiminnasta ei yhtiötä voida pitää ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuna väliyhteisönä. Ennakkoratkaisu vuosille 2003 ja 2004.

**KHO 30.10.2003/
2667**

JP Oyj oli verovuonna hankkinut sveitsiläisen E AG:n koko osakekannan. E AG:n tappiot vuosilta 1996 ja 1997 oli vähennetty verovuoden 1999 tulosta, minkä vuoksi yhtiö ei ollut suorittanut lainkaan tuloveroa Sveitsiin. Jos E AG olisi Suomessa asuva yhteisö, verovuosien 1996 ja 1997 tappiot eivät olisi vuonna 1999 tapahtuneen omistajanvaihdoksen vuoksi vähennettävissä ilman tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaista poikkeuslupaa.

**KHO 2003/49
(KHO 15.8.2003/
1807)**

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 1 momentissa tarkoitettua tuloverotuksen tosiasiallista tasoa laskettaessa tulee verrattavien veron määrien perusteena olla vertailukelpoisilla tavoilla Suomen ja asuinvaltion verolakien mukaan lasketut tulokset. Tämän vuoksi vertailuperusteena käytettävien verojen määrät tuli molemmissa valtioissa laskea kyseisen verovuoden tuloksen perusteella, josta ei oltu vähennetty aikaisempien vuosien tappioita. Kun E AG:n tuloverotuksen tosiasiallinen taso Sveitsissä näin laskettuna ei ollut alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä, ei E AG:tä ollut pidettävä ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuna väliyhteisönä. Verovuosi 1999.

N Oy:n Hong Kongissa asuvaa tytäryhtiötä N Ltd:tä, jonka tulos vuodelta 1995 oli ollut tappiollinen, ei ollut pidetty kyseiseltä tappiovuodelta ulkomaisten väliyhteisöjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuna väliyhteisönä, koska sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso asuinvaltiossaan ylitti 3/5 tuolloin voimassa olleesta yhteisöjen 25 prosentin suuruudesta tuloveroprosentista ylittäen väliyhteisölain mukaisen minimitason. Kun yhteisöverokanta Suomessa vuonna 1996 oli nostettu 28 prosenttiin, Hong Kongin verokanta oli alempi kuin 3/5 Suomen yhteisöverokannasta, minkä vuoksi N Ltd katsottiin N Oy:n vuoden 1996 verotuksessa väliyhteisöksi. N Oy:llä verotettavasta väliyhteisötulosta saatiin vähentää N Ltd:n vuoden 1995 tappio, vaikka N Ltd ei ollut ollut tappiovuonna edellä mainitussa laissa tarkoitettu väliyhteisö ja tappiosta oli esitetty selvitys vasta vuodelta 1996 toimitettavaa verotusta varten. Verovuosi 1996.

**KHO 2003:70
(KHO 16.10.2003/
2480)**

**KHO 2003:79
(KHO 13.11.2003/
2773)**

Ruotsalainen osakeyhtiö, jolla oli Suomessa kiinteä toimipaikka (sivuliike), ja suomalainen osakeyhtiö, joilla oli Alankomaissa rekisteröity emoyhtiö, kuuluivat samaan konserniin. Ruotsalaisen osakeyhtiön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka (sivuliike) ja suomalainen osakeyhtiö saivat antaa toisilleen verotuksessa vähennyskelpoista konserniavustusta. Ennakkoratkaisu vuodelle 2002

KHO 2003/34

Verosopimuksen määräysten perusteella toisessa verosopimusmaassa asuvaksi katsottavan osakeyhtiön osingonjakoon ei sovellettu yhtiöveron hyvityksestä annetun lain säännöksiä, vaikka yhtiö oli rekisteröity Suomessa, kun sillä ei ollut Suomessa elinkeino- tai muuta toimintaa, edustajaa tai kiinteää toimipaikkaa.

KHO 2003/33

Suomessa rekisteröidyllä osakeyhtiöllä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa, toimitiloja, johtoa eikä muutakaan henkilökuntaa, eikä se harjoittanut Suomessa elinkeinotoimintaa tai muutakaan toimintaa. Tuloverolain nojalla se katsottiin Suomessa kotimaiseksi ja Tanskan sisäisen lainsäädännön mukaan kotimaiseksi Tanskassa, jossa sillä oli kiinteä toimipaikka. Kaksoisasumistilanne ratkaistiin Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 26/1997) 4 artiklan mukaan siten, että yhtiötä pidettiin verosopimusta sovellettaessa Tanskassa asuvana, jolloin oikeus verottaa yhtiötä tämän maailmanlaajuisesta tulosta kuuluu Tanskalle. Kun suomalaisten tytäryhtiöiden antamaa konserniavustusta ei ollut annettu yhtiölle täällä harjoitettua elinkeinotoimintaa varten konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n edellyttämällä tavalla, korkein hallinto-oikeus pysytti keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun, jonka mukaan tytäryhtiöiden suomalaiselle emoyhtiölleen antamaa konserniavustusta ei voitu hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa pitää ennakkoratkaisun hakijoina olleiden tytäryhtiöiden verotuksessa vähennyskelpoisena menona.

Ennakkoratkaisu vuosilta 2002 ja 2003 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten.

KHO 2004/12

Veroja, joita suomalaisen A Oyj:n New Yorkissa sijaitseva sivuliike oli maksanut New Yorkin osavaltiolle ja New Yorkin kaupungille, ei A Oyj voinut saada hyvityksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain nojalla. Ne eivät myöskään olleet Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisessä tulo- ja varallisuusveroja koskevassa sopimuksessa tarkoitettuja veroja. Mainittuja veroja ei voitu vähentää A Oyj:n verotuksessa Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:n nojalla. Ennakkoratkaisu

KVL 2004/12

Hakija, joka oli Suomessa yleisesti verovelvollinen ja jota verotettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti, oli suunnitellut aloittavansa arvopapereiden lainaustoiminnan Tukholman Pörssissä sen vakiomilla lainaussopimuksilla. Kyseisillä lainaussopimuksilla arvopapereita voitiin preemiota vastaan antaa lainaksi määräajaksi. Tukholman Pörssi toimi lainaussopimusten selvitysyhteisönä ja asettui sekä lainaksiantajan että lainaksiottajan vastapuoleksi lainaussopimuksessa. Lainaussopimusten ehdot määriteltiin Tukholman Pörssin säännöissä. Tukholman Pörssi harjoittaa ruotsalaisen rahoitusmarkkinoiden valvontaviranomaisen myöntämän toimiluvan perusteella ja valvonnassa arvopaperi- ja johdannaispörssi-toimintaa sekä johdannaiskauppojen selvitystoimintaa.

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 49 artiklassa on kielletty kaikki rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja yhteisössä. Sopimuksen 50 artiklan mukaan palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. Artiklan mukaan palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklan mukaan kielletyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Kun yllä tarkoitettujen lainaussopimusten selvitys tapahtui muualla kuin Suomessa arvopaperien selvitystoimintaa harjoittavassa selvitysyhteisössä tai muussa kuin kotimaisessa optioyhteisössä ja lainaussopimuksen ehdot eivät olleet rahoitustarkastuksen hyväksymät eikä niitä oltu määritelty kotimaisen optioyhteisön tai arvopaperikeskuksen säännöissä, arvopapereiden lainauksen ei katsottu täyttävän elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 6 momentin 3- ja 5-kohdissa säädettyjä edellytyksiä. Tästä huolimatta, ottaen huomioon edellä tarkoitettujen Euroopan yhteisön perustamissopimuksen säännökset sekä sen, että arvopapereiden lainaus täytti EVL 6 §:n 6 momentin 1, 2, 4 ja 6-kohdissa asetetut edellytykset, arvopaperin lainaksiantoa ei pidetty lainaksiantajan verotuksessa luovutuksena. Ennakkoratkaisu vuodelle 2004. Lainvoimainen.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 6 ja 7 momentit Euroopan yhteisön perustamissopimus 49 artikla, 50 artikla ja 56 artikla

X Oyj, joka oli Suomen osakeyhtiölain mukaisesti perustettu ja Suomessa rekisteröity yhtiö, aiottiin muuntaa eurooppayhtiöksi (SE) Euroopan unionin neuvoston asetuksen 2157/2001 2 artiklan 4 -kohdan ja 37 artiklan mukaisesti. Muuntaminen tapahtuisi siten, että yhtiön hallitus laatisi muuntamissuunnitelman sekä selonteon, jotka rekisteröitäisiin ja julkistettaisiin Suomen sisäisen lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Asiasta päättäisi yhtiön yhtiökokous. Muuntamisen jälkeen yhtiön nimi tulisi olemaan "X SE" ja yhtiön rekisteröintivaltio Suomi ja kotipaikka todennäköisesti A:n kunta. Myös yhtiön pääkonttori ja tosiasiallinen johtopaikka olisivat muuntamisen jälkeen Suomessa. Muuntamisen jälkeen yhtiön kaikista muutoshetkellä olevista osakkeenomistajista tulisi eurooppayhtiön osakkeenomistajia samoilla omistusosuuksilla kuin mitä heillä oli ennen kyseistä muutosta.

Eurooppayhtiön säännöistä annetun Euroopan unionin neuvoston asetuksen 1 artiklan mukaan SE on oikeushenkilö, SE:n osakepääoma on jaettu osakkeisiin ja jokaisen osakkeenomistajan vastuu rajoittuu hänen merkitsemäänsä määrään osakepääomasta. Asetuksen 10 artiklan mukaan SE:tä on kohdeltava kuten SE:n sääntömääräisen kotipaikan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettua julkista osakeyhtiötä. Asetuksen 9 artiklan mukaan siltä osin, kuin asetuksessa ei ole asiasta säännöksiä tai asia on säännelty asetuksessa vain osittain, asetuksen piiriin kuulumattomien kohtien

KVL 2004/35

osalta SE:hen sovelletaan SE:tä koskevien yhteisöoikeudellisten toimenpiteiden täytäntöönpanemiseksi annettua jäsenvaltion lainsäädäntöä sekä SE:n sääntömääräisen kotipaikan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustettuun julkiseen osakeyhtiöön sovellettavaa jäsenvaltion lainsäädäntöä. Asetuksen 2 artiklan 4 -kohdan mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettu julkinen osakeyhtiö voidaan muuntaa SE:ksi ja 37 artiklan mukaan muuntaminen ei aiheuta yhtiön purkautumista tai uuden oikeushenkilön syntymistä.

Neuvoston asetuksen mukaan perustettavaa ja Suomessa rekisteröitävää X SE:tä oli verotuksessa pidettävä TVL 3 §:ssä ja 9 §:n 1 momentin 1 -kohdassa tarkoitettuun Suomessa yleisesti verovelvolliseen kotimaiseen yhteisöön rinnastettavana yhteisönä. Ottaen huomioon neuvoston asetuksen säännökset eurooppayhtiön statuksesta, X SE:tä tuli käsitellä verotuksessa vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiölaissa tarkoitettua osakeyhtiötä.

Kun otettiin huomioon TVL 24 §:stä ilmenevät periaatteet sekä se, että osakeyhtiön muuntamista toisentyyppiseksi osakeyhtiöksi ei verotuksessa käsitellä yhtiön purkautumiseen johtavana toimena, ei X Oyj:n muuntamista X SE:ksi pidetty muunnettavan yhtiön purkautumiseen ja uuden yhtiön syntymiseen johtavana tapahtumana. X Oyj:n osakkaan ei muuntamisen yhteydessä katsottu luovuttavan omistamiaan yhtiön osakkeita.

Suomessa elinkeinotoimintaa harjoittavien X SE:n ja sen täysin omistaman kotimaisen tytäryhtiön välillä annettavaa konserniavustusta tuli käsitellä konserniavustuslaissa tarkoitettulla tavalla.

X SE:n katsottiin asuvan Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa tarkoitettulla tavalla Suomessa. X SE:n kokonaan omistamaltaan Ruotsissa asualta tytäryhtiöltä saamia Pohjoismaiden verosopimuksessa tarkoitettuja osinkoja tuli käsitellä Pohjoismaisen verosopimuksen 25 artiklan 3 kappaleen b) -alakohdassa tarkoitettuina verovapaina osinkoina.

X SE:n osakas oli Suomessa varallisuusverovelvollinen omistamiensa X Oyj:n ja yhtiön muunnuttua eurooppayhtiöksi X SE:n osakkeiden osalta. X SE:tä tuli käsitellä varallisuusverolain 5 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaisesti varallisuusverosta vapaana. X SE:n osakkaan omistamien yhtiön osakkeiden verotusarvo tuli määritellä varallisuusverolain 26 §:n I momentin mukaisesti edellyttäen, että yhtiön osake olisi eurooppayhtiöksi muuntamisen jälkeen julkisesti noteerattu lainkohdassa tarkoitettulla tavalla. Ennakkoratkaisu vuosille 2004 ja 2005.

Tuloverolaki 3 §, 9 § 1 momentti 1-kohta, 24 §, Laki konserniavustuksesta verotuksessa 2 § ja 3 §, Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 1 artikla, 3 artikla 1 kappale b- ja c -kohdat, 4 artikla 1 -kappale, 25 artikla 3 kappale b) -alakohta, Varallisuusverolaki 1 § 1 momentti, 2 § 1 momentti 1 -kohta, 3 § 1 momentti 3 -kohta, 5 § 2 momentti 3 -kohta ja 26 § 1 momentti

KHO 2004/65

A Oy ja B Oy kuuluivat kansainväliseen konserniin, jonka emoyhtiöllä C Inc:llä oli kotipaikka Amerikan Yhdysvalloissa. C Inc:n Yhdysvalloissa asuvat tytäryhtiöt omistivat Bermudalla asuvan holdingyhtiön, joka puolestaan omisti Bermudalla ja

Iso-Britanniassa asuvien tytäryhtiöiden kautta A Oy:n ja B Oy:n koko osakekannat. A Oy ja B Oy, jotka harjoittivat Suomessa elinkeinotoimintaa, aikoivat täällä antaa toisilleen konserniavustusta.

Keskusverolautakunta totesi, että A Oy:n ja B Oy:n keskinäinen konsernisuhte muodostui Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta, jotka eivät olleet konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuja kotimaisia yhteisöjä. Verosopimusten mukainen syrjäntäkieltoartikla ei tullut sovellettavaksi, koska Suomen ja Bermudan välillä ei ole verosopimusta eikä Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta voida soveltaa konsernisuhteen muodostuessa Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymys oli Suomen ja Yhdysvaltojen välisen verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleessa tarkoitetuista yrityksistä, joiden pääoman toisessa sopimusvaltiossa asuva välillisesti omisti. Tämän vuoksi tapaukseen oli sovellettava sanotun verosopimuksen mukaista syrjäntäkielto määräystä. Korkein hallinto-oikeus kumosi keskusverolautakunnan päätöksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa A Oy ja B Oy voivat antaa toisilleen konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitetta konserniavustusta. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004.

Kun Luxemburgissa asuvat SICAV-rahastot sulautettiin, sulautumiseen ei sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 §:n 2momenttia. SICAV-rahastojen sulautumiseen voitiin soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 b §:n 4 momentista ilmenevää periaatetta. Kun Suomessa asuva henkilö ja yhtiö olivat osuudenomistajia sulautuvassa Luxemburgiin rekisteröidyssä SICAV-rahastossa, sulautuvan SICAV-rahaston osuuksien vaihtamista vastaanottavan SICAV-rahaston osuuksiin ei pidetty luovutuksena, joka realisoisi luovutusvoiton tai -tappion mainitun henkilön ja yhtiön verotuksessa. Ennakkoratkaisu verovuosille 2002 ja 2003.

KHO 2004/112

Luxemburgin lain mukaan Luxemburgiin perustettu FCP (fonds commun de placement) -tyyppinen sijoitusrahasto katsottiin Suomen verotuksessa läpivirtausyksiköksi. Kyseisessä rahastossa osuuksia omistavan Suomessa yleisesti verovelvollisen FCP-rahaston kautta Amerikan Yhdysvalloista saamaan korko- tai osinkotuloon sovellettiin Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välistä verosopimusta. Äänestys 3–2. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004.

KHO 2004/116

Suomessa yleisesti verovelvollinen osingonsaaja oli oikeutettu yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia (1232/1988) soveltuvin osin noudattaen laskettuun yhtiöveron hyvitykseen toiseen EU:n jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön maksaman osingon perusteella. Hyvitys, joka otettiin myös huomioon osingonsaajan pääomatulona, määräytyi osinkoa jakaneen yhtiön asuinvaltiossaan osingosta todellisudessa maksaman veron perusteella.

KHO 2004/117

A Oy:n kokonaan omistaman tytäryhtiö B Oy:n osakkeet olivat olleet yli vuoden ajan A Oy:n yhtäjaksoisessa omistuksessa sen käyttöomaisuutena. B Oy aikoi alentaa sidottua omaa pääomaansa palauttamalla ylikurssirahaston ja osan osa-

KHO 2005/24

kepääomasta osakkeenomistajalle. Osakepääoman alentaminen tapahtui alentamalla osakkeiden nimellisarvoa. Pääomanpalautus oli rinnastettavissa käyttöomaisuusosakkeiden luovuttamiseen. Kun B Oy palautti sidottua omaa pääomaa alentamalla osakkeiden nimellisarvoa ja ylikurssirahastoa, palautettava määrä ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 § ja 6 b §:n säännökset huomioon ottaen ollut A Oy:lle veronalaista tuloa eikä alennusta vastaava määrä osakkeiden hankintamenoista ollut verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006

KHO 2005/29

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa oli kysymys siitä, voiko Suomessa rekisteröity yhtiö antaa verotuksessaan vähennyskelpoisen konserniavustuksen Iso-Britanniassa rekisteröidylle samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiöllä olosuhteissa, joissa Suomen konserniavustuslain mukaiset edellytykset täyttyivät kotimaisuusvaatimusta lukuunottamatta. Korkein hallinto-oikeus päätti pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisun seuraavaan kysymykseen:

Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 56 artikloja, ottaen huomioon sopimuksen 58 artiklan ja Neuvoston direktiivin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä (90/435/ETY), tulkittava siten, että ne ovat esteenä Suomen konserniavustuslainsäädännön mukaiselle järjestelmälle, jossa konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä verotuksessa on se, että sekä konserniavustuksen antaja että saaja ovat kotimaisia yhteisöjä.

KHO 2005/66

A harjoitti kioskiliiiketoimintaa toiminimellä. Lisäksi hän oli vastuunalaisena yhtiömiehenä isännöintiä ja kiinteistönhoitoa harjoittavassa kommandiitti-yhtiössä. Kioskiliiikkeen elinkeinotoiminnan tulos oli tappiollista verovuosina 1998–2000. A:lle kommandiitti-yhtiön osakkaana jaettu tulo-osuus katsottiin A:n harjoittaman kioskiliiiketoiminnan kanssa saman elinkeinotulolähteen tuloksi niin, että kioskiliiiketoiminnan tappiot voitiin vähentää A:lle vuosittain jaetusta kommandiitti-yhtiön elinkeinotoiminnan tulo-osuudesta. Verovuodet 1998–2001.

KHO 2005:71

A Oyj:n sulautuessa Ruotsissa, Tanskassa ja Norjassa rekisteröityjen sisaryhtiöidensä kanssa eurooppayhtiöksi (SE) Euroopan unionin neuvoston asetuksen 2157/2001 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti voitiin A Oyj:n sulautumiseen SE:ksi soveltaa EVL 52 a-52 b §:istä ilmeneviä periaatteita. Sulautuminen tapahtui noudattaen jatkuvuusperiaatetta ja käyttämättömät yhtiöveron hyvitykset siirtyivät vastaavasti Suomen verosäännösten mukaisesti. Ennakkoratkaisu vuosille 2005–2007.

KHO 2005/74

A Oy:n osakekannasta noin 80 prosenttia omisti kaksi pääomasijoitusrahastoa. A Oy, joka oli konsernin emoyhtiö, omisti suoraan tai välillisesti useita samalla toimialalla toimivia yhtiöitä. A Oy ja sanotut yhtiöt muodostivat A -konsernin. A Oy ei harjoittanut aktiivista liiketoimintaa, eikä sen palveluksessa ollut henkilökuntaa. A Oy:n osakkeenomistajien kesken oli solmittu osakassopimus, jonka mukaan A Oy:n sijoitusten muodostama kokonaisuus realisoidaan viiden vuoden kuluessa sijoitusten tekemisestä. A Oy:n katsottiin harjoittavan pääomasijoitustoimintaa

elinkeinotoiminnan verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Kun A Oy luovuttaa tytäryhtiöidensä osakkeet, sen osakkeista saamat luovutushinnat olivat veronalaista elinkeinotuloa.

A Oy:n tytäryhtiö A GmbH jakautui osittain siten, että osa sen liiketoiminnasta siirrettiin kirjanpitoarvoista osittaisessa jakautumisessa syntyvälle uudelle yhtiölle. A GmbH:n katsottiin osittaisessa jakautumisessa osittain purkautuvan. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 d §:n 2 momentin (717/2004) mukaan osittain purkautuvan A GmbH:n osakkeiden hankintameno ei ollut A Oy:lle vähennyskelpoinen meno eikä purkautuvasta yhtiöstä saatu jako-osa luovutushintana veronalaista tuloa, kun purkautuvan yhtiön osakkeet olisivat olleet edellä mainitun lain 6 b §:n 1 momentissa (717/2004) tarkoitettuja verovapaasti luovutettavia osakkeita.

Osittaisessa jakautumisessa osittain purkautuvan A GmbH:n varat sijoitettiin välittömästi apportiomaisuutena A GmbH:öön ja osittaisessa jakautumisessa syntyneeseen uuteen yhtiöön. Apportti käsitti verotuksessa vaihtona pidettävän luovutuksen, jossa luovutettujen varojen hankintameno ja luovutuksesta saatu vastike olivat samansuuruiset. Tämän vuoksi osittaisen jakautumisen yhteydessä ei muodostunut A Oy:lle veronalaista luovutusvoittoa. Sillä seikalla, ettei purkautumisen yhteydessä saatava jako-osuus ollut veronalaista tuloa, ei ollut asiassa merkitystä. Ennakkoratkaisu verovuodelle 2005.

KHO 2005/75

Suomessa yleisesti verovelvollista henkilöä, jonka katsottiin asuvan Sveitsissä Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 4 artiklan määräysten perusteella, voitiin verottaa Suomessa luovutusvoitosta, jonka hän oli saanut suomalaisten arvopapereiden myynnistä Suomessa.

Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 90/1993) 13 artiklan 6 kappale ja 23 artiklan 1 kappale.

KHO 6.4.2005/761

A:n verovuosi 1999 käsitti kaksi tilikautta eli 1.2.1998–31. 1.1999 ja 1.2.–30.12.1999. A oli antanut toiselle samaan konserniin kuuluvalla osakeyhtiöllä ensimmäisellä tilikaudellaan 544 400 markan konserniavustuksen, minkä vähentämisen jälkeen elinkeinotoiminnan tulos oli 152 markkaa. Jälkimmäisen tilikauden tulos oli 2 924 217 markkaa tappiollinen ja yhdistettyjen tilikausien eli koko verovuoden elinkeinotoiminnan tulos 2 924 065 markkaa tappiollinen. Koska A:n antama konserniavustus oli ylittänyt A:n verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen ennen konserniavustuksen vähentämistä, ei konserniavustusta hyväksytty A:n kuluksi. Verovuosi 1999.

**KHO 22.8.2005/
2063**

Belgialainen yhtiö A myi kuljetus- ja huolintapalveluja Euroopan yhteisön alueella toimiville yrityksille. A:n liiketoimintaa johdettiin Belgiasta. Kaikki A:ta koskevat päätökset ja sopimukset tehtiin Belgiassa. Myös asiakaskontaktit, tilausten vastaanotto ja laskutus hoidettiin Belgiasta. A oli perustanut Suomeen sivuliikkeen, jonka toiminta muodostui kuljetuksista, huolinnasta ja logistiikasta. Sivuliike toimi toimistotiloissa ja sen henkilökunta koostui viidestä liikenteenhoitajasta. Sivuliike hoiti Suomessa perävaunujen ja merikonttien kuljetuksiin liittyviä käytännön järjestelyjä, mm. täällä tapahtuvaan perävaunukaluston vuokraukseen liittyvät

KVL 2005/6

järjestelyt. Sivuliikkeen henkilökunta mm. suunnitteli lastausvaiheessa A:n belgialaisen henkilökunnan kanssa Suomeen tulevien ja täältä lähtevien kuormien kuljetus- ja purkujärjestyksen sekä valvoi Suomeen tulevien kuormien perille toimituksen. A:n katsottiin harjoittavan toimintaa Suomessa sivuliikkeen muodossa toimivasta liikepaikasta. Sivuliikkeen harjoittama toiminta muodosti A:n toimiala huomioon ottaen olennaisen osan yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta. Näissä olosuhteissa sen ei voitu katsoa olevan luonteeltaan yrityksen muuhun toimintaan nähden valmistelevaa tai avustavaa. A:lla katsottiin olevan Suomen ja Belgian välisen tuloverosopimuksen tarkoittama kiinteä toimipaikka Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosille 2004 ja 2005.

KHO 2006:29

Ruotsissa yleisesti verovelvollinen B AB aikoi suorittaa Suomessa yleisesti verovelvolliselle tytäryhtiölleen A Oyj:lle sen oman pääoman tilanteen parantamiseksi ja konsernin sisäisten korollisten velkojen maksamiseksi vastikkeettoman ja ehdottoman aktieägartillskott-nimisen erän. A Oyj:ssä taseessa kyseinen suoritus kirjattiin vapaaseen omaan pääomaan. Katsottiin, että aktieägartillskott-suoritus ei ollut A Oyj:lle veronalaista tuloa, vaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu yhteisön muuna pääomansijoituksena saama erä. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

KHO 2006:32

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa varainsiirtoveroa koskevassa ennakkoratkaisussa oli ratkaistavana kysymys, voidaanko X SA:lle varainsiirtoverolain säännösten nojalla maksuunpanna varainsiirtovero Y Oyj:n X SA:lle apporttina luovuttamista D Oy:n osakkeista, joista X SA antaa Y Oyj:lle vastikkeeksi emittoimiaan uusia osakkeita.

Korkein hallinto-oikeus päätti pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisun seuraavan kysymykseen: Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklaa ja pääoman hankintaa koskevista väilillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin (69/335/ETY) 12 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että ne estävät varainsiirtoveron perimisen silloin, kun arvopapereita luovutetaan edellä kerrotulla tavalla apporttina osakeyhtiölle, joka antaa vastikkeeksi omia uusia osakkeitaan.

KHO 2006:36

Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö omisti Ruotsissa kotipaikan omaavan osakeyhtiön osakkeita, joiden osuus yhtiön osakepääomasta ja äänivallasta oli 27,2 prosenttia. Kun otettiin huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskeva 43 artikla ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva 56 artikla, tuli varallisuusverolain 27 §:n säännöstä muun kuin julkisesti noteeratun osakkeen verotusarvon ja matemaattisen arvon laskemisesta soveltaa myös tuon ruotsalaisen osakeyhtiön osakkeisiin. Ennakkoratkaisu. Verovuodet 2004 ja 2005.

KHO 2006:75

A Oy:n Alankomaissa asuvalta tytäryhtiöltään A B.V:ltä ylikurssirahaston palautuksena saama suoritus katsottiin Alankomaiden sisäisessä verolainsäädännössä suoritukseksi, johon sovellettiin osingonjaon verotusta koskevia säännöksiä. Suoritukseen oli näin ollen sovellettava Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen määräyksiä osingosta, jolloin verotusoikeus oli Suomella. Verosopimuk-

sen estämättä voitiin suorituksen verotuksessa Suomessa soveltaa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti luovutusvoiton verottamisesta annettuja EVL:n säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuodelle 2005.

Saksassa rekisteröidyn avoimen kiinteistösijoitusrahaston lukuun aiottiin hankkia suomalaisen kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen osuus. Kommandiittiyhtiö omisti Suomessa kiinteistön eikä sillä ollut muuta toimintaa.

KVL: 2006/1

Sijoitusrahaston tuotoista verotettiin Saksassa suoraan yksittäistä rahasto-osuuden omistajaa. Rahasto oli kuitenkin Saksassa erillinen verovelvollinen, joka oli erikseen vapautettu yhteisöveron maksuvelvollisuudesta. Sijoitusrahastoa pidettiin tuloverolain tarkoittama itsenäisenä tuloverosubjektina ja Suomessa rajoitetusti verovelvollisena. Rahastoa pidettiin Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen soveltamisalaan piiriin kuuluvana henkilönä.

Rahastolle kuuluvaa osuutta kommandiittiyhtiön verotettavasta tulosta pidettiin tuloverolain 10 §:n 6 kohdassa tarkoitettuna Suomesta saatuna tulona, josta rahaston tuli maksaa Suomessa tuloveroa. Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen 6 artiklan mukaan tuloa voitiin verottaa Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosille 2005–2007.

Ruotsalaisella X AB:llä oli Suomessa kiinteä toimipaikka X AB Helsingforsfilialen. Yhtiö omisti kokonaan ruotsalaisen Y AB:n osakekannan. Myös Y AB:llä oli Suomessa kiinteä toimipaikka Y AB Helsingforsfilialen. Y AB sulautui tytäryhtiösulautumisella emoyhtiönsä X AB:hen. Sulautuminen tapahtui Ruotsin lainsäädännön mukaan niin, että sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyivät toimintaa jatkavalle yhtiölle ja sulautuva yhtiö purkautui selvitysmenettelyttä. Samassa yhteydessä Y AB:n kiinteän toimipaikan varat ja velat siirtyivät kirjanpitoarvoistaan X AB:n kiinteälle toimipaikalle, joka jatkoi ensin mainitun kiinteän toimipaikan toiminnan harjoittamista. Y AB:n kiinteän toimipaikan varat jäivät näin ollen edelleen liittymään Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toimintaan. Y AB:n kiinteän toimipaikan toiminnan jatkamista X AB:n kiinteän toimipaikan puitteissa pidettiin sulautumiseen verrattavana ilmiönä. Kun otettiin huomioon EVL 52 b §:n 1, 2 ja 3 momenteista ilmenevät periaatteet, verotuksessa oli noudatettava jatkuvuusperiaatetta. Y AB:n kiinteää toimipaikkaa verotettiin sille kuuluvasta tulosta siihen saakka, kun ruotsalaisten yhtiöiden sulautuminen oli tullut voimaan. Ennakkoratkaisu vuodelta 2006.

KVL: 2006/3

Suomalainen A Oy aikoi sulautua yhdessä sisaryhtiöidensä kanssa islantilaiseen emoyhtiönsä, joka sulautumisessa muuttui eurooppayhtiön säännöistä annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 2157/2001 tarkoitetuksi eurooppayhtiöksi (SE). Syntyvän eurooppayhtiön sääntömääräinen kotipaikka tuli sijaitsemaan Islannissa. Sulautumisessa A Oy:n kaikki varat ja velat jäivät liittymään eurooppayhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Sulautumiseen voitiin soveltaa EVL 52 a-52 b §:n jatkuvuusperiaatetta.

KVL: 2006/70

Luonnollinen henkilö A oli saanut ulkomaisen väliyhteisönsä kautta sanotun väliyhteisön omistamien yhtiöiden osakkeiden myynnistä tuloa, jota oli pidettävä tuloverolain luovutusvoiton verottamista koskevien säännösten mukaisena tulona

KHO 2007:7

ja jota oli A:n kuoltua verotettava hänen kuolinpesänsä tulona. Tulo oli yksinomaan pääomatuloa, eikä siihen ollut sovellettava osinkotulon tapaan jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Verovuosi 2001.

**KHO 2007:10
(= KVL:2006/59)**

A Ky:n toimialana ja tarkoituksena oli tehdä suoraan tai konserniyhtiöidensä kautta sijoituksia kiinteistöihin, kiinteistöyhtiöihin tai vastaaviin. A Ky:tä hallinnoi osakeyhtiömuotoinen vastuunalainen yhtiömies ja sen äänettöminä yhtiömiehinä olivat sijoittajat. A Ky:n toiminta muodostui Suomessa sijaitseviin kehitettäviin kiinteistökohteisiin tehtävistä sijoituksista. Sijoituskohteiden hankinnat rahoitettiin huomattavalta osin lainavaroin. A Ky:n tuotot tulivat muodostumaan sijoituskoh-teista kertyvistä vuokratuotoista ja kohteiden arvonnoususta, joka oli tarkoitus realisoida myymällä kohteet ennen yhtiön määräaikaisen toimikauden päättymistä.

A Ky:tä oli pidettävä tuloverolain 9 §:n 5 momentissa tarkoitettuna yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavana kommandiittiyhtiönä, joka ei ollut velvollinen perimään lähdeveroa rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehensä tulo-osuuteen sisältyvästä tulosta muulta kuin siltä osin kuin tulo olisi ollut rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana veronalaista.

**KHO 2007:11
(= KVL:2006/10)**

A Ky:n toimialana ja tarkoituksena oli tehdä sijoituksia pääomasijoitustoimintaa harjoittaviin rahastoihin, sijoitusyhtiöihin tai vastaaviin. A Ky:tä hallinnoi osakeyhtiömuotoinen vastuunalainen yhtiömies ja sen äänettöminä yhtiömiehinä olivat sijoittajat. A Ky hankki toimintanaan äänettömän yhtiömiehen yhtiöosuuksia tai vastaavia henkilöyhtiöistä tai rahastoyhtiöistä ja saattoi ottaa lyhytaikaista lainaa esimerkiksi sijoitustensa väliaikaista rahoitusta varten. A Ky:n toimikausi oli määräaikainen ja sen tulot tulivat muodostumaan pääasiassa sijoituksista irtautumisista saatavista tuloista.

A Ky:tä oli pidettävä tuloverolain 9 §:n 5 momentissa tarkoitettuna yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavana kommandiittiyhtiönä, joka ei ollut velvollinen perimään lähdeveroa rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehensä tulo-osuuteen sisältyvästä tulosta muulta kuin siltä osin kuin tulo olisi ollut rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana veronalaista.

KHO 2007/92

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa oli kysymys siitä, voiko Suomessa yleisesti verovelvollinen osakeyhtiö antaa verotuksessaan vähennuskelpoisen konserniavustuksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiölle sen niin sanottujen pääomatappioiden kattamiseksi. Asian vireillä ollessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 18.7.2007 toisessa asiassa C-231/05, Oy AA ennakkoratkaisun, jonka mukaan Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä (eli Suomen konserniavustujärjestelmä), jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa. Ottaen huomioon yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Oy AA lausuman korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei se seikka, että tappiot Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvassa konserniyhtiössä mahdollisesti muodostuvat lopullisiksi ja niiden vähentämiseen

koko konsernin tasolla muodostuneesta tulosta ei ole muuta tapaa kuin konserniavustuksen myöntäminen Suomessa asuvasta konserniyhtiöstä sanotulle Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle tappiolliselle konserniyhtiölle, ole peruste, jonka mukaan konserniavustuslain yhteisöjen kotimaisuutta koskeva vaatimus tulisi katsoa EY 43 artiklan vastaiseksi. Ennakkoratkaisu verovuosi 2006.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa oli kysymys siitä, voiko Suomessa yleisesti verovelvollinen osakeyhtiö antaa verotuksensa vähennyskelpoisen konserniavustuksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiölle.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen lausuttua asiassa korkeimman hallinto-oikeuden pyynnöstä antamassaan ennakkoratkaisussa, että Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sen kaltainen jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä, jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa, korkein hallinto-oikeus on hylännyt valituksen, jossa on vaadittu Iso-Britanniassa asuvalle samaan konserniin kuuluvalla yhtiölle annetun konserniavustuksen vähentämistä sen antajan verotuksessa Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosilta 2004 ja 2005 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten.

Suomalainen A Oy aikoi sulautua islantilaiseen emoyhtiönsä, joka yhtiömuodoltaan vastasi osakeyhtiötä. Sulautumisessa A Oy:n kaikki varat ja velat jäivät liittymään islantilaisen emoyhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Sulautuminen oli tarkoitus toteuttaa fuusiodirektiivin (2005/56/EY) mukaisena absorptiosulautumisena. Direktiiviä sovelletaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden lisäksi muissa Euroopan talousalueeseen kuuluvissa maissa.

KVL 2007/38

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan sulautumista koskevia säännöksiä voidaan soveltaa Euroopan unionin jäsenvaltioissa asuviin yhtiöihin. Kun kuitenkin otettiin huomioon Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 43 artiklassa sekä Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 31 artiklassa säädetty sijoittautumisoikeus, sulautumiseen sovellettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a - 52 b §:istä ilmenevää jatkuvuusperiaatetta, vaikka vastaanottavan yhtiön kotipaikka sijaitisi muussa Euroopan talousalueen valtiossa kuin Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisu vuosille 2007 ja 2008.

Ulkomaisen yhtiön tarkoituksena oli omistaa ja operoida ulkomailta Suomen alueelle ulottuvaa sähkönsiirtokaapelia Suomessa. Sähkökaapelin lisäksi yhtiö omisti Suomessa kaapeliin liittyvän muuntoaseman, joka muuntaa tasavirtana valtioiden rajan yli siirrettävän sähköön vaihtovirraksi ennen sen syöttämistä Suomen kansalliseen sähköverkkoon. Yhtiöllä ei ollut Suomessa palveluksessaan omaa henkilökuntaa, vaan toiminnassa tarvittavat huolto- ja ylläpitopalvelut hankittiin ostopalveluina ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Yhtiöllä katsottiin olevan Suomessa kiinteä toimipaikka. Ennakkoratkaisu vuodelle 2007.

KVL 2007/52

Suomalainen julkisesti noteeraamaton yhtiö A Oy aikoi jakaa osinkoa ruotsa-

KVL 2008/27

laiselle yhtiölle X AB:lle. X AB omisti noin 9 prosenttia A Oy:n osakekannasta. Verosopimuksen määräysten mukaan osinkoa voitiin verottaa Suomessa ja siihen kohdistui 15 prosentin suuruinen lähdevero. Hakemuksen olosuhteissa X AB:n saama osinko oli Ruotsissa verovapaata tuloa.

EU-oikeuden selvät, täsmälliset ja ehdottomat normit ovat välittömästi sovellettavaa oikeutta ja jäsenvaltioiden viranomaisten on jätettävä soveltamatta sellaisia sisäisen lainsäädännön säännöksiä, jotka ovat tällaisten normien vastaisia. Perustamissopimuksen 56 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Näiden periaatteiden on katsottava merkitsevän muun muassa sitä, että Suomesta osinkotuloa saava rajoitetusti verovelvollista osingonsaajaa ei saa verottaa ankarammin kuin vastaavassa tilanteessa olevaa Suomessa yleisesti verovelvollista osingonsaajaa.

Veron perimisen X AB:n saamasta osinkotulosta katsottiin merkitsevän rajoitetusti verovelvollisen osingonsaajan ankarampaa verotusta verrattuna vastaavassa tilanteessa olevaan Suomessa yleisesti verovelvolliseen. Kun otettiin lisäksi huomioon, että X AB:llä ei ollut mahdollisuutta saada lähdeveron hyvitystä Ruotsissa, ei osingosta, joka maksettiin ruotsalaiselle X AB:lle, ollut perittävä lähdeveroa Suomessa. Ennakkoratkaisu vuodelle 2008.

KHO 2008:37

Hakija aikoi vaihtaa luxemburgilaisen SICAV-rahaston erään alarahaston osakkeet toisen vastaavanlaisen alarahaston osakkeisiin. Alarahastoilla oli kullakin oma osakesarjansa, jolla oli oikeus tiettyyn alarahastoon kuuluvaan varallisuuteen. Kun alarahaston osakkeita vaihdettiin toisen alarahaston osakkeisiin, vaihdossa saatujen osakkeiden oikeudet kohdistuivat eri varallisuuteen kuin aikaisemmin omistetut osakkeet. Vaihtoa oli pidettävä tuloverolain 45 §:ssä tarkoitettuna luovutuksena, johon sovellettiin tuloverolain luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä. Kyseistä luovutusta ei voitu rinnastaa osakkeen muuntamiseen toisenlaisiksi osakkeiksi. Ennakkoratkaisu vuosille 2008 ja 2009. Tuloverolaki 45 § 1 mom ja 46 § 1 mom. EI MUUTOSTA KHO 27.4.09 T 1010.

KHO 2009:70

Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ää ei sovellettu A Oyj:n verotuksessa sen saadessa alihintaan osakkeita samaan konserniin kuuluvalta ruotsalaiselta yhtiöltä. A Oyj:n saaman edun osalta kysymys oli tilanteesta, johon verotusmenettelystä annetun lain 29 § sanamuotonsa perusteella sinänsä soveltuu. Koska järjestelyn ei voitu katsoa tapahtuneen hakemuksessa ilmenneiden tietojen perusteella osingosta menevän veron välttämiseksi, A Oyj:n saamaa etua ei ollut perusteltua lukea yhtiön tuloksi verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettuna peiteltyä osinkona.

A Oyj:n suomalainen tytäryhtiö luovutti alihintaan ulkomaisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeet konserniin kuuluvalla toiselle yhtiölle. Koska luovutettuja osakkeita voitiin hakemuksen olosuhteissa pitää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 b §:ssä tarkoitettulla tavalla verovapaasti luovutettavina osakkeina, luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut

käypää hintaa käytettäessä. Näissä olosuhteissa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n säännös ei tullut tytäryhtiön verotuksessa sovellettavaksi. Tytäryhtiön tuloon ei tullut tehdä lisäystä myöskään verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n nojalla. Ennakkoratkaisu verovuosille 2007 ja 2008.

Suomessa yleisesti verovelvollinen A Oy omisti Mansaarella asuvan B Ltd:n, joka verotettiin ulkomaisena väliyhteisönä. B Ltd:n tilikausi oli kalenterivuosi. Yhtiön kotipaikka oli tarkoitus siirtää pois Mansaarelta kesken tilikauden. B Ltd:n katsottiin olevan ulkomainen väliyhteisö siihen hetkeen asti, jolloin yhtiö lakkasi olemasta Mansaarella asuva. Ennakkoratkaisu vuosille 2009 ja 2010.

KVL 2009/50

Alankomaalainen eläkerahasto S ABP sijoitti varoja suomalaisiin kohteisiin Alankomaihin perustetun "Fonds voor Gemene Rekening" (FGR) -muotoisen rahaston kautta. Sijoituksille kertyi Suomesta osinkotuottoja.

KVL 2009/72

Alankomaiden lainsäädännön mukaan FGR-muotoinen rahasto oli yhtiöittämätön siirtokelpoisten arvopapereiden ja muiden varojen sijoittamistarkoitusta varten sopimuksin perustettu varojen yhteisomistajuus. Rahasto ei ollut itsenäinen juridinen oikeushenkilö. Kyseisiä varoja säilytettiin ja hallinnoitiin sijoittajien nimissä ja -lukuun. Rahaston sijoittajat eivät voineet luovuttaa rahastoon tehtyjä sijoituksia muulle kuin rahastolle itselleen. Rahastosopimuksen mukaan rahaston varojen tuottamaa tuottoa ei jaettu sijoittajille automaattisesti, vaan hallinnointiyhtiö päätti mahdollisesta jaosta aina erikseen. Rahasto oli Alankomaiden kansallisen lainsäädännön mukaan verotuksessa läpivirtausyksikkö ja rahaston tuotto katsottiin sijoittajien verotuksessa Alankomaissa sijoittajien tulon alkuperäiseltä lähteeltä saamaksi tuloksi sinä verovuonna, jona kyseinen tulo oli kertynyt rahastoon. Alankomaiden verotuksessa ei sijoittajien verotuksen kannalta ollut merkitystä sillä, jakoiko rahasto lainkaan varoja sijoittajille.

FGR-rahastoa pidettiin Suomessa toimitettavassa verotuksessa ja Suomen ja Alankomaiden verosopimusta sovellettaessa läpivirtausyksikkönä, joka ei ollut erillinen verovelvollinen ja verosopimussubjekti. Suomessa olevasta lähteestä saatavan osinkotulon kulkeminen läpivirtausyksikkönä pidettävän FGR-rahaston kautta ei estänyt Suomen ja rahaston kautta tuloa saavan sijoittajan asuinvaltion välisen verosopimuksen soveltamista Suomessa. Hakemuksessa oli selvitetty S ABP:n asuvan Alankomaissa Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen mukaisesti. S ABP:n FGR-rahaston kautta Suomesta saamiin osinkotuloihin voitiin soveltaa kyseistä verosopimusta. Ennakkoratkaisu vuosille 2009 ja 2010.

Tuloverotus - Väliyhteisö - Väliyhteisön osakas - Ulkomaisen veron hyvitys - Sama tulo

KHO 2010:7

A oli omistanut Liechtensteiniin perustetun yhtiön, B Ltd:n. Yhtiö oli katsottu väliyhteisöksi ja sen tulo oli Suomessa verotettu A:n väliyhteisötulona. Yhtiö oli maksanut A:lle osinkoa, josta oli peritty Liechtensteinissa lähdeveroa. Liechtensteinissa A:lle maksetusta osingosta peritty lähdevero ei ollut sellaista samasta tulosta maksettua veroa, jonka A olisi voinut vähentää siitä verosta,

joka hänelle oli Suomessa väliyhteisötulosta määrätty. Verovuodet 1999 ja 2000.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994) 6 § 1 momentti

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995) 3 § 1 momentti

KHO 2010:15

Elinkeinotulon verotus - Rajoitetusti verovelvollinen - Lähdevero - EU-oikeus - SICAV-yhtiö - Osinko

A Oy on Luxemburgin lainsäädännön mukaan perustetun vaihtuvapääomaisen SICAV-yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö. SICAV-yhtiön yhtiömuotoa vastaavaa ei tunneta Suomen lainsäädännössä. SICAV-yhtiö ei ole direktiivissä 90/435/ETY tarkoitettu yhtiö. SICAV-yhtiö on asuinvaltiossaan vapautettu tuloveron suorittamisesta. Näistä seikoista huolimatta, kun otetaan huomioon EY 43 ja 48 artiklat, A Oy:n ei ollut perittävä SICAV-yhtiölle maksastaan osingosta lähdeveroa. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen 18.6.2009 asiassa C-303/07 antama tuomio

Tuloverolaki 9 § 1 momentti 2 kohta ja 10 § 6 momentti

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 § ja 3 § 1 ja 5 momentti (719/2004)

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 48 artiklat (joista on tullut Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 49 ja 54 artiklat)

KHO 2010:73

Elinkeinotulon verotus - Siirtohinnoitteluoikaisu - Markkinaehtoinen korko

Pohjoismaiseen konserniin kuuluvalla A Oy:llä oli elokuuhun 2005 asti konsernin ulkopuoliselta riippumattomalta osapuolelta elinkeinotoimintaa varten otetut kaksi lainaa, joiden kokonaiskorkoprosentti oli 3,135 - 3,25. Yhtiön pitkäaikaiset lainat olivat runsaat 36 miljoonaa euroa ja yhtiön omasta puolestaan antamat vakuudet noin 41 miljoonaa euroa. Elokuussa 2005 konsernin koko rahoitus järjestettiin uudelleen. A Oy maksoi uudelleenrahoitukseen liittyen pois vanhat pankkilainansa ja otti uuden lainan ruotsalaiselta konserniyhtiöltä B AB:ltä. Konserniyhtiöiden välisissä lainoissa käytettiin korkoprosenttia 9,5. Korkoprosenttiin olivat vaikuttaneet ulkopuolisilta otettujen pankkilainojen, riskilainojen sekä osakkailta saatujen lainojen korkoprosentit. Uudelleenrahoituksen jälkeen A Oy:n pitkäaikaiset lainat olivat runsaat 38 miljoonaa euroa ja konserniin kuuluvien yritysten puolesta antamat vakuudet noin 300 miljoonaa euroa. A Oy:n pääomarakenteessa ei tapahtunut olennaisia muutoksia uudelleenrahoituksessa. A Oy ei ollut saanut konsernin rahoitusyhtiönä toimineelta B AB:ltä tai muuten sellaisia rahoituspalveluja, joita tulisi ottaa huomioon koron markkinaehtoisuuden arvioinnissa.

A Oy:n B AB:lle maksamat korot olivat ylittäneet selvästi määrän, joka olisi maksettu toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Vähennyskelpoisten korkojen määrää ei voitu myöskään suoraan määrittää koko konsernin ulkopuolisen rahoituksen keskimääräisen 7,04 prosentin koron perusteella tilanteessa, jossa yhtiön oma luottokelpoisuus ja muut olosuhteet olisivat mahdol-

listaneet olennaisesti edullisemman rahoituksen. A Oy:n verotettavaan tuloon verovuodelta 2005 oli siten lisättävä vähennyskeltottomiksi katsottuja korkoja 9,5 ja 3,25 prosenttiin erotusta vastaavana määränä 845 354 euroa.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 18 § 1 momentti 2 kohta

Laki verotusmenettelystä (1558/95) 31 §

Välitön verotus - SICAV-yhtiö - Voitonjako - Osinko

KHO 2010/470

A Oy sai luxemburgilaiselta vaihtuvapääomaiselta SICAV-rahastoyhtiöltä voitonjakoa. Yhtiön ennakkoratkaisuhakemuksessaan esittämän mukaan SICAV-yhtiön omistus oli jaettu osakkaille kuuluviin osuuksiin, joiden perusteella osakkailla oli oikeus osallistua rahaston yleiskokoukseen, äänioikeus rahaston kokouksessa sekä oikeus vaatia osuutta yhtiön tuotoista ja osuutta yhtiötä purettaessa. Osakkaat vastasivat yhtiön vastuista ja velvollisuuksista vain siihen sijoittamansa pääoman puitteissa. SICAV-yhtiön johto muodostui osakkaiden valitsemasta hallituksesta tai hallintoneuvostosta. SICAV-yhtiö oli Luxemburgissa vapautettu maksamasta tuloveroa. Luxemburgin verotuksessa SICAV-yhtiön voitonjako katsottiin osingoksi. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n SICAV-yhtiöltä saamaa voitonjakoa oli pidettävä osinkona myös Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Ennakkoratkaisu vuosille 2006 ja 2007.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §

Tuloverolaki 33 d § 4 momentti

Elinkeinotulon verotus - Väilyhteisö - Käyttöomaisuusosakkeiden luovutus - Kiinteistöyhtiötä omistava holdingyhtiö

KVL 2010/24

A Oy omisti X Corp.:n, jonka kotipaikka oli Brittiläisillä Neitsytsaarilla. X Corp. oli verotettu A Oy:n väilyhteisönä. X Corp. aikoi myydä omistamansa kyproslaisten yhtiöiden B Ltd:n, C Ltd:n ja D Ltd:n osakekannat.

X Corp.:iin oli sovellettava elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä, kun määritettiin sitä tuloa, joka A Oy:n verotuksessa oli katsottava väilyhteisölaissa tarkoitetuksi osuudeksi ulkomaisen väilyhteisön tuloon. X Corp.:n luovuttaessa B Ltd:n, C Ltd:n ja D Ltd:n osakkeet luovutuksiin sovellettiin siten elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6b §:n säännöksiä. Osakkeiden luovutusta voitiin A Oy:n väilyhteisötuloa laskettaessa pitää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin sekä 6b §:n mukaisesti verovapaana luovutuksena, mikäli näissä lainkohdissa tarkoitettujen edellytykset täyttyivät.

D Ltd oli holdingyhtiö, joka omisti kahdeksan kiinteistöyhtiötä eikä yhtiöllä ollut muuta toimintaa. D Ltd:tä pidettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuna osakeyhtiönä, jonka toiminta tosiasiallisesti käsitti pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. D Ltd:n osakkeita ei sen vuoksi katsottu verovapaasti luovutettaviksi osakkeiksi A Oy:n väilyhteisötuloa laskettaessa.

Ennakkoratkaisu vuosille 2010 ja 2011.

Laki ulkomaisten väilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 4 § 1 mom

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 1 momentti 1-kohta ja 6b §

EI MUUTOSTA KHO 23.2.2011 T 450

KVL 2010/33

Elinkeinotulon verotus - Osinkojen verotus - Kansainvälisen verosopimuksen soveltaminen

Suomalainen julkisesti noteerattu yhtiö A Oyj omisti Luxemburgin lain mukaan perustetun ja siellä rekisteröityä kotipaikkaansa pitävän, pääomarahastoa hallinnoivan yhtiön X S.A:n (société anonyme) osakkeita. X S.A.:n pääoma oli kiinteää. A Oyj:n omistusosuus oli yli kymmenen prosenttia yhtiön osakepääomasta. X S.A. oli Luxemburgin veroviranomaisen todistuksen mukaan siellä asuva ja se oli Luxemburgin erikoissijoitusrahastoja koskevan lain (ns. SIF-laki) ja verotuskäytännön perusteella vapautettu yhteisön tuloverosta.

Luxemburgilaisen kiinteäpääomaisen yhtiön katsottiin olevan suomalaista osakeyhtiötä vastaava yhteisö, jonka jakamaan osinkoon voitiin Suomen verotuksessa soveltaa osinkoja koskevia säännöksiä. Yhtiön A Oyj:lle maksama osinko ei ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6a §:n ja verosopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen c-kohdan mukaan A Oyj:n veronalaista tuloa.

Ennakkoratkaisu vuosille 2010–2012

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §

Suomen ja Luxemburgin välinen verosopimus 23 artikla 1 kappale c-kohta

KHO 2011:38

Väliön verotus - Väliyhteisötulon verotus - Purkuhakemus - Menettelyvirhe - Ennakkoratkaisun pyytämättä jättäminen

Konsernin Suomessa yleisesti verovelvollinen emoyhtiö A Oyj oli omistanut Belgiaan perustetun rahoitusyhtiön B N.V:n osakekannan. A Oyj oli hakenut ennakkoratkaisua vuosilta 1999–2000 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten. Keskusverolautakunta katsoi päätöksessään 23.8.1999 ja yhtiön valituksen johdosta myös korkein hallinto-oikeus päätöksessään 20.3.2002, että emoyhtiö A Oyj:tä voitiin asianomaisen verosopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen säännösten estämättä verottaa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain nojalla, kun tämän lain edellytykset sinänsä täyttyivät. Vuosilta 1999 ja 2000 toimitetuissa verotuksissa B N.V:n tulo verotettiin yhtiön väliyhteisötulona.

Näiden päätösten jälkeen Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 12.9.2006 tuomion asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd). Sen mukaan EY 43 ja EY 48 artiklaa oli tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ellei sitten tällainen sisällyttäminen koske ainoastaan puhtaasti keino-tekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero. Tällaista verotustoimenpidettä ei yhteisöjen tuomioistuimen mukaan saatu soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vas-

taanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun C-196/04 jälkeen yhtiö haki korkeimmalta hallinto-oikeudelta väliyhteisötulon verotusta koskevien päätösten purkamista. Hakemuksen johdosta korkein hallinto-oikeus totesi muun muassa, että purkuhakemuksen kohteena ollut korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä tehtäessä jäsenvaltioiden väliyhteisölainsäädännön yhteensopivuus yhteisön oikeuden kanssa ei ollut yhteisöjen tuomioistuimen arvioitavana. Kun kysymys oli tulkinnanvarainen eikä asiassa tehty tästä huolimatta ennakkoratkaisupyyntöä yhteisöjen tuomioistuimelle, asiaa käsiteltäessä oli tapahtunut menettelyvirhe, joka oli voinut olennaisesti vaikuttaa asian ratkaisuun.

B N.V. oli sen toiminnasta saadun selvityksen perusteella todellisuudessa asettautunut Belgiaan ja tosiasiallisesti harjoittanut siellä taloudellista toimintaa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisussa C-196/04 tarkoitetulla tavalla. Näin ollen asiassa tehdyt päätökset ovat kyseisen ratkaisun valossa olleet myös yhteisön oikeuden vastaisia ja siten sisällöllisesti virheellisiä. Kun lisäksi asian taloudellinen merkitys oli huomattava ja yhtiö oli tehnyt purkuhakemuksen välittömästi yhteisöjen tuomioistuimen mainitun ratkaisun antamisen jälkeen, korkein hallinto-oikeus purki keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden päätökset sekä tältä osin vuodelta 1999 ja 2000 toimitetut verotukset ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuodet 1999 ja 2000.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994)

Hallintolainkäyttölaki 63 § 1 ja 2 momentti

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43, 48 ja 234 artikla (nykyään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 49, 54 ja 267 artikla)

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa C-196/04 Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd

Ulkomainen väliyhteisö - Valtiovarainministeriön asetus - Valtiovarainministeriön asetuksen puuttuminen - Musta lista

KHO:2011:42

Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön välillisessä omistuksessa oli Singaporeen rekisteröity yhteisö. Valtiovarainministeriö ei ollut antanut vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa sovellettavaa väliyhteisölain 2 §:n 5 momentissa tarkoitettua asetusta niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. Tämän vuoksi singaporelaista yhteisöä ei voitu pitää väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 2 kohdan säännös huomioon ottaen ulkomaisena väliyhteisönä.

Ennakkoratkaisu vuodelta 2009 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta varten.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 § 1 momentti ja 3 momentti 2 kohta sekä 5 momentti

Elinkeinotulon verotus - Yleisesti verovelvollinen - Lähdeveron hyvittäminen - Tietokoneohjelmisto - Käyttöoikeus - Rojalti - Liiketulo - Japani - Kiinan kansantasavalta - Korean Tasavalta

KHO:2011:101

Yhtiö oli luovuttanut Japanissa, Kiinan kansantasavallassa ja Korean Tasavallassa asuville asiakkailleen oikeuden kehittämänsä tietokoneohjelman käyttöön. Tietokoneohjelmat oli toimitettu asiakkaille CD-ROM-levyillä, joilta ohjelma oli ollut asennettavissa asiakkaiden tietokoneille. Asiakkaat olivat käyttäneet tietokoneohjelmaa liiketoiminnassaan. Asiakkailta ei ollut oikeutta myydä tai levittää tietokoneohjelmistoa edelleen. Yhtiön asiakkailtaan saamia suorituksia pidettiin Suomen ja Japanin, Kiinan kansantasavallan sekä Korean Tasavallan välisten verosopimusten 7 artikloissa tarkoitettuina liiketuloina.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 3 §

Suomen Tasavallan ja Japanin välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 23 artikla

Suomen tasavallan hallituksen ja Kiinan kansantasavallan hallituksen välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 23 artikla

Suomen Tasavallan ja Korean Tasavallan välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 22 artikla

KVL:021/2011

Kansainvälinen verotus - Sijoitusrahasto - Lähdeverotus - EU-oikeus

Norjalainen sijoitusrahasto A oli Norjan sijoitusrahastolain mukainen, sijoitusrahastodirektiivissä (85/611/ETY) tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä. Sen varoja hallinnoi norjalainen osakeyhtiömuotoinen rahastoyhtiö. Sijoitusrahasto oli Norjassa erillinen oikeushenkilö ja yleisesti verovelvollinen saamastaan tulosta. Sijoitusrahaston voitiin katsoa olevan keskeisiltä ominaisuuksiltaan samanlainen kuin suomalainen sijoitusrahasto. Sijoitusrahaston saamat osingot ja luovutusvoitot oli erityisillä säännöksillä vapautettu pääosin tuloverosta.

Kun sijoitusrahasto A oli sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä, ei sen ja vastaavan suomalaisen sijoitusrahaston välillä katsottu olevan objektiivisia eroja. Sijoitusrahastojen erilaista verotuskohtelua ei voitu myöskään perustella tarpeella turvata verojärjestelmän johdonmukaisuus tai verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten katsottiin näin ollen edellyttävän tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamista norjalaiseen sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettuun sijoitusrahastoon.

Sijoitusrahasto A ei tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella ollut Suomessa verovelvollinen suomalaisista pörssiyrityksistä saamastaan osinkotulosta. Sijoitusrahasto A:n saama osinkotulo oli siten vapautettu lähdeverosta. Ennakkoratkaisu vuosille 2010–2011.

Tuloverolaki 3 ja 20 §

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 63 artikla

Sopimus Euroopan talousalueesta 40 artikla

Ulkomaisten väliyhteisön osakkaan verotus - Teollinen tuotantotoiminta - Muu tuotantotoiminta - Tuotantotoiminnan ohjaus ja johtaminen

KVL:073/2011

Suomalainen A Oy kuului teollista tuotantotoimintaa harjoittavaan konserniin. A Oy aikoi perustaa Sveitsiin yhtiön, johon keskitettiin mm. konsernin tiettyjen brändien ja muun aineettoman omaisuuden hallinnointi ja omistus sekä tuotannon, myynnin ja markkinoinnin johtaminen. Tuotekehitystyö, tuotantolinjojen hallinta, ulkopuoliset hankinnat, markkinointi, valmistus ja myynti tapahtuisivat konsernin eri valtioissa sijaitsevilla valmistusyhtiöissä ja paikallisissa myyntiyhtiöissä, joilta perustettava yhtiö ostaisi valmistus- ja myyntipalvelut. Yhtiö kantaisi tuotantoon brändeihin ja myyntiin liittyvät riskit.

Yhtiöllä olisi Sveitsissä toimitilat, joissa työskentelisi 40-80 työntekijää.

Sveitsiläisen yhtiön ei katsottu harjoittavan teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa eikä muutakaan ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua toimintaa. Lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista annetun valtiovaraministeriön asetuksen mukaan Sveitsi kuuluu niihin verosopimusvaltioihin, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. Sveitsiläinen yhtiö katsottiin hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:ssä tarkoitetuksi A Oy:n määräämisvallassa olevaksi väliyhteisöksi. Ennakkoratkaisu verovuodelle 2012.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 §
KHO 2012:114 Vuosikirja (ei muutosta)

Elinkeinotulon verotus - Väliyhteisö - Asuinvaltio

KVL:077/2011

Suomalaisen osakeyhtiön oli tarkoitus perustaa ja rekisteröidä tytäryhtiö Kiinan kansantasavallan Hongkongin erityishallintoalueelle. Perustettava yhtiö harjoittaisi tavaroiden valmistustoimintaa Manner-Kiinan alueella.

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain tarkoituksena on torjua ulkomaisten väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä. Lain ensisijainen soveltamiskriteeri on väliyhteisönsijainti matalan verorasituksen alueella. Tällaisia sijaintipaikkoja voivat olla mm. sellaiset alueet, joilla on itsenäinen verotusoikeus ja joissa yhteisöllä voi paikallisen lainsäädännön mukaan olla verotuksellinen kotipaikka, vaikka aluetta ei ole tunnustettu valtioksi. Väliyhteisölaissa asuinvaltiolla tarkoitetaan verotuksellista asuinvaltiota.

Hongkongilla on erityishallintoalueena itsenäinen verotusoikeus eikä alueella sovelleta miltään osin Kiinan verolainsäädäntöä. Hongkongin alueeseen ei sovelleta Suomen ja Kiinan välistä verosopimusta. Suomen ja Hongkongin välillä on voimassa OECD:n malliverosopimusta suppeampi sopimus, joka koskee ilma-aluksen käyttämisestä saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen välttämistä.

Hongkongin alueelle perustettavaa ja rekisteröitävää yhtiötä oli pidettävä väliyhteisönsijaintilain 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla Hongkongin erityishallintoalueella eikä Kiinan kansantasavallassa asuvana yhteisönä. Kun valmistustoimintaa

harjoitettiin Manner-Kiinassa, yhtiö ei harjoittanut teollista tuotantotoimintaa asuinvaltiossaan. Ennakkoratkaisu vuosille 2011-2012.

Laki ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 §.
KHO 2012:118 Vuosikirja (ei muutosta).

KVL:2012:93

Elinkeinotulon verotus - Yritysjärjestely - Osakevaihto - ETA-valtiossa asuva yhtiö - Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio.

Osakevaihtoon, jossa suomalainen A Oy luovuttaa omistamansa C Oy:n osakkeet norjalaiselle B AS:lle ja saa vastikkeena B AS:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita, sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:stä ilmeneviä periaatteita.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52 § 2 momentti ja 52 f §.

Neuvoston direktiivit 90/434/ETY ja 2009/133/EY ei jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppa osuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 49 artikla

Sopimus Euroopan talousalueesta (ETA-sopimus) 31 artikla

KVL:002/2012

Henkilökohtaisen tulon verotus - Rajoitetusti verovelvollinen - sijoitus kiinteistörahastoon - Voitto-osuus - Rahasto-osuuden luovutus

Ruotsissa asuvan A:n oli tarkoitus sijoittaa perustettavaan sijoitusrahastolaissa tarkoitettuun suomalaiseen erikoissijoitusrahastoon. A oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Rahasto sijoittaisi varansa pääasiassa kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin. A tulisi saamaan sijoitusrahastosta vuotuista voitto-osuutta.

Sijoitusrahastosta saadun voitto-osuuden verokohtelu Suomen verotuksessa eroaa keskeisiltä osiltaan osakkeista saadun tulon verotuksesta. Sijoitusrahaston voitto-osuuden ei voida katsoa sisältyvän Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa olevaan osingon määritelmään. Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa ei ole määräyksiä sijoitusrahastosta saadusta voitto-osuudesta. A:n kiinteistörahastosta saamaa voitto-osuutta oli pidettävä verosopimuksen 22 artiklassa tarkoitettuna tulona, joka verotettiin vain A:n asuinvaltiossa Ruotsissa. Tulosta ei siten tullut periä lähdeveroa Suomessa.

Kysymyksessä olevan sijoitusrahasto-osuuden luovutusta ei pidetty tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettuna kiinteistön, asunto-osakeyhtiön osakkeen, muun osakeyhtiön osakkeen tai osuuskunnan osuuden luovutuksena. A:n sijoitusrahasto-osuuden luovutuksesta mahdollisesti saamaa voittoa ei pidetty muunakaan tuloverolain 10 §:ssä tarkoitettuna Suomesta saatuna tulona. Ennakkoratkaisu vuosille 2012 ja 2013.

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 § ja 3 §.

Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus 10 artikla 6. kappale ja 22 artikla 1. kappale.

Tuloverolaki 10 §.

Yhtiö suunnitteli perustavansa Intiaan tytäryhtiön, jonka kanssa se solmisi lisenssisopimuksen. Lisenssisopimuksen perusteella tytäryhtiö saisi rinnakkaisen ja rajoitetun oikeuden määrätä sopimukseen kuuluvista tietokoneohjelmistojen tekijänoikeuksista. Tytäryhtiöllä olisi lisenssisopimuksen perusteella oikeus valmistaa tietokoneohjelmistoista uusia kappaleita, muokata ja kehittää niitä sekä myydä niitä asiakkailleen. Solmittavalla lisenssisopimuksella tytäryhtiölle myönnettäisiin lisenssi yhtiön patenteihin, patenttihakemuksiin ja tietotaitoon. Tytäryhtiö hyväksyisi itse tilaukset ja määritteli hinnan loppuasiakkaalle. Tietokoneohjelmistot olisi konfiguroitava erikseen jokaisen asiakkaan järjestelmiin sopiviksi. Tämän työn tekisi pääasiassa tytäryhtiön henkilöstö. Intialaisen tytäryhtiön ohjelmistoräätälöinnistä mahdollisesti syntyvät immateriaalioikeudet kuuluisivat tytäryhtiölle. Tytäryhtiö tarjoaisi lisäksi asiakkailleen tietokoneohjelmistoihin liittyviä käyttöönotto- ja tukipalveluita sekä koulutusta ja konsultointia.

Lisenssisopimuksessa sovittaisiin edellä olevan lisäksi yhtiön tytäryhtiölle tarjoamista tukipalveluista ja välittömästi lisenssin hyödyntämiseen liittyvistä palveluista, joiden osuus kokonaissopimuksesta olisi hyvin vähäinen. Koska nämä palvelut olisivat oheispalveluja, joiden tarkoituksena olisi tukea myönnettyjen lisenssien hyödyntämistä, niiden katsottiin liittyvät olennaisena osana lisensointisopimukseen.

Hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa sopimuksen katsottiin koskevan tekijänoikeuden osittaisluovutusta. Yhtiön saamia suorituksia oli pidettävä verosopimuksen 12 artiklassa tarkoitettuna rojaltitulona. Intiassa pidätetty lähdevero oli hyvitetty Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain mukaisesti. Ennakkoratkaisu vuosille 2011-2012.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1 §.

Sopimus Suomen tasavallan ja Intian tasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 57-58/2010) 12 artikla.

9. ERITYISKYSYMYKSIÄ

9.1. Suomessa työskentelevien erityisryhmien verotus

Suomessa työskentelevät vieraan valtion diplomaatit sekä eräiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa olevat henkilöt ovat eräiden tulojen osalta vapautettuja Suomen verosta. Verovapautta koskevia säännöksiä on TVL:n lisäksi myös PerVL:ssa, kansainvälisissä sopimuksissa ja eräissä erityislaeissa. Mainitut verovapaudet eivät merkitse sitä, että ao. henkilöitä pidettäisiin Suomessa rajoitetusti verovelvollisina. Jos he oleskelevat Suomessa yli 6 kuukauden ajan ja jos heillä on sellaista tuloa tai varallisuutta, joka saadaan verottaa Suomessa, verotus tapahtuu TVL:n mukaisesti eikä LähdeveroL:n perusteella.

Diplomaatit

Verovelvollisuus tulosta

Vieraan valtion Suomessa olevassa diplomaattisessa tai muussa edustustossa tai lähetetyn konsulin virastossa palveleva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai yksityinen palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, ovat TVL 12 §:n mukaan velvollisia suorittamaan Suomessa veroa ainoastaan:

- Suomessa olevasta kiinteistöstä saamastaan tulosta,
- Suomessa harjoittamastaan elinkeinosta saamastaan tulosta,
- suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön osakkeiden taikka asunto-osuuskunnan tai muun osuuskunnan jäsenyyden perusteella hallitusta huoneistosta saamastaan vuokratulosta sekä
- muun kuin edellä tarkoitetun toimen perusteella täältä saamastaan palkka- ja eläketulosta.

Diplomaatin korkotulo

Ulkomaiset diplomaatit eivät siten ole velvollisia maksamaan Suomessa veroa korkotulosta silloinkaan, kun he ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Koron maksaja voi jättää Korkotulon lähdeveroL:n tarkoittaman veron perimättä ulkomaisen diplomaatin korosta saatuaan riittävän selvityksen tulonsaajan diplomaattiasemasta.

Lähetystössä työskentelevät Suomen kansalaiset

Vieraan valtion Suomessa olevassa lähetystössä työskentelevät Suomen kansalaiset ovat velvollisia maksamaan palkasta veron ja sv-maksun Suomeen normaaliin tapaan. Kun palkanmaksajalla ei ole velvollisuutta toimittaa tulosta ennakonpidätystä (EPL 16 §), työntekijälle määrätään verotoimistossa ennakko.

Sv-maksu

Vieraan valtion diplomaatti- ja konsuliedustajat, ulkomaanedustuston henkilökunta, palveluskunta tai yksityispalvelijat eivät ole velvollisia suorittamaan Suomessa vakuutetun sv-maksua, elleivät he ole Suomen kansalaisia (SVL 1 luku 2 §).

Ulkomaiset diplomaatit ovat vapautettuja Suomen perintö- ja lahjaverosta lukuunottamatta tilanteita, joissa saannon kohteena on Suomessa oleva kiinteä omaisuus, ks. jäljempänä.

Perintövero ja lahjaver

Vieras valtio ja sen Suomessa olevan edustuston päällikkö ovat diplomaattisia suhteita koskevan Wienin yleissopimuksen (SopS 4/70) 23 artiklan perusteella vapautettuja kaikista edustuston Suomessa omistamiin ja vuokraamiin tiloihin kohdistuvista veroista. Vapautus koskee siten myös kiinteistöveroä. Veroista vapautettuina edustuston tiloina pidetään omistusoikeudesta riippumatta niitä rakennuksia tai rakennusten osia sekä niihin liittyvää maa-äluetta, joita käytetään edustuston tarkoituksiin, mukaan luettuna diplomaattiyleissopimuksessa mainittu päällikön virka-asunto. Jos vieraan valtion omistukseen hankittuja kiinteistöjä ja sillä olevia rakennuksia käytetään esim. diplomaattisen henkilökunnan jäsenten asuntoina tai vaikkapa edustuston henkilökunnan jäsenten lomailutarkoituksiin, ei niitä voida katsoa edustuston tiloiksi. Verosta vapauttamienn ei näissä tapauksissa voi tulla kysymykseen diplomaattiyleissopimuksen tai konsuliyleissopimuksen nojalla, vaan kiinteistön verotuksellinen kohtelu määräytyy Suomen sisäisen lainsäädännön ja verosopimuksen perusteella.

Kiinteistövero

Asunto-osakeyhtiön velvollisuuteen suorittaa kiinteistöveroä omistamastaan kiinteistöstä ei vaikuta se, että osa asunto-osakeyhtiön tiloista on vieraan valtion edustuston käytössä. Yksittäinen diplomaattinen edustaja maksaa Suomessa kiinteistöveron täällä omistamastaan kiinteistöstä, ellei kiinteistöä ole annettu vuokralle edustuston käyttöön.

Valtioiden väliset konferenssit

Valtioiden välisten konferenssien valtuuskuntien jäsenet ja erityisedustustojen jäsenet, jotka eivät ole Suomen kansalaisia tai täällä vakinaisesti asuvia, on erityislailla rinnastettu diplomaattisen edustuston jäseniin. Tällaisen valtuuskunnan tai erityisedustuston palvelusväkeen kuuluvat sekä yksityispalvelijat, jotka eivät ole Suomen kansalaisia tai täällä vakinaisesti asuvia, eivät suorita tämän työn perusteella saadusta palkasta veroä Suomessa. Konferenssiin rinnastetaan myös sen järjestämiseksi pidettäviä valtioiden välisiä neuvotteluja samoin kuin sihteeristöä ja muuta toimielintä, joka on asetettu hoitamaan konferenssiin liittyviä tehtäviä. (L kansainvälisiä konferensseja ja erityisedustustoja koskevista erioikeuksista ja vapauksista 572/73).

Kansainväliset järjestöt

TVL 12 §:n mukaan ovat diplomaattien verokohteluun oikeutettuja myös eräiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa Suomessa työskentelevät ulkomaan kansalaiset, heidän perheenjäsenensä ja

palvelijansa. Tällaisia järjestöjä ovat YK erityisjärjestöineen, Kansainvälinen atomienergiajärjestö ja sellainen muu merkittävä kansainvälinen järjestö tai elin, jonka valtiovarainministeriö on määrännyt ulkoasiainministeriön esityksestä määräajaksi rinnastettavaksi edellä tarkoitettuihin järjestöihin. Esimerkkiluettelo YK:n erityisjärjestöistä on luvussa 3.

Itämeren suojelukomissio

Itämeren alueen merellisen ympäristön suojelemiseksi on perustettu suojelukomissio, jonka toimisto on Helsingissä (HELCOM). Suojelukomission toimistosta ja erioikeuksista ja vapauksista on tehty erityinen sopimus (SopS 39/80). Sopimuksen 12 artiklan mukaan kaikille komission jäsenille myönnetään kansalaisuudesta riippumatta Suomessa sama verovapaus komission heille suorittamista palkoista ja palkkioista kuin YK:n virkamiehille. Tämä merkitsee sitä, että komission palveluksessa olevat henkilöt eivät maksa Suomessa veroa komissiolta saaduista tuloista. MenetelmäL 6 §:n (1552/1995) mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisen palkka voidaan kuitenkin 1.1.1996 alkaen ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjoismainen projektivientirahasto

Pohjoismaiden Investointipankin (PIP) palveluksessa Suomessa olevien henkilöiden verottamisesta on annettu oma laki (L 29.6.1976/562, jota on muutettu L:lla 22.12.1978/1030). Lakia sovelletaan henkilöön, joka ei ole ollut Suomessa TVL:n mukaisesti yleisesti verovelvollinen tehdessään PIP:n kanssa vakinaista palvelua pankissa koskevan sopimuksen. Tällaisen henkilön PIP:lta saamasta palkkatulosta peritään 40 prosentin suuruinen lopullinen palkkavero, joka menee valtiolle. MenetelmäL 6 §:n (1552/1995) mukaan voidaan yleisesti verovelvollisen palkka 1.1.1996 alkaen ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä. Verovelvollisen vaatimuksesta palkkatulo verotetaan edellä esitetystä poiketen VML:n mukaisessa järjestyksessä. Tällöin sovelletaan tulon verottamisesta yleisesti voimassa olevia säännöksiä. Mitä PIP:n palveluksessa olevan verotuksesta on säädetty, sovelletaan 1.1.1995 alkaen myös Pohjoismaiden projektivientirahaston palveluksessa oleviin (867/94).

WIDER-Instituutti

Suomen hallituksen ja YK:n yliopiston välillä on 4.2.1984 tehty sopimus WIDER-Instituutista (World Institute for Development Econo-

mics Research) (SopS 36/1984). Kyseessä on taloudellisen kehitystutkimuksen kansainvälinen instituutti, jonka isäntämaana toimii Suomi. Instituutin johtaja sekä akateeminen ja hallintohenkilöstö on Suomessa vapautettu verosta instituutin maksamien palkkojen osalta.

MenetelmäL 6 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisen palkka voidaan ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM)

Suomen hallituksen ja Kansainvälisen siirtolaisuusjärjestön välillä on 22.4.1993 tehty sopimus järjestön ja sen Suomessa olevan alueellisen toimiston asemasta (SopS 31/1993). Sopimuksessa on myös määrätty järjestön virkamiehilleen ja toimihenkilöilleen maksamien palkkioiden verotuksesta. Jos saaja on Suomen kansalainen tai pysyvästi Suomessa asuva, palkka ja palkkiot ovat vapaat Suomen verotuksesta. MenetelmäL:sta johtuu, että tulo voidaan kuitenkin ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

Euroopan kemikaalivirasto

Suomen hallituksen ja Euroopan kemikaaliviraston (ECHA) välillä on 28.6.2007 tehty toimipaikkasopimus (SopS 11/2008). Helsingissä sijaitseva virasto koordinoi kemiallisten aineiden rekisteröintiä, arviointia, lupamenettelyjä ja rajoituksia ja varmistaa, että kemikaaleja hallinnoidaan yhdenmukaisesti koko Euroopan unionissa. Perustamisasetuksen mukaan virastoon sovelletaan Euroopan yhteisöjen erikoikeuksia ja vapauksia koskevaa pöytäkirjaa.

Kansalaisuudesta riippumatta viraston virkamiehet ja muut toimenhaltijat eivät maksa Suomessa veroa viraston maksamista palkoista ja palkkioista. Verovapaus koskee myös niitä, joille virasto maksaa vanhuus-, työkyvyttömyys- tai perhe-eläkettä ja niitä, joille maksetaan korvauksia asetuksen N:o 549/69 artiklassa 2 tarkoitetuin edellytyksin. Palkan ja palkkioiden perusteella ei Suomessa makseta myöskään sv-maksua. Virasto järjestää työntekijöiden sosiaaliturvan. Virasto on vapautettu kaikista pakollisista maksuista Suomen sosiaaliturvajärjestelmiin.

Muiden kuin ECHA:lta saatujen tulojen verotuksessa on otettava huomioon se, että sovellettaessa tuloverosopimusta, ECHA:n virkamiesten ja sen muun henkilöstön kotipaikan katsotaan olevan edelleen siinä jäsenvaltiossa, jossa heidän verotuksellinen kotipaikkansa oli heidän ryhtyessä hoitamaan tehtäviään Euroopan yhteisöissä, jos se on yhteisöjen jäsenvaltio. Tätä määräystä sovelletaan myös puolisoon, jos tämä ei harjoita omaa ansiotoimintaa, sekä huollettavina oleviin lapsiin.

Avainhenkilö, ulkomainen

Ulkomailta tulevat erityistä asiantuntemusta omaavat avainhenkilöt voivat tietyin edellytyksin valita Suomesta saatavan palkkatulonsa verotuksessa normaalin tuloverotuksen asemesta palkkatulon lähdeverotuksen. Hallituksen esityksessä (HE 76/1995) 1.1.1996 voimaantullutta lakia ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta perusteltiin sillä, että Suomen kansainvälisesti korkea ansiotulojen verotuksen taso oli voinut muodostaa esteen kansainvälisten erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden työskentelylle Suomessa, esimerkiksi vähentäen huippututkijoiden kiinnostusta työskentelyyn suomalaisessa yliopistossa tai tutkimuslaitoksessa. Samoin arvioitiin ulkomaisten yritysten sijoittumispäätöstä Suomeen edesauttavan, jos ulkomaiselle yritysjohtajalle olisi houkuttelevampaa työskennellä Suomessa.

Edellytyksenä lain soveltamiselle on se, että kyseessä on ulkomaan kansalainen, joka ei ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen työskentelyn alkamisvuotta edeltäneiden viiden kalenterivuoden aikana, mutta tulee Suomessa yleisesti verovelvolliseksi työskentelyn alkaessa. Muilta kuin suomalaisen yliopistoon tai tutkimuslaitokseen tulevilta ulkomaisilta opettajilta tai tutkijoilta edellytetään erityisasiantuntemusta vaativien tehtävien lisäksi vähintään 5800 euron rahapalkkaa kuukausittain koko lain soveltamisen ajan. Palkan täytyy olla Suomesta saatua: työ suoritetaan yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun, jolloin täällä olevana työnantajana pidetään suomalaista työnantajaa taikka ulkomaisen työnantajan Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Jos ulkomaisella työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, palkan täytyy rasittaa esimerkiksi suomalaisen tytäryhtiön kirjanpitoa palkkakuluna.

Hakemus lain soveltamisesta ja tiedot edellytysten täyttymisestä on jätettävä kirjallisena Verohallinnolle 90 päivän kuluessa työskentelyn alkamisesta Suomessa. Suomalainen palkanmaksaja ja perii ennakonpidätyksenä 35 prosentin suuruisen lähdeveron Verohallinnosta annetun verokortin perusteella. Lain mukaan avainhenkilön 35 prosentin lähdevero kattaa myös sairausvakuutusmaksun. Työnantajan sosiaaliturvamaksu sekä eläke- ja vakuutusmaksut maksetaan normaalisti, ellei työntekijällä ole E101-/A1-todistusta kotivaltiostaan tai Kelan todistusta siitä, ettei henkilön katsota kuuluvan Suomen sosiaaliturvan piiriin. Erityinen lähdeverotus voi kestää työn alkamisesta enintään 48 kuukautta ja niin kauan kuin työskentely on yhtäjaksoista. Kuitenkin, jos avainhenkilön rahapalkka alenee alle 5800 euroa kuukaudessa, toimitetaan verotus takautuvasti koko ajalta tuloverolain mukaan progressiivisesti. Palkkatulon lähdeverotuksen kanssa samaan aikaan saatavan muun Suomessa veronalaisen ansiotulon verotuksesta on laissa annettu oma laskentaohje.

Jos avainhenkilönä verotettu jää Suomeen 48 kuukauden kuluttua, sen jälkeen saatua tuloa verotetaan Suomessa kuten muilla Suomessa asuvilla. Mikäli 48 kk:n määräaika täyttyy kesken vuotta, loppuvuoden palkkatulo verotetaan normaalisti ottamatta huomioon alkuvuoden lähdeveronalaisia tuloja.

KHO on antanut joulukuussa 2011 päätöksen ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksen soveltamisesta ulkomaisen avainhenkilön käyttäessä työsuhdeoptioita, jotka hän oli merkinnyt ulkomailla saman konsernin mutta ulkomaisen työnantajan palveluksessa. Päätöksen mukaan Suomessa veronalaisesta osuudesta työsuhdeoptioetua tuli määrätä Suomessa maksettavaksi avainhenkilön lähdevero.

9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa

Perintöverotus

PerVL 4 §:n mukaan perintöveroa on suoritettava: 1) perintönä tai testamentilla saadusta omaisuudesta, jos perinnönjättäjä taikka perillinen tai testamentinsaaja asui kuolinhetkellä Suomessa; sekä 2) perintönä tai testamentilla saadusta Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä sellaisen yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

PerVL 4 §:n mukaan ulkomailla olevasta omaisuudesta on suoritettava Suomessa perintöveroa vain, jos perinnönjättäjä tai perinnönosaaja asui kuolinhetkellä Suomessa. PerVL 4.3 §:n mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti.

TVL:sta poiketen PerVL 4.3 §:ssä ei mainita Suomen kansalaisen olennaisia siteitä Suomessa asumisen kriteerinä. Aikaisemmasta poiketen PerVL:n mukainen Suomessa asuminen ei myöskään enää täyty pelkällä yli 6 kuukauden oleskelulla Suomessa. Näin ollen PerVL:ssa oleva Suomessa asumisen käsite jää muuta verolainsäädäntöä kapeammaksi.

Jos Suomessa asuva maksaa perintöveroa ulkomailla, kaksinkertainen perintöverotus poistetaan PerVL 4.2 §:n perusteella. Suomessa hyvitetään ulkomailla maksettu perintövero, ellei se kohdistu Suomessa olevaan kiinteään omaisuuteen tai sellaisen yhteisön osakkeisiin, joista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Hyvitys saa olla enintään samasta omaisuudesta Suomessa suoritettua perintöveroa vastaava määrä.

**Suomessa
asuminen**

**– ulkomailla
maksettu
perintövero**

Diplomaatit

Jos perinnönjättäjänä on Suomessa olevan vieraan valtion lähetystöön tai lähetettyyn konsulivirastoon kuuluva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, perintöveroa suoritetaan Suomessa vain täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli puolet on Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta. (PerVL 4.4 §).

Verotuksen toimittaminen

Perintöverotuksen toimittaa se verotoimisto, jonka alueella perinnönjättäjä kuollessaan vakinaisesti asui. Ellei perinnönjättäjä asunut Suomessa verovelvollisuuden alkaessa, verotuksen toimittaa Pääkaupunkiseudun verotoimisto.

Jos perinnönjättäjä ei kuollessaan asunut Suomessa, perinnönsaajan on PerVL 26.2 §:n mukaan annettava perintöveroilmoitus lomakkeella VEROH 3601, jolla tavallisesti annetaan lahjaveroilmoitus. Jos perinnönsaajakaan ei asu Suomessa, perintöveroilmoitus vaaditaan siltä, jolla on hallussaan kuolinpesän Suomessa veronalaiset varat. Näissä tapauksissa laissa ei siten vaadita perukirjan esittämistä. Usein perukirjan esittäminen on kuitenkin käytännön syistä tarpeen.

Verotus toimitetaan PerVL:n mukaisesti. Siten esim. veron suuruus määräytyy perinnönjättäjän ja perinnönsaajan välisen sukulaissuhteen perusteella.

Lahjaverotus

PerVL 18.1 §:n mukaan Suomessa suoritetaan lahjaveroa, kun omaisuus lahjana siirtyy toiselle:

- 1) jos lahjanantaja tai lahjansaaja asui lahjoitushetkellä Suomessa; sekä
- 2) Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä sellaisen yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

Suomessa asuminen

Henkilö on lahjaverotuksessa Suomessa asuva, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti. (PerVL 18.4 § 1561/1995).

– ulkomailla maksettu lahjavero

Jos Suomessa asuva maksaa lahjaveroa ulkomailla, kaksinkertainen lahjaverotus poistetaan PerVL 18.2 §:n nojalla. Suomessa hyvitetään ulkomailla maksettu lahjavero ellei se kohdistu Suomessa olevaan kiinteään omaisuuteen tai sellaisen yhteisön osakkeisiin, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Hyvitys saa olla enintään samasta omaisuudesta Suomessa suoritettavan lahjaveron osuutta vastaava määrä. Muussa Pohjoismaassa (Ruotsia lukuunottamatta) maksetun lahjaveron mahdollinen hyvittäminen Suomessa ratkaistaan kuitenkin jäljempänä selvitettävän pohjoismaisen jäämistösopimuksen perusteella.

Suomessa olevan vieraan valtion diplomaattiseen edustustoon tai lähetetyn konsulin virastoon kuuluva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, maksavat Suomessa PerVL 18.4 §:n mukaan Suomessa lahjaveroa vain täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli puolet on Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta

Diplomaatit

Lahjaverotuksen toimittaa se verotoimisto, jonka alueella lahjanantaja asui verovelvollisuuden alkaessa. Ellei lahjanantaja asunut Suomessa verovelvollisuuden alkaessa, verotuksen toimittaa Pääkaupunkiseudun verotoimisto. Muutoin verotus toimitetaan normaaliin tapaan. Siten esim. veron suuruus määräytyy progressiivisen veroasteikon sekä lahjanantajan ja lahjansaajan sukulaisuussuhteen perusteella. Samoin veroa ei mene lainkaan, jos samalta henkilöltä 3 vuoden aikana saadun omaisuuden arvo on 4000 euroa pienempi (PerVL 19 §).

Verotuksen toimittaminen

Perintöverosopimukset

Pohjoismaiden välinen perintö- ja lahjaveroja koskeva sopimus on tullut voimaan 19.8.1992. Sopimusta sovelletaan perintöön, joka saadaan 19.10.1992 tai sen jälkeen ja lahjaan, josta verovelvollisuus alkaa 19.10.1992 tai sen jälkeen. Ruotsi ei enää ole sopimuksessa mukana.

Pohjoismainen sopimus (SopS 83/92)

Sopimuksen mukaan perintö ja lahja verotetaan siinä Pohjoismaassa, jossa perinnönjättäjä asui kuollessaan tai jossa lahjanantaja asui verovelvollisuuden alkaessa. Kiinteä omaisuus tai kiinteän toimipaikan liikeomaisuus sekä osakehuoneisto voidaan kuitenkin lisäksi verottaa myös siinä Pohjoismaassa, jossa omaisuus sijaitsee tai missä on asunto-osakeyhtiön tai vastaavan kotipaikka. Kaksinkertainen verotus poistetaan perinnönjättäjän tai lahjan antajan asuinvaltiossa hyvitysmenetelmällä (Suomi ja Tanska) tai progressioehtoisella vapautusmenetelmällä (Islanti ja Norja).

Ruotsi on vuonna 2005 luopunut perintö- ja lahjaverosta. Jottee syntyisi nollaverotilanteita, Ruotsi on 24.8.2007 sanoutunut irti jäämistösopimuksesta.

Ruotsi on irtisanoutunut sopimuksesta

Suomessa asuva henkilö perii v. 2009 Ruotsissa kuolleen henkilön jälkeen Ruotsissa olevan kiinteistön. Perintö verotetaan Suomessa. Jäämistösopimus ei enää rajoita Suomen verotusoikeutta.

esimerkki

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Alankomaissa kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin.

Suomi ja Alankomaat (SopS 48/56)

Perinnönjättäjän katsotaan asuneen siinä maassa, jossa hänellä kuolinhetkellään oli vakituinen asunto ja jossa hän ilmeisesti aikoi vakituisesti asua. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjät-

täjän kotivaltiossa. Toisella sopimusvaltiolla on verotusoikeus vain sikäli kuin tässä toisessa valtiossa sijaitsee vainajan kiinteää omaisuutta tai kiinteään toimipaikkaan kuuluvaa liikeomaisuutta. Kiinteistöön tai kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat velat vähennetään kyseisen omaisuuden sijaintivaltiossa. Muut velat vähennetään vainajan asuinvaltiossa. Tarvittaessa velka voidaan siirtää vähennettäväksi toisessa valtiossa.

Määrättäessä veroprosenttia Suomessa asuneen perinnönjättäjän Suomessa verotettavasta jäämistön osasta saadaan ottaa huomioon sellainen Alankomaissa oleva omaisuus, esim. kiinteistö, joka voidaan verottaa Alankomaissa (artikla 8).

Suomi ja USA (SopS 18/1952)

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Yhdysvalloissa kuolinhetkellään asuneiden henkilöiden jäämistöihin. Yhdysvalloissa sopimus koskee vain Federal Estate Tax nimistä liittovaltion veroa.

Perintö saadaan kokonaisuudessaan verottaa vainajan asuinvaltiossa. Jos perinnönsaaja asuu toisessa sopimusvaltiossa, perintö saadaan kokonaisuudessaan verottaa myös tässä valtiossa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi vähennetään sopimuksen V artiklan mukaan kummassakin valtiossa se osa toisen valtion verosta, joka johtuu tässä toisessa valtiossa sijaitsevasta omaisuudesta. Vähennys ei kummassakaan valtiossa saa olla suurempi, kuin ao. omaisuudesta tässä valtiossa aiheutuva veron osa.

esimerkki

Jos perinnönjättäjä asui USA:ssa ja perinnönsaaja Suomessa, Suomella on tällöinkin oikeus verottaa koko perintö. Jos pesään on kuulunut Yhdysvalloissa olevaa omaisuutta, on tästä omaisuudesta aiheutuvasta Suomen veron osasta vähennettävä se Federal Estate Taxin osa, joka Yhdysvalloissa on määrätty siellä olevasta omaisuudesta.

Suomi ja Ranska (SopS 25/1959)

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Ranskassa kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan perintöveroon. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjättäjän asuinvaltiossa. Jos toisessa sopimusvaltiossa on kiinteää omaisuutta tai kiinteän toimipaikan liikeomaisuutta, tämä perinnön osa verotetaan omaisuuden sijaintivaltiossa. Perinnönjättäjän asuinvaltio voi ottaa tällaisenkin omaisuuden huomioon määrätessään veroprosenttia asuinvaltiossa verotettavasta jäämistön osasta.

Suomi ja Sveitsi (SopS 9/1957)

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Sveitsissä kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan perintöveroon. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjättäjän asuinvaltiossa. Jos toisessa sopimusvaltiossa on kiinteää omaisuutta, tämä jäämistön osa verotetaan sijaintivaltiossa. Perinnönjättäjän asuinvaltio voi ottaa tällaisenkin omaisuuden huomioon määrätessään veroprosenttia asuinvaltiossa verotettavasta jäämistön osasta. Jos sopimusvaltiossa verotettava jäämistön osuus

on esim. 1/4 koko jäämistöstä, tässä valtiossa voidaan myös veloista vähentää 1/4.

Verohallinnon ohje kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta

Verohallinto on 4.12.2009 antanut erillisen ohjeen perintö- ja lahjaverotuksesta kansainvälisissä tilanteissa (Dnro 1203/36/2009). Ohjeessa käsitellään yksityiskohtaisemmin kansainvälisiä tilanteita koskevia oikeussääntöjä ja sopimusmääräyksiä. Ohjeessa on tarkasteltu sekä vero-oikeudellista että siviilioikeudellista sääntelyä. Ohje ei sen sijaan ole käsitelty verotusmenettelyä koskevia sääntöjä.

Ohjetta sovelletaan tapauksissa, joissa verovelvollisuus on alkanut 1.1.2010 tai sen jälkeen. Ohje on saatavilla internetissä osoitteessa www.vero.fi.

Suomessa asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008

Vainajan/ lahjoittajan asuinvaltio	kiinteää omaisuutta Suomessa	irtainta omaisuutta Suomessa	kiinteää omaisuutta ulkomailla	irtainta omaisuutta ulkomailla
Suomi	VP VL	VP VL	VP ¹⁾²⁾ VL ¹⁾	VP ¹⁾³⁾ VL ¹⁾
Islanti, Norja tai Tanska	VP VL	EP ⁴⁾ EL ⁴⁾	EP EL	EP EL
muu maa	VP VL	VP ⁷⁾⁵⁾ VL ⁷⁾	VP ¹⁾⁶⁾ VL ¹⁾	VP ¹⁾⁶⁾ VL ¹⁾

VP = perintöverotus Suomessa

VL = lahjaverotus Suomessa

EP = ei perintöveroa Suomessa

EL = ei lahjaveroa Suomessa

1) Ulkomailla mahdollisesti maksettu perintö- tai lahjavero hyvitetään Suomessa (PerVL 4 ja 18 §).

2) Jos kiinteä omaisuus sijaitsee Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa sen huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

3) Jos kyseessä on kiinteän toimipaikan varallisuus Alankomaissa tai Ranskassa, Suomi ottaa sen huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

4) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä on osakehuoneisto tai jos omaisuus kuuluu vainajan tai lahjoittajan omistaman yrityksen

Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

5) Jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä, ei kuitenkaan verotusta Suomessa, ellei kyseessä ole Alankomaissa tai Ranskassa asuneen Suomessa harjoittaman liiketoiminnan kiinteän toimipaikan varallisuus. Jos perinnönjättäjä asui Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa täällä verovapaan irtaimen omaisuuden huomioon määrätessä veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

6) Ei kuitenkaan verotusta Suomessa, jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa. Jos perinnönjättäjä asui Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa ulkomailla sijaitsevan irtaimen omaisuuden huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta. 7) Ulkomailla mahdollisesti maksettu perintö- tai lahjavero hyvitetään samasta omaisuudesta Suomessa suoritettavasta verosta (PerVL 4 ja 18 §), ellei ole kyse sellaisen Suomessa olevan yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

Ulkomailla asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008

Vainajan/ lahjoittajan asuinvaltio	kiinteää omaisuutta Suomessa	irtainta omaisuutta Suomessa	kiinteää omaisuutta ulkomailla	irtainta omaisuutta ulkomailla
Suomi	VP VL	VP VL	VP ¹⁾ VL ³⁾	VP ²⁾ VL ⁴⁾
muu kuin Suomi	VP VL	EP ⁵⁾ EL ⁶⁾	EP EL	EP EL

VP = perintöverotus Suomessa

VL = lahjaverotus Suomessa

EP = ei perintöveroa Suomessa

EL = ei lahjaveroa Suomessa

1) Jos kiinteä omaisuus sijaitsee Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä, se voidaan ottaa Suomessa huomioon vain laskettaessa veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta. Jos omaisuus sijaitsee Islannissa, Norjassa tai Tanskassa tai USA:ssa, Suomi vähentää pohjoismaisen perintöveron tai USA:n Federal Estate Tax-veron.

2) Osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli 50 % on Islannissa, Norjassa tai Tanskassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta tai em. sopimusvaltioissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta omaisuudesta em. valtioissa maksettu vero hyvitetään Suomessa. Jos

kyseessä on kiinteän toimipaikan varallisuus Alankomaissa tai Ranskassa, Suomi ottaa varallisuuden huomioon perintöverotuksessa vain laskiessaan veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta. Jos omaisuus sijaitsee USA:ssa, Suomi hyvittää Federal Estate Tax-veron.

3) Islannissa, Norjassa tai Tanskassa olevasta kiinteästä omaisuudesta sijaintivaltiossa suoritettu lahjavero hyvitetään Suomessa.

4) Islannissa, Norjassa tai Tanskassa suoritettu lahjavero hyvitetään Suomessa, jos kyseessä kiinteästä toimipaikasta harjoitettuun liiketoimintaan kuulunut omaisuus taikka osakkeet tai osuudet yhteisössä, jonka varoista yli 50 % on em. valtioissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta.

5) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä sellaisen yhtiön osakkeet tai osuudet, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Islantia, Norjaa ja Tanskaa sekä USA:n sopimusta lukuun ottamatta jäämistösopimus estää kuitenkin perintöverotuksen Suomessa.

6) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä sellaisen yhtiön osakkeet tai osuudet, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

9.3. Veronhuojennukset

Sekä Suomessa että muissa maissa voi verotuksessa tapahtua erilaisia virheitä, jotka tavallisesti voidaan helposti oikaista ao. maan sisäisin oikaisukeinoin. Jos Suomessa asuva henkilö tai yritys joutuu ulkomailla virheellisen verotuksen kohteeksi, nopein tie oikaisuun on se, että hän oikaisuvaatimuksineen kääntyy kyseisen verotuspäätöksen tehneen ulkomaisen viranomaisen puoleen.

Poikkeustapauksissa voi joskus käydä niin, että tavanomainen oikaisuvaatimus ei johda tulokseen. Jos tästä seuraa kaksinkertaista tai muutoin verosopimuksen vastaista verotusta, Suomessa voidaan harvinaisesti Suomen veron huojentamista VML:n perusteella. Lisäksi huojentaminen ns. kohtuusyiden perusteella on mahdollista myös kansainvälisissä tilanteissa. Kyseisiä VML:n säännöksiä (89.3 §, 89.1 § ja 88 §) selvitetään seuraavassa.

Huojennushakemukset voidaan jättää alueelliseen verotoimistoon, joka lähettää ne asian ratkaisevalle viranomaiselle: valtiovarainministeriölle, tai asianomaiseen Veronhallinnon perintäyksikköön. Hakemusten johdosta annettuihin päätöksiin ei voi hakea muutosta valittamalla.

VML 89.3 §

Joskus kaksinkertaista verotusta syntyy verosopimuksesta huolimatta. Tämä voi johtua siitä, että verosopimusta tulkitaan sopimusvaltioissa eri tavalla. Joskus sopimusvaltioiden veroviranomaisilla on myös erilaiset tiedot verotukseen vaikuttavista tosiasioista esim. verovelvollisen asumisesta tai oleskelun pituudesta toisessa valtiossa. Verosopimusten keskinäistä sopimusmenettelyä koskevien määräysten mukaan sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat tällöin keskenään pyrkiä ratkaisemaan, miten verosopimuksen vastainen verotus poistetaan.

Keskinäinen neuvottelu tapahtuu suullisesti tai kirjallisesti. Lopputuloksena valtio voi luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Koska verosopimukset eivät sisällä määräyksiä verotusoikeudesta luopumisen toteuttamisesta, tästä on Suomessa säädetty VML 89.3 §:ssä. Lainkohdan nojalla valtiovarainministeriö (käytännössä yleensä Verohallinto) voi hakemuksesta myöntää määräämillään ehdoilla osittaisen tai täydellisen vapautuksen täällä maksuunpannusta verosta, jos veron määrääminen, maksuunpano tai muu toimenpide johtaa kaksinkertaiseen tai muutoin verosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen. Vapautus voidaan myöntää valtion-, kunnallis- ja kirkollisverosta. Kunnalle ja seurakunnalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi. Mitä verosta on säädetty, koskee myös veroon liittyviä seuraamuksia. Palautettavalle veron määrälle ei makseta korkoa.

Valtiovarainministeriö on määrännyt Verohallinnon ratkaisemaan tässä lainkohdassa tarkoitettuja hakemuksia kaikissa niissä tapauksissa, joissa delegointi verosopimuksen mukaan on mahdollista (VMp 19.12.2008/1071). Valtiovarainministeriö ratkaisee kuitenkin itse periaatteellisesti tärkeät asiat ja asiat joissa vapautettavaksi pyydyttävä määrä on yli 50000 euroa.

Vapautusta voi hakea myös rajoitetusti verovelvollinen (LähdeveroL 22 §).

Selvät virheet

Jos todetaan, että verotus Suomessa on toimitettu ottamatta verosopimuksen määräystä huomioon, verotus oikaistaan VML 61 §:n nojalla. Vastaavasti toisessa valtiossa tapahtunut selvä virhe saadaan oikaistua ao. valtiossa sisäisin muutoksenhakekeinoin. Jos Suomen ja toisen valtion viranomaisilla on kuitenkin esim. kiinteän toimipaikan muodostumisesta erilaiset käsitykset, on mahdollista, että kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua sisäisin muutoksenhakekeinoin. Muutoksenhakuasteet ovat sidottuja oikeusharkintaan, mutta VML 89.3 §:n nojalla voidaan käyttää tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Mahdollisen huojennuksen myöntäminen Suomessa ei siten ole kannanotto siihen, onko verotus Suomessa oikein toimitettu.

Lykkäys

Verohallinnon alueellinen perintäyksikkö voi myöntää veron suorit-

tamisen lykkäystä. Valtiovarainministeriö voi erityisistä syistä ottaa lykkäysasian käsiteltäväkseen.

VML 89.1 §

VML 89.1 §:ssä säädetään vapautuksen hakemisesta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen johdosta tilanteissa, joissa ei ole verosopimusta. Kun verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus valtionveron osalta on poistettavissa vuoden 1996 alusta MenetelmäL:n ja sitä ennen VeronhyvitysL:n perusteella, rajoittuu VML 89.1 §:n merkitys harvinaisiin poikkeustilanteisiin.

VML 89.1 §:n perusteella voidaan kansainvälistä kaksinkertaista verotusta huojentaa vain Suomessa asuvan osalta ja edellyttäen, että siihen on esim. säällittävien olosuhteiden perusteella erityistä syytä. Näissä tilanteissa Verohallinto voi kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi myöntää osittaisen tai täydellisen vapautuksen valtionverosta ja asianomaista kuntaa ja seurakuntaa kuultuaan, myös kunnallis- ja kirkollisverosta.

VML 88 §

VML 88 §:ään voidaan turvautua silloin, kun kaksinkertaista verotusta ei ole tapahtunut, mutta veron periminen on ilmeisesti kohtuutonta esim. sen vuoksi, että verovelvollisen veronmaksukyky on erityisestä syystä olennaisesti alentunut. Hakemuksen valtionveron sekä yhteisön tuloveron osalta ratkaisee Verohallinnon alueellinen perintäyksikkö. Kunnallisveron osalta hakemus osoitetaan kunnanhallitukselle. Myös rajoitetusti verovelvollinen voi hakea vapautusta VML 88 §:n nojalla (LähdeveroL 22 §). Vapautusta voi hakea myös verosta vastuussa oleva (VML 88.5 §). Valtiovarainministeriö voi ottaa ratkaistavakseen Verohallinnon käsiteltävän periaatteellisesti merkittävän asian.

9.4. Tietojen vaihto

Suomen veroviranomaiset antavat verotusta koskevia tietoja toiseen valtioon vain veroviranomaisille. Lisäksi tietoja annetaan vain verosopimuksen tai veroasioita koskevan virka-apusopimuksen tai virka-apudirektiivin 77/799 ja jatkossa direktiivin 2011/16/EU perusteella. Tavallisesti tietoja annetaan vain Ohjaus- ja kehittämissyksikön tai valtiovarainministeriön välityksellä.

Monenkeskinen Euroopan neuvoston ja OECD:n laatima yleissopimus veroasioissa annettavasta virka-avusta tuli voimaan 1.4.1995. Tämän sopimuksen perusteella sopimukseen liittyvät valtiot voivat vaihtaa keskenään tietoja ja antaa lisäksi virka-apua perinnässä. So-

**Ohjaus- ja
kehittämissyksi-
kön välityksellä**

pimus sitoo toistaiseksi vain muutamia maita eikä se olennaisesti lisää Suomen mahdollisuuksia tietojen saantiin muista valtioista. Tämä johdetaan siitä, että sopimukseen tuskin liittyy valtioita, joiden kanssa Suomi ei voisi vaihtaa tietoa jo verosopimuksen perusteella.

Salassapito

Suomi saa ulkomailta verotustietoja vain verosopimusvaltioista. Vaihdetut tiedot ovat saman velvollisuuden alaisia kuin muutkin verotusta koskevat tiedot.

Kolme ryhmää

Valtioiden välinen tietojenvaihto veroasioissa voidaan jakaa kolmeen ryhmään:

- Automaattinen tietojenvaihto
- Pyynnöstä tapahtuva tietojenvaihto
- Spontaani tietojenvaihto

Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan suoritusten maksajien välityksellä syntyvien, lähinnä osinkoja, korkoja, rojalteja, palkkoja ja eläkkeitä koskevien massaluonteisten tietojen vaihtamista. Pynnöstä tapahtuva tietojenvaihto tarkoittaa tietojen antamista toisen valtion viranomaisille heidän esittämänsä yksittäisen pyynnön perusteella. Spontaani tietojenvaihto on kyseessä, kun toiseen valtioon lähetetään esim. verotarkastuksen tai verotuksen toimittamisen yhteydessä esille tullutta sellaista tietoa, jolla arvellaan olevan merkitystä tässä toisessa valtiossa toimitettavassa verotuksessa ja josta tieto ei kulje massatietojenvaihdon kautta.

Tietojenvaihto konekielistyy

Monissa valtioissa on siirrytty konekieliseen tietojenvaihtoon, yhteisesti sovitussa muodossa ja suojattua sähköpostiyhteyttä käyttäen. EU:n jäsenvaltioiden välillä käytetään asiakirjojen lähettämisessä sekä jäsenvaltioiden välisessä yhteydenpidossa suljettua CCN-tietoliikenneverkkoa. Esimerkiksi automaattisen tietojenvaihdon osalta ja EU:n jäsenvaltioiden ulkopuolisten maiden kanssa tavallisin tietojenvaihdon väline on vielä kuitenkin CD-rom. Vain harvoissa tapauksissa Suomeen tulee paperimuotoisia vertailutietoja.

Suomesta annettavat tiedot

Tuloverotuksen julkisia verotustietoja voidaan verotoimistosta yleisen palveluperiaatteen puitteissa antaa näitä tietoja tarvitseville myös ulkomaille.

Muiden verotustietojen osalta on salassapitovelvollisuus ja tiedon kulkeminen tapahtuu Ohjaus- ja kehittämissyksikön välityksellä pääsääntönä. Verotustietoja annetaan sellaisten valtioiden veroviranomaisille, joiden kanssa Suomi on sopinut verotusta koskevien tietojen vaihdosta. Pohjoismaista sopimusta lukuunottamatta kaikki Suomen tekemät verosopimukset sisältävät tietojenvaihtoa koskevan artiklan. Tietojenvaihto Pohjoismaiden välillä perustuu maiden välillä tehtyyn erityiseen virka-apusopimukseen.

Ruotsista Stockholms läns Allmänna Försäkringskassan niminen viranomaisena on pyytänyt verotoimistolta Suomessa asuvaa henkilöä koskevia tietoja. Osa pyydetyistä tiedoista on julkisia verotustietoja, osa ei. Verotoimisto lähettää viranomaiselle otteen verotuksen julkisista tiedoista ja esim. seuraavan viestin: ”Bifogade översänds sk. offentliga taxeringsuppgifter. Andra i begäran avsedda uppgifter kan överlämnas endast om utredning företes om att uppgifterna behövs för taxering.”

Esimerkki

Suomalaiset maksajat antavat muissa maissa asuville rajoitetusti verovelvollisille maksamistaan suorituksista veroviranomaiselle vuosiluonnituksen VEROH 7809. Näiltä ilmoituksilta Verohallinto poimii verosopimusvaltioissa asuvia koskevat tiedot ja valmistaa niistä ao valtioihin lähetettävät CD-romit. Tiedot lähetetään kerran vuodessa yleensä kesäkuun alussa.

Vuosi-ilmoituksilta Veroh 7809 kerättävät tiedot

Vuosi-ilmoituksilta 7809 ei saada tietoa ulkomailla asuvien saamista osakkeiden luovutusvoitoista. Näiden tulojen ilmoittamista varten on olemassa konekielinen lomake VEROH 6144e, joka on liitteenä. Lomake täytetään verotoimistossa (täysin euroin) ja lähetetään mahdolliselle tietojenvaihtokoordinaattorille toimitettavaksi eteenpäin Ohjaus- ja kehittämissyksikölle, josta tieto lähetetään asuinvaltioon. Tässä menettelyssä on kyse spontaanista tietojenvaihdosta.

Osakemyynnit VEROH 6144e

Suomeen tulevat vertailutiedot

Osa niistä maista, joiden kanssa Suomella on verosopimus, lähettää Suomeen automaattisia vertailutietoja. Tiedot tulevat yleensä CD-romilla ja valtaosassa tapauksia ne koskevat ns. vanhoja vuosia. Tiedot avataan, käsitellään ja toimitetaan Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä annettujen ohjeiden mukaisesti verotoimistojen käyttöön Tuotantopalvelu-yksikön toimesta. Vertailutiedoissa on yleensä ilmoitettu se OECD:n mallisopimuksen artikla, jossa kyseessä olevaa tulolajia on käsitelty. Tällöin vertailutiedossa esim. olevat maininnat art. 10 tai art. 15 tarkoittavat sitä, että kyseessä on osinkoa tai palkkaa koskeva tieto.

Automaattinen

Toisesta maasta saadut verotiedot ovat Suomessa saman salassapitovelvollisuuden alaisia, kuin kotimaisetkin tiedot.

Jos verovelvollinen ei ole itse ilmoittanut vertailutiedon mukaista tuloa, hänelle varataan mahdollisuus esittää selvitys ao. ulkomailta saadun tiedon johdosta.

Jos luonnollisen henkilön verotusta toimitettaessa ilmenee, että toisesta verosopimusvaltiosta olisi tarpeen saada jokin tieto, verotoimisto voi olla yhteydessä henkilöverotuksen Ohjaus- ja kehittämissyksikköön. Jos tiedon hankkiminen todetaan tarkoituksenmukaiseksi,

Pyynnöstä

Ohjaus- ja kehittämissyksikkö voi lähettää verotoimiston selvityspyynnön eteenpäin.

9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä

Suomella on erilliset veron perimisen mahdollistavat sopimukset mm. Pohjoismaiden, Australian, Saksan Liittotasavallan, Belgian ja Ranskan kanssa. Lisäksi EU:n jäsenvaltioiden välillä on voimassa verojen perintää koskeva Neuvoston Direktiivi 2010/24/EU. EU:n jäsenvaltioiden välillä sovelletaan ensi sijassa perintädirektiiviä. Kuitenkin Pohjoismaista EU:n jäsenvaltioihin kuuluvien Suomen, Ruotsin ja Tanskan välillä sovelletaan ensi sijassa pohjoismaista virka-apusopimusta.

Lisäksi Suomi on ratifioinut Euroopan Neuvoston ja OECD:n virka-apusopimuksen, joka sisältää määräykset myös verojen perinnän virka-avusta. Käytännössä perinnän virka-avussa sovelletaan pääosin pohjoismaista sopimusta sekä perintädirektiiviä.

Kansainväliset virka-apuasiat verojen perinnässä hoidetaan aina kunkin valtion toimivaltaisten viranomaisten kesken. Suomessa toimivaltaisena viranomaisena lukuun ottamatta pohjoismaiden välillä veroasioissa solmittua virka-apusopimusta toimii Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Pohjoismaita koskevan sopimuksen osalta toimivaltainen viranomaisena on Verohallinnon Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Perinnän virka-apuasioiden hoitaminen on Suomessa keskitetty siten, että edellä mainitut Verohallinnon yksiköt hoitavat toimivaltaansa kuuluvat tehtävät koko valtakunnan alueella. Suomen toimivaltainen viranomaisena lähettää siten veron perimistä koskevan pyynnön ulkomaan toimivaltaiselle viranomaiselle perimistoimenpiteitä varten ja vastaavasti käsittelee sille ulkomailta saapuneet virka-apupyynnöt velallisen asuinpaikasta riippumatta.

Pohjoismaat

Suomen, Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan välillä on voimassa 7.12.1989 tehty sopimus virka-avusta veroasioissa. Sopimus tuli voimaan 8.5.1991 (SopS 37/91).

Virka-apusopimuksen piiriin kuuluvat Islannissa, Suomessa, Norjassa, Ruotsissa ja Tanskassa maksuunpannut verot ja maksut sekä Tanskaan kuuluvilla Färssaarten ja Grönlannin itsehallintoalueilla maksuunpannut verot ja maksut.

Suomen verojen periminen toisessa Pohjoismaassa

Muussa Pohjoismaassa voidaan sopimuksen nojalla Suomen veroista periä kaikkia muita veroja paitsi kiinteistöveroja.

Verohallinnon Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö tekee pyynnön verojen perimiseksi toisessa Pohjoismaassa silloin, kun verovelvollinen tai muu verosta vastuussa oleva henkilö oleskelee toisessa sopimusvaltiossa eikä veroa voida ilman oleellisia vaikeuksia periä Suomesta saatavasta tulosta tai Suomessa olevasta omaisuudesta. Perittäväksi lähetettävän määrän tulee olla vähintään 510 euroa. Määrä voi koostua yhdestä tai useammasta verojäämästä. Eräpäivän jälkeen kertynyttä viivekorkoa ei oteta lukuun vähimmäismäärää laskettaessa.

Menettely

Perintäpyynnön ulkomaille lähettämistä edeltää Suomessa veron lähettäminen perittäväksi Suomen ulosottoviranomaiselle sen selvittämiseksi, onko velallisella Suomessa ulosmittauskelpoista tuloa tai varallisuutta. Jos ulosmitattavaa tuloa tai omaisuutta ei löydy, Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö lähettää velalliselle tavallisesti maksukehotuksen sen käytettävissä olevaan ulkomaan osoitteeseen. Mikäli velallinen ei maksa verovelkaansa Suomen viranomaisen tilille tämän maksukehotuksen perusteella, veronkanto- ja perintäyksikkö tekee perimispyynnön asianomaisen valtion toimivaltaiselle viranomaiselle.

Suomessa maksuunpantujen verojen ja maksujen perimisessä toisessa Pohjoismaassa noudatetaan Suomen lainsäädännön mukaan määräytyvää verojen vanhentumisaikaa. Veron normaali vanhentumisaika on viisi vuotta sen määräämistä seuranneen vuoden alusta. Suomen veron vanhentuminen ei keskeydy tai lykkäänny toisessa valtiossa suoritetun perimistoimenpiteen johdosta, vaikka toimenpiteellä olisi tällainen vaikutus ao. toisen valtion lain mukaan. Vero voidaan kuitenkin periä ennen sen vanhentumista toisessa valtiossa ulosmitatusta omaisuudesta saatavista varoista. Sama vaikutus on ennen vanhentumista toimitetulla konkurssivalvonnalla. Toisessa valtiossa suoritettu palkanulosmittaus ei sen sijaan vaikuta vanhentumista keskeyttävästi.

Vanhentuminen

Veron vanhentumisen jälkeen ulkomaan viranomaisen palauttaa asian Suomen viranomaiselle. Tarvittaessa voidaan joutua selvittämään ulkomailla suoritettujen perintätoimenpiteiden vaikutusta vanhentumiseen, kuten esim. onko ulosmittaus ulkomailla toimitettu ennen veron vanhentumista.

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö ilmoittaa perittävänä olevan veron määrää koskevat muutokset viipymättä asianomaiselle ulkomaan viranomaiselle. Perittävän määrän alennus ilmoitetaan esim. silloin, kun maksuunpano on alentunut, veroa on kuitattu tai velallinen on maksanut veroa suoraan Suomen Verohallinnon tilille. Alennuksena ei sen sijaan ilmoiteta esim. sitä, että velallinen on maksanut koko verojäämän suoraan Suomen Verohallinnolle tai verojäämä on kokonaisuudessaan kuitattu Suomessa tai maksuunpano on

Muutoksista ilmoittaminen

poistettu. Tällaisissa tapauksissa perimisesitys peruutetaan. Jos verotus on kumottu ja palautettu uudelleen toimitettavaksi, siitä ilmoitetaan välittömästi ulkomaan viranomaiselle veron perinnän keskeyttämissiksi. Verotuksen uudelleen toimittamisen jälkeen ilmoitetaan veron oikea määrä. Verolle myönnetystä lykkäyksestä sekä täytäntöönpanon kielto- tai keskeytyspäätöksestä ilmoitetaan niin ikään ulkomaan viranomaiselle. Tarvittaessa perimispyyntö peruutetaan.

Maksujen käyttäminen

Ulkomailta tilitettyt varat käytetään ensin perimispyyntöön laskettujen viivästysseuraamuksien, sitten veronlisäyksen ja veronkorotuksen sekä sen jälkeen veron tai maksun suoritukseksi. Ulkomailta tilitettyt varat käytetään Suomessa ensiksi vanhenevan ulkomaanperinnässä olevan verojäämän suoritukseksi. Jos veroja on tilitetty enemmän kuin tarvitaan perittäväksi lähetetyn veron ja viivästysseuraamuksien sekä muiden seuraamusten suoritukseksi, ei näitä varoja voida verovelvollisen suostumuksetta kuitata hänen muiden mahdollisesti maksamatta olevien verojensa suoritukseksi. Suostumuksen puuttuessa tai jos verovelvollisella ei ole muita verojäämiä, veronkantoyksikkö palauttaa liikaa suoritettua määrää hakemuksetta verovelvolliselle. Perimisen päätyttyä ulkomaan viranomaisen antaa Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikölle perimisasiaa koskevan lopputilityksen.

Viivästys- seuraamukset

Jos sopimusvaltiossa perittävässä ollut määrä on maksettu kokonaan perimispyynnön tekemiskuukauden aikana, vero on seuraamukseen täysin kertynyt. Jos perittävässä ollut määrä on maksettu tai peritty ulkomailla perimispyynnön tekemiskuukauden jälkeen, ei viivästysseuraamuksia ole peritty perimispyynnön tekemiskuukauden päättymisestä sen kuukauden loppuun, jona maksuvelvollinen on veron sopimusvaltiossa maksanut tai se on häneltä siellä peritty. Jos todetaan, että puuttuva määrä on vähintään 510 euroa, veronkanto- ja perintäyksikkö voi tehdä puuttuvien viivästysseuraamuksien perimiseksi uuden perimispyynnön. Puuttuvan määrän ollessa alle 510 euroa, se voidaan periä vain velallisen Suomessa olevasta varallisuudesta tai Suomessa saatavasta tulosta, kuten esim. velalliselle maksettavasta veronpalautuksesta.

Toisen Pohjoismaan veron periminen Suomessa

Toisen Pohjoismaan toimivaltainen viranomaisen tekee Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikölle veron perimistä koskevan virka-apupyynnön. Perimispyyntö voi koskea niitä veroja ja maksuja, jotka on lueteltu virka-apusopimuksen 2 artiklassa. Pyyntö tulee olla ilman korkoja tai niihin verrattavia suorituksia vähintään 25000 Islannin kruunua, 2500 Norjan kruunua, 2500 Ruotsin kruunua tai 2500 Tanskan kruunua.

Vastaanotettuaan perimispyynnön ja todettuaan asian Suomessa perimiskelpoiseksi Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö muuntaa perittävän määrän Suomen valuutaksi. Kurssina käytetään Euroopan keskuspankin julkaisemaa kurssia sinä päivänä, jolloin perimisesitys saapui Länsi-Suomen perintäyksikköön. Tätä kurssia noudatetaan koko perimismenettelyn ajan.

Valuuttakurssi

Velallinen voi kuitenkin aina maksaa perittävän määrän virka-apua pyytäneen valtion rahassa. Tarvittaessa perintäyksikkö ohjaa hänet maksamaan veron suoraan virka-apua pyytäneen ulkomaan perimisviranomaisen pankkitilille.

Kun veron perimispyyntö on saapunut Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikköön, se lähettää ulkomaan verosta ensiksi verovelvolliselle kirjallisen maksukehotuksen. Kirjeessä verovelvollista kehoitetaan maksamaan ulkomaan vero tai maksu Verohallinnon tilille viimeistään perintäyksikön ilmoittamana päivänä. Kirjeessä eritellään perittäväksi pyydetyt ulkomaan verot. Kirjeeseen liitetään tilillepanokortti, johon on merkitty saatavan tarvittavat yksilöintitiedot sekä sen eräpäivä. Eräpäivä määrätään siten, että verovelvolliselle jää riittävä maksuaika siitä, kun hän saa kirjeen tiedoksi.

Maksukehotus

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö seuraa maksujen kertymistä eräpäivänä. Veronkanto- ja perintäyksikkö lähettää ulosottotoimin perittäviksi ne ulkomaan viranomaisen perimispyyntöön sisältyvät verot ja maksut, joita ei ole maksettu edellä mainitun maksukehotuksen perusteella. Ulosottoperinnässä noudatetaan Suomessa voimassa olevia säännöksiä. Jos verovelvollinen on kuollut, peritään verosaaminen kuolinpesän varoista. Jos pesä on jaettu, kohdistuu periminen pesänosakkaalle tai muulle pesästä omaisuutta saaneelle pesänjaossa tulleeisiin varoihin. Muihin perintätoimenpiteisiin kuten konkurssiin hakemiseen saa ulkomaanperintäasiassa ryhtyä vain, jos toimenpiteisiin on saatu perimispyynnön tehneen ulkomaan viranomaisen suostumus. Jos verovelvollinen on haettu konkurssiin muusta syystä, perintäyksikkö kuitenkin huolehtii ulkomaan verojen valvomisesta velallisen konkurssissa.

Ulosottoperintä

Velallisen kanssa voidaan sopia maksujärjestelystä, jossa velallinen maksaa veron osasuorituksin suoraan Verohallinnon tilille. Edellytyksenä maksujärjestelyn tekemiselle on se, että veron voidaan katsoa tällä tavoin kertyvän kohtuullisessa ajassa sekä ettei vero maksujärjestelyn aikana pääse vanhentumaan.

Maksujärjestely

Joissakin tapauksissa muutoksenhaku ulkomaan verosta voi olla mahdollinen vielä senkin jälkeen, kun vero on tullut Suomeen perittäväksi. Valitusmahdollisuuden olemassaolo riippuu valtiosta ja verolajista. Valitusmahdollisuus joudutaan joskus erikseen selvittämään perimistä pyytävältä viranomaiselta. Valituksen tekeminen perittävä

Valitus ulkomaan verosta

olevasta verosta ei kuitenkaan automaattisesti estä veron perintää Suomessa. Perintä voidaan kuitenkin keskeyttää esim. silloin, kun veron periminen johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen sen vuoksi, että samasta tulosta on jo verotettu Suomessa. Tällöin velallinen ohjataan tapauksesta riippuen tekemään valitus joko Suomen verosta tai ulkomaan verosta taikka tekemään Suomessa hakemus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Perintä voidaan keskeyttää myös silloin, kun on ilmeistä, että ulkomaan vero on aiheeton ja se tulisi todennäköisesti poistumaan valituksen johdosta. Myös ulkomaan veron perustua arvioon verotettavan tulon määrästä voidaan perintä tapauskohtaisen harkinnan perusteella keskeyttää. Perinnän keskeyttämisen ratkaisee Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Perinnän keskeyttämismahdollisuutta rajoittaa kuitenkin ulkomaan veron vanhentumisaika, jota ennen perimistoimenpiteisiin on Suomessa aina ryhdyttävä.

Kuittaaminen

Veronpalautus voidaan kuitata myös ulkomaan veron suoritukseksi (VeronkantoL 25 § ja 27 § 2). Virka-apusopimuksen nojalla Suomessa perittävänä olevat ulkomaan verot kuitataan kuitenkin vasta viimeisenä Suomen verojen jälkeen.

Vanhentuminen

Toisessa Pohjoismaassa verojen perimisessä noudatetaan virka-apua pyytäneen valtion lainsäädännön mukaan määräytyvää veron vanhentumisaikaa. Suomessa suoritetuilla perimistoimenpiteillä ei ole veron vanhentumisen keskeyttävää vaikutusta toisessa Pohjoismaassa Suomen lainsäädännön mukaan, koska veron vanhentumista ei voida Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan keskeyttää tai pidentää. Ulkomaan vero voidaan kuitenkin Suomessa periä ennen sen vanhentumista täällä ulosmitatuista varoista tai omaisuudesta.

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö seuraa perittävinä olevien ulkomaan verojen vanhentumista ja peruuttaa vanhentuneen ulkomaan veron ulosottoviranomaiselta.

Toimivaltainen viranomainen muissa sopimuksissa

Muiden valtioiden kuin Pohjoismaiden välillä tehtyjen virka-apua koskevien sopimusten sekä EU:n perintädirektiivin soveltamisessa toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Perinnän virka-avussa sovellettavat menettelyt ovat kuitenkin yleensä samankaltaiset kuin edellä esitetyt pohjoismaisessa virka-avussa noudatettavat menettelyt.

Euroopan unionin jäsenvaltiot

Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä virka-apu verojen perinnässä voi perustua joko asianomaisten valtioiden keskinäisiin, kahden- tai useammanvälisiin vero- tai virka-sopimuksiin tai Neuvoston Direktiiviin 2010/24/EU (perintädirektiivi). Käytännössä EU:n jäsenvaltioiden välillä sovelletaan yleensä pelkästään perintädirektiiviä. Pohjoismaiden välillä verojen perinnässä sovelletaan kuitenkin ensi si-

jassa Pohjoismaiden välistä virka-apusopimusta. Lisäksi perintädirektiivin soveltamisessa noudatettavista menettelyistä on määräykset Komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 1189/2011.

Verosaatavien perimisen lisäksi perintädirektiivin nojalla voidaan myös pyytää toisesta jäsenvaltiosta tietoja perintää varten. Tietopyynnöt voivat koskea esim. perintää varten tarvittavia velallisen henkilötietoja, osoitetietoja tai tietoja velallisen tuloista ja varoista. Perintädirektiivin nojalla voidaan myös antaa tiedoksi perintään liittyviä asiakirjoja tai toteuttaa turvaamistoimenpiteitä.

Perintädirektiivin mukainen perintä tapahtuu pääasiassa samaa menettelyä noudattaen, kuin esim. pohjoismaiseen virka-apuun perustuva perintä. Jokainen jäsenvaltio on määritellyt perintädirektiivin mukaisen toimivaltaisen viranomaisen, joka vastaanottaa perimispyynnöt ulkomailta ja lähettää edelleen valtion omat pyynnöt vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle ulkomailla. Suomen osalta toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Se tekee Suomen verojen perintää koskevat perimispyynnöt ulkomaan viranomaiselle sekä vastaanottaa ulkomailta Suomeen tehdyt pyynnöt. Perintä tapahtuu aina perintäpyynnön vastaanottaneen valtion säännösten ja siellä noudatettavien käytäntöjen mukaisesti.

Perintädirektiivin soveltamisalaan kuuluvat kaikenlaiset jäsenvaltion tai sen alueellisten tai hallinnollisten osien, paikallisviranomaiset mukaan lukien, kantamat verot ja maksut. Sen lisäksi soveltamisalaan kuuluvat myös em. veroihin ja maksuihin liittyvät hallinnolliset seuraamukset sekä korot ja kulut. Myös Verohallinnolle verorikosoikeudenkäynnissä maksettavaksi tuomitut vahingonkorvaussaatavat kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Direktiiviä ei kuitenkaan sovelleta pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin.

Perintädirektiivi mahdollistaa siten kaikkien Verohallinnon kantamien verojen perimisen EU:n jäsenvaltioissa. Näistä veroista merkittävimpiä ovat arvonlisävero ja tulovero.

Perintäpyyntö on yleensä mahdollista tehdä vain saatavista, joista ei ole valitusta vireillä. Lisäksi edellytetään, että Suomessa käytetyt perimiskeinot eivät ole johtaneet tai johda saatavan määrän täyteen kertymiseen. Lisäksi perittävä vähimmäismäärä tulee olla vähintään 1 500 euroa. Tähän määrään sisältyvät saatavan pääoma, sille kertyneet viivästysseuraamukset sekä muut mahdolliset lisämaksut (esim. veronkorotukset, ym. hallinnolliset seuraamukset ja perintäkulut). Kyseinen vähimmäismäärä voi koostua myös useasta eri verosta.

Perintäpyynnössä hakijavaltion viranomainen ilmoittaa perittävän määrän sekä hakijanvaltion että perivän valtion valuutassa. Valuuttakurssi on hakemuksen tekopäivän kurssi. Tätä kurssia käytetään koko perintämenettelyn ajan.

Perimispyyntöön on laskettu hakijavaltion lainsäädännön mukaiset viivästysseuraamukset. Perivässä valtiossa ulkomaan verolle peritään

Soveltamisala

viivästyskorkoa ao. valtion lainsäädännön mukaisesti perimispyynnön vastaanottamispäivästä lukien. Myös nämä perityt korot tilitetään hakijavaltiolle.

Perintäpyyntöön liitetään hakijavaltiossa laadittu yhdenmukainen asiakirja, joka mahdollistaa täytäntöönpanon pyynnön vastaanottavassa valtiossa. Verosaatava on siten perittävässä suoraan tämän asiakirjan perusteella perintäpyynnön vastaanottavassa valtiossa. Siihen ei siten saa kohdistaa minkäänlaisia tunnustamis-, täydentämistä tai korvaamistoimenpiteitä pyynnön vastaanottavassa valtiossa.

Perintäpyyntö voi koskea myös yli viisi vuotta vanhoja saatavia, mutta pyynnön vastaanottava valtio ei ole velvollinen (niin halutesaan) perimään tällaisia saatavia. Määräaika lasketaan ao. saatavan eräpäivästä.

Saatavan vanhentumiseen sovelletaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Vanhentumisen lykkäämiseen, keskeytymiseen tai pidentämiseen soveltuvat hakijavaltion lain säännökset, edellyttäen, että perivän valtion lainsäädännön mukaan veron vanhentuminen voidaan lykätä, keskeyttää tai pidentää. Jos perivässä valtiossa siellä voimassa olevan lain mukaan veron vanhentumista ei voida lykätä, keskeyttää tai pidentää, sovelletaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Näin perimistoimenpide, joka hakijavaltion lain mukaan olisi siinä valtiossa suoritettuna lykännyt, keskeyttänyt tai pidentänyt veron vanhentumisen, lykkää, keskeyttää tai pidentää perivässä valtiossa suoritettunakin veron vanhentumisen.

Perimiseen sovelletaan pyynnön vastaanottavassa valtiossa samoihin veroihin tai maksuihin taikka samankaltaisiin veroihin siinä valtiossa sovellettavia säännöksiä ja menettelyjä.

Valitus ulkomaan verosta

Joissakin tapauksissa muutoksenhaku ulkomaan verosta voi olla mahdollinen vielä senkin jälkeen, kun vero on tullut Suomeen perittäväksi. Valitusmahdollisuuden olemassaolo riippuu valtiosta ja verolajista. Perintädirektiivi edellyttää pääsäännön mukaan, että perintämenettelyn vireillä ollessa tehty valitus estää perimismenettelyn jatkamisen. Kun perivän valtion viranomaisen saa tiedon valituksen vireille tulosta, perintämenettely on keskeytettävä odottamaan valitusasian lainvoimaista ratkaisua. Kuitenkin siinä tapauksessa, että vero on hakijavaltion lainsäädännön mukaan perimiskelpoinen valituksesta huolimatta ja sama periaate on voimassa myös virka-apua antavassa valtiossa, veron perimistä voidaan valituksesta huolimatta jatkaa hakijavaltion pyynnöstä. Tällöin hakijavaltiolla on kuitenkin vahingonkorvausvelvollisuus, mikäli valitusasia ratkaistaan hakijavaltion vahingoksi.

CCN/CSI-verkko

EU:n jäsenvaltioiden välillä käytetään EU-perintäasiakirjojen lähettämisessä sekä jäsenvaltioiden välisessä yhteydenpidossa suljettua CCN/CSI-tietoliikenneverkkoa.

9.6. Pohjoismainen sopimus veron kannosta ja siirrosta

Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa 7.12.1989 tehdyn sopimuksen 20 artiklan nojalla on tehty erillinen sopimus veron kannosta ja siirrosta (ns. TREKK-sopimus, jota myös kutsutaan ennakonpidätys sopimukseksi). Nykyinen sopimus on tullut voimaan 1.1.1998.

Seuraavassa esityksessä selvitetään sopimuksen yleisiä periaatteita. Velvoitteita selvitetään tarkemmin siltä osin, kuin niillä on merkitystä verotoimiston työn kannalta ja erityisesti tilanteissa, joissa sopimus rajoittaa veron palauttamista verovelvolliselle Suomessa.

Sopimus koskee tilanteita, joissa jostain Pohjoismaasta oleva työnantaja maksaa palkkaa toisessa Pohjoismaassa tapahtuvan työskentelyn perusteella. Sopimuksen tarkoituksena on estää se, että tällaisesta palkkatulosta jouduttaisiin maksamaan veron ennakkoa useammassa kuin yhdessä Pohjoismaassa. Samalla on pyritty varmistamaan, ettei tulo jää kokonaan ennakkoperinnän ulkopuolelle. Sopimus koskee sekä työnantajan toimittamaa ennakonpidätystä että työntekijän itse maksettavaa ennakkoveroa tilanteissa, joissa työnantajalla esimerkiksi kiinteän toimipaikan puuttumisen johdosta ei ole velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä ulkomaisessa työskentelyvaltiossa.

Lisäksi sopimus sääntelee verovarojen siirtoa Pohjoismaiden välillä sekä ennakkoperintävaiheessa että verotuksen päättymisen jälkeen. Sopimuksella pyritään myös välttämään tilanne, jossa verovelvolliselle maksettaisiin veronpalautusta sellaisesta tulosta, josta toisessa sopimusvaltiossa vaaditaan verosuoritusta.

Sen lisäksi sopimusta sovelletaan verovarojen siirtämisen osalta myös eläketuloon sekä elinkeinotuloon.

Sopimus edellyttää veroviranomaisten välistä tietojenvaihtoa jo ennakkoperintävaiheessa. Tietojenvaihto tapahtuu pääasiassa erityisiä yhteispohjoismaisia NT-lomakkeita käyttämällä.

Yhteydenpito valtioiden välillä tapahtuu kussakin maassa nimetyn toimivaltaisen viranomaisen välillä. TREKK-sopimuksen edellyttämä tietojenvaihto tapahtuu seuraavien toimivaltaisten viranomaisten välityksellä:

Suomi:	Pääkaupunkiseudun verotoimisto/Kansainvälisen verotuksen osasto
Islanti:	Tollsstorinn i Reykjavik
Norja:	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Ruotsi:	Skattekontor/Stockholm /utlandsenheten
Tanska:	Skat/Syddanmark/ Begrænset skattepligt Tønder
Färösaaret:	Taks/ Føroya

Pääkaupunkiseudun verotoimisto hoitaa tietojen vaihdon ulkomaisien viranomaisten kanssa. veronkantopimuksen soveltaminen edellyttää yleensä toimenpiteitä sekä verovelvollisen verotuksessa (vero-

Sopimuksen tarkoitus

Viranomaiset

Tiedonkulku veroviranomaisten välillä

toimisto) että veronkantoyksikössä (varojen siirto Suomesta sekä vastaanotto). Verotustehtävät hoitaa asianomaisen henkilön verotoimisto ja verovarojen siirtoon liittyvät tehtävät keskitetysti Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö.

Veronkantopimusta sovellettaessa yhteydenpito valtioiden välillä tapahtuu kussakin maassa nimetyn toimivaltaisen viranomaisen välillä. Pääkaupunkiseudun verotoimisto on tässä yhteydenpidossa Suomen toimivaltainen viranomainen. Ulkomaan viranomainen lähettää siirtotarjouksen, siirtopyynnön tai muun tiedustelun tai ilmoituksen Pääkaupunkiseudun verotoimistolle. Pääkaupunkiseudun verotoimisto huolehtii siirtopyynnön, siirtotarjouksen, siirtoilmoituksen tai muun tiedustelun ohjaamisesta henkilön kotikunnan mukaan määräytyvään ns. yhdysverotoimistoon. Vastaavasti Suomen asianomainen Verohallinnon yksikkö lähettää Suomen tekemän siirtotarjouksen, siirtopyynnön tai muun tiedustelun tai ilmoituksen Pääkaupunkiseudun verotoimistoon, joka vastaa yhteydenpidosta muiden Pohjoismaiden viranomaisten kanssa.

Verotoimistosta, joka käsittelee verovarojen siirtoasiassa keskitetysti sen alueen verovarojen siirrot, käytetään nimitystä yhdysverotoimisto Yhdysverotoimistoina toimivat seuraavat viisi verotoimistoa:

- Pääkaupunkiseudun verotoimisto
- Sisä-Suomen verotoimisto
- Pohjois-Savon verotoimisto
- Pohjois-Pohjanmaan verotoimisto
- Varsinais-Suomen verotoimisto

Yhdysverotoimisto huolehtii pääasiallisesta yhteydenpidosta Pääkaupunkiseudun verotoimistoon. Kaikki siirtoasiassa käytävä kirjeenvaihto ja ilmoitukset ulkomaille lähetetään yhdysverotoimistosta Pääkaupunkiseudun verotoimistoon. Vastaavasti Pääkaupunkiseudun verotoimisto lähettää ulkomailta tulevat siirtotarjoukset, siirtopyynnot, siirtoilmoitukset ja muut tiedustelut ensiksi yhdysverotoimistoon. Lisäksi yhdysverotoimisto vastaa yhteydenpidosta Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikköön. Asiakkaan verottava yksikkö on henkilön asuinkunnan mukaan määräytyvä verotoimisto asianomaisena tulovuonna. Asiakkaan oma verotoimisto (silloin kun se on eri verotoimisto kuin yhdysverotoimisto) toimittaa verotuksen tai verotuksen muutokset normaalisti myös verovarojen siirtoasioissa. Yhdysverotoimisto voi myös sopia asiakkaan verotoimiston kanssa verotuksen toimittamisen siirtämisestä yksittäistapauksessa yhdysverotoimiston tehtäväksi.

Tietojen vaihtoa varten on verohallinnon käyttämät Word-lomakkeet NT3 – NT6 siirtotarjouksia, siirtopyyntöjä ja siirtopäätöksiä varten.

Työnantaja käyttää ilmoittamisessa lomakkeita NT1 ja NT2, jotka työnantaja lähettää omaan verotoimistoonsa sieltä edelleen toimitettavaksi suoraan ulkomaan toimivaltaiselle viranomaiselle.

Sopimusta sovelletaan Pohjoismaisen tuloverosopimuksen tarkoitamiin veroihin. Sopimuksen veron kantoa koskevia artikloita (3–6 artiklat) ei sovelleta tuloverosopimuksessa tarkoitettuihin ns. rajankävijöihin.

**Sopimuksen
tarkoitamat
verot**

Suomessa sopimusta sovelletaan valtionveroon, kunnallisveroon ja kirkollisveroon.

Sopimus ei koske:

- vakuutetun kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksua
- työntäjän sosiaaliturvamaksuja eikä
- pääomatulosta määrättäviä veroja; poikkeuksena kuitenkin elinkeinotulon pääomatulosta määrätty vero

Verolajeista sopimusta sovelletaan:

- ennakonpidätyksiin (vain palkka-, työkorvaus ja eläketulosta)
- lähdeveroon (vain palkka-, työkorvaus- ja eläketulo, sosiaaliturvalainsäädännön mukainen suoritus sekä liike- ja ammattitoiminnan tulo);
- ennakoveroihin (jos maksettu palkka- ja eläketulosta tai liike- ja ammattitoiminnan tulosta; viimeksi mainitussa tapauksessa vain lopullista veroa voidaan siirtää)
- yhtiöveroon (vain lopullista veroa voidaan siirtää)

Sopimusta sovelletaan eläkkeisiin riippumatta siitä ovatko ne ansio- tai pääomatuloa. Myöskään sillä ei ole merkitystä, onko eläke pakollinen tai vapaaehtoinen. Sopimusta sovelletaan myös muihin sosiaaliturvalainsäädäntöön perustuviin suorituksiin.

Pohjoismaiden välillä voidaan siirtää verovaroja myös verotuksen päättymisen jälkeen. Mahdollisuudet siirtoon ovat kuitenkin sitä pienemmät, mitä enemmän aikaa kuluu verovuoden päättymisestä.

**Myös lopullinen
vero**

Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia

Veronkantopimuksen mukaan veron ennakkoa voidaan vaatia työntekovaltiossa, jos toisesta Pohjoismaasta oleva työntekijä työskentelee siellä siten, että työntekovaltiolla myös lopullisessa verotuksessa on oikeus verottaa palkka. Veron ennakkoa voidaan siten vaatia työntekovaltiossa,

**Ennakonpidätys
työntekoval-
tiossa**

- jos työntekijä oleskelee työntekovaltiossa yhdessä tai useammassa jaksossa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana, tai,
- hänen palkkansa rasittaa työnantajan työntekovaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa, tai,
- kyseessä on työvoiman vuokraus tai
- kyseessä on tuloverosopimuksen 21 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu yli 30 päivää kestävä hiilivetyesiintymään liittyvä työskentely.

Lisäksi veron ennakkoa voidaan vaatia työntekovaltiossa pelkäänsä sillä perusteella, että työ tapahtuu kolmannesta maasta olevan työnantajan lukuun. Tällaisessa tilanteessa verotusoikeus lopullisessa verotuksessa kuuluu työntekijän asuinvaltiolle.

Jos veron ennakkoa on suoritettava työntekovaltiossa, ennakkoa ei voida vaatia työntekijän kotivaltiossa eikä kolmannessa valtiossa.

Jos työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen valtioon siten, että työntekovaltiolla on verotusoikeus, työntekovaltion veroviranomainen ei aina pysty saamaan työskentelystä tietoa pelkästään oman verotus- ja rekisteröintijärjestelmänsä avulla. Jotta Pohjoismaiden välillä varmistettaisiin työntekovaltion tiedonsaanti ja jotta tieto tulisi ennakkope- rinnänkin kannalta ajoissa, veronkantosopimus edellyttää, että työntekijän kotivaltio ilmoittaa tällaisen työskentelyn alkamisesta työnteko- valtiolle.

Työvoiman vuokraus ja kiinteä toimi- paikka

Jos työntekovaltion veroviranomaiset vaativat veron ennakkoa sillä perusteella, että kyseessä on työvoiman vuokraus tai kiinteä toimi- paikka, työntekovaltion veroviranomaisen on ilmoitettava vuokrausti- lanteen tai kiinteän toimipaikan muodostumisesta kirjallisesti kyseiselle työnantajalle ja työntekijän kotivaltion veroviranomaiselle. Ulkomaan viranomaisen ilmoitus tehdään NT 3-nimisellä lomakkeella, joka vastaa Suomen viranomaisen käyttämää lomaketta Veroh 6136 (NT 3).

Tiedonkulku Suomesta - verotoimisto ja lomake 5052a, NT2

Jos Suomessa asuva henkilö työskentelee suomalaisen työnanta- jan palveluksessa toisessa Pohjoismaassa siten, että palkkaan sovel- tuu kuuden kuukauden sääntö, tulo on Suomessa kokonaan verova- paata. Työnantaja voi oma-aloitteisesti soveltaa kuuden kuukauden sääntöä. Pidätys voidaan jättää toimittamatta ilman että verotoimis- tosta olisi haettava verokorttimuutosta.

Työnantajan on kuitenkin annettava työskentelystä lomakkeella Ve- roH 5052a (NT2) ilmoitus omalle verotoimistolle. Ilmoitus on annet- tava kuukauden kuluessa siitä, kun ennakonpidätys ensimmäisen kerran jätetään toimittamatta. Suomessa lomake on saatavissa Verohallinnon internet-sivulta vero.fi (Lomakkeet > Ulkomaan työskentely). Työnantaja tulostaa lomakkeesta kolme kappaletta sekä lähettää kaksi allekirjoittamaansa kappaletta omalle verotoimistolle. Työnantajan verotoimisto lähettää allekirjoittamansa lomakkeen suoraan toisen Pohjoismaan toimivaltaiselle viranomaiselle sekä kopion siitä työntekijälle ja työnantajalle. Vastaanottamansa NT 2-ilmoituksen perus- teella työntekovaltion viranomainen ryhtyy toimenpiteisiin ennakon vaatimiseksi siellä.

Suomi työnteko- valtiona – verotoimisto määrää ennakon

Joskus toisesta Pohjoismaasta oleva työnantaja lähettää työnteki- jänsä Suomeen siten, että verotusoikeus palkkaan kuuluu Suomelle. Tällöin Suomi saa ilmoituksen työskentelystä työnantajan kotivaltion veroviranomaiselta lomakkeella NT 2. Ilmoitus tulee Pääkaupunkiseu- dun verotoimistoon, joka toimittaa ilmoituksen asianomaiselle verotoi- mistolle. Jos työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai palkanmaksusta huolehtivaa edustajaa Suomessa, työnantajalla ei ole velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä Suomessa. Tällöin verotoi- misto määrää asianomaiselle ulkomaiselle työntekijälle ennakon.

Jos Pohjoismaasta oleva työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen Pohjoismaahan sellaisissa olosuhteissa, että työntekovaltiolla ei ole verotusoikeutta, palkasta toimitetaan ennakonpidätys työntekijän kotivaltiossa. Veronkantopöimimus edellyttää, että ennakonpidätyksen toimittaminen kotivaltiossa voidaan tarvittaessa näyttää toteen työntekovaltioon. Tätä varten kotivaltion veroviranomaiselta saa pyynnöstä todistuksen lomakkeella VeroH 6134a (NT 1), joka esitetään työntekovaltioon veroviranomaiselle. Suomessa lomake on saatavissa Verohallinnon internetsivulta vero.fi (Lomakkeet > Ulkomaan työskentely). Työnantaja tulostaa lomakkeesta kolme kappaletta sekä lähettää kaksi allekirjoittamaansa kappaletta omalle verotoimistolle. Työnantajan verotoimisto lähettää allekirjoittamansa lomakkeen suoraan toisen Pohjoismaan toimivaltiaiselle viranomaiselle sekä kopion siitä työntekijälle ja työnantajalle. Jos todistus esitetään työntekovaltiossa, veron ennakkoa ei voida vaatia siellä.

Ennakonpidätys kotivaltiossa

Jos kotivaltion viranomainen on aluksi antanut lomakkeella NT 1 todistuksen toiseen valtioon ja myöhemmin ennakonpidätys kotivaltiossa lopetetaan, tulee työntekovaltioon lähettää uusi tieto, joka kumoaa aiemman NT 1 lomakkeella annetun tiedon. Suomessa tämä asia hoidetaan lomakkeella 5052a (NT 2). Jos ilmenee, että suomalaisen työskentely toisessa Pohjoismaassa kestää aiottua pidempään siten, että kuuden kuukauden sääntö soveltuukin palkkaan, työnantaja lopettaa ennakonpidätyksen toimittamisen Suomeen. Tällöinkin hän antaa verotoimistolle ilmoituksen lomakkeella VeroH 5052a (NT 2). Työnantajan verotoimisto lähettää ilmoituksen työntekovaltioon toimivaltiaiselle viranomaiselle. Sama koskee tilanteita, joissa kuuden kuukauden sääntö ei sovellu tuloon Suomessa, mutta työskentelyvaltiolle syntyy silti tulon verotusoikeus. Näitä tilanteita ovat kiinteän toimipaikan muodostuminen työskentelyvaltioon sekä työvoiman vuokrausta koskevien määräysten soveltaminen työskentelyvaltiossa. Lisäksi esim. silloin kun työntekijän Suomessa oleskelupäivät ylittyvät (6pv/kk keskimäärin), vaikka oleskelu työntekovaltiossa ylittääkin 183 päivää. Tällöin tulon verottamisessa Suomessa käytetään vapautusmenetelmää. Näissä tapauksissa työnantaja ei voi kuitenkaan jättää omaaloitteisesti ennakonpidätystä toimittamatta, vaan työntekijän on haettava verotoimistosta muutosverokorttia ennakonpidätyksen toimittamatta jättämiseksi tai alentamiseksi. Myös tällöin työnantaja antaa ilmoituksen lomakkeella NT2.

Ennakonpidätys lopetetaan kotivaltiossa

Työntekovaltioon viranomaisen tekemä työvoiman vuokrausväite syrjäyttää kuitenkin todistuksen NT 1 antaman suojan. Tosin käytännössä NT 1- lomakkeen esittämistä työntekovaltiossa ei yleensä ole vaadittu muissa valtioissa paitsi Norjassa silloin, kun työntekovaltio katsoo, että ao. tulon verotusoikeus ei sille kuulu. Työntekovaltioon tulisi veronkantopöimimuksen mukaan ilmoittaa työntekijän kotivaltiolle siitä,

Työvoiman vuokraus

että veron ennakkoa vaaditaan siellä työvoiman vuokrausperusteella. Jos tällainen ilmoitus on saatu, ei kotivaltio saa sopimuksen mukaan vaatia veron ennakkoa siellä. Käytännössä ilmoituksen antamisessa on kuitenkin ollut puutteita, jolloin kotivaltiossa ei ole aina tietoa siitä, että työskentelyvaltio soveltaa ao. tulon verotukseen työvoiman vuokrausperustetta. Työntekovaltion ulkomaan työskentelyyn soveltama työvoiman vuokrausperuste tulee usein Suomen Verohallinnon tietoon vasta asiakkaan yhteydenoton perusteella. Joissakin tapauksissa asia tulee tietoon myös, kun työskentelyvaltion viranomainen myös tekee verovarojen siirtopyynnön Suomeen maksetuista ennakoista.

Kaksinkertainen ennakko

Veronkantosopimuksessa on määräykset myös sellaisen harvinaisen tilanteen varalta, että samasta palkasta sopimuksesta huolimatta olisi maksettu veron ennakkoa kahteen valtioon. Tällaisessa tapauksessa ennakko on välittömästi palautettava siinä valtiossa, jossa ennakon periminen todetaan virheelliseksi.

Varojen siirto

Käytännön syistä johtuu, että veron ennakkoa ei aina voida maksaa siinä Pohjoismaassa, jolle tulon verotusoikeuden lopullisessa verotuksessa todetaan kuuluvan. Toiseen Pohjoismaahan työntekijöitä lähettävä työnantaja toimittaa usein aluksi ennakonpidätyksen kotivaltiossa, koska vasta myöhemmin varmistuu se, oleskeleeko työntekijä työntekovaltiossa yli 183 päivää. Vastaavasti työn alkaessa ei useinkaan voida tietää, muodostuuko työntekovaltioon kiinteä toimipaikka tai että työntekovaltion viranomaiset katsovat kyseessä olevan työvoiman vuokrauksen. Voi myös käydä niin, että veron ennakko maksetaan työntekovaltiossa, mutta myöhemmin ilmenee että verotusoikeus kuuluukin yksinomaan työntekijän asuinvaltiolle, koska työntekijän oleskelu työntekovaltiossa jäi aiottua lyhyemmäksi.

Tilanteissa, joissa tulosta on maksettu ennakkoa muussa Pohjoismaassa, kuin mille palkan ensisijainen verotusoikeus kuuluu, verovarat voidaan siirtää oikeaan valtioon tämän valtion pyynnöstä. Verotointi tekee pyynnön lomakkeella NT 4.

Siirtopyynnön on veron ennakkoeroaiheessa saavuttava toisen Pohjoismaan viranomaiselle:

- Tanska ja Färsaaret: viimeistään verotusvuoden helmikuun 1 päivänä;
- Norja: viimeistään verotusvuoden huhtikuun 1 päivänä ja
- Islanti, Ruotsi sekä Suomi: viimeistään verotusvuoden toukokuun 31 päivänä.

Miten siirto Suomesta käynnistyy

Ennakonpidätyksivarojen siirto Suomesta toiseen Pohjoismaahan voi käynnistyä siten, että asianomainen maa tekee Suomelle siirtopyynnön. Siirto voi käynnistyä myös Suomen viranomaisten aloitteesta lomakkeen 5052a välityksellä. Siirto voi käynnistyä myös verotoimis-

ton toimesta verotuksen toimittamisen yhteydessä tai muuttuneen verotuksen maksuunpanoa oikaistaessa.

Jos verotusta toimitettaessa todetaan, että Suomessa on toimitettu normaali ennakonpidätys palkkatulosta, johon verotusoikeus kuuluu muulle Pohjoismaalle, verotoimiston tulee välittömästi ilmoittaa asiasta yhdysverotoimistolle. Yhdysverotoimisto tekee siirtotiedustelun lomakkeella NT 5, Veroh 6138. Jos siirtotiedusteluun saadaan kielteinen vastaus tai vastausta ei tule määräajan kuluessa, yhdysverotoimisto ilmoittaa siitä verotoimistolle niin, että ennakonpidätys voidaan lukea hyväksi lopullisessa verotuksessa. Mahdollinen siirtopäätös puolestaan tehdään lomakkeella NT6, Veroh 6133.

Verotoimisto saa siirtopäätöksestä yhden kappaleen, jolloin siirretyt ennakonpidätykset jätetään lukematta hyväksi Suomessa toimitettavassa verotuksessa.

Samalla tavalla menetellään, jos verotoimisto muutoksenhakuviranomaisen päätöksen johdosta toteaa, että verovelvolliselle tulisi palautettavaksi veroa sellaisesta työskentelystä, jonka verotusoikeus näyttää kuuluvan toiselle pohjoismaalle.

Toisesta Pohjoismaasta voi tulla Pääkaupunkiseudun verotoimiston tiedustelu Suomeen tilitetyistä ennakoista tai siirtopyyntö. Tällöin Pääkaupunkiseudun verotoimisto lähettää ao. yhdysverotoimistoon tiedustelun siitä, verotetaanko tulo Suomessa vai katsotaanko verotusoikeuden kuuluvan toiselle Pohjoismaalle. Yhdysverotoimisto on yhteydessä henkilön verotoimistoon.

Verotoimiston lausunto ei sido lopullisessa verotuksessa, mutta se on riittävä siirtoasian ratkaisemiseksi. Jos verotoimiston lausunnon mukaan palkka verotetaan Suomessa, Pääkaupunkiseudun verotoimisto ilmoittaa ulkomaan viranomaiselle, että pyyntöön ei voida suostua. Jos taas verotoimisto katsoo verotusoikeuden kuuluvan toiselle Pohjoismaalle, verotoimisto selvittää, onko työnantaja ilmeisesti tilittänyt pidätysvarat Suomen veroviranomaiselle. Ennakoiden siirtämisen edellytyksenä on, että ne voitaisiin verotusmenettelystä annetun lain nojalla lukea hyväksi Suomessa toimitetussa verotuksessa. Ennakot voidaan siirtää siis myös siinä tapauksessa, että työnantaja on toimitannut palkasta ennakonpidätyksen, mutta laiminlyönyt sen suorittamisen veroviranomaiselle. Tällöin siirtämisen edellytyksenä on, että ennakonpidätyksen toimittamisesta esitetään luotettava selvitys.

EPL 22 §:n (1118/96) nojalla verovelvolliselle voidaan palauttaa ennakonpidätys, jos pidätys on toimitettu sellaisesta tulosta, josta ei ole Suomessa suoritettava veroa. Kun kuuden kuukauden säännön mukainen palkka on Suomessa kokonaan verovapaata, EPL 22 §:n mukainen palautus on mahdollinen. Varoja ei voi kuitenkaan palauttaa muussa Pohjoismaassa työskentelystä ennen kuin asianomaiselle työntekevaltiolle on lähetetty siirtotiedustelu (NT 5).

– **verotoimiston velvollisuudet**

– **ulkomaan viranomaisen aloite**

– **Ennakkoperintälain 22 §:n mukainen palautushakemus**

Miten siirto Suomeen käynnistyy

Joskus verotusta toimitettaessa todetaan, että ennakonpidätystä ei ole toimitettu Suomeen sellaisesta toisessa Pohjoismaassa ansaitusta palkkatulosta, jonka verotusoikeus kuuluu yksinomaan Suomelle. Tällöin tilanne voi olla se, että tulosta on maksettu veron ennakkoa työntekevaltiossa. Syynä siihen on voinut olla se, että työnantaja on ollut kolmannelta valtiosta eli muualta kuin jostain Pohjoismaasta. On myös mahdollista, että veron ennakkoa on maksettu työntekevaltioon, koska aluksi virheellisesti oletettiin verotusoikeuden kuuluvan työntekevaltioon. Jos on ilmeistä, että ennakonpidätysvaroja voi olla työntekevaltiossa, verotoimiston on otettava yhteys yhdysverotoimistoon siirtopyynnön tekemistä varten. Yhdysverotoimistolle ilmoitetaan verovelvollisen yksilöintitiedot, työskentelyaika ulkomailla, työnantajan nimi, työskentelypaikkakunta ja palkan määrä. Siirtopyyntöön käytetään lomaketta NT4, Veroh 6137.

Yhdysverotoimisto lähettää Pääkaupunkiseudun verotoimiston välityksellä tiedustelun tai siirtopyynnön työntekevaltioon. Jos varat siirretään Suomeen, verotoimisto käyttää siirretyt varat työntekijän verojen lyhennykseksi samalla tavalla kuin Suomessa toimitetut ennakonpidätykset. Vastaavalla tavalla menetellään, jos verotuksen oikaisun tai muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä todetaan toisessa Pohjoismaassa ehkä olevan Suomeen siirrettävää ennakkoa.

9.7.Asumistodistukset

Todistukset Suomessa asumisesta

Suomessa asuva luonnollinen henkilö tai suomalainen yhteisö, joka saa ulkomailla esim. osinko-, korko- tai rojaltituloa, joutuu usein pyytämään Suomen veroviranomaiselta asumistodistuksen (asuinpaikkatodistus, ”certificate of residence”). Tämä johtuu siitä, että monissa maissa ulkomaalaiselta edellytetään luotettava selvitys asuinvaltiosta, ennenkuin verosopimuksessa olevia, tavanomaista alhaisempia veroprosentteja sovelletaan. Useissa maissa käytössä on erityiset lomakkeet, joilla verosopimukset anotaan ja joille myös asumistodistukset merkitään. Alankomailla, Belgiassa, Iso-Britanniassa, Sveitsillä ja Tanskalla on lisäksi erityiset lomakkeet mm. Suomessa asuvia tulonsaajia varten.

Menettely

Asumistodistusten antamisessa noudatetaan seuraavaa käytäntöä:

- asumistodistukset annetaan verovelvollisen kotikunnan verotoimistosta ja (tarvittaessa muukin verotoimisto voi antaa todistuksen) lisäksi
- todistuksen toimittaminen toiseen valtioon jää verovelvollisen tehtäväksi.

Menettelyä noudatetaan siitä huolimatta, että edelleen on käytössä uusimattomia ulkomaisia lomakkeita, joissa todistuksen merkinnästä tai toiseen valtioon lähettämisestä on muunlaisia mainintoja. Menettelyä noudatetaan silloinkin, kun asumistodistus pyydetään lomakkeelle, jota ei ole erityisesti suunniteltu Suomessa asuville. Esim. Saksassa on käytössä yleislomake, joka soveltuu valtiosta riippumatta kaikille Saksan ulkopuolella asuville.

Lomakkeissa on yleensä osoitteet, joihin todistuksella varustettu lomake lähetetään. Itävallan lomakkeilta osoitteet puuttuvat. Näin ollen verotoimiston tulee Itävaltaa varten annetun todistuksen palauttamisen yhteydessä ilmoittaa ao. osoite verovelvolliselle:

Itävalta:

Finanzamt Eisenstadt Neusiedler Strasse 46 A7001

Eisenstadt Österreich

Verotoimistosta voidaan pyytää asumistodistusta myös sellaiseen valtioon, esim. Espanjaan, jossa ei ole käytössä erityistä lomaketta asumistodistuksen merkitsemistä varten. Tällöin asumistodistus annetaan vapaamuotoisena esim. luvun liitteenä olevan mallin mukaisesti. Verovelvollisen asiakirjoihin tulee jäädä merkintä todistuksen annosta.

Todistus annetaan, jos verovelvollinen on asianomaisena vuonna Suomessa yleisesti verovelvollinen ja myös verosopimusta sovellettaessa Suomessa asuva. Verosopimuksen mukaista asuinvaltiota on selvitetty verosopimusten yhteydessä luvussa 6. Todistus voidaan antaa lomakkeella 6143 g, jossa kielinä ovat suomi, ruotsi, englanti, saksa, ranska, espanja ja venäjä.

Todistusten anto järjestetään mahdollisimman yksinkertaiseksi. Todistuspyyntöjä ei diarioida eikä asiakirjoista normaalitapauksessa tarvita kopioita verotoimistoon. Lomakkeet on yleensä suunniteltu niin, että niistä jää yksi kappale Suomen verohallinnolle tarkkailutiedoksi. Suomen asumistodistus on heräte siihen, että on selvitettävä verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot ja huolehdittava mahdollisesta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Yritysten osalta kappale voidaan lähettää yritysverotoimistolle verotarkastuksissa hyödynnettäväksi.

Todistukset ulkomailla asumisesta

Suomen verolainsäädännössä ei edellytetä, että ulkomailla asuvan olisi verosopimusedun saadakseen aina esitettävä kotivaltionsa viranomaisen antama asumistodistus.

Se, että asumistodistus voidaan vaatia, perustuu veroviranomaisten tutkimisvelvollisuuteen. Suomessa on käytössä lomake VEROH 6132, (liite) jolle verovelvollinen, joka ilmoittaa asuvansa ulkomailla, voi tarvittaessa pyytää asuinvaltionsa veroviranomaiselta asumistodistuksen

Itävalta ja Espanja

Käytännön ohjeita

– hyödyntäminen vertailutietona

Lomake VerOH 6132 f

ja esittää sitten todistuksen Suomessa Verohallinnolle. Todistuksessa henkilön verotuksellisesta asuinpaikasta Suomen veroviranomaisia varten ovat kielinä englanti, ranska, espanja, saksa, ruotsi ja suomi.

– eläkeläiset

Tavallisimmin todistus Suomessa vaaditaan eläkeläiseltä, joka ilmoittaa muuttaneensa esim. Espanjaan, Ranskaan tai Portugaliin. Näiden maiden kanssa tehdyt verosopimukset edellyttävät, että muu kuin julkisyhteisön maksama eläke verotetaan yksinomaan siinä sopimusvaltiossa, jossa eläkkeensaaja asuu. Jos eläkeläinen vaatii tämän verosopimusmääräyksen soveltamista, hänen on esitettävä luotettava selvitys verotuksellisesta asumisesta ao. toisessa valtiossa. Verosopimuksen tarkoitus ei ole, että eläkettä ei veroteta missään valtiossa. Ennen kuin Suomessa voidaan luopua verottamisesta, Suomessa on varmistuttava siitä, että toisen valtion veroviranomainen todella pitää henkilöä ao. maassa asuvana. Muun kuin veroviranomaisen todistus ei ole riittävä, koska on voitu havaita, että kaikissa valtioissa esim. poliisiviranomaisten ja veroviranomaisten tiedot maassa asuvista eivät ole yhteneväisiä.

Myös ulkomaille työskentelemään lähteviltä edellytetään asumistodistuksen esittämistä erityisesti silloin kun yleisesti verovelvollinen esittää vaatimuksen siitä, että hänen katsottaisiin verosopimusta sovellettaessa asuvan muualla kuin Suomessa.

9.8.Pohjoismainen kielisopimus

Suomella, Islannilla, Norjalla, Ruotsilla ja Tanskalla on sopimus näiden maiden kansalaisten oikeudesta käyttää omaa kieltään asioissaan toisen Pohjoismaan viranomaisissa. Sopimus on tullut voimaan Suomen, Norjan, Ruotsin ja Tanskan osalta 1.3.1987 (asetus 193/87) ja Islannin osalta 25.7.1987 (asetus 643/87).

Suhde Kielilakiin

KieliL (148/22) 3 §:n mukaan tuomioistuimessa ja muussa valtion viranomaisessa on käytettävä alueen kieltä ja kaksikielisellä alueella jompaakumpaa alueen kielistä. Suomen kansalaisella on kuitenkin oikeus omassa asiassaan tai asiassa, jossa häntä kuullaan, käyttää omaa kieltään suomea tai ruotsia. Näin ollen yksikielisellä suomenkielisellä virka-alueella vain Suomen kansalaisella on KieliL:n mukaan oikeus käyttää äidinkieltään ruotsia.

Pohjoismaisessa kielisopimuksessa Suomi on sitoutunut vaikuttamaan siihen, että toisen Pohjoismaan kansalainen tarvittaessa voi käyttää omaa kieltään Suomen viranomaisissa ja julkisissa toimielimissä. Kielisopimuksen perusteella myös muu kuin Suomen kansalainen voi siten suomenkieliselläkin alueella käyttää ruotsia, jos se on hänen äidinkieltensä. Lisäksi muun Pohjoismaan kansalainen voi käyttää äidinkieltään islantia, norjaa tai tanskaa asioissaan viranomai-

sisä. Tuomioistuinten lisäksi tulevat kyseeseen lähinnä sairaanhoito-, terveydenhoito-, sosiaali- ja lastensuojeluviranomaiset sekä työvoima-, vero-, poliisi- ja kouluviranomaiset.

Kielisopimuksessa äidinkielen käyttämisoikeus ei edellytä, että kyse on henkilön omasta asiasta tai asiasta, jossa häntä kuullaan. Sopimusta sovelletaan myös asiamiehenä tai esim. oikeushenkilön edustajana toimivaan Pohjoismaan kansalaiseen.

Sopimuksen tarkoittamia kieliä ovat suomen ja ruotsin lisäksi tanska, norja ja islanti. Sopimus ei koske Fär-saarten kieltä eikä saamenkieltä. Pohjoismaainen kielisopimus koskee sekä suullista että kirjallista kanssakäymistä viranomaisten kanssa, ei kuitenkaan puhelimitse tapahtuvaa asiointia. Sopimuksen soveltamisen kannalta ei ole merkitystä, onko aloitteentekijänä henkilö itse vai viranomainen.

Sopimuksen mukaan viranomaisen tulee tarvittaessa, jos se on mahdollista, hankkia kääntämis- tai tulkitsemisapua, joka korvataan julkisista varoista.

Suomea taitamattomia muun Pohjoismaan kansalaisia palvelee verohallinnossa pääsääntöisesti ruotsinkielellä. Myös yksikielisillä suomenkielisillä alueilla on pyrittävä siihen, että verohallinnosta löytyy auttavaa ruotsinkielentaitoa. Yleensä voitaneen lisäksi edellyttää, että ruotsia taitava virkamies saa selvän myös norjan- tai tanskankielisistä asiakirjoista. Tapauksesta riippuen voidaan muun Pohjoismaan kansalaista, esim. islantilaista, myös palvella englanninkielellä.

Tarvittaessa verotoimiston tulee kieliasioissa olla yhteydessä verovirastoon, mm. jos tarvitaan apua muun Pohjoismaan kielisen kirjeen kääntämisessä. Jos asian vaatimaa kielitaitoa ei löydy verovirastosta, ulkopuolisen kääntämisavun hankkimisesta päättää ja mahdollisista kuluista vastaa verovirasto. Missään tapauksessa ei esim. voida muun Pohjoismaan kansalaisen oikaisuvaatimusta jättää tutkimatta sillä perusteella, että se on tehty muulla kuin virka-alueen omalla pohjoismaisella kielellä. Kielisopimus ei edellytä virkamiehiltä täydellistä tai hyvää ruotsinkielentaitoa. Hyväkään asiakaspalvelu ei välttämättä edellytä myöskään erityisen hyvää englanninkielentaitoa. Auttava kielitaito yhdistettynä yleiseen palvelutaitoon ja auttamistahtoon tuottaa tavallisesti riittävän hyvän tuloksen. Sopimuksen seurantaviranomaisena toimii Suomessa oikeusministeriö.

Sopimuksen tarkoittamat kielet

Mitä sopimus edellyttää verohallinnolta

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

**KHO 11.6.1992 T
2272**

Ulkoasiainministeriö oli vuosina 1984, 1985 ja 1986 tilitänyt verovelvolliselle sivuperintöä Amerikan Yhdysvalloissa kuolleen henkilön jälkeen. Tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 1 kohdassa ei ollut säädetty, että eri vuosina saatuja, kunnallisverotuksessa veronalaisia tuloja voitaisiin yhdistää toisiinsa mainitussa lainkohdassa tarkoitettua 10000 markan verovapaata osuutta vahvistettaessa. Tämän vuoksi verovelvollisen vuoden 1985 tuloksi luettavasta sivuperinnön määrästä vähennettiin 10000 markkaa siitä huolimatta, että vastaava vähennys oli tehty myös vuoden 1984 kunnallisverotuksessa. Verovuosi 1985. Äänestys 4–1.

KHO 1965

Sivuperintö oli kokonaisuudessaan saajiensa, kuolinpesän, veronalaista tuloa kunnallisverotuksessa. Sivuperinnöstä pannun kunnallisveron määrästä oli kuitenkin vähennettävä sekä Suomen että Amerikan Yhdysvaltain verotuksessa lukuun otetusta omaisuudesta Amerikan Yhdysvalloissa määrätystä verosta kuolinpesän osalle jakautuva määrä täällä maksuunpannun veron maksuunpanopäivänä voimassa olleen kurssin mukaan, ei kuitenkaan enempää kuin perintönä saadun omaisuuden osalle tuleva, täällä maksuunpantu vero.

KHO 1996/4063

Riigi Maksuamet oli pyytänyt Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 23.3.1993 tehdyn sopimuksen 26 artiklan nojalla virolaisen yhtiön verotarkastuksen johdosta mun muassa tiliotetta Yhdysvalloista olevan yhtiön suomalaisessa pankissa olevasta yksilöidystä pankkitilistä. Verohallituksen kehoitettua pankkia antamaan pyydettyt tiedot, pankki oli kieltäytynyt tiliotteen antamisesta, koska se ei katsonut olevansa velvollinen antamaan näitä tietoja toisen valtion verotusta varten. Verotuslain 52 §:n nojalla Verohallitus uudisti ensin annetun kehotuksen pankkitilin tiliotetta koskevalta osalta ja pyysi pankkia toimittamaan Verohallitukselle kehotuksessa mainitun tiliotteen. Kun nämä tiedot olivat välttämättömiä virolaisen yhtiön Virossa toimitettavassa verotuksessa ja kun se seikka, että tilinomistajayhtiön kotipaikka oli pankin tietojen mukaan Yhdysvallat, ei verosopimuksen 26 artiklan 1 kohdan ukaan rajoittanut tietojen vaihtamista, pankilla ei ollut oikeutta kieltäytyä antamasta pyydettyjä tietoja. Sopimus Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi, SopS:96/93, 26 artikla.

KHO 2005/2943

Norjan kansalainen A työskenteli Iso-Britanniasta olevan työnantajansa X:n palveluksessa Suomessa sijaitsevan telakan tiloissa ulkomailta olevan varustamon tilaaman aluksen valmistukseen liittyvissä tehtävissä usean vuoden ajan. A oli tullut työskentelystänsä Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Hänen palkkansa maksoi työnantaja X:n toimeksiannosta työskentelypaikkakunnalla oleva suomalainen kirjanpito toimisto, joka hoiti työnantajalle kuuluvat palkanmaksusta johtuvat velvoitteet kuten veronpidätyksen. Vaikka työnantaja X:llä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa, A:lle voitiin myöntää ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverolain mukainen lähdeverokortti. Verovuosi 2004

Verovirastolla oli oikeus valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä, joka koski veroviraston kehotusta antaa tietoja sivullisen tiedonantovelvollisuuden nojalla. Veroviraston kehoitus tietojen antamiseen perustui Venäjän viranomaisten verosopimuksen nojalla tekemään virka-apupyynnön. Veroviraston valitus hyväksyttiin ja suomalainen osakeyhtiö veloitettiin luovuttamaan verovirastolle virka-apupyynnön täyttämiseksi tarpeelliseksikatsotut yhtiön hallussa olevat tiedot. Äänestys 3–2.

KHO 2006/434

A, joka oli kolmansien maiden kansalainen, oli merkinnyt suomalaisen X Oyj:n työsuhdeoptio-ohjelmien optioita vuosina 2002, 2003 ja 2004, kun hän oli työskennellyt X-konsernissa pääasiassa singaporelaisen yhtiön palveluksessa. A oli työskennellyt Suomessa X Oyj:n palveluksessa 1.2.2005 - 31.1.2007, ja hän oli verovuodelta 2006 Suomessa toimitettavassa verotuksessa ulkomailta tuleva palkansaaja. A käytti työsuhdeoptioitaan Suomessa vuonna 2006, jolloin hän sai X Oyj:n osakkeita. Suomessa veronalaisena tulona oli verotettu A:n Suomessa työskentelemää aikaa vastaava osa työsuhdeoptioedun kokonaismäärästä. Työsuhdeoptioedusta kertynyttä Suomessa veronalaista tuloa pidettiin osana A:n ulkomailta tulevana palkansaajana saaman palkkatulon lähdeveron alaisen palkan kokonaismäärää. Verovuosi 2006.

KHO 2011/3521

NT1SUOMI
FINLANDILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN TOIMITTAMISESTA
SUOMESSA, kun työ tehdään muussa pohjoismaassa
Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSSINNEHÅLLNING
VERKSTÄLLS I FINLAND då arbetet utförs i ett annat
nordiskt land
Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin
skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter

A TYÖNANTAJA ARBETSGIVARE

Nimi Namn	Osoite Adress	
Yhteyshenkilö ja puhelinnumero Namn och telefonnummer	Y-tunnus FO-nummer	
Suomalaisen työnantajan toimeksiantaja tai urakoitsija/rakennuttaja työskentelyvaltiossa (nimi ja osoite) Den finska arbetsgivarens uppdragsgivare eller entreprenör/byggherre i arbetsstaten (namnet samt adressen)		
Onko työnantajalla työskentelyvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta työntekijän palkalla rasitetaan? Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar?		
		<input type="checkbox"/> kyllä/ja <input type="checkbox"/> ei/nej

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	Etunimet Förnamn	
Henkilötunnus Suomessa Personbeteckning i Finland	Syntymäaika Födelse tid	
Osoite Suomessa Adress i Finland	Verotuskunta Beskattningskommun	
Osoite työskentelyvaltiossa Adress i arbetsstaten		

C TYÖSKENTELYN KOKONAISKESTO TOTAL TJÄNSTGÖRINGSTID

Oleskelu työskentelyvaltiossa alkoi Vistelsen i arbetsstaten började	Oleskelun oletetaan päättyvän Vistelsen uppskattas bli avslutad
/ 20	/ 20

D SUOMALAISEN TYÖNANTAJAN ALLEKIRJOITUS DEN FINSKA ARBETSGIVARENS UNDERSKRIFT

Päiväys ja työnantajan allekirjoitus Datum och arbetsgivarens underskrift

E SUOMEN VEROVIRANOMAISEN ALLEKIRJOITUS FINSKA SKATTEMYNDIGHETENS UNDERSKRIFT

Vahvistamme, että edellä mainittu työnantaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen Suomessa tässä ilmoituksessa mainitusta työstä saadusta palkkatulosta. Työntekijä on verovelvollinen Suomessa kysymyksessä olevasta tulosta. Vi bekräftar att den ovan nämnda arbetsgivaren är skyldig att verkställa förskottsinnehållning i Finland på löneinkomsten av det i anmälan nämnda arbetet. Arbetstagaren är skattskyldig i Finland för inkomsten i fråga.

Ilmoitus vastaanotettu Anmälan mottagits	Veroviranomainen Skattemyndighet	Allekirjoitus Underskrift
/ 20		

VEROH 6134a 7.2009

OHJEET ANVISNINGAR

Tätä lomaketta käytetään silloin, kun Suomessa asuva työntekijä tekee työtä jossain toisessa pohjoismaassa.

Työntekijän palkasta ei tarvitse maksaa veron ennakkoa työskentelyvaltiossa, jos työntekovaltion veroviranomaiselle täällä Suomen viranomaisen allekirjoittamalla lomakkeella osoitetaan, että ennakonpidätys toimitetaan Suomessa.

Seuraavien ehtojen tulee täytyä:

- Työntekijän oleskelu työntekovaltiossa ei saa ylittää 183 päivää 12 kuukauden jakson aikana
- Palkan maksaa suomalainen työnantaja
- Työstä suoritettu korvaus ei saa rasittaa työnantajan työntekovaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa
- Kysymyksessä ei ole työvoiman vuokraus

Työ ei saa käsittää (mannerjalustalla olevien) hiilivetyesiintymien tutkimista tai hyväksikäyttöä tai tällaiseen toimintaan liittyvää rakennustyötä.

Kohtaan C merkitään kokonaisoleskeluaika työntekovaltiossa. Jos työskentelyjakso alkaa 1.12.2009 ja sen arvioidaan jatkuvan 31.3.2010 saakka, molemmat päivämäärät on merkittävä kohtaan C.

Työnantaja täyttää lomakkeen ja lähettää sen omalle verotoimistolle. Allekirjoitettuaan lomakkeen verotoimisto lähettää sen työntekovaltion veroviranomaiselle sekä kopion työnantajalle ja työntekijälle.

Denna blankett skall användas då en arbetstagare som är bosatt i Finland utför arbete i ett annat nordiskt land.

Arbetsstaten kan inte kräva preliminär skatt på arbetstagarens lön om man med denna blankett, som undertecknats av finsk skattemyndighet, bevisar att förskottsnehållning verkställs i Finland.

Följande villkor skall vara uppfyllda:

- Arbetstagarens uppehåll i arbetsstaten får inte överstiga 183 dagar under en period på 12 månader
- Lönen skall utbetalas av en finsk arbetsgivare
- Ersättningen för arbetet får inte belasta arbetsgivarens i arbetsstaten befintliga fasta driftställe
- Det är inte fråga om arbetsuthyrning

Arbetet får inte gälla undersökning eller utnyttjande av kolväteförekomster (på kontinentalsockeln) eller byggnadsarbete i förbindelse med sådan verksamhet.

Anteckna i punkt C den totala tjänstgöringstiden i arbetsstaten. Om tjänstgöringen börjar 1.12.2009 och den uppskattas pågå t.o.m. 31.3.2010, fyll i båda datumen i punkt C.

Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin skattebyrå. Skattemyndigheten undertecknar blanketten och skickar den till skattemyndigheten i arbetsstaten. En kopia ska skickas till arbetsgivaren och en till arbetstagaren.

NT2SUOMI
FINLAND**ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN
TOIMITTAMATTA JÄTTÄMISESTÄ SUOMESSA**
Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleen**ANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSSINNEHÅLLNING
INTE VERKSTÄLLS I FINLAND**Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin
skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter	Ennakkonpidätystä ei toimiteta alkaen Förskottssinnehållning verkställs inte fr.o.m. / 20
--	---	--

A TYÖNANTAJA ARBETSGIVARE

Nimi Namn		Osoite Adress	
Yhteyshenkilö ja puhelinnumero Namn och telefonnummer		Y-tunnus FO-nummer	
Onko työnantajalla työskentelyvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta työntekijän palkalla rasitetaan? Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar? <input type="checkbox"/> kyllä/ja <input type="checkbox"/> ei/nej			

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn		Etunimet Förnamn	
Osoite Suomessa Adress i Finland		Verotuskunta Beskattningskommun	
Osoite työskentelyvaltiossa Adress i arbetsstaten		Henkilötunnus Suomessa Personbeteckning i Finland	
Työskentelyvaltiossa olevan toimeksiantajan nimi ja osoite Namn och adress av uppdragsgivaren i arbetsstaten			

C TYÖSKENTELYN KOKONAISKESTO TOTAL TJÄNSTGÖRINGSTID

Oleskelu työskentelyvaltiossa alkoi Vistelsen i arbetsstaten började / 20	Oleskelun oletetaan päättyvän Vistelsen uppskattas bli avslutad / 20	Rahapalkka/kk Penninglön/mån.	Valuutta Valuta
Muut korvaukset ja edut (rasti ruutuun): Övriga ersättningar och förmåner (kryss i rutan): <input type="checkbox"/> päiväraha dagtraktamente <input type="checkbox"/> asuntoetu bostadsförmån <input type="checkbox"/> autoetu bilförmån <input type="checkbox"/> muu etu annan förmån			

Jos kyseessä on muussa pohjoismaassa tapahtuva työskentely, täytetään myös tämä kohta:
Onko ulkomaantyöskentelyn palkasta aluksi toimitettu ennakkonpidätys Suomeen? (Tätä pidätystä ei saa oikaista).**Är det fråga om arbete som utförs i ett annat nordiskt land, skall också denna punkt fyllas i:**
Har det till en början verkställts förskottssinnehållning till Finland på utlandsinkomsten? (Denna förskottssinnehållning får inte rättas). kyllä/ja ei/nej**D ALLEKIRJOITUS UNDERSKRIFT**

Päiväys ja työnantajan allekirjoitus Datum och arbetsgivarens underskrift

E VEROVIRANOMAISEN MERKINTÖJÄ SKATTEMYNDIGHETENS ANTECKNINGAR

Ilmoitus vastaanotettu Anmälan mottagits / 20	Veroviranomainen Skattemyndighet	Allekirjoitus Underskrift
--	--	----------------------------------

VEROH 5052a 7.2009

OHJEITA

Jos palkkaa maksetaan ulkomailta tapahtuvasta työskentelystä, on mahdollista, että palkka on Suomessa verovapaata ns. kuuden kuukauden säännön nojalla. Jos sääntö soveltuu, palkasta ei toimiteta ennakonpidätystä Suomeen.

Ennakonpidätyksen toimittamatta jättämistä harkitsevan työnantajan tulee varmistua säännön soveltumisedellytysten täytymisestä. Edellytyksiä on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 275 "Ulkomaille lähetettävä työntekijä". Julkaisu löytyy verohallinnon Internetsivuilta www.vero.fi kohdasta "Vero-ohjeet"/"Tietoja kansainvälisistä tilanteista".

Jos työnantaja jättää ennakonpidätyksen toimittamatta, hän täyttää ja lähettää lomakkeen omaan verotoimistoonsa. Jokaiselta kalenterivuodelta täytetään erillinen lomake.

Jos työntekijän työskentelyvaltio vaihtuu ja siitä huolimatta poikkeuksellisesti kuuden kuukauden sääntö edelleen soveltuu, työnantajan tulee antaa uusi ilmoitus.

Veroviranomainen voi käyttää lomakkeen tietoja tietojenvaihtoon työskentelyvaltion viranomaisen kanssa.

ANVISNINGAR

Om lön utbetalas för arbete utomlands, är det möjligt att lönen med stöd av den s.k. sexmånaders regeln är skattefri i Finland. Om regeln kan tillämpas, verkställs det inte någon förskottsnehållning på lönen till Finland.

En arbetsgivare som överväger att låta bli att verkställa förskottsnehållningen skall försäkra sig om att förutsättningarna för att regeln skall kunna tillämpas blir uppfyllda. Förutsättningarna klargörs i Skattestyrelsens publikation 275 "Arbetstagare som sänds till utlandet". Publikationen är tillgänglig på skatteförvaltningens Internetsidor, adress www.vero.fi/svenska, sidan "Skatteinfo"/"Uppgifter om beskattningen, internationella arbetsituationer".

Om arbetsgivaren låter bli att verkställa förskottsnehållning, ska han fylla i och skicka blanketten till sin egen skattebyrå. Man ska fylla i en egen blankett för varje kalenderår.

Om arbetstagaren byter arbetsstat och om sexmånaders regeln trots detta undantagsvis fortfarande kan tillämpas, måste arbetsgivaren lämna in en ny anmälan.

Skattemyndigheten kan använda uppgifterna i blanketten för informationsutbyte med myndigheten i arbetsstaten.

Verosopimuksen vastainen verotus ulkomailla

Antopäivä: 1.1.2013

Voimassaolo: Toistaiseksi

Jos kyseessä on osinko-, korko- tai rojaltitulon verotus, mahdollisen liikaveron saa yleensä takaisin antamalla tulon lähdevaltiossa lisäselvitystä joko maksajalle tai veroviranomaisille. Oikaisu on tavallisesti sujuvaa muissakin tilanteissa, joissa verosopimuksen vastainen verotus on perustunut puutteelliseen selvitykseen tai väärinkäsitykseen.

1. Osingosta, korosta tai rojaltista on lähdevaltiossa peritty liian suuri vero

Useimmissa valtioissa ulkomaille maksettavan osingon, koron ja rojaltilin vero on 25–30 %. Valtiot ovat kuitenkin tehneet verosopimuksia, joissa on sovittu että toisessa sopimusvaltiossa asuvalta otetaankin alempi vero, esimerkiksi vain 15 %. Tulonsaajan on lähdevaltiossa selvittävä, että hän on verosopimukseen oikeutettu. Ilman selvitystä tulon maksaja on yleensä velvollinen perimään korkeamman veron. Usein tulon maksaja voi ottaa huomioon selvityksen ja periä verosopimuksen mukaisen alemman veron suoritusta maksettaessa. Normaalia on kuitenkin menettely, jossa maksaja perii korkeamman veron ja verosopimusedun saa vasta tekemällä palautushakemuksen kyseisen valtion veroviranomaisille. Usein tämä tapahtuu lähdevaltion lomakkeita käyttäen.

Esimerkki: Suomessa asuvalta yksityishenkilö X:ltä on Tanskassa peritty osingosta veroa 28 % vaikka verosopimus edellyttää vain 15 %:n veroa. Oikaisun saamiseksi X voi pyytää menettelyohjeet tanskalaiselta osingon maksajalta tai Tanskan veroviranomaiselta. Myös Pohjoismaisesta Nordisketax-veroportaalista www.nordisketax.net Tanskan sivuilta löytyy ohjeita osingon liikaveron palauttamiseen.

Usein selvitykseen tai palautushakemukseen on liitettävä hakijan kotimaan verottajan antama **asumistodistus**. Jos Suomessa asuva henkilö tarvitsee asumistodistusta, se tulee Suomessa pyytää omasta verotoimistosta.

2. Muu tulo on lähdevaltiossa verotettu vastoin verosopimusmääräystä

Verosopimuksen vastainen verotus voi koskea myös esimerkiksi palkkatuloja. Tällöin on monesti kyse siitä, että maksajalla ei ole ollut riittävästi tietoa tosiasioista tai verosopimuksen määräyksistä. Lisäselvitystä antamalla asia yleensä korjaantuu.

Esimerkki: Suomalainen tutkija Y on saanut palkkaa ruotsalaiselta yliopistolta 9 kuukaudelta. Tästä ajasta Y on työskennellyt 5 kuukautta Suomessa ja 4 kuukautta Ruotsissa. Ruotsi on verottanut palkan koko ajalta vaikka verosopimuksen mukaan sillä on verotusoikeus vain Ruotsissa työskentelystä (4 kk) saatuun palkan osaan. Tutkija Y:n kannattaa ottaa yhteyttä ruotsalaiseen yliopistoon ja selvittää, että hän teki osan työstä Suomessa. Jos yliopisto ei voi itse palauttaa liikaveroa, se voi todennäköisesti neuvoa mistä muutosta on haettava. Tarvittaessa Y voi ottaa yhteyttä myös Ruotsin veroviranomaisiin.

Toisessa valtiossa on myös esimerkiksi voitu verottaa suomalaista yritystä rojaltitulosta, vaikka yrityksen näkemyksen mukaan tulo ei ole verosopimuksen rojaltiliiketoiminnan mukaista tuloa vaan liiketuloa, johon lähdevaltiolla kiinteän toimipaikan puuttuessa ei ole verotusoikeutta.

Esimerkki: Suomalaiselta yritykseltä on valtiossa A peritty suorituksen maksajan toimesta lähdeveroa 10 %, koska maksaja on katsonut tulon olevan tekijänoikeuskorvausta, johon sovelletaan verosopimuksen rojaltiliiketoiminnan. Yritys katsoo kuitenkin, että kyse on normaalista liiketulosta (ei rojaltilista), ja vaatii veron palauttamista valtiossa A. Jos muutoksenhakuviranomainen valtiossa A katsoo, että tulo on liiketuloa ja siitä ei tule periä veroa, yritys saa lähdeveron takaisin.

3 Tilanteet, joissa muutoksenhaku lähdevaltiossa ei ole menestynyt

Joskus toisessa valtiossa ei muutoksenhakuvaiheessakaan saada selvitettyä tosiasiapohjaa tai valtiossa on tulon luonteesta erilainen käsitys kuin Suomessa. Jos muutoksenhaku toisessa valtiossa ei menesty, verovelvollisen kannattaa olla Suomessa yhteydessä omaan verotoimistoonsa. Verotoimisto arvioi ilmeneekö muutoksenhakuasteen ratkaisusta sellaisia perusteluja, jotka voidaan Suomessa hyväksyä. Jos näin on, Suomen verotusta voidaan oikaista ja poistaa kaksinkertainen verotus.

Keskinäinen sopimusmenettely

Verosopimuksissa on myös sovittu ns. keskinäisestä sopimusmenettelystä. **Erytistapauksissa** valtioiden toimivaltaiset viranomaiset (yleensä valtiovarainministeriö tai Verohallinto) voivat neuvotella kaksinkertaisen tai muutoin verosopimuksen vastaisen verotuksen poistamisesta. Neuvottelujen lopputuloksena voi olla, että valtio tai valtiot luopuvat omasta verostaan tai osasta omaa veroaan. Valtiolla ei kuitenkaan ole ehdotonta velvollisuutta luopua verostaan. Jos samasta asiasta on muutoksenhaku vireillä, neuvottelut käynnistetään vasta kun muutoksenhakuasteen ratkaisu on saatu.

Keskinäisessä sopimusmenettelyssä kyse on siitä, että virkamiehet keskinäisellä kirjeenvaihdolla selvittävät tilannetta ja toistensa näkökantoja, ja yrittävät löytää ratkaisun yksittäiseen tilanteeseen. Neuvottelut voivat helposti kestää useamman vuoden ja päätyä siihen, että verovelvollista pyydetään tekemään oikaisu tai palautusvaatimus lähdevaltiossa. Menettelyä ei siten ole järkevää käyttää ensisijaisena menettelynä palautushakemusten sijasta tai virheiden oikaisussa. Se tulee lähinnä kyseeseen tilanteissa, joissa toisen maan verotukseen ei ole saatu oikaisua muutoksenhausta huolimatta.

Menettelyn käynnistämiseksi Suomessa asuva verovelvollinen voi vapaamuotoisella kirjeellä kääntyä Verohallinnon puoleen ("Pyyntö verosopimuksessa tarkoitetun keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistämiseksi"). Joissain verosopimuksissa on aikarajoja pyynnön teolle. Jos yksittäisessä tapauksessa toimivaltainen viranomainen olisi valtiovarainministeriö, Verohallinto siirtää asian ministeriölle. Ennen virallista pyyntöä verovelvollisen kannattaa olla yhteydessä Verohallintoon, jolloin voidaan selvittää, ovatko edellytykset keskinäiselle sopimusmenettelylle olemassa.

Joskus on selvää, että toisella maalla on verotusoikeus, mutta verovelvollinen on tyytymätön esimerkiksi siihen, että toisessa maassa ei ole hyväksytty joitain vähennyksiä. Tällöin ei ole kyse verosopimuksen vastaisesta verotuksesta, vaan siitä onko verotus toisen valtion sisäisen lain mukaan oikein toimitettu. Tällaisia tilanteita ei käsitellä keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 294)

Verovapaus toisen Pohjoismaan osinkoverosta

Antopäivä: **19.12.2012**
Voimassaolo: **Toistaiseksi**
Päivitetty: **21.12.2012**

Verovapaus toisessa Pohjoismaassa saadusta osingosta

Tämän ohjeen tarkoituksena on selvittää, miten haetaan verovapautta toisesta Pohjoismaasta saadusta osinkotulosta. Hakijan kotivaltion ja osingon lähdevaltion toimivaltaiset viranomaiset tekevät keskenään sopimuksen osinkotulon verovapaudesta kunkin hakijan osalta erikseen. Asian saa vireille tekemällä sitä koskevan hakemuksen kotivaltion viranomaiselle. Hakija voi saatuaan kotivaltionsa viranomaiselta verovapautta koskevan sopimuksen hakea sen nojalla veron palauttamista toisesta valtiosta.

Kuka voi hakea verovapautta

Verovapautta voi hakea Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 10 artiklan 7 kappaleessa tarkoitettu yleisesti hyvää tekevä tai muutoin yleishyödyllinen laitos. Verovapauden saajana ei voi olla yksityishenkilö. Verovapaus voi koskea vain toisesta Pohjoismaasta saatua osinkotuloa.

Kuka voi saada verovapauden

Verovapauden edellytyksistä säädetään edellä mainitussa verosopimuksessa. Verovapauden edellytyksenä on, että

1. hakija on tarkoitukseltaan yleisesti hyvää tekevä tai muutoin yleishyödyllinen laitos ja
2. hakija on Suomessa verovapaa osingosta suoritettavasta verosta.

Minkäläistä hakijaa pidetään tarkoitukseltaan yleisesti hyvää tekevänä tai muutoin yleishyödyllisenä laitoksena

Verovapauden saajana voi olla:

1. Yleishyödyllinen yhteisö (tuloverolain 22 §). Yhteisö on yleishyödyllinen, jos:

- se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;
- sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
- se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suorrempana palkkana tai muuna hyvityksenä

Tuloverolain 22 § sisältää esimerkkiluettelon yhteisöistä, joita voidaan pitää yleishyödyllisinä yhteisöinä. Tällaisia yhteisöjä ovat lain mukaan mm:

maatalouskeskus, maatalous- ja maamiesseura, työväenyhdistys, työmarkkinajärjestö, nuoriso- tai urheiluseura, näihin rinnastettava vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuva harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävä yhdistys, puoluekisteriin merkitty puolue sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistys sekä muu yhteisö, jonka tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteiden tai taiteen tukeminen

3 Tilanteet, joissa muutoksenhaku lähdevaltiossa ei ole menestynyt

Joskus toisessa valtiossa ei muutoksenhakuvaiheessa saada selvitettyä tosiasiapohjaa tai valtiossa on tulon luonteesta erilainen käsitys kuin Suomessa. Jos muutoksenhaku toisessa valtiossa ei menesty, verovelvollisen kannattaa olla Suomessa yhteydessä omaan verotoimistoonsa. Verotoimisto arvioi ilmeneekö muutoksenhakuasteen ratkaisusta sellaisia perusteluja, jotka voidaan Suomessa hyväksyä. Jos näin on, Suomen verotusta voidaan oikaista ja poistaa kaksinkertainen verotus.

Keskinäinen sopimusmenettely

Verosopimuksissa on myös sovittu ns. keskinäisestä sopimusmenettelystä. **Erytistapauksissa** valtioiden toimivaltaiset viranomaiset (yleensä valtiovarainministeriö tai Verohallinto) voivat neuvotella kaksinkertaisen tai muutoin verosopimuksen vastaisen verotuksen poistamisesta. Neuvottelujen lopputuloksena voi olla, että valtio tai valtiot luopuvat omasta verostaan tai osasta omaa veroaan. Valtiolla ei kuitenkaan ole ehdotonta velvollisuutta luopua verostaan. Jos samasta asiasta on muutoksenhaku vireillä, neuvottelut käynnistetään vasta kun muutoksenhakuasteen ratkaisu on saatu.

Keskinäisessä sopimusmenettelyssä kyse on siitä, että virkamiehet keskinäisellä kirjeenvaihdolla selvittävät tilannetta ja toistensa näkökantoja, ja yrittävät löytää ratkaisun yksittäiseen tilanteeseen. Neuvottelut voivat helposti kestää useamman vuoden ja päätyä siihen, että verovelvollista pyydetään tekemään oikaisu tai palautusvaatimus lähdevaltiossa. Menettelyä ei siten ole järkevää käyttää ensisijaisena menettelynä palautushakemusten sijasta tai virheiden oikaisussa. Se tulee lähinnä kyseeseen tilanteissa, joissa toisen maan verotukseen ei ole saatu oikaisua muutoksenhausta huolimatta.

Menettelyn käynnistämiseksi Suomessa asuva verovelvollinen voi vapaamuotoisella kirjeellä kääntyä Verohallinnon puoleen ("Pyyntö verosopimuksessa tarkoitetun keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistämiseksi"). Joissain verosopimuksissa on aikarajoja pyynnön teolle. Jos yksittäisessä tapauksessa toimivaltainen viranomainen olisi valtiovarainministeriö, Verohallinto siirtää asian ministeriölle. Ennen virallista pyyntöä verovelvollisen kannattaa olla yhteydessä Verohallintoon, jolloin voidaan selvittää, ovatko edellytykset keskinäiselle sopimusmenettelylle olemassa.

Joskus on selvää, että toisella maalla on verotusoikeus, mutta verovelvollinen on tyytymätön esimerkiksi siihen, että toisessa maassa ei ole hyväksytty joitain vähennyksiä. Tällöin ei ole kyse verosopimuksen vastaisesta verotuksesta, vaan siitä onko verotus toisen valtion sisäisen lain mukaan oikein toimitettu. Tällaisia tilanteita ei käsitellä keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 294)

Hakemuksen perustelut

Hakemuksessa tulee esittää perustelut sille, miksi hakija katsoo olevansa oikeutettu verovapauteen sekä miten hakija on käytännössä toteuttanut säännöissään, säädekirjassa tai vastaavassa asiakirjassa mainittua tarkoitustaan.

Hakemukseen liitettävät asiakirjat

- valtakirja hakijalta (jos hakija ei itse ole allekirjoittajana)
- yhdistys- tai säätiörekisterin ote
- yhdistyksen säännöt
- toimintakertomus (viimeisin)
- tuloslaskelma ja tase (viimeisin)

Jos kysymyksessä on lahjoitus- tai testamenttirahasto (esim. stipendirahasto), hakemukseen on liitettävä myös jäljennös lahjakirjasta tai testamentista sekä selvitys rahaston varainjaosta

Minne hakemus lähetetään

Hakemus liitteineen lähetetään Lounais-Suomen yritysverotoimistolle seuraavaan osoitteeseen

Lounais-Suomen yritysverotoimisto

PL 927

20101 TURKU

Hakemuksen käsittely

Vastaanotettuaan hakemuksen Lounais-Suomen yritysverotoimisto tutkii, onko hakijalla edellä kuvattujen ratkaisuperusteiden mukaisesti oikeus saada verovapaus eli täyttääkö hakija ne verovapauden edellytykset, joista säädetään Pohjoismaiden välisen verosopimuksen 10 artiklan 7 kappaleessa. Jos hakijan ei todeta täyttävän edellä mainittuja verosopimuksen mukaisia edellytyksiä, Lounais-Suomen yritysverotoimisto tekee asiassa kielteisen päätöksen. Tämä päätös lähetetään hakijalle tiedoksi. Hakijalla on oikeus valittaa kielteisestä päätöksestä toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen. Kielteiseen päätökseen liitetään valitusosoitus, josta valituksessa sovellettava menettely ilmenee.

Mikäli toisen pohjoismaan toimivaltainen viranomainen kieltäytyy tekemästä verovapaussopimusta hakijan osalta, päättyy hakemuksen käsittely, koska verosopimuksessa tarkoitettua toimivaltaisten viranomaisten tekemää sopimusta verovapaudesta ei ole voitu tehdä. Siitä ilmoitetaan erikseen hakijalle.

Lounais-Suomen yritysverotoimisto lähettää verovapautta koskevan sopimuksen hakijalle

Jos Lounais-Suomen yritysverotoimisto toteaa verovapauden edellytysten olevan olemassa, se tekee toisen Pohjoismaan toimivaltaisen viranomaisen kanssa hakijaa koskevan sopimuksen osinkotulon verovapaudesta. Sopimuksessa mainitaan, mistä ajankohdasta lukien sopimusta noudatetaan. Lounais-Suomen yritysverotoimisto lähettää tämän sopimuksen hakijalle.

Verovapauden voimassaoloaika

Verovapaus on voimassa toistaiseksi, kuitenkin enintään niin kauan kuin Pohjoismaiden välinen verosopimus on voimassa. Verovapaus voi koskea myös hakemuksen tekemistä edeltävää aikaa.

Miten muutos hakijan olosuhteissa verovapauden myöntämisen jälkeen vaikuttaa verovapauteen

Jos hakijan olosuhteissa tapahtuu sellainen muutos, että verovapauden edellytykset eivät enää täyty, Lounais-Suomen yritysveroimisto voi poistaa myönnetyn verovapauden. Hakija on velvollinen ilmoittamaan Lounais-Suomen yritysveroimisto niissä olosuhteissaan tai toiminnassaan tapahtuneista muutoksista, joilla voi olla vaikutusta verovapauden myöntämiselle.

Osingosta pidätetyn veron palauttamista haetaan ulkomaan viranomaiselta

Saatuaan Lounais-Suomen yritysveroimisto osinkotulon verovapautta koskevan sopimuksen hakija voi hakea toisessa valtiossa perityn veron palauttamista. Hakemus tehdään toisen valtion viranomaiselle. Hakemukseen liitetään kopio verovapautta koskevasta sopimuksesta, minkä vuoksi on tärkeää, että hakija säilyttää itsellään alkuperäisen sopimusasiakirjan. Tarkempia ohjeita hakemusmenettelyyn liittyvistä seikoista voi kysyä hakemuksen käsittelevältä ulkomaan viranomaiselta.

Ruotsin veron palautushakemus

Hakemuksessa käytettävä lomake löytyy Ruotsin veroviranomaisen Internet-sivulta:

<http://www.skatteverket.se>

Lomakkeen nimi on:

Ansökan om återbetalning av svensk skatt på utdelning

Claim for repayment of Swedish tax on dividends

Mistä voi saada lisätietoja

Lisätietoja verovapauteen liittyvistä kysymyksistä saa Verohallinnosta:

Lounais-Suomen yritysveroimisto

PL 927

20101 TURKU

020 612 000 (vaihe)

Liite 1

Hakemusmalli

Verohallinto
Lounais-Suomen yritysvero toimisto
PL 927
20101 TURKU

Asia: Hakemus osinkotulon verovapaudesta
Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja
koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi
23.9.1996 tehdyn sopimuksen (412/1997)
10 artiklan 7 kappaleen nojalla

Pyydämme, että Lounais-Suomen yritysvero toimisto tekisi allekirjoittaneesta hakijasta osinkotulon verovapautta koskevan sopimuksen ... (ao.valtion nimi) toimivaltaisen viranomaisen kanssa. Hakemuksen perusteena on Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuus veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 23.9.1996 tehdyn sopimuksen 10 artiklan 7 kappale.

Hakemus koskee ruotsalaiselta/norjalaiselta/tanskalaiselta/islantilaiselta yhtiöltä/sijoitusrahastolta saatua osinkotuloa/sijoitusrahaston voitto-osuutta. Hakija on omistanut hakemuksessa tarkoitetun yhtiön osakkeita/sijoitusrahasto-osuuksia vuodesta alkaen.

Seuraavista syistä katsomme olevamme verosopimuksen 10 artiklan 7 kappaleessa tarkoitettu yleisesti hyvää tekevä tai muutoin yleishyödyllinen laitos. ... (perustelut: mikä on hakijan tarkoitus sekä miten hakija toteuttanut sen säännöissä/säädöskirjassa/tai vastaavassa asiakirjassa mainittua tarkoitusta).

Paikka ja päiväys

Hakijan nimi
Allekirjoitus

Osoite- ja yhteystiedot

PEDIDO DE REDUÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO PORTUGUÊS SOBRE DIVIDENDOS DE AÇÕES, NOS TERMOS DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA ENTRE PORTUGAL E:
CLAIM FOR REDUCTION IN THE SOURCE OF PORTUGUESE TAX ON DIVIDENDS FROM SHARES, UNDER THE TERMS OF THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION CELEBRATED BETWEEN PORTUGAL AND:

(Conforme art. 90.º do Código do IRC ou art. 18.º do D.L. n.º 42/91, de 22 de Janeiro)

ANO A QUE RESPEITAM OS RENDIMENTOS
YEAR TO WHICH THE INCOME CONCERNS

I IDENTIFICAÇÃO DO REQUERENTE / BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS
IDENTIFICATION OF THE CLAIMANT / BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME

NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL
NAME / BUSINESS NAME

NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL
TAX IDENTIFICATION NUMBER

DOMICÍLIO FISCAL (Rua, número e andar)
FISCAL RESIDENCE (Street, number and floor)

NIF PORTUGUÊS
PORTUGUESE TAX IDENTIFICATION NUMBER

CÓDIGO POSTAL
POSTCODE

LOCALIDADE
CITY

PAÍS
COUNTRY

II IDENTIFICAÇÃO DAS AÇÕES
DESCRIPTION OF SHARES

NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DA ENTIDADE EMITENTE TAX IDENTIFICATION NUMBER OF THE ISSUER	CÓDIGO DO VALOR MOBILIÁRIO OU DESIGNAÇÃO SECURITY ISIN CODE OR DESIGNATION	NÚMERO TOTAL DE AÇÕES TOTAL AMOUNT OF SHARES	DATA DA AQUISIÇÃO ACQUISITION DATE	DATA DA COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO PAYMENT DATE OF DIVIDENDS	VALOR TOTAL DOS DIVIDENDOS TOTAL AMOUNT OF DIVIDENDS (EURO)	VALOR DO IMPOSTO EXIGÍVEL NOS TERMOS DA CONVENÇÃO TAX AMOUNT REQUIRABLE UNDER THE CONVENTION TERMS (EURO)
			__/__/__	__/__/__	* * *	* * *
			__/__/__	__/__/__	* * *	* * *
			__/__/__	__/__/__	* * *	* * *
			__/__/__	__/__/__	* * *	* * *

III DECLARAÇÃO DO INTERMEDIÁRIO FINANCEIRO RESIDENTE EM PORTUGAL
STATEMENT OF THE FINANCIAL INTERMEDIARY RESIDENT IN PORTUGAL

DECLARAMOS QUE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES NO QUADRO "II" SÃO VERDADEIRAS E QUE AS AÇÕES SÃO DETIDAS PELO REQUERENTE IDENTIFICADO NO QUADRO "I".
WE CERTIFY THAT THE INFORMATION IN SECTION "II" IS CORRECT AND COMPLETE AND THAT THE SHARES ARE HELD BY THE CLAIMANT IDENTIFIED IN SECTION "I".

NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL
NAME / BUSINESS NAME

NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL
TAX IDENTIFICATION NUMBER

LOCAL PLACE

DATA DATE

Signatário Autorizado:
Authorized signatory:

Nome: _____ Função: _____ Assinatura: _____
Name: _____ Function: _____ Signature: _____

IV CERTIFICAÇÃO DAS AUTORIDADES FISCAIS DO ESTADO DA RESIDÊNCIA DO BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS
CERTIFICATION FROM THE TAX AUTHORITIES OF THE CLAIMANT'S COUNTRY OF RESIDENCE

CERTIFICA-SE QUE O REQUERENTE IDENTIFICADO NO QUADRO "I" É RESIDENTE FISCAL NOS TERMOS DO ART.º 4.º DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO, EM
WE CERTIFY THAT THE CLAIMANT IS A FISCAL RESIDENT UNDER THE TERMS OF ARTICLE 4 OF THE CONVENTION IN

E QUE TANTO QUANTO É DO NOSSO CONHECIMENTO É O BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS CONSTANTES NO QUADRO "II".
AND THAT HE/SHE/IT IS THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME REPORTED IN SECTION "II", TO THE BEST OF OUR KNOWLEDGE.

LOCAL PLACE

DATA DATE

Entidade: Entity: _____ Assinatura e selo oficial: Signature and official stamp: _____

PL 0391/2003

MOD. 8 - RII

EXEMPLAR DESTINADO À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PORTUGUESA
COPY FOR THE PORTUGUESE TAX AUTHORITIES

1

V	QUESTIONÁRIO (A RESPONDER PELO BENEFICIÁRIO DOS RENDIMENTOS) QUESTIONS (TO BE ANSWERED BY THE BENEFICIARY OF INCOME)
<p>1 -DISPÕE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL OU INSTALAÇÃO FIXA EM PORTUGAL ? SIM YES <input type="checkbox"/> <i>DO YOU HAVE A PERMANENT ESTABLISHMENT OR A FIXED PLACE OF BUSINESS LOCATED IN PORTUGAL ?</i> NÃO NO <input type="checkbox"/></p> <p>2 -QUAL A PERCENTAGEM DA PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL DA EMITENTE ? _____ % <i>WITH WHAT PERCENTAGE DO YOU PARTICIPATE IN THE SHARED CAPITAL OF THE ISSUER ?</i></p>	
VI	IDENTIFICAÇÃO DO INTERMEDIÁRIO FINANCEIRO NÃO RESIDENTE IDENTIFICATION OF THE FINANCIAL INTERMEDIARY NON RESIDENT IN PORTUGAL
<p>NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME / BUSINESS NAME</i></p> <p style="text-align: right;">NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL <i>TAX IDENTIFICATION NUMBER</i></p> <p>DOMICÍLIO FISCAL (Rua, número e andar) <i>FISCAL RESIDENCE (Street, number and floor)</i></p> <p style="text-align: right;">NIF PORTUGUÊS <i>PORTUGUESE TAX IDENTIFICATION NUMBER</i></p> <p>CÓDIGO POSTAL LOCALIDADE PAÍS <i>POSTCODE CITY COUNTRY</i></p>	
VII	IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE RESIDENTE EM PORTUGAL / ENTIDADE QUE SE ENCONTRA OBRIGADA A EFECTUAR A RETENÇÃO NA FONTE IDENTIFICATION OF THE ENTITY RESIDENT IN PORTUGAL / ENTITY THAT IS OBLIGED TO WITHHOLD AT SOURCE
<p>NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME / BUSINESS NAME</i></p> <p style="text-align: right;">NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL <i>TAX IDENTIFICATION NUMBER</i></p>	
VIII	IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL IDENTIFICATION OF THE LEGAL REPRESENTATIVE
<p>NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME / BUSINESS NAME</i></p> <p style="text-align: right;">NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL <i>TAX IDENTIFICATION NUMBER</i></p>	
IX	DECLARAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DECLARATION TO BE MADE BY THE BENEFICIARY
<p>DECLARO QUE SOU O BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS MENCIONADOS NO PRESENTE FORMULÁRIO, ESTANDO CORRECTOS TODOS OS ELEMENTOS NELE INDICADOS. MAIS DECLARO QUE ESTES RENDIMENTOS NÃO ESTÃO LIGADOS A QUALQUER ESTABELECIMENTO ESTÁVEL OU INSTALAÇÃO FIXA LOCALIZADA EM PORTUGAL. <i>I DECLARE THAT I AM THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME MENTIONED IN THIS FORM AND THAT THE INFORMATION INCLUDED HEREIN IS ACCURATE. I FURTHER DECLARE THAT THIS INCOME IS NOT CONNECTED WITH ANY PERMANENT ESTABLISHMENT OR FIXED PLACE OF BUSINESS LOCATED IN PORTUGAL.</i></p> <p>LOCAL PLACE DATA DATE</p> <p>_____/_____/_____</p> <p>Signatário Autorizado: <i>Authorized signatory:</i></p> <p>Nome: <i>Name:</i> _____</p> <p>Função: <i>Function:</i> _____ Assinatura: <i>Signature:</i> _____</p>	

Uddrag af overenskomsten mellem Danmark og Finland til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Artikel 10

(1) Udbytte, som udbetales af et selskab, der er bosiddende i en af de kontraherende stater, til en person, som er bosiddende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

(2) Udtrykket „udbytte“ betyder i denne artikel indkomst af aktier, udbyttebeviser eller -rettigheder, stifterandele eller – bortset fra gældsbeviser – andre rettigheder til andel i fortjeneste, såvel som indkomst fra andre selskabsrettigheder, der er knyttet til indkomst fra aktier i henhold til skatte Lovgivningen i den stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er bosiddende.

(3) Bestemmelserne i stykke 1 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet oppebæres af en person, der er bosiddende i en af de kontraherende stater, og som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, i hvilken det selskab, der udbetaler udbyttet, er bosiddende, såfremt de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted. I så fald skal bestemmelserne i artikel 7 om beskatning af indkomst fra fast driftssted finde anvendelse.

(4) Hvor et selskab, som er bosiddende i en af de kontraherende stater, modtager fortjeneste eller indkomst fra den anden kontraherende stat, kan denne anden stat ikke pålægge nogen skat på udbytte, der udbetales af selskabet til personer, der ikke er bosiddende i denne anden stat, eller underkaste selskabets ikke udloddede indkomst nogen skat på ikke udloddede indkomst, selvom det udbetalte udbytte eller den ikke udloddede indkomst helt eller delvis udgør fortjeneste eller indkomst fra kilder i denne anden stat.

Utdrag av avtalet mellan Finland och Danmark för undvikande av dubbelbeskatning

Artikel 10

(1) Dividend som ett bolag, vilket är bosatt i en av de avtalslutande staterna, utbetalar till person, som är bosatt i den andra avtalslutande staten, beskattas enbart i denna andra stat.

(2) Med dividend förstås i denna artikel inkomst, som erhållits av aktier, vinstandelsbevis eller rättigheter, av stiftarandelar och av övriga rättigheter, vilka medföra del i vinsten utan att vara fordringar, som grunda sig på ett skuldförhållande, ävensom av övriga bolagsrättigheter erhållen inkomst, som enligt skatte Lagstiftningen i den stat, där det bolag, som verkställer utbetalningen, är bosatt, betraktas såsom inkomst av aktier.

(3) Innehar mottagare av dividend, som är bosatt i en av de avtalslutande staterna, i den andra avtals-

Ote Suomen ja Tanskan välisestä sopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi.

10 artikla

(1) Sopimusvaltiossa asuvan yhtiön toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle maksamista osingoista verotetaan vain tässä toisessa valtiossa.

(2) Osingolla tarkoitetaan tässä artiklassa tuloa, joka on saatu osakkeista, voitto-osuustodistuksista tai -oikeuksista, perustajaoikeuksista tai muista oikeuksista jotka osallistuvat voittoon olematta velkasuhteeseen perustuvia saatavia, samoin kuin muista yhtiöoikeuksista saatua tuloa, joka sen valtion verolainsäädännön mukaan, missä asuva maksun suorittava yhtiö on, katsotaan osakkeista saaduksi tuloksi.

(3) Milloin sopimusvaltiossa asuvalle osingonsaajalla on toisessa sopimusvaltiossa, missä asuva osingon maksava yhtiö on, kiinteä toimipaikka, johon osingon maksamisen perustana olevat oikeudet välittömästi liittyvät, ei 1 kappaleen määräyksiä sovelletta. Tässä tapauksessa sovelletaan 7 artiklaan sisältyviä, kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon verottamista koskevia määräyksiä.

(4) Milloin sopimusvaltiossa asuva yhtiö saa voittoa tai tuloa toisesta sopimusvaltiossa, ei tämä toinen valtio saa määrätä veroa osingoista, jotka yhtiö maksaa henkilöille, jotka eivät ole tuossa valtiossa asuvia, eikä myöskään määrätä yhtiön jakamattomasta voitosta jakamattomaan voittoon kohdistuvaa veroa, vaikka maksetut osingot tai jakamattomat voittovarot kokonaan tai osaksi koostuisivatkin tässä toisessa valtiossa kertyneestä voitosta tai tulosta.

slutande staten, där det bolag, som erlägger dividenden, är bosatt, ett fast driftställe, med vilket de rättigheter, som ligga till grund för den erlagda utdelningen, har direkt samband, tillämpas icke bestämmelserna i 1 stycket. I detta fall skola bestämmelserna i artikel 7 om beskatning av inkomst från fast driftställe äga tillämpning.

(4) Erhåller bolag, som är bosatt i en av de avtalslutande staterna, vinst eller inkomst från den andra avtalslutande staten, får denna andra stat för av bolaget erlagd dividend icke beskatta personer, som icke äro bosatta i denna andra stat, ock icke heller för bolagets outdelade vinst påföra någon skatt på outdelad vinst, även om den erlagda dividenden eller den outdelade vinsten helt eller delvis udgöres av vinst eller inkomst, som influiter i denna stat.

Finnish - Swiss
Double Taxation Agreement
of 16th December 1991
http://www.estv.admin.ch

CLAIM FOR REFUND
of Swiss anticipatory tax withheld on dividends and
interest derived from sources within Switzerland

Form. 88

File number

Refund claimed for the year(s) + +

☉ Reference

BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME:
Name and first name/name in full as listed in the trade, commercial and/or tax register, full address

BENEFICIAL OWNER or AUTHORISED AGENT/REPRESENTATIVE:
Name and postal address in full (compulsory)

ENTWURF
14.01.2005

Full address of payment:
Name, address in full of the bank (including IBAN - International Bank Account
Number; if not available, account number) or post office (including account
number) to which the amount has to be paid

to be left blank

AMOUNTS HAVE TO BE INDICATED IN SWISS FRANCS!

Description of securities Name of debtor	Date of acquisition	Number of shares: Total par value of bonds, etc.	Div. per share: rate (%) of int.	Due date of dividend/ interest, etc. (day, month, year)	Gross dividends refund at the rate of		Gross interest refund at the rate of	
					25 % CHF	30 % (subsidiary) CHF	35 % CHF	CHF
1	2	3	4	5	6	7	8	
Total gross income								

The undersigned declares that the information contained on this form (both sides)
is correct.

Signature of claimant:

25 % on total of column 6 CHF

30 % on total of column 7 CHF

35 % on total of column 8 CHF

Total refund claimed CHF

Place and date:

Enclosures:

Please see reverse

REPRINT PROHIBITED!

**1st copy for the Federal Tax
Administration, Bern**

5. (Joko (a) tai (b) kohtaan merkitään rasti sen mukaan, kumpi soveltuu) Hakija ilmoittaa, että etusivulla sarakkeessa (c) mainittu(i)na eräpäivä(i)nä
- (a) hänellä ei ole, ei ole ollut tai ei tule olemaan kiinteää toimipaikkaa Alankomaissa,
- (b) etusivulla sarakkeessa (a) eritelty arvopaperit eivät liity, eivät liittyneet tai eivät tule liittymään välittömästi hakijan Alankomaissa olevaan kiinteään toimipaikkaan.
- Jos (b) kohtaan merkitään rasti, kiinteästä toimipaikasta on annettava yksityiskohtaiset tiedot (toimi, nimi ja osoite Alankomaissa):

5. (Hetgeen toepasselijk is aankruisen hetzij (a) of (b)) De verzoeker verklaart dat op de aan de ommezijde in kolom (c) vermelde datum(s) van betaalbaarstelling –
- (a) hij in Nederland geen vaste inrichting had, heeft of zal hebben;
- (b) de aan de ommezijde in kolom (a) vermelde effecten niet behoorden, niet behoren of niet zullen behoren tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting die de verzoeker in Nederland heeft.
- Indien (b) van toepassing is, hieronder nadere bijzonderheden omtrent de vaste inrichting te vermelden (handelsnaam en adres in Nederland):

6. Hakija ilmoittaa, ettei hän ole saanut etusivulla sarakkeessa (a) eriteltyjä arvopapereita sellaisen sopimuksen, option tai järjestelyn perusteella, jolla hän olisi sitoutunut tai voisi tulla veloitetuksi myymään takaisin tai siirtämään sanotut arvopaperit tai myymään takaisin tai siirtämään samanlaisia arvopapereita.
7. Hakija ilmoittaa, että etusivulla sarakkeessa (c) mainittu(i)na eräpäivä(i)nä arvopaperit ovat (olivat, tulevat olemaan)

6. De verzoeker verklaart dat hij de aan de ommezijde in kolom (a) vermelde effecten niet heeft verkregen ingevolge enige overeenkomst, optie of regeling, waarbij hij is overeengekomen of kan worden verplicht de effecten weer te verkopen of over te dragen of soortgelijke effecten te verkopen of over te dragen.
7. De verzoeker verklaart dat de effecten op de aan de ommezijde in kolom (c) vermelde datum(s) van betaalbaarstelling zich bevinden (bevonden, zullen bevinden) te:

(paikka/plaats)
 onder berusting van (1) n hallussa (1)

8. Huomautuksia: (Katso ohjeita, kohdat 3 ja 6) (Opmerkingen)

Päiväys/Datum:

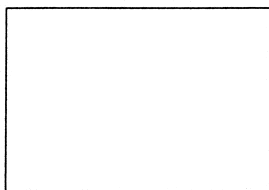
Allekirjoitus/Handtekening (?)

(1) Talteenottajan nimi ja osoite.
 (2) Jos hakija on yhtiö tai muu yhteisö, on allekirjoittajan asema ilmoitettava. Asiainhien allekirjoitustaan on valtuutus liitettävä tähän lomakkeeseen (mikäli asiaihien ei ole "Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland" te Brunsum (aikaisemmin "Inspectie vennootschapsbelasting" te Amsterdam) -nimisen viranomaisen antamaa yleisvaltuutusta allekirjoittaa hakemuksia asiakkaiden puolesta).

(1) Naam en adres van de bewaarnemer.
 (2) Indien de verzoeker een maatschappij of ander lichaam is, dient de hoedanigheid van de ondertekenaar te worden vermeld. Indien een gemachtigde tekent de machtiging bijvoegen (tenzij de gemachtigde in het bezit is van een door de "Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland" te Brunsum (voorheen Inspectie vennootschapsbelasting te Amsterdam) verstrekte algemene vergunning om voor zijn cliënten de formulieren te tekenen).

VEROTOIMISTON TODISTUS
 (Verklaring door de Finse belastingautoriteit)

Todistan parhaan tietoni ja käsitykseni mukaisesti, että tämän hakemuksen 4 kohdassa annettu tieto on oikea. (Ik bevestig dat, naar mijn beste weten, de in punt 4 van dit verzoek gedane mededeling juist is.)



(Virallinen leima)
 (Officieel stempel)

Päiväys (Datum):

Allekirjoitus:
 (Handtekening)



Inland Revenue

United Kingdom Income Tax

Form FIN 2/Company

In any communication please quote:
FD31/ / /

Claim on behalf of a company which is a resident of Finland to relief from United Kingdom income tax on Interest and Royalties arising in the United Kingdom

- A responsible officer of the company should complete and sign both copies of the form and then send them to the tax office of the claimant's domicile (Kotikunnan Verotoimisto). After certification one copy of the form is returned to you to send to the Inspector of Foreign Dividends, Prudential Buildings, 72 Maid Marian Way, Nottingham, England NG1 6AS.
- If repayment is claimed please attach the original certificates of deduction of tax.
- Give full details of the income overleaf.
- If further information is needed apply to the Inspector of Foreign Dividends.

Use CAPITAL letters throughout

Full name of company
Full address
<i>If enquiries about this claim to be sent to an agent</i>
Agent's name
Address

Questions

1 What is the date and place of the company's incorporation, formation or establishment?	
2 Where is the company's business managed and controlled?	
3 Is the company engaged in any trade or business in the UK or does it perform independent personal services from a fixed base there? If YES, give full details.	
4 If the claim relates to interest, does the company bear Finnish tax on it?	
5 If in the declaration overleaf the company claims relief from UK income tax at source, is any change in the above-mentioned circumstances expected during the next three years? If YES, give details.	

Certification

(To be given by the Kotikunnan Verotoimisto Suomessa.)

I certify that _____
is resident in Finland for the purposes of Finnish tax.

Signature _____

Date _____

Designation _____

Claimant's reference No. _____

Official Stamp

For the use of the United Kingdom Revenue only

Order no. _____

Order issued _____ PO Code _____

Pay Claimant
 Bank etc for claimant
 Claimant c/o bank etc

Up to _____ £

Examined _____

Countersigned _____

After payment send 704 to agent

Please turn over

Details of income

- Enter below full details of the income for which you are claiming relief from UK income tax.
- Remember to attach the original tax deduction certificates if claiming repayment of income tax already deducted.

Interest			Amount of income from each source	Amount of UK income tax deducted
Full title of securities or description of loan and full name and address of person(s) by whom interest is paid.	Due dates	Name (or names in due order) in which securities are registered. <i>For bearer securities, write "Bearer". Show reference numbers of accounts where applicable.</i>	£	£
Royalties (other than royalties from natural resources)				
Full description of royalties and date of contract	Full name and address of			
	<ul style="list-style-type: none"> ● the person in the UK by whom the royalties are paid, ● the agent, if any, in the UK by or through whom the payments are made. 			
Total amount of income and amount of UK income tax deducted				

Declaration

I declare that the company is beneficially entitled to the income from the sources shown above.

I also declare that to the best of my knowledge and belief all the details given on this form are correct.

I claim on behalf of the company the relief from UK income tax provided by the double taxation agreement.

Please ("✓" as appropriate)

- make repayment to
 - the company
 - the company's bank/agent in the UK*
- authorise relief at source

**Bank/agent's name, address and account number (if any):*

SIGNATURE _____

Date _____

CLAIM FOR REPAYMENT OF AUSTRIAN WITHHOLDING TAX

under the tax treaties concluded by Austria

Entry stamp
of the Austrian tax authority

File No.
of the Austrian tax authority:

I. STATE:

* Please indicate here your State of residence

II. Information on the claimant

Reference No. of claimant if possible	
Full name Business name (in the case of legal persons)	
Legal form (in the case of legal persons: e.g. stock corporation, club)	
Address (post code, town, street, number) telephone or fax number, e-mail address	
Representative (if any) (Name, address) telephone or fax number, e-mail address	

III. Computation of repayment amount	To be filled in by the claimant (all amounts in Euro)	Leave blank for the Austrian tax authority Verfügung
DIVIDENDS (according to Sheet A)	€	Rückzahlung wird bewilligt für
ROYALTIES (according to Sheet B)	€ €
OTHER INCOME (according to Sheet C)	€	Datum:
REPAYMENT AMOUNT	€	Unterschrift:
		Genehmigung:

ZS-RE1 (Auflage XXX)

IV. Information concerning the transfer of the repayment amount

The claimant requests to transfer the repayment amount to the account

No.

account holder

.....

at (financial institution)

.....

address.....

.....

bank code number

.....

V. Declaration by the claimant

The claimant declares that the statements made in this claim form are true.

.....

Town and date

.....

Signature

VI. Residence certificate of the foreign tax administration

For the purpose of obtaining tax relief in Austria it is certified that within the meaning of the Double Taxation Convention Austria has concluded with the State indicated in Section I the claimant on the date(s) when the income was received (Section III) was a resident of that State and that the information on the claimant (Section II) is in accordance with our knowledge.

.....

Date

Stamp

.....

Signature

SHEET A

with regard to form ZS-RE1

DIVIDENDS

A) General information

1. Did you maintain a fiscal domicile in Austria at the date(s) when the dividends stated overleaf were received? If so, please state address:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
Is this your main residence?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
2. Were you at the date(s) when the dividends stated overleaf were received entitled to the use of the capital assets from which the dividends are derived and did you receive these yields on your own account?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
3. Did you receive the capital assets listed overleaf on the basis of a contract, option or other agreement whereby you could be bound to re-sell or otherwise transfer these or similar capital assets?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
4. Had you at the date(s) when the dividends stated overleaf were received a permanent establishment in Austria or did you hold an interest in an Austrian partnership?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no

B) Special information in the case of legal persons

5. Does the legal person making the claim carry out a business activity which is beyond the scope of enjoyment of capital assets? If so, please indicate the type of business:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
6. Does the legal person making the claim employ its own employees and does it have its own business premises to carry out business activities?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no
7. Do shareholders who are residents of Austria hold an interest of more than 10%?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	yes	no

ZS-RE1A (Auflage XXX)



TODISTUS SUOMESSA ASUMISESTA
INTYG ÖVER BOENDE I FINLAND
CERTIFICATE OF FISCAL RESIDENCE
BESCHEINIGUNG DES STEUERDOMIZILS
CERTIFICAT DE DOMICILE FISCAL
CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL
УДОСТОВЕРЕНИЕ О РЕЗИДЕНЦИИ

Verotoimisto todistaa, että

Skattebyrån intygar att

The undersigned tax authority in Finland hereby certifies that to the best of its knowledge:

Das unterzeichnete finnische Finanzamt bescheinigt auf grund vorliegender Angaben daß:

L'autorité fiscale finlandaise certifie, selon toute donnée disponible, que:

La Autoridad fiscal de Finlandia abajo firmante certifica bajo los datos disponibles que:

Настоящим удостоверяю, что заявитель по действующим данным:

Verovelvollisen nimi Den skattskyldiges namn The taxpayer's name Name des/der Steuerpflichtigen Nom du contribuable Nombre del contribuyente Ф.И.О. налогоплательщика	Henkilötunnus tai Y-tunnus Personbeteckning eller FO-nummer Identity code/Business ID Personenkennzeichen / Unternehmens-Steuer-Id Numéro d'identité / Numéro d'entreprise Código de identidad/NIF de o empresa код физического/юридического лица
---	---

asuu Suomessa siten kuin Suomen ja alla mainitun valtion välillä tehdyssä verosopimuksessa tarkoitetaan:
är bosatt i Finland enligt vad som avses i skatteavtalet mellan Finland och nedannämnda stat:
is resident of Finland within the meaning of the Double Taxation Convention between Finland and:
in Finnland Wohnsitz hat im Sinne des Doppelbesteuerungs-Abkommens zwischen Finnland und:
est domicilié(e) en Finlande, au sens prévu par l'accord de double imposition entre la Finlande et:
es considerado/a residente en Finlandia a efectos del Convenio para evitar retenciones dobles entre Finlandia y:
считается резидентом Финляндии с точки зрения налогового Соглашения между Финляндией и:

Valtion nimi englanniksi Statens namn på engelska The name of the State Name des States Nom de l'Etat Nombre del Estado Государство

Lisätietoja Tilläggsuppgifter Further details Weitere Angaben Renseignement supplémentaire Otras observaciones Примечание

Päiväys Datum Date Fecha Дата	Verotoimiston nimi suomeksi tai ruotsiksi Skattebyråns namn The name of the Tax Office Name des Finanzamtes Nom du bureau fiscal Nombre de la Delegación de Hacienda Название местного налогового органа
Allekirjoitus ja nimen selvitys Underskrift och namnförtydligande Signature of competent tax officer Unterschrift Signature Firma del funcionario competente Подпись уполномоченного сотрудника управления	Allekirjoittajan virkanimike suomeksi tai ruotsiksi Befattning Designation Amtliche Stellung Fonction Cargo Должность

VEROH 6143g 2.2007

leima
stämpel
stamp

CERTIFICATE OF RESIDENCE AND TAX LIABILITY FOR THE USE OF FINNISH TAX AUTHORITIES

CERTIFICAT DE DOMICILE ET DE RESPONSABILITE FISCALE POUR LES AUTORITES FISCALES FINLANDAISES

CERTIFICADO DE RESIDENCIA Y RESPONSABILIDAD FISCAL PARA LAS AUTORIDADES FINLANDESAS

BESCHEINIGUNG DES STEUERRECHTLICHEN WOHNSITZES FÜR DIE FINNISCHE STEUERBEHÖRDE

INTYG FÖR FINSK SKATTEMYNDIGHET ÖVER SKATTERÄTTSLIG HEMVIST

TODISTUS HENKILÖN VEROTUKSELLISESTA ASUINPAIKASTA SUOMEN VEROVIRANOMAISIA VARTEN

Verovelvollinen täyttää - Den skattskyldige fyller i - To be completed by the taxpayer - Remplir par le contribuable - Para ser rellenado por el contribuyente - Von der steuerpflichtigen Person auszufüllen

Sukunimi ja etunimet - Släktnamn och förnamn - Surname and forenames - Nom et prénoms - Apellido y nombres - Familienname und Vornamen	
Muuttopäivä - Dagen för utflyttning - Day of emigration - Date de l'émigration - Fecha de emigración - Datum der Ausreise	Nykyinen asuinvaltio ja täydellinen osoite siellä - Nuvarande hemviststat samt fullständig adress där - State of residence and full postal address - Pays où domicilié actuellement et l'adresse complète - Nación actual de residencia y dirección completa - Jetziges Wohnsitzland und vollständige Anschrift im Wohnsitzland
Suomalainen henkilötunnus - Finsk personbeteckning - Finnish identification number - Numéro de Sécurité sociale finlandaise - Clave nacional de identidad finlandesa - Finnisches Personenkennzeichen	
Viimeisin verotuskunta Suomessa - Senaste beskattningskommun i Finland - Latest residential municipality in Finland - Dernier domicile fiscal en Finlande - Último municipio de residencia en Finlandia - Letzte Steuergemeinde in Finnland	Allekirjoitus - Underskrift - Signature - Firma - Unterschrift

Veroviranomainen täyttää - Skattemyndigheterna fyller i - To be completed by the tax authority of the State of residence - Remplir par les autorités fiscales - Para ser rellenado por las autoridades fiscales de la nación de residencia - Vom Steuerbehörde auszufüllen

<p>This is to certify that the above mentioned taxpayer</p> <p>1) is a resident of this State and fully liable to tax herein; and 2) is a resident of this State under the Double Taxation Convention between this State and Finland and thus liable to tax here also with respect to income received from Finland</p> <p>Asi certificamos que el contribuyente arriba mencionado</p> <p>1) reside y es responsable fiscalmente en esta nación; y 2) es residente en esta nación según el acuerdo hecho acerca del pago doble de impuestos entre Finlandia y esta nación, y por lo tanto es aquí responsable fiscalmente de los ingresos recibidos de Finlandia</p> <p>Härmed intygas att ovanämnd skattskyldig</p> <p>1) har hemvist i och är allmänt skattskyldig i denna stat; och 2) har hemvist i denna stat enligt dubbelbeskattningsavtal mellan denna stat och Finland och sålunda skattskyldig här även för inkomst uppburen från Finland</p> <p>from - à partir du - a partir del - seit - från och med - alkaen</p> <p>/ 20</p>	<p>Par la présente il est certifié que le contribuable ci-dessus</p> <p>1) vit dans ce pays et y est imposable; y 2) est domicilié dans ce pays aussi selon le contrat sur l'imposition entre le pays en question et la Finlande, et ainsi imposable ici de ses revenus reçus en Finlande</p> <p>Hiermit wird bescheinigt, dass die oben genannte steuerpflichtige Person</p> <p>1) in diesem Land Wohnsitz hat und der allgemeinen Steuerpflicht dieses Landes unterliegt; und 2) in diesem Land auch gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen unserem Land und der Republik Finnland Wohnsitz hat, und somit hier auch für in Finnland bezogene Einkünfte steuerpflichtig ist</p> <p>Täten todistetaan, että yllämainittu verovelvollinen</p> <p>1) asuu ja on yleisesti verovelvollinen tässä valtiossa; ja 2) on tämän valtion asukas myös tämän valtion Suomen kanssa tekemän verosopimuksen mukaan ja siten täällä verovelvollinen myös Suomesta saamastaan tulosta</p> <p>State - Pays - Nación - Staat - Stat - Valtio</p>
---	--

Tax authority issuing the certificate - Autorité fiscale expéditrice du certificat - La autoridad fiscal expidiendo el certificado - Ausstellende Steuerbehörde dieser Bescheinigung - Skattemyndighet som utställer intyget - Todistuksen antava veroviranomainen

Signature - Firma - Unterschrift - Underskrift - Allekirjoitus	Date - Fecha - Datum - Päiväys
Name in printed characters - Nom en toutes lettres - Aclaración - Unterschrift in Druckbuchstaben - Namnförtydligande - Nimen selvennys	
The name of the Tax Office - Nom du bureau fiscal - Nombre de la oficina de impuestos - Name des Finanzamtes - Skattebyråns namn - Verotoimiston nimi	Official stamp Cachet Sello oficial Amtsstempel Stämpel Leima

VEROH 6132/ 4.2010

1. Copy for the Finnish tax authorities
Exemplaire destiné aux autorités fiscales finlandaises
Copia para las autoridades fiscales finlandesas

An die finnische Steuerbehörde zu sendendes Exemplar
Finska skattemyndigheternas exemplar
Suomen veroviranomaisille toimitettava kappale



EXCHANGE OF INFORMATION
Information from the Finnish Tax Administration

Income year

Following person claiming to be resident of your country has received in Finland income as follows:

Family name, given names / Company	Date of birth of individual / Company code / Local TIN
Address	Country of residence

Information on the income

Income from rents (not from real estate) (no tax in Finland)			
	Name of the apartment house company	Amount of income	Currency
1			EUR
2			EUR
3			EUR
4			EUR

Capital gains (from shares) (no tax in Finland)			
	Name of the company	Selling price	Currency
1			EUR
2			EUR
3			EUR
4			EUR
5			EUR
6			EUR

Dividends			
	Name of the company	Amount of dividend	Currency
1			EUR
2			EUR
3			EUR
4			EUR

Date	Tax office of	Name of officer
------	---------------	-----------------

This information is provided under the terms of tax treaty and its use and disclosure must be governed accordingly.

If you decide to write to us and ask for more information, please enclose copy of this document to your letter. If the recipient is not resident of your country, please return the document.

Finnish Tax Administration / Steering and Development Unit
Haapaniemenkatu 4 A
P.O.Box 325
FI-00052 VERO
FINLAND

VEROH 6144e/w 3.2011



EXCHANGE OF INFORMATION
Spontaneous information from Finland

to Tax Administration of (Working Country):

Income year:

A resident of Finland working in your country over 183 days etc. - Tax Treaty Art.15

Following resident of Finland has informed us that he/she has been working in your country during the year mentioned above. According to our understanding, the tax treaty gives you the right to impose tax on her/his remuneration, on the basis of the information that

- A) the stay in your country exceeds 183 days per calendar year/per 12 months, or
- B) the remuneration was paid by or on behalf of an employer resident in your country, or
- C) the remuneration was borne by a permanent establishment of a fixed place of business in your country.

Family name	Given names	Date of birth	
		<input type="checkbox"/> male	<input type="checkbox"/> female
Address in Finland			
Address in your country			
TIN (Tax Identification number) in Finland			
TIN (Tax Identification number) in your country			

Information on the employment and income

Place(s) where the work was exercised (municipality)			
Name and address of Finnish employer/ the employer in your country			
Period/Periods of presence in your country during relevant period			
Amount of salary (täydetyt eurot)	Amount of daily allowances (no tax in Finland) (täydetyt eurot)	Amount of withholding tax withdrawn in Finland	
EUR	EUR	EUR	

Date	Local Tax Office of	Name of officer

This information is provided under the terms of Tax Convention between Finland and your country, and its use and disclosure must be governed accordingly.
If you want to give us feedback, please enclose a copy of this document in your letter.

Finnish Tax Administration / Steering and Development Unit
Haapaniemenkatu 4 A
P.O. Box 325
FI-00052 VERO, FINLAND

VEROH 6145e/w 3.2011

10. SUOMI-ENGLANTI VEROSANASTO

A

adoptio	adoption
agentuuri	agency
ahdas tulkinta	strict interpretation
ahtaasti tulkittava	to be interpreted strictly
aihe	grounds, reason
– on perustelua aihetta otaksua	– there are reasonable grounds to assume
– ei aihetta enempään toimenpiteisiin	– it does not merit further measures
aiheellinen	justified
aiheellinen vaatimus	justified claim
aihetta otaksua	good reason to assume
aiheeton	unjustified
aiheettomasti	without due cause
aiheuttaa	cause
aiheuttaa pulmia	cause trouble
aiheuttaa vaivaa	cause inconvenience
aika	time, period
– varata aikaa vastauksen antamiseen	– reserve time for an answer
– määrättyinä aikana	– at the prescribed time
– vähimmäisaika	– minimum period
– enimmäisaika	– maximum period
aikapalkka	time wages
aikoa	intend
aineisto	material
ajoitus	timing
ajankohtainen	current
ajantasaistaa	update, bring up to date
ajo	
– tietokoneajo	– computer run
– tietokoneajon ajankohta	– date for computer run
ajoneuvo	vehicle
alaikäinen	minor, underage
alaikäraja	lower age limit
– yläikäraja	– upper age limit
alaraja	lower limit
alenevassa polvessa	descending line
alentaa	lower, decrease, reduce
aliarvostus	undervaluating
alijäämä	a deficit of capital income
alijäämähyvyitys	tax credit for capital loss
alikapitalisointi	thin capitalization
alioikeus	lower court
alityöllisyys	underemployment
alkuperäinen	original
alkuperäinen asiakirja	original document

alustava laskelma	preliminary calculation
ammattijärjestö	trade union
ammattinharjoittaja	independent professional
ammatti	profession, occupation
– harjoittaa ammattia	– exercise a profession
– harjoittaa liikettä	– carry on a business
ammattiala	professional field
ammattikirjallisuus	literature necessary in one's profession
ammattiliitto	trade union
ammattimainen osakekauppa	professional trading in shares
ammattitoiminta	professional activities
anoa	apply, request
anoa määräjajan pitennystä	apply for an extension
anoja	applicant
anonus	application
ansaita rahaa	earn money
ansaita rangaistus	deserve punishment
ansioeläke	earningsrelated pension
ansion menetyks	loss of earnings
ansionmenetykskorvaus	compensation for loss of income
ansiotulo/pääomatulo	earned income/capital income
ansiotulovähennys	earned income deduction
ansiotyö	employment
antaminen (lain)	promulgation of law
antaa velka anteeksi	release from a debt
antaa veroilmoitus	declare, give a tax return
anti/osakeanti	emission
antokaika, esim. todistuksen	time of issue
antopäivä	date of issue
apportti	subscription in kind
apuraha	scholarship
aputyövoima	temporary staff
arkipäivä	week day
arkisto	archives, records, files
arkistoida	file
arpajaislupa	lottery licence
arpajaisvero	lottery tax
arpajaisvoitto	lottery winnings
arvaamaton	unexpected, unforeseeable
arvioida	estimate
– karkeasti arvioiden	– according to rough estimate
arvioida Suomesta saatavat tulot	estimate earnings received from Finland
arvioitu työkyvyttömyysaika	the estimated period of disability
arvioverotus	tax assessment by estimation
arvo	value
arvoesine	valuable
arvonalennus	depreciation, decrease in value
arvonlisävero	value added tax, VAT
arvonnousu	appreciation
arvopaperit	securities

arvostus	valuation
arvoton	worthless, valueless
asenne	attitude
asennusprojekti	installation project
asetuksen antovalta	power to give decrees
asiaan vaikuttamaton seikka	irrelevant factor
asiaan vaikuttava seikka	relevant factor
asiakas	customer, client
asiakaspalvelu	customer service
asiakirja yksityinen	private document
– salassa pidettävä asiakirja	– confidential document
asiamies	agent, proxy, representative
asianajaja	advocate, lawyer
– kääntyä asianajajan puoleen	– consult a lawyer
asianmukainen	proper, appropriate
asian näin ollen	under these circumstances
asianosainen	part
asiantuntemus	expertise
asiantuntija	expert
asianvalvoja	tax attorney
asteikko	scale
asteittain kohoava vero	progressive tax
– suhteellinen vero	– a flat rate tax
asuinkunta	municipality of residence
asuinpaikka	place of residence
asuinvaltio	country of residence
asumistodistus	certificate of residence
asuntoetu	housing benefit
asuntola	dormitory
asuntolaina	housing loan
asuntolainan korko	interest on debt for housing
asunto-osakeyhtiö	residential housing company
ateriaetu	meal benefit
atk-verkko	computer network
aukioloaika	business hours, office hours
autoetu	taxable benefit from the use of a company owned car
autovero	automobile tax
avioliitto/avioero	marriage /divorce
aviopuoliso	spouse
avopuoliso	cohabitant
avoin yhtiö	partnership
avustava toimi (esim. edustajan)	auxiliary activity
ay-jäsenmaksu	trade union membership fee
B	
bruttotulo	gross income, income before taxes

D	
dieselvero	diesel tax
Direktiivi	Directive
E	
edellyttää	require, provide
edellytys	requirement, condition
– täyttää tietyt edellytykset	– fulfill certain conditions
– välttämätön edellytys	– necessary requirement
edeltäjä	predecessor
Eduskunnan oikeusasiamies	Parliamentary Ombudsman
Eduskunta	Parliament
– antaa Eduskunnalle lakiesitys	– give a law proposal to Parliament for approval
edustaja	representative, agent, proxy
ehdokas	candidate
ehdoton vaatimus	absolute requirement
ehdotus	suggestion, proposal
– lakiehdotus	– law proposal
ehkäistä väärinkäsityksiä	prevent misunderstandings
ehto	condition, provision
– täyttää ehdot	– fulfill conditions
elantokustannukset	living expenses
elatus/ansaita elatuksensa	earn one's living
elatusapu	maintenance, alimony payment
elatusvelvollisuusvähennys	credit for maintenance liability
elinetujen keskus	centre of vital interests
elinikä	lifetime
elinkeino	trade, industry, business
– oikeus elink. harjoittamiseen	– right to carry on a trade
– luvanvarainen elinkeino	– licensed trade
elinkeinoilmoitus	registration of a business or trade
elinkeinolupa	business licence, trade licence
elinkeinotoiminta	business activity
elinkeinotulo	business income
Elinkeinoverolaki	Business Income Tax Act
elinkorko	life annuity
elinkustannukset	cost of living
elintaso	standard of living
ellei erikseen ole toisin määrätty	unless there is an explicit provision to the contrary
eläke	pension
– hakea eläkettä	– apply for a pension
eläkekassa	pension society
eläkkeellä oleva	retired person, pensioner
eläketulovähennys	deduction from pension income
eläkevakuutusmaksu	pension insurance premium
eläkevakuutusyhtiö	pension insurance company
elättää itsensä	support oneself
emissio	emission, issue, flotation

emissiokurssi	rate of emission
emissiovoitto	capital surplus
emittoida	emit
emo-tytäryhtiödirektiivi	Parent-subsidiary Directive
emoyhtiö	parent company
enemmistö	majority
enimmäisaika	maximum time / maximum duration
enimmäismäärä	maximum amount
ennakkoarvio	preliminary estimation
ennakkoperintä	preassessment, preliminary collection of taxes, prepayment of taxes
Ennakkoperintälaki	Prepayment Act
ennakkoperintö	advancement, advancy
ennakkopäätös	preliminary ruling
ennakkotieto	advance ruling
ennakkoverolippu	advance tax demand note
ennakonkanto	payment of taxes in advance
ennakonpidätys	withholding tax, payasyouearn tax
– liian pieni ennakonpidätys	– insufficient withholding tax
– liian suuri ennakonpidätys	– excess withholding tax
ennakonpidätystodistus	withholding tax certificate
ensisijaisesti	in the first place
entinen	previous, former, earlier
epäillä	suspect
epäitsenäinen edustaja	dependent agent
epäjohdonmukaisuus	inconsistency
epäluotettava	not reliable, unreliable
epämääräinen	indefinite
epäoikeudenmukaisuus	injustice, unfairness
epäpätevä	incompetent
epäselvyyttä vallitsee	there appears to be doubt about
siitä onko..	whether..
epäsuora menetelmä	indirect method
epätäydellinen	incomplete
epävarma	uncertain
epävarma saatava	bad debt
epävirallinen	unofficial
erehdys	mistake, error
erehtyä	make a mistake
eri	different, separate
erikoisetu	special benefit
erikoiskäsittely	special treatment
erikoismenettely	special proceedings
erikoisoikeus	special privilege
erillinen verovelvollinen	separate tax entity
erillisverotus	separate assessment of spouses
erillään asuminen	living apart
erimielisyys	disagreement
– olla eri mieltä	– disagree
eritellä	specify

erityinen	special, particular
erityisehto	special clause
erityislaki	special statute
erityismääräys	special regulation
erityissäännö	special provision
erityistapaus	special case
erityistiedoksianto	special notification
eriävä mielipide	minority opinion
ero osto- ja myyntihinnan välillä	difference between the purchase and the sales price
eroaminen, hallituksen	resignation of the government
eroavuus	difference
erotella	sort out, separate, classify
erottaa määräala	separate a parcel of land from piece of real estate
erä	item
– maksaa erissä	– pay the price by instalments
eräkuukausi	maturity month
erääntymisaika	time of maturity
erääntymispäivä	due date
esiintyvä taiteilija	performing artist
esite	brochure, leaflet
esitelmäpalkkio	lecture fee
esittää asiakirja	present a document
esittää mielipide	present an opinion
esittää näyttöä	present evidence
esittää perusteita	present grounds
esittää pyyntö	present a request
esittää vaatimus	present a claim
esitäytetty veroilmoituslomake	precompleted tax return form
esteellinen	disqualified
estyä	be prevented
estää	prevent
etu	benefit, advantage, interest
– yleinen etu	– public interest
– olla jnkn oman edun mukaista	– to be in one's own interest
etukäteen	in advance, beforehand
etunimi	first name, given name
– sukunimi	– family name
etusija	priority
etuyhteydessä oleva yritys	associated company
Eurooppalainen taloudellinen	European Economic Interest
etuyhtymä (ETEY)	Groupings (EEYG)
Eurooppaoikeus	EC Law
evankelisluterilainen	Evangelic Lutheran
evätä	turn down, refuse, deny
F	
faktat, tosiasiat	the facts
fiktiivinen, kuviteltu	fictive

fiktiivinen hyvitys
formuloida, muotoilla
fuusio
Fuusiodirektiivi

fictive credit
formulate
merger, fusion
Merger Directive

H

haarakonttori, sivuliike
haastaa oikeuteen
haitallinen seuraus
haitallinen verokilpailu
haitta-aste
hakea muutosta
hakea verokortti
hakea vahingonkorvausta
hakemus
– kahtena kappaleena
– ratkaista hakemuksesta
hakemuslomake
hakija
hakkuu, metsän
hallinnollinen
hallinta
hallinnan siirtyminen
hallinto
– julkinen hallinto
Hallinto-oikeus
hallintotoimisto
hallituksen esitys
hallitusmuoto
halpakorkoinen laina
haltijapaperi
halukas
hankaluus
hanke
hankintahinta
hankintameno
hankkia todisteita
hankkiminen, pääoman
harhaanjohtava
harjoittaa elinkeinoa
harjoittelija
harkinta
harkintakysymys
harkita oikeaksi
harkita uudelleen
havaita
havaita tarkoit. mukaiseksi
havaita tarpeelliseksi
henkikirja
henkilö, luonnollinen

branch office
summon to court
harmful consequence
harmful tax competition
degree of invalidity
appeal
appeal for a tax card
sue for damages
application
– in two identical copies
– decide on an application
application form
applicant
timber cutting
administrative
possession
transfer of possession
administration
– public administration
Administrative Court
administrative office
government bill
constitution
loan at low interest
bearer paper
willing
inconvenience
project
buying price, purchase price
cost of delivery
obtain evidence
acquisition of capital
misleading
carry on business
trainee
consideration, discretion
matter of discretion
consider right
reconsider
find, notice, observe
find appropriate
find necessary
local population register
natural person

– oikeushenkilö	– legal person
henkilökohtainen	personal
henkilökunta	staff, personnel
henkilöllisyyden toteaminen	verification of identity
henkilöllisyystodistus	identity card
henkilöyhteenliittymä	body of persons
henkilötunnus	identity code
henkivakuutus	life insurance
henkivakuutusmaksu	life insurance premium
hidastelu	delay, slowness
hinta	price
hoito, omaisuuden	administration of property
holhooja	legal guardian
huojennus	relief, reduction
– verohuojennus	– tax relief
huolellinen	careful
huolimaton	careless
huolto, lapsen	care of a child
huomattava	considerable
huomauttaa	point out, remark
hylkäämisperuste	grounds for dismissal
hylätä hakemus	reject an application
hyvässä tarkoituksessa	with good intentions
hyvässä uskossa	in good faith
hyväksyminen	approval, acceptance
hyväksyttävä syy	acceptable reason
hyväksyä hakemus	approve an appeal
hyödyllinen/hyödytön	useful, useless
hankkia hyötyä	obtain benefit
hyvitysmenetelmä	credit method
hävittää	destroy, ruin
hukata omaisuus	spend one's fortune
hukata asiakirja	lose a document
hävitä oikeudessa	lose in court
I	
ikäraja	age limit
ilmaisanti	free bonus issue
ilmaiskuljetus	free transport
ilmeinen	obvious, apparent, evident
ilmeisessä epäsuhteessa	in obvious disproportion
ilmetä	appear, become apparent
ilmoittaa	report, declare, announce, inform
ilmoittaa veronalainen tulo	declare taxable income
– oman ilmoituksensa mukaan	– according to one's own report
ilmoitusvelvollisuus	duty to declare
indeksikorotus	index increase
invalidivähennys	disabled person's deduction
irtaimen ulosmittaus	seizure, distraint of movable property
irtaimisto	movable property

J

jakaa voittoa	distribute the profit
jakamaton omaisuus	undivided property
jakamaton pesä	undistributed estate
jakso	period
jaksotus tulojen	income spreading
jatkaa liikettä	continue a business
johdannainen	derivative
johdannaisinstrumentti	derivative financial instrument
johtaja	director, leader, manager
johtajanpalkkio	directors' fee
joukkoliikenne	public transport, mass transport
joutua vastuuseen jstk	become responsible for something
joutuisa menettely	prompt procedure
julistaa keskustelu päättyneeksi	declare the discussion closed
julkaista laki	promulgate an act
julkaista lehdistössä	make public in the press
julkaisu	publication
julkinen asiakirja	public document
julkinen kulkuneuvo	public transportation
julkinen sektori	public sector
juridinen henkilö	legal person, juridical person
juristi	jurist, lawyer
juttu, oikeusasia	case
jäljellä oleva	remaining
jäljennös, oikeaksi todistettu	certified copy
jälkiperintä, verojen	postcollection of taxes
jälkisäädös	will, testament
jälkiverotus	additional assessment (on income not declared in due course)
– tulo jälkiverotetaan	– the income will be subject to assessment afterwards
järjestelmä	system
järjestää	arrange, organize, regulate
jäsenmaksu	membership fee
jättää veroilmoitus	to file the tax return
jäämistö	estate
jäämämaksu	penalty fee for unpaid tax
jäävi	disqualified

K

kaavake	form
kahdenvälinen	bilateral
kaksinkertainen verotus	double taxation
kaksoisasuminen	dual residence
kalenterivuosi	calendar year
kannattaa ehdotusta	support a proposal
kannattaa mielipidettä	agree with an opinion
kansainvälinen verokilpailu	international tax competition
kansalainen	citizen

kansallinen lainsäädäntö	domestic legislation
kansaneläke	social security pension not based on past employment
kanta, näkemys	point of view
kanta-asiakas	regular customer
kahtena kappaleena	in duplicate
kasvatilapsi	foster child
katsoa kohtuulliseksi	consider reasonable
katumaksu	street fee
kaupallinen	commercial
kauppa	deal
päättää kauppa	conclude a deal
kauppahinta	purchase price
keinottelu	speculation
kelpoinen	competent
kertasuoritus	lumpsumpayment
kerätä veroja	collect taxes
keskeyttää	interrupt
keskeyttää täytäntöönpano	halt the enforcement, interrupt the enforcement
keskiarvo	average
keskikurssi	centrallevel course
keskinäinen	mutual
keskinäinen sopimusmenettely	mutual agreement procedure
Keskusverolautakunta	Central Tax Board
kesto	duration
kieltäytyä	refuse
kielletty laissa	forbidden by law
kiertää lakia	evade the law
kiinnitys	mortgage
kiinteistö	real estate
kiinteistön ulosmittaus	seizure, distraint of immovable property
kiinteistötulo	income from real estate
kiinteistövero	real estate tax
kiinteä toimipaikka	permanent establishment
kiireellinen	urgent
kiireellinen menettely	urgent proceedings
kiireellisissä tapauksissa	in urgent cases
kiista	dispute
kiistää	deny, contest
kiitollinen	grateful
kilpailu	competition
kirjaamo	registry office
kirjallinen selvitys	written report
kirjanpito	accounting, bookkeeping
kirjanpitoarvo	book value
kirjata	register
kirkollisvero	church tax
koeaika	trial period

koekappale	test piece
kohdistaa	direct, allocate
kohtelu / tasapuolinen	equal treatment
kohtuullinen	fair, reasonable
– harkita kohtuulliseksi	– consider fair
kohtuullisessa suhteessa	in reasonable proportion
koiravero	dog tax
kokemus	experience
– käytännön kokemus	– practical experience
kokous	meeting
– asia käsitellään seuraavassa	the matter will be dealt
kokouksessa	within the next meeting
kommandiitti-yhtiö	limited partnership company
kompetenssi	competence
kompromissi	compromise
konekirjoittaa	type
konkurssi	bankruptcy
konkurssihakemus	bankruptcy petition
konkurssipesä	bankrupt's estate
konserni	group of companies
konserniavustus	group contribution
Konserniverokeskus	Large Taxpayers' Office
konsultti	consultant
korjata virhe	correct an error
korkeakoulu	university
Korkein hallinto-oikeus	Supreme Administrative Court
korkeoerä	interest item
korkotulo	income from interest
korkotulon lähdevero	final tax on interest income
korkovähennys	deduction for paid interest
koroton	interestfree
korvaus	compensation, remuneration
kotikunta	home municipality
kotimainen	domestic
kotipaikka	habitual residence,
kotivaltio	home state, state of residence
koulutus	training, education
kulu	cost, expenditure
kulutus	consumption
kulutusvero	consumption tax
kumota laki	abolish a law
kunnallisvero	municipal tax, local tax
kunnallisverotus	municipal taxation
kunta	municipality, commune
kuolinpesä	death estate, estate of a deceased person
kurssi	rate
– valuuttakurssi	– exchange rate
kurssitappio/kurssivoitto	loss on exchange/profit on exchange
kustannusten korvaus	compensation for expenses

kustannustenjakojärjestelmä	cost-sharing arrangement
kustannusvoittolisämenetelmä	cost-plus-method
kuuden kuukauden sääntö	six month's rule
kuulla	
– oikeus tulla kuulluksi	– right to be heard
kyky	ability
– parhaan kykynsä mukaan	– to the best of one's ability
kysely	questioning, inquiry
käsiraha	advance payment
käsite	concept, idea
käsitellä	handle, deal with
käsittely	procedure, proceedings
käsittää, sisältää	contain, include
käteinen	cash
käypä arvo	current value, market value
käytettävissä oleva	available, disposable
käyttöoikeus	right of use, usufruct
käyttöomaisuus	fixed assets, capital assets
käytäntö	practice
– oikeuskäytäntö	– legal practice
– vakiintunut käytäntö	– established practice
– epäyhtenäinen käytäntö	– inconsistent practice
käännös	translation
kääntäjä	translator
L	
laatia asiakirja	draft a document
laatia lakiehdotus	draft a bill
laatia testamentti	draw up a will
lahja, lahjoitus	gift, donation
lahjavero	gift tax
lahjaveroilmoitus	gift tax return
lahjoa	bribe
lahjoittaa	donate
laillinen este	legal excuse
laillinen muoto	legal form
laiminlyödä maksu	neglect a payment
laiminlyödä määräaika	fail to comply with a due date
laina	loan
lainanantaja	creditor
lainansaaja	debtor
lainhuudatus	legal confirmation of possession
lain mukaan	according to law
lain sanamuoto	the wording of law
lainsäädäntö	legislation
lainsäädäntöteitse	by way of legislation
lainsäätäjät	legislator, lawmaker
laintulkitsija	interpreter of law
laissa säädetty	prescribed in law

lainvoimainen päätös	final judgement, non-appealable judgement
laissa säädetty	prescribed in law
laiton	illegal
laitos	institution, institute
laki	act, law
– hyväksyä laki	– pass an act, pass a law
Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varall. verottamisesta	Act on the Taxation of Non-resident's Income and Capital
lakia tuntematon	unfamiliar with the law
lakiehdotus	bill, law proposal
lakiuudistus	legislative reform
lakkaaminen	expiry, termination,
lapsivähennys	child deduction
laskelma	calculation
laskennallinen tulo	calculated income
laskuvirhe	miscalculation, calculating error
lausuntopyyntö	request for statement
lautakunta	board
leimavero	stamp duty
lievä huolimattomuus	slight negligence
liikasuoritus	excess payment
liike	business, enterprise
liikehuoneisto	business premises
liikennevahinko	traffic damage
liikennevakuutus	traffic insurance
liikesalaisuus	business secret, commercial secret
liiketoiminta	business, trade
liikevaihto	sales, turnover
liikevaihtovero	turnover tax
liikeverotus	business taxation
liikkuva pääoma	floating capital
liite	enclosure, appendix
liittää tositteet	append/enclose receipts
likvidaatio	liquidation
lisenssimaksu	licence fee
lisäarvonvero	value added tax
lisäkustannus	additional cost
lisävero	additional tax
lopputulos	result, conclusion
lopullinen verotus	final taxation
luettelo	list, register, catalogue
lukea jonkun viaksi	regard as someone's fault
luonnollinen henkilö	natural person
luonnos	draft
luontoisetu	fringe benefit
luopua vaatimuksesta	give up one's request
luotettava	reliable, trustworthy
luottamuksellinen	confidential
luovuttaa tietoa	deliver information

luovutustappio	transfer loss
luovutusvoitto	capital gains
lykkäys	postponement
– täytäntöönpanon lykkäys	– postponement of an execution
lykkäyshakemus	request for postponement
lähdevero	tax at source
lähdeveroilmoitus	declaration concerning tax at source
lähdeverokortti	tax at source card
lähdeverotodistus	tax at source certificate
lähettää postitse	send by post
lähteä maasta	leave the country
läpikulkuosinko	transit dividend
lääkärinkulut	medical expenses
lääninhallitus	County Administration
lääninoikeus	Provincial Court
M	
maahanmuuttopäivä	day of immigration
maastamuuttopäivä	day of departure
maastamuuttovero	exit tax
mahdollisuuksien mukaan	as is possible
mahdoton	impossible
mainittava	significant
maistraatti	City Administrative Court
majoitus	accommodation
maksaa määrättyinä päivinä	pay on the given date
maksaa ennakolta	pay in advance
maksaa pankkitilille	pay into a bank account
maksamaton	unpaid
maksuajan pidennys	extension of time for payment
maksukehoitus	payment reminder, debt collection letter
maksukuitti	payment receipt
maksukyvytön	insolvent
maksuvaikeus	financial difficulty
maksuvelvollisuus	liability to pay
malliverosopimus	Model Tax Convention
marginaalivero	marginal taxation
matkakuluvähennys	deduction for travel costs (from home to place of work by using the cheapest means of transport)
matkalippu	ticket
menestyä	succeed
menetellä	act, proceed, behave
– kiireellinen menettely	– urgent procedure
– virheellinen menettely	– erroneous procedure
Menetelmälaki	Act on Elimination of International Double Taxation
menettelyvirhe	procedural fault
menetetty, saamatta jäänyt voitto	loss in profits

menot ja tulot
merimiesverotus
merkintä, osakkeiden
merkityksetön
oikeudellista merkitystä
mieli
– vilpitön mieli
– vilpillinen mieli
mukavuuslippulaiva
mielipide
– yleinen mielipide
mietintö, toimikunnan
mitätön
moite, testamentin
molempinpuolinen
momentti
monenkeskinen
monikansallinen yritys
muistutus
muistutuksen viim. jättöpäivä
mukaan, lain
mukaisesti
mukavuuslippulaiva
muodollinen
muoto
säädettyssä muodossa
muutoksenhaku
– ylimääräinen muutoksenhaku
muutoksenhakija
muutoksenhaku aika
muutoksenhakuaste
myymis- ja hukkaamiskielto
myyntihinta
myyntivoitto
myöhästynyt suoritus
määritellä
määritelmä
määrä
määräaikainen
määräajoin
määrämuoto
määräosa
määräpäivä
määrätty laissa
– ellei toisin ole l. määrätty
määrätä veroja

N

nettotulo
neuvo

expenditure and income
seamen's taxation
subscription of shares
unimportant, insignificant
legal significance

– bona fide, good faith
– bad faith, mala fides
ship with flag of convenience
opinion
– general opinion
commission report
void, ineffective
contestation of a will
mutual, reciprocal
subsection
multilateral
multinational enterprise
complaint, claim
the latest day for leaving in a complaint
according to the law
in accordance with
ship with flag of convenience
formal, procedural
form
in the prescribed form
appeal
– extraordinary appeal
appellant
time for appeal
appeal instance
interdiction against sale or dispersion
selling price
profit from sales, sales profit
delayed performance
define, specify
definition
amount, quantity, volume
regular, periodic,
at regular intervals
specified form
specified share
due date
prescribed in law
– unless otherwise prescribed in law
levy taxes, impose taxes

net income, income after taxes
piece of advice

neuvotella	negotiate
neuvottelu	confusion of names
nimetön	anonymous, nameless
nimikjoitus	signature
nostaa kanne	take legal act
noteeraamaton valuutta	unquoted currency
noudattaa	obey, comply with
noudattaa lakia	obey the law
– rikkoa lakia	– break the law
noudattaa neuvoa	follow advice
nuhteeton moitteeton	blameless
nykyaikainen	modern
nykyinen oikeuskäytäntö	present legal practice
nykyinen hallitus	the present Government
nähdä tarpeelliseksi	consider necessary
näkökohta	point of view
näyttö	evidence, proof
näyttövelvollisuus	burden of proof
O	
ohje	direction, instruction
ohjehinta	guiding price, standard price
oikaista	correct, adjust
oikaisuvaatimus	claim for correction
– pyytää veronoikaisua	– apply to the tax board for a corrective assessment
obligaatio	bond
oikeassa ajassa	in due time
oikein ja kohtuullista	just and proper
oikeusaste, alempi / ylempi	lower court, higher court
oikeutettu vaatimus	justified claim
olla oikeutettu vähennykseen	to be entitled to a deduction
olennainen	essential, substantial
olennainen side	substantial tie
oleskelulupa	permit of residence, residence permit
oleskelupaikka, pysyvä	permanent residence
olosuhde	condition, circumstance
oma-alotteinen	on one's own initiative
omaisuus	property, assets, capital
omaisuustase	balance sheet
omaisuusvero	property tax, capital tax
omakotitalo	onefamily house
omaksua	adopt, assimilate
oma pääoma	own capital
omavastuuosa	amount of own risk
omistaja, osakkeen	owner of a share, shareholder
omistusaika	time of ownership
omistusoikeuden siirtyminen	transfer of ownership
ongelmajäte	problem waste
opintoraha	student benefits

optio	option
osake	share
osakeanti	issue of shares
osakelaina	share lending
osakevaihto	exchange of share
osakeyhtiö	company
osakkuus	partnership
osakkeenomistaja	shareholder
osastopäällikkö	Head of Department
osingonjako	distribution
– peitelty osingonjako	– disguised distribution
osinko	dividend
osinkotulo	dividend income
osoittautua	prove to be
osuuskunta	cooperative society
ottolapsi	adoptive child

P

paikallisliikenne	local traffic
paikkansapitävyys	validity, correctness
painava syy	weighty reason
pakkolunastaa	expropriate
pakollinen	ogligatory
pakottava syy	compelling reason, valid reason
palkansaaja	wageearner
palkan ulosmittaus	garnishment of wages
palkka	pay, salary, wages, earnings
palkkalaji	form of wages
palkkatulo	earned income
palkkio	fee, reward
palvelumaksu	management fee, service fee
pankkikorko	bank interest
pankkitalletus	bank deposit
pankkitili	bank account
parannus	improvement
passi	passport
peitellä tosiasioita	conceal facts
peitelty kauppahinta	unreported selling price
peitelty osingonjako	disguised distribution
periaate	principle
perijä	heir
perillinen/lakimääräinen	heir at law
perimisyksikkö	recovery unit
perintäkulut	collecting costs
perintä, verojen perintä	collection, debt recovery
perintäpyyntö	request for recovery
perintö	inheritance
perintövero	inheritance tax
periä veroa	levy tax
perunkirjoitusarvo	inventory value

peruskorko	basic rate of interest
perusvähennys	small income deduction
peruspääoma	basic capital
perustaa yritys	set up a business, establish a business
perusteettoman edun palautus	return of unjust enrichment
perustua lakiin	be based upon the law
perusvähennys	small income deduction
peruuttaa kauppa	cancel a deal
peruutus ulosmittauksen	annulment of execution
peruuttaa vaatimus	withdraw a demand
perättäinen	successive
perätön tieto	false information
pesänhoitaja	administrator
petollinen	deceitful, fraudulent
pidennys, maksuajan	extension of time allowed for payment
pidentää määräaikaa	extend a time limit
piilevä	latent, hidden
piiritullikamari	district customhouse
pitkäaikainen talletus	long term deposit
pitää kokous	hold a meeting
pitää silmällä	keep an eye on
poiketa ohjeista	depart from instructions
poikkeus	exception, deviation
poikkeusasema	privileged position
poikkeuslaki	exceptive law
poispyyhkiminen	erasure
poissaoleva	absent
poistaa epäkohta	remedy an effect
poistaa laki	abolish a law
poistaa merkintä rekisteristä	remove a notation from a register
porrastettu tulovero	graded income tax
portaittain	step by step
postileima	postmark
postiinjättöpäivä	date of posting
postitse, lähettää postitse	send by post
presumptio, oletama	presumption
progressiivinen vero	progressive tax
prosentti	percent
puolesta/viran puolesta	ex officio
puoliso	spouse
puolisovähennys	spouse allowance
puolueeton	neutral, impartial
puolustaa	defend
puolustettavissa oleva erehdys	understandable error
purkaa kauppa	call off a deal
puutteellinen	imperfect, insufficient
puuttua	lack
– muun selvityksen puuttuessa	– in the absence of further evidence
pykälä	section, paragraph
pysyvä haitta, vamma	permanent handicap, injury

pysyä voimassa	stay in force
pyyntö	request, appeal, demand, application
pyydetty tieto	desired information
päiväraha	daily allowance (the maximum exempt allowances are fixed annually by National Board of Taxes)
pätemättömyys	invalidity, nullity
pääjohtaja	Director General
päämäärä	goal
pääoma	capital
pääomansijoitus	investment
pääomatulo	capital income
pääomaverouudistus	capital tax reform
pääte	terminal
päätyä	end, expire, terminate
päätävä elin	the decision making body
päätävävalta	decisionmaking power, right to decide
päätös	decision
päätösvaltainen	competent
pöytäkirja	record, minutes, protocol
R	
raha-arpajaiset	money lottery
raha-arvo	value in money
raha, ulkomaan	foreign currency
– arvioida rahaksi	– estimate the value into money
rahallinen korvaus	compensation in money
rahapalkka	salary in money
rahasto	fund, reserve
rahoittaa	finance
rajakunta	border municipality
rajoittaa	limit, restrict
rajoittamaton	unlimited
rajoitettu verovelvollisuus	limited tax liability
rajoitetusti verovelvollinen	non-resident
rakennustyömaa	building cite, construction cite
rangaistus	punishment
ratkaiseminen, valituksen	deciding of an appeal
ratkaisu	decision, judgment
ratkaisulta	power of decision
rekisteröidä	register
reitti	route
riippua olosuhteista	depend on the circumstances
rikkoa lakia	break the law
riski	danger, risk
rutiiniasia	routine matter
ryhtyä työhön	set to work, get down to work
S	
saada haltuunsa	get, receive, acquire, obtain

saada korvaus	obtain compensation
saada hyötyä	obtain benefit
saatava	claim, receivable
saattaa ratkaisu ylemmän	submit a decision to the con-
oikeuden ratkaistavaksi	sideration of a higher court
sairausvakuutusmaksu	health insurance fee
sakko	fine, penalty
– periä sakko	– collect a fine
salainen	secret, hidden
salassa pidettävä	confidential
sallia	allow, permit,
– lain sallima	– within the limits of law
samalla tavalla	in the same way / manner
sanamuoto	wording, formulation
sanamuodon mukainen tulkinta	literal interpretation
seikka, asiaanvaikuttamaton	irrelevant fact
sekaannus	confusion
sekoittaa	confuse
selventää	clarify
selvittää riita	settle a dispute
selvitys	clarification
seuraamus	consequence
seutu	region
siirtohinnoittelu	transfer pricing
siirtohintaa	transfer price
siirtyä eläkkeelle	retire
siirtää myöhemmäksi	postpone to a later date
sijainti	location
sijoittaa	invest
sikäli kuin	insofar, as far as
sisältyä	include
sitoumus	commitment, engagement
sitova	binding
siviiliasia	civil matter
sivuliike	branch
sivutulo	additional income, extra income
solmia sopimus	conclude an agreement
sopeutua	adapt oneself to, adjust to
sopimus	agreement, contract
sopiva	suitable
sopusointu/päätös ei ole	the decision is not in
sopusoinn kanssa	harmony with the law
sosiaalietuus	social security benefit
sosiaalihuolto	social welfare
sosiaaliturvamaksu	social security contribution
sosiaaliturvasopimus	social security convention
sotapalvelu	military service
soveltaa	apply
– sääntö soveltuu tähän	– the rule can be applied to this case
tapaukseen	

soveltuviilta osin	to the extent appropriate
stipendi	scholarship
stipendiaatti	scholarship student
suhde -olla suhteessa vuosituloon	be in proportion to the annual income
suhteellinen vero	flat rate tax
suorittaa ennakolta	pay in advance
suorituksen viivästys	delay in performance
suhteeton	illproportioned
sukunimi	family name
sukutila	family estate
sulautua toiseen yhtiöön	merge with another company
suojeleminen	protection
Suomen Pankki	Bank of Finland
suora sijoitus	direct investment
suorittaa ennakolta	pay in advance
suorituksen viivästys	delay in performance
suosia	favour
suostua hakemukseen	approve an application
– hakemukseen ei suostuttu	– the application was turned down
suppea tulkinta	narrow interpretation
suuntaviiva	guideline
suurlähetystö	embassy
syrjintä	discrimination
syy ja seuraus	cause and effect
syy, painava	weighty reason
– omatta syyttään	– without fault of one's own
syyte	accusation, prosecution
– luopua syytteestä	– drop charges
syyllistyä	make oneself guilty
syypää	guilty, at fault
syyttää	accuse
syyttömyys	innocence
säännönmukainen verotus	ordinary assessment
Säästödirektiivi	Savings Directive

T

taannehtiva vaikutus	retroactive effect
taata, vakuuttaa	assure, guarantee
tahallaan	on purpose
tahaton	unintended, unintentional
tahdottu oikeusvaikutus	intended legal effect
tahtomattaan	without intent
taipumus	tendency
taitamattomuus	unskillfulness, inexperience
takaisinmaksu	refund, repayment
takaus	guarantee
tallettaa pankkiin	deposite in a bank
taloudellinen hyöty	economic benefit
taloudellinen tilanne	financial situation
tapa -hyvän tavan vastainen	-against public decency

tapaturma	accident
tapaturmakorvaus	accident compensation
tapaturmavahinko	accidental damage
tapaus	case
– kussakin tapauksessa erikseen	– in each particular case
tappio	loss
tappiontasaus	balancing of loss
tariffi	tariff
tarkastaa	examine, inspect, control, test
tilintarkastaja	auditor
tarkistaa	check
tarkka	exact
– noudattaa tarkoin sääntöä	– follow a rule strictly
tarkoittaa	mean, refer to
tarkoitus	purpose, intention
– lain tarkoitus	– purpose of the law
tarpeen vaatiessa	when the need arises
tarvittava	needed, required
tase	balance, profit and loss statement
tasetili	balance sheet account
taso	level, standard
tavallinen	common, ordinary, usual
tavoite	goal, target, objective
tavoiteltu etu	the interest sought
tehdä sopimus	make an agreement.
tehdä velvollisuutensa	fulfill one's obligation
teho / vailla tehoa	effect / without effect
tehokas	effective, efficient
tehtävä	task, job, duty, function
tekeillä	in preparation, under preparat
tekijänpalkkio	royalty
Teknillinen korkeakoulu	University of Technology
teollisuus	industry
teollisuuslaitos	industrial establishment
terveyskeskus	Health Centre
testamentti	will, testament
tiedottaa	inform, notify, report
tiedustella	inquire, ask
tieto	knowledge, information, data, piece of information
– antaa tarkempia tietoja	– give more detailed information
– väärä tieto	– misleading information
– vastoin parempaa tietoa	– against one's better knowledge
tietoinen asiainlaidasta	aware of the actual situation
tietojenkäsittely	data processing
tietojenvaihto	exchange of information
tietokone	computer
tietokoneohjelma	computer program
tietämättömyys	ignorance
tiivistelmä	summary

tila -tulla jonkun tilalle	replace someone
tilaisuus	opportunity, chance, occassion
– varata tilaisuus tulla kuulluksi	– reserve an opportunity to be heard
tilapäinen oleskelu	temporary residence
tili	account
tilikausi	accounting period
tilinauha	payday receipt
tiukka	strict
todellinen	true, real, actual
todennäköinen	probable
todeta	note, confirm, state, find, disc
todistaa	prove, certify, testify, attest
todiste	evidence, proof
todistus verotuksellisesta asuin- paikasta	certificate of fiscal residence
toimeentulo	living
toimia vilpittöm. mielessä	act in good faith
toimihenkilö	functionary
toimistoapulainen	clerk, junior clerk
toimistopäällikkö	Head of Division, Head of Office
toimivaltainen	competent
toimivaltainen viranomainen	competent authority
toistaiseksi	for the present, for the time being
toistuvaisavustus	periodical allowance
tosiasia, kiistämätön	undeniable fact
tosiasialliset olosuhteet	the actual circumstances
tosite	receipt, verificate
– säilyttää tositteet	– maintain the receipts
– esittää tositteet	– present receipts
tukea	support
tulkinta	interpretation
tulkintaa noudatetaan	this interpretation is
lainkäytössä	followed in legal practice
tulkintaohje	rule of interpretation
tulkita kahdella tavalla	interpret in two ways
tulli	customs
Tullihallitus	National Board of Customs
tulo	income
– työtulo	– income from work
– pääomatulo	– capital income
tulokseton	in vain, fruitless, unsuccessful
tulon jaksotus	income spreading
tulonhankkimiskulut	expenses due to acquiring and main- taining income, workrelated expences
tulonhankkimisvähennys	standard deduction for workrelated ex- penses
tuloraja	income limit
tulos	result
tulostase	balance sheet
tulotaso	level of income

tulovero	income tax
– porrastettu tulovero	– graded income tax
tuloverolaki	Income Tax Act
tunnettu asia	wellknown fact
tuntematon	unknown
tuotanto	production
tuottaa tappiota	cause loss
tuottaa vahinko	cause damage
tuottaa voittoa	yield a profit
tuotto	profit, yield
korkotuotto	yield in interest
turvaamistoimenpide	security measure
tutkia	examine, investigate,
tutkia seikka viran puolesta	investigate a question ex officio
tutkija	researcher
tutkijalautakunta	Tax Appeal Board
tyhjentävä luettelo	exhaustive list
tydyttävä ratkaisu	satisfactory solution
tyytymätön	dissatisfied, discontented
tytäryhtiö	subsidiary
työ	work, employment
työansion menetys	loss of earnings
työeläke	employment pension
työeläkevakuutusmaksu	employment pension insurance premium
työkyvyttömyys	disability
työlupa	work permit, working permit
työmatka	journey to and from work
työmatkakustannus	travel expenses to and from work
työnantaja	employer
työnantajan st-maksu	a special employer's social security contribution in connection with taxation
työntekijä	employee
työntekijän vapaa liikkuvuus	free movement of workers
työsuhteasunto	company housing
työsuhteauto	company car
työttömyysvakuutusmaksu	unemployment insurance premium
työtulo	income from work
työtön	unemployed
täsmällinen	exact, precise, punctual
täyttää edellytykset	meet the requirements
täyttää hakemus	file an application
täytäntöönpano	enforcement
– keskeyttää täytäntöönpano	– interrupt enforcement
täytäntöönpanokelpoinen	enforceable
täytäntöönpanon keskeytys	halt of the enforcement
U	
ulkomaalainen	foreigner
ulkomaan raha	foreign currency
ulkomaantulo	income from abroad

ulkomailla oleskelu	stay abroad
ulkomailla oleva omaisuus	property abroad
ulkomainen	foreign
ulosmitata	distrain, attach, levy a distress
ulosmitata jtk	levy execution upon something
ulosmittaus	distrain, distress, attachment
ulosmittauskelpoinen	distrainable (assets), attachable (income)
ulosotto	enforcement, debt recovery process
ulosottoviranomainen	enforcement authority
urakoitsija	contractor, entrepreneur
uskottava	reliable, credible
uudelleen harkitseminen	reconsideration
uudistus	reform
V	
vaarallinen	dangerous, risky
vaatija	claimant
vaatimus	claim, demand, request
vahingonkorvaus	compensation for damage
vahvistaa	confirm, certify, affirm
vaihtoehtoinen	alternative
vaihtoomaisuus	current assets, floating assets
vainaja	deceased
vaiva	trouble, inconvenience, pains, difficulty
– aiheuttaa vaivaa	– cause inconvenience
vakavat seuraukset	serious consequences
vakainainen asunto	permanent home
vakuuttaa	reassure, assure
valheellinen	untrue, false
valita	choose, select
valittaa hallinto-oikeuteen	appeal to Administrative Court
valittaa päätöksestä	appeal a decision
valittaa ulosmittauksesta	appeal against execution
valmistella	prepare
valtakirja	proxy, letter of attorney
valtion vero	State Tax
valtiovarainministeriö	Ministry of Finance
valtuuttaa	authorize
valvontailmoitus	Monitoring Notice
vapautushakemus	application for tax relief
varainsiirtovero	transfer tax
varallisuusvero	property tax, capital tax
varallisuusverolaki	Capital Tax Act
varat	assets, property, capital
varmistautua	make sure, check
varomaton	careless
vastalause	protest, objection
vastavuoroisuus	reciprocity
vastikkeellinen	against payment

vastikkeeton	gratuitous
vastustaa	object, resist
vastuu	responsibility
– omalla vastuulla	– at one's own risk
velallinen	debtor
velka	debt
velkoja	creditor
velvollisuus	duty, responsibility
– tehdä velvollisuutensa	– do one's duty
vero	tax
– kiinteä vero	– lumpsum tax
– maksaa puuttuva vero jälkik	– pay the lacking tax afterwards
– määrätä vero	– impose tax, levy tax
– poistaa vero	– cancel a tax
– valtionvero	– government tax, state tax
– välillinen vero	– indirect tax
– välitön vero	– direct tax
veroasteikko	scale of taxation, tax scale
veroennakko	tax collected in advance, withheld tax
veroerä	tax instalment
verohallinto	tax administration, fiscal administration,
Verohallitus	National Board of Taxes
verohelpotus	tax allowance, tax relief,
– myöntää verohelpotus	– grant a tax relief
veroilmoitus	tax return
veroilmoituslomake	tax return form
– esitäytetty v	– precompleted tax return form
veroilmoitusvelvollisuus	liability to file a tax return
verojohtaja	Chief of Tax Office
verojärjestelmä	fiscal system, tax system
verojäämä	unpaid tax
verokanta	tax base
verokertymä	tax revenue
verokortti	tax card
verolainsäädäntö	fiscal legislation, tax legislation
verolaki	fiscal law, tax law
verolautakunta	tax board
verolippu	income tax note, tax bill
verollinen	liable to taxation, subject to tax, taxable
veroluettelo	tax roll
veronalainen	liable to taxation, subject to tax
veronalainen tulo	taxable income,
veronalaiset varat	taxable assets
veronalaisuus	liability to taxation, taxability
veronalennus	tax relief, tax abatement, tax reduction
veronhuojennus	tax relief
veronkanto	collection of taxes, levy of taxes, tax collection
veronkantoaika	period of tax collection
veronkantoviranomainen	tax collection authority

veronkantoyksikkö	collection unit
veronkierto	evasion of taxes, tax avoidance, tax evasion
veronkorotus	punitive tax increase
veronkuiittaus	tax set-off
veronlievennys	tax reduction
veronlisäys	additional tax, surtax
veronluonteinen maksu	charge comparable to a tax, taxlike charge
veronmaksaja	taxpayer
veronmaksu	payment of taxes
veronmaksukyky	taxpaying ability
veronmaksukyvyn alentumisvä-	deduction for reduces ability to pay
hennys	taxes
veronmaksuvelvollisuus	liability to pay taxes
veronoikaisu	corrective assessment
veronoikaisulautakunta	assessment adjustment board
veronpalautus	tax refund
veronperintä	tax collection
veronpidätys	deduction of tax, tax withheld, tax withholding
veronpidätystodistus	withholding certificate
vero-objekti	object of taxation
vero-oikeus	tax legislation
vero-osasto	taxation department
veropako	tax evasion
veroparatiisi	tax haven
veroperuste	basis of assessment, basis of taxation
veropetos	tax fraud
veropiiri	tax district, assessment area, revenue area
veropolitiikka	fiscal policy, taxation policy
veroprogressio	tax progression, progressive increase in taxation
verorasitus	tax burden, burden of taxation
verorikos	tax offence
verorästi	unpaid tax
verosaaminen	tax claim
verosopimus	tax treaty, tax agreement
verotarkastaja	tax inspector
verotarkastus	tax inspection
verotettava	taxable
verotettava tulo	taxable income
verotoimisto	local tax office
veroton	taxfree, dutyfree, exempt from taxes, tax exempt,
verottomuus	exemption from taxation, immunity from taxation
verotuksen peruste	basis of taxation
verotulo	tax revenue

verotus	assessment, taxation
verotusaineisto	taxation documents
verotusarvo	taxable value, taxation value
verotuskohde	object of taxation
verotusmuoto	form of taxation
verotuspäätös	tax decision
verotustapa	method of taxation
verouudistus	fiscal reform, taxation reform
verovaade	tax claim
verovapaa	taxfree, exempt from taxes, tax exempt,
	exemption from taxation, tax exemption
verovapaus	tax revenue
verovarat	transfer of tax
verovarojen siirto	tax debt, tax due
verovelka	taxpayer
verovelvollinen	liability to pay taxes, tax liability
verovelvollisuus	fiscal authority, tax authority
veroviranomainen	Regional Tax Office
verovirasto	tax year
verovuosi	tax deduction, tax allowance
verovähennys	deductible
verovähennyskelpoinen	compare
verrata	comparison tax
vertailuvero	reference rate
viitekorko	penalty
viivästyskorotus	interest on delayed payment of tax
viivästyskorko	assistance treaty
virka-apusopimus	the law in force, the existing law
voimassa oleva laki	rent, lease
vuokra	tenant
vuokralainen	tenancy
vuokraoikeus, aika	rental income
vuokratulo	Annual Notification
vuosi-ilmoitus	underestimate
väheksyä	Population Register
väestörekisteri	deduction
vähennys	deductible
vähennyskelpoinen	deductible
vähimmäisaika	minimum time
vähäinen vahinko	minor damage
väittää, vaatia	claim, insist
väliaikainen	temporary
välillinen vero	indirect tax
välitön vero	direct tax
välttää	avoid, evade, escape
väärentää	falsify, fake
väärä tieto	false information, incorrect
Y	
yhdistys	association, society

yhteisymmärrys	mutual understanding, consensus
yhteisyriety	joint venture
yhteisö	corporate body
yhtiömuoto	company form
yhtiöosuus	partnership share
yhtiöveron hyvitys	company tax credit, credit imputation
yhtiöverotus	corporate taxation
yhtymä	partnership
yksinhuoltajavähennys	single parent deduction
yksityiskohtainen	detailed
yksityissektori	private sector
– julkinen sektori	– public sector
yksityisyrittäjä	private entrepreneur
ylityö	overtime work
ylittää toimivalta	exceed one's authority
ylivoimainen este	force majeure
yllyttää	provoke
Yritysjärjestelydirektiivi	Merger Directive
yötyö	night work
yövuoro	night shift
Ä	
äitiysraha	maternity allowance
äänestää	vote

LIITELUETTELO

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013 (verovuodet 2011 ja 2012)

Luku 3

- Liite 1, Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Luku 4

- Liite 2, Valuuttakurssit 2011 ja 2012, vuoden keskiarvo
- Liite 3, Komission tiedote - ulkomaantuloa saavien henkilökohtaiset verovähennykset, tapaus de Groot
- Liite 4, SH-maksu ja eläke EU/ETA/Sveitsi-alueelta
- Liite 5, Epätavallisia verosopimusmääräyksiä 2011 ja 2012
- Liite 6, Ulkomaisen eläkkeen verotus 2011 ja 2012
- Liite 7, Toisesta Pohjoismaasta saatu eläke
- Liite 8, Ulkomaantyöskentelyn verotus
- Liite 9, Ulkomaille lähetettävä työntekijä
- Liite 10, Ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Luku 5

- Liite 11, Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat
- Liite 12, Ulkomailta Suomeen tulevan verotus
- Liite 13, Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvolliselle maksetuista suorituksista VEROH 7809 1.2012
- Liite 14, Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuudet
- Liite 15, Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja
- Liite 16a, Lähdeveroprosentit 2011, VEROH 6214b, 11.2011
- Liite 16b, Lähdeveroprosentit 2012, VEROH 6214b, 2.8.2012
- Liite 17, Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit
- Liite 18, Hakemus Suomen lähdeveron palauttamiseksi, VEROH 6203 su/e 1.2013

Luku 6,

- Liite 19, Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2011
- Liite 20, Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2012
- Liite 21, Tiedote ulkomaiselle vuokratyöntekijälle
- Liite 22, Tiedote ulkomaiselle vuokratyönantajalle

Luku 7,

- Liite 23, St- ja sv-maksut sekä tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely 2012
- Liite 24, Sosiaalivakuutusmaksut vuonna 2012 (st-maksu, minipidätys yms.)
- Liite 25, Sotu- ja sava-maksun määräytyminen ja verotus 2012 taulukkomuodossa

Luku 9,

- Liite 26, NT 1 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamisesta Suomessa, VEROH 6134a; 7.2009
- Liite 27, NT 2 Ilmoitus ennakonpidätyksen toimittamatta jättämisestä Suomessa, VEROH 5052a; 7.2009
- Liite 28, Verosopimuksen vastainen verotus ulkomailla
- Liite 29, Verovapaus toisen Pohjoismaan osinkoverosta
- Liite 30, Portugalin asiakirja
- Liite 31, Tanskan asiakirja
- Liite 32, Sveitsin asiakirja
- Liite 33, Alankomaiden asiakirja
- Liite 34, Ison-Britannian asiakirja
- Liite 35, Itävallan asiakirja
- Liite 36, Todistus Suomessa asumisesta, VEROH 6143g 2.2007
- Liite 37, Todistus henkilön verotuksellisesta asuinpaikasta Suomen veroviranomaisia varten, VEROH 6132f; 4.2010
- Liite 38, Exchange of Information, VEROH 6144e
- Liite 39, Exchange of Information, VEROH 6145e

Verohallinnon kansainvälisen verotuksen käsikirja julkaistaan voimassa olevan verolainsäädännön, oikeuskäytännön ja kansainvälisten sopimusten mukaisena.

Käsikirjassa käydään läpi yleistä ja rajoitettua verovelvollisuutta, Suomesta saatua tuloa, kaksinkertaisen verotuksen poistamista, sosiaaliturvamaksuja sekä kansainvälisten sopimusten vaikutusta. Kirjassa on mukana useimmat kansainvälistä verotusta koskevista veroohjeista. Vero-ohjeet, joita voidaan päivittää käsikirjaa useammin, löytyvät myös www.vero.fi-sivuilta, Syventävät vero-ohjeet > Kansainväliset tilanteet.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja on kirjoitettu ensisijaisesti ohjekirjaksi Verohallintoon. Sillä on käyttöä myös hakuteoksena Verohallinnon asiakkaille.



Edita Publishing Oy
PL 800, 00043 EDITA, vaihde 020 450 00
Asiakaspalvelu:
puh.020 450 05, faksi 020 450 2380



9 789513 761851
ISBN 978-951-37-6185-1
33.25