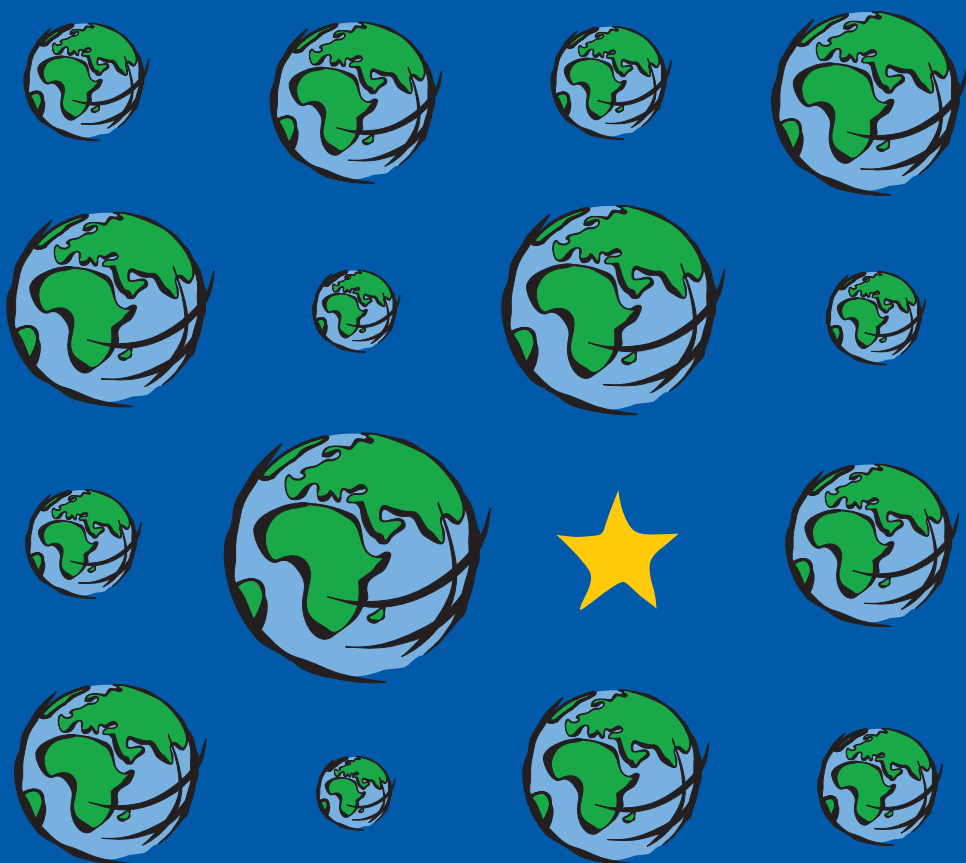


KANSAINVÄLISEN VEROTUKSEN KÄSIKIRJA 2010

VEROVUOSI 2009



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 Verohallinnon tiedotteista. Tiedotteet, joita voidaan päivittää käsikirjaa useammin, löytyvät myös www.vero.fi-sivuilta, kohdan Vero-ohjeet alaryhmästä Kansainvälisiä tilanteita.

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

Verohallinto

SISÄLLYSLUETTELO

2. AAKKOSELLINEN HAKEMISTO	7
3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS	13
Verovelvollisuuden yleinen ulottuvuus	13
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	20
Rajoitettu verovelvollisuus	21
Rajoitetun verovelvollisuuden määrittely	21
Rajoitettu verovelvollisuus tulosta	21
Suomesta saatu tulo	22
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	28
4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS	39
Maailmanlaajuinen verovelvollisuus	39
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	43
Kuuden kuukauden säännön alainen palkka	44
Veronalaiset ulkomaantulot	51
Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo	51
Muut ansiotulot	52
Pääomatulot	55
Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot	57
Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	58
MenetelmäL	58
Hyvitysmenetelmä	59
Vapautusmenetelmä	63
Maahan- ja maastamuuttajien verotus	66
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	71

5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS	108
Kaksi eri verotustapaa	108
VML:n mukainen verotus	109
Ansiotulojen verotus.....	110
Pääomatulojen verotus.....	111
Verotuspaikka.....	113
Lähdeverotus	113
Lähdevero palkasta	113
Lähdevero eläkkeestä.....	117
Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista.....	117
Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.....	118
Lähdeveromenettelystä ja muutoksenhausta.....	120
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	125
6. VEROSOPIMUKSET.....	161
Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate.....	161
Verosopimuksen suhde sisäiseen lainsäädäntöön.....	162
Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu	163
1 Artikla Henkilöt, joihin sopimusta sovelletaan	163
2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot.....	164
3 Artikla Yleiset määritelmät.....	166
4 Artikla Verosopimuksen mukainen kotipaikka	166
5 Artikla Kiinteä toimipaikka	168
6 Artikla Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo.....	169
7 Artikla Liiketulon verotus.....	170
8 Artikla Merenkulku ja ilmakuljetus	170
9 Artikla Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset	170
10, 11 ja 12 Artikla Osinko, korko ja rojalti	171
13 Artikla Omaisuuden luovutuksesta saatu voitto.....	171
14 Artikla Itsenäinen ammatinharjoittaminen	172
15 Artikla Yksityinen työsuhde	173
16 Artikla Johtajanpalkkiot.....	175
17 Artikla Taiteilijat ja urheilijat	175
18 Artikla Eläke	176
19 Artikla Julkisoikeudellinen palvelus.....	177
20 Artikla Opiskelijat ja harjoittelijat sekä opettajat ja tutkijat.....	177
21 Artikla Erikseen mainitsematon tulo.....	178
22 Artikla Varallisuus	179
23 Artikla Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.....	179
24 Artikla Syrjintäkielto	181
25 Artikla Keskinäinen sopimusmenettely.....	181
26 Artikla Tietojenvaihto	182
27—29 Artikla.....	182
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	183

7. SOSIAALITURVAA KOSKEVAT MAKSUT	188
Vakuutetun sh- ja pr-maksu	189
Työnantajan st-maksu	192
Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten vaikutus kansainvälisissä työskentelytilanteissa	193
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	201
8. ELINKEINOVEROTUS.....	209
Elinkeinotulon verotus kansainvälisissä tilanteissa	209
Kiinteän toimipaikan muodostuminen	213
TVL 13a § ja OECD:n malliverosopimus	213
Merenkulku ja ilmaliikenne.....	217
Rakennus- ja asennustoiminta	217
Valmistelevat ja avustavat toiminnot.....	219
Edustajat	221
Ammattitoiminta.....	222
Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen verosopimuksissa.....	223
Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo	225
Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus.....	225
Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta	227
Osinko-, korko- ja rojaltitulo ulkomailta	228
Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen .	235
Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo ..	237
Rajoitetusti verovelvollisen elinkeinotulon verotus	237
Rajoitetusti verovelvollisen liiketulo kiinteästä toimipaikasta	241
Rajoitetusti verovelvollisen osinko-, korko- ja rojaltitulo....	243
Siirtohinnoittelu	244
Siirtohinnoitteluoikaisua koskevat säännökset.....	244
Siirtohinnoitteluoikaisu	247
Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen.....	250
Ulkomainen väliyhteisö	252
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	257
9. ERITYISKYSYMYKSIÄ	284
9.1.Suomessa työskentelevien erityisryhmien verotus	284
Diplomaatit	284
Valtioiden väliset konferenssit.....	285
Kansainväliset järjestöt.....	285
Itämeren suojelukomissio.....	285
Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjoismainen projektivientirahasto	286
WIDER-Instituutti	286
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM)	286
Euroopan kemikaalivirasto Euroopan kemikaalivirasto	287

9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa .	287
Perintöverotus	287
Lahjaverotus	289
Perintöverosopimukset.....	290
Suomessa asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008	292
Ulkomailla asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 1.1.2008	293
9.3. Veronhuojennukset	294
VML 89.3 §	294
VML 89.1 §	295
VML 88 §	295
9.4. Tietojen vaihto	296
Suomesta annettavat tiedot	297
Suomeen tulevat vertailutiedot	298
9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä	298
Pohjoismaat	299
Suomessa maksuunpantujen verojen periminen muussa pohjoismaassa	299
Muussa pohjoismaassa maksuunpannun veron periminen Suomessa	301
Toimivaltainen viranomaisen muissa sopimuksissa	303
9.6. Pohjoismainen sopimus veron kannosta ja siirrosta	305
Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia.....	306
Varojen siirto	308
9.7. Asumistodistukset.....	311
Todistukset Suomessa asumisesta	311
Todistukset ulkomailla asumisesta.....	312
9.8. Pohjoismainen kielisopimus.....	313
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ	315
10. SUOMI-ENGLANTI VEROSANASTO	339

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 sairaanhoito- maksulle ja päivärahamaksulle)
SVL	Sairausvakuutuslaki 1224/2004
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VeroH	Verohallitus
VeronkantoL	Veronkantolaki 611/1978
VML	Verotusmenettelylaki 1558/1995
VVL	Varallisuusverolaki 1537/1992 (kumottu)

2. AAKKOSELLINEN HAKEMISTO

Alikapitalisointi	249
Allmänna Försäkringskassa	297
Alueperiaate	161
Ammattitulo	23, 172, 222, 227, 240
Apuraha, ulkomainen	53
Arbitraatiosopimus	247
Arpajaisvoitto, ulkomainen	53
Asetus 1408/71 ja Sveitsi	194
Asianomainen viranomainen	
– sosiaaliturvasopimuksissa	195
– verosopimuksissa	166
Asuinvaltio, verosopimuksen mukainen	167
Asuinvaltioperiaate	161
Ateriakorvaus	114
Au pair	115
Brittiläiset opettajat	178
Council Tax	165
Diplomaatit	
– suomalaiset	20
– ulkomaalaiset	284
Edustaja	221, 222
Elinetujen keskus	167
Eläke	
– Suomesta saatu	163, 192
– ulkomailta saatu	52, 191
Eläkevakuutusmaksu	
– työntekijän	189
Ennakkoratkaisu	123
Ennakkonpidätyssoipimus	305
Espanja	
– Espanjaan muuttava	312
– Espanjassa oleva asunto	57
Euroopan jälleenrakennuspankki EBRD	57, 58
Euroopan Neuvosto	42
Euroopan Vapaakauppaliitto	42
Euroopan yhteisöjen henkilöstö	42
Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä (ETEY)	226
Eurooppayhtiö	209
Europarlamentaarikon kulukorvaus	42
Evangelisluterilainen kirkko	47
FAO	20
Fastighetsskatt	164
Finpro r.y	19
GATT	20
Harjoittelijat	177

Hintatuki	251
Hotellikorvaus	114
Huippuvuoret, Svalbard	166
Huoltokonttoritalletus	118
Hyvitysmenetelmä	59, 179
IAEA, IBRD, ICAO, IDA, IFC, ILO, IMF, IMO, IOM, ITU	20
Itämeren suojelukomissio	285
Jan Mayen	166
Johtajanpalkkio	175
Julkisyhteisö	47
Kaksinkertainen verotus	179, 182
– taloudellinen kaksinkertainen verotus	162, 246
Kaksoisasuja	40, 167
Kansainvälinen Jälleenrakennuspankki	42
Kansainvälinen Valuuttarahasto	42
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM)	286
Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä	298
Kansainvälisten järjestöjen virkamiehet	
– Suomessa	285
– ulkomailla	20
Kansaneläkelaitos	
– todistus siitä, että henkilö ei ole vakuutettu	191
Karhusaari (Björnö)	166
Kaupallinen sihteeri	19
Kertatulon verotus on poistettu	215
Keskinäinen sopimusmenettely	181
Kielisopimus	313
Kiinteistövero	
– Suomen	109
– ulkomainen	57
Kiinteä omaisuus, käsite ulkomailla	57
Kiinteä paikka	168
Kiinteä toimipaikka	
– ammattitoiminta	222
– korot	22
– rakennus- ja asennustoiminta	217
– suunnittelu-, valvonta- yms.	218
– sähköinen kaupankäynti	215
– useita urakkasopimuksia	217
– valmistelevat ja avustavat toiminnot	219
Kilpailupalkinto, ulkomainen	54
Kirkollisvero	165
Kolmen vuoden sääntö.....	17
– verosopimukset, joihin sääntö sisältyy	168
Korko-rojaltidirektiivi	229
Korkotulo	
– diplomaattien	284

– kiinteään toimipaikkaan kuuluva	228
– saajana rajoitetusti verovelvollinen	243
– Suomesta saatu	22
– ulkomailta saatu	55
Korkovähennys	
– rajoitetusti verovelvollisen maksama korko	111
Kostamuskilvelä	50
Kuolinpesä	
– kotimainen	14
– ulkomainen	109
Kurssi, valuuttakurssi	51
Kurssivoitot ja -tappiot	212
Käyttämätön hyvitys	62
Lentoemäntä	174
Liikennevahinkoon perustuva eläke	25
Liiketulo	170
Luentopalkkio	24
Luonnolliset vähennykset ulkomaantulosta	54
Luontoisetu	
– rajoitetusti verovelvollisen	114
Luovutusvoitot	
– käyttöomaisuusosakkeet	235
Luovutusvoitto	
– rajoitetusti verovelvollisen	113
– ulkomaisesta omaisuudesta saatu	56
Luxemburgin verosopimus ja holding-yhtiöt	164
Lähdevaltioperiaate	161
Lähdevero	113
Lähdeveron maksuunpano	122
Lähdeveron tilitys	121
Lähetetty työntekijä sosiaaliturvasopimuksissa	195
– ETK:n todistus	196
Lähetystö, ulkomaan lähetystössä työskentelevä suomalainen ..	284
Maailmanpankki	20
Maastamuuttaja	67
Maksujärjestely	302
Maksukehoitus	299, 301
Mekaanikkosääntö, 183-päivän sääntö	173
Merimies	27
Muusikko	
– Suomessa esiintyvät taiteilijat	115
Muutoksenhaku, rajoitetusti verovelvollisen	123
Olennot siteet	17
Opettajat	115, 177
Osingot	
– kiinteään toimipaikkaan kuuluvat	228
– Suomesta saadut	118

– ulkomailta saadut	54
Osinkotulo	
– yhteisö tulonsaajana	230
Pakottava syy	233
Palkinto, ulkomainen	54
Palkkio	
– hallintoelimen jäsen	23
Pankkikulut eläkkeestä	53
Peitelty osingonjako	108, 171
Perintädirektiivi	303
Perintäpyynnön edellytykset	304
Pohjoismaiden Investointipankki	286
Pohjoismaiden Ministerineuvoston sihteeristö	58
Päiväraha	
– rajoitetusti verovelvollisen	115
– yleisesti verovelvollisen	43
Rahakorvaus osingon sijasta	26
Rajakuntalaiset	115
Rajoitetusti verovelvollinen	
– elinkeinotulo Suomesta	237
– kiinteä toimipaikka	241
Rakennusyhteenliittymä	218
Rojaltitulo	
– saajana rajoitetusti verovelvollinen	243
Ruotsista saatu eläke	52
Salassapito	296
Siirtohinnoittelu	248
Siirtohinnoitteluoikaisu	244
Sijoitusrahaston voitto-osuus	120
Suomessa oleskelu	
– kuuden kuukauden sääntö	47
– ulkomaalaisen oleskelu Suomessa	16
Syrjintäkielto	181, 224
Taiteilija	23, 175
Taloudellinen kaksinkertainen verotus	162
Tappio	
– kiinteä toimipaikka Suomessa	242
– tytäryhtiö	250
– väliyhteisö	255
Tappio	228
Tarkkailutieto	296
Tax sparing credit	63
Tietojen vaihto	296
Todistus Suomessa asumisesta	311
Työnantajan st-maksu	192
Työvoiman vuokraus	174
Ulkomailta saatujen maksujen käyttäminen	300

Ulkomainen tytäryhtiö	
– tuki tappiolliselle tytäryhtiölle	250
Ulkomainen työnantaja	193
Ulkomainen väliyhteisö	252
Ulosotto	299
Urheilijan palkkio	54
Valitus vieraan valtion verosta	302, 304
Valtioiden väliset kokoukset	285
Valuuttakurssi	87, 301
Vanhentuminen	299, 302
Vapautus verosta	294
Varsinainen asunto ja koti	16
Veronkuittaus	115
Verotuspaikka	
– kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa	20
Verovirasto	
– ennakkoratkaisu	123
– palautuspäätös	122
Viivästyskorko	304
Vuokratulo	
– ulkomailta saatu	56
Vähennykset	
– rajoitetusti verovelvollisen	109
– ulkomaantulosta	54, 57
WHO, WIPO, WMO, WTO	20
Wider-instituutti	286
Yhteisyritys	166, 212
YK-joukot	41
YK:n asiantuntijatehtävä	41
YK:n erityisjärjestöt	20
Yleinen verovelvollisuus	14
Yömatkaraha	114

3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS

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 usein esimerkiksi pääomatulosta edellyttää Suomessa pienempää lähdeveroa kuin Suomen sisäinen lainsäädäntö. Verosopimus voi myös kokonaan estää rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa. Yleisesti verovelvollisen koh-

Suomessa asuminen ja yleinen verovelvollisuus ovat sama asia

Verovelvollisuuden laji ratkaistaan TVL:n perusteella

Kansainväliset sopimukset rajoittavat

dalla 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 EY:n sosiaaliturva-asetus 1408/71. 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.

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.

Yhteisöt 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.

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

mailla ja oli Suomessa enimmillään 4 päivää viikossa. Hän oli viikonloput 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

**Pysyvämmän
ulkomailla
asettuneet**

osoittaviin seikkoihin. Esimerkkeinä seikoista, jotka puhuvat sen puolesta, 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.”

– kokonais- arviointi

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 passiivisuolteista omaisuutta ja siitä saatua tuloa, hänellä ei katsota olevan olennaisia siteitä Suomeen (KHO 2004/6) 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 tuloihin, 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 sihteerejä.

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 verotusoikeus 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 kehittämisjärjestö), 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

Asuinvaltio ennallaan

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.

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

On epäselvää, voiko pöytäkirjan määräys ohittaa TVL:n (tai verosopimuksen) mukaisen asumiskäsitteen. Jokatapauksessa 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.

Puolison tilanne

Artikla 14 ja TVL

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 ulkomailla työskentelevät Suomen kansalaiset eivät kaikissa tapauksissa lainkaan tule Suomessa rajoitetusti verovelvollisiksi (ks. edellä). Yhteisöä pidetään rajoitetusti verovelvollisena, jos se on rekisteröity ulkomailla. Jos rekisteröimisvelvollisuutta ei ole, yhteisöä pidetään ulkomaisena, jos sen johtopaikka on ulkomailla. 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 ulkomailla 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, ulkomailla asuva ei TVL 9.2 §:n mukaan ole Suomessa verovelvollinen korosta, joka maksetaan

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

Siten esim. ulkomailla asuvan yksityishenkilön Suomessa asuvalle antaman lainan korosta ei ole maksettava veroa Suomessa. Rajoitettusti 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 rajoitettusti verovelvollinen antoi ollessaan vielä Suomessa asuva.

– kiinteän toimipaikan korot

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

Säästödirektiivi 2003/48/EY

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 sijoitusrahaston voitto-osuus.

Korkotulon lähdeverolaki

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

Suomesta saatu tulo

Merimiehille oma lainkohta

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.

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 osakehuoneistosta 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 ammattitulo 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.

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

Palkkatulo suomalaiselta julkisyhteisöltä

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

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.

Palkkio hallintoelimen jäsenenä

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 taiteilijan tai urheilijan toiminnasta

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, liikutuloksi) 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-esiintyjiä; ei esimerkiksi taidemaalareita eikä konferenssiesitelmöitsijöitä.

**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 2010 ao. verotuksen salliva verosopimus vain pohjoismaiden, Georgian, Guernseyn, Latvian, Liettuan, Moldovan, Valko-Venäjän ja Viron kanssa.

Muu palkkatulo

Muulta kuin suomalaiselta julkisyhteisöltä tai hallintoelimen jäsenenä 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.

**– pääasiallisesti
Suomessa
tehty työ**

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

**Autonkuljettaja-
tapaus**

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 sellai-

selta palkanmaksukaudelta, jonka aikana työ on pääasiallisesti tehty Suomessa.

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

– **etu työsuhdeoptioista**

Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu eläketulo on aina Suomesta saatua tuloa.

Eläke

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).

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.

Osinko

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.
Vuodesta 2010 alkaen	Vuoden 2010 alusta tuloverolain 10§:ään on lisätty uusi 11 ja 12 kohta. Niiden mukaan Suomesta saatua tuloa on pitkäaikaissäästämispäätösmuutokseen 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.
Muu tulo – maksamaton osakaslaina	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 elätyksen vähentymisestä maksetut korvaukset ja työttömyyspäiväraha. Suomesta saatua tuloa on myös vakuu-

tuskorvaus, maksamaton osakaslaina ja (KHO 2002/2803) saamatta jääneen osingon sijaan maksettava rahakorvaus.

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, jonka 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 merimie-
het**

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 tarkoittaneen 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 olennaisien siteiden 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 sikäläisen jääkiekkoseuran pelaajana. Hän oli sittemmin tehnyt Kanadaan amattilaisjääkiekkoilijan 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 vanhempiensa luona. Kanadasta verovuonna 1982 saamansa

KHO 1985/3997

tulon lisäksi hän oli saanut Suomessa eräältä jääkiekkoseuralta pelaajapalkkiota 8 000 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 tarkoitettu 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 Liittotasavalasta oleva yhtiö sai suomalaiselta yhtiöltä tämän Amerikan yhdysvalloissa olevalta yhtiöltä tilaaman lentokoneen leasingjärjestelyin tapahtuvasta vuokrauksesta, ei pidetty rojaltina 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 tarkoitettu 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 pörssiyritysten 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 yksityisasioitaan 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 lähdevero. 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 rajoittaneet 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 konsertteja 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 yhteisön koko osakekannan ja vähäisessä määrin myös muiden suomalaisten yhtiöiden osakkeita. Vuosina 1996–98 puolisot 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 puolisot 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 liikeluovutukset 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:tä 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 kommandiittiyhtiön äänetön yhtiömies, voitiin verottaa Suomessa osuudesta kommandiittiyhtiön 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 ostotoimeksiantoa) 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 passiivisluontoista 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**

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Verohallinnon julkaisu 292.09 1.10.2009

www.vero.fi sivu 1 / 1

Suomen tuloverotuksessa on kaksi eri verovelvollisuuden lajia: yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. Yleisesti verovelvollisia ovat Suomessa asuvat henkilöt ja rajoitetusti verovelvollisia ulkomailta 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 kiinteä 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.

4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

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.

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.

Eräät ulkomaantulot verovapaita

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.

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Italia ja Sveitsi

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.

Kaksoisasujat

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

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 verosopimuksiin 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.

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 vakuutuslaskusta 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. 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 palveluhenkilöstö.

Tavanomaisella yksityisellä palveluhenkilöstöllä tarkoitetaan verovelvollisen yksityistaloudessa olevia esimerkiksi lastenhoitajaa, sisäkööä, 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, verovelvollinen 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).

Kuuden kuukauden säännön ei tarvitse soveltua palkkaan

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 elantokustannus-

ten lisääntymistä. Verovapaus koskee samalla tavalla sekä kotimaassa että ulkomailla tehtyjä työmatkoja. Edellä mainitut korvaukset ovat verovapaita sen mukaan kuin Verohallitus vuosittain tarkemmin määrää varattuaan kulukorvausasiain neuvottelukunnalle tilaisuuden tulla kuulluksi asiassa. Ulkomaanpäivärahojen suuruus vahvistetaan valtiovarainministeriön lausunnon perusteella. Verohallituksen 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.

– 183-päivän sääntö eli mekaanikko- sääntö

Verosopimuksen 15 artiklassa oleva 183-päivän sääntö eli mekaniikkosääntö 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 perätiäisten 12 kuukauden jakso. Liitteenä olevasta julkaisusta 273 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 työntekevaltiosta olevasta kiinteästä toimipaikasta, verovelvollisen on esitettävä väitteen tueksi työntekevaltion veroviranomaisen antama selvitys tai ainakin selvitys siitä, että verotus työntekevaltiossa on toteutunut. Jos suomalaisella yrityksellä on ulkomailla emotai tytäryhtiö, tämä seikka ei sinänsä merkitse sitä, että yrityksellä olisi ulkomailla kiinteä toimipaikka.

Työskenneltäessä esim. muussa pohjoismaassa tai Baltian maissa, verosopimus antaa työskentelyvaltiolle aina verotusoikeuden, jos suomalaisen yrityksen työntekijän katsotaan todellisuudessa olevan vuokrattu työntekevaltiosta olevan työnantajan käyttöön. Vuokraustilanteeseen vedottaessa verovelvollisen on esitettävä Suomen veroviranomaisille riittävä selvitys siitä, että työskentelyvaltio verottaa tällä perusteella.

– **työvoiman vuokraus**

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

– **ulkomainen työnantaja**

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

– **verosopimuksen mukainen asuminen**

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 tosiasiaa työskennellyt norjalaisen pääurakoitsijan liiketoi-

Esimerkki

minnassa. 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 Vaatimus, että verosopimus ei saa estää työntekovaltiota 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.

Esimerkki 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.

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

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 julkisyhteisinä.

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 yhteenä 54 päivää. Jos työ tapahtuu suomalaiselle tai kolmannelta valtiosta olevalle työnantajalle, Suomessa käynnit eivät kuitenkaan saa aiheuttaa sitä, että oleskelu työntekevaltiossa jää enintään 183 päivään.

– **Suomessa
oleskelu**

Käyntikertojen lukumäärällä ei ole merkitystä. Suomessa oleskelun syyllä ei myöskään ole merkitystä. Suomipäiviä ovat siten myös ns. raportointipäivät. Lähtö- ja tulopäivät luetaan Suomessa oloapäiviksi. 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 ammatinharjoittajana 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.
Esimerkki	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.
Optioetu	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 täytyä: 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 johduttava työstä	Ulkomailla oleskelun on johduttava työnteosta. Jos oleskelu johtuu perhesiystä tai opiskelusta, sääntö ei sovellu. Mutta jos ulkomaille esim. opiskelemaan lähtenyt hankkiutuu opiskeluvaltiossa kokopäivätyöhön vähintään kuudeksi kuukaudeksi, palkkaan on sovellettu kuu-

den 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).

Verohallitus 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 erityisilanteissa annetut ratkaisut KHO 1998/1040 ja KHO 2001/759.

Loma kolmannessa valtiossa

Sääntö soveltuu vuosilomapalkkaan, lomakorvaukseen ja ns. bonuspalkkioihin siltä osin, kuin ne perustuvat ulkomailla tehtyyn sääntön 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.

Lomapalkka, bonuspalkkiot

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.

Esimerkki

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 soveltui kuuden kuukauden sääntö, vaikka sääntö ei soveltunut suomalaiselta julkisyhteisöltä päätoimesta saatuun palkkaan.

Sivutoimi

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 työskentelyvaltio, ylimääräinen Suomessa oleskelu ei sinänsä estä sääntöä soveltamista. Jos ulkomaantyöskentely kokonaan päättyy ja jää kuutta kuukautta lyhyemmäksi edellä mainitusta syystä, tämä ei sinänsä estä

Työn keskeytminen tai päättymisen -säilykö työntekovaltiolla verotusoikeus?

kuuden kuukauden säännön soveltamista. Ylimääräinen Suomessa oleskelu tai työn ennenaikainen päättymisen 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.

Työnantajan menettely

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 työntekijän kotikunnan verovirastolle 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.

Veronpalautus ja pohjoismaassa työskentely

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

Kostamuslaki

Ns. Kostamuslaki (943/77), jota ei enää sovelleta, edellytti, että Suomessa asuvan henkilön oli kuuden kuukauden säännön estämättä suoritettava Suomessa veroa Kostamuksessa ansaitusta palkkatulosta. Ulkoasiainministeriön ilmoituksen (SopS 102/1992) mukaan Suomen ja Neuvostoliiton välinen sopimus Kostamuksen rikastamokombinaatista ei enää 1.7.1992 lähtien ole voimassa. Tämän johdosta Kostamuslakia, jonka säätäminen on perustunut mainittuun sopimuk-

seen, ei enää sovelleta. Mainitusta ajankohdasta lähtien kuuden kuukauden sääntöä voidaan soveltaa Kostamuksessa saatuun palkkaan.

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-maksu ja pr-maksu myös ulkomailta saadun ansiotulon perusteella. Maksuja ei määrätä tulosta, joka TVL 76 §:n nojalla on verovapaa. 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.

Sv-maksu

Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo

Jos ulkomaantyöskentelystä saatuun palkkaan ei sovellu kuuden kuukauden sääntö, on verotusta toimitettaessa selvittävä se, onko työntekovaltiolla verosopimuksen mukaan oikeus verottaa palkka. Jos työntekovaltiolla on verotusoikeus, palkka otetaan Suomessa huomioon vapautus- tai hyvitysmenetelmällä. Ulkomailta saadun palkkatulon verokohtelu ilmenee liitteenä olevassa julkaisusta 273.

Ulkomailta saadut palkkatulot, joihin ei sovellu kuuden kuukauden sääntö

Jos työntekovaltiolla 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.

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 Verohallituksen luontoisetupäätöksessä todettu päätöksen mukaisia arvoja sovellettavan sekä kotimaassa että ulkomailla järjestettyihin etuihin. Päätöksessä on erillinen maininta ulkomaisesta asuntoedusta ja autoedusta. Ulkomaisen asuntoedun arvo on enintään

Luontoisedut

50 % Suomessa pääkaupunkiseudulla sijaitsevan vuonna 1992 tai myöhemmin valmistuneen asunnon luontaisarvosta. Ulkomailla saatu autoetu kuuluu ikäryhmään C.

Jos verovelvollinen osoittaa, että edun käypä arvo on luontoisetu-päätöksessä 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 järjes-tänyt vastaavan edun.

Kustannusten korvaukset

Edellä on selvitetty niitä kustannuksia, jotka työnantaja TVL 76 § 5 kohdan nojalla voi korvata verovapaasti. Muut korvaukset ovat vero-vapaita vain, jos kyseessä on tilapäinen työmatka. Arvioitaessa sitä, onko ulkomailla tapahtuva työskentely katsottava tilapäiseksi, käyte-tään samoja perusteita kuin kotimaisissa tilanteissa. Siten pidempään-kin kestäviä työmatkoja voidaan pitää tilapäisinä, jos kysymyksessä on selvästi väliaikainen, työmaatyypinen työkohde. Työmatka voi olla tilapäinen myös, jos työnantaja lähettää palveluksessaan olevan hen-kilön ulkomaille muunlaiseen työhön määräajaksi, jonka jälkeen hen-kilö 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. Ulko-maanpäiväraha on verovapaa siltä osin, kuin se ei ylitä Verohallituksen päivärahapäätöksessä tarkoitettua markkamäärää ja edellyttäen, että kyseessä on tilapäinen työ erityisellä työntekemispaikalla. Jos verovel-vollinen työskentelee ulkomailla varsinaisella työntekemispaikalla, päi-värahaa voidaan maksaa, mutta se on veronalaista tuloa.

Muut ansiotulot

Ulkomailla saadut eläkkeet ja sosiaaliturva- etuudet

Useimmissa tapauksissa Suomessa asuvan henkilön vieraasta val-tiosta saama eläke tai sosiaaliturvaetus verotetaan ao. valtiossa. Kaksinkertainen verotus poistetaan tällöin Suomessa tavallisesti va-pautusmenetelmällä. Eläketulovähennyksen saamiseen ja suuruuteen vaikuttaa myös ulkomailla saatu eläketulo. Eri verosopimusten vaiku-tus eläkkeiden verokohteluun Suomessa ilmenee liitteenä olevasta taulukosta. Verosopimus ei estä vakuutetun sh-maksun tai pr-maksun määräämistä Suomessa. Luvun liitteenä on verovelvollisille tarkoitettu Ruotsista saadun eläkkeen verokohtelua selvittävä VeroH julkaisu 272.

EY:n sosiaaliturva-asetus 1408/71 voi 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 muutakaan ansiotuloa. Maksu kuitenkin jätetään määräämättä vain sellaisesta ulkomaisesta eläkkeestä, joka kuuluu EY:n sosiaaliturva-asetuksen soveltamisalaan. Ks. myös oikeuskäytännöstä C-50/05 Nikula.

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

Pankkikulut eläkkeestä

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 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.

Ulkomaiset apurahat

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.

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.

Ulkomaiset lottovoitot, veikkausvoitot, arpajaisvoitot, totovoitot

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 tietoakaan, koska tavallisesti voitto maksetaan ”puhtaana käteen”.

C-42/02 Lindman

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.

Ulkomaisen taide- tai urheilukilpailun palkinnot

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.

Rojalti

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.

Osinko

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. Ks. Verohallinnon julkaisu 50.08 ”Osinkotulojen verotus”.

Perintö ja lahja

Sivuperinnön ja sivulahjan kunnallisverotus on poistettu 1.1.1996 alkaen. Ulkomailta saadun perinnön ja lahjan verotusta on selvitetty jäljempänä luvussa 9.

Luonnolliset vähennykset

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.

Joskus verovelvolliselle voi aiheutua ulkomailla 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 vähennyskelpoisia voivat olla menot yhteydenpidosta perheeseen, ylimääräiset vaa-tehuoltokulut 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 hoidamisesta vieraalla paikkakunnalla aiheutuneet ylimääräiset vuokra-kustannukset ja ylimääräiset ruokailukustannukset, kun hän oli virka-vapaana 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 elantokus-tannukset 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 Suo-messa, voidaan yhdenmukaisesti ratkaisun KHO 1982/5531 kanssa katsoa, että verovelvollisella on oikeus vähentää ulkomaisen asunnon vuokramenot.

Pääomatulot

Vuodesta 2005 alkaen Suomen pääomatulojen veroprosentti on 28. Jos osinko saadaan EU- tai verosopimusvaltiosta, osingosta veron-alaiseksi katsottavat määrät lasketaan samojen sääntöjen mukaan kuin kotimaisessa tilanteessa. Tällöin listatusta yhtiöstä saadusta osin-gosta 70 % on veronalaista pääomatuloa ja 30 % verovapaata tuloa. Verosopimusten mukaan kaksinkertainen verotus osingon ja koron osalta poistetaan yleensä hyvitysmenetelmällä. Suomen verosta hyvi-tetään maksuunpanovaiheessa sellainen toisen valtion tulovero, ja joka ei ylitä verosopimuksen mukaista enimmäisprosenttia. Enimmäis-prosentti on yleensä sama, kuin sopimuksessa on sovittu enimmäis-prosentiksi Suomesta maksettavan osingon ja koron osalta (ks. lo-make VEROH 6214 b, joka on luvun 5 liitteenä). Kuitenkin esim. Kreikan ja Ranskan kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan sopi-musvaltiot soveltavat osinkoihin keskenään erisuuruisia lähdeveropro-sentteja. Eräissä verosopimuksissa on poikkeusmääräyksiä, joiden perusteella Suomessa on joskus hyvitetävä sellaistakin veroa, jota

Osingot ja korot

toisessa valtiossa tosiasiaa 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. Verovelvollinen ohjataan hakemaan korosta perityn veron palauttamista Ruotsista. Useimmiten virheellinen verotus lähdevaltiossa on johtunut siitä, että tulonsaaja ei ole esittänyt maksajalle riittävää selvitystä asuinvaltiostaan.

Sijoitusrahaston voitto-osuus

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).

Tulonsaajalta voidaan ulkomailla vaatia asumistodistus

Ulkomailta 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.

Vuokratulo ja luovutusvoitto

Ulkomailta saatu vuokratulo ja asunnon myyntivoitto jätetään Suomessa kokonaan huomioon ottamatta, jos tulo on saatu valtiosta, jonka kanssa tehty verosopimus edellyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamista vapautusmenetelmällä (Egypti, Marokko, Espanja, Ranska, Portugali). Tämä johtuu siitä, että vapautusmenetelmällä on merkitystä vain progressiivisessa verotuksessa ja pääomatuloihin sovelletaan suhteellista verokantaa.

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 pörssiyhtiön osakkeista 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.

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 maa-pohjan omistusoikeuden kuullessa 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.

– **kiinteä vai irtain**

Luovutusvoiton määrä ulkomailla olevan omaisuuden osalta laske-taan samalla tavalla, kuin Suomesta saatu luovutusvoitto. Siten ulko-mailla yhtäjaksoisesti vähintään 2 vuotta vakituksena asuntona käyte-tyn ja omistetun asunnon luovutuksesta saatu voitto on Suomessa verovapaata. Vuokratulosta saa vähentää sen hankkimisesta aiheutu-neet kustannukset samalla tavalla, kuin Suomesta saadusta vuokratu-losta.

– **tulon määrä vahvistetaan kuten kotimai-
sessa tilan-
teessa**

Ulkomaista kiinteistöveroa ei yleensä voida hyvittää Suomessa, koska Suomen tekemät verosopimukset eivät tavallisesti koske tätä veroa. Jos ulkomaisesta kiinteistöstä saatuun vuokratuloon sovelletaan Suomessa hyvitysmenetelmää, ulkomainen kiinteistövero saa-daan kuitenkin vähentää tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n perus-teella. Saksan kiinteistövero (Grundsteuer) hyvitetään Suomessa, koska verosopimus poikkeuksellisesti koskee myös tätä veroa. Suo-men kiinteistöveroa ei määrätä ulkomaisesta omaisuudesta.

Ulkomailla maksettu kiinteistövero

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

Metsätulo

Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot

Euroopan jälleenrakennus- ja kehityspankin (European Bank for Re-construction and Development eli EBRD) johtokunnan jäsenille, virka-miehille ja toimihenkilöille maksettuihin palkkoihin ja palkkioihin sovel-letaan pankin hyväksi tulevaa sisäistä veroa. Lähtömaassa palkkiot ovat vapaat valtion tuloverosta (SopS 28/1991), mutta ei muista ao.

EBRD

maan veroista. MenetelmäL:sta johtuu, että yleisesti verovelvollisella tulo voidaan vuodesta 1996 alkaen ottaa Suomen valtionverotuksessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

Pohjoismaiden Ministeri- neuvoston sihteeristö

Pohjoismaiden Ministerineuvoston sihteeristöllä on toimitilat Kööpenhaminassa, Oslossa ja Tukholmassa. Sihteeristön oikeudellista asemaa koskevan pohjoismaiden välisen sopimuksen (SopS 45/1973) mukaan sihteeristössä työskentelevän palkasta peritään asema-
maassa 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 vähennyksistä koroista.

Euroopan yhteisöjen henkilöstö

Euroopan yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö maksavat yleensä yhteisöille erityistä progressiivista veroa yhteisöiltä saamistaan palkka- ja eläketuloista. Yhteisöissä verotetusta tulosta ei jäsenvaltioissa makseta kansallista veroa. Tällaista tuloa ei voida ottaa Suomessa huomioon 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.

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

MenetelmäL

Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö 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 (MenetelmäL) (1552/95).

Sekä sopimus- tilanteissa että sopimuksetto- missa

Vuonna 1996 sovellettavaksi tullut MenetelmäL korvaa vanhan VeronhyvitysL:n, jota sovellettiin vain verosopimuksettomissa tilanteissa. MenetelmäL:ia 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.

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.

Kaksi menetelmää

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 työntekevaltion 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. Menetelmälaikaa on muutettu (1360/2009) siten, että tulovuoden 2010 verotuksesta alkaen maakohtaisuusrajoitusta ei enää ole ja lisäksi käyttämättä jäävät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.

Suomessa voidaan MenetelmäL:n mukaan hyvittää myös sellainen toisen valtion vero, joka on maksettu kolmannesta valtiosta saadusta tulosta. Tällä säännöksellä on lähinnä merkitystä tilanteissa, joissa suomalaisen yrityksen ulkomainen kiinteä toimipaikka on sijaintivaltiossaan maksanut veroa kolmannesta 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 valtiovero

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

**Liikaveroa ei
hyvitetä**

Joskus esimerkiksi osingosta tai korosta on toisessa valtiossa otettu veroa enemmän kuin asianomainen verosopimus edellyttää. Tällöin Suomessa hyvitetään enintään verosopimuksessa sovittua veroa vastaava 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 verosopimusestuun oikeutettu. Verovelvollinen saa tavallisesti tällaisen virheen helposti oikaistua tulon lähdevaltiossa pyytämällä esim. tulon maksajalta asianomaisessa maassa käytettävän lomakkeen ja ohjeet.

**– vero tulon-
hankki-
miskuluna?**

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 hyvittävänä verona, voi olla tulonhankkimisesta aiheutunut meno joka on vähennyskelpoinen (ks. Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin, Ohje Dnro 1531/345/2003, 2.6.2003, kysymys 19).

**Sama verosub-
jekti**

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

Maksimihyvitys

Ulkomaista veroa ei voida hyvittää enempää, kuin tulosta Suomessa menisi veroa. Tästä periaatteesta muodostaa poikkeuksen jäljempänä selvitettävä MenetelmäL:n 5 §:n mukainen vyörytysmahdollisuus seuraavalle vuodelle (tulovuoden 2010 verotuksesta alkaen viidelle seuraavalle vuodelle).

Maksimihyvitys lasketaan maakohtaisesti (maakohtaisuusrajoitus poistuu tulovuoden 2010 verotuksesta alkaen) tulolähteittäin ja tulolajeittain. 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 yhtiymällä voi olla ulko-

maan tuloja, joiden kaksinkertainen verotus on poistettava osakkaan verotuksessa.

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

**Maksimi-
hyvityksen
laskukaava**

$$\frac{\text{tulolajin Suomen vero} \times (\text{tulolähteen puhdas AT/POT})}{\text{puhdas tulolajin tulo}}$$

Seuraavaksi lasketaan hyvityksen enimmäismäärä:

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

	AT	POT	Esimerkki hyvitys- menetelmästä
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 on saatu			
– ulkomailta 30 000 (AT 20 000, POT 10 000)			
– Suomesta 90 000			
Puhdas tulo	200 000	100 000	
Verot 98 000	70 000	28 000	

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

$$\text{vastaava osuus} = \frac{70\,000 \times 80\,000}{200\,000} = 28\,000$$

veron osuus POT-verosta

$$\text{vastaava osuus} = \frac{28\,000 \times 40\,000}{100\,000} = 11\,200$$

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

Ulkomaan ansiotuloa

$$\text{vastaava osuus} = \frac{28\,000 \times 20\,000}{80\,000} = 7\,000$$

Ulkomaan pääomatuloa

$$\text{vastaava osuus} = \frac{11\,200 \times 10\,000}{40\,000} = 2\,800$$

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

Hyvitysvaatimus menestyy verotuksen päätyttyäkin

Veronhyvitystä tulisi vaatia kirjallisesti ennen verotuksen päättymistä. Jos verovelvollinen esittää hyvitysvaatimuksen vasta myöhemmin, ulkomaille maksettu vero hyvitetään oikaisumenettelyllä. Vaatimuksessa on oltava selvitys veron määrästä, maksuperusteesta, veron lopullisuudesta, siitä että vero on maksettu sekä muut hyvityksen antamista varten tarpeelliset seikat. Selvitykseksi toisen valtion verosta hyväksytään esim. verolippu. Jos toisessa valtiossa ennakonpidätys on samalla lopullinen vero (esim. osingon ja koron vero tai Saksassa palkan ns. Lohnsteuer) selvitykseksi hyväksytään tulon maksajalta saatu todistus ennakonpidätyksestä. Tarvittaessa verovelvollisen on annettava vieraskielisestä asiakirjasta luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

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

Jos ulkomainen vero muuttuu esim. muutoksenhaun johdosta, verovelvollisen on MenetelmäL 9 §:n mukaan ilmoitettava muutoksista vero toimistolle oikaisua varten.

Käyttämätön hyvitys (MenetelmäL 5 §)

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 seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Tulovuodesta 2010 alkaen aika on viisi vuotta ja maakohtaisuutta ei edellytetä.

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

verovuosi 1	ulkomainen vero	1 000
	maksimihyvitys	800
	hyvittämättä jää	200
verovuosi 2	ulkomainen vero	2 000
	maksimihyvitys	2 100
	Suomen vero vv 2	5 000
	– ulkom. vero vv 2	2 000
	– ulkom. vero vv 1	100
	Suomen vero vv 2	2 900

Esimerkki

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.

Tax sparing credit

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.

Luonnollisten henkilöiden, yhtiöiden 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 vapautusmenetelmää 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.

Veronalainen ansiotulo

MenetelmäL 7 §:ssa todetaan, että vapautusmenetelmällä huomioon otettavaa ulkomaantuloa ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon.

– yhteisön verotus

Vapautusmenetelmällä on vaikutusta vain progressiivisessa verotuksessa. Kun yhteisöjen verotus on suhteellista eikä progressioehtoisien 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.

– pääomatulo

Pääomatuloa oleva ulkomaantulo, johon sopimuksen mukaan voitaisiin soveltaa vapautusmenetelmää, jätetään Suomen verotuksessa kokonaan ottamatta huomioon. Tämä johtuu siitä, että pääomatulosta suoritetaan veroa suhteellisen verokannan mukaan, eikä tulon huomioon ottamisella olisi progressioon vaikutusta. Vastaavasti tällaiseen tuloon kohdistuvia menoja ja korkoja ei voi vähentää Suomessa. 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.

Menettely

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.

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.

		AT	POT	Esimerkki vapautus- menetelmästä
Henkilökohtainen tulolähde				
Tulot Suomesta	32 000		korot 20 000	
– 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 $19\,400 - 12\,125 = 7\,275$

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 asiotuloa Suomesta ja ulkomailta.

**Verotuksen
kattosääntöä
muutettu**

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

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

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

Maahanmuuttajat - vähennysten rajoitukset poistettu

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 maastamuuttoajan kohdalla 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 lähtevästä tulee rajoitetusti verovelvollinen kesken vuotta.

Maahanmuuttajien verotuskunta

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.

Korot

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. 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.

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 tuleeko ainakin hänen oleskelunsa Suomessa kestämaan 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.

Verokortti vai lähdeverokortti

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.

Vakuutetun sh-maksu ja pr-maksu

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

Maastamuuttajat - vähennysten rajoitukset poistettu

Ulkomaan kansalainen tulee rajoitetusti verovelvolliseksi heti muuton tapahduttua, jos kyseessä ei ole tilapäinen lyhyt poissaolo Suomesta. Myös Suomen kansalaisesta voi omasta vaatimuksesta 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 väestörekisteriin 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

Maastamuuttaja ja kaksoisasuminen

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.

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.

Esimerkki 1

Suomen kansalainen A on pysyvästi muuttanut perheineen Suomesta Ruotsiin vuonna 2007 ja tehnyt asianmukaiset muuttoilmoitukset. Vuonna 2009A saa Suomesta korkotuloa. Oletetaan, että A on vuonna 2009 vielä Suomessa yleisesti verovelvollinen. Korkotulon lähdeverolain mukaan vero korosta olisi 28 %. 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 förskottsnehallning pa ränta), jonka perusteella maksaja voi maksaa koron ilman veroa. A ilmoittaa koron Ruotsin veroilmoituksessa.

Verosopimuksen määräykset kaksoisasumisesta

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, hän asuu siinä valtiossa, jossa on hänen elinajunsa keskus (kiinteimmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet). Jos verovelvollisella on perhe, elinajun keskus on siinä valtiossa jossa perhe asuu Tätä ei sanota verosopimuksessa, mutta näin asiaa on Suomen verotuskäytännössä tulkittu.

Esimerkki 2

Suomen kansalainen B on muuttanut Ruotsiin perheensä kanssa 2 vuodeksi. Perheen kotina ollut omistusasunto on Ruotsissa oleskelun 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 elinajunsa keskus (perhe) on Ruotsissa.

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 elin-
etujen keskus (perhe) on Suomessa.

Esimerkki 3

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 elin-
etujen 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.

**Milloin toinen
valtio on "asuin-
valtio"**

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.

– verotus tällöin

Eräissä Suomen tekemissä verosopimuksissa on (yleensä 23 artiklassa) sovittu, että Suomi saa sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa vielä yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidän 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

**Erikoistilanteet:
verosopimukseen
ympäty 3-v-
sääntö**

myynnistä. Sveitsin sopimuksen 23.1 artiklassa olevan poikkeusmääräyksen johdosta Suomi sai verottaa luovutusvoiton, mutta mahdollinen Sveitsin vero oli hyvitetävä. HUOM: Sveitsin sopimuksesta ympäty 3-vuoden sääntö on poistettu vuoden 2006 sopimusmuutoksella (Sops 91/2006). Verosopimukset, joissa on vastaava määräys eli ”ympäty 3-v-sääntö”, luetellaan jäljempänä olevassa liitteessä ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Yhtiö oli velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan lapsilisä- ja kansaneläkemaksun yhtiön palvelukseen otetulle työnjohtajalle muuttokustannusten korvauksena maksetusta erästä.

KHO 1961/3079

Virkaa toimittava tullihoitaja oli hakemuksestaan nimitetty toiselle paikkakunnalle tullitarkastajan virkaan. Kun tullihallitus siirsi hänet hoitamaan sanottua vakinaista virkaansa, asunnon muuttamisesta aiheutuneet menot eivät olleet vähennyskelpoisia menoja.

KHO 1974/547

Palvelusta Suomen YK-pataljoonassa Kyproksella saatu palkka, jonka puolustusministeriö maksoi, oli täällä veronalaista tuloa.

KHO 1978/1946

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 1978/4580

Verovelvollinen oli suomalaisen työnantajansa kanssa tekemänsä komennussopimuksen perusteella asunut ja työskennellyt Iranissa 7.9.1978 lähtien, ja työskentely oli sopimuksen mukaan tarkoitettu kestämaan 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.

KHO 1979/3691

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 puhjenneen 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.

KVL 1980/760

Yhtiön palveluksessa olleiden työntekijöiden työstä johtuvan oleskelun oli voitu sopimuksen tai muun perusteen nojalla olettaa kestävän 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

KHO 1981/2119

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.

KHO 1981/2620

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 1982/433

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 1982/548

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.

KVL 1982/850

Verovelvollinen oli tehnyt työsopimuksen 14 kuukauden pituisesta työskentelystä 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.

KHO 1982/5531

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. Työskentelystä 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 1983/3556

A oli tehnyt työsopimuksen ajaksi 1.9.1980–30.6.1983 Vietnamin 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

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.

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 veronokaisuna ja poisti määrätyn veronkorotuksen. Verovuosi 1978.

KHO 1983/4409

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 1983/5152

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

KHO 1985/4590

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.

KVL 1986/207

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

KHO 1986/5270

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.

KHO 1987/1177

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 merityötulosta 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 1987/1529

Samanlaisista 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 1987/3133

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

KVL 1988/85

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 aliurakoitsija E Oy:n ja pääurakoitsijan sopimia töitä ei voitu jatkaa. Työt Moskovassa aloitettiin uudelleen vasta kun keskeytymisestä 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.

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 1988/2288

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 1988/2339

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 1988/4999

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 vähennyskeltvottomina elantokustannuksina eikä verovelvollisella siten ollut oikeutta vähentää näitä kustannuksia tulostaan. Verovuosi 1986. Äänestys 3–2.

KHO 1989/4356

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 päättynyt 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 1989/3292

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 1990/1842

Tie- ja vesirakennushallituksen palveluksessa olevan toimistosihteerin saama

KHO 1990/3375

varustautumisraha Vietnamin työsken- telyä varten ei ollut hänen veronalaista tuloaan. Verovuosi 1985.

KHO 1990/3923

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.

KVL 1991/141

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 päätyväksi 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.

KHO 1991/2792

Verovelvollinen oli saanut verovuonna eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruot- sista saatu eläke verotettiin verosopimuksen mukaan vain Ruotsissa, mutta Suomi voi sisällyttää tulon verotusperusteeseen. Sopimuksen mukaan tulon perusteella suoritettavasti Suomen verosta tuli vähentää se tuloveron osa, joka jakautui Ruotsista saadulle eläketulolle. Verovelvollisen veronlaiseksi tuloksi luettiin ve- rotuslaskelmalla Suomesta ja Ruotsista saadut eläkkeet ja hänelle myönnettiin eläketulovähennys edellä mainitun yhteenlasketun tulon 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 1991/4897

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- sessä 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.

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.

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.

KHO 1992/913

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.

KVL 1993/103

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 suoritetusta työstä saatuna palkkatulona. Verovuosi 1992.

KHO 1993/2671

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 1994/1506

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 tuloveroissa 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 1994/3579

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

KHO 1996/4135

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.

KHO 1996/1697

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 työsopimusta, 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.

KVL 1997/190

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)

KHO 1998/1040

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 jaksoitettu 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 olopäiviin siten, että hän olisi kyseisenä aikana oleskellut Suo-

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

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 kotimatkalle 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 1998/1541

B, joka oli ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen, oli työskennellyt verovuonna 1994 Sveitsissä ja hänen palkkansa suomalaiseen 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 luovutuskiekkolasta. 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 1998/2148

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 työsuhteoptioiksi, 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 työsuhteoptioiden käyttämisestä saadusta tulosta. Ennakkoratkaisu vuodelle 1996. Äänestys 4–1.

KHO 1998/2199

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

KVL 1998/111

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.

KHO 1999/2836

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 muuttohetkeen saakka Suomi ja sen jälkeen Yhdysvallat. Verosopimuksen mukaan verotetaan palkasta ja muusta sellaisesta hyvityksestä, 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 saamiaan 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-

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 §

Liikenneministeriö oli Maailmanpankin ja Venäjän tielaitoksen 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 tielaitoksen 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 asiantuntija-tehtäviä 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 2000/2230

A siirtyi työskentelemään työkomennukselle Isoon-Britanniaan suomalaisen yhtiön tytäryhtiön palvelukseen. A:n työskentelyn Isossa-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 soveltumista ulkomaantyötuloon. Verovuosi 2000. Ennakkoratkaisu. Äänestys 4–1.

KHO 2001/759

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.

KHO 2001/1133

Ulkomaantyötuloa 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 ulkomaantyötulona 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.

KHO 2002:3023

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

KHO 2002:2156

A:n valitettua korkeimpaan hallinto-oikeuteen keskusverolautakunnan päätöksestä, jonka mukaan ruotsalaiselta B Ab (publ) pörssiyrityltä 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.

**EYT C-136/00
Danner**

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

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 ostotoimeksiantoa) 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.

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 eduistaan 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.

C-385–00 de Groot

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 hankintamenoon. Verovuosi 1998.

KHO 2003/575

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.

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.

EYT C- 42/02

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.

KHO 2004/12

**EYT C-319/02
Manninen**

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.

KHO 2004:90

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 ulkomailta 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 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 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 työskentelystään 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.

KVL 2006/10

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 olosuh-

teissa yhtiön maksamaa muuttokustannusten korvausta ei pidetty A:n veronalaisena ansiotulona. Lasten koulutuksesta aiheutuvat menot ovat luonteeltaan eläntömenoja. Yhtiön suorittamia korvauksia lasten koulumaksuista oli pidettävä A:n veronalaisena ansiotulona. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

A oli saanut eläketuloa Suomesta ja Ruotsista ja toimitetussa verotuksessa A:n maksettavaksi oli pantu Ruotsin lähdevero mukaan lukien kunnallis- ja kirkollisverot 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 asuinvaltiosta 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.

KHO 2006/3499

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, mikäli 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 työskentäytäkään 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.)

C-50/05 Nikula

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

Yhdysvaltalainen yritys ja tämän Suomeen ajalle 24.2.2001–14.6.2002 lähetämä 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.

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 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 2009/757

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.

Valuuttakurssit, vuoden keskiarvo

Valuuttakurssit ovat EKP:n julkaisemia euron viitekursseja lukuunottamatta 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).

Ajanjakso	2009
AUD	1,7727
BGN	1,9558
BRL	2,7674
CAD	1,5850
CHF	1,5100
CNY	9,5277
CZK	26,435
DKK	7,4462
EEK	15,6466
GBP	0,89094
HKD	10,8114
HRK	7,3400
HUF	280,33
IDR	14 443,74
INR	67,3609
ISK (1)	290,00
JPY	130,34
KRW	1 772,90
LTL	3,4528
LVL	0,7057
MXN	18,7989
MYR	4,9079
NOK	8,7278
NZD	2,2121
PHP	66,338
PLN	4,3276
RON	4,2399
RUB	44,1376
SDR	0,903794
SEK	10,6191
SGD	2,0241
THB	47,804
TRY	2,1631
USD	1,3948
ZAR	11,6737

Komission lehdistötiedote, Bryssel 15. heinäkuuta 2005

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 asuvilta henkilöiltä, 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 ulkomailla 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?

tilanne	määrätäänkö sh-maksu
1. Henkilöllä ei ole eläkettä Suomesta eikä työntekijän statusta * ja asetuksen 1408/71 mukainen eläke saadaan pohjoismaasta** tai Britanniasta** (<i>Rundgren-tilanne</i>)	ei
1.a Kuten 1 mutta eläke saadaan muusta kuin em. maasta ja henkilö esittää eläkettä maksavan valtion antaman voimassa olevan todistuksen E121 (<i>Rundgren-tilanne</i>) ei (todistus osoittaa, että maksava valtio vastaa henkilön sairaanhoitokuluista, jolloin on selvää että maksusta voidaan luopua Suomessa)	
1.b Kuten 1a. mutta henkilö ei esitä todistusta E 121	kyllä
2. Henkilöllä on Suomestakin asetuksen*** mukaista eläkettä Huom! eläkkeiden sh-maksu ei saa ylittää Suomen eläkettä!	kyllä ****
3. Henkilöllä ei ole asetuksen*** mukaista eläkettä Suomesta mutta hänellä on verovuoden aikana työntekijän status* Suomessa Status koko vuoden Osan vuotta- ei maksuja ajalta, jolloin ei statusta/ jako ajan suht	kyllä ei/kyllä
4. 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
*) <i>Työntekijän status</i> on sellaisella, joka saa Suomesta työeläkevakuuttamisvelvollisuuden perustavaa tuloa (yleensä tämä ilmenee siitä, että tulosta on peritty työeläkevakuutusmaksuja). Status on myös sillä, joka saa Suomesta työtuloihin perustuvaa sairauspäivärahaa tai vanhempainpäivärahaetuutta, työttömyyspäivärahaa tai työskentelyn jälkeen työmarkkinatukea. Samoin status on sillä, joka toimii Suomessa itsenäisenä ammatinharjoittajana/maataloudenharjoittajana (esimerkiksi YEL- tai MYEL-vakuutusmaksuja maksettu). Työntekijän statusta ei muodosta pelkkä metsänomistajuus, hankintatyön arvo, vähäinen maatalouden puhdas tulo tai vähäinen ansiotulo yhtymästä. Eikä se, että henkilö saa vähäisen palkkion esimerkiksi taloyhtiönsä hallituksen kokoukseen osallistumisesta. Pääomatulo ei aiheuta työntekijästatuksen syntymistä. Pelkästään se, että osinkotulosta vahvistetaan ansiotulo-osuus, ei muodosta työntekijän statusta.	
**) Henkilöltä ei vaadita todistusta E 121; todistuksista on luovuttu em. maiden ja Suomen välillä.	
***) Suomessa asetuksen mukaisia ovat kansaneläke, työeläke, tapaturmaeläke, leskeneläke)	
****) Poikkeuksellisesti ei maksuja <i>ao. ulkomaisesta</i> eläkkeestä, jos - Kelasta saatu tieto että Saksasta saatu eläke perustuu virkamiesten erityisjärjestelmään joiden osalta asetuksen 1408/71 liitteessä sovittu, että ovat asetuksen sh-määräysten ulkopuolella. Ao. henkilön on tullut pyytää vapautusta Suomen järjestelmään liittymisestä. - Toisesta maasta (voi koskea vain Espanjaa) eläkettä saavan osalta selvitetty, että hän on työvuosinaan ao maassa maksanut sairausvakuutusmaksua kattamaan eläkeaikaista sairaanhoitoa (=Nikula-tilanne, joka siis yleensäkin voi koskea vain Espanjaa)	
*****) Ulkomainen eläke oletetaan asetuksen 1408/71 mukaiseksi, ellei erikseen muuta ilmene. Lisäohjausta myöhemmin, jos saadaan kattavaa selvitystä asetuksen mukaisista eläkkeistä eri jäsenvaltioissa.	
(ETA/Sveitsi- alueen ulkopuolelta saadusta eläkkeestä voidaan aina määrätä sh-maksu Suomessa)	

EPÄTAVALLISIA VEROSOPIMUSMÄÄRÄYKSIÄ 2009

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-V-SÄÄNTÖ

Arabiemiraatit, Argentiina, Barbados, Brasilia, Etelä-Afrikka, Filippiinit, Intia, Italia, Jugoslavia, Korea, Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Meksiko, Pakistan, Romania, Saksa, Sambia, Slovakia, Sri Lanka, Thaimaa, Tsekki, 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, Kiina 23. 1 d, e ja f, Korea 22.3, Malesia 21.4, Marokko 23.3, Portugali, Turkki 22.1d, Vietnam 22. 2d,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 2009

Katso sh-maksun määräytyminen eri taulukosta

V=vapautusmenetelmä

H=hyvitysmenetelmä

Y=yksinomainen verotusoikeus Suomessa

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
Arabiemiiraaat, Argentiina, Azerbaidžan			
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, Tšekki, Ukraina ja Vietnam	V 2)	Y 13)	H
Bulgaria	Y	Y	V
Egypti ja Ranska	V 4)	Y	Y
Espanja, Italia 7), Malta, Puola, Sveitsi ja Tansania	V 2)	Y	Y
Filippiinit 5), Itävalta, Kiina, Korea, Kreikka, Unkari, USA ja Uusi Seelanti	V 2)	Y	V
Intia, Iso-Britannia 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)	V2)

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 julkisluonteissa tehtävässä, tai virkamiehenä (Ranska)

5) Filippiinien sopimus ei koske kunnallisveroa

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

7) Italia voi verottaa kansalaistensa sos. turval. eläkkeen, mutta sen on poistettava kaksinkert. verotus (art. 23.3)

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

9) kuitenkin Y, jos muu kuin kansaneläke on luonteeltaan verovapaa maksajavaltiossa. Tällainen voi vielä vuonna 2009 olla Norjasta saatu eläke. Kuitenkin H, jos kyseessä "uusi" eläke (alkanut 4.4.2008 jälkeen).

10) Ei progressiovaikutusta (KHO 1990/3923) Luettelo ao. eläkkeistä on verovirastoissa

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

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

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

Ruotsista saatu eläke 2010*

Verohallinnon julkaisu 272.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 1

TÄYDENNÄ SUOMEN VEROILMOITUSTA HUHTI-TOUKOKUUSSA

Laita talteen vuoden alussa Ruotsista eläkelaitokselta saamasi selvitys (kontrolluppgift). Tarvitset sitä huhti-toukokuussa, kun tarkastat/täydennät Suomen veroilmoitusta:

Merkitse Ruotsista saamasi eläke (ennen veron vähentämistä) Suomen veroilmoituksen kohtaan 10.1. Merkitse Ruotsin vero kohtaan 10.2. Euroiksi muuntamisesta on ohjeet Veroilmoituksen täyttö-oppaassa. Palauta ilmoitus verotoimistoon. Verotoimisto laskee verosi uudelleen ja saat uuden verotuspäätöksen.

RUOTSIN ELÄKE VAIKUTAA 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 edelleenkin 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". 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.

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 ennakkoperinnässä tasaisesti eikä jää kokonaan maksettavaksi Suomen verotuksen päätyttyä.

SAIRAAHOITOMAKSU

Suomessa asuville määrätään verotuksen yhteydessä sairaanhoitomaksu (alle 1,5 %). 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 joutu maksamaan maksuja kahteen kertaan.

*Tiedote koskee vastaavasti muistakin Pohjoismaista saatuja eläkkeitä. 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.

Ulkomaantyöskentelyn verotus

Tiedote työntekijälle

Verohallinnon julkaisu 273.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 6

Auton maahantuontikysymyksiin vastaa Tullilaitos.

1. PÄÄASIAT LYHYESTI

Ulkomailla työskentelemään lähteneen on normaaliin tapaan annettava Suomeen veroilmoitus. Ulkomailla 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. Ulkomailla työskentelijän on huolehdittava siitä, että suomalaisella verotoimistolla on aina tiedossaan hänen oikeat yhteystietonsa – Suomessa olevan asiamiehen yhteystiedot tai työskentelijän kulloinkin oma osoite ulkomailla.

Tässä tiedotteessa selvitetään, verotetaanko ulkomaanpalkka yksinomaan Suomessa, vai voidaan 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 ulkomailla.

2. KUUDEN KUUKAUDEN SÄÄNTÖ JA PALKAN VEROVAPAAUS

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:

- työstä johtuva oleskelu ulkomaisessa valtiossa kestää vähintään 6 kuukautta ja
- Suomen ja työskentelyvaltion välinen verosopimus ei estä* palkan verottamista työskentelyvaltiossa ja
- työntekijä ei oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä/ kk

Säännön soveltumistesti on viimeisellä sivulla.

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 normaaliin tapaan, eikä työntekevaltiolla ole yleensä verotusoikeutta.

* kuuden kuukauden säännön soveltumista ei estä se, että työskentelyvaltio jostain syystä ei käytä verotusoikeuttaan.

** Verosopimusten mukaan yli 183 päivän oleskelu työntekevaltiossa antaa yleensä aina työntekevaltiolle 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.

Oleskelu työskentelyvaltiossa kestää yli 6 kk

Jos oleskelette samassa valtiossa yli 183 päivää (*työskentelypäiviä* voi olla vähemmänkin), työnte-kovaltiolla voi olla verotusoikeus palkkaanne**. HUOM! Kuten jäljempänä olevasta testistä ilme-nee, 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, palkkanne 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-alotteisesti jättää ennakonpidätys toimittamatta Suomeen. Suo-malaiseen verokorttiinne ei tarvitse hakea muutosta. Työnantaja on velvollinen toimittamaan vero-vapaasta ulkomaanpalkasta vakuutetun sairausvakuutusmaksun ennakonpidätyksen (ns. minipidä-tyks).

Kuuden kuukauden säännön soveltuminen ei aina ole varmaa heti työn alussa. Tällöin työnantaja toimittaa aluksi täysin normaalin ennakonpidätyksen Suomeen. Kun säännön soveltuminen varmis-tuu, työnantaja tai veroviranomainen palauttaa teille liikapidätyksen, jos työ on tehty pohjoismaiden ulkopuolella. Pohjoismaisissa työskentelytilanteissa on voimassa erityinen sopimus (ns. TREKK-so-pimus) siitä, että "väärässä" pohjoismaassa toimitettu ennakonpidätys tulee viranomaistietse 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 suo-malainen työnantaja tilittäisi kyseiseen maahan palkastanne ennakonpidätyksen, on mahdollista että voitte itse maksaa veroja jo ennakoon. Näin työskentelyvaltiossa mahdollisesti määrättävä vero ei jää kokonaisuudessaan jälkikäteen maksettavaksi. Selvittääkää 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. Veroviran-omaiset saavat tarvittavat tiedot suoraan kyseiseltä työnantajalta. Jos verotoimisto sitä pyytää, tei-dän tulee kuitenkin antaa ulkomaantyöskentelystä lisätietoja esimerkiksi lomakkeella 16 "Selvitys ulkomaantulosta".

Erikoistapaus

Jos työntekevaltiolla 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 ennakko-pe-rinnässä 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 työntekevaltiot-sa.

4. TYÖSKENTELY ULKOMAISEN TYÖNANTAJAN PALVELUKSESSA

4.1 Jos työnantaja on työskentelyvaltiosta, työskentelyvaltio verottaa aina

Jos lähdette ulkomaille työskentelyvaltiosta olevan työnantajan palvelukseen, kyseisellä työskentely-valtiolla on käytännöllisesti katsoen aina oikeus verottaa kyseinen palkka***. Veroprosentti määräytyy työskentelyvaltion lainsäädännön mukaan. Kyseisestä palkasta on kuitenkin annettava veroilmoitus myös Suomeen. Jos tulo verotetaan Suomessa, kaksinkertainen verotus poistetaan, ks. kohta 9.

*** poikkeukset tähän sääntöön ilmenevät viimeisen sivun ** alaviitteestä

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 viimeisen sivun taulukossa ovat vasemmanpuoleisessa maaluettelossa. Jos työskentelette tilapäisesti tällaisessa valtiossa ja työnantajanne ei ole työskentelyvaltiosta, kohdamaa 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 ilmoitusajan kohta.

Ilmoittakaa Suomessa ulkomaanpalkka veroilmoituksen 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.

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 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 soveltu, ks. testi viimeisellä sivulla. Suomen europarlamentaarikkojen Brysselissä, Strasburgissa 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 kulkukorvaukset 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.

6. AMMATINHARJOITAJAN 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 palkka.

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.

6.1 Toimittajat

Freelance-toimittajan 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 ulkomaantulosta Suomeen verovelvollinen. Ks. tarkemmin kohta 7.

7. KENET KATSOTAAN SUOMESSA ASUVAKSI?

Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen myös ulkomaantulosta. 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 muutovuoden ja kolme seuraavaa 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 ulkomailta saadusta. Suomen eri maiden kanssa tekemät verosopimukset usein käytännössä rajoittavat tätä laajaa verovelvollisuutta.

Kun muutosta on kulunut muutovuosi ja kolme seuraavaa vuotta, Suomen kansalaista ei yleensä enää pidetä verotuksellisesti Suomessa asuvana. Hän on **rajoitetusti verovelvollinen**. Tällöin hän ei ole Suomeen verovelvollinen esim. ulkomailta 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 ulkomailta perheineen. Työskentelyvaltiosta 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 VEROH 6132 antama asumistodistus.

8. VIRANOMAISTEN VÄLINEN TIETOJENVAIHTO EI POISTA OMAA ILMOITTAMISVELVOLLISUUTTA.

Valtioiden väliset verosopimukset edellyttävät tietojenvaihtoa sopimusvaltioiden veroviranomaisten välillä. Suomeen tulee ulkomailta 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.

9. KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN

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

9.1 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.

9.2 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.

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

Esimerkki / hyvitysmenetelmä

esimerkissä ulkom.vero on 2 000

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

Esimerkki / vapautusmenetelmä

palkka Suomesta	20 000
palkka ulkomailta	10 000
tulot yhteensä	30 000
Suomen verot	6 300
näistä vähennetään osa, joka johtuu ulkomaantulosta	
10 000	x 6 300 = 2 100
30 000	
Suomessa maksetaan	4 200

Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti
Etsi alta työskentelyvaltio ja vastaa kysymyksiin

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

vuosi 2010

Belgia, Bosnia-Hertsegovina, Egypti, Espanja, Filippiinit, Intia, Italia, Japani, Kiina, Korean tasavalta, Kreikka, Kroatia, Luxemburg, Malesia, Marokko, Montenegro, Portugal, Puola, Ranska, Saksa, Sambia, Serbia, Sveitsi, Tansania, Turkki, Unkari	muu valtio 1)			
Alankomaat, USA, Arabiemiiraatit, Argentina, Armenia, Australia, Azerbaidžhan, Barbados, Bermuda, Brasilia, Bulgaria, Etelä-Afrikka, Georgia, Guernsey, Indonesia, Iranti, Islanti, Iso-Britannia, Israel, Itävalta, Jersey, Kanada, Kirgistan, Latvia, Liettua, Makedonia, Malta, Man-saari, Meksiko, Moldova, Norja, Pakistan, Romania, Ruotsi, Singapore, Slovakia, Slovenia, Sri Lanka, Tanska, Thaimaa, Tsekki, Ukraina, Uusi Seelanti*, Uzbekistan, Valko-Venäjä, Venäjä*, Vietnam, Viro				
Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus? Eli oleskeletko työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä kalenterivuoden aikana tai onko työnantaja työskentelyvaltiosta**	Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus? Eli oleskeletko työskentelyvaltiossa yli 183 päivänä perättäisten 12 kuukauden* aikana, tai onko työnantaja työskentelyvaltiosta**			
ei	kyllä	ei	onko kyseessä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaantyöskentely, jonka aikana et oleskele Suomessa enempää kuin keskimäärin 6 päivänä kuukautta kohden***	
ei	kyllä	ei	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 ei sovellu Ao. palkasta ei tuloveroja Suomessa	Sääntö ei sovellu Normaali verotus Suomessa Mahdollinen muun valtion 1)valtion tulovero hyvitetään	Sääntö soveltuu Ao. palkasta ei tuloveroja Suomessa

*) Venäjällä ei ole rakennustyössä saatuaan palkan 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 saatuaan palkan, Ruotsissa tai Norjassa rajakunnassa ansaittuaan palkan taikka opettajana/turkijana Egyptissä, Espanjassa, Iso-Britanniassa, Japanissa, Kiinassa, Marokossa tai Ranskassa ansaittuaan palkan. 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 tulosta maksettavasta verosta (hyvitysmenettelmä). Jos kuitenkin työskentelyvaltiolla on verotusoikeus Espanjassa, Egyptissä, Marokossa, Portugalissa, Ranskassa tai pohjoismaissa ansaittuaan palkan, Suomi yleensä soveltaa vapautusmenettelmää: Tuloa ei veroteta Suomessa, mutta se vaikuttaa korottavasti muun ansiotulon veroprosenttiin.

Ulkomaille lähetettävä työntekijä

Suomalaisen yrityksen menettely

Verohallinnon julkaisu 275.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 8

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 tiedotteet
- Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti

Pohjoismaiseen työskentelyyn liittyviä työnantajavelvoitteita on selvitetty Verohallinnon julkaisussa 276 "Pohjoismaihin lähetettävät työntekijät".

Auton maahantuonnista saa tietoja tullilaitokselta.

1. LUE ENSIN TÄMÄ

- A. Yrityksen, joka Suomesta lähettää työntekijän ulkomaille, on syytä ennen työn aloittamista olla yhteydessä Eläketurvakeskukseen, puh 010 751 4216 tai Kansaneläkelaitokseen. Tällöin selvitetään, säilyykö työntekijä ulkomaantyön ajan Suomen sosiaaliturvan piirissä. Jos näin on, suomalainen yritys maksaa työntekijästä sosiaaliturvaan liittyvät maksut edelleenkin Suomessa.
- B. 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 minimipidätystä (2,40 % v.2010) lukuunottamatta toimiteta ennakonpidätystä Suomeen. Jos ennakonpidätystä ei toimiteta, yrityksen tulee ilmoittaa asiasta verovirastolle lomakkeella NT2 (sivu 7). Jos kuuden kuukauden sääntö ei sovellu tai sen soveltuminen on epävarmaa, työnantaja toimittaa ennakonpidätyksen normaaliin tapaan Suomeen.
- C. 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 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, Portugal, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Sveitsi, Tanska, Tsekki, Unkari, USA ja Viro.*

Jos todistusta ei hankita, on mahdollista että työnantaja ja työntekijä joutuvat maksamaan sosiaali-

turvamaksuja 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 *päättöksen 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 vastava, Suomeen ei toimiteta ennakonpidätystä edes sairausvakuutusmaksun minipidätyksen osalta. Työntekijän lähettänyt suomalainen yritys on kuitenkin velvollinen ulkomaisen yrityksen puolesta maksamaan vakuutuspalkasta työnantajan sosiaaliturvamaksun (maksu laskutetaan ulkomaiselta taholta) ja antamaan Suomeen vuosi-ilmoituksen työntekijälle määrättävän sv-maksun perusteeksi.

3. YLEISTÄ VEROTUKSESTA

Suomella on yli 60 valtion kanssa verosopimus. Valtiot käyvät ilmi sivulta 8. 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 verotusoi-keutta. Jos kyse on pohjoismaisesta työskentelystä, työnantajan kannattaa antaa verovirastolle täytettynä pelkästään pohjoismaissa käytössä oleva lomake NT1 (katso Verohallituksen julkaisu 276 "Pohjoismaihin lähetettävät työntekijät"). NT 1 varmistaa sen, ettei toinen pohjoismaa vaadi 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 lukuunottamatta) toimita ennakonpidätystä Suomeen, katso kohta 5. Vastuu säännön oikeasta soveltamisesta ennakkoperinnässä on työnantajalla.

Milloin sääntö soveltuu?

Palkka on kuuden kuukauden säännön nojalla Suomessa verovapaata, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:
1) verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkaa (tai verosopimusta ei ole), ja lisäksi
2) 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 sivulla 8 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). Toisissa verosopimuksissa 183 päivän (yhdessä tai useammassa jaksossa) ylittyminen lasketaan per kalenterivuosi. Toisissa sopimuksissa perättäisten 12 kuukauden jaksolta. Sivun 8 testistä näkyy kumpaan ryhmään mikin valtio kuuluu. Mm. Saksan, Belgian, Espanjan, Portugalin ja Ranskan kanssa Suomella on sellaiset verosopimukset, joissa työntekovaltio saa verotusoikeuden vain, jos 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 toimi-paikkaan, 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 ulkomaille työskentelyn alkua työnantaja on yhteydessä Eläketurvakeskukseen. Sosiaaliturvaan liittyvät maksut maksetaan Suomessa.

Esimerkki 2

Työnantaja lähettää A:n Saksaan ajanjaksoksi 1.8.2008–31.5.2009. 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 2008 eikä vuonna 2009, 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 tosiasiallista oleskelua 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 vakuutuslaskasta. Vakuutetun sairausvakuutusmaksua varten toimitetaan vakuutuslaskasta minipidätys (2,40 % v. 2010).

*) 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.

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.

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 ennakko-vero 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 ennakko-vero- 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 kohtiin 602 "Toimitettu ennakonpidätys" ja 604 "Maksettava ennakonpidätys". Palkasta maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu merkitään kohtaan 610 "Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu". Vuosi-ilmoituksen palkansaajakohtaisessa erittelyssä vakuutuspalkka ilmoitetaan suorituslajilla 5. Vakuutuspalkan määrä merkitään kohtaan 14 ja minipidätys kohtaan 15. Jos työ on tehty verosopimusvaltiossa, merkitään lisäksi työskentelyvaltion maatunnus kohtaan 5.

Tarkkailuilmoitus VEROH 5053

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

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 tuleeikin 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. Oikaisu- menettelyä on selvitetty Verotiedotteessa 1/2001.

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 verottaa ja määrätä myös mahdollinen ennakko-vero kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Näin on silloinkin, kun Suomesta oleva työntekijä on työntekovaltiossa 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. Aikaa laskettaessa otetaan huomioon myös toiminnan alussa tapahtuvat suunnittelutyöt ja lopussa tapahtuvat valvontatyöt. Kiinteän toimipaikan muodostumista ei voi välttää esimerkiksi paloittelemalla yli 12 kuukauden työ pienempiin osiin. Jos suomalainen yritys asianomaisessa toisessa valtiossa käyttää aliurakoitsijaa, tämän toiminta lasketaan mukaan arvioitaessa ylittyykö 12 kuukauden aika suomalaisen yrityksen osalta. Jos suomalainen yritys itse on aliurakoitsijana, 12 kuukauden ylittyminen lasketaan yrityksen osalta itsenäisesti.

Hiilivetyesiintymien 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-alotteisesti 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 ennakkoperintärekisterin 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. (Mitään suomalaisia yliopistoja ei verotuksessa alkaen 1.1.2010 enää pidetä julkisyhteisinä.)

8. MUUT TIEDOTTEET

Työnantajavelvoitteita tilanteessa, jossa ulkomailta työskentelystä maksetaan palkkaa ulkomailta asuvalle ulkomaan kansalaiselle, on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 277 "Ulkomailta Suomeen tulevan verotus" sivulla 2.

Ulkomaantyöskentelyä työntekijän kannalta selvitetään Verohallituksen julkaisussa 273 "Ulkomaantyöskentelyn verotus".

*) 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, Arabi-emiraatit (9 kk). Venäjällä harjoitettava tehtaan, voimalaitoksen tai muun teollisuusrakennuksen rakennus-, kokoonpano- tai asennustoiminta ja siihen liittyvä valvontatoiminta muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli 18 kuukautta.

ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN
TOIMITTAMATTA JÄTTÄMISESTÄ SUOMESSA
Työnantaja täyttää ja lähettää veroistoimistolle

ANMÄLAN OM ATT FÖRSKOTTSSINNEHÄLLNING
INTE VERKSTÄLLS I FINLAND
Arbetsgivaren fyller i blanketten och skickar den till sin
skattebyrå

Työskentelyvaltio Arbetsstat	Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter	Ennakonpidätystä ei toimiteta alkaen Förskottsinnehållning 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? ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej		

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	Etinimet 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 Pennyglön/mån.	Valuutta Valuta
Muut korvaukset ja edut (rasti ruutuun): Övriga ersättningar och förmåner (kryss i rutan): ☐ päiväraha dagtraktamente ☐ asuntoetu bostadsförmån ☐ autoetu bilförmån ☐ muu etu annan förmån			

Jos kyseessä on muussa pohjoismaassa tapahtuva työskentely, täytetään myös tämä kohta:
Onko ulkomaantyöskentelyn palkasta aluksi toimitettu ennakonpidätys 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 förskottsinnehållning till Finland på utlandsinkomsten? (Denna förskottsinnehållning 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
--	-------------------------------------	---------------------------

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) skattebyrå (arbetstagarens beskattningskommun)	Verovuosi Skatteår _____
Työntekijän nimi Arbetstagarens namn _____		Henkilötunnus Personbeteckning _____	
Osoite Suomessa Adress i Finland _____			
Osoite ulkomailla Adress i utlandet _____			

TYÖSKENTELYVALTIO 1 ARBETSSSTAT 1

Työskentelyvaltio Arbetsstat _____		Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter _____	
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalats utan förskottssinnehållning _____		Päivärahat ja ateriakorvaukset Dagtraktamenten och måltidsersättningar _____	
Yhteensä Sammanlagt _____		Yhteensä Sammanlagt _____	
Työskentelyjaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret _____		Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa Arbetsperioden i denna stat under föregående året _____	
/ - /		/ - /	
/ - /		/ - /	
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyring av arbetskraft 2) _____		Paikka rasittaa työntantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta 2) Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2) _____	
kyllä ja ☐ ei ne ☐		kyllä ja ☐ ei ne ☐	
		Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta Pensionsmyndigheten eller FPA har intygat att arbets- tagaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet _____	
		kyllä ja ☐ ei ne ☐	
		Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio) Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat _____	
		/ 20 _____	

TYÖSKENTELYVALTIO 2 ARBETSSSTAT 2

Työskentelyvaltio Arbetsstat _____		Työskentelypaikkakunnat Arbetsorter _____	
Ilman ennakonpidätystä maksettu rahapalkka Penninglön som betalats utan förskottssinnehållning _____		Päivärahat ja ateriakorvaukset Dagtraktamenten och måltidsersättningar _____	
Yhteensä Sammanlagt _____		Yhteensä Sammanlagt _____	
Työskentelyjaksot verovuonna Arbetsperioder under skatteåret _____		Edellisen vuoden työskentely tässä valtiossa Arbetsperioden i denna stat under föregående året _____	
/ - /		/ - /	
/ - /		/ - /	
Kyseessä on työvoiman vuokraus 2) Det är fråga om hyring av arbetskraft 2) _____		Paikka rasittaa työntantajalla työntekovaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta 2) Lönen belastar resultatet av arbetsgivarens fasta driftställe i arbetsstaten 2) _____	
kyllä ja ☐ ei ne ☐		kyllä ja ☐ ei ne ☐	
		Eläketurvakeskus tai KELA on antanut em. ajaksi todistuksen Suomen sosiaaliturvaan kuulumisesta Pensionsmyndigheten eller FPA har intygat att arbets- tagaren under denna tid omfattas av det finska socialskyddet _____	
		kyllä ja ☐ ei ne ☐	
		Työskentely tässä valtiossa päättyy (arvio) Arbetet i denna stat uppskattas bli avslutat _____	
		/ 20 _____	

2) Selvitys liitteessä 2) Utredning i bilaga

TYÖNTEKIJÄN SUOMESSA KÄYNNIT VEROVUODEN AIKANA ARBETSTAGARENS BESÖKEN 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 palkka verotetaan työskentelyvaltiossa kiinteän toimipaikan muodostumisesta tai työvoiman vuokrauksesta johtuen, ks. tarkemmin Verohallituksen julkaisu 275. Ennakonpidätyksellä ei tarkoiteta mahdollisesti toimitettua minipidätystä vakuutetun sairautuvuutsumaksua varten.

1) Anmälan skall också ges då förskottssinnehållning underlåts 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 förskottssinnehållning avses inte den mininnehållning som eventuellt verkställts för den försäkrades sjukförsäkringsavgift.

VEROH 5053a 3.2004

Lähetetään työntekijän kotikunnan verotoimistolle
Tillställs skattebyrå för arbetstagarens hemkommun

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

vuosi 2010

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

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Eli oleksileeko työntekijä työskentelyvaltiossaa yli 183 päivänä kalenterivuoden aikana**

ei	kyllä
----	-------

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

Onko työskentelyvaltiolla verotusoikeus?

Eli oleksileeko työntekijä työskentelyvaltiossaa yli 183 päivänä perättäisten 12 kuukauden * aikana**

ei	kyllä
----	-------

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

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

Sääntö ei sovellu

Ennakonpidätys Suomessa

Sääntö ei sovellu

Ennakonpidätys Suomessa****

Sääntö soveltuu

Ei ennakonpidätystä

Sääntö ei sovellu

Ennakonpidätys Suomessa

Sääntö soveltuu

Ei ennakonpidätystä

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

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

***) Myös lähtö- ja tulopäivät ovat Suomessa oloapäiviä. Myös raportoinnista 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, Portugali, Ranska.

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

Ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Verohallinnon julkaisu 293.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 1

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: hyvitysmenelmä ja vapautusmenelmä. Yleensä käytetään hyvitysmenetelmää. Vapautusmenelmä tulee kyseeseen vain, jos Suomen ja toisen valtion välinen verosopimus sitä edellyttää.

Hyvitysmenelmä

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

Esimerkki 1: 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 miinus 1 000). 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 2: 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 seuravan vuoden aikana samaan tulolähteeseen tai tulolajiin kuuluvasta verosta, joka määrätään toisesta valtiosta saadusta tulosta. Käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä jona ne ovat syntyneet. (Lainsäädäntö on muuttunut vuoden 2010 alusta – aikaisempi käyttämätön hyvitys voi siirtyä vain vuoden.)

Vapautusmenelmä

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

Esimerkki 3: 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.

Vapautusmenetelmätulolla ei ole Suomessa verovaikutusta pääomatuloon eikä 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 liitelmakkeen 16. Yhtiöt tekevät vaatimuksen liitelmakkeella 70.

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/enakkoveroa voidaan verotoimistossa pienentää. Veroilmoituksella ulkomaantulo ja –vero on tällöinkin selvítettävä normaaliin tapaan ks. edellä.

5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

Luvussa 3 on selvitetty, milloin luonnollista henkilöä tai yhteisöä on pidettävä rajoitetusti verovelvollisena. Samoin luvussa 3 on selvitetty mistä tuloista rajoitetusti verovelvollinen on TVL:n mukaan verovelvollinen Suomessa. Näiden tulojen verokohtelua Suomessa selvitetään esillä olevassa luvussa. Esityksessä keskitytään lähinnä luonnollisiin henkilöihin ja tilanteisiin, joissa rajoitettu verovelvollisuus on kestänyt koko vuoden. 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 nyt progressiivisesti samalla tavalla, kuin Suomessa asuvien eläkkeitä. Ennen vain opiskelijoille ja harjoittelijoille myönnetty lähdeverovähennys koskee nyt 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. vero toimisto toimittaa verotuksen. 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. Vuoden 2010 alusta (874/2009) rajoitetusti verovelvollisen metsätulo verotetaan VML:n mukaisessa järjestyksessä. Lisäksi ETA-alueelta tulevilla taiteilijoilla ja urheilijoilla on mahdollisuus vaatia kuluja vähennettäväksi, mutta silloin lähdevero laskeaan progressiivisesti.

75 %-sääntö

Kaksi eri verotustapaa

Rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta säädetään LähdeveroL:ssa ja LähdeveroA:ssa. LähdeveroL 2.1 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen vero peritään joko lopullisena lähdeverona tai määrätään VML:n mukaisessa järjestyksessä. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

Tulot, joista maksaja perii suorituksen yhteydessä lähdeveron, luetaan tyhjentävästi LähdeveroL 3 §:ssä. Muista tuloista rajoitetusti verovelvollista verotetaan VML:n 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 EPL:n mukaan on toimitettava ennakonpidätys. Lähdevero peritään siten mm. puun myyntitulosta (vielä vuonna 2009) ja työkorvauksesta.
- taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvaus palkkaa taikka kenelle se maksetaan. Niissä tapauksissa, joissa rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut elinkeinotoimintaa Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan VML:n mukaisessa järjestyksessä myös ne tulot, jotka muutoin olisivat lähdeveron alaisia. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että ao. tulot on luettava kiinteän toimipaikan tuloksi (LähdeveroL 13.4 §). Vero elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saadusta korvauksesta määrätään aina VML:n mukaisessa järjestyksessä.

Rajoitetusti verovelvolliselta ei aikaisemmin koskaan voitu periä vakuutetun sv-maksua. Vuodesta 2004 alkaen maksu voidaan miltei aina periä, jos rajoitetusti verovelvollinen on sairausvakuutuslain mukaan Suomessa vakuutettu. Maksuja selvitetään jäljempänä luvussa 7.

**Sv-maksu
(sh-maksu ja
pr-maksu)**

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

Kiinteistövero

TVL:n 3 §:n mukaan yhteisönä pidetään myös ulkomaista kuolinpesää.

Kuolinpesä

VML:n mukainen verotus

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

Kertatulon verotusta koskeva LähdeveroA 13 § on kumottu vuoden 2006 alusta (856/2005). Aikaisemmin oli mahdollista, että esim. luovutusvoiton verotus toimitettiin rajoitetusti verovelvollisen pyynnöstä erikseen ennen normaalia verotusta. Tällaisen erikoisuuden säilyttämistä lainsäädännössä ei pidetty tarkoituksenmukaisena.

**Kertatulon
verotus on
poistettu**

**350 euron raja
on poistettu**

Maatalouden tulosta ja puhtaasta metsätalouden tulosta (pinta-alaverotus) rajoitetusti verovelvollinen suoritti aikaisemmin veroa vain 350 euroa ylittävältä osalta. Vähennys on poistettu vuodesta 2006 alkaen (856/2005).

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 mm. seuraavia VML:n 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

**Siirtymäkauden
vähennys**

Rajoitetusti verovelvollisella on voinut olla vuoden 1992 lopussa ansiotoiminnan velkaa. Jos tämän velan koroista on myönnetty korkovähennys vuonna 1992, korotetaan alijäämähyvityksen enimmäismäärää samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisen kohdalla. Sinä aikana, kun henkilö on ollut rajoitetusti verovelvollinen, hän ei ole voinut valita asuntovähennystä. Siten siirtymäkauden asuntovähennys ei yleensä tule kysymykseen (TVL 146 §).

Tappiot

Rajoitetusti verovelvollisten tappion vahvistaminen, vanhojen tappioiden vähentäminen ja muuntaminen ei poikkea menettelystä, jota noudatetaan yleisesti verovelvollisen kohdalla.

**Verosopimuksen
vaikutus-tulo
kiinteästä
omaisuudesta**

Verosopimus ei koskaan estä verotusta Suomessa, jos kyseessä rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta saatu tulo. Verosopimuksissa kiinteästi omaisuudesta saatua tuloa koskeva artikla menee liiketuloartiklan edelle. Tämä on yleensä todettu liiketuloartiklan (art. 7.) lopussa.

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 ammat-
titulo**

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.

**– toistuvais-
avustus**

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 28 %. Rajoitetusti verovelvollinen yhteisö suorittaa muusta kuin lähdeveron alaisesta tulosta yhteisön tuloveroa 26 %.

Rajoitetusti verovelvollisella voi olla mm. seuraavia VML:n mukaisessa järjestyksessä verotettavia pääomatuloja:

Tulot

- vuokratulo
- luovutusvoitto
- elinkeinotoiminnan pääomatulo-osuus
- maatalouden pääomatulo-osuus
- 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

Pääomatuloista vähennetään tulonhankkimismenot, elinkeinotoiminnan, maatalouden ja verotusyhtymän vähennettäväksi vaaditut verovuoden tappiot sekä korot (TVL 58–59 §).

Vähennykset

Pääomatulojen hankkimisesta johtuneet tulonhankkimismenot vä-

hennetään kuten yleisesti verovelvollisella. Tulolähteisiin kohdistuvat kulut vähennetään ao. tulolähteen tulosta. Verovuonna syntynyt tappio maataloudesta tai elinkeinotoiminnasta tai verotusyhtymän tappio maataloudesta vähennetään verovelvollisen niin vaatiessa pääomatuloista samalla tavalla 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. TVL edellyttää kuitenkin, että verovapaaseen tuloon kohdistuvia korkoja ei saa vähentää. Näin ollen rajoitetusti verovelvollinen ei voi vähentää Suomessa korkoja, jotka kohdistuvat esim. ulkomaisista osakkeista saatavaan osinkotuloon tai ulkomaiseen asuntoon. Tavallisimmin vähennettäväksi tulevat rajoitetusti verovelvollisen korot ovat maatalouden tai elinkeinotoiminnan korkoja, jotka vähennetään suoraan tulolähteellä.

Rajoitetusti verovelvollisen yhtymän osakkaan maatalouteen kohdistuvat korot vähennetään osakkaan tulo-osuudesta samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisellakin ennen tulon jakamista ansio- ja pääomatuloon. Samalla tavalla vähennetään vastuunalaisen yhtiömiehen kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön yhtiöosuuden hankintaa varten ottamat korot ennen tulon jakoa ansio- ja pääomatuloon.

– alijäämähyvitys

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

Verosopimuksen vaikutus

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

Osakehuoneistosta saatu tulo

Verosopimuksissa on lähtökohtana, että kiinteästä omaisuudesta saatu tulo voidaan aina verottaa kiinteän omaisuuden sijaintivaltiossa. Ne valtiot, joissa kerrostalohuoneisto katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, pystyvät tällä perusteella verottamaan kerrostalohuoneistosta saadun vuokratulon. Jos pelkästään tätä periaatetta noudatettaisiin, Suomi jäisi huonompaan asemaan, koska Suomessa osakehuoneistot ovat irtainta omaisuutta. Tämän vuoksi miltei kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa on nykyään määräys, joka mahdollistaa esim. asunto-osakeyhtiön osakkeisiin perustuvasta omaisuuden käytämisestä saadun tulon verotuksen sijaintivaltiossa. Esimerkiksi pohjoismaisen verosopimuksen 6.3 artiklassa asia todetaan näin: ”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”.

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

– tulon määrän vahvistaminen

Verotuspaikka

Tulovuodesta 2006 alkaen koko vuoden rajoitetusti verovelvollinen verotetaan VML:n mukaisesti verotettavista tuloistaan aina Uudella maalla ellei tuloa ole saatu Ahvenanmaalla, jolloin ao. verotoimisto toimittaa verotuksen (856/2005).

Lähdeverotus

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

EYT on vuonna 2006 antanut ratkaisun C-520/04 Turpeinen. EYT totesi, että Suomessa eläkkeestä peritty 35 %:n lähdevero syrjii eläkkeensaajaa, jos se on suurempi kuin Suomessa asuvan vero ja jos henkilön tulot koostuvat kokonaan tai lähes kokonaan kyseisestä eläkkeestä. Turpeisratkaisun johdosta verohallintoon tulleet, vuotta 2006 edeltäviin vuosiin kohdistuneet lähdeveron palautushakemukset käsiteltiin keskitetysti Pääkaupunkiseudun verotoimistossa vuoden 2008 aikana.

C-520/04 Turpeinen

Kun rajoitetusti verovelvollisella vuokratulla työntekijällä ei ole Suomessa lähdeveron perimiseen velvollista työnantajaa, palkasta ei peritä lähdeveroa, vaan työntekijälle määrätään hakemuksesta ennakko. Lopullinen verotus toimitetaan Pääkaupunkiseudun verotoimistossa VML:n mukaisessa järjestyksessä. Veron suuruus on 35 % vastaten lähdeveroa.

Vuokratut työntekijät

Lähdevero palkasta

LähdeveroL 4 §:ää on vuoden 1997 alusta muutettu (1120/96). Muutoksen jälkeen LähdeveroL:n palkan käsite on lähtökohtaisesti sama kuin EPL:n mukainen palkka. Työkorvaus ei enää ole Lähdeve-

Palkan käsite

roL:n mukaista palkkaa. Luonteeltaan ennakonpidätyksen alaisena suorituksena se on kuitenkin edelleenkin lähdeveron alaista tuloa (LähdeveroL 7 §). Työkorvauksen verotusta selvitetään jäljempänä.

Oleskelu- kustannukset

Rajoitetusti verovelvollisen palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. Palkkaan kuuluvat asunto-, ruokayms. luontoisedut arvioidaan rahaksi VeroH:n ennakokoperintää varten vahvistamien perusteiden mukaan.

Palkasta tehtävä vähennys

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 verovellisen palkasta 510/kk tai palkan kertyessä lyhyemmältä ajalta, 17/pv. Aikaisemmin vähennykseen olivat oikeutettuja vain opiskelijat ja harjoittelijat. Vuodesta 2006 alusta lähdeverovähennys tehdään muidenkin palkoista ja muistakin suorituksista, jotka ovat 35 %:n lähdeveron alaisia. Vähennyistä ei kuitenkaan saa henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta eikä TVL 10 §:n 4a kohdan mukaisesta johtajanpalkkiosta. Maksaja voi ottaa vähennyksen huomioon vain lähdeverokorttimerkinnän perusteella. Ratkaisussa KHO 1993/1826 suomalainen yhdistys oli maksanut ulkomaisille tennispelaajille rahapalkintoja, joiden dollarimäärä oli vahvistettu etukäteen. Yhdistys ei voinut vähentää tositteisiin perustuvia matka- ja majoituskuluja sovituista palkkiomääristä, jotka siten olivat kokonaisuudessaan lähdeveron alaisia.

Palkan ulkopuo- lelle jäävät suoritukset

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

- liikenteen harjoittajan antaman tositteiden perusteella suoritettava korvaus matkalipusta, rahtimaksuista sekä muista niihin verrattavista välttämättömistä varsinaiseen matkustamiseen kuuluvista maksuista,
- majoitusliikkeen antaman tai muun luotettavan tositteiden perusteella suoritettu majoittumismaksun korvaus,
- päiväraha siltä osin, kuin se vastaa verohallituksen verovapaaksi vahvistamaa kotimaan päivärahaa.

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

Päivärahan maksaminen lähdeverosta vapaasti edellyttää, että työntekijän voidaan katsoa työskentelevän tilapäisesti erityisellä työnteke- mispaikalla. Tämä edellytys yleensä täyttyy Suomeen tilapäisesti kutsuttujen taiteilijoiden ja luennoitsijoiden osalta. Esim. vierailevalle luennoitsijalle voidaan verovapaasti maksaa kotimaan päivärahaa vastaava määrä. Jos rajoitetusti verovelvollisella Suomessa työskente- lyn aikana ei ulkomailla ole varsinaista työpaikkaa, voidaan tällai- seksi katsoa Suomessa oleva työpaikka. Opiskelijoiden ja urheilijoiden lisäksi tällainen tilanne voi olla kyseessä esim. suomalaisen tuotan- tolaitokseen tai yritykseen joiksikin kuukausiksi palkattujen työntekijöi- den kohdalla. Jos varsinaisen työpaikan on katsottava olevan Suo- messa, työnantajan tulee periä päivärahasta lähdevero. Poikkeuksen muodostavat varsinaisen työpaikan ulkopuolelle tehtävistä työmat- koista maksettavat päivärahat.

Päivärahat

Vain kotimaan päivärahaa vastaava määrä on verovapaata rajoite- tusti verovelvollisen ulkomaillekin tekemästä työmatkasta.

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä Suomeen tuleville opiske- lijaille myönnettävistä huojennuksista. Jos sopimuksessa ei ilmoiteta huojennuksen rahamäärää, sovelletaan lähdeverolain mukaista 17/pv vähennystä. Ks. tarkemmin liitteenä oleva VeroH:n julkaisu 278.

Opiskelijat ja harjoittelijat

Au pair -työntekijän saama taskuraha ja luontoisedut ovat Suo- messa normaalia veronalaista palkkatuloa. Palkasta ei kuitenkaan yleensä jouduta maksamaan sh-, pr- tai st-maksua. Tämä johtuu siitä, että Suomessa ei yleensä pääse sairausvakuutetuksi sellainen ulko- mailta tuleva, jolla joko palkka tai työaika jää verrattain pieneksi. Ks. tarkemmat rajat julkaisusta 277 Ulkomailta Suomeen tulevan verotus.

Au pair

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä, joiden perusteella Suo- meen tilapäisesti tulevan opettajan tai tutkijan palkka on Suomessa verovapaata. Näitä määräyksiä selvitetään VeroH:n julkaisussa 277 (liite) sekä jäljempänä luvussa 6.

Opettajat ja tutkijat

Lähdevero taiteilijan tai urheilijan Suomessa harjoittamasta henkilö- kohtaisesta toiminnasta on 15 %. Ks. liitteenä oleva VeroH:n julkaisu 277.vero.fi-sivuilla

Esiintyvät taiteilijat ja urheilijat

Pohjoismaisen verosopimuksen pöytäkirjan VI kohdassa on mää- räksiä Suomen ja Ruotsin ja Suomen ja Norjan väliseen maarajaan rajoittuvassa kunnassa asuvien henkilöiden verotuksesta. Jos tällai- sessa kunnassa Ruotsissa tai Norjassa asuva henkilö työskentelee Suomessa samaan rajaan rajoittuvassa kunnassa, palkka verotetaan yksinomaan henkilön kotivaltiossa. Määräystä sovelletaan myös suo- malaisen julkisyhteisön maksamaan palkkaan. Määräys edellyttää, että henkilö oleskelee kotivaltiossa olevassa asunnossaan säännölli- sesti, yleensä vähintään 2 päivänä viikossa. Jos osa tällaisen henkilön

Ns. rajakuntalai- set

palkasta perustuu Suomessa muualla kuin rajakunnassa suomalaisen työnantajan lukuun tehtyyn työhön, tästä palkan osasta on perittävä Suomessa lähdevero.

Vaikka em. sääntö kokonaan tai osittain estää rajoitetusti verovelvollisen saaman palkan verottamisen Suomessa, suomalaisen työnantajan on suoritettava työnantajan st-maksu ja perittävä sh-maksu ja pr-maksu koko palkan perusteella. Tämä johtuu EY/ETA sosiaaliturvasäädännöstä, joka pääsääntöisesti edellyttää sosiaaliturvamaksujen maksamista työntekevaltiossa. Vuodesta 2005 alkaen maksuja ei 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 %. Jos korvaus maksetaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisen toiminnan perusteella, lähdevero on 15 %. 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 saaja on rajoitetusti verovelvollinen ja palkasta peritään 35 %:n suuruinen lähdevero. Ilman korttia lähdeverovähennys 17/pv ei ole mahdollinen. Jos työnantaja ei ole varma verovelvollisuuden lajista, eikä lähdeverokorttia tai verokorttia esitetä, palkasta toimitetaan 60 %:n suuruinen ennakonpidätyks.

Vuosi-ilmoitus ja tosite

Maksaja antaa rajoitetusti verovelvolliselle maksetuista suorituksista veroviranomaisille vuosi-ilmoituksen (VEROH 7809) ja tulonsaajalle tositteen. Näitä on selvitetty liitteenä olevassa VEROH julkaisussa 277.

Työnantajan st-maksu, jos työntekijä on Suomessa vähintään 4 kuukautta

Rekisteröidyn työnantajan on maksamiensa LähdeveroL:ssa tarkoitettujen palkkojen yhteismäärän perusteella suoritettava työnantajan st-maksu. Velvollisuus maksaa palkasta st-maksu on vuodesta 2004 alkaen kytketty siihen, onko työntekijä Suomessa sairausvakuutuslain mukaan vakuutettu. Ulkomailta Suomeen tuleva voi olla Suomessa vakuutettu vain, jos hän työskentelee Suomessa vähintään 4kk tai kuuluu eräisiin matkustustyötä tekeviin ryhmiin. Jos rajoitetusti verovelvollisella verosopimuksen tai Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella on oikeus huojennukseen veroista, työnantajan st-maksu on

suoritettava sen palkkamäärän perusteella, josta lähdevero ilman huojennusta perittäisiin.

Rekisteröimättömän työnantajan ei ole suoritettava työnantajan st-maksua 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 työnantajalle tarkoitettu Verohallinnon julkaisu 277 ja erikseen ulkomaiselle työnantajalle tarkoitettu Verohallinnon julkaisu 281 E.

Ulkomailta Suomeen tulevan rajoitetusti verovelvollisen palkasta on vuodesta 2004 alkaen yleensä perittävä sv-maksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Vuodesta 2005 alkaen maksuvelvollisuus kuitenkin edellyttää että henkilö tulee Suomeen työskentelemään vähintään 4 kuukaudeksi tai kuuluu eräisiin matkustustyötä tekeviin ryhmiin. Ks. tarkemmin taulukko Verohallinnon julkaisun 277 takasivulla ja luku 7.

Sv-maksu

Lähdevero eläkkeestä

Vuodesta 2006 alkaen rajoitetusti verovelvollisen eläkkeistä ei enää peritä lähdeveroa, vaan toimitetaan ennakonpidätys kuten yleisesti verovelvollisenkin eläkkeistä. Uudesta menettelystä kerrotaan tämän luvun liitteenä olevassa Verohallituksen julkaisuissa 270.

Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista

Lähdeverolain 3 §:n (1120/96) mukaan lähdevero on perittävä erikseen mainittujen suoritusten lisäksi kaikesta sellaisesta tulosta, josta EPL:n mukaan on toimitettava ennakonpidätys.

Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama työkorvaus on lähtökohtaisesti tuloa, josta on perittävä lähdevero. Jotta lähdeveron voisi jättää perimättä, edellytetään vuodesta 2007 alkaen että tulonsaaja esittää maksajalle lähdeverokortin, jonka mukaan veroa ei peritä tai selvityksen siitä, että tulonsaaja on merkitty ennakkoperintärekisteriin. Tähän asti rajoitetusti verovelvollinen yritys on voitu merkitä ennakkoperintärekisteriin vain, jos sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Vuodesta 2007 alkaen ennakkoperintärekisterimerkintä on mahdollinen kiinteän toimipaikan puuttuessaakin, jos yrityksellä on kotipaikka valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Jos työkorvauksen saaja ei esitä lähdeverokorttia eikä ennakkoperintärekisterin otetta, mutta esittää selvityksen siitä että hänellä on verosopimuksen tarkoittama kotipaikka muussa sopimusvaltiossa kuin Suomessa, maksaja saa jättää veron perimättä, mutta vain jos työ on muuta kuin rakennus-,

Työkorvaus

asennus-, kokoonpano- työtä tai laivanrakennus-, kuljetus-, siivous- tai hoitotyötä. Lähdevero luonnolliselle henkilölle maksettavasta työkorvauksesta on 35 %. Jos suoritus maksetaan yritykselle, vero on 13 % ellei kyse ole esiintymisestä maksettavasta korvauksesta, jonka lähdevero on 15 %.

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 esim. muussa pohjoismaassa asuvan henkilön Suomesta saamasta työttömyyspäivärahasta peritään Suomessa 35 %:n 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 verosopimusmääryksiä”).

Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisen on maksettava Suomessa lähdevero myös Suomesta saamastaan osinko-, korko- ja rojaltitulosta sekä henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta tai jäsenilleen jakamasta ylijäämästä.

Korkojen verovapaus

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 lisärahastosijoitusten tai huoltokonttoritalletusten sekä osuuskunnan säästökassaan tehdyn talletuksen korosta. Osuuspääoman korosta ja sijoitusrahaston voitto-osuudesta on LähdeveroL:ia sovellettaessa voimassa, mitä osingosta on säädetty.

Säästödirektiivi 2003/48/EY

Lähdeverolain 3.7 §:ssä säädetään, että lähdeveroa ei ole perittävä Säästödirektiivin 2003/48/EY alaan kuuluvasta korosta. Tämän mää-

räyksen käytännön merkitys on vähäinen koska rajoitetusti verovelvollisen korot jäävät yleensä verottamatta jo TVL:sta 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 korona direktiivin tarkoittamassa mielessä. Säästödirektiiviä koskeva ohjekirje täydennysmuistioineen on www.vero.fi sivuilla Vero-ohjeiden kohdassa ”Kansainväliset tilanteet”. Säästödirektiivin päätarkoitus on tietojenvaihto, jonka avulla EU-alueella rajat ylittävät yksityishenkilöiden korot saadaan verotettua jäsenasuinvaltiossa.

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.

Rojaltin määritelmä

Lähdeverolaissa on vuoden 2009 alusta lievennetty osinkojen verokohtelua, jos ne maksetaan ETA-alueella (ei Liechtensteinissa) asuvalle. Yhteisön osingot voivat eräin edellytyksin olla Suomessa kokonaan verovapaita. Luonnollinen henkilö voi harvinaisissa tapauksissa saada osinkonsa verotettua VML:n mukaisessa järjestyksessä. Ks. julkaisu 280 Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit.

Suomesta maksetut ETA-osingot

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 julkaisussa 280 ”Rajoitetusti verovelvollisen osingot korot ja rojaltit”.

Saajan yksilöinti

LähdeveroL:n mukaan osingosta, korosta ja rojaltista perittävä lähdevero on vuodesta 2005 alkaen 28 %. Suomen tekemissä verosopimuksissa lähdeveroksi on kuitenkin yleensä sovittu 0–15 %. Osingot, jotka maksetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvalle yhteisölle ovat LähdeveroL 3.5 §:n mukaan vapaita lähdeverosta, jos ao. yhteisö omistaa tietyn vähimmäisprosentin 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 %. Puun myyntitulon lähdevero on 19 % (Vuodesta 2010 alkaen siirrytään VML:n mukaiseen verotukseen)

Veron määrä

Sijoitusrahaston voitto-osuus

LähdeveroL 3.2 §:n mukaan lain osinkoa koskevia määräyksiä sovelletaan myös osuuspääoman korkoon ja sijoitusrahaston voitto-osuuteen. Näin ollen vero olisi LähdeveroL:n mukaan vuodesta 2005 alkaen 28 %. Yleensä Suomesta ulkomaille maksettavaa sijoitusrahaston voitto-osuutta ei voida pitää verosopimusten osinkoartiklan mukaisena tulona, vaan kyseessä on sopimuksessa erikseen mainitsematon tulo (KHO 1999/1600). Kuitenkin esim. Saksan sopimuksessa 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.

Yhtiöveron hyvitys

Suomessa on luovuttu yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä alkaen 1.1.2005.

Peitelty osinko

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

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 esim. silloin kun ei makseta mitään sellaista rahasuoritusta, josta lähdeveron voisi periä.

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 asuinvaltion 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 pe-

riminen tapahtuu siten, että perimiseen velvollinen vähentää lähdeveron määrän rahana maksettavasta lähdeveron alaisesta tulosta. Muutoin perimisessä noudatetaan samanlaista menettelyä kuin mitä EPL:ssa on ennakonpidätyksen osalta säädetty. Lähdevero peritään täysin senttein. Jos tulon saajalle kalenterikuukauden aikana samalta maksajalta tulevasta lähdeveron alaisesta tulosta perittävän lähdeveron määrä on enintään 10 euroa, lähdeveroa ei peritä.

Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle. Tilitysmenettelyä on selvitetty liitteenä olevassa VeroH:n julkaisussa 277.

Veron suorittaminen valtiolle

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

Maksajan on annettava veroviranomaiselle vuosi-ilmoitus rajoitustusti verovelvolliselle maksamistaan suorituksista. Ilmoitus annetaan konekielisellä tietovälineellä tai lomakkeella VEROH 7809. Tulonsaajalle on annettava tosite suorituksesta. Laissa ei määritellä tositteen sisältöä. Halutessaan maksajat voivat valmistaa tositteen esim. VeroH:n julkaisuissa 280 ja 277 olevien ehdotusten mukaisiksi.

Vuosi-ilmoitus ja tulonsaajan tosite

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

Muistiinpano-velvollisuus

Lähdeveron perimättä jättämisen seuraamuksista on vastaavasti voimassa, mitä ennakonpidätyksen osalta EPL:ssa 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. Laiminlyönnin johdosta suoritettava veronlisäys lasketaan tällöin perimättä jääneen lähdeveron ja pidätetyn ennakon väliselle erotukselle.

Vastuu

Lähdeveron perimiseen velvollinen vastaa lähdeverosta myös, jos hän on jättänyt veron perimättä sovellettuaan virheellisesti verosopimuksen määräystä. Lähdeverokortti tai veroviraston ennakkoratkaisu 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 ennakonpidätyksenä

Jos lähdeveroa on peritty liian vähän, on lähdeveron perimiseen velvollisella mahdollisuus EPL:ssa säädetyllä tavalla ja siinä mainituin rajoituksin korottaa saman kalenterivuoden myöhemmän maksun yh-

Lähdeveron oikaisu/ työnantaja

teydessä toimitettavaa lähdeveron pidätystä. Pidätystä ei tulon saajan suostumuksetta saa korottaa enempää kuin 10 % tällöin maksettavan tulon määrästä.

Lähdeveroa voi olla peritty liikaa esim. 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.

Lähdeveron oikaisu/ verovirasto

Jos maksaja ei ole oikaissut perintää ja veroa on peritty enemmän kuin verosopimus edellyttää tai muutoin liikaa, verovelvollinen voi hakea liikaa perityn määrän palauttamista siltä verovirastolta, jonka virka-alueella veron perimiseen velvollisen kotikunta on (LähdeveroL 11.2 §). Jos veron perimiseen velvollisella ei ole täällä kotikuntaa, palautusta haetaan Uudenmaan verovirastolta.

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 www.vero.fi-sivuilta.

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 esim. palkasta on lähdevero jäänyt perimättä, mutta maksaja ei ole syyllistynyt laiminlyöntiin (esim. silloin kun palkka on maksettu pelkkänä luontoisetuna), voi Uudenmaan verovirasto panna puuttuvan lähdeveron maksuun (LähdeveroL 16.2 §). Verovelvollisen on annettava tulosta veroilmoitus viimeistään tulon saantia seuraavan tammi-kuun 31. päivään mennessä. Maksuunpano on toimitettava viipymättä ja veroilmoituksen laiminlyöntitapauksissa viimeistään kuuden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta lukien, jona lähdevero olisi pitänyt periä.

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 Uudenmaan veroviraston 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 voi saattaa asian sen veroviraston ratkaistavaksi, jonka virka-alueella lähdeveron perimiseen velvollisen kotikunta on (LähdeveroL 12a §). Jollei tällä ole Suomessa ole kotikuntaa, asia on Uudenmaan veroviraston ratkaistava.

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 voimassaoloaikaa ei voida ulottaa kauemmaksi kuin ratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun. Veroviraston ennakkoratkaisuista peritään maksu.

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

Keskusverolautakunta

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

Muutoksenhaku

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

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

Muutoksen hakemisesta veroviraston ratkaisuun, joka koskee perimättä jääneen lähdeveron määräämistä sen perimiseen velvollisen maksettavaksi, on voimassa, mitä EPL:ssa on säädetty muutoksenhausta vastaavissa asioissa. Sama koskee lähdeveron oikaisuvaatimuksen johdosta annettua veroviraston ratkaisua.

Rajoitetusti verovelvollisella on mahdollisuus jälkikäteen hakemuksesta saada osittainen tai täydellinen vapautus lähdeverosta mm. 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 Verohallitus voi VML:n 89 §:n nojalla myöntää hakemuk-

sesta ja määrittämällä ehdoilla osittaisen tai täyden vapautuksen Suomessa maksuunpannusta verosta.

Ilmoitus työlu-
vista

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

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

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 1975/7

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 ruokarahan 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.

KVL 1980/468

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

KHO 1980/2250

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 1980/2929

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 1983/2351

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

KHO 1984/3283

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 1985/4275

Verojohtaja oli antanut sairaanhoitaja A:lle lähdeverokortin, jonka mukaan lähdeveroa oli perittävä 35 % siitä tulon osasta, joka ylitti 1085 mk/kk edellyttäen,

KHO 1986/1083

että verovelvollinen oli toimesta 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.

KHO 1986/3632

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 tarkoitettuun edellytykseen, 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 1988/4061

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 1993/1826

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 palkkiomäärästä, vaan palkkiot olivat kokonaisuudessaan lähdeveron alaisia.

KHO 1999/1600

Suomalaisen sijoitusrahaston Ruotsissa tai Kanadassa asuvalle henkilölle maksama vuotuinen voitto-osuus ei ollut Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 26/1997) 10 artiklan 6 kappaleessa tai Suomen ja Kanadan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämi-

seksi tehdyn sopimuksen (SopS 81/1992) 10 artiklan 3 kappaleessa tarkoitettu osinko.

KHO 1997/561 Kunnan sosiaalihuoltolain (710/82) 27a-27c §:n nojalla omaishoidon tukea saaville hoitajille maksama palkkio ja sosiaalihuoltolain 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 1999/1600

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 2004:80

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 väliillä 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 2004:3345

Lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta laskettiin määrästä, josta oli vähennetty edun käyttämisestä aiheutuneet kustannukset. Verovuosi 2001.

KHO 2006/1925

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.

C-520/04 Turpeinen

Ulkomaiset opiskelijat ja harjoittelijat

Tiedote työnantajalle

Verohallinnon julkaisu 278.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 3

Ulkomaisia opiskelijoita ja harjoittelijoita varten on olemassa Verohallinnon julkaisu 278e "Working in Finland". Ks. www.vero.fi/english > Tax Guide > Working and studying in Finland

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 (2,40 %) (=Sairaanhoidonmaksu 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 1052,00 €/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 veroitomisessa 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 kohdalla. Asunnon, ravinnon, valon ja lämmön sisältävä täysihoitoetu on 1.1-30.6.2010 arvoltaan yhdessä huoneessa 431 €/kk ja yhteishuoneessa 415 €/kk. Ajalta 1.7-31.12.2010 arvot ovat 407 €/kk ja 392 €/kk. 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 työtekemispaikalle.

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 €, 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 www.vero.fi - sivuilta, "Vero-ohjeiden" ala-kohdasta "Verotili 2010".

Työnantajan on annettava verovirastolle erityinen rajoitetusti verovelvollisille maksettuja suorituksia koskeva vuosi-ilmoitus VEROH 7809. Ilmoituksen antoa varten maksajalla on oltava mm. tieto tulonsaajan osoitteesta kotivaltiossa. Vuosi-ilmoitus tulisi antaa sähköisesti. Jos tämä ei ole mahdollista, ilmoitus annetaan lomakkeella VEROH 7809.

Työnantajan on annettava suorituksesta tulonsaajalle tosite, ks. oheinen ehdotus tositteeksi. Samalla tulee kertoa, että tosite kannattaa säilyttää mahdollista kotivaltion veroilmoitusta varten.

2.2 Suomessa yli 6 kuukautta oleskelevat (verokorttilaiset)

Suomessa yli 6 kuukautta oleskelevan palkasta työnantaja toimittaa ennakonpidätyksen. Ennakonpidätystä varten verotoimistosta on haettava verokortti. Jos verosopimus mahdollistaa normaalia lievemmän verokohtelun, verotoimisto tekee tästä merkinnän verokorttiin. Verosopimusten määräyksiä 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.

Kiina: Palkka on verovapaata, jos max 2 522,82€/ vuosi.

Korea: Suomessa enintään 5 vuotta oleskelevan teknisen tai liikealan harjoittelijoiden palkasta verovapaata 510€/kk.

Belgia, Bulgaria, Indonesia, Intia, 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, Israel, Itävalta, Pakistan, Romania, Tsekki, 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, Portugali: 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

Working in Finland

Publication for foreign students or trainees

Publication of the Finnish Tax Administration 278e.09 1 January 2009

www.tax.fi page 1 / 3

READ THIS FIRST

If you are paid for the work you do in Finland, you usually have to pay **income tax** in Finland. Your tax percentage depends on how long you stay – for six months or for longer.

Chapter 1 of this publication describes the taxation of those who stay in Finland for a maximum of six months. Chapter 2 concerns persons who stay here longer. International tax treaties sometimes allow tax exemptions for students, so it's worth reading Chapter 3 as well. In-kind benefits (e.g. free room & board) are taxable because they are considered part of your wages/salary.

While you work in Finland, your Finnish employer also withholds **social security payments** from your gross pay in addition to the tax. The maximum social security payment is 8 percent of your pay. The social security system and benefits are described in detail in the information published by KELA (The Social Insurance Institution of Finland), available at KELA offices or their website www.kela.fi.

You also need a **Finnish identity number**. The local tax office in Finland will give you advice with this procedure.

1. PERSONS STAYING IN FINLAND FOR A MAXIMUM OF 6 MONTHS

Finnish employers collect a final 35-per-cent tax at source on the pay of a foreign employee who only stays in the country for six months or less. The tax rate is the same for all amounts of income, including small amounts.

If you receive from tax office a tax-at-source card marked with an exemption of €510 per month or €17 per day, the employer can pay this amount without any withholding. No other deductions are possible.

Example: Your employment is for 1 July to 8 August. You can earn €510 + €136 without any income tax.

Visit the local tax office (Verotoimisto in Finnish) first!

During the first couple of days into your working in Finland, please visit the local tax office. Your employer will give you the local tax office's address. At the tax office you have to apply for an ID number and a tax-at-source card. The application form for tax-at-source card is form number VeroH 6201e, available at the tax office and our website <http://www.vero.fi/english> (click Tax Guide/ Working and studying in Finland). Give your employer the card, which instructs him to collect the correct amount of tax from your pay.

When you visit the tax office, the officer will also examine whether a tax treaty allows you a greater exemption than what was referred to above.

No tax return in Finland

If you stay in Finland only for six months or less, you do not have to file an income tax return in Finland. Also, if the tax at source was collected correctly, there will be no possibility for any tax refund.

However, in your home country you usually have to file an income tax return and also report the income earned in Finland. In this regard, you usually should attach a certificate from your Finnish employer to your home country's tax return. At the end of your work in Finland your employer should give you a certificate showing the amounts of your income and the taxes withheld. If your employer does not give you this certificate, ask for it. If the income from Finland will be taxed in your home country, they will eliminate double taxation. Usually the Finnish tax is credited from the tax in the home country – but if the tax is higher in Finland than in the home country, there will be no credit for the exceeding Finnish tax.

Is the salary from Finland at least 75% of your yearly income

If your pay from Finland constitutes 75% or more of your total annual gross earned income, and you

are a resident of an EU/EEA country, you can **after the income year** in Finland claim a progressive taxation instead of the flat 35-percent tax. You can present this claim by filling the form VEROH 6148b, available at www.vero.fi, and sending it to the office named in the form.

2. PERSONS STAYING IN FINLAND LONGER THAN 6 MONTHS

If you stay in Finland over six months, your earned income is taxed at a progressive rate. The tax rate is approximately 20 per cent for an annual income up to €12,000. For higher incomes, the rate is higher.

Ask for a tax card from the local tax office

If you stay in Finland over six months, you will have to apply for a tax card at the local tax office. On the basis of the tax card, your employer is able to withhold the right amount of tax from your pay. To get a tax card, fill out the application form VeroH 5042a, available at the tax office or on the website <http://www.vero.fi/english> (click Tax guide / Working and studying in Finland). Your employer will tell you the address of the tax office.

Can you get a special students' deduction?

If your home country has a tax treaty with Finland, the treaty may sometimes allow you in Finland a special exemption based on studies or a traineeship. When you visit the tax office, the officer will examine whether you can have such an exemption. Read Chapter 3 below for more information on tax treaties.

Social security

As told above, your employer will also withhold social security payments from your pay. If your stay in Finland is longer than six months, and you are coming from e.g. China or Russia, you may be eligible for exemption of the health insurance premium (the rate of this payment is approximately 2 %). This will require that you obtain a certificate from Kela (The Finnish Social Insurance Institution) stating that you are not covered by the Finnish social insurance system. Show this certificate to your local tax office and to your employer. Then your withholding rate will be lower. However, Kela will not issue the certificate to you if your home country is one of the EU member states, the USA, Australia, Canada, Switzerland, Iceland, Israel or Liechtenstein. International social security treaties are applicable to those countries, and this involves paying up all the insurance premiums in the country where the foreign employee actually works.

An income tax return is necessary

If you stay in Finland for longer than six months, you must file an income tax return in Finland. The purpose of the tax return is to give the tax office enough information to compute your final tax. If compared to the final tax, your employer withheld too much tax, you will get a refund. If the amount withheld was too small, you'll have to pay for the difference afterwards. The deadline for tax returns in Finland is the following April after the calendar year concerned. You will get more information from the local tax office.

3. EFFECTS OF TAX AGREEMENTS

Finland has tax treaties with more than 60 countries. International tax treaties are made to avoid double taxation in situations where a person receives income from another country than his/her home country. In general, tax treaties usually provide that wages should be taxed in the country where the work is done. Some of the tax treaties include for students special exemptions in the country where the work is done. You can usually get an exemption in Finland only if your work in Finland is directly related to your studies in your home country.

For a tax-treaty exemption it is additionally required that you (immediately before arrival in Finland) really lived in the country that has made the tax treaty with Finland.

Please find some information on tax treaty provisions below. Some of the tax treaties specify exact deductible amounts. If no amount is specified in the treaty, the exemption is €510 per month.

Austria, Argentina, Barbados, Brazil, Czech Republic, Georgia, Israel, Netherlands, Pakistan, Romania, Russia, Ukraine, United Arab Emirates, Vietnam: Exemption of €510 per month if the stay in Finland does not exceed 183 days (accumulation of time is not restricted to the same calendar year).

Belgium, Bulgaria, Greece, Hungary, India, Indonesia, Luxembourg, Poland, Serbia and Montenegro, Tanzania, Thailand, Turkey: Exemption of €510 per month if the stay in Finland does not exceed 183 days within the calendar year.

China: Pay is tax-exempt if it does not exceed €2,522.82 per calendar year.

Egypt, Morocco: Pay is tax-exempt for a trainee in trade (for Egypt, also industry). Pay is also tax-exempt for work related to studies. For any other type of work, €510 per month is tax-exempt.

France: Exemption of €510 per month, regardless of duration of stay. The employment does not have to be related to studies.

Germany: The whole pay is tax-exempt if the period of presence in Finland does not exceed 183 days within a calendar year.

Great Britain, Portugal: The whole pay is tax-exempt if the person is working as a trainee in trade, industry, agriculture or forestry. If the work in Finland is not study-related, only €510 per month is tax-exempt in Finland.

Iceland, Faeroe Islands: Exemption of SEK 20,000 per calendar year.

Japan: Pay is tax-exempt if it does not exceed U.S. \$2,000 per calendar year.

Korea: Exemption of €510 per month.

Malaysia: Pay is tax-exempt if it does not exceed U.S. \$2,500 per calendar year.

The Philippines: Pay is tax-exempt if it does not exceed €1,009.13 per calendar year.

Sri Lanka: Exemption of €1,681.88 per calendar year.

Zambia: Exemption of €510 per month if the period of stay in Finland does not exceed 365 days within the course of two years.

Ulkomailta Suomeen tulevan verotus

Tiedote suomalaiselle työnantajalle

Verohallinnon julkaisu 277.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 9

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 julkaisun viimeisellä sivulla on ohjeet vuodelle 2010 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 kotivaltionsa saadun todistuksen E 101 tai vastaavan. Suomalaisella kuljetusliikkeellä ja laiva- tai lentoyhtiöllä voi matkustavien työntekijöidensä osalta joskus olla maksuvelvollisuuksia silloinkin, kun ulkomailta asuva työskentelee ulkomailta, (ks. taulukko). Työeläkevakuutuksesta saa tietoja Eläketurvakeskukselta, puhelin 010 751 4216 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 tulleet rajoitetusti verovelvolliselta (lähdeverokortin saaneelta) työntekijältä mahdollisen lähdeveron lisäksi perittävä *vakuutetun sairausvakuusmaksu* (2,40 % vuonna 2010, sisältäen sairaanhoitomaksun ja päivärahamaksun). Verokortillisella työntekijällä mahdollinen sairausvakuutusmaksu sisältyy verokortin ennakonpidätysprosenttiin. Maksuja ei makseta, jos työntekijä esittää todistuksen E 101 tai vastaavan. Urheilijapalkkiosta ei makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Poikkeustilanteista on selvitys sivulla 9.

2 VEROTUS JA SUOMESSA ENINTÄÄN KUUSI KUUKAUTTA OLESKELEVAT ELI RAJOITETUSTI VEROVELLIISET

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 verovirastolle erityinen rajoitetusti verovelvollisille maksettujen suorituksia koskeva vuosi-ilmoitus VEROH 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 VEROH 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 verovirastolta (lomake VEROH 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 tosittteen 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 työntekemispaikalle.

Työkorvaukset

(Taiteilijoiden toiminnasta maksetut työkorvaukset, katso kohta 2.3)

Ulkomailta 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 Suomessa 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 VEROH 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 vesitai ilma-aluksessa. 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, so-

pinus 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 enakkoperintälaissa ja sen nojalla säädetään vastaavista asioista Suomessa asuvien tulonsaajia 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 tehty 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 verovirastolle

Lähdeveron perimiseen velvollisen on maksettava peritty vero viimeistään perintää seuraavan kalenterikuukauden 12 päivänä. Lähdeveron tilittämistä koskevat ohjeet löytyvät www.vero.fi - sivuilta, "Vero-ohjeiden" alakohdasta "Verotili 2010".

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 riittävällä tavalla selvitetty, että hän on ulkomailla 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 verovirastolta lomakkeella VEROH 6203.)

Vuosi-ilmoitus VEROH 7809

Vuosi-ilmoitus annetaan sille verovirastolle, jonka toimialueella maksajan kotikunta on. Vuosi-ilmoitus tulisi antaa sähköisesti. Jos tämä ei ole mahdollista, ilmoitus annetaan lomakkeella VEROH 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 vero toimistoon, jotta työntekijälle voidaan maksuunpanna lähdevero (Lähdeverolain 16 §). Edun antajan on maksettava luontoisedusta työnantajan sosiaaliturvamaksu (todistuksen 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 suostumuksetta 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 viimeisen sivun taulukko.

Opiskelijat

Eräissä verosopimuksissa on määräyksiä opiskelijoita koskevista huojennuksista, jotka voivat olla edullisempia kuin edellä sivulla 1 selvitetty lähdeverovähennys. Näiden huojennusten edellytyksiä selvitetään tarkemmin Verohallituksen julkaisussa 278, 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 2010 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 kotimaassaan

Kiinasta tuleva opettaja/tutkija saa verovapauden kolmelta ensimmäiseltä vuodelta ja Ranskasta

tuleva ensimmäiseltä kahdelta vuodelta, vaikka Suomessa oleskelu jatkuisi pidempäänkin. Pysyvästi Suomeen asettuva ei kuitenkaan saa vapautusta.

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 samanlaisessa 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 E 101.

Jos työntekijä tekee osan työstä Suomessa muualla kuin rajakunnassa, tähän työhön kohdistuvas-
ta 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 työansio on alle 1052 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, Suomessa ei makseta työntäjän sosiaaliturvamaksua eikä vakuutetun sairausvakuutusmaksua.

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. Lähdeverovähennystä 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 tosittteen mukaiset matkalip-
pukulut ja rahtimaksut sekä myös maksaa kotimaan päivärahän suuruista 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 urheiluvälinevalmentaja. Heidän ansiotulostaan menee 35 %:n suuruinen lähdevero.

Esimerkki 2.

Rajoitetusti verovelvollinen urheilija esiintyy Suomessa tehdyssä televisiomainoksessa. Tässä hän ei toimi urheilijana. Palkkiosta peritään Suomessa 35 %:n suuruinen lähdevero. Ennen veron perimistä voidaan lähdeverokorttimerinnän perusteella tehdä lähdeverovähennys.

Esimerkki 3.

Ulkomainen taiteilija esiintyy Suomessa ja toimii myös opetustehtävässä. Opetustehtävästä saadusta korvauksen osasta vero on 35 %. Ennen veron perimistä voidaan lähdeverokorttimerinnän 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.

Kesätaapahtuman järjestäjä maksaa korvauksen ulkomaiselle sinfoniaorkesterille. Korvaus on sinfoniaorkesterin tuloa, josta kesätaapahtuman järjestäjä perii veroa 15 %. Orkesteri on tulostaan verovelvollinen asuinvaltiossaan, jossa myös poistetaan kaksinkertainen verotus. Sinfoniaorkesterin jäsensilleen 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, äänijärjestelyistä, 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 vastaavalta osalta.

Verosopimusten vaikutus urheilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden verotukseen:

Yhdysvalloista tulevat

Kun Suomessa harjoitetusta henkilökohtaisesta toiminnasta maksetaan korvaus ulkomailta tulevalle urheilijalle tai taiteilijalle, verosopimukset eivät normaalityypisessä 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 tositte annetaan kunkin taiteilijan nimellä ja lähdeveroa ei peritä yksittäisen taiteilijan osuudesta, ellei hänen palkkionsa 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 huojenkukseen 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 VEROVELLIISET

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. Urheilijapalkkiota lukuunottamatta palkasta maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksu. Maksua ei makseta, jos verovelvollinen esittää asianomaista työnantajaa koskevan todistuksen E 101. Sama koskee tilanteita, joissa henkilöllä on Kansaneläkelaitoksen todistus siitä, että hän ei ole Suomen asumis- tai työskentelyperusteisissa 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 työnantajan tulee ottaa yhteyttä verotoimistoon, jotta työnantajalle voidaan määrätä ennakko. Samalla selvitetään onko ennakko määrättävä myös mahdollisesta ulkomailta saatavasta palkasta. Luontoisedun antaja antaa edusta vuosi-ilmoituksen ja maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksun. Todistus E 101 tai työnantajan Kelalta saama todistus poistaa sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden.

Poikkeustapauksessa on mahdollista, että työnantaja 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 kaikkine verotuksen työnantajavelvoitteineen.

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. Verohallituksen julkaisu 278
- 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 ennakoperintäkisterissä tai hänestä on tullut verosopimuksen mukaan Suomessa asuva.

Verosopimuksen vaikutus kohdissa a-d tutkitaan verotoimistossa. Maksaja voi ottaa mahdollisen huojenuksen huomioon vain verokortin perusteella.

Epäselvissä tapauksissa oikeus vähennykseen tai vapautukseen voidaan ennakoperintälain 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 suuruisia lähdeveroja. Edellytyksenä on,

- a) että henkilö harjoittaa opetus- tai tutkimustoimintaa Suomessa olevassa yleisessä 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 ratkaisu (11.11.2005/2943) mukaan laki kuitenkin soveltui myös ETA-alueella asuvalta ulkomaiselta työnantajalta saatua palkkaan, 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 työnantajalla ole edellä kohdassa 1 tarkoitettua todistusta E 101 tai vastaavaa.

Etuun oikeuttavaa verokorttimerkintää on haettava verotoimistolta 90 päivän kuluessa kyseisen työskentelyn alkamisesta. Edun saa enintään työskentelyn 48 ensimmäiseltä kuukaudesta.

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 yhteenvedo- ja erittelylomakkeella Veroh 7801. Ilmoitus annetaan, vaikka henkilöltä olisi peritty palkasta alkuvuonna lähdevero. Näin toimitaan, jotta työntekijän verotuksesta saadaan oikeat tiedot esitetyttyä veroilmoitusta varten. Vuosi-ilmoitusta Veroh 7809 ei anneta tässä tapauksessa.

Esimerkki.

Työntekijä tuli Suomeen 1.2.2008 ja hänen tarkoituksenaan oli työskennellä Suomessa alle puoli vuotta. Työntekijä jäi kuitenkin Suomeen yli puoleksi vuodeksi ja työnteko saman työnantajan palveluksessa jatkui. Työntekijän palkasta perittiin alkuvuonna lähdevero lähdeverokortin mukaisesti. Alkuvuonna työntekijä sai myös lähdeverovähennyksen. Loppuvuoden palkasta toimitettiin sen sijaan ennakonpidätys työntekijän antaman päätoimen verokortin perusteella. Työnantaja on ilmoittanut alkuvuonna työntekijältä perimänsä lähdeveron alaiset palkat valvontailmoituksella (kohdissa 502/504). Tästä huolimatta työnantaja antaa vuosi-ilmoituksen lomakkeella 7801. Kertyneet lähdeverot ilmoitetaan työntekijän ennakonpidätyksinä.

- Kohta 10 (110): Suorituslaji on P.
- Kohta 14 (114): Ilmoitetaan koko vuoden bruttopalkka.
- Kohta 15 (115): Ilmoitetaan perityn lähdeveron ja ennakonpidätyksen yhteismäärä. Jos työntekijältä on peritty lähdeveron lisäksi alkuvuonna vakuutetun sv-maksu, se lisätään kohtaan 15.
- Kohta 16 (116): Jos työntekijältä on peritty työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksuja, ilmoittakaa niiden yhteismäärä.
- Tehtyä lähdeverovähennystä ei ilmoiteta lainkaan.
- Kohta 36 (136): Jos työntekijä on esittänyt todistuksen siitä, että hän ei kuulu suomalaisen sosiaaliturvan piiriin (E 101 tai Kelan antama todistus), ilmoitetaan kohdassa 14 ilmoitettu palkka myös tässä kohdassa.

Huom! Koska alkuvuonna toimitettu lähdevero ilmoitetaan kohdassa 15 "Ennakonpidätys", suorituksen maksajan tulisi ottaa yhteyttä oman verovirastonsa maksuvalvontaan ja pyytää siirtämään alkuvuonna tilitettyt lähdeverot ennakonpidätyksiksi.

CERTIFICATE ON FINAL TAX IN FINLAND / REMUNERATION FOR WORK
TOSITE RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISELLE / TYÖSTÄ MAKSETTU PALKKA TAI KORVAUS

Save this document. You may have to show it to the tax authorities of your Home State.
Tosite 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) Veronalainen tulo 1)	Final tax in Finland Peritty lähdevero	Health insurance premium withheld from pay Tulonsaajalta peritty vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sairaanhoitomaksu 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 ☐ yes kyllä ☐ no ei		The payer is a Finnish government entity Maksaja on julkisyhteisö, esim. valtio, kunta ☐ yes kyllä ☐ no ei	
☐ Wages Palkka	Income from activity of an artist or athlete Taiteilijan tai urheilijan toiminnasta maksettu korvaus	☐ Income from independent services Työkorvaus	☐ Directors' fee Hallintoelimen jäsenyydestä maksettu palkkio
Gross cash remuneration Rahasuoritus bruttona	Value of fringe benefits Luontoisetujen 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 ☐ yes kyllä ☐ no ei

1) The amount of cash remuneration plus fringe benefits.
1) Ilmoita rahasuorituksen ja luontoisetujen yhteismäärä.

**Ulkomailta suomalaisen yrityksen palvelukseen tuleva palkansaaja/
Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus alkaen 1.1. 2010**

sotu-maksu = työnantajan sosiaaliturvamaksu
sava-maksu = vakuutetun sairausvakuutusmaksu (sh-maksu ja pr-maksu yhteensä)

	sotu-maksu ja sava-maksu	lähdevero 35% (tai/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 E 101

Poikkeusryhmät sotun ja saven osalta:

Vaikka työntekijä ei tulekaan Suomeen, on työntekijän kotimaasta saadun todistuksen 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.
- EU/ETA/Sveitsi-alueella asuva työntekijä työskentelee vähintään 4 kk suomalaisen lentoyhtiön lentävänä henkilökuntana. Muualla asuvan osalta maksuja ei makseta aikarajasta riippumatta.
- EU/ETA/Sveitsi-alueella asuva työntekijä työskentelee suomalaisen kuljetusliikkeen matkustavana henkilökuntana vähintään 4 kk eikä aja ajoja pääasiassa asuinvaltiossaan.

Esim. au pairit ja harjoittelijat

Jos ulkomailta tulevan au pair -työntekijän tai harjoittelijan tms. työansio on alle 1052 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, ei sotu- eikä sava-maksua. Työntekijä ei pääse Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, ellei Kelan todistusta*

USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Quebecistä, Chilestä tai Israeliasta tulevat lähetetyt työntekijät

Jos USA:sta, Quebecistä tai Israeliasta 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, Tsekki, Unkari ja Viro

ETA-maat:

Islanti, Liechtenstein ja Norja.

Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvollisuudet

Verohallinnon julkaisu 281.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 3

Tässä tiedotteessa selvitetään ulkomaisen yrityksen velvoitteita tilanteessa, jossa se maksaa palkkaa Suomessa tehtävästä työstä. Työnantajalla voi olla sekä sosiaaliturvaan liittyviä velvoitteita että verotukseen liittyviä velvoitteita.

Suomeen työvoimaa **vuokraavalle** yritykselle on menettelyohjeet Verohallituksen Internet-artikkelissa ”Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus sekä ulkomaisten yritysten hakeutuminen ennakointirekisteriin”.

A. SOSIAALITURVAAN LIITTYVÄT VELVOLLISUUDET

Suomessa työnantajana toimiva maksaa erilaisia sosiaaliturvaan liittyviä maksuja. Lisäksi työnantajan on perittävä palkasta työntekijän maksuja ja tilitettävä ne maksunsaajalle. Maksuja ei makseta ulkomailta tulevien ns. lähetettyjen työntekijöiden osalta.

1. Työntekijällä on todistus E 101 tai muu lähetetyn työntekijän todistus

Ulkomaisen yrityksen palveluksessa voi Suomessa työskennellä 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 E 101. Tällöin työntekijä kuuluu edelleen kotivaltionsa vakuutukseen. Todistuksen voimassaolajalta 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.

2. Jos työntekijällä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta, työnantajalta edellytetään seuraavaa:

Selvittääkseen tässä kappaleessa tarkoitetut maksuvelvollisuudet ja menettelyn ulkomaisen yrityksen on oltava yhteydessä jäljempänä mainittuihin tahoihin mm. Eläketurvakeskukseen. Tällöin selvitetään myös maksujen tarkka suuruus, joka voi hieman vaihdella vuosittain.

Työnantajan on otettava työntekijälle *eläkevakuutus* suomalaisesta eläkevakuutusyhtiöstä. Työnantaja maksaa eläkelaitokselle vakuutusmaksun, joka on yli 20 % palkasta. Maksuun sisältyy työntekijän oma maksuosuus, jonka työnantaja perii työntekijän palkasta jokaisen palkanmaksun yhteydessä. Myös ulkomainen työnantaja on yleensä velvollinen järjestämään Suomessa työskenteleville työntekijöilleen työntekijän eläkelain (TyEL) mukaisen eläketurvan.

Työntekijän eläkelaki ei kuitenkaan koske työntekijää, jonka ulkomainen työnantaja on lähettänyt ulkomailta Suomeen lyhytaikaiselle, 1.1.2009 jälkeen alkavalle ja enintään 2 vuotta jatkuvalla työkomennukselle. Ehtona on, että työntekijä ei kuulu Suomen sosiaaliturvan piiriin työkomennuksen alkaessa ja lisäksi häneen ei sovelleta EU:n sosiaaliturvasäännösten tai sosiaaliturvasopimuksen määräysten perusteella Suomen lainsäädäntöä. Pidempien komennusten osalta on eräin edellytyksin mahdollista, että Eläketurvakeskus hakemuksesta vapauttaa ulkomaisen työnantajan vakuuttamisvelvollisuudesta. (<http://www.etk.fi>)

Lisätietoja: Eläketurvakeskus, 00065 Eläketurvakeskus, puh 010 751 4216, sekä eläkelaitokset. Työnantajan on myös otettava työntekijälle *tapaturmavakuutus* jostain tapaturmavakuutuksia hoitavasta yhtiöstä.

Vakuutusmaksua maksettaessa maksetaan myös *työttömyysvakuutusmaksu*. Työnantajan työttömyysvakuutusmaksu on 1-4 % palkasta. Työntekijän oman maksuosuuden työnantaja perii palkasta.

Lisäksi työnantajan on suoritettava työntekijän *ryhmähenkivakuutusmaksu*.

Lisätietoja: Tapaturmavakuutuslaitosten liitto,
Bulevardi 28, 00120 Helsinki,
puh (09) 680 401, sekä vakuutusyhtiöt

Edellä mainittujen maksujen lisäksi ulkomainen yritys voi olla velvollinen maksamaan Suomeen vielä yhden sosiaaliturvamaksun, joka kannetaan veroveroviranomaisten välityksellä. Tämä maksu on *työnantajan sosiaaliturvamaksu*. Maksu on aina maksettava, jos yrityksellä on Suomessa tulove-

rotuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, ks. jäljempänä kohta 2.3. Maksun maksamisesta tällaisessa tilanteessa saa tarkemmat ohjeet verovirastosta.

Monesti ulkomaisella yrityksellä ei 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. Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole tuloverotuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Suomessa, maksua maksettaessa noudatetaan seuraavaa:

Työnantajan sosiaaliturvamaksun maksamiseksi yrityksen tulee hankkia suomalainen Y-tunnus.

Maksun suuruus vuonna 2010 on 2,23 % palkan ja luontoisetujen yhteismäärästä.

Maksu tulee maksaa Verohallinnon tilille palkanmaksua seuraavan kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. Palkasta tulee antaa kausiveroilmoitus. Sähköisesti annettu kausiveroilmoitus tulee antaa suorituksen maksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivään mennessä. Paperilomakkeella annettu ilmoitus tulee olla Verohallinnossa palkan maksukuukautta seuraavan kuukauden 7. päivään mennessä. Tarkemmat ohjeet työnantajan sosiaaliturvamaksun maksamisesta löytyvät www.vero.fi -sivuilta, "Vero-ohjeiden" alakohdasta "Oma-aloitteisen veron maksaminen".

B. TULOVEROTUKSEEN LIITTYVÄT VELVOLLISUUDET

1. Ei 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, yritys ei ole myöskään velvollinen toimittamaan Suomeen ennakonpidätystä maksamistaan palkoista. Halutessaan yritys voi kuitenkin hakeutua verohallinnon työnantajarekisteriin. Rekisterimerkinnästä riippumatta yrityksellä voi olla edellä kohdassa A selvitettyjä velvoitteita.

Suomessa yli 6 kk oleskelevat työntekijät ja työnantajan uusi ilmoitusvelvollisuus

Jos ulkomaisen yrityksen palveluksessa oleva henkilö oleskelee Suomessa yli 6 kuukautta, yritys on velvollinen antamaan palkoista Suomen veroviranomaisille vuosi-ilmoituksen Veroh 7801. Lomake löytyy verohallinnon internet-sivuilta. Yrityksen tulee myös kehottaa työntekijää ottamaan Suomessa yhteyttä verotoimistoon. Siellä työntekijälle määrätään ennakkovero, jonka hän itse maksaa veroviraston tilille kuukausittain. Jos kuitenkin palkan maksaa Suomessa oleva ns. sijaismaksaja, tämä toimittaa ennakonpidätyksen eikä ennakkoa määrätä työntekijälle itselleen.

2. Kiinteä toimipaikka on Suomessa

Monesti Suomessa toimiva ulkomainen yritys perustaa Suomeen itsenäisen tytäryhtiön. On myös mahdollista, että ulkomaisella yrityksellä on Suomessa yritystoiminnan harjoittamista varten kiinteä toimipaikka. Tällöin ulkomaisen yrityksen on maksettava Suomessa tuloveroa kiinteän toimipaikan tuottamasta tulon osasta.

Tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan muodostaa esim. Suomessa oleva toimisto tai sivuliike. Pelkkä varasto ei tuloverotuksessa yleensä muodosta kiinteää toimipaikkaa. Rakennus- tai asennusprojekti muodostaa tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan tavallisesti vain, jos toiminta kestää yli 12 kuukautta. Se seikka, että ulkomaisella yrityksellä on arvonlisäverotuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomessa, ei automaattisesti merkitse sitä, että yrityksellä olisi kiinteä toimipaikka myös tuloverotuksessa. Arvonlisäverovelvollisuuksia selvitetään Verohallituksen julkaisussa 185.

Tuloverotuksen kiinteään toimipaikkaan liittyy seuraavat työnantajavelvoitteet:

2.1 Yrityksen on rekisteröidyttävä veroviraston työnantajarekisteriin

Yrityksen on annettava verovirastolle perustamisilmoitus Y1, Y2, tai Y3

2.2 Palkoista on toimitettava ennakonpidätys

Ennakonpidätys toimitetaan työntekijän esittämän verokortin tai lähdeverokortin perusteella. Ennakonpidätys lasketaan rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä. Luontoisetujen arvo vahvistetaan Verohallituksen päätöksellä. Jos korttia ei esitetä, ennakonpidätys toimitetaan 60%:n suuruisena.

2.3 Palkan perusteella on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos työntekijällä ei ole lähetetyn työntekijän todistusta.

Yrityksen on maksettava työntekijän palkan perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksu, ellei työntekijällä ole lähetetyn työntekijän todistusta ks. kohta A. Tiedon maksun (3-6%) tarkasta määrästä saa verovirastosta.

2.4 Yrityksen on annettava Suomeen kausiveroilmoitus 4001 ja vuosi-ilmoitus 7801

Ennakonpidätykset ja maksetut työnantajan sosiaaliturvamaksut on ilmoitettava kuukausittain kausiveroilmoituksessa. Palkanmaksuvuotta seuraavan tammikuun aikana on annettava vuosi-ilmoitus.

Lisätietoja: verovirastot

Obligations of a foreign employer

Ulkomaisten yrityksen työnantajavelvollisuuksista Suomessa

Publication of the Finnish Tax Administration 281e.10 1 January 2010

www.tax.fi page 1 / 3

Note: This publication contains no instructions to foreign leasing corporations, staff leasing companies, companies hiring out employees/labour/manpower, professional employer organizations, PEOs, or human resource outsourcing companies that assign their employees to work for another company. Instead, read article "Leased employees - taxation in Finland - prepayment of tax" at www.tax.fi.

A. OBLIGATIONS CONCERNING SOCIAL SECURITY

Employers have to pay several social security contributions in Finland. They also have to withhold the employee's shares of these contributions and pay them forward to insurance companies. However, no obligation to pay the contributions exists in the case of *posted foreign employees*.

1. If the employee has Certificate E 101 or other certificate of posting

Foreign companies sometimes send employees to Finland from the company's own home country. If the company resides in the European Union or in Norway, Iceland, Liechtenstein or Switzerland, the social security authorities of home country may have given the employee form E 101, a certificate of posting. This certificate means that home-country social security will still apply to the employee. No social security contributions have to be paid in Finland as long as the certificate is valid.

No social security has to be paid in Finland even in cases where an employee from Canada, Israel, or the United States has a certificate of posting on other forms (than Certificate E 101) used by social security authorities in these countries.

2. If the employee does not have the certificate of posting, the employer has following obligations:

To be informed of the procedure for obligations and payments discussed in this section, the foreign company has to contact the entities mentioned below, e.g. The Finnish Centre for Pensions. In this way, the company will also receive precise information of the exact amounts of payments, which may slightly vary from year to year.

The employer is obliged to take out pension insurance for the employee from a Finnish pension insurance company. The employer pays the *pension insurance* company a pension insurance premium, which is over 20% of wages. The premium includes the employee's share, which the employer must withhold on every payday. In the same way as Finnish employers, foreign employers usually have the obligation to arrange for pension insurance as prescribed in Act governing employment pension (TyEL), if employees work in Finland.

However, no obligation for pension coverage exists in the case of foreign employees sent to Finland on 1 January 2009 or later. Further preconditions: the duration of posting or secondment to Finland is shorter than 2 years, the employee is not covered by the Finnish social insurance system when he starts working, and Finland's legislation is not applicable to him according to the provisions of EC Regulation on social security, or according to international social security Treaties in force. As far as longer postings to Finland are concerned, an exemption from pension insurance may, under certain conditions, be granted by the Finnish Centre for Pensions (<http://www.etk.fi>).

Further information: The Finnish Centre for Pensions, FI-00065 Eläketurvakeskus, phone 010 751 4216, and other pension institutions.

The employer should also take out *accident insurance* for the employee from an appropriate insurance company. Furthermore, unemployment insurance premium will be payable to the same insurance company. The premium is 1% to 4% of wages. The employee's share of this premium is withheld by the employer. In addition, the employer should pay the employee's *group life insurance premium*.

Further information: The Federation of Accident Insurance Institutions, address: Bulevardi 28, 00120 Helsinki, phone (09) 680 401, and Finnish insurance companies.

In addition to the above, a foreign company may be obliged to pay the *employer's social security contribution* (*työnantajan sosiaaliturvamaksu*). If the foreign company has a permanent establishment in Finland, it always has this obligation. For more information, see item B 2.3 below. The regional tax office issues specific instructions.

Foreign employer companies do not always have a permanent establishment in Finland within the meaning of income taxation. In spite of that, it is recommended that social security contributions be paid. This recommendation concerns situations where the employee of the company is protected by Finland's social security system based on his domicile. Typically, this situation arises when the employees are Finnish citizens who live in Finland permanently. If the foreign company has no permanent establishment in Finland within the meaning of income taxation, the procedure for payment will be the following:

The company should request for a Finnish Business ID to facilitate payment of employer's social security contributions.

The amount of the contribution is 2.23 per cent of gross wages including benefits in kind.

Payment of social security is due on the 12th day of the month immediately following the payroll month. Pay the amount to the bank account of the Finnish Tax Administration. Furthermore, the payment of wages is to be reported in Periodic tax returns to the Tax Administration. If submitted electronically, the deadline date for filing the Periodic tax return is the 12th of the second month after the payroll month. However, if submitted on traditional paper-printed forms, the deadline date for filing the Periodic tax return is the 7th of the second month after the payroll month. For more information, please visit www.tax.fi, Tax Guide » Doing business in Finland » Employer obligations.

B. OBLIGATIONS CONCERNING INCOME TAXATION

1. No permanent establishment

If the foreign company has no permanent establishment in Finland for income tax purposes, it does not pay income tax in Finland. Furthermore, if the payment of wages only takes place as a direct electronic transfer of funds from a foreign bank, the company does not have to withhold any tax from the wages paid out. Even if a foreign company does not have to pay tax in Finland, it is entitled to request for registration in the Tax Administration's register of employers. Regardless of registration, the company may still have some of the obligations described above in section A.

Employees staying in Finland longer than 6 months; the new reporting obligation of employers

If an employee of a foreign company stays in Finland for longer than 6 months, the company must file an employer payroll report to the Finnish tax authority, using form VEROH 7801e. Go to www.tax.fi - Annual Information Returns to download the form. Furthermore, employers are expected to give instructions to their employees to contact the local tax office in Finland. The local tax office will calculate prepayments of personal income tax for the employee. The employee must make the prepayments independently each month. However, if wage payments are carried out by a Finland-based substitute payer, not the actual employer, then the usual procedure of withholding tax on the wage payments will be applicable, and no prepayment obligation of income tax will concern the employee himself.

2. Permanent establishment in Finland

Often, a foreign company operating in Finland sets up a company in Finland under the Finnish legislation. It is, however, also possible that a foreign company operates in Finland only having a permanent establishment in Finland. If the latter is the case, the company pays an income tax in Finland on the income attributable to this permanent establishment.

The foreign company may have a permanent establishment in Finland if the company has an office or a branch in Finland. A mere stock of goods is not considered a permanent establishment for the purposes of income taxation. A building site or a construction or assembly project for more than twelve months is deemed a permanent establishment in income taxation. The fact that a foreign company is deemed to have a permanent establishment for the purposes of value-added taxation in Finland does not necessarily mean that a permanent establishment also exists for income taxation. For more information on the obligations in respect of value-added taxation, see Publication no. 185 of the National Board of Taxes.

Employer obligations concerning a permanent establishment in Finland:

2.1 The company must register itself as an employer

The Start-up notification form Y1, Y2, or Y3 is to be submitted.

2.2 The company must withhold tax on paid wages

The amount to be withheld is dependent on the percentage rates printed on the employees' tax card (or tax-at-source card). The tax concerns the gross amount, including cash wages and fringe benefits. Current taxable values of fringe benefits are defined in a Decision of the National Board of Taxes. If the employee does not show a tax card, the withholding is 60% of his gross wages.

2.3 The company must pay social security contribution if there is no Certificate E 101

The social security contribution, payable by the employer every month, is determined according to the monthly amount of paid wages. It does not concern the employees on the payroll who have the E 101 Certificate or other certificates of posted employees. See section A above. The regional tax office will inform employer companies of the exact amount of the contribution (3% to 6%).

2.4 The company must file Periodic tax returns, form 4001e, and annual Employer Payroll Reports, 7801e

The Periodic tax return should include facts about taxes withheld, and social security contributions paid. The Employer Payroll Report must be submitted in January after the close of tax year.

For more information: Regional tax offices.

Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja

Verohallinnon julkaisu 270.09 1.1.2009

www.vero.fi sivu 1 / 2

1. ULKOMAILLE MUUTOSTA HUOLIMATTA ELÄKE YLEENSÄ VEROTETAAN SUOMESSA

Suomen lainsäädännön mukaan suomalaiset eläkkeet verotetaan Suomessa vaikka eläkkeensaaja asuisi ulkomailla^{*}.

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 60 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 muuttolmoitus ja ilmoittaa uusi osoituensa verotoimistoon.

Esimerkiksi Espanjan kanssa Suomella on kuitenkin poikkeava sopimus. Sen mukaan Suomi tietyn edellytyksen 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 VEROH 6207. Hakemukseen tulee liittää uuden asuinvaltion veroviranomaisen antama todistus, joka osoittaa että eläkkeensaaja on asuinvaltiossaan verovelvollinen kaikista tuloistaan. Menettelyä on tarkemmin selvitetty Verohallituksen julkaisussa 271. Kyseinen julkaisu 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 esitetyt 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. SAIRAANHOITOMAKSU

Ulkomailla muuttovuotta seuraavan 3 vuoden aikana henkilölle määrätään Suomessa vakuutetun sairaanhoitomaksu 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 EY-sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 perusteella vastaa henkilön sairaanhoitokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

Kun Suomesta muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, sairaanhoitomaksua ei määrätä ETA/Sveitsi-alueen ulkopuolella asuvalle. Sen sijaan ETA/Sveitsi-alueella asuvalle maksu voidaan määrätä, jos Suomi EY-sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 perusteella vastaa henkilön sairaanhoitokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

^{*} 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:

a) yksityissektorin työeläkettä, joka perustuu pääasiassa muualla kuin Suomessa tehtyyn työhön (merimieseläkkeet voidaan kuitenkin verottaa Suomessa) ja
b) Suomen ulkomaisessa edustustossa ansaittua, 1.1.1996 jälkeen alkanutta eläkettä, jos saaja ei ole Suomen kansalainen eikä ollut sitä palveluksen aikana

x = verosopimus sallii verottamisen Suomessa
 – = verosopimuksen mukaan verotetaan vain asuinvaltossa

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 1) 4)	–	–	–
Azerbaidžan, Belgia, Georgia, Israel, Kirgistan 12), Makedonia 12), Malta, Moldova, Romania, Slovakia, Tsekki, Ukraina, Singapore, Valko-Venäjä	x 5)	x	x	–
Bosnia-Herzegovina, Irlanti, Itävalta, Kiina, 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	–
Arabiemiirait, Argentiina, Brasilia, Britannia, Filippiinit, Indonesia, Intia, Pakistan, Sambia, Thaimaa, Vietnam, Uusi Seelanti, Uzbekistan	x 5)	x	x	x
Espanja, Puola, Tansania	x 1) 3)	–	–	–
Latvia, Liettua, Viro	x 5)	x	x 6)	x
Meksiko	x 5)	x 9)	x 9)	–
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.

Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	28	15 ⁴⁾
Intia, Indien, India 59/84, 106/99	15	15	28	20 ⁶⁾
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⁾
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98	10	10	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, Cypem, 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, 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 26/79	15	0 (10 %)	0	10 ¹⁾
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 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, Slovakiem, 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	10	0 (20 %)	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
Tšekki, 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 4.1.2010

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalteit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppbärs 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) 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
- 3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävistä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalteista skatt 15 % för biografilm, 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 film-royaltier tax 10 % on literary, scientific, artistic and film royalties
- 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
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi, ks. Intian osalta vuoden 1997 pöytäkirjan artikla V, SopS 106/99 i vissa fall är skatten mindre, för Indiens del se artikel V i protokollet för 1997, FördrS 106/99 a lower tax in certain cases, as for India see article V in protocol 1997
- 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
- 8) katso lisäedellytykset sopimuksesta se tilläggsförutsättningarna 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) 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
- 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
- 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 the 10 % is calculated on the total voting stock
- 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 % uutistoimistorojalteista ja 5 % taiteellisesta rojalteista tekijälle tai tämän perinnönsaajalle skatt 10 % på industriella royaltier, 3 % på nyhetsbyrå-royaltier 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
- 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 erälle emo-tytärtyhtiöille 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 pensionfunds (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) 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

Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin: Alankomaiden Antillit, Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama-saaret, Bahrain, Belize, Cayman-saari, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlandi, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Kypros, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytasaaret, 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, Bahamaöarna, Bahrain, Belize, Cayman-öarna, Channel-Islands, Cypem, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Nederländska Antillerna, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnönn), Vanuatu.

Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit

Tiedote suomalaiselle suorituksen maksajalle

Verohallinnon julkaisu 280.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 5

Sisältö:

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

1. KUKA ON RAJOITETUSTI VEROVELVOLLINEN

Rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomaiset yhteisöt ja ulkomailla asuvat ulkomaiset kansalaiset. Ulkomaille muuttavasta Suomen kansalaisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen yleensä muuttoa seuraavan neljännnen vuoden alusta. Tarvittaessa lähdeverokortti voidaan hakea verotoimistosta verovelvollisuuden laajuuden selvittämiseksi.

2. LÄHDEVERON MÄÄRÄ JA TULONSAAJAN YKSILÖINTI

Jos rajoitetusti verovelvollinen saa Suomesta osinkoa, korkoa tai rojaltia, maksaja perii tulosta 28 %:n suuruisen lopullisen lähdeveron suorituksen yhteydessä, ellei verosopimus edellytä pienempää veroprosenttia tai ellei tuloa ole vapautettu lähdeverosta.

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisen korot ovat yleensä vapaita Suomen verosta. Lähdeveroa ei peritä korko- rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista. Lähdeverosta vapaita ovat osingot, jotka maksetaan emo- tytäryhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa välittömästi vähintään 10 % maksavan yhtiön pääomasta. Suomen eri maiden kanssa tekemät verosopimukset rajoittavat Suomen verotusoikeutta.

Suomen kansallinen lainsäädäntö, verosopimukset, säästödirektiivi 2003/48/EY, korko- ja rojaltidirektiivi ja emo- tytäryhtiödirektiivi on otettu huomioon lomakkeella Veroh 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 Veroh 6214b mukaisia lähdeveroprosentteja vain, jos tulonsaaja esittää maksajalle selvityksen verosopimuksen soveltamisedellytysten täyttymisestä ja antaa yksilöintiään varten tarvittavat tiedot (ns. yksilöintitiedot). Luonnollisen henkilön tulee ilmoittaa maksajalle asuinvaltion, nimen ja osoitteen lisäksi myös syntymäaikansa. Mahdollinen asuinvaltiosta saatu henkilötunnus tai yritystunnus tulee myös ilmoittaa. Jos maksaja tai maksatusta hoitava tilinhoitajayhteisö tai sen asiamies ei ennen suorituksen maksamista saa tietoa tulonsaajan nimestä, asuinvaltiosta, osoitteesta sekä luonnollisen henkilön osalta myös syntymäajasta, suorituksesta on perittävä lähdevero 28 %:n suuruisena.

3. ETA-OSINKOJA KOSKEVAT ERITYISTILANTEET

Vuoden 2009 alusta on ETA-alueella (muualla kuin Liechtensteinissa) asuville Suomesta maksettujen osinkojen verotukseen tullut eräitä lievennyksiä lähdeverolakiin (814/2008). ETA-yhteisöillä on mahdollisuus eräin edellytyksin saada osingot Suomesta kokonaan verovapaasti. Luonnollinen henkilö puolestaan voi eräissä tapauksissa vaatia, että Suomi verottaa hänen osinkonsa kuten yleisesti verovelvollisen osingot. Perusedellytys molemmissa tilanteissa on se, että Suomen verosta ei myönnetä täyttä hyvitystä asuinvaltiossa. Edellytyksiä selvitetään seuraavassa tarkemmin.

ETA-osinkoja koskevat muutokset soveltuvat 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

Tuloverolain mukaan yhteisönä pidetään esimerkiksi osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, keskinäistä vakuutusyhtiötä sekä yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä. Yhteisönä pidetään myös suomalaista yhteisöä vastaavaa ulkomaista yhteisöä (tuloverolaki 3 §).

Lähdeverolain uusien säännösten mukaan Euroopan talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuvalle suomalaista yhteisöä vastaavalle yhteisölle maksettavasta osingosta ei suoriteta Suomeen veroa, jos

- osinko olisi suomalaisen yhteisön saamana verovapaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n perusteella¹ ja jos lisäksi
- yhteisö ei tosiasiallisesti saa Suomen veroa kokonaan hyvitettyä asuinvaltiossaan.

Osingonsaajayhteisön on esitettävä Suomessa sellainen selvitys, jonka perusteella pystytään arvioimaan, olisiko osinko verovapaata suomalaiselle yhteisölle maksettuna. Selvityksen voi antaa lomakkeella Veroh 6162e. Lisäksi saajan on esim. lomakkeella Veroh 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 tarvitse periä lähdeveroa. Todistusta 6161e ei välttämättä tarvita, jos maksajalla jo ennestään on 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 Veroh 6162e esitetty selvitys siitä, että Ab on julkisesti noteeraamaton ja kyse ei ole sijoitusomaisuusosakkeista. 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 tosiasiaa 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 tosiasiaa 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 Veroh 6203. Hakemukseen on liitettävä täytettynä 6162e sekä asuinvaltion veroviranomaisen todistus (esimerkiksi lomakkeella Veroh 6161e) siitä, että Suomen lähdeveroa ei kokonaan hyvitetä.

Jos osingot eivät olisi suomalaisen yhteisön saamana aikaisemmin mainitulla tavalla verovapaata tuloa, yllä mainittua ulkomaista yhteisöä koskevaa erityistilannetta ei sovelleta, vaan lähdeveron määrässä noudatetaan verosopimuksen mukaisia lähdeveroprosentteja (lähdeveroprosenteista ks. lomake Veroh 6214b).

¹ Osingot ovat veronalaista tuloa ainoastaan jos,

- osakkeet ovat osingonsaajan sijoitusomaisuutta* eikä kysymys ole emo-tytäryhtiödirektiivin piiriin kuuluvasta, vähintään 10 %:n omistuksesta jakavan yhtiön pääomasta, tai, jos
- julkisesti noteeraamaton eli listaamaton yhtiö saa suomalaiselta listatulta yhtiöltä osinkoa, ja omistusosuus on alle 10 % jakavan yhtiön osakepääomasta. Listatulla yhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joiden osakkeilla käytetään osingonjaosta päätettäessä julkisesti kauppaa säännellyllä ja viranomaisen valvonnassa olevalla markkinalla Suomessa tai ulkomailla (ks. tarkemmin tuloverolain 33a §:n toinen momentti).

* Sijoitusomaisuudella tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 11 §:ssä mainittuja raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten varojen sijoittamiseksi hankkimia arvopapereita

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 (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuva luonnollinen henkilö ei tosiasiassaan 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 (Verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä). Vaatimuksia esitettäneen harvoin, koska verotus yleisesti verovelvollisena tavallisesti ei 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 päättyttyä. Osingonsaajan tulee tehdä vapaamuotoinen hakemus Pääkaupunkiseudun verotoimistolle ja liittää mukaan todistus lomakkeella Veroh 6161e sekä täytettynä lomake Veroh 6203. Jos Pääkaupunkiseudun verotoimisto ei itse ole toimivaltainen ratkaisemaan hakemusta, se toimittaa hakemuksen oikealle yksikölle.

Yleisesti verovelvollisten osinkotulojen verotusta on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 50.08.1.5.2008, Osinkotulojen verotus 2008.

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 Suomeen lähdeveroa 15 %. Osinko on alle 9 % matemaattisesta arvosta ja samalla alle 90 000 euroa. Jos Ragni asuisi 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 asuisi 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. Jos maksajalla tai tilinhoitajayhteisöllä osingon maksuhetkellä on luotettava tieto tulonsaajan verosopimussuhteesta, hallintarekisteriosingosta voidaan yksilöintitietojen puuttuessaakin periä lähdevero 15 %:n suuruisena, ellei kyseinen verosopimus edellytä 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 verosopimussuhteessa 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 Veroh 7809. Tällä vuosi-ilmoituksella suoritustajaksi 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, se saa hakea lomakkeella Veroh 6215a Suomen Verohallinnolta takaisin liikaa tilittämänsä lähdeveron. Oikaisu tapauksissa on tärkeää, että sekä vuosi-ilmoituksessa VEROH 7809 että yhtiökohtaisessa osinkovuosi-ilmoituksessa Veroh 7812 (kohta 25) ilmoitetaan vuoden lopun tilanne eli se paljonko lähdeveroa on jäljellä oikaisun jälkeen.

5. ULKOMAISET YLEISHYÖDYLLISET YHTEISÖT

Euroopan talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuvalle ulkomaiselle yhteisölle maksettavasta tulosta ei suoriteta Suomeen lähdeveroa, jos yhteisön toiminta täyttää tuloverolain yleis-

hyödyllisen yhteisön edellytykset ja tulo olisi suomalaiselle yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloa. 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 pitää lomakkeen Veroh 6214b mukainen lähdevero. Tulon saajan tulee hakea palautusta myöhemmin lomakkeella Veroh 6203 Suomen Verohallinnolta.

6. LÄHDEVERON PALAUTUS

Osingosta liikaa perityn lähdeveron voi maksuvuonna oikaista vain Suomessa toimiva tilinhoitajayhteisö eli se pankki, joka on hoitanut suomalaisen yhtiön jakamien osinkojen maksatuksen. Tarve oikaisuun tulee esille usein siten, että osingonsaaja ottaa ulkomailta yhteyttä oman välittäjäpankkiinsa kautta. Jos perintää ei oikaista maksuvuonna, osingonsaaja voi hakea liikaa suoritettua lähdeveron takaisin Suomen Verohallinnolta osingon maksuvuoden jälkeen. Tällöin käytetään hakemuslomaketta Veroh 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 asiakaskohtaista kestoviitettä.

Peritty vero tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella. Osingon lähdevero ilmoitetaan tunnuksella 39 ja koron 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 löytyvät www.vero.fi – sivuilta, ”Vero-ohjeiden” alakohdasta ”Verotili 2010”. Lähdeveroa ei peritä, jos vero kalenterikuukaudessa on enintään 10 euroa. Maksajan on annettava tulonsaajalle tosite. Ohjeen lopussa on malli tositetta varten.

Rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista on maksajan annettava eri vuosi-ilmoitus (Veroh 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 Veroh 7809. Edellä kohdassa 4 on lisäohjeita hallintarekisteriosinkojen osalta. Ohjeita noudatetaan soveltuvin osin muidenkin osinkojen osalta. Esim. jos maksaja oikaisee 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 yleensä estää 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 lomakkeella Veroh 5050a ja osingon osalta verokorttipohjalla Veroh 5001 -atk.

HAKEMUS SUOMEN LÄHDEVERON PALAUTTAMISEKSI
APPLICATION FOR REFUND OF FINNISH WITHHOLDING TAX

HUOM! 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
☐ mies / male ☐ nainen / female		
Kaikki 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 tosite)
INCOME (enclose receipts and documents to show both income and tax)

Hakemus koskee veroa, joka on peritty The application concerns tax on		☐ osingosta / dividend	☐ palkasta / salary	☐ 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	

VEROH 6203su/e.pdf 1/2 11.2009

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 erillisenä.

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 lähdeveroa 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 liिकासuoritusta Suomen veroviranomaisilta.

Hakemukseen tulee liittää osingon maksua ja lähdeveron perintää osoittava suorituksen maksajan antama tosite. Verohallinto voi tarvittaessa pyytää esittämään koko tositeketjun, mikäli osinko on maksettu usean eri tilinhoitajayhteisön tai omaisuudenhoitajan välittämänä. Muutoin hakemusmenettelyssä noudatetaan yllä mainittuja yhteisiä ohjeita.

Mikäli ETA-talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) 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 rojalit.

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 Yritysverotoimistoon, osoite:

Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Käyntiosoite: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203ab/su 11.2009

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 (except Liechtenstein), 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:

Corporate Tax Office
PO Box 30
FI-00052 VERO
FINLAND
(Street address: Opastinsilta 12 C, Helsinki)

VEROH 6203ab/e 11.2009

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).

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 rajaltituloa lukuunottamatta 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.

Onko lähdevaltiolla verotusoikeus

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.

Kaksoisasujat

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).

Asuinvaltioperiaate 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).

Lähdevaltioperiaate TVL:ssa

Taloudellinen kaksinkertainen verotus

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.

Verosopimuksen suhde sisäiseen lainsäädäntöön

Sopimuksen sitovuus

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.

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.

Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu

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. Pääosaltaan tähän malliin perustuu mm. pohjoismainen verosopimus (SopS 26/96), joka on julkaistu kirjassa Verolait, kohdassa Ve 145. Vuoden 2003 mallisopimus on Suomessa julkaistu esim. teoksessa Verosopimukset 2003. OECD on julkaissut mallisopimusta selvittävän laajennetun kommentaariteoksen ”Model tax convention on income and on capital”. Mallisopimuksesta kommentaareineen on Ruotsissa julkaistu ruotsinkielinen laitos.

Seuraavassa verosopimusten artiklakohtaisessa tarkastelussa noudatetaan Suomen tekemissä verosopimuksissa tavallista, OECD:n mallisopimuksen mukaista artiklajärjestystä. Tarkastelusta ilmenee minkälaisia määräyksiä verosopimukset tavallisesti sisältävät. Palkkatuloa, osinkotuloa, liike-tuloa 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 kansalaisuus-perusteella

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 kansalai-selle Yhdysvalloista maksetun koron ja taiteilijarojaltin. 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.

2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot

Verosopimuksen 2 artiklassa on luettelo niistä sopimusvaltioiden veroista, joita sopimus koskee. Verosopimuksessa oleva verojen luet-telo 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 Suo-messa asuvan henkilön Ruotsissa omistama kiinteistö ja siitä saadut esim. vuokratulot. Eri asia on, että fastighetsskatt voi tulla vähennettä-väksi tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n nojalla. Myöskään esim.

Isossa-Britanniassa kannettavaa 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 sotu-maksua, 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 sitävastoin 28.12.1990 jälkeen allekirjoitetun verosopimuksen verojen 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 lähdeveroL ei koske muita kuin Suomessa yleisesti verovelvollisia.

**Korkotulon
lähdevero**

Jos verosopimus ei koske tiettyä veroa, henkilöltä voidaan Suomessa sopimuksen estämättä kantaa tällainen vero mikäli sen määrittäminen on TVL:n tai VVL:n mukaan mahdollista. Ne verosopimukset, jotka eivät koske kunnallisveroa tai varallisuusveroa, ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmää-

**Poikkeus-
tapauksia**

räyksiä”. Se, että sopimus ei koske varallisuusveroa tai kirkollisveroa, johtuu tavallisesti siitä, että toinen sopimusvaltio ei kanna 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. Esim. Neuvostoliiton sopimuksessa todetaan ”henkilöllä” Neuvostoliitossa tarkoitettavan luonnollisia henkilöitä ja myös oikeushenkilöitä. Venäjällä ja 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.

Käsite, jota ei määritellä

Määritelmiä on 3 artiklan lisäksi joskus sopimuksen muissakin artikloissa. Jos jotain käsitettä ei ole sopimuksessa määritelty, sopimusvaltio tulkitsee käsitettä oman verolainsäädäntönsä edellyttämällä tavalla.

Asianomainen viranomainen

Artikla sisältää myös ”asianomaisen viranomaisen” määritelmän. Suomessa tällä tarkoitetaan valtiovarainministeriötä tai sen valtuuttamaa viranomaista. Asianomaisella 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 verohallituksen toimimaan lähes kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa tarkoitettuna asianomaisena viranomaisena. Valtiovarainministeriö ratkaisee kuitenkin itse periaatteellisesti tai taloudellisesti tärkeät asiat. Lisäksi Valtiovarainministeriö on edelleen asianomainen viranomainen tilanteissa, joissa verosopimuksesta puuttuu valtuutusmahdollisuus.

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 asuminen 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 käytettäväänään pysyvä asunto. Pysyvän asunnon ei tarvitse olla omistusasunto. Riittää, että asunto on pysyvästi verovelvollisen käyttöön varattuna ja että kyse ei ole tilapäisasumuksesta.

Pysyvä asunto

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 elin etujen 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.

Elin etujen keskus

Em. esimerkin kaksoisasuja voi antaa Ruotsissa oleskelun ajaksi asuntonsa Suomesta vuokralle. Kun hänellä tällöin on asunto käytettäväänään 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 pohjoismai-

Esimerkki

nen 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 elinotujensa keskuksen ja siten verosopimuksen mukaisen asuinvaltionsa olevan Suomessa.

Esimerkki

Suomen kansalainen A oleskelee 1.2.2007–30.10.2008 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 tarkoittamassa mielessä 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 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 työntekovaltiossa.

Tilanteet, joissa sopimusvaltiosta olevalla yrityksellä on kiinteä toimipaikka toisessa sopimusvaltiossa, eivät ole kovin yleisiä. Jos liike- tai 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 kuukautta kestävä rakennus- tai asennustoiminta. Nämä maat ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. 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 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 valmistelevaa, kiinteää toimipaikkaa ei muodostu.

Edustaja

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.

Emo- tai tytäryhtiö

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.

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

Kerrostalo- huoneistot

Yhdysvalloissa sijaitsevasta kerrostalohuoneistostaan voidaan verottaa ao. sijaintivaltiossa. Myös Suomi on halunnut verotusoikeuden Suomessa sijaitsevien, irtaimiksi omaisuudeksi katsottavien kerrostalohuoneistojen vuokratuloihin silloinkin, kun tulonsaaja asuu ulkomailla. Tämän vuoksi valtaosaan Suomen tekemistä verosopimuksista on sisällytetty määräys, joka mahdollistaa asunto-osakeyhtiön osakeisiin 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 Etuyhteydessä 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.

Osingon verottamista koskevia sopimusmääräyksiä sovelletaan myös peiteltyyn osingonjakoon. Jos Suomessa esim. verotarkastuksessa todetaan rajoitetusti verovelvollisen saaneen Suomesta peiteltyä osingonjakoa, tästä on aikaisemmin tullut lähettää Helsingin verovirastolle ilmoitus jälkiverotusta varten. Vuoden 1996 alusta peitelty osingonjako on lähdeveron alaista. Ks. tarkempi selvitys luvussa 5.

Peitelty osingonjako

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.

Yhtiöveron hyvitys

13 Artikla

Omaisuuksien 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 sisältyy 13 artiklan 2 kappaleeseen. Verotus sijaintivaltiossa tapahtuu

ao. valtiossa voimassa olevien luovutusvoiton verotusta koskevien säännösten mukaan.

Poikkeuksia

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.

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 myöhemmin tehdään, verotusoikeus ammatinharjoittamisesta saatuu tuloon ratkaistaan artiklan 7 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.

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 rasiteta 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 TVL 77 §:ssä oleva kuuden kuukauden sääntö ovat kaksi eri asiaa. Mekaanikkosäännöllä ratkaistaan se, onko työntekovaltiolla oikeus verottaa palkka. Tätä ratkaisua tehtäessä on vailla merkitystä se, soveltuuko ao. palkkaan Suomessa kuuden kuukauden sääntö vai ei. Kuuden kuukauden sääntö puolestaan ratkaisee ulkomaantyöskentelystä saadan palkan verokohtelun Suomessa. Kuuden kuukauden sääntöä (ks. VeroH julkaisu 273 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 yleensä kalenterivuosittain. Aika lasketaan kuitenkin perättäisiltä 12 kuukaudelta pohjoismaisessa sopimuksessa sekä useimmissa uusissa verosopimuksissa, ks. luvun 4 liitteenä oleva VeroH:n julkaisu 273. 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 merimies tulo verotetaan kuitenkin vain aluksen lippuval-

**Mekaanikko-
sääntö eli
183-päivän-
sääntö**

**Mekaanikko-
sääntö ja kuuden
kuukauden
sääntö ovat
kaksi eri asiaa**

**Merimiehet,
lentoemännät
ym.**

tiössä. 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 lentokone, joka asuu Suomessa, maksaa ko. tulosta veron vain Suomeen. Pohjoismaisessa verosopimuksessa on erityismääräys myös kalastusaluksella työskentelevistä, joiden tulo verotetaan vain tulonsaajan asuinvaltiossa.

Rajakuntalaiset

Pohjoismaiseen verosopimukseen olennaisena osana kuuluvassa pöytäkirjassa on määräyksiä mm rajakuntalaisten verotuksesta. Tietäen edellytyksin rajakuntalaisten verotuksessa poiketaan yleisistä periaatteista ja palkka verotetaan yksinomaan henkilön kotivaltiossa. Poikkeusmääräys koskee vain tilanteita, joissa

- 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 työntekevaltiosta oleva julkisyhteisö) ja
- oleskelee lisäksi säännöllisesti, yleensä vähintään kerran viikossa kotivaltiossa olevassa vakituksessa asunnossaan vähintään 2 päivää. Päivällä tarkoitetaan myös päivän osaa.

Jos kaikki kolme edellytystä täyttyvät, yksinomaan kotivaltio verottaa palkan. Jos taas yksikin edellytyksistä jää täyttymättä, noudatetaan tavanomaisia verotusoikeuden jakosääntöjä.

Työvoiman vuokraus

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan vuokratun työntekijä palkka voidaan aina verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa hän työskentelee 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 työntekevaltiossa tai toimeksiantajalla on siellä kiinteä toimipaikka. Vuokraustilanteessa vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kanna 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 määräämisen 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 työvälineistä 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 suomalaisen työnantajan lukuun työskentelee 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.

Vuokraus ja työskentely ulkomailla

Sisäisen lainsäädännön kapeudesta on johtunut, että aikaisemmin Suomessa ei pelkällä vuokrausperusteella voitu verottaa ulkomailta Suomeen tulevaa työntekijää silloinkaan, kun verosopimus olisi antanut verratamiseen 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.

TVL 10 § ja työvoiman vuokraus

16 Artikla

Johtajanpalkkiot

Verosopimuksen 16 artikla sisältää määräykset johtajanpalkkiosta ja muusta sellaisesta suorituksesta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa toisessa sopimusvaltiossa olevan yhtiön johtokunnan tms. jäsenenä. Tällaiset korvaukset voidaan yleensä verottaa tässä siinä sopimusvaltiossa, jossa ao. yhtiön kotipaikka on. Verosopimus antaa siten esim. Suomelle verotusoikeuden kokouspalkkioon, jonka ulkomailta 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.

Julkisyhteisö työnantajana

Jos taitelijan tai urheilijan esiintyminen tapahtuu julkisyhteisön lukuun, sovelletaan 17 artiklan sijasta julkisoikeudellista palkkatuloa koskevaa 19 artiklaa. Tällä seikalla on usein merkitystä mm. kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän kannalta.

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 VeroH:n julkaisusta 270.

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. Oikeudellisel- ta rakenteeltaan yksityisoikeudellinen oikeushenkilö ei ole sellainen, jota 19 artiklassa tarkoitetaan. Osakeyhtiö on yksityisoikeudellinen oikeushenkilö silloinkin, kun kyseessä on ns. valtioenemmistöinen 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 saamista 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 VeroH:n julkaisusta 278.

Opiskelijat

Valtaosa Suomen tekemistä verosopimuksista ei sisällä opettaja- artiklaa. Tällöin opettajan ja tutkijan palkkatuloon sovelletaan työnantajan riippuen 15 artiklaa tai 19 artiklaa. Eräissä vanhemmissa vero-

Opettajat

sopimuksissa 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 valtiossa veroa ko. toiminnasta saamastaan tulosta. Yleensä huojennus menetetään, jos enimmäisaika ylitetään. Kiinan kanssa tehdyn verosopimuksen mukaan opettaja tai tutkija voi kuitenkin saada verovapauden 3 ensimmäiseltä vuodelta vaikka hän oleskelisi tässä toisessa maassa pidempäänkin.

Huojennusta ei koskaan estä se, että opettaja tai tutkija muuttaa ao. toiseen valtioon perheineen tai muutoin siten, että tästä valtiosta tulee opetustoiminnan ajaksi myös verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Huojennusta ei kuitenkaan saa henkilö, joka muuttaa toiseen valtioon pysyvästi. 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.

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.

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 varallisuusverotuksesta 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 rojaltitulon osalta poistetaan kuitenkin yleensä hyvitysmenetelmällä. Lisäksi Ranskan sopimuksessa hyvitysmenetelmää sovelletaan myös johtajanpalkkioon sekä taiteilijan- ja urheilijanpalkkioon. Eläketuloon ja työntekovaltion julkisyhteisöltä saatuun palkkatuloon sovelletaan yleensä vapautus-

Uusissa sopimuksissa hyvitysmenetelmä

menetelmää myös niiden sopimusten mukaan, joissa hyvitys on päämenetelmänä. Pohjoismainen 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.

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 voidaan 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 sanontajia. 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.”

Joissain verosopimuksissa ei ole erikseen määräystä siitä, miten asuinvaltiossa on meneteltävä tulon suhteen, joka sopimuksen mukaan ”verotetaan vain” lähdevaltiossa.

MenetelmäL 6 §

MenetelmäL 6 §:n perusteella myös tällöin sovelletaan progressioehtoista vapautusmenetelmää.

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.

Eri sanamuotoja, sama tarkoitus

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. Tällaiset 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 elinajan 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 käytettäväksi 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 työtuloa 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 ansiosta.

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 fuusioda tammikuussa 1997 D Oy:öön siten, että B.V. saa suunnatussa osakeannissa 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 syrjintäartikla 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 veroitettu 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 1.1.2010

Verosopimukset löytyvät Valtion säädöstietopankista osoitteesta <http://www.finlex.fi/sopimukset/index.html>. Parhaiten sopimuksen löytää vuosiluvun ja sopimuksen numeron perusteella.

Alankomaat 84/97	Luxemburg 18/83
Amerikan Yhdysvallat 2/91, 3/08	Makedonia 23/02
Arabiemiraattien liitto 90/97	Malesia 16/86
Argentiina 85/96	Malta 82/01
Armenia 120/07	Man-saari 2) 74/08
Australia 26/86	Marokko 8/80
Azerbaizhan 94/06	Meksiko 65/98
Barbados 2) 79/92	Moldova 92/08
Belgia 66/78, 54/97	Norja 26/97, 127/08
Bermuda 87/09	Pakistan 15/96
Brasilia 92/97	Portugali 27/71
Bulgaria 11/86	Puola 26/79, 13/95
Egypti 12/66	Ranska 8/72
Espanja 67/68, 39/74, 109/91	Romania 2/00
Etelä-Afrikka 78/95	Ruotsi 26/97, 127/08
Filippiinit 60/81	Saksa 18/82
Georgia 76/08	Sambia 28/85
Guernsey 2) 21/09	Singapore 115/02
Indonesia 4/89	Slovakia 28/00
Intia 59/84	Slovenia 70/04
Irlanti 88/93	Sri Lanka 20/84
Islanti 26/97, 127/08	Sveitsi 90/93, 92/06
Iso-Britannia 2/70, 31/74, 26/81, 8/87, 2/92, 63/97	Tansania 70/78
Israel 90/98	Tanska (myös Färsaaret) 26/97, 127/08
Italia 55/83	Thaimaa 28/86
Itävalta 18/01	Tsekki 80/95
Japani 43/74, 111/91	Turkki 61/88
Jersey 2) 78/09	Ukraina 82/95
Jugoslavia 1) 60/87	Unkari 51/81
Kanada 2/07	Uusi Seelanti 49/84
Kiina 62/87, 38/98	Uzbekistan 10/99
Kirgistan 14/04	Valko-Venäjä 84/08
Korean Tasavalta 75/81	Venäjä 110/02
Kreikka 58/81	Vietnam 112/02
Latvia 92/93	Viro 96/93
Liettua 94/93	

1) Suomen ja entisen Jugoslavian verosopimusta sovelletaan Suomen ja Kroatian, Suomen ja Serbia ja Montenegron sekä Suomen ja Bosnia-Hertsegovinan välisissä suhteissa. Ulkoasiainministeriön ilmoitus 17.5.1995, SopS 70/2001 ja 75/2005.

2) Tietojenvaihtosopimus + suppea verosopimus.

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.

EU:n sosiaaliturvasäännöksiin muutoksia vuonna 2010

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.

Määräytymisperusteet

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 vakuutuspalkasta. 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 vakuutuspalkasta.

Työnantaja maksaa palkasta st- maksun, jos työntekijä on SVL:n mukaan Suomessa vakuutettu. Jos palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, maksuperuste on vakuutuspalkka. Jos työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen, maksuperuste on lähdeverolain mukainen palkka.

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.

Vähennyskelpoisuus

Työnantaja saa vähentää tulon hankintaan liittyvien, maksamiensa palkkojen perusteella suorittamansa työnantajan st-maksut. Vakuutetun sv-maksu ei sitä vastoin ole ollut vakuutetun verotuksessa vähen-

nyskelpoinen. 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 tulonhankkimiskuluina ja sen vuoksi työntekijä saa vähentää ne verotuksessa silloinkin, kun asianomainen palkka on Suomessa verovapaa kuuden kuukauden säännön nojalla. Työntekijällä on oikeus vähentää myös ulkomailla maksamansa eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

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**

Eräässä 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.

Vakuutetun sh- ja pr-maksu

Vakuutetun maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa VEROH: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 EY:n sosiaaliturva-asetus 1408/71 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 tullut turvapaikan hakija ei asu Suomessa hakemuksen käsittelyaikana.

Ulkomailla tilapäisesti oleskelevat Suomen kansalaiset ovat Suomessa asuvia yhden vuoden ajan Suomesta lähdöstä lukien. 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 yksityis palvelija. Jos suomalainen julkisyhteisö maksaa palkkaa ulkomailla työskentelevälle ulkomaan kansalaiselle, työntekijää voidaan pitää Suomessa asuvana esim. sillä perusteella että hän on virkasuhteessa työnantajaan.

Yleisesti verovelvolliset

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 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 palkansaaaja 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.

**Ulkomailta saatu
palkka ja eläke**

Suomessa asuva Suomen kansalainen työskentelee Suomessa ulkomaisen työnantajan palveluksessa. Palkka verotetaan Suomessa normaaliin tapaan ja myös tästä tulosta määrätään sh- ja pr-maksu.

Esimerkki 1

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.

Esimerkki 2

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 voi joskus estää sh-maksun määräämisen EU/ETA-maasta saadusta eläkkeestä. Asetuksella on tällainen vaikutus, jos Suomessa asuvalla henkilöllä tosiasiallisesti ei vero-vuonna ole Suomesta mitään ansiotuloa. EY:n tuomioistuin on antanut asiaa koskevan ratkaisun C-389-99, Sulo Rundgren, toukokuussa 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 EY:n sosiaaliturva-asetus ensimmäisen kerran sitoi Suomea ETA-sopimuksen kautta. Asetus 1408/71 edellyttää kuitenkin, että Suomessa eläkeläiselle määrättävä sh-maksu ei ole suurempi kuin Suomen eläke. Asetus edellyttää myös sitä, että henkilö ei samojen etujen saamiseksi joudu maksamaan maksuja kahdessa maassa. Ks. oikeuskäytäntöä-osioista tekstiä myös tuomion C-50/05 Nikula kohdalla.

**– Sulo Rundgren
C-389-99**

Rajoitetusti verovelvolliset

Vuonna 2004 voimaantulleet SVL:n muutokset aiheuttivat sen, että vakuutetun sv-maksu peritään myös rajoitetusti verovelvollisilta työntekijöitä, jos he ovat Suomessa SVL:n mukaan vakuutettuja. Maksuvelvollisuus (sh-maksu) voi koskea myös Suomesta eläkettä saavaa rajoitetusti verovelvollista, jos Suomi asetuksen 1408/71 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 rajoitetusti 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 ulkomailla 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 perusteella vastaa henkilön sairauskulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle (SVL 18 luku 6 §). Kun muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, maksu voidaan määrätä vain ETA-/Sveitsi-alueella asuvalle ja silloinkin vain edellyttäen että Suomi vastaa sairauskulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle (henkilö saanut todistuksen lomakkeella E121). Kun rajoitetusti verovelvollisen eläkkeitä vuodesta 2006 alkaen verotetaan progressiivisesti, on usein mahdollista että sairaanhoitomaksuakaan kuitenkaan ei määrätä koska tulo ei nouse kunnallisverotuksessa verotettavaan määrään.

Työnantajan st-maksu

St-maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa VEROH: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 (vakuutuspalkasta). 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 tuloon 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 suoritetusta 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 1986/583). 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

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.

Ulkomaiset edustustot

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 työntekevaltiosta tai

kotivaltioistaan. Ilman sopimuksia voi syntyä tilanteita, joissa henkilö ei enää ole vakuutettu kotivaltiossa ja joissa hän lisäksi erityisten ns. odotusaikojen vuoksi ei saa sosiaaliturvaa myöskään työntekevaltiosta. Etuisuuksia koskevien määräysten lisäksi sopimuksissa ratkaistaan, suoritetaanko sosiaaliturvamaksut työntekevaltiossa vai kotivaltiossa. Työeläke-, tapaturma- ja työttömyysvakuutusmaksujen lisäksi sosiaaliturvasopimukset koskevat Suomessa yleensä myös työnantajan st-maksua ja vakuutetun sv-maksua.

**Sosiaaliturva-
sopimusten
suhde EY:n
sosiaaliturva-
asetukseen
1408/71**

Suomella on kahdenkeskinen sosiaaliturvasopimus seuraavien maiden kanssa: Amerikan Yhdysvallat, Australia (lähinnä eläkesopimus), Chile (lähinnä eläkesopimus), Espanja, Iso-Britannia, Israel, Itävalta, Kanada (erillinen sopimus Quebecin kanssa), Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Saksa, Sveitsi ja Viro. Lisäksi Pohjoismaiden välillä on voimassa monenkeskinen sosiaaliturvasopimus. Useimpien näiden sopimusten merkitys on oleellisesti vähentynyt sen vuoksi, että Suomea EU-maana sitoo EY:n sosiaaliturva-asetus 1408/71. Sosiaaliturva-asetus ohittaa EU/ETA-valtioiden kanssa tehdyt sosiaaliturvasopimukset sikäli kuin kyse on EU/ETA-maissa asuvien sosiaaliturvasta ja sen maksuista. Erityissopimuksesta johtuen EY:n sosiaaliturva-asetusta sovelletaan kesästä 2003 alkaen myös Sveitsin kansalaisiin, vaikka Sveitsi ei ole EU/ETA-valtio.

**– suhde vero-
sopimukseen**

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 työntekevaltiossa 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.

**– joskus maksut,
mutta ei veroja,
tai päinvastoin**

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 verotusoikeus tuloon kuuluu toiselle valtiolle.

Esimerkki 1

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), hän on jäljempänä selvitettävän EY:n sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 mukaan vakuutettu Ruotsissa eikä sosiaaliturvaa koskevia maksuja makseta Suomessa.

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 lähtökohdaisesti 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 tietyin edellytyksin vakuutettuna kotivaltiossaan. Työntekijä on lähetetty myös, jos hänet palkataan toiseen valtioon lähettämistä varten. Sitä vastoin työntekovaltiosta palkattua työntekijää ei pidetä lähetettynä. Esimerkiksi asetuksen 1408/71 mukaan työntekijä säilyy kotivaltion vakuutuksessa, jos hänet on lähetetty toiseen EU/ETA-maahan enintään 12 kuukaudeksi. Asetus 1408/71 korvataan vuonna 2010 uudella asetuksella 883/04, jossa lähetettyjen työntekijöiden aikaraja on 24 kuukautta.

Lähetetyt työntekijät

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.

Lähetetyn työntekijän todistukset

Suomeen tulevat lähetetyt työntekijät saavat vastaavanlaisen todistuksen toimivaltaiselta viranomaiselta kotivaltionsa. Ulkomaisella työntekijällä voi joskus ns. emo-tytär-yhtiötilanteissa olla lähetetyn työntekijän todistus sellaistaikin Suomessa tehtävää työtä varten, jossa

– konserni-tilanteet

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. Sopimustekstit muiden kuin Asetuksen 1408/71 osalta ovat luvun liitteenä siltä osin, kuin niillä on merkitystä Suomessa toimitettavan verotuksen kannalta.

EY:n sosiaaliturva-asetus (Neuvoston asetus 1408/71 ja toimeenpanoasetus 574/72)

EU/ETA-valtion kansalainen säilyy vakuutettuna kotivaltiossaan, jos hänet on lähetetty työskentelemään toiseen EU/ETA-maahan enintään 12 kuukaudeksi. Lähettämisaikaa voidaan jatkaa 12 kuukaudella, jos työskentelyvaltion viranomaiset antavat tähän suostumuksensa. 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 tai jatkotodistuslomake E102). Valtion ja julkisyhteisön palveluksessa toiseen EU/ETA-maahan lähetetyt säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina riippumatta työskentelyn kestosta. Ammatinharjoittajat ovat vakuutettuja asuinvaltiossaan ellei työ toisessa valtiossa ylitä 12 kk. Merimiehet ovat yleensä vakuutettuja siinä valtiossa, jonka lipun alla alus purjehtii. Erityismääräyksiä on useassa valtiossa työskentelevien ryhmien, mm. kuljetusliikkeen matkustavan henkilökunnan osalta.

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, Tsekki, Unkari ja Viro. ETA-maita ovat: Islanti, Norja ja Liechtenstein. Asetusta 1408/71 sovelletaan kesästä 2003 alkaen myös Sveitsin kanssa.

Suomi ja Saksa (SopS 62/81)

Suomen ja Saksan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan toiseen sopimusvaltioon työskentelemään lähetetty henkilö, kuten myös itsenäinen ammatinharjoittaja säilyy lähtövaltiossa vakuutettuna 12 ensimmäistä kk. Asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella aikaa voidaan yksittäistapauksessa pidentää. Aikarajasta riippumatta

merimiehet ovat vakuutettuja siinä sopimusvaltiossa, jonka lipun alla alus liikennöi. Valtion tai julkisyhteisön palveluksessa olevat tämän valtion kansalaiset säilyvät aikarajatta tässä valtiossa vakuutettuina myös työskennellessään toisessa sopimusvaltiossa.

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.

**Pohjoismaat
(SopS 136/2004)**

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 suotsalainen julkisyhteisö. Kun tällainen työntekijä ei ole sosiaaliturvasopimuksen tarkoittamalla tavalla lähetetty, hän on vakuutettu työntekevaltiossa Ruotsissa. Suomessa ei määrätä vakuutetun sv-maksua ko. tulon perusteella.

Esimerkki

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. Aika 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)**

Suomi ja Espanja (SopS 38/87)

Suomen ja Espanjan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan toiseen sopimusvaltioon työskentelemään lähetetyt henkilöt säilyvät lähettäjävaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan pidentää 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 Kanada (SopS 6/88 ja 98/96)

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.

Sopimus ei koske sv-maksua.

Suomi ja Quebec (SopS 6/88)

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 Luxemburg (SopS 26/91)

Suomen ja Luxemburgin välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 24 kk. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Julkisyhteisön toisen sopimusvaltion alueelle lähettämät säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina aikarajatta. Aluksessa muutoin kuin tilapäisesti työskentelevät ovat vakuutettuja aluksen lippuvaltiossa.

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.

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 86/92)

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.

Suomen ja Viron välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt henkilöt säilyvät lähtövaltion vakuutuksessa, jos työskentely toisessa valtiossa kestää enintään 3 vuotta. Jos kuljetusyritys toimii kummankin valtion alueella, sen matkustava henkilökunta kuuluu yrityksen kotivaltion vakuutukseen. Merimiehet kuuluvat yleensä aluksen lippumaan vakuutukseen. Valtion tai muun julkisyhteisön lähettämät säilyvät lähtövaltion vakuutuksessa, jos ovat lähtövaltion kansalaisia. Päätoimiset opiskelijat tai ammatillisessa koulutuksessa toisessa valtiossa olevat säilyvät yleensä lähtömaan vakuutuksessa.

Suomi ja Viro
SopS 70/97

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 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 Latvia
SopS 35/2000

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.

Suomi ja Liettua
SopS 52/2001

Chilen kanssa tehty sosiaaliturvasopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Suomesta eläkettä saava asuu Chilessä, hän voi saada Kelasta todistuksen, joka oikeuttaa Chilessä sairaanhoitoon. Jos Chilestä tule-

Suomi ja Chile
SopS 98/2007

valla 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 kel-maksua.

Suomi ja Australia 36/2009

Sopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Australiasta tulevalla 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 kel-maksua.

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 tuomioistuin 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 vastaavuuksisesti 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 ammatinharjoittajiin 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.)

Etusivu » Vero-ohjeet » Kansainväliset tilanteet

St- ja sv-maksut sekä tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely 2010

Vakuutetun sairausvakuutusmaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa

jm/pm 1.1.2010

sv-maksu= vakuutetun sairausvakuutusmaksu (= päivärahamaksu + sairaanhoitomaksu)
st-maksu= työnantajan sosiaaliturvamaksu

kausiveroilmoitus (Veroh 4001)
vuosi-ilmoituksen yhteenveto ja erittely (Veroh 7801)
vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista (Veroh 7809)

yleisesti verovelvollinen = verotuksellisesti Suomessa asuva, saa verokortin.
rajoitetusti verovelvollinen = esim. ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen, saa lähdeverokortin. Jos ulkomaalainen tulee Suomeen enintään 6 kuukaudeksi, 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. **Verohallinnon julkaisussa 275** (Ulkomaille 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 (2,40 % vuonna 2010) vahvistetaan Verohallinnon päätöksellä. 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 koskevissa verohallinnon lomakkeissa ja ilmoituksissa aina huomioitava/ilmoitettava vakuutuspalkka.

A.1 Maksamis- ja vuosi-ilmoitusmenettely, kun suomalainen yritys maksaa 6 kuukauden säännön alaisen palkan

Ennakonpidätys ja st-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus

Kohta 601

Vakuutuspalkka

http://www.vero.fi/print.asp?article=8716&language=FIN&domain=VERO_MAIN&p... 23.2.2010

	Kohta 602	Toimitettu minipidätys*
	Kohta 609	Vakuutuspalkka*
	Kohta 610	St-maksu vakuutuspalkasta
vuosi-ilmoitus	Kohta 14	Ilmoitetaan palkka* / suorituslaji 5
Veroh 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 Veroh 5053 täyttämisen yhteydessä. Tämä lomake tulee aina täyttää, jos 6 kuukauden sääntöä sovelletaan jo ennakoperintävaiheessa. 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 ulkomaantyössä 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 Veroh 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 Veroh 7801 tietojen perusteella verotoimisto määrää työntekijälle sv-maksun lopullisessa verotuksessa.

Huom! Verohallinnon lomakkeilla ja ilmoituksilla suomalainen työnantaja merkitsee oman nimensä, Y-tunnuksensa ja yhteystietonsa kohtaan: "maksaja", vaikka tosiasiaa palkanmaksaja onkin ulkomaalainen yritys.

St-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliiviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 601	Vakuutuspalkka*
	Kohta 609	Vakuutuspalkka*
	Kohta 610	St-maksu*
vuosi-ilmoitus	Kohta 14	Ilmoitetaan palkka* / suorituslaji 5
Veroh 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 lähetäneen 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. Lähetettävän 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.

Ennakkopidätys ja st-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605	Ilmoitetaan palkka**
	Kohta 606	Toimitettu minipidätys**
	Kohta 609	Ilmoitetaan palkka**
	Kohta 610	St-maksu**
R-vuosi-ilmoitus	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6
Veroh 7809	Kohdat 17-22	Täytetään normaaliin tapaan
	Kohta 23	Ilmoitetaan vakuutuslasku, jos määriteltä
	Kohta 24	Peritty sv-maksu**

**St-maksu ja sv-maksu vakuutuslaskusta, palkkana ilmoitetaan vakuutuslasku.

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 tosiasiaa palkanmaksaja onkin ulkomaalainen yritys.

St-maksu maksetaan verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605	Ilmoitetaan palkka**
	Kohta 609	Ilmoitetaan palkka**
	Kohta 610	St-maksu**
R-vuosi-ilmoitus	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on A8
Veroh 7809	Kohta 23	Vakuutuslasku

**St-maksu maksetaan vakuutuslaskusta ja palkkoina huomioidaan vakuutuslasku.

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 E 101. Verohallinnon julkaisussa 277 "**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 verotilille viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä. Maksettaessa käytetään asiakaskohtaista verotiliviitettä.

kausiveroilmoitus	Kohta 605	Ilmoitetaan lähdeveron alainen palkka
	Kohta 606	Peritty lähdevero
	Kohta 609	St-maksu lähdeveron alaisesta palkasta
	Kohta 610	St-maksu
R-vuosi-ilmoitus	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6
	Kohdat 17-21	Täytetään normaaliin tapaan
Veroh 7809	Kohta 24	Lähdeveron alaisesta palkasta peritty sv-maksu

D. Työskentely Suomessa ja menettely, kun ulkomailta Suomeen tullut 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 E 101. Verohallinnon julkaisussa 277 "**Ulkomailta Suomeen tulevan verotus**" on selvitetty poikkeavia maksuvelvollisuuksia merimiesten, lentohenkilöstön, kuljetusliikkeen henkilöstön ja USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Chilestä tai Israelista tulevien osalta.

Vuonna 2010 – 2011 koulutus -vuonna Suomessa on toteutettu kolme maksuttomaa koulutusta, josta kahden (koulutusohjelma 1 ja 2) maksu on suoritettava koulutuksen päätyttyä. Koulutusohjelmassa 3 koulutus on maksuton, mutta koulutuksen päätyttyä koulutuksen suorittaneilla on mahdollisuus maksaa koulutuksen maksu, jos he haluavat saada koulutuksen jälkeisen koulutuksen.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

	võtte-maksu ep. maks	võtte-maksu ep. maks	võtte-maksu per. maks
MAKSU NÄYKÄN TÄHTEKESKUSE	1000 euroa	1000 euroa	1000 euroa

5.1 Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

5.2 Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

5.3 Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

Koulutusohjelmien 1 ja 2 maksu on 1000 euroa. Koulutusohjelmien 3 maksu on 1000 euroa.

**Ulkomailta suomalaisen yrityksen palvelukseen tuleva palkansaaja/
Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus alkaen 1.1. 2010**

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 E 101

Poikkeusryhmät sotun ja saven osalta:

Vaikka työntekijä ei tulekaan Suomeen, on työntekijän kotimaasta saadun todistuksen 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.
- EU/ETA/Sveitsi-alueella asuva työntekijä työskentelee vähintään 4 kk suomalaisen lentoyhtiön lentävänä henkilökuntana. Muualla asuvan osalta maksuja ei makseta aikarajasta riippumatta.
- EU/ETA/Sveitsi-alueella asuva työntekijä työskentelee suomalaisen kuljetusliikkeen matkustavana henkilökuntana vähintään 4 kk eikä aja ajoja pääasiassa asuinvaltiossaan.

Esim. au pairit ja harjoittelijat

Jos ulkomailta tulevan au pair -työntekijän tai harjoittelijan tms. työansio on alle 1052 €/kk ~~tai~~ työaika alle 18 tuntia/viikko, ei sotu- eikä sava-maksua. Työntekijä ei pääse Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, ellei 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, Portugal, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Tanska, Tsekki, Unkari ja Viro

ETA-maat:

Islanti, Liechtenstein ja Norja.

8. ELINKEINOVEROTUS

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 kiinteä toimipaikka, jonka tuloon kiinteän toimipaikan sijaintivaltioilla on verotusoikeus.

Yritykselle voi syntyä ulkomaille kiinteä toimipaikka esimerkiksi kone- ja laitetuotteiden yhteydessä. Myös rakennusyritysten 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 huomattavasti sivuliikkeen aloituskustannuksia suuremmiksi. Etuna on muun muassa mahdollisuus hyödyntää sijaintimaan mahdollisia huojuennussäännöksiä ja tukijärjestelmiä.

Toimintaa voi harjoittaa toisessa valtiossa myös esimerkiksi olemalla yhtiömiehenä toisessa valtiossa olevassa yhtymässä. Ulkomaisen yhtiömiehen verotuksesta Suomessa ks. luku Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo, Yhtymän osakkaat.

Eurooppayhtiön säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY n:o 2157/2001, jäljempänä eurooppayhtiöasetus) mukaan 8.10.2004 lähtien on ollut mahdollista perustaa ja rekisteröidä uutena eurooppalaisena yhtiömuotona eurooppayhtiöitä (Societas Europaea, asetuksessa yhtiöstä käytetään lyhennettä SE). Suomessa on säädetty kansallinen eurooppayhtiölaki (13.8.2004/742), joka tuli voimaan 8.10.2004.

Eurooppayhtiö

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 jäsen-

valtioiden julkisia osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä. Tietoa eurooppayhtiön rekisteröinnistä saa Patentti- ja rekisterihallitukselta www.prh.fi.

Eurooppayhtiöiden verokohtelusta on otettu erityisiä säännöksiä sekä tuloverolakiin että elinkeinoverolakiin ja nämä säännökset ovat tulleet sovellettavaksi 1.1.2006 alkaen. 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 8a §: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 52a-52f §:ssä olevia yritysjärjestelysäännöksiä sovelletaan myös silloin, kun eurooppayhtiö on osallisena yritysjärjestelyssä. Eurooppayhtiön kotipaikan siirron verokohtelusta on otettu oma erityissäännöksensä EVL 52g §: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 ulko-

maisena 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 tuloksi 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 tuloksi.

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 liike tulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että liiketoimintaa on tässä toisessa valtiossa harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa yritystä voidaan verottaa vain siitä osasta liike tuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Yrityksen kotivaltiossa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistulona. Kaksinkertainen verotus poistetaan kotivaltiossa verosopimusten nojalla hyvitys- tai vapautusmenetelmää käytäen.

Joskus yritys harjoittaa ulkomailla toimintaa valtiossa, jonka kanssa kotivaltiolle 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.

Tytäryhtiö

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 tappiolisen tytäryhtiön vaikutusta emoyhtiön verotukseen.

Yhteisyritykset

Esimerkiksi Venäjälle sekä Viroon ja muihin Baltian maihin perustettuja ns. yhteisyrityksiä käsitellään verotuksessa yleensä suomalaisen yritysten ulkomaisina tytäryrityksinä, jos yhteisyritys on yhteisöön rinnastettavissa ja sitä verotetaan sijaintivaltiossa. Suomen verotuksen piiriin voi kuitenkin tulla näiden yritysten voitontjako.

Kurssivoitot ja -tappiot

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 tulona tai vähennyskelpoista meno.

Velkojen kurssitappiot voidaan verotuksessa vähentää joko sen vuoden kuluna, jolloin kurssi on muuttunut tai verovelvollisen vaatimuksesta jonkin myöhemmän vuoden kuluna. Tappio on vähennettävä 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.

Kurssivoitot ja -tappiot ennen 1.1.2009

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 jaksoitus verotuksessa vastaa näin ollen niiden kohtelua kirjanpidossa riippumatta siitä, laatiiko verovelvollinen tilinpäätöksensä kirjanpitolain vai IFRS-standardien mukaisesti.

Kurssivoitot ja -tappiot 1.1.2009 alkaen

Jos edellä tarkoitettua velkaa tai saamista suojaa valuuttakurssimuutoksilta termiinisopimus 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.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen

TVL 13a § ja OECD:n malliverosopimus

Kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy TVL 13a §:ään (1549/95). Säännös vastaa asiasisällöltään entistä VerL 60 §:ää, joka on kumottu lailla 1554/95.

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 liike-tulo voitaisiin

verottaa Suomen lainsäädännön mukaan ilman kiinteän toimipaikan muodostumista. Kiinteän toimipaikan määrittäminen tapahtuu yksinomaan TVL 13a §: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 13a §

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 13a §:n sisältämä luettelo on esimerkkiluettelo, joka ei ole tyhjentävä. TVL 13a §:n säännöksestä puuttuu myös malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa oleva avustavia tai valmistelevia toimia pois sulkeva ns. negatiivinen lista. Näin ollen TVL 13a §:n soveltamisala on laajempi kuin malliverosopimuksen 5 artiklan. Tällä on merkitystä 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. Erityisesti kiinteänä toimipaikkana pidetään 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. Jotta yritykselle voisi ylipäätään syntyä kiinteä toimipaikka, siltä edellytetään erillisen liikepaikan olemassaoloa. Lisäksi edellytetään, että liikepaikka on olemassa riittävän pysyvästi, ja että yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan tästä liikepaikasta käsin. Esimerkkiluettelossa mainitut ilmaisut ovat kiinteitä toimi-

paikkoja vain silloin, kun ne täyttävät 5 artiklan 1 kappaleessa esitetyt vaatimukset. Suomen tekemissä verosopimuksissa on vähäisiä 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 suoritettua yritysjärjestelyn kautta. Lisäksi Eurooppayhtiölle voi muodostua Suomeen kiinteä toimipaikka sen seurauksena, että se siirtää kotipaikkaansa Suomesta toiseen valtioon EVL 52g §: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.

Eurooppayhtiöt ja kiinteä toimipaikka

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.

Sähköinen kaupankäynti

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. Kom-

mentaarin 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 tuottavalle yritykselle ja saa vuokrauksesta 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 tarkoitetusta ulkomaisen yhteisön täältä saamasta tulosta. Oikeuskirjallisuudessa on myös katsottu, että esimerkiksi TVL 13a §: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 verosopimuksissa jo 6 kuukautta kestävä rakennus- yms. projekti muodostaa kiinteän toimipaikan.

Kesto yli 6/12 kuukautta

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.

Viro

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, työpaikkojen 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.

Venäjä

Suomen ja Venäjän verosopimukseen liittyvän pöytäkirjan (3.12.2002/1039) mukaan ennen 1 päivää tammikuuta 2003 alkavaan rakennus-, kokoonpano- tai asennustoimintaan, jota sopimusvaltiossa asuva henkilö harjoittaa toisessa sopimusvaltiossa, sovelletaan edelleen Suomen ja Neuvostoliiton välisen verosopimuksen 4 artiklan 2 kappaletta, 11 artiklan 2 kappaaleen a-kohtaa sekä sopimukseen liittyvän pöytäkirjan 1 kappaletta.

Toiminnan katsotaan yleensä alkavan siitä, kun työn valmistelu kohdemaassa on aloitettu. Työn katsotaan päättyneen, kun työ on

Urakan keston laskeminen

valmistunut tai työstä on lopullisesti luovuttu. Pääsääntöisesti työmaan kesto aikaan 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 suoritettut 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 pillkotaan useaan osaan, voidaan kesto aikaa tarkastella yhtenä kokonaisuutena.

Pääurakoitsijan toiminnan kestoa arvioitaessa otetaan huomioon myös aika, jossa pääurakoitsija hoitaa toiminnan alihankintana aliurakoitsijan 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 välittömästi 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.

Suunnittelu-, valvonta- yms. työ

Rakennushankkeeseen katsotaan kuuluvan myös sen yhteydessä kohdemaassa harjoitettu suunnittelu, valvonta, neuvonta tai muu avustava henkilöstöpanos. Jos suunnittelu- tai johtotyön kuitenkin suorittaa joku muu kuin varsinaisen rakennustyön tekijä, niitä ei lueta rakennushankkeen keston.

Rakennusyhteenliittymä

TVL 4.2 §:ssä säädetään ns. rakennusyhteenliittymästä. Säännöksen mukaan yhtymänä ei pidetä sellaista kahden tai useamman elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen rinnastettavan työn suorittaminen. Rakennusyhteenliittymiä käytetään myös ulkomailla tapahtuvien rakennustöiden suorittamiseen. Rakennusyhteenliittymän tarkoituksena on tietyn ennalta sovitun rakennustyön suorittaminen. Yhteenliittymä on toisin sanoen muodostettu projektiluonteista rakentamista varten. Rakennuskohteen laajuudelle tai kestolle ei ole asetettu rajoituksia. Rakennusyhteenliitty-

män toteuttama työ voi olla useidenkin vuosien mittainen. Yhteenliittymänä käsitteleminen edellyttää, että yhteenliittymää ei ole muodostettu ulkomailla itsenäiseksi juridiseksi yksiköksi.

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 rakennetavaan kongressipalatsiin.

Yhteenliittymän osakkaita verotetaan kuin ne olisivat itsenäisesti toteuttamassa rakennusprojektiä. 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.).

Rakennusyhteenliittymän osakkaat

Valmistelevat ja avustavat toiminnot

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleessa luetellaan toimintoja, joiden ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, vaikka niitä harjoitetaan kiinteästä liikepaikasta käsin. Nämä ovat luonteeltaan lähinnä valmistelevia ja avustavia toimintoja. Kiinteänä toimipaikkana ei pidetä:

- a) järjestelyjä, jotka on tarkoitettu ainoastaan yritykselle kuuluvien tavaroiden varastoinnista, näytteillä pitämisestä tai luovuttamista varten;
- b) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämisestä ainoastaan varastoinnista, näytteillä pitämisestä tai luovuttamista varten;
- c) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämisestä ainoastaan toisen yrityksen toimesta tapahtuvaa muokkaamista tai jalostamista varten;
- d) kiinteän liikepaikan pitämisestä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle.

Myöskään kiinteän liikepaikan pitäminen ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi ei muodosta kiinteää 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 kokonaisar-

vion perusteella pitää liiketoimintaa valmistelevana tai avustavan toimintana.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleen sisältämä valmistelevia ja avustavia toimintoja koskeva ns. negatiivinen lista on myös luonteeltaan esimerkkiluettelo niistä tapauksista, joiden ei voida katsoa muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä, koska muukin valmisteleva ja avustava toiminta ei muodosta yritykselle kiinteää toimipaikkaa. Itse asiassa tämä 5 artiklan 4 kappaleen e-alakohdassa oleva negatiivisen listan laajennus rajoittaa merkittävästi kiinteän toimipaikan yleistä määritelmää. 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 kommentaarissa pidetään kiinteää liikepaikkaa, jonka tehtävänä on johtaa yritystä taikka sen osaa (esimerkiksi tilanne, jossa monikansallisen yrityksen johtamistoiminnot on alueellistettu maantieteellisiin johtamiskeskuksiin, tällöin alueellisen johtamiskeskuksen muodostama kiinteä liikepaikka on kiinteä toimipaikka) esimerkkinä toiminnasta, jonka ei katsota olevan vain avustavaa tai valmistelevaa. 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 kerääminen

Tietojen keräämiseen voi liittyä esimerkiksi kyselyjen vastaanottamista ja yhtiön goodwillin ylläpitoa ja kehittämistä. Oikeuskäytännössä on luonteeltaan avustavana toimintana pidetty esimerkiksi uutisjärjestön perustamaa toimistoa, jossa työskentelevän toimittajan tehtävänä

oli kerätä uutisia Suomesta edelleen lähetettäväksi järjestön pääkonttoriin (KHO 1984/5120, ei julk.).

Jos toimintaan sisältyy myös yhtiön tavarain 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 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, vastaanottanut tilauksia asiakailta, ei välittänyt niitä eikä muutenkaan osallistunut tuotteiden myyntiin ja jakeluun. (KVL 12/2001).

Tilausten vastaanottaminen

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).

Johtopaikka on kiinteä toimipaikka

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.

Määräämisvalta toisessa yrityksessä

Edustajat

Yrityksen epäitsenäinen edustaja, jolla on valtuutus solmia sopimuksia yrityksen nimissä ja joka tätä valtuutustaan sijaintimaassaan tavanomaisesti käyttää, muodostaa kiinteän toimipaikan. Epäitsenäisenä edustajana voi olla luonnollinen henkilö tai yhtiö. Yrityksen ja epäitsenäisen edustajan välissä suhteessa voi olla kyse työsuhteesta

Epäitsenäinen edustaja

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 valmistelevaan 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 päättävävaltaa solmia sopimuksia. Valtuuden on katsottu olevan olemassa, jos sen puuttumista ei ole pystytty esittämään.

Itsenäinen edustaja

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 edustastaan 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 alaisista, ei tällöin voida puhua toiminnan itsenäisyydestä. Toinen itsenäisyyden arvioinnissa tärkeä kriteeri on liiketoimintariskin jakautuminen edustajan ja yrityksen välillä. Itsenäisen edustajan toimintaan liittyy vastuu oman liiketoiminnan riskeistä.

Ammattitoiminta

Itsenäinen toiminta

Ammattitoiminnasta saadusta tulosta verotetaan pääsääntöisesti vain ammatinharjoittajan asuinvaltiossa. Ammatinharjoittamisena pidetään esimerkiksi itsenäistä tieteellistä, kirjallista ja taiteellista toimintaa, kasvatusta ja opetustoimintaa sekä lääkärin, asianajajan, insinöörin, arkkitehdin, hammaslääkärin tai tilintarkastajan harjoittamaa itsenäistä toimintaa. Myös muun muassa koneurakoitsijat ovat yleensä itsenäisiä ammatinharjoittajia. Jos saatu tulo on esimerkiksi palkkio toisten järjestämässä tilaisuudessa pidetystä esitelmästä, ei kysymys ole itsenäisen ammatin harjoittamisesta.

Kiinteä paikka

Verosopimusten mukaan ammatinharjoittajan verotusoikeuden edellytyksenä on yleensä se, että ammattia harjoitetaan vieraassa valtiossa kiinteästä paikasta, joka on vakinaisesti ammatinharjoittajan käytettävissä toiminnan harjoittamista varten. Kiinteänä paikkana, johon kuuluvasta tulosta sijaintivaltio voi verottaa, pidetään esimerkiksi ateljeeta tai lääkärin vastaanottohuonetta. OECD julkaisi vuonna 2000 raportin "Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Conven-

tion”. Tämän raportin perusteella OECD:n veroasiain komitea poisti malliverosopimuksista ammatinharjoittajia koskevan 14 artiklan. 14 artiklan poistaminen kuvaa sitä, että 14 artiklan kiinteän paikan käsitteen ja 7 artiklan kiinteän toimipaikan käsitteen välillä ei ole eroja. Malliverosopimuksen 14 artiklan kiinteän paikan poistamisen käytännön merkitys on siinä, että nyt itsenäisen ammatin harjoittamisesta saatua tuloa käsitellään verosopimustilanteissa 7 artiklan mukaisena liiketulona.

Ammattitoiminnasta verottaminen toiminnan harjoittamisvaltiossa ei aina edellytä kiinteää paikkaa. Jos ammatinharjoittaja on oleskellut toisessa valtiossa yli 183 päivää 12 perättäisen kuukauden aikana, voidaan Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan ammattitoiminnasta verottaa tässä valtiossa kiinteän paikan puuttumisesta huolimatta. Esimerkiksi Viron, Latvian ja Liettuan verosopimusten mukaan yli 183 päivän oleskelun 12 perättäisen kuukauden aikana katsotaan synnyttävän ammatinharjoittajalle kiinteän paikan.

Oleskelu yli 183 pv

Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen verosopimuksissa

Verosopimuksissa on säännökset siitä, miten kiinteän toimipaikan tulo määritellään ja mitkä menot on hyväksyttävä vähennyksiksi. Kiinteän toimipaikan tulon määrittelytapa on tärkeä toimipaikan sijaintivaltion kannalta, koska sillä on verotusoikeus näin määritellyn tulon.

Kiinteän toimipaikan tulo määritellään markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi osaksi yrityksen liiketulosta katsotaan 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 liiketuloa koskevan artiklan perusteella (siirtohinnoitteluoikaisu). Verotettavaan tuloon lisätään se määrä, joka olisi kertynyt, jos liiketoimen ehdot olisivat vastanneet sitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Siirtohinnoittelusta kerrotaan jäljempänä kohdassa Siirtohinnoittelu koskevat säännökset ja Siirtohinnoitteluoikaisu.

Malliverosopimuksen yleisperiaatteen

Kiinteän toimipaikan tuloa määrittäessä hyväksytään vähennykseksi kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot. Näihin menoihin sisällyttää yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneita menoja riippumatta siitä, missä valtiossa ne ovat syntyneet (head office expenses).

Ns. head office expenses

**Jakamis-
menetelmä**

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. Käytännössä epäsuoran jakamismenetelmän soveltaminen on harvinaista, koska menetelmällä on hankala päästä malliverosopimuksen yleisperiaatteiden mukaiseen lopputulokseen.

Jatkuvuus

Kiinteään toimipaikkaan kuuluvan tulon määrittelyssä on yleensä vuodesta toiseen noudatettava samoja periaatteita.

Syrjintäkielto

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 toimi-
paikan verotus
Suomessa**

Verosopimuksissa määriteltyn ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan tuloon sovelletaan Suomen verolainsäädäntöä. Kiinteän toimipaikan verotettava tulo laskeaan ja verotetaan Suomessa lähdeverolain mukaan EVL:n säännösten mukaisesti. Tuloksen verotus vastaa pääpiirteissään suomalaisen osakeyhtiön verotusta ja kiinteän toimipaikan tuloa ovat kaikki sen elinkeinotoiminnassa syntyneet tulot ja vähennyskelpoisia ovat kaikki kiinteässä toimipaikassa harjoitetusta toiminnasta aiheutuneet menot. Vähennyskelpoisia menoja eivät kuitenkaan yleensä ole kiinteän toimipaikan toiselle (esimerkiksi pääliikkeelle) maksamat korko- ja rojaltilimenot, koska kyse ei ole tällöin ulkopuoliselle maksetuista suorituksista.

Ulkomainen yhteisö on kirjanpitovelvollinen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toiminnasta. Ulkomaisen yhteisön Suomessa harjoittaman toiminnan kirjanpitoaineisto on lähtökohtaisesti säilytettävä Suomessa (kirjanpitolaki 2:9 §) ja kiinteän toimipaikan on järjestettävä Suomessa tilintarkastus, jos yhteisön tilinpäätöstä ei laadita, tarkasteta ja julkisteta EU-säännösten mukaisesti tai niitä vastaavalla tavalla (tilintarkastuslaki 1:1 §).

Kiinteälle toimipaikalle on elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (1919/122, ElinkeinoL) 6 §:n mukaan asetettava edustaja, jonka kotipaikka on Suomessa. Samoin ulkomaisen elinkeinonharjoittajan perusilmoituksessa, joka tehdään kaupparekisteriin kaupparekisterilain 3 §:n perusteella, on mainittava sivuliikkeen edustaja Suomessa. Ulkomaisen yhteisön sivuliikkeellä on oltava edustaja, jolla on oikeus ottaa vastaan haasteita ja muita tiedoksiantoja ulkomaisen yhteisön puolesta. Verotusmenettelylain 52.1 §:n 5 kohdan mukaan elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa tarkoitettu

edustaja voidaan asettaa vastuuseen verosta, joka on määrätty ETA-alueen ulkopuolella asuvalle henkilölle. KHO:n ratkaisussa KHO 2006:57 katsottiin, että verovastuu edellyttää nimenomaisesti edustajan merkitsemistä kaupparekisteriin. KHO:n ennakkotapauksessa oli kyseessä tilanne, jossa Caymansaarille perustetulle tytäryhtiölle syntyi Suomeen kiinteä toimipaikka, koska emoyhtiön henkilökunta hoiti tytäryhtiön asioita Suomesta käsin. Pelkästään se, että emoyhtiön henkilökunta toimi tytäryhtiön puolesta ja hoiti sen asioita Suomessa, ei ollut riittävä peruste sille, että emoyhtiö olisi ollut vastuussa kiinteälle toimipaikalle määrättävistä veroista.

Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo

Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus

TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus 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 MenetelmäL:n säännösten perusteella. Ulkomaille maksettua veroa ei kuitenkaan voida aina hyvittää (katso esimerkiksi KHO 2004:12).

Suomalainen yritys voi toimia verosopimusvaltiossa myös siten, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Tällöin ulkomailta saadun liike-tulon verotusoikeus on verosopimusten mukaan yleensä yksin Suomella. Jos valtioiden viranomaisten välille syntyy erimielisyyttä kiinteän toimipaikan syntymisestä, voidaan asia ratkaista viimekädessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä (ks. luku 6, Keskinäinen sopimusmenettely). Vaikka keskinäiseen sopimusmenettelyyn turvaudutaan Suomessa edelleen suhteellisen harvoin, on aloitettujen keskinäisten sopimusmenettelyjen määrä ollut kasvussa viime vuosina.

Verosopimusvaltio

Muu kuin verosopimusvaltio

Suomessa yleisesti verovelvollinen voi saada liike- tai ammatittuloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Ulkomailta saatu tulo verotetaan tällöin Suomessa. Tuloon mahdollisesti kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa MenetelmäL:n säännösten mukaan hyvitysmenetelmää käyttäen. Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin ja, luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa, tulolajeittain. Vielä verovuoden 2009 verotusta toimitettaessa hyvityksen enimmäismäärä lasketaan myös maakohtaisesti. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen ja tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraista valtioista saatu tulo on tulolähteen ja tulolajin tulosta. Näitä suhdelukuja laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tulosta vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot. Verosopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain vieraalle valtiolle maksettu vero. (ks. luku 4, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen).

Tulo ulkomaisista yhtymistä

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.

Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä

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).

Eurooppalaisen taloudellisen (ETEY) 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 16a §:ää sovelletaan myös eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaisiin. Etuyhtymän tulo jaetaan verotettavaksi yhtymän osakkailla. Osuus etuyhtymän tappioon vähennetään osakkaan verovuoden tulosta.

Ammatinharjoittaja

Kun suomalainen itsenäinen ammatinharjoittaja toimii ulkomailla, on ulkomailta saatu tulo hänen veronalaista tuloaan Suomessa. Itsenäi-

sen elinkeinonharjoittajan saama tulo ei ole palkkatuloa, eikä siihen näin ollen sovelleta kuuden kuukauden sääntöä. Jos tulosta verotetaan myös ulkomailla, poistetaan kaksinkertainen verotus Suomen ja kyseisen valtion välisessä verosopimuksessa säädetyllä tavalla. Yleensä edellytyksenä lähdevaltion verotusoikeudelle on, että toimintaa harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta (ks. edellä Kiinteän toimipaikan muodostuminen, Ammattitoiminta).

Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta

Valtaosassa Suomen tekemistä verosopimuksista sovelletaan liike-tuloon hyvitysmenetelmää. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo verotetaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa täällä normaalisti. Tähän tuloon kohdistuva toisessa valtiossa maksettu vero vähennetään Suomen verosta. Veroa ei kuitenkaan hyvitetä siltä osin, kun se ylittää samasta tulosta Suomessa suoritettavan veron määrän. Yhteisöverotuksessa veronhyvityksen enimmäismäärä lasketaan vieraista valtioista saadun tulon ja tulolähteen tulon suhteessa. Tuloiksi katsotaan määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot. Vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo vaikuttaa luonnollisen henkilön ansiotulojen veroprosenttiin. Yhteisöjen verotuksessa ei vastaavaa vaikutusta ole (ks. luku 4, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen).

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 tulo

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 käyttöömaisuudesta tehtäviä poistoja.

Kiinteän toimipaikan poistot

Kiinteän toimipaikan irtaimen käyttöömaisuuden 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 käyttöömaisuuden 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 52d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron tai saman lain 52g §:ssä tarkoitetun eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan sääntömääräisen kotipaikan siirron yhteydessä toiseen valtioon siirtyviin varoihin. Varat luovutaneen 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.

Tappio vapautusmenetelmää sovellettaessa

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.

Tuloa kolmannesta valtiosta

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 lähtökohdaisesti Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välisen verosopimuksen perusteella.

Osinko-, korko- ja rojaltitulo ulkomailta

Verosopimusvaltio

Jos suomalainen yritys saa verosopimusvaltiosta osinkoa, korkoa tai rojaltia, 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.

Ellei yrityksellä ole lähdevaltiossa kiinteää toimipaikkaa, tuloihin

sovelletaan verosopimusten korkoja, osinkoja ja rojaltia koskevia määräyksiä.

Euroopan unionin Neuvosto on 3.6.2003 antanut direktiivin 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojal-
timaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä (ns. korko-rojaltidirektiivi). Tämä on saatettu osaksi Suomen sisäistä lain-
säädäntöä lähdeverolain ja menetelmälain muutoksilla, jotka ovat tul-
leet voimaan 1.1.2004. Korko-rojaltidirektiivin tarkoituksena on, että eri
jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedulli-
sempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden
välisiin samoihin liiketoimiin. Korko-rojaltidirektiivissä on pääsääntönä,
että lähiyhtiöiden väliset korko- ja rojaltsuoritukset on vapautettu läh-
deverosta. Lähdeverovapaus koskee direktiivissä määritellyn lähiyh-
tiön 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. Siirty-
mäsäännökset tarkoittavat käytännössä sitä, että jäljempänä mainitut
EU:n jäsenvaltiot saavat korko-rojaltidirektiivin estämättä soveltaa siir-
tymäaikana 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 % Rojaltilta osalta lähdeveroa peritään patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmene- telmän tahi teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttä- misestä tai käyttöoikeudesta sekä teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % Rojaltilta 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 %; Rojaltilta 5 %, jos kyseessä teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksettu rojalti. Lähdevero 10 % muun tyyppisten rojaltilta osalta.
	1.7.2009 - 30.6.2013	Lähdevero koroista ja kaikenkertymisistä 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 - 30.6.2009	- 10 %
	1.7.2009 - 30.6.2011	- 5 %
Tsekki		
Rojalti	1.7.2005 - 30.6.2011	- 1 % (laitteiden rahoitusleasing) 5 % (laitteiden vuokraamisesta ilman omistusoikeuden siirtoa eli ns. operating lease; tietokoneohjelmien 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 - 30.4.2006	- 1 % (laitteiden rahoitusleasing) 5 % (laitteiden vuokraamisesta ilman omistusoikeuden siirtoa eli ns. operating lease tai elokuvafilmin sekä televisio- tai radiolähetyksessä käytettävän filmin tai nauhan taikka tietokoneohjelmiston käyttäminen tai käyttöoikeus) 10 % (patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän käyttäminen tai käyttöoikeus; kokemusperäinen teollis-, kaupallis- tai tieteellisuonteinen tieto)

Mikäli lähdevaltiossa on peritty lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin mukaisesti, poistetaan kaksinkertainen verotus Suomessa verosopimuksen ja menetelmälain säännösten mukaisesti.

Yhteisön saama osinko; säännökset

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) ja mikä on osinkoa jakavan yhteisön kotipaikka (EU:n jäsenvaltio, muu verosopimusvaltio tai ei-verosopimusvaltio).

EVL 6a §:n 1 momentissa olevan pääsäännön mukaan yhteisön saama osinko ei ole veronalaista tuloa. Osingosta on kuitenkin 2 momentissa säädetyin poikkeuksin veronalaista tuloa 75 prosenttia ja verovapaata tuloa 25 prosenttia, jos

- osinko on saatu sijoitusomaisuuteen kuuluvista osakkeista, eikä osinkoa jakava yhteisö ole emo-tytäryhtiödirektiivin (90/435/ETY) 2 artiklassa tarkoitettu yhteisö, jonka osakepääomasta osingon-

saaja 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 33a §: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.

Vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa sovellettiin osinkotulon veronalaisuuteen lain 717/2004 siirtymäsäännöksen perusteella alempia prosenttiosuuksia. Siirtymäsäännöksen mukaan vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa EVL 6 a §:n 1 momentin mukaan osittain veronalaista osingosta veronalaista tuloa oli 60 prosenttia ja verovapaata tuloa oli 40 prosenttia osingon määrästä.

EVL 6a §: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 (90/435/ETY) koskee rajat ylittävien suorasisiointusosinkojen 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 yritys muodot 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.

Kotimaisen yhteisön toisesta EU:n jäsenvaltiosta kotoisin olevalta yhtiöltä saama osinkotulo on kokonaan verovapaata, mikäli kyseessä on emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisalaan kuulualta yhteisöltä saatu osinko, jonka osakepääomasta osingonsaaja omistaa osinkoa

Yhteisön saama osinko EU:n jäsenvaltiosta; omistus vähintään 10 %

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; 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 omistussuuden 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 (90/435/ETY) 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 noteerattusta yhtiöstä kotimaiselle noteeraamattomalle yritykselle, ovat verovapaata tuloa 25 prosentin osalta ja veronalaista tuloa 75 prosentin osalta.

Yhteisön saama osinko EU:n ulkopuolisesta verosopimusvaltiosta

Kotimaisen yhteisön mistä tahansa verosopimusvaltiosta saama osinko voi olla verovapaa, mikäli asianomaisen verosopimuksen osinkoa koskevat omistussuusedellytykset täyttyvät. Omistussuusedellytykset vaihtelevat verosopimuksesta toiseen ja verosopimuksessa voidaan edellyttää 10 prosenttia suurempaa omistussuutta. Mikäli verosopimuksessa ei ole säännöksiä sovellettavasta pienemmästä veroprosentista, on kotimaisen yhteisön EU:n ulkopuolisesta verosopimusvaltiosta saama 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 muualta kuin verosopimusvaltiosta

Kotimaisen yhteisön ulkomaiselta yhteisöltä saama osinkotulo on omistussuudesta 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 6a §: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.

TVL 33d §:n 4 momentin mukaan osakeyhtiön, osuuskunnan, säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saamaan tuloverolain mukaan verotettavaan osinkoon sovelletaan edellä kuvattuja EVL 6b §: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 samalla tavalla kuin suomalaisesta yhtiöstä saadun osingon veronalaisuus. Edellytyksenä kuitenkin on, että osinkoa maksavan ulkomaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka on toisessa EU:n jäsenvaltiossa tai sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty verosopimus, jota sovelletaan osinkoihin. (TVL 33c § 1 mom).

Yhtymän saama osinko

Verohallituksen ohjeessa (Drno 1214/345/2005) 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 saamasta 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 nettovaral-

lisuus edellisen tilikauden päättyessä on 50.000 euroa. B saa 20.000 euron sijoitukselleen 10 prosentin vuotuista 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 osa	verovapaa -6 750	-2 250
	verotettava tulo-osuus	0 (-750 siirtyy seur. v.)	0 (-250 siirtyy seur. v.)

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 yhtiön osinkoihin: A:lla vähennys on $75 \% \cdot 30.000 \cdot 30 \% = 6.750$ ja B:n tulo-osuudesta vähennetään $25 \% \cdot 30.000 \cdot 30 \% = 2.250$. Koska tulo-osuudet eivät riitä vähennyksen tekemiseen, siirtyvät vähentämättä jäävät osat seuraavalle vuodelle. Vuonna 2009 ei siis muodostu verotettavaa tuloa.

Elinkeinoyhtiön 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 elinkeinoyhtiön osakkaana olevan yhteisön eikä elinkeinoyhtiön kannalta. Kun yhtiön osuus kuuluu yhteisön elinkeinotulolähteeseen, on yhtiöstä saadut tulo-osuudet ja yhtiön kautta saatu osinkotulo yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa riippumatta siitä, onko tulo ollut yhtiölle elinkeinotoiminnan tuloa. Vastaavasti jos yhtiön osuus kuuluu yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen, on yhtiön osuuden 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. Yhtiöstä saatuihin tulo-osuuteen sisältyvät osingot ovat sijoitusomaisuudesta saatuja osinkoja, kun yhtiön osuus on yhteisön sijoitusomaisuutta. EVL 11 §:n mukaan sijoitusomaisuutta voi olla ainoastaan raha-, vakuutus ja eläkelaitoksella.

Yhteisön ollessa elinkeinoyhtiön osakkaana tulo-osuuteen kuuluva osuus yhtiön saamista osingoista määräytyy samalla tavalla suhteellisesti kuin osakkaana olevalla luonnollisella henkilöllä.

Yhteisön yhtiöstä saamaan tulo-osuuteen sisältyvä osinko verotetaan yleisten yhteisön saamaan osinkotuloa koskevien periaatteiden mukaan. Näin ollen osingon veronalaisuus ja verovapaus määräytyvät EVL 6a §:n perusteella. Edellä kerrotun tavoin 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) ja mikä on osinkoa jakavan yhteisön kotipaikka (EU:n jäsenvaltio, muu verosopimusvaltio tai ei-verosopimusvaltio). Näistä tekijöistä riippuen verovapaana osana vähennetään koko yhteisön osuus yhtiön saamasta osingosta, 25 prosentin osuus osingosta tai vähennystä ei tehdä lainkaan.

Yhteisön ulkomailta saaman osingon verokohtelua on kuvattu edellä kohdassa yhteisön saama osinko. Samoja periaatteista sovelletaan myös silloin yhteisö saa osinkotuloa yhtiöosuuden kautta.

Esimerkki: Yhtiön vuoden 2009 elinkeinotoiminnan jaettava tulo on 10.000 euroa, johon on laskettu mukaan yhtiön elinkeinotulolähteen toisesta EU:n jäsenvaltiosta saamia suorasijoitusosinkoja 20.000 euroa. Osingot on saatu listaamattomalta yhtiöltä. Yhteisön osuus yhtiön tuloon ja varallisuuteen on 50 prosenttia. Yhtiöosuus kuuluu yhteisön elinkeinotoiminnan varallisuuteen, mutta ei ole sijoitusomaisuutta.

Yhtiö		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)

Yhteisön osuus yhtiön osinkoihin on sama kuin yhteisön osuus yhtiön tuloon eli 50 %. Yhtiön 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 yhtiöosuuden perusteella saadut tulot seuraavasti: yhtiön elinkeinotoiminnan tulo-osuus 5.000 euroa, josta vähennetään osingon verovapaa osa 5.000 euroa.

Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen

Yritys- ja pääomaverouudistuksen yhteydessä siirryttiin Suomessa käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten osalta järjestelmään, jossa käyttöomaisuusosakkeista saadut luovutusvoitot ovat eräin edellytyksin verovapaita. Säännöksiä sovellettiin ensimmäisen kerran verovuonna 2005, ja säännöksiä sovelletaan luovutuksiin, jotka ovat tapah-

tuneet 19.5.2004 tai sen jälkeen sekä purkautumisiin, joista on tehty ilmoitus rekisteriviranomaiselle tai yhtiö on määrätty selvitystilaan 19.5.2004 tai sen jälkeen. Käyttöomaisuusosakkeiden arvonalennukset, konsernituen ja muiden saamisten kuin myyntisaamisten arvonalennukset ovat verotuksessa puolestaan vähennyskeltottomia, jos verovuosi on päättynyt 19.5.2004 tai sen jälkeen.

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 6b §:ssä tarkemmin säädetään. EVL 6b §: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 tarkoitetusta 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 syntynyttä verotuksessa vähennyskelpoista tappiota.

Edelleen EVL 6b §:n mukaan käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden luovutuksesta syntynyt 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 51d §: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).

Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama elinkeinotulo

Rajoitetusti verovelvollisen elinkeinotulon verotus

Henkilö, joka ei ole verovuonna asunut Suomessa sekä ulkomainen yhteisö on verovelvollinen Suomessa vain täältä saamastaan tulosta. Suomesta saatuna tulona pidetään TVL 10 § mukaan muun muassa täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatua tuloa. TVL 9.3 §:n (1549/95) mukaan rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta. Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo voidaan verottaa täällä silloinkin, kun osa tulosta on saatu muualta kuin Suomesta.

Kun verosopimusvaltiosta kotoisin oleva rajoitetusti verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa Suomessa kiinteästä toimipaikasta, verote-

**Verosopimus-
valtio**

taan kiinteästä toimipaikasta saatu liike-tulo Suomessa. Kiinteän toimi-paikan muodostuminen ratkaistaan verosopimuksen kiinteää toimi-paikkaa koskevan artiklan (yleensä verosopimuksen 5 artikla perus-teella). Tässä yhteydessä saattaa tulla myös kiinteää toimipaikkaa koskeva verosopimusartiklan ns. negatiivinen lista sovellettavaksi edellä esitetyn mukaisesti (ks. edellä kohta Kiinteän toimipaikan muo-dostuminen). Rajoitetusti verovelvollista verotetaan kaikista kiinteään toimipaikkaan kuuluvista tuloista verotusmenettelylain mukaisessa jär-jestyksessä (lähdeverolain 13.4 §, 15 § ja 16 §). Verotus perustuu rajoitetusti verovelvollisen antamaan veroilmoitukseen ja on muuten-kin samanlaista kuin yleisesti verovelvollisen verotus (lähdeverolain 13a §). Kiinteän toimipaikan tuloista vähennetään siten tulon hankki-misesta ja säilyttämisestä aiheutuneet kulut samojen periaatteiden mukaan kuin yleisesti verovelvollisten verotuksessa. Verotus kohdis-tuu kaikkeen kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan tuloon mukaan luet-tuina osingot, korot ja rojaltit, vaikka nämä normaalisti rajoitetusti verovelvollisen saamina olisivat lähdeverotuksen piirissä. Rajoitetusti verovelvollisen yhteisön on suoritettava yhteisön tuloveroa 26 prosen-tin verokannan mukaan muista tuloista kuin lähdeverotuksen piiriin kuuluvista tuloista (lähdeverolain 13 §). Vuoden 2010 alusta alkaen veroilmoituksella tulee ilmoittaa myös metsätaloudesta saadut tulot. Aiemmin metsätulo on verotettu lähdeverotuksena.

Jos Suomeen ei muodostu kiinteätä toimipaikkaa, voi Suomella kuitenkin olla verotusoikeus tuloon verosopimuksen tulotyyppiartiklan perusteella. Näitä verosopimuksen mukaisia tulotyypppejä ovat muun muassa kiinteästä omaisuudesta saadut tulot, osingot, korot ja rojaltit (ks. jäljempää Rajoitetusti verovelvollisen osinko-, korko- ja rojaltitulo).

Muu kuin verosopimus- valtio

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 saatu tulo täällä veronalaista riippumatta siitä, syntykö tänne kiinteää toimipaikkaa vai ei. TVL 13a §:ssä oleva kiinteän toimipaikan määri-telmä eroaa verosopimusten kiinteän toimipaikan määritelmästä muun muassa siinä suhteessa, että TVL 13a § ei sisällä samanlaista ns. negatiivista listaa kuin mitä verosopimusten kiinteän toimipaikan artikla sisältää (ks. edellä kohta ”Kiinteän toimipaikan muodostuminen”). Myös verosopimuksettomassa tilanteessa rajoitetusti verovelvollisen harjoittamaa elinkeinotoimintaa verotetaan verotusmenettelylain mu-kaisessa järjestyksessä ja siten ne periaatteet, jotka on mainittu edellä verosopimusvaltion kohdalla soveltuvat myös verosopimuksetto-massa tilanteessa.

Yhtymän osak- kaat

Kun rajoitetusti verovelvollinen juridinen tai luonnollinen henkilö on yhtiömiehenä suomalaisessa elinkeinoyhtymässä, verotetaan yhtiö-

miestä 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 rajoitetusti 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 13a §:n mukaan verotusmenettelylain mukaan toimitettava rajoitetusti verovelvollisen verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen. Näin ollen rajoitetusti 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 ja ansiotulo-osuutta verotetaan progressiivisen tuloverokannan mukaan (lähdeverolain 15 §). Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön ollessa osakkaana suomalaisessa yhtymässä, yhteisön saamaan tulo-osuuteen sovelletaan 26 prosentin verokantaa.

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 rajoitetusti 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 oikeudestaan verottaa täällä rajoitetusti 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 rajoitetusti 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 rajoite-

tusti 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 ehdoisina 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 äänettömillä 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 3g §: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 (kiinteistöpääomarahasto).

Ammatinharjoittaja

Ulkomaisen ammatinharjoittajan Suomessa harjoittamasta itsenäisestä ammattitoiminnasta saadut tulot verotetaan tavallisesti hänen kotimaassaan. Suomi voi verosopimusten mukaan verottaa rajoitetusti verovelvollista hänen täällä harjoittamansa itsenäisen ammattitoiminnan tulosta yleensä vain silloin, kun ammattia harjoitetaan Suomessa

kiinteästä paikasta. Pohjoismaiden sekä Baltian maiden verosopimusten mukaan verotusoikeus toteutuu kuitenkin myös vähintään 183 päivän oleskelun perusteella. (Ks. edellä Kiinteän toimipaikan muodostuminen, Ammattitoiminta). Verosopimuksissa ei määritellä itsenäisen ammattitoiminnan käsitettä. Asia ratkaistaan toimintavaltion sisäisen lainsäädännön perusteella. Suomen verotuskäytännössä on melko harvinaista, että rajoitetusti verovelvollisen katsottaisiin harjoittavan täällä itsenäistä ammattitoimintaa. Jos toiminta ei ole luonteeltaan itsenäistä, siitä saatua tuloa, esimerkiksi esitelmäpalkkioita, pidetään Suomessa palkkatulona.

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan Suomella on verotusoikeus täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta ja osakehuoneistosta saatuun tuloon, ja sitä kautta muun muassa kiinteistöstä ja osakehuoneistosta saatuun vuokratuloon sekä luovutusvoittoon, vaikka yhteisölle ei muodostuisi kiinteää toimipaikkaa Suomeen (TVL 10 §). Jos yhteisölle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen, ja kiinteästä omaisuudesta saatu tulo kohdistuu kiinteään toimipaikkaan, verotetaan tuloa osana kiinteän toimipaikan liike tuloa. Myös verosopimusten lähdekohta 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 saatua tuloa. Esimerkiksi Espanjan kanssa tehdyssä verosopimuksessa erityismääräystä ei ole, ja siksi Suomella ei ole oikeutta verottaa Espanjassa asuvan henkilön Suomessa omistamasta osakehuoneistosta saatua tuloa.

Kiinteästä omaisuudesta ja osakehuoneistosta saatu tulo

Rajoitetusti verovelvollisen liike tulo kiinteästä toimipaikasta

Kiinteän toimipaikan muodostuminen määritellään verosopimuksissa (ks. edellä Kiinteän toimipaikan muodostuminen). Tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan määrittely voi poiketa esimerkiksi arvonlisäverolaissa tarkoitetusta kiinteästä toimipaikasta. Jos sovellettavan verosopimuksen edellytykset eivät täyty, ei kiinteää toimipaikkaa välittömässä verotuksessa synny Suomeen. Asiaan ei vaikuta se, että arvonlisäverotuksessa yrityksen katsottaisiin toimivan kiinteästä toimipaikasta (KVL 1994/187, ei julk.). Suomeen syntyvän kiinteän toimipaikan kriteereihin on otettu kantaa KHO:n ja KVL:n ratkaisuihin. Suuri osa etenkin KVL:n ratkaisuista on kuitenkin julkaisemattomia. Yksittäisissä oikeustapauksissa on kysymys aina tietyn verosopimuksen määräysten soveltamisesta. Kun verosopimusten kiinteää toimipaikkaa koskevat määritelmät ovat jokseenkin toistensa kaltaisia, niistä voidaan tehdä myös joitakin yleisiä johtopäätöksiä.

Mikäli suomalainen julkinen osakeyhtiö osallistuu eurooppayhtiön muodostamiseen ja eurooppayhtiö rekisteröidään johonkin toiseen

unionin jäsenvaltioon kuin Suomeen, muodostuu suomalaisesta julkisesta osakeyhtiöstä eurooppayhtiölle kiinteä toimipaikka Suomeen. Eurooppayhtiön Suomessa olevaa kiinteää toimipaikkaa verotetaan kiinteää toimipaikkaa koskevien yleisten säännösten mukaan. Eurooppayhtiön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotuksesta on edellä kerrottu lisää kohdissa Eurooppayhtiö: ja Eurooppayhtiöt ja kiinteä toimipaikka.

Kiinteän toimipaikan tulo

Ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan tuloon sovelletaan Suomen verolainsäädäntöä. Täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tulee pitää Suomessa kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa, jonka perusteella verotettava tulo lasketaan EVL:n säännösten mukaisesti. Jos kiinteästä toimipaikasta ei ole pidetty erillistä kirjanpitoa eikä sen tuloa voida muutenkaan luotettavasti selvittää, on verotus toimitettava arvioverotuksin. Katso myös mitä edellä on esitetty kiinteän toimipaikan tulon määrittämisestä kohdissa Rajoitetusti verovelvollisen elinkeinotulon verotus / Verosopimusvaltio ja muu kuin verosopimusvaltio. Ne periaatteet, joita sovelletaan yleisesti verovelvollisen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan muodostumiseen, soveltuvat myös arvioitaessa rajoitetusti verovelvollisen kiinteän toimipaikan muodostumista Suomeen.

Tappioiden vähentämisoikeus

Ulkomaisen yhtiön Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle voidaan vahvistaa tappio, joka otetaan huomioon myöhempien verovuosien verotuksissa samalla tavalla kuin suomalaisenkin yrityksen verotuksessa vahvistettu tappio otetaan huomioon niiden verotuksessa. TVL:n tappioiden vähentämistä koskevat säännökset (TVL 117 § - 123b §) koskevat siten myös kiinteälle toimipaikalle vahvistettavia tappioita ja tappioiden vähentämistä myöhempinä 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.

Kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi

Kun ulkomainen yritys muuttaa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan itsenäiseksi yritykseksi, voidaan tilanteeseen tietyin edellytyksin soveltaa EVL 52d – e §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä. Säännös koskee vain niitä tapauksia, joissa ulkomainen yritys on toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva. Liiketoimintasiir-

rossa 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 52b §:n 1, 2 ja 3 momenteista ilmenevällä tavalla. Lähtökohtaisesti tappioiden vähennysoikeus säilyy omistussuhteiden muutoksesta huolimatta samalla tavalla kuin kotimaisten yhtiöiden kohdalla (TVL 123a §). Eurooppayhtiöiden osalta katso mitä edellä on todettu kohdassa Eurooppayhtiö.

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.

Eurooppayhtiöasetuksen 66 artiklan mukaan eurooppayhtiö voidaan muuttaa sääntömääräisen kotipaikkansa jäsenvaltiolin lain säädännön 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 syntymistä.

Rajoitetusti verovelvollisen osinko-, korko- ja rojaltitulo

Jos verosopimusvaltiosta kotoisin oleva rajoitetusti verovelvollinen saa osinkoa, korkoa tai rojaltia, jonka maksamisen perusteena oleva osuus, saaminen, oikeus tai omaisuus liittyy Suomessa olevaan kiin-

Sulautuminen

Kiinteän toimipaikan lopettaminen

Kiinteään toimipaikkaan kuuluva tulo

teään toimipaikkaan, voidaan näitä tuloja verottaa Suomessa osana kiinteästä toimipaikasta saatua liike­tuloa. Kiinteän toimipaikan saamista osinkotuloista katso mitä edellä on todettu osinkojen verotuksesta. Kiinteään toimipaikkaan kuuluvien rojaltien osalta katso mitä edellä on todettu korko- rojaltidirektiivin (2003/49/EY) soveltamisesta Suomessa.

Kiinteään toimipaikkaan kuuluva korko

TVL 9.3 §:n mukaan kaikki tulot, jotka kuuluvat Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, ovat veronalaista tuloa (L 1549/95). Näin ollen myös kiinteään toimipaikkaan kuuluva korkotulo on veronalaista.

Kiinteään toimipaikkaan kuulumaton tulo

Jos Suomesta saadut osingot, korot tai rojaltit eivät kuulu kiinteään toimipaikkaan, voitaisiin niistä monien verosopimusten mukaan periä Suomessa lähdevero. Lähdeveron periminen korosta tulee käytännössä harvoin kysymykseen, koska rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama korkotulo, joka on maksettu ulkomaan kaupassa syntyneelle tilisaamiselle, pankkiin tai muuhun rahalaitokseen talletetuille varoille, obligaatioille, debentuurille, muulle joukkovelkakirjalainalle taikka sellaiselle ulkomailta Suomeen otetulle lainalle, jota ei ole katsottava lainansaajan omaan pääomaan rinnastettavaksi pääomansijoitukseksi on TVL 9 §:n säännöksen nojalla verovapaata silloin, kun se ei kuulu kiinteään toimipaikkaan. Myöskään EU:n jäsenvaltioihin maksettavista suorasijoitusosingoista ei määrättyin edellytyksin peritä lähdeveroa, kun osingon saajana on yhteisö (lähdeverolain 3.5 §, 1106/94) (ks. luku 5, Lähdeverotus).

Korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY) koskee myös Suomesta ulos 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.

Muu kuin verosopimus- valtio

Jos rajoitetusti verovelvollisen kotivaltion ja Suomen välillä ei ole verosopimusta, ovat Suomesta saadut osingot, korot ja rojaltit lähdeverolain alaista tuloa. Silloin, kun tulot kuuluvat Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, niitä verotetaan osana kiinteästä toimipaikasta saatua liike­tuloa.

Siirtohinnoittelu

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevat säännökset

Siirtohinnoitteluoikaisusta 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 osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolessa 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 osapuolessa.

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) 14a - c § sekä näihin liittyvä veronkorotussäännös VML 32 § 4 momentti. Samalla siirtohinnoitteluoikaisua 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 mukaista siirtohinnoitteludokumentointia verovuodelta, joka on alkanut 1.1.2007 tai sen jälkeen. Siirtohinnoittelun dokumentointi on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja etuyhteyssyriyten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Markkinaehtoperiaate on siirtohinnoittelun perusta, jota noudatetaan kansainvälisesti. Suomessa markkinaehtoperiaate on ilmaistu VML 31 §:ssä. VML 14a - 14c §:n dokumentointivelvoite edellyttää verovelvollisten laativan vuosittain siirtohinnoittelustaan dokumentoinnin. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö on määritelty VML 14b §: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 14a §:n mukaisen siirtohinnoittelu-dokumentointivelvollisen 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 tulonoikaisuartikla

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 etuyhteystapauksessa yritysten välillä sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

Taloudellinen kaksinkertainen verotus

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. Vastaoikaisulla tarkoitetaan tilannetta, jossa ensimmäisessä vaiheessa toinen verosopimusvaltio on muuttanut etuyhteysyri-

tyksen 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. Suomi on jättänyt varauman malliverosopimuksen 9 artiklaan. Varauman mukaan Suomi varaa itselleen oikeuden olla ottamatta 9 artiklan 2 kappaletta solmimiinsa verosopimuksiin. Tämän vuoksi kaikissa Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaletta vastaavaa kappaletta. Näin ollen Suomi ei ole kaikissa verosopimuksissa sitoutunut automaattiseen vastaoikaisuun. Niissä verosopimuksissa, joissa Suomi on sitoutunut vastaoikaisuun, oikaisun edellytyksenä on 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 kaksinkertainen verotus keskinäisen sopimusmenettelyn kautta, jos toisen valtion viranomainen 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 neuvoa antavalle toimikunnalle.

Siirtohinnoitteluoikaisu

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa säännöksessä edellytetään markkinaehtoperiaatteen noudattamista etuyhteydessä olevien yritysten 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 siirtohintaohejeet edustavat kansainvälisesti hyväksyttyä näkemystä siitä, kuinka etupiiriyritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus todetaan. Tämän vuoksi toisiinsa

Markkinaehtoperiaate

etuyhteydessä olevien yritysten keskinäisiä liiketoimia selvittäessä ja muutettaessa yrityksen verotettavaa tuloa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti on noudatettava OECD:n siirtohintaoheista ilmeneviä periaatteita.

Etupiiritoimien markkinaehtoisuuden selvittämisessä käytettäviä laskentamenetelmiä ovat esimerkiksi hintavertailumenetelmä, kustannusvoittolisämenetelmä ja jälleenmyyntihintamenetelmä.

Siirtohinnoittelu oikeuskäytän- nössä

Peiteltäviä voitonsiirtoja koskevien säännösten soveltaminen on ollut Suomen verotus- ja oikeuskäytännössä suhteellisen harvinaista. Oikaisusäännyttä on sovellettu useimmin tilanteisiin, joissa on kyse suomalaisen tytäryhtiön mahdollisesta voitonsiirrosta ulkomaiselle emoyhtiölle (esimerkiksi KHO 1986/2772 ja KHO 1990/483). Jos tuloa siirretään suomalaiselta emoyhtiöltä ulkomaiselle tytäryhtiölle, on tulonsiirtoa voitu pitää emoyhtiön oman liiketoiminnan kannalta perusteltuna tulonhankkimismenona (ks. jäljempää Tappiollisen tytäryhtiön tukeminen). Oikaisusäännyksellä on kuitenkin 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 aloittavan yrityksen toiminnan turvaamisella tai muulla tuen tarpeella. Suomalaisen emoyhtiön tuloa oikaistiin VerL 73.1 §:n perusteella alihinnoittelun vuoksi.

Kustannusten jakojärjestelmä

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 ratkaisuissa 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 vasta-suoritukseksi 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 kustannusten-jakojärjestelmän 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. Alikorkoinen laina on oikeuskäytännössä kuitenkin aikaisemmin voitu hyväksyä tappiollisen tytäryhtiön tukemiseksi (ks. jäljempää Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen). 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.

Lainat ja korot

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 pääomasi-joitukseksi. 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 syrjintäkieltoa koskeva artikla, joka vastaa OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan 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 verotet-

tavaa 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 syrjintäkieltoartiklan 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 muutenkin ehdoiltaan hyvin lähellä oman pääoman ehtoista instrumenttia.

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 käyttöomaisuus-osakkeista saatavat luovutusvoitot ovat verovapaita, toiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen taikka EVL 6b §:n 7 momentissa tarkoitettut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia osakepääomasta, annettu konsernituki ei ole tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona vähennyskelpoinen.

Konserniavustus (L 825/86)

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).

EVL 16 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan sellaiselle yhtiölle, jonka käyttöomaisuusosakkeista saatavat luovutusvoitot ovat verovapaita, toiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen taikka EVL 6b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia osakepääomasta, annettu konsernituki ei ole tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona vähennyskelpoinen.

Hintatuki

EVL 16 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan sellaiselle yhtiölle, jonka käyttöomaisuusosakkeista saatavat luovutusvoitot ovat verovapaita, toiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen taikka EVL 6b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia osakepääomasta, annettu konsernituki ei ole tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona vähennyskelpoinen.

Koroton laina

EVL 16 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan sellaiselle yhtiölle, jonka käyttöomaisuusosakkeista saatavat luovutusvoitot ovat verovapaita, toiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen taikka EVL 6b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia osakepääomasta, annettu konsernituki ei ole tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvana menona vähennyskelpoinen.

Lainan anteeksi- anto

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.

Poisto osakkeiden hankintamenosta

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että osakkeista ei enää voida tehdä EVL 42 §:n mukaista arvonalentumispoistoa.

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

Pääomalaina / Vakautettu laina

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.

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 matalan verorasituksen valtion 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.

Verohallitus on antanut väliyhteisölakiin liittyen 23.4.1999 tiedotteen 3/1999 ”Väliyhteisölain soveltamisesta”, jossa selvitetään tarkemmin väliyhteisölainsäädännön rakennetta ja käsitteitä sekä sen käytännön soveltamista. Julkaisuajankohdasta 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 soveltamiseen, 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.

Väliyhteisö

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

väilyhteisön 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 väilyhteisöön 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 väilyhteisölakia, 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 väilyhteisölainsäädäntö on hyväksyttävissä, jos sitä ei sovelleta tilanteissa, joissa ulkomaisen väilyhteisön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassa olosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja. Kansallista väilyhteisölainsäädäntöä ei saa soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella ilmenee, että verotuksellisten syiden olemassa olosta huolimatta kyseinen väilyhteisö on todellisuudessa sijoittautunut vastaanottajajäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Väilyhteisölakia muutettiin 7.11.2008 (7.11.2008/680 ja siihen liittyvä HE 74/2008). Laki tuli voimaan 1.1.2009. Muutoksen ensisijaisena tarkoituksena oli saattaa väilyhteisölaki 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 väilyhteisölain soveltamiseen, Ohje Dnro 696/37/2007, 16.5.2007.

1.1.2009 voimaantulleen väilyhteisölain mukaan väilyhteisölakia ei sovelleta sellaisiin Euroopan talousalueella (lukuun ottamatta Liechtensteinia) asuviin yhteisöihin, jotka ovat todellisuudessa asettautuneet asuinvaltionsa 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 väilyhteisölain soveltamisen kannalta merkityksellisistä veroista tai vastuista.

Yhteisön harjoittaman taloudellisen toiminnan tosiasiallisuutta ja todellista asettautumista asuinvaltioon arvioidaan kokonaisuudessaan toiminnan objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien perusteella, jol-

**Poikkeukset
ETA-alueella**

lolin 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 riittävydelle 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 kuitenkaan 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, 12.6.2009/541). Valtiovarainministeriön asetuksella otetaan huomioon yksinomaan ne valtiot, joiden kanssa Suomella on verosopimus

Määäämisvalta

Ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos se on täällä yleisesti verovelvollisten määäämisvallassa. Määäämisvalta 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.

Verovelvollinen

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 väliyhteisötulon verotus tapahtuu ikään kuin yleisesti verovelvollinen väliyhteisön osakas olisi saanut tulon suoraan. Näin ollen jos väliyhteisön tulo muodostuu arvopapereiden myynnistä, väliyhteisön osakkaana olevaan yleisesti verovelvollista luonnollista henkilöä verotetaan TVL:n säännösten mukaan luovutusvoiton verottamista koskevien säännösten mukaan. Jos väliyhteisö on jakanut voittoa, on osinko tai muu voitonjako veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää osakkaan tuloksi samana tai viitenä edellisenä verovuonna väliyhteisölain nojalla luetun määrän.

Veronalainen tulo

Ulkomaisen väliyhteisön tulos voi joinakin vuosina olla tappiollinen. Osakas voi vähentää osuutensa väliyhteisön tappioon samasta yhteisöstä saadusta tulo-osuudesta tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden (ennen 1.1.2009 viiden verovuoden) aikana. Tappion vähennysoikeus on yhteisökohtainen eikä eri väliyhteisöjen tuloja ja tappioita voi kuitata keskenään.

Väliyhteisön tappio

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 väliyhteisölaki ei sovellu, mutta seuraavana vuonna se soveltuu.

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Väliyhteisön osakkaalla on oikeus vähentää väliyhteisön samasta tulosta maksamaa veroa omaa veroaan vastaan. Hyvitys koskee sitä valtiollista tuloveroa, joka määrätään ulkomaiselle väliyhteisölle 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 väliyhteisön 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

Väliyhteisön suomalaisen osakkaan on liitettävä veroilmoitukseensa kaikki lain soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot ja asiakirjat. Näitä ovat muun muassa luettelo välittömistä ja ulkomaisista välillisistä omistususuuksista ulkomaisiin väliyhteisöihin, selvitys edunsaaja-asemasta mainituissa yhteisöissä sekä selvitys muista verotettavan tulon laskemista varten tarvittavista tiedoista. Edelleen on ilmoitettava ulkomaisen väliyhteisön voitonjako, tilikauden tappio ja yhteisön maksamat, mahdollisesti hyvitettäväksi tulevat verot. Jos ulkomainen väliyhteisö on verovelvollisen kirjanpitolaissa tarkoitettu tytär- tai osakkuusyritys, on veroilmoitukseen liitettävä jäljennös ulkomaisen 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 tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä lomake 74, Laskelma ulkomaisen väliyhteisön tulo-osuudesta.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Ranskalaisella yhtiöllä, joka oli suorittanut suomalaisen yhtiön jalostamolla öljyputkien asennustyötä, ei katsottu olleen Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa tarkoitettua kiinteätä toimipaikkaa Suomessa, minkä vuoksi yhtiö ei ollut verovelvollinen täällä saamastaan liike tulosta. Verovuosi 1964.

KHO 1967/5699

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 1968/1288

Ruotsalainen yhtiö aikoi perustaa Suomeen tšekäläisiin asiakkaisiinsa kohdistuvaa tiedotustoimintaa 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. Ennakkotieto. Verovuosi 1973. Verovuosi 1974. Äänestys 3–1.

KHO 1974/755

Vuodesta 1965 lähtien Espanjassa vakinaisesti asunut rakennusmestari, joka oli ennen Espanjaan muuttoaan harjoittanut Suomessa rakennusurakointiliikettä 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.

KHO 1977/4748

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.

KVL 1978/200

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

KHO 1979/2731

osuutensa C:hen. A sai verotuksessa vähentää C:n lainoista vastatakauksen perusteella maksettavan määrän.

**KVL 1979/675
(=KHO 1980/2407)**

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.

KHO 1981/1368 B

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 patenttioikeusmaksua 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 arvioitava sekä VerotusL 56 § että 73 § perusteella. Verovuosi 1975.

KVL 1982/92

Seitsemän LVI-alan yhtiön perustaman yhteenliittymän tehtävänä on huolehtia Kostamuksen 2. ja 3. vaiheiden LVI-töistä. Kyseessä katsottiin olevan yhteenliittymä, joka ei ole yhtymä.

KHO 1983/1542

Yhtiö oli antanut tytäryhtiölleen, joka toimi ulkomailla 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 1983/3099

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 1984/3176

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 § mu-

kaisesti. Ennakkotieto. Verovuosi 1983. Verovuosi 1984. Verovuosi 1985. Äänestys 3–2.

Suomessa rekisteröity yhtiö markkinoi emoyhtiönsä taimikasvatukseen liittyviä tuotteita ja teknologiaa rakentaen muun muassa taimituotantokeskuksia. Sen 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 1985/3270

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 1985/3672

Suomalainen yhtiö A hankki Hollannista lannoitetehtaat 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 1985/5453

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 oikeaisseen aikaisemmin liian alhaisena maksamaansa provisiota ja siten antaneen tytäryhtiölleen emoyhtiön ja tytäryhtiön väliseen liike-toimintaan liittyvän sellaisen konserniavustuksen, jota pidettiin sen tulon hankkimisesta johtuneena EVL 7 §:n mukaisena menona.

KHO 1985/5701

Yhtiön osakekannasta suurimman osan omisti sen ulkomaalainen emoyhtiö, jolta yhtiö oli saanut lainoja. Sanottujen lainojen verovuoden korosta, jota oli peritty 2prosentin korkokannan mukaan 393459 mk, oli lisätty yhtiön tuloon ulkomaisen

KHO 1986/642

yhtiön 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 lainaeh-toja, 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.

KHO 1986/2772

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 vastasuorituksiksi 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 1986/3441

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 men-nyt viintiin 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 peiteltynä voitonsiirtona 291.605 mk. Verotuslain 73.1 §s. Verovuosi 1982.

KVL 1986/103

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. Eh-

dollinen osakaspääoma voitiin lukea B Ab:n osakkeiden hankintameno. Verovuodet 1985 ja 1986.

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**

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 1990/483

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 1990/3921

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 valmistelemine 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 1991/4893

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

**KHO 1992/536 B
509**

omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen syrjäntäkieltoa 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.

**KHO 1992/537 B
510**

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 §:ssä tarkoitetulla tavalla liiketulona. Ennakkotieto. Verovuosi 1991. Verovuosi 1992. Äänestys 4–2–1.

**KHO 1992/4585 B
511**

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 tulon 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 liiketulona. Verosopimuksen 11 artiklan 8 kohdassa olevaa erityismääräystä sovellettaessa pankki ei joudu verosopimuksen 27 artiklassa tarkoitetulla tavalla syrjinnän kohteeksi. Ennakkotieto. Verovuosi 1992.

KHO 1993/351

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 liiketulona 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.

Yhtiö oli saanut verovuonna 1985 Yhdysvalloissa olevasta lähteestä tuloa, josta Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan sopimuksen 5 artiklan) kohdassa tarkoitetulla tavalla voitiin verottaa Yhdysvalloissa ja jonka osalta Suomen oli myönnettävä vähennyksenä tulosta maksettavasta verosta se osa, mikä kohdistui tähän tuloon. Yhtiöllä oli ollut aikaisempina 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 1993/826

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 kokonaismyynnistä. 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 kokonaismyynnistään. A Oy oli saanut sopimuksen perusteella korvauksetta käyttöönsä emoyhtiön kehittämän ja asennettaman atk-pohjaisen laadunvalvontajärjestelmän, hopean erottamistoimintaan liittyvän neuvonnan, erilaisia palveluita, jotka liittyivät 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.

**KHO 1993/3009 B
504**

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.

KVL 1993/370

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 yhdys-valtalaiselle emoyhtiölleen rojaltia määräprosentin liikevaihdesta. Veronsaajien edustajat vaativat valituksessaan lääninoikeudelle, että rojaltin 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 liikevaihdesta kuin mitä suomalainen tytäryhtiö suoritti rojaltina omasta liikevaihdestaan. 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.

KVL 1995/312

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 välyhteisöjen 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.

Suomalainen A Oy omisti välittömästi tai välillisesti Chilessä metallurgiyhtiön, 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 rikastamiseen 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 tarkoitetulla 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 1996/37

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 vertailueroon ei luettu Suomessa suoritettavasta verosta väliyhteisölain 6 §:n perusteella vähennettävää ulkomaisen yhtiön maksamaa veroa. Verovuosi 1995 ja verovuosi 1996. Äänestyspäätös

KVL 1996/38

Hollantilainen yhtiö aikoi tehdä myyntikomissiosopimuksen Suomessa sopimusvalmistustoimintaa harjoittavan tytäryhtiö A Oy:n tai Suomeen perustettavan uuden tytäryhtiön kanssa. Myyntikomissionääri hoitaa liiketoimintansa omissa 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 ainoas-

KVL 1996/68

taan 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 kauppiaa 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 tarkoitetulla 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.

KHO 1997/364

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 väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetussa laissa tarkoitetuksi veronalaiseksituloksi. Ennakotieto vuosille 1995 ja 1996. Äänestys 4–1.

KVL 1997/206

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 ehdoillaan 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.

Suomalainen emoyhtiö oli kirjannut vuosituloksen rasisitukseksi 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 palasivat emoyhtiön palvelukseen 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 tulonhankkimistoiminnasta 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 tullut 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 1998/544

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 erääntymisjaksot 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 sopimusrikkkeen 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) syrjintäkieltoa koskevan 25 artiklan 3 kappaleen määräykset koron vähennyskelpoisuudesta, A Oy:n saamia konserniluottoja 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 1999/862
(KHO1999:19)**

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 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 pysyväistä 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 1999/4219

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 nettomyynnistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilisenssisopimukset, joiden perusteella konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista viiden prosentin rojaltia nettomyynnistään. A Oy oli vuosittain saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi osinkoja. Yhteenlasketut rojalit 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 lisenssisopimuksien 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 hollantilaisen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä. Verovuosi 1995. Äänestys 3–2.

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 2000/864

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 2000/2583

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suomalaisen emoyhtiön Belgiassa olevaan tytäryhtiöön, johon sovellettiin sikkäläisen lainsäädännön ns. koordinaatiokeskuksia (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 2002/596

**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.

**KHO 30.10.2003/
2667**

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 merirahastustoimintaa. 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 2003/49 (KHO
15.8.2003/1807)**

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.

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 1 momentissa tarkoitettua tuloverotuksen tosiasiallista tasoa laskettaessa tulee verrattavien veron määrän 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.

**KHO 2003:70 (KHO
16.10.2003/2480)**

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.

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 2003:79 (KHO 13.11.2003/2773)

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 2003/34

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.

KHO 2003/33

Ennakkoratkaisu vuosilta 2002 ja 2003 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten.

Veroja, joita suomalaisen A Oy: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 Oy:n verotuksessa Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:n nojalla. Ennakkoratkaisu

KHO 2004/12

Hakija, joka oli Suomessa yleisesti verovelvollinen ja jota verotettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti, oli suunnitellut aloittavansa arvopapereiden lainaustoiminnan Tukholman Pörssissä sen vakioimilla 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 johdannaispörssitoimintaa 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 kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Kun yllä tarkoitettujen lainaussopimusten selvitys tapahtui muualla kuin Suomessa arvopapereiden 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 tarkoitetut 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 osak-

keenomistajia 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 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 toisentyypiseksi osakeyhtiöksi ei verotuksessa käsitellä yhtiön purkautumiseen johtavana toimenä, 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 asuvalta 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 1 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 varallisuusvero- roa 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 konserni- suhde muodostui Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta, jotka eivät olleet konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuja kotimai- sia yhteisöjä. Verosopimusten mukainen syrjintäkieltoartikla ei tullut sovellet- tavaksi, koska Suomen ja Bermudan välillä ei ole verosopimusta eikä Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta voida soveltaa konsernisuhteen muo- dostuessa 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 syrjin- täkieltomääräystä. Korkein hallinto-oikeus kumosi keskusverolautakunnan päätöksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että ennakkoratkaisuhake- muksessa kuvatuissa olosuhteissa A Oy ja B Oy voivat antaa toisilleen konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitetta konserni- avustusta. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004.

KHO 2004/112

Kun Luxemburgissa asuvat SICAV-rahastot sulautettiin, sulautumiseen ei so- vellettu 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 verovu- osille 2002 ja 2003.

KHO 2004/116

Luxemburgin lain mukaan Luxemburgiin perustettu FCP (fonds commun de placement) -tyyppinen sijoitusrahasto katsottiin Suomen verotuksessa läpivir- tausyksiköksi. Kyseisessä rahastossa osuuksia omistavan Suomessa yleisesti verovelvollisen FCP-rahaston kautta Amerikan Yhdysvalloista saamaan korko- tai osinkotuloon sovellettiin Suomen ja Amerikan Yhdysvaltojen välistä verosopi- musta. Äänestys 3–2. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004.

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 todellisuudessa 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 osakepääomasta 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 hankintamenosta ollut verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006

KHO 2005/24

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:

KHO 2005/29

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.

A harjoitti kioskiliikeyritystä toiminimellä. Lisäksi hän oli vastuunalaisena yhtiömiehenä isännöintiä ja kiinteistönhoitoa harjoittavassa kommandiittiyhtiössä. Kioskiliikeyrityksen elinkeinotoiminnan tulos oli tappiollista verovuosina 1998–2000. A:lle kommandiittiyhtiön osakkaana jaettu tulo-osuus katsottiin A:n harjoittaman kioskiliikeyrityksen kanssa saman elinkeinotulolähteen tuloksi niin, että kioskiliikeyrityksen tappiot voitiin vähentää A:lle vuosittain jaetusta kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tulo-osuudesta. Verovuodet 1998–2001.

KHO 2005/66

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

KHO 2005:71

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 tarkoitetulla tavalla. Kun A Oy luovuttaa tytäryhtiöidensä osakkeet, sen osakkeista saamat luovutushinnat olivat veronalaista elinkeinotuloa.

KHO 2005/75

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 6.4.2005/761

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 22.8.2005/ 2063

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 osakeyhtiölle 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.

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 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.

KVL 2005/6

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 2006:29

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.

KHO 2006:32

Korkein hallinto-oikeus päätti pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisun seuraavan kysymyksen: Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklaa ja pääoman hankintaa koskevista välillisistä 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.

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 perustamissopimuk-

KHO 2006:36

sen 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. Verosopimuksen estämättä voitiin suorituksen verotuksessa Suomessa soveltaa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti luovutusvoiton verottamisesta annettuja EVL:n säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuodelle 2005.

KVL: 2006/1

Saksassa rekisteröidyn avoimen kiinteistösijoitusrahaston lukuun aiottiin hankkia suomalaisen kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen osuus. Kommandiittiyhtiö omisti Suomessa kiinteistön eikä sillä ollut muuta toimintaa.

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 veroverovelvollisena. 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.

KVL: 2006/3

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.

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 liittyään 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 ja jota oli A:n kuoltua verotettava hänen kuolinpesänsä tulona. Tulo oli yksinomaan pääomatulua, eikä siihen ollut sovellettava osinkotulon tapaan jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Verovuosi 2001.

KHO 2007:7

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 sijoituskohteista kertyvistä vuokratuotoista ja kohteiden arvonnoususta, joka oli tarkoitus realisoida myymällä kohteet ennen yhtiön määräaikaisen toimikauden päättymistä.

KHO 2007:10 (= KVL:2006/59)

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.

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.

KHO 2007:11 (= KVL:2006/10)

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.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa oli kysymys siitä, voiko Suomessa yleisesti verovelvollinen osakeyhtiö antaa verotuksessaan vähennyskelpoisen konserniavustuksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle

KHO 2007/92

samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiöllä 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 konserniavustusjärjestelmä), 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 konserniyhtiöllä, 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 verotuksessaan vähennyskelpoisen konserniavustuksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiöllä.

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 yhtiöllä annetun konserniavustuksen vähentämistä sen antajan verotuksessa Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosilta 2004 ja 2005 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten.

KVL 2007/38

Suomalainen A Oy aikoi sulautua islantilaiseen emoyhtiöönsä, 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.

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 talous-

alueen 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 ruotsalaiselle 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.

KVL 2008/27

EU-oikeuden selvät, täsmälliset ja ehdottomat normit ovat välittömästi sovellettavaa oikeutta ja jäsenvaltioiden viranomaisten on jätettävä sovelta-matta 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 saavaa 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.

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 2008:37

Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ää ei sovellettu A Oyj:n verotuksessa sen saadessa alihintaan osakkeita samaan konserniin kuuluvalta ruotsalaiselta

KHO 2009:70

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 peiteltynä 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 tarkoitetulla 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.

KVL 2009/50

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 Mansaareltä kesken tilikauden. B Ltd:n katsottiin olevan ulkomainen väliyhteisö siihen hetkeen asti, jolloin yhtiö lakkasi olemasta Mansaarella asuva. Ennakkoratkaisu vuosille 2009 ja 2010.

KVL 2009/72

Alankomaalainen eläkerahasto S ABP sijoitti varoja suomalaisiin kohteisiin Alankomaihin perustetun "Fonds voor Gemene Rekening" (FGR) -muotoisen rahaston kautta. Sijoituksille kertyi Suomesta osinkotuottoja.

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, joko 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.

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.

KHO 2010:7

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 kiinteistövero. Asunto-osakeyhtiön velvollisuuden suorittaa kiinteistövero omistamastaan kiinteöstä ei vaikuta se, että osa asunto-osakeyhtiön tiloista on vieraan valtion edustuston käytössä. Yksittäinen diplomaattinen edustaja maksaa Suomessa kiinteistöveron täällä omistamastaan kiinteöstä, ellei kiinteistöä ole annettu vuokralle edustuston käyttöön.

Kiinteistövero

Valtioiden väliset konferenssit

Valtioiden välisten konferenssien (esim. ETYK) valtuuskuntien jäsenet ja erityisedustustojen jäsenet, jotka eivät ole Suomen kansalaisia tai täällä vakinaisesti asuvia, on erityislaita 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 veroa Suomessa. (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 määrääjäksi 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. 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 työtuloista. 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 40prosentin 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 Economics 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 alueel-

lisen 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 Euroopan kemikaalivirasto

Suomen hallituksen ja Euroopan kemikaaliviraston 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.

9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa

Suomessa suoritetaan perintö- ja lahjaveroa myös ulkomailla olevasta kiinteästä omaisuudesta. Edellytyksenä on, että perinnönjättäjä tai perinnönsaaja taikka lahjanantaja tai lahjansaaja asui Suomessa kuolin- tai lahjoitushetkellä. Suomessa ei suoriteta perintö- tai lahjaveroa Suomessa olevasta irtaimesta omaisuudesta ellei kumpikaan osapuoli asu Suomessa. Perinnön verottamista Suomessa rajoittavat Suomen muutamien valtioiden kanssa tekemät perintöverosopimukset. Ruotsi on 24.8.2007 sanoutunut pohjoismaisesta jäämistösopimuksesta, joka koskee myös lahjoja. Sivuperinnön ja sivulahjan verotus on poistettu 1.1.1996 alkaen.

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 omai-

suudesta sekä sellaisen yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

Suomessa asuminen

PerVL 4 §:n mukaan ulkomailla olevasta omaisuudesta on suoritettava Suomessa perintöveroa vain, jos perinnönjättäjä tai perinnönsaaja 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.

– ulkomailla maksettu perintövero

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.

Diplomaatit

Jos perinnönjättäjänä on Suomessa olevan vieraan vallan lähetystöön tai lähetettyyn konsulivirastoon kuuluva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, perintöveroa suoritetaan Suomessa vain täällä olevan kiinteän omaisuuden ja sen käyttöä varten tarpeellisen irtaimiston osalta (PerVL 4.4 §).

Verotuksen toimittaminen

Verotuksen perintönä tai testamentilla saadusta omaisuudesta toimittaa PerVL 22 ja 24 §:n mukaan

- se verovirasto, jonka alueella perinnönjättäjä kuollessaan asui, tai,
- jos perinnönjättäjä ei asunut kuollessaan Suomessa, se verovirasto, jonka alueella veronalainen varallisuus verovelvollisuuden alkaessa suurimmalta osalta oli, tai, ellei varallisuus ollut Suomessa, se verovirasto, jonka alueella verovelvollinen veroa määrättäessä asuu.

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.

Henkilö on lahjaverotuksessa Suomessa asuva, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti. (PerVL 18.4 § 1561/1995).

**Suomessa
asuminen**

Jos Suomessa asuva maksaa lahjaveroa ulkomailla, kaksinkertainen lahjaverotus poistetaan PerVL 18.2 §:n nojalla. Suomessa hyvitetään ulkomailla maksettu lahjaverotus 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.

**– ulkomailla
maksettu
lahjaverotus**

Suomessa olevan vieraan vallan lähetystöön tai lähetettyyn konsulinvirastoon 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 ja sen käyttöä varten tarpeellisesta irtaimistosta.

Diplomaatit

Verotuksen lahjasta saadusta omaisuudesta toimittaa PerVL 23 ja 24 §:n mukaan

- se verovirasto, jonka alueella lahjanantaja verovelvollisuuden alkaessa asui, tai,
- jos lahjanantaja ei asunut Suomessa, se verovirasto, jonka alueella veronalainen varallisuus verovelvollisuuden alkaessa suurimmalta osaltaan oli, tai, ellei varallisuus ollut Suomessa, se verovirasto, jonka alueella verovelvollinen veroa määrättäessä asuu.

Muutoin verotus toimitetaan normaaliin tapaan. Siten esim. veron suuruus määräytyy lahjanantajan ja lahjansaajan sukulaissuhteen perusteella. Samoin veroa ei mene lainkaan, jos samalta henkilöltä 3 vuoden aikana saadun omaisuuden arvo on 4000 euroa pienempi (PerVL 19 §).

**Verotuksen
toimittaminen**

Perintöverosopimukset

Pohjoismainen sopimus (SopS 83/92)

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.

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 irtisanoutunut sopimuksesta

Ruotsi on vuonna 2005 luopunut perintö- ja lahjaverosta. Jottei syntyisi nollaverotilanteita, Ruotsi on 24.8.2007 sanoutunut irti jäämistösopimuksesta.

esimerkki

Suomessa asuva henkilö perii v. 2009 Ruotsissa kuolleen henkilön jälkeen Ruotsissa olevan kiinteistön. Perintö verotetaan Suomessa. Jäämistösopimus ei enää rajoita Suomen verotusoikeutta.

Suomi ja Alankomaat (SopS 48/56)

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Alankomaissa kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin.

Perinnönjättäjän katsotaan asuneen siinä maassa, jossa hänellä kuolinhetkellään oli vakituinen asunto ja jossa hän ilmeisesti aikoi vakituisesti asua. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjättäjän 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. Kaksinkertai-

sen 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.

Jos perinnönjättäjä asui USA:ssa ja perinnönsaaja Suomessa, Suomessa on tällöinkin oikeus verottaa koko perintö. Jos pesään on kuullut Yhdysvalloissa olevaa omaisuutta, on tästä omaisuudesta aiheutuvasta Suomen veron osasta vähennettävä se Federal Estate Taxin osa, joka Yhdysvalloissa on määrätty siellä olevasta omaisuudesta.

esimerkki

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Ranskassa kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan sekä perintöveroon että sivuperinnön kunnallisveroon. 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 Ranska
(SopS 25/1959)**

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Sveitsissä kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan sekä perintöveroon että sivuperinnön kunnallisveroon. 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.

**Suomi ja Sveitsi
(SopS 9/1957)**

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.

6) Ei kuitenkaan verotusta Suomessa, jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä.

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) Vainajan tai lahjoittajan omistaman yrityksen Islannissa, Norjassa tai Tanskassa olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta omaisuudesta ao. valtiossa peritty 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 lahjaveron hyvitetään Suomessa.

4) Islannissa, Norjassa tai Tanskassa suoritettu lahjaveron hyvitetään Suomessa, jos kyseessä kiinteästä toimipaikasta harjoitettuun liiketoimintaan kuulunut omaisuus.

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 ulkomailla joutuu 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 harkita 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 verovelvollisen kotikunnan verotoimistoon, joka lähettää ne asian ratkaisevalle viranomaiselle: valtiovarainministeriölle, Verohallitukselle tai asianomaiseen Veronkantokeskuksen 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 Verohallitus) 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 Verohallituksen 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 pyydetty määrä on yli 50000 euroa.

Vapautusta voi hakea myös rajoitetusti verovelvollinen (LähdeveroL 22 §).

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 muutoksenhakukeinoin. Jos Suomen ja toisen valtion viranomaisilla on kuitenkin esim. kiinteän toimipaikan muodostumisesta erilaiset käsitykset, on mahdollista, että kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua sisäisin muutoksenhakukeinoin. 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.

Selvät virheet

Veronkantokeskuksen perintäyksikkö voi myöntää veron suorittamisen lykkäystä. Valtiovarainministeriö voi erityisistä syistä ottaa lykkäysasian käsiteltäväkseen.

Lykkäys

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 valtiovarainministeriö voi kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi myöntää osittaisen tai täydellisen vapautuksen valtionverosta ja asianomaista kuntaa ja seurakuntaa kuultuaan, myös kunnallis- ja kirkollisverosta. Jos vapautettavaksi pyydetty määrät ovat enintään 50000 euroa eikä kyseessä ole periaatteellisesti tärkeä asia, asian ratkaisee Verohallitus.

VML 88 §

VML 88 §:ään voidaan turvautua silloin, kun kaksinkertaista verotusta ei ole tapahtunut, mutta veron periminen on ilmeisesti kohtuu-

tonta esim. sen vuoksi, että verovelvollisen veronmaksukyky on erityisesti syystä olennaisesti alentunut. Hakemuksen valtionveron sekä yhteisön tuloveron osalta ratkaisee Veronkantokeskuksen 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

Verohallituksen välityksellä

Suomen veroviranomaiset antavat verotusta koskevia tietoja toiseen valtioon vain veroviranomaisille. Lisäksi tietoja annetaan vain verosopimuksen tai veroasioita koskevan virka-apusopimuksen tai virka-apuderektiivin 77/799 perusteella. Tavallisesti tietoja annetaan vain Verohallituksen 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. Sopimus sitoo toistaiseksi vain muutamia maita eikä se olennaisesti lisää Suomen mahdollisuuksia tietojen saantiin muista valtioista. Tämä johtuu 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.

Monissa valtioissa ollaan siirrytty konekieliseen tietojenvaihtoon. Esimerkiksi automaattisen tietojenvaihdon tavallisin väline on CD-rom. Myös Suomi lähettää omat tietonsa näin. Savings-direktiivin mukaiset tiedot kuitenkin vaihdetaan erityisinä mail-tietoina. Vain harvoissa tapauksissa Suomeen tulee paperimuotoisia vertailutietoja.

Tietojenvaihto konekielistyy

Suomesta annettavat tiedot

Tuloverotuksen julkisia verotustietoja voidaan verotoimistosta yleisen palveluperiaatteen puitteissa antaa näitä tietoja tarvitseville myös ulkomaille.

Muiden verotustietojen osalta on salassapito velvollisuus ja tiedon kulkeminen Verohallituksen 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 virkapusopimukseen.

Ruotsista Stockholms läns Allmänna Försäkringskassan niminen viranomainen 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 vuosi-ilmoituksen 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 konekielisesti (täysin euroin) ja lähetetään Verohallitukselle eteenpäin toimitettavaksi. Tässä menettelyssä on kyse spontaanista tietojenvaihdosta.

Osakemyynnit VEROH 6144e

Suomeen tulevat vertailutiedot

Automaattinen

Osa niistä maista, joiden kanssa Suomella on verosopimus, lähettää Suomeen automaattisia vertailutietoja. Tiedot tulevat yleensä CD-romeilla ja valtaosassa tapauksia ne koskevat ns. vanhoja vuosia. Tiedot avataan, käsitellään ja toimitetaan 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.

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.

Pyynnöstä

Jos luonnollisen henkilön verotusta toimitettaessa ilmenee, että toisesta verosopimusvaltiosta olisi tarpeen saada jokin tieto, verotoimisto voi olla yhteydessä Verohallitukseen (verotuskeskus). Jos tiedon hankkiminen todetaan tarkoituksenmukaiseksi, Verohallitus voi lähettää verotoimiston selvityspyynnön eteenpäin.

9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä

Suomella on erilliset veron perimisen mahdollistavat sopimukset mm. pohjoismaiden, Australian, Saksan, Belgian ja Ranskan kanssa. EU:n jäsenvaltioiden välillä verojen perintää koskeva virka-apu perustuu Neuvoston Direktiiviin 2008/55/EY. Lisäksi perintädirektiivin soveltamisessa noudatettavista menettelyistä on määräykset Komission Asetuksessa (EY) N:o 1179/2008. Perintädirektiivin soveltamisalaan kuuluvat arvonlisävero sekä tulon ja varallisuuden perusteella perittävät verot, joihin luetaan kuuluvaksi myös Suomen kiinteistövero. EU:n jäsenvaltioiden välillä sovelletaan ensi sijassa perintädirektiiviä. Kuitenkin pohjoismaiden osalta on Ruotsin ja Tanskan kanssa sovellettu 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 verasioissa solmittua virka-apusopimusta toimii Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Pohjoismaita koskevan sopimuksen osalta toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Länsi-Suomen perintäyk-

sikkö. Perinnän virka-apuasioiden hoitaminen on Suomessa keskitetty siten, että edellä mainitut Verohallinnon yksiköt hoitavat toimivaltaansa kuuluvat tehtävät koko valtakunnan alueella. Suomen toimivaltainen viranomaisen 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 Färsaarten ja Grönlannin itsehallintoalueilla maksuunpannut verot ja maksut.

Suomessa maksuunpantujen verojen periminen muussa pohjoismaassa

Muussa pohjoismaassa voidaan sopimuksen nojalla periä kaikkia muita veroja paitsi kiinteistöveroja.

Verohallinnon Länsi-Suomen perintäyksikkö tekee pyynnön verojen perimiseksi muussa pohjoismaassa silloin, kun verovelvollinen tai verosta vastuussa oleva henkilö oleskelee muussa 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.

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 perintäyksikkö lähettää velalliselle tavallisesti maksukehotuksen sen käytettävissä olevaan ulkomaan osoitteeseen. Mikäli velallinen ei maksa verovelkaansa Suomen viranomaisen tilille tämän maksukehotuksen perusteella, Perintäyksikkö tekee perintäpyynnön asianomaisen valtion toimivaltaiselle viranomaiselle.

Menettely

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.

Vanhentuminen

Suomen veron vanhentuminen ei keskeydy tai lykkäänny toisessa valtiossa suoritettun perimistoimenpiteen johdosta, vaikka toimenpiteellä olisi tällainen vaikutus ao. toisen valtion lain mukaan. Vero voidaan kuitenkin periä ennen sen vanhentumista ulosmitatusta omaisuudesta saatavista varoista. Sama vaikutus on ennen vanhentumista toimitetulla konkurssivalvonnalla. Toisessa valtiossa suoritettu palkanulosmittaus ei vaikuta vanhentumista keskeyttävästi.

Veron vanhentumisen jälkeen ulkomaan viranomainen palauttaa asian Suomen viranomaiselle. Tarvittaessa voidaan joutua selvittämään ulkomailla suoritettujen perintätoimenpiteiden vaikutusta vanhentumiseen, kuten esim. onko ulosmittaus ulkomailla toimitettu ennen veron vanhentumista.

Muutoksista ilmoittaminen

Länsi-Suomen perintäyksikkö ilmoittaa perittävänä olevan veron määrää koskevat muutokset viipymättä asianomaiselle ulkomaan viranomaiselle. Muutosilmoituksessa ei huomioida niitä määriä, jotka ovat mahdollisesti kertyneet muussa sopimusvaltiossa ja tilitetty verovirastolle. Perittävän määrän alennus ilmoitetaan esim. silloin, kun maksuunpano on alentunut, veroa on kuitattu tai verovelvollinen on maksanut veroa suoraan Suomen Verohallinnon tilille. Alennuksena ei sen sijaan ilmoiteta esim. sitä, että verovelvollinen on maksanut koko verojäämän suoraan Suomen Verohallinnolle tai verojäämä on kokonaisuudessaan kuitattu Suomessa tai maksuunpano on poistettu. Tällaisissa tapauksissa perimisesitys peruutetaan. Jos verotus on kumottu ja palautettu uudelleen toimitettavaksi, siitä ilmoitetaan välittömästi ulkomaan viranomaiselle veron perinnän keskeyttämiseksi. Verotuksen uudelleen toimittamisen jälkeen ilmoitetaan veron oikea määrä. Verolle myönnetystä lykkäyksestä, täytäntöönpanon kiello- tai keskeytyspäätöksestä ilmoitetaan niin ikään ulkomaan viranomaiselle. Tarvittaessa perimispyyntö peruutetaan.

Maksujen käyttäminen

Ulkomailta tilitettyt varat käytetään ensin perimisesitykseen laskettujen viivästysseuraamuksien, sitten veronlisäyksen ja sen jälkeen veron tai maksun suorituksiksi. Ulkomailta tilitettyt varat käytetään Suomessa ensiksi vanhenevan ulkomaanperinnässä olevan verojäämän suorituksiksi. Jos veroja on tilitetty enemmän kuin tarvitaan perittäväksi lähetetyn veron ja viivästysseuraamuksien suorituksiksi, ei näitä varoja voida verovelvollisen suostumuksetta kuitata hänen muiden mahdollisesti maksamatta olevien verojensa suorituksiksi. Jos verovelvollinen ei anna suostumustaan tai jos verovelvollisella ei ole muita verojäämiä, veronkantoyksikkö palauttaa liikaa suoritettun määrän hakemuksetta verovelvolliselle. Perimisen päätyttyä ulkomaan viranomainen antaa Länsi-Suomen perintäyksikölle perimisasiaa koskevan lopputilityksen.

Viivästysseuraamukset

Jos sopimusvaltiossa perittävänä ollut määrä on maksettu kokonaan perimisesityksen tekemiskuukauden aikana, vero on seuraa-

muksineen täysin kertynyt. Jos perittävänä ollut määrä on maksettu perimisesityksen tekemiskuukauden jälkeen, ei viivästysseuraamusta ole peritty perimisesityksen tekemiskuukauden päättymisestä sen kuukauden loppuun, jona maksuvelvollinen on veron sopimusvaltiossa maksanut. Jos todetaan, että puuttuva määrä on vähintään 510 euroa, verovirasto voi tehdä puuttuvien viivästysseuraamuksien perimiseksi uuden perimisesityksen. Jos puuttuva määrä on pienempi kuin 510 euroa, se voidaan periä vain Suomessa olevasta varallisuudesta tai Suomessa saatavasta tulosta, kuten esim. velalliselle maksettavasta veronpalautuksesta.

Muussa pohjoismaassa maksuunpannun veron periminen Suomessa

Muun pohjoismaan toimivaltainen viranomainen tekee Länsi-Suomen 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.

Länsi-Suomen perintäyksikkö muuntaa perittävän määrän Suomen valuutaksi sen jälkeen, kun se on todennut asian Suomessa perimiskelpoiseksi. Kurssina käytetään Euroopan keskuspankin julkaisemaa kurssia sinä päivänä, jolloin perimisesitys saapui Länsi-Suomen perintäyksikköön. Tätä kurssia noudatetaan koko perimismenettelyn ajan.

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 perintäyksikköön, se lähettää ulkomaan verosta ja maksusta ensiksi verovelvolliselle kirjallisen maksukehotuksen. Kirjeessä verovelvollista kehoitetaan maksamaan ulkomaan vero tai maksu Verohallinnon tilille viimeistään perintäyksikön ilmoittamana päivänä. Kirjeessä eritellään perittäväksi pyydytyt ulkomaan verot (verolaji, aika jolta vero on määrätty). 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.

Länsi-Suomen perintäyksikköseuraa, maksujen kertymistä eräpäivänä. Perintäyksikkö lähettää ulosottoin perittäviksi ne ulkomaan viranomaisen perimisesityksiin sisältyvät verot ja maksut, joita ei ole maksettu sen edellä mainitussa maksukehotusmenettelyssä ilmoitta-

Valuuttakurssi

Maksukehotus

Ulosottoperintä

malle tilille. 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 tullessiin varoihin. Erikoisperintätoimenpiteisiin kuten konkurssiin hakemiseen saa ulkomaanperintäasiassa ryhtyä vain, jos toimenpiteisiin on saatu perimispyynnön tehneen ulkomaan viranomaisen suostumus. Jos verovelvollinen on haettu konkurssiin muusta syystä, perintäyksikkö huolehtii ulkomaan verojen valvomisesta konkurssissa.

Maksujärjestely

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.

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. Valitusmahdollisuus joudutaan joskus erikseen selvittämään perimistä pyytävältä viranomaiselta. Valituksen tekeminen perittävänä 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 verovelvollinen 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 perustuessa arvioon verotettavan tulon määrästä voidaan perintä tapauskohtaisen harkinnan perusteella keskeyttää. Perinnän keskeyttämisen ratkaisee Länsi-Suomen 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 Suomessa maksuunpantujen verojen jälkeen.

Vanhentuminen

Toisessa pohjoismaassa maksuunpantujen verojen ja maksujen perimisessä noudatetaan virka-apua pyytäneen valtion lainsäädännön mukaan määräytyvää veron vanhentumisaikaa. Suomessa suorite-
tuilla perimistoimenpiteillä ei ole veron vanhentumisen keskeyttävää vaikutusta toisessa pohjoismaassa Suomen lainsäädännön mukaan, koska veron vanhentumista ei voida Suomen sisäisen lainsäädännön

mukaan keskeyttää tai lykätä. Ulkomaan vero voidaan kuitenkin Suomessa periä ennen sen vanhentumista täällä ulosmitatusta omaisuudesta.

Länsi-Suomen 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 soveltamisessa toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Perinnän virka-avussa sovellettavat menettelyt ovat kuitenkin myös muissa sopimuksissa yleensä samankaltaiset kuin edellä esitetyt pohjoismaisessa virka-avussa noudatettavat menettelyt.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden välinen virka-apu verojen perinnässä voi perustua joko asianomaisten valtioiden keskinäisiin, kahden- tai useammanvälisiin vero- tai virka-sopimuksiin taikka Neuvoston Direktiiviin 2008/55/EY (perintädirektiivi). Lisäksi Komission Asetus (EY) N:o 1179/2008 sääntelee perintädirektiivin soveltamisessa noudatettavia menettelyjä. Käytännössä EU:n jäsenvaltioiden välillä sovelletaan yleensä pelkästään perintädirektiiviä.

Euroopan unionin jäsenvaltiot

Verosaatavien perimisen lisäksi perintädirektiivin nojalla voidaan myös pyytää toisesta jäsenvaltiosta tietoja perintää varten. Tietopyynnöt voivat koskea 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 pyynnot vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle ulkomailla. Suomen osalta toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Uudenmaan perintäyksikkö. Se tekee Suomen verojen perintää koskevan perimispyynnöt ulkomaan viranomaiselle sekä vastaanottaa ulkomailta Suomeen tehdyt pyynnot. Perintä tapahtuu aina perintäpyynnön vastaanottaneen valtion säännösten ja siellä noudatettavien käytäntöjen mukaisesti.

Perintädirektiivi mahdollistaa Verohallinnon kantamista veroista arvonlisäveron, tulo- ja varallisuusverojen (sisältäen myös kiinteistöveron) sekä vakuutusmaksuverojen sekä niihin liittyvien korkojen, hallinnollisten rangaistusmaksujen sekä sakkojen ja muiden kulujen perimisen toisessa jäsenvaltiossa. Vaikka perintädirektiivin soveltamisala on

Soveltamisala

hyvin laaja, esimerkiksi Suomessa maksuunpannun perintö- ja lahja-veron tai varainsiirtoveron periminen ei ole direktiivin nojalla mahdollista toisessa EU-jäsenvaltiossa.

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 kurssi käytetään koko perintämenettelyn ajan.

Perimispyyntöön on laskettu viivästysseuraamukset hakemuksen tekopäivään saakka. Perivässä valtiossa ulkomaan verolle peritään viivästyskorkoa ao. valtion lainsäädännön mukaisesti siitä päivästä lukien, kun saatavan perimispyyntö on hyväksytty tässä valtiossa. Myös nämä kertyvät korot tilitetään hakijavaltiolle.

Saatavan vanhentumiseen sovelletaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Vanhentumisen keskeytymiseen tai lykkäämiseen soveltuvat hakijavaltion lain säännökset. Jos perivässä valtiossa suoritetaan perimistoi-menpide, joka hakijavaltion lain mukaan olisi siinä valtiossa toimitet-tuna keskeyttänyt tai lykännyt veron vanhentumisen, se perivässä valtiossa suoritettunakin keskeyttää tai lykkää veron vanhentumisen.

Valitus ulkomaan verosta

Joissakin tapauksissa muutoksenhaku ulkomaan verosta voi olla mahdollinen vielä senkin jälkeen, kun vero on tullut Suomeen perittä-väksi. Valitusmahdollisuuden olemassaolo riippuu valtiosta ja verola-jista. Perintädirektiivi edellyttää pääsäännön mukaan, että perintämen-ettelyn vireillä ollessa tehty valitus estää perimismenettelyn jatkami-sen. Kun perivän valtion viranomainen 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 haki-javaltion pyynnöstä. Tällöin hakijavaltiolla on kuitenkin vahingonkorva-usvelvollisuus, mikäli valitusasia ratkaistaan hakijavaltion vahingoksi.

CCN/CSI-verkko

EU:n jäsenvaltioiden välillä käytetään EU-perintäasiakirjojen lähet-tämisessä sekä jäsenvaltioiden välisessä yhteydenpidossa suljettua CCN/CSI-tietoliikenneverkkoa. Perintää koskevat asiakirjat pyritään lähettämään ensisijaisesti sähköistä tiedonsiirtoverkkoa käyttäen ja

myös valtioiden välinen EU-perintää koskeva yhteydenpito tapahtuu ensisijaisesti sähköisessä verkossa perinteisen kirjeenvaihdon sijaan.

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). Uusin versio sopimuksesta 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 useamassa kuin yhdessä pohjoismaassa. Samalla on pyritty varmistamaan, ettei tulo jää kokonaan enakkoperinnän ulkopuolelle. Sopimus koskee sekä työnantajan toimittamaa ennakonpidätystä että työntekijän itse maksettavaa enakkoveroa tilanteissa, joissa työnantajalla esimerkiksi kiinteän toimipaikan puuttumisen johdosta ei ole velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä ulkomaisessa työskentelyvaltiossa.

Sopimuksen tarkoitus

Sopimuksen tarkoituksena on myös säännellä verovarojen siirtoa sopimusvaltioiden välillä sekä enakkoperintävaiheessa että lopullisen verotuksen toimittamisen jälkeen. Sopimuksella pyritään myös välttämään tilanne, jossa verovelvolliselle maksettaisiin veronpalautusta sellaisesta tulosta, josta toisessa sopimusvaltiossa vaaditaan verosuoritusta.

Sopimus edellyttää veroviranomaisten välistä tietojenvaihtoa jo enakkoperintävaiheessa. Tietojenvaihto tapahtuu pääasiassa erityisiä yhteispohjoismaisia NT-lomakkeita käyttämällä.

Lisäksi sopimusta sovelletaan verovarojen siirtämisen osalta myös eläketuloon sekä elinkeinotuloon.

Viranomaiset

TREKK-sopimuksen edellyttämä tietojenvaihto tapahtuu seuraavien toimivaltaisten viranomaisten välityksellä:

Suomi:	,Pääkaupunkiseudun verotoimisto/Kansainvälisen verotuksen osasto
Islanti:	Tollstorinn i Reykjavik
Norja:	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Ruotsi:	Skattekontor/Stockholm /utlandsenheten
Tanska:	Skat/Syddanmark/International inddrivelse/Nordisk Trækk
Färösaaret:	Taks/ Føroya

Suomen verohallinnon sisäinen tiedonkulku

Pääkaupunkiseudun verotoimisto hoitaa tietojen vaihdon ulkomaiden viranomaisten kanssa. Siirtäminen edellyttää myös toimenpiteitä verovelvollisen verotuksessa. Varsinaisissa siirtoasioissa asiakirjojen ja muitten tietojen vaihto Pääkaupunkiseudun verotoimiston ja verovelvollisia verottavien yksiköiden välillä tapahtuu alueellisten yhdyshenkilöitten kautta. Trekk-yhdyshenkilö hoitaa yleensä useitten verotoimistojen asiakirjojen kulkua ja voi siis olla jossain muussa verotoimistossa tai veronkantokeskuksessa.

Rahojen siirto Suomesta ja rahojen vastaanotto Suomeen tapahtuu veronkantoyksiköissä, johon trekk-yhdyshenkilö myös pitää yhteyttä.

Tietojen vaihtoa varten on verohallinnon käyttämät Word-lomakkeet NT3 – NT6 siirtotarjouksia, siirtopyyntöjä ja siirtopäätöksiä varten.

Työnantaja käyttää ilmoittamisessa lomakkeita NT1 ja NT2, jotka eivät kulje yhdyshenkilön kautta.

Sopimuksen tarkoittamat verot

Sopimusta sovelletaan Pohjoismaisen tuloverosopimuksen tarkoitamiin veroihin. TREKK-sopimuksen veron kantoa koskevia artikloita (3–6 artiklat) ei sovelleta tuloverosopimuksessa tarkoitettuihin ns. rajankävijöihin. Sopimus soveltuu siis myös lähdeveron siirtämiseen.

Myös lopullinen vero

Pohjoismaiden välillä voidaan siirtää verovaroja myös verotuksen valmistuttua. Mahdollisuudet siirtoon ovat kuitenkin sitä pienemmät, mitä enemmän aikaa kuluu verovuoden päättymisestä.

Vakuutetun sairaanhoito- ja päivärahamaksua tämä sopimus ei koske, koska ne eivät ole verosopimuksen veroja.

Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia

Ennakko työnte-kovaltiossa

TREKK-sopimuksen mukaan veron ennakkoa voidaan vaatia työnte-kovaltiossa, jos toisesta pohjoismaasta oleva työntekijä työskentelee siellä siten, että työntekovaltiolla myös lopullisessa verotuksessa on oikeus verottaa palkka. Veron ennakkoa voidaan siten vaatia työnte-kovaltiossa,

- jos työntekijä oleskelee työntekovaltiossa yhdessä tai useamassa 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 työntekevaltiossa pelkäänsään sillä perusteella, että työ tapahtuu kolmannesta maasta olevan työnantajan lukuun. Tällaisessa tilanteessa verotusoikeus lopullisessa verotuksessa kuuluu työntekijän asuinvaltiolle.

Jos veron ennakkoa on suoritettava työntekevaltiossa, ennakkoa ei voida vaatia työntekijän kotivaltiossa eikä kolmannessa valtiossa.

Jos työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen valtioon siten, että työntekevaltiolla on verotusoikeus, työntekevaltion veroviranomainen ei aina pysty saamaan työskentelystä tietoa pelkäänsään oman verotus- ja rekisteröintijärjestelmänsä avulla. Jotta pohjoismaiden välillä varmistettaisiin työntekevaltion tiedonsaanti ja jotta tieto tulisi ennakkoperinnänkin kannalta ajoissa, TREKK-sopimus edellyttää, että työntekijän kotivaltio ilmoittaa tällaisen työskentelyn alkamisesta työntekevaltiolle.

Jos työntekevaltion veroviranomaiset vaativat veron ennakkoa sillä perusteella, että kyseessä on työvoiman vuokraus tai kiinteä toimipaikka, työntekevaltion veroviranomaisen on ilmoitettava vuokraustilanteen tai kiinteän toimipaikan muodostumisesta kirjallisesti kyseiselle työnantajalle tai työntekijän kotivaltion veroviranomaiselle. Ulkomaan viranomaisen ilmoitus tehdään NT 3-nimisellä lomakkeella, joka vastaa Suomen viranomaisen käyttämää lomaketta VeroH 6136 (NT 3).

Jos Suomessa asuva henkilö työskentelee suomalaisen työnantajan palveluksessa muussa pohjoismaassa siten, että palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö, tulo on Suomessa kokonaan verovapaata. Työnantaja voi oma-aloitteisesti soveltaa kuuden kuukauden sääntöä. Pidätys voidaan jättää toimittamatta ilman että verotoimistosta olisi haettava verokorttimuutos. Työnantajan on kuitenkin annettava työskentelystä lomakkeella VeroH 5052a (NT2) ilmoitus omalle verotoimistolle. Lomake on saatavissa vero.fi-sivulta (lomakkeet ja julkaisut/ulkomaan työskentely). Ilmoitus on annettava kuukauden kuluessa siitä, kun ennakonpidätys ensimmäisen kerran jätetään toimittamatta. Verotoimisto saa ilmoituksen kahtena kappaleena. Pohjoismaisissa tilanteissa Suomen veroviranomaisen kappale lähetetään verotoimistosta välittömästi tarkistuksen ja allekirjoittamisen jälkeen suoraan Pääkaupunkiseudun verotoimistoon työntekevaltioon toimitamista varten. Lomakkeen perusteella työntekevaltion veroviranomaiset ryhtyvät toimenpiteisiin ennakon vaatimiseksi ao.valtiossa.

Joskus muusta pohjoismaasta oleva työnantaja lähettää työntekijänsä Suomeen siten, että verotusoikeus palkkaan kuuluu Suomelle. Tällöin Suomi saa ilmoituksen työskentelystä työnantajan kotivaltion

Vuokraus ja kiinteä toimipaikka

Tiedonkulku Suomesta - verovirasto ja lomake 5052, NT2

Suomi työntekevaltiona –verotoimisto määrää ennakon

veroviranomaiselta lomakkeella NT 2. Ilmoitus tulee Pääkaupunkiseudun verotoimistoon, joka toimittaa ilmoituksen asianomaiselle verotoimistolle. Jos työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai palkanmaksusta huolehtivaa edustajaa Suomessa, työnantajalla ei ole velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä Suomessa. Tällöin verotoimisto määrää asianomaiselle ulkomaiselle työntekijälle ennakon.

Ennakonpidätys kotivaltiossa

Jos pohjoismaasta oleva työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen pohjoismaahan sellaisissa olosuhteissa, että työntekovaltiolla ei ole verotusoikeutta, palkasta toimitetaan ennakonpidätys työntekijän kotivaltiossa. TREKK-sopimus edellyttää, että ennakonpidätyksen toimitaminen kotivaltiossa tulee tarvittaessa voida näyttää toteen työntekovaltiossa. Tätä varten kotivaltion veroviranomaiselta saa pyynnöstä todistuksen lomakkeella VeroH 6134a (NT 1), joka esitetään työntekovaltion veroviranomaiselle. Lomake on Suomessa saatavissa vero.fi-sivulta (lomakkeet ja julkaisut/ulkamaan työskentely). Jos todistus esitetään työntekovaltiossa, veron ennakkoa ei voida vaatia siellä. Työntekovaltion viranomaisen tekemä työvoiman vuokrausväite syrjäyttää kuitenkin todistuksen NT 1 antaman suojan.

Jos työntekovaltiossa katsotaan, että verotusoikeus ei kuulu työntekovaltiolle, veron ennakkoa ei Norjaa lukuunottamatta yleensä vaadita, vaikka todistusta NT 1 ei esitettäisikään.

Ennakonpidätys lopetetaan

Jos kotivaltion viranomainen on antanut lomakkeella NT 1 todistuksen ja myöhemmin ennakonpidätys kotivaltiossa lopetetaan, tulee työntekovaltioon lähteä 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. Hän antaa verotoimistolle ilmoituksen lomakkeella VeroH 5052a. Verotoimisto lähettää lomakkeesta kappaleen Pääkaupunkiseudun verotoimistoon työntekovaltioon lähettämistä varten.

Kaksinkertainen ennakko

TREKK-sopimuksessa on määräykset myös sellaisen harvinaisen tilanteen varalta, että samasta palkasta sopimuksesta huolimatta olisi maksettu veron ennakkoa kahteen valtio. 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 kotival-

tiossa, 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, verovarot voidaan siirtää oikeaan valtioon tämän valtion pyynnöstä. Pyyntö tehdään lomakkeella NT 4. Lomakkeesta on valmis Word-pohja (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

Siirtopyynnön on veron ennakkoverovaiheessa 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.

Ennakonpidätysvarojen 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 verotoimiston toimesta verotuksen toimittamisen yhteydessä tai muuttuneen verotuksen maksuunpanoa oikaistaessa.

Miten siirto Suomesta käynnistyy

Jos verotusta toimitettaessa todetaan, että Suomessa on toimitettu normaali ennakonpidätys palkkatulosta, johon verotusoikeus kuuluu muulle pohjoismaalle, verotoimiston tulee välittömästi ilmoittaa asiasta alueensa trekk-yhdyshenkilölle. Verotoimisto ja yhdyshenkilö yhteistyössä tekevät siirtotiedustelun lomakkeella NT 5, VeroH 6138. Lomakkeesta on valmis Word-pohja (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

– verotoimiston velvollisuudet

Jos siirtotiedusteluun saadaan kieltävä vastaus tai vastausta ei tule määräajan kuluessa, ilmoituksen vastaanottanut yksikkö/yhdyshenkilö toimittaa verotoimistolle tiedon siitä, että ennakonpidätys luetaan verovelvolliselle hyväksi lopullisessa verotuksessa. Mahdollinen siirtopäätös puolestaan tehdään lomakkeella NT6, VeroH 6133. Lomakkeesta on valmis Word-pohja (Word/Uusi/Hallinnon yhteiset).

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.

– EPL 22 §:n mukainen palautushakemus

EPL 22 §:n (1118/96) nojalla verovelvolliselle voidaan palauttaa ennakonpidätys, jos pidätys on toimitettu 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 palauttaa muussa pohjoismaassa työskentelystä ennen kuin asianomaiselle työntekovaltiolle on lähetetty siirtotiedustelu (NT 5).

– ulkomaan viranomaisen aloite

Toisesta pohjoismaasta voi tulla Pääkaupunkiseudun verotoimistoon tiedustelu Suomeen tilitetyistä ennakkoista tai siirtopyyntö. Tällöin Pääkaupunkiseudun verotoimisto lähettää työntekijän kotikunnan verotoimistolle/yhdyshenkilölle tiedustelun siitä, tullaanko tulo verottamaan Suomessa vai katsotaanko verotusoikeuden kuuluvan toiselle pohjoismaalle.

Verotoimiston lausunto ei sido lopullisessa verotuksessa, mutta se on riittävä siirtoasian ratkaisemiseksi. Jos verotoimiston lausunnon mukaan palkka verotetaan Suomessa, Pääkaupunkiseudun verotoimisto ilmoittaa siirtopyynnön tekijälle, että pyyntöön ei voida suostua. Jos verotoimisto katsoo verotusoikeuden kuuluvan toiselle pohjoismaalle, tulovuoden aikana työnantajan verotoimisto ja sen jälkeen verovelvollisen 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 tapauksessa, jossa työnantaja on toimittanut palkasta ennakonpidätyksen, mutta laiminlyönyt sen suorittamisen veroviranomaiselle. Tällöin siirtämisen edellytyksenä on, että ennakonpidätyksen toimittamisesta esitetään luotettava selvitys.

Miten siirto Suomeen käynnistyy

Joskus verotusta toimitettaessa todetaan j, että ennakonpidätystä ei ole toimitettu Suomeen sellaisesta muussa pohjoismaassa ansaitusta palkkatulosta, jonka verotusoikeus kuuluu yksinomaan Suomelle. Tällöin tilanne voi olla se, että tulosta on maksettu veron ennakkoa työntekovaltiossa. 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 työntekovaltioon, koska aluksi virheellisesti oletettiin verotusoikeuden kuuluvan työntekovaltiolle. Jos on ilmeistä, että ennakonpidätysvaroja voi olla työntekovaltiossa, verotoimiston on välittömästi ilmoitettava asiasta kirjallisesti yhdyshenkilölle. Kirjeessä ilmoitetaan verovelvollisen yksilöintitiedot, työskentelyaika ulkomailla, työnantajan nimi, työskentelypaikkakunta ja palkan määrä. Siirtopyyntöön on lomake NT4, VeroH 6137.

Verotoimisto/yhdyshenkilö lähettää Pääkaupunkiseudun verotoimiston välityksellä tiedustelun tai siirtopyynnön työntekovaltioon. Jos varat siirretään Suomeen, verotoimisto käyttää siirretyt varat työntekijän verojen lyhennykseksi samalla tavalla kuin Suomessa toimitetut

ennakonpidätykset. Vastaavalla tavalla menetellään jos veronoikaisu, jälkiverotuksen tai 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 ulkomailta esim. osinko-, korko- tai rojaltituloa, joutuu usein pyytämään Suomen veroviranomaiselta asumistodistuksen. 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 verosopimusetua anotaan ja joille myös asumistodistukset merkitään. Alankomailla, Belgialla, Iso-Britanniassa, Sveitsillä ja Tanskalla on lisäksi erityiset lomakkeet mm. Suomessa asuvia tulonsaajia varten.

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.

Menettely

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 ja Espanja

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 ane-

taan vapaamuotoisena esim. luvun liitteenä olevan mallin mukaisesti. Verovelvollisen asiakirjoihin tulee jäädä merkintä todistuksen annosta.

Käytännön ohjeita

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.

– hyödyntäminen vertailutietona

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. Yritysten osalta kappale voidaan lähettää verovirastolle verotarkastuksessa hyödynnettäväksi.

Todistukset ulkomailla asumisesta

Suomen verolainsäädännössä ei edellytetä, että ulkomailla asuvan olisi verosopimusedun saadakseen aina esitettävä kotivaltionsa viranomaisen antama asumistodistus.

Lomake VeroH 6132 d

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.

– 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).

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 toimieliimissä. 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 asioidessaan viranomaisissa. 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. Pohjoismainen kielisopimus koskee sekä suullista että kirjallista kanssakäymistä viranomaisten kanssa, ei kuitenkaan puhe- ja kirjallista 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.

Suhde Kielilakiin

Sopimuksen tarkoittamat kielet

Mitä sopimus edellyttää verohallinnolta

Tarvittaessa verotoimiston tulee kieliasioissa olla yhteydessä verovirastoon, mm. jos tarvitaan apua muun pohjoismaan kielisen kirjeen kääntämisessä. Jos asian vaatimaa kielitaitoa ei löydy verovirastostaan, 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.

OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Ulkoasiainministeriö oli vuosina 1984, 1985 ja 1986 tilittänyt 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 11.6.1992 T 2272

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 1965

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 pyydetty 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 4063/1996

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-apupyynnöön. Veroviraston valitus hyväksyttiin ja suomalainen osakeyhtiö velvoitettiin luovuttamaan verovirastolle virka-apupyynnön täyttämiseksi tarpeelliseksikatsotut yhtiön hallussa olevat tiedot. Äänestys 3–2.

KHO 2006/434

NT1

SUOMI
FINLAND

ILMOITUS ENNAKONPIDÄTYKSEN TOIMITTAMISESTA
SUOMESSA, kun työ tehdään muussa pohjoismaassa
Työnantaja täyttää ja lähettää verotoimistolleen

ANMÄLAN 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 rasi­ tetaan? Har arbetsgivaren i arbetsstaten ett fast driftställe, vars resultat arbetstagarens lön belastar?	
☐ kyllä/ja ☐ ei/nej	

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	Etunimet Förnamn
Henkilötunnus Suomessa Personbeteckning i Finland	Syntymäaika Födelsetid
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 ovannämnda 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		

OHJEET ANVISNINGAR

Tätä lomaketta käytetään silloin, kun Suomessa asuva työntekijä tekee työtä jossain toisessa pohjoismaassa.

Työntekijän palkasta ei tarvitse maksaa veron ennakkoa työskentelyvaltiossa, jos työntekevän veroviranomaiselle tällä Suomen viranomaisen allekirjoittamalla lomakkeella osoitetaan, että ennakonpidätys toimitetaan Suomessa.

Seuraavien ehtojen tulee täyttyä:

- Työntekijän oleskelu työntekevällä valtiolla ei saa ylittää 183 päivää 12 kuukauden jakson aikana
- Palkan maksaa suomalainen työnantaja
- Työstä suoritettu korvaus ei saa rasittaa työnantajan työntekevällä valtiolla 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 työntekevällä valtiolla. 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 työntekevän 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 förskottsinnehållning 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.

NT2

SUOMI
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	Ennakonpidätystä ei toimiteta alkaen Förskottsinnehållning 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? ☐ kyllä/ja ☐ ei/nej		

B TYÖNTEKIJÄ ARBETSTAGARE

Sukunimi Släktnamn	Etunimet Förmamn	
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 Pennynglön/mån.	Valuutta Valuta
Muut korvaukset ja edut (rasti ruutuun): Övriga ersättningar och förmåner (kryss i rutan): ☐ päiväraha dagtraktamente ☐ asuntoetu bostadsförmån ☐ autoetu bilförmån ☐ muu etu annan förmån			

Jos kyseessä on muussa pohjoismaassa tapahtuva työskentely, täytetään myös tämä kohta:
Onko ulkomaantyöskentelyn palkasta aluksi toimitettu ennakonpidätys 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 förskottsinnehållning till Finland på utlandsinkomsten? (Denna förskottsinnehållning 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
---	-------------------------------------	---------------------------

OHJEITA

Jos palkkaa maksetaan ulkomailta tapahtuvasta työskentelystä, on mahdollista, että palkka on Suomessa vero-vapaata ns. kuuden kuukauden säännön nojalla. Jos sääntö soveltuu, palkasta ei toimiteta ennakonpidätystä Suomeen.

Ennakonpidätyksen toimittamatta jättämistä harkitsevan työnantajan tulee varmistua säännön soveltumis-edellytysten täytymisestä. Edellytyksiä on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 275 "Ulkomaille lähetettävä työntekijä". Julkaisu löytyy verohallinnon Internetsivuilta www.vero.fi kohdasta "Vero-ohjeet"/"Tietoja kansain-välisistä tilanteista".

Jos työnantaja jättää ennakonpidätyksen toimittamatta, hän täyttää ja lähettää lomakkeen omaan verotoimis-toonsa. 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 förskottsinnehållning på lönen till Finland.

En arbetsgivare som överväger att låta bli att verkställa förskottsinnehållningen skall försäkra sig om att förut-sättningarna 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 arbetssituationer".

Om arbetsgivaren låter bli att verkställa förskottsinnehållning, 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 ulkomailta?

Verohallinnon julkaisu 294.10 1.1.2010

www.vero.fi sivu 1 / 2

Tässä tiedotteessa käsitellään tilanteita, joissa Suomessa asuva yksityishenkilö tai yritys katsoo tulleen toisessa valtiossa verotetuksi verosopimuksen vastaisesti. 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. Seuraavassa käsitellään tarkemmin eri tilanteita.

1. Osingosta, korosta tai rojaltista on lähdevaltiossa peritty liian suuri vero

Useimmissa valtioissa ulkomaille maksettavan osingon, koron ja rojaltin vero on 25–30 %. Valtiot ovat kuitenkin tehneet verosopimuksia, joissa on sovittu että toisessa sopimusvaltiossa asuvalta otetaan ainakin alempi vero, esimerkiksi vain 15 %. Tulonsaajan on lähdevaltiossa selvitettävä, 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 periä korkeamman veron ja verosopimusedun saa vasta tekemällä palautushakemuksen kyseisen valtion veroviranomaisille. Monesti tämä tapahtuu lähdevaltion lomakkeita käyttäen.

Esimerkki 1

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 Pohjoismaisen Nordisketax- veroportaalin www.nordisketax.net Tanskan sivuilta löytyy ohjeita osingon liikaveron palauttamiseen.

Monesti 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 esimerkiksi palkkatuloja. Tällöin on monesti kyse siitä, että maksajalla ei ole ollut riittävästi tietoa tosiasioista tai verosopimuksen määräyksistä. Lisäselvitystä antamalla asia yleensä korjaantuu.

Esimerkki 2

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 (4kk) saatua 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 näkemys tulon mukaan tulo ei ole verosopimuksen rojaltiartiklan mukaista tuloa vaan liiketuloa, johon lähdevaltiolla kiinteän toimipaikan puuttuessa ei ole verotusoikeutta.

Esimerkki 3

Suomalaiselta yritykseltä on valtiossa A peritty suorituksen maksajan toimesta lähdeveroa 10 %, koska maksaja on katsonut tulon olevan tekijänoikeuskorvausta, johon sovelletaan verosopimuksen rojaltiartiklaa. Yritys katsoo kuitenkin, että kyse on normaalista liiketulosta (ei rojaltista), 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 muutoksenhakuvaiheessaakaan saada selvitettyä tosiasiapohjaa tai valtiossa on tulon luonteesta erilainen käsitys kuin Suomessa. Jos muutoksenhaku toisessa valtiossa ei menesty, verovelvollisen kannattaa olla Suomessa yhteydessä omaan vero toimistoonsa. Verotoimisto voi tarvittaessa yhdessä Verohallituksen kanssa arvioida 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*. Erityistapauksissa 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. Valtioilla 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 päättyä siihen, että verovelvollista pyydetään tekemään oikaisu/palautusvaatimus lähdevaltiossa. Menettelyä ei siten ole järkevää käyttää ensisijaisena menettelynä palautushakemusten sijasta taikka 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 Verohallituksen puoleen ("Pyyntö verosopimuksessa tarkoitetun keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistämiseksi"). Joissain verosopimuksissa on aikarajoja pyynnön toelle. Jos yksittäisessä tapauksessa toimivaltainen viranomainen olisi valtiovarainministeriö, Verohallitus siirtää asian ministeriölle. Ennen virallista pyyntöä verovelvollisen kannattaa olla yhteydessä Verohallitukseen, 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.

 REPÚBLICA PORTUGUESA REPUBLIC OF PORTUGAL	EMBAIXADA-GERAL DOU BANGKOK - 10-15-42-1 EMBAIXADA-GERAL DOU BANGKOK - 10-15-42-1 TEL. 311 311 - 311 311 - 311 311 - 311 311 FAX 311 311 - 311 311 - 311 311	 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS MINISTRY OF FINANCE
PEDIDO DE REDUÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO PORTUGUÊS SOBRE DIVIDÊNDOS 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		
IDENTIFICAÇÃO DO REQUERENTE - IDENTIFICATION OF THE CLAIMANT - BENEFIT OF THE CONVENTION		
(Empty space for identification of the claimant)		
IDENTIFICAÇÃO DAS AÇÕES - IDENTIFICATION OF SHARES		
(Empty space for identification of shares)		
DECLARAÇÃO DO INTERVENIENTE OU DO BENEFICIÁRIO RESIDENTE EM PORTUGAL STATEMENT OF THE PARTIES - INTERVENIENT AND BENEFICIARY IN PORTUGAL		
(Empty space for declaration of the intervenient or beneficiary resident in Portugal)		
CERTIFICAÇÃO DAS AÇÕES DELEGADAS POR AUTORIDADE PORTUGUESA OU DE OUTRA AUTORIDADE DO BENEFICIÁRIO CERTIFICATION FROM THE TAX AUTHORITIES OF THE CLAIMANT'S COUNTRY OF RESIDENCE		
(Empty space for certification of shares by Portuguese or other authority of the beneficiary)		

INSTRUCTIONS

- The first three copies of this form duly completed and signed, must be sent to the competent residence tax office.
- Multiple items of income (dividends, interest) giving rise to a claim for refund concerning the same calendar or business year should be filed on one form.** It is also acceptable to use only one form for items of income concerning more than one calendar or business year.
- The competent tax office will certify the claim on this form. The first two copies of the claim are to be sent to the Federal Tax Administration, Eigenstrasse 65, 3003 Bern, Switzerland, no later than 31st December of the third year following upon the calendar year in which the income became due.
- Vouchers, credit slips, account statements etc.:** The claim form must always be accompanied by evidence showing the Swiss tax withheld (in Swiss Francs). Such evidence must include the following information: First and family name / name in full as listed in the trade/commercial and/or tax register, full residential address of the beneficial owner; type and nominal value of the securities; number of shares; dividend per share or interest rate; gross amount of the income taxed at source and due date; amount of the deducted Swiss anticipatory tax; date of issue of the evidence as well as the name and authorized signature of the issuer. The Federal Tax Administration reserves the right to request further evidence and information.
- Power of Attorney:** If the claim is made by an authorised agent/representative, a power of attorney must be produced. Such persons are considered to be authorised to act on behalf and in the name of the beneficial owner of the income, legally valid until revocation of the power of attorney.
- Note to column 2:** State exact date of acquisition if acquired within twelve months prior to the due date shown in column 5; if acquired earlier, just state «before 20...» (year).
- Note to column 7:** A Finnish joint stock company which controls directly at least 20 % of the Swiss company paying the dividends, may be entitled to claim repayment of Swiss anticipatory tax deducted in excess of 5 percent of the gross amount of dividends. Joint stock companies claiming refund of Swiss tax on such dividends must give full particulars under «6. OBSERVATIONS» (see below) of the facts upon which they base their claim. In other cases, the repayment of Swiss tax is made at the rate deducted in excess of 10 per cent (column 6).
- Claims for refund of the deducted Swiss anticipatory tax on distributions of Swiss Collective Investment Vehicles deriving at least 80% from income of non-Swiss sources have to be asserted directly at the Federal Tax Administration in Bern, using Form 25A.

QUESTIONS TO BE ANSWERED BY THE BENEFICIAL OWNER (In case the form is filled in by an authorised agent/representative, the term «you» means the beneficial owner)

- On the date(s) set out in column 5 on the front page:
 - Were you **beneficially entitled** to the income specified on the front page?
If not, please state the reasons under «6. OBSERVATIONS» on what base you are claiming the refund.
 - Did you **draw this income for yourself**?
If not, please state the reasons under «6. OBSERVATIONS» on what base you are claiming the refund.
 - If the answer to question (a) is «yes», are the shares part of your **own shares position** (hosirown portfolio, no underlying beneficiaries)?
 - If the answer to question (c) is «yes», were those shares at the due date of the payment part of «**Securities Lending Transactions**»? Were you the borrower at the due date of payment? Please comment under «6. OBSERVATIONS». Please note that only the recipient of the «**real dividends**» (and not manufactured) is entitled to the refund of this tax.
 - Were you at the due dates mentioned in this claim **resident** at the address indicated on the front page? If not, please give the full address concerned under «6. OBSERVATIONS».
- During any calendar year in which income specified in the front page became due (column 5):
 - Indicate your **legal form** (not applicable for individuals): _____
 - Were you engaged in trade or business in Switzerland through a **permanent establishment** situated in Switzerland?
 - Were you a member of a **partnership** created or organised under Swiss law?
If any answer to be given under (2) is «yes», give full particulars under «6. OBSERVATIONS».
- Were you **subject to Finnish income tax or corporation tax on the full amount** of the income listed in this form?
If the answer is «no», give full particulars under «6. OBSERVATIONS».
- Does the claim relate to income from **inheritance**?
For claims that are established in the name of a deceased person or jointly owned estate, the following information is requested: First and family name, last address in full and date of death of the deceased, first and family name as well as full address of persons jointly owning the estate and their percentage share of the inheritance.
- Are you a **collective investment vehicle**?
If «yes», please give full details of your legal form: _____
- OBSERVATIONS:**

- | | |
|--|---|
| <p>5. Als een rij in de matrix een rij is, dan een kolom, heeft dezelfde rijteligheidsgraad als de kolomteligheidsgraad van de matrix, en anderszins.</p> <p>6. (a) Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors.</p> <p>6. (a) Het aantal kolomteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal rijteligheidsvectors. Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors.</p> <p>7. (a) Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors, en anderszins.</p> | <p>5. Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors, en anderszins.</p> <p>6. (a) Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors, en anderszins.</p> <p>6. (a) Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors, en anderszins.</p> <p>7. (a) Het aantal rijteligheidsvectors is kleiner of even groot als het aantal kolomteligheidsvectors, en anderszins.</p> |
|--|---|

Level 1:

00041 **MELANIN**, **AND** **POLYMERIZATION**

2. **Reliability**

ii. Naamunivakula (Karna odhjaru, babbar 3 pa-ai)
(Carnegie)

Notes/References

Abstract—The purpose of this study was to determine the effect of a 12-week training program on the heart rate (HR) and heart rate reserve (HRR) of sedentary middle-aged men. The subjects were divided into two groups: a control group and a training group. The control group consisted of 10 men who did not exercise regularly, and the training group consisted of 10 men who participated in a 12-week training program. The HR and HRR were measured at rest and during maximal exercise before and after the training program. The results showed that the training program significantly increased the HR and HRR of the training group compared to the control group. The HR increased from 72 to 82 beats per minute (b/min) at rest and from 172 to 182 b/min during maximal exercise. The HRR increased from 40 to 50 b/min at rest and from 60 to 70 b/min during maximal exercise. The results suggest that a 12-week training program can improve the cardiovascular fitness of sedentary middle-aged men.

- ²⁰ Kāhuna hōkūmakahele, p. 100.

ALFONSO TORRES TORRES
 (herbario de la Universidad de Chile)

Todas partes e cores se utilizam igualmente, mas o uso "natural" é o branco, sempre usado de outra
 vez, sempre da mesma maneira, de modo a ser o mesmo, mas o uso "natural" é o branco, sempre usado de outra



1. *in situ* polymerization
2. *in situ* polymerization

Product: 'Zalora'

6. **Environ Monit Assess** (2012) 176:109–120. doi:10.1007/s10661-011-1917-1.

**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 completion 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 involved.
- If further information is needed apply to the Inspector of Foreign Dividends.

Use CAPITAL letters throughout

Full name of company
Full address
Telephone about this claim to be sent to an agent 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 overhead 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	
1. To be signed by the Kotikunnan Verotoimisto (company)	
I certify that	
1. the claimant is Finnish or the beneficiary of Finnish tax	
Signature	
Date	
Designation	
Claimant's reference No	Official Stamp

For the use of the United Kingdom Revenue only	
Order no	
Under request	PD Code
Pay	Company Bank or building society Overseas bank etc
Pay to	
£ sterling	
Counter signed	
☐ Agent (payee's agent) (fill in agent)	

- **Uniquely help 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.**

Declaration

I do declare that to the best of my knowledge and belief
the data is given on this form are correct

SIGNATURE

2004

• make arrangements to

Frequency

The company's subsidiary in the UK,

◆ **authoritative relief at source**

*Bank account's name, address and account number (if any)

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. STATE¹:

¹ 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, etc.)
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
DIVIDENDS (according to Sheet A)	€	Rückzahlung wird bewilligt für Verfügung
ROYALTIES (according to Sheet B)	€	 €
OTHER INCOME (according to Sheet C)	€	Datum
		Unterschrift
REPAYMENT AMOUNT	€	Gegenzeichnung

ZS-RE1 (Ausgabe 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 overhead were received? If so, please state address: _____ Is this your main residence?	☐ yes	☐ no
2 Were you at the date(s) when the dividends stated overhead 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?	☐ yes	☐ no
3 Did you receive the capital assets stated overhead 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?	☐ yes	☐ no
4 Had you at the date(s) when the dividends stated overhead were received a permanent establishment in Austria or did you hold an interest in an Austrian partnership?	☐ 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: _____	☐ 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?	☐ yes	☐ no
7 Do shareholders who are residents of Austria hold an interest of more than 10%?	☐ yes	☐ no

ZS-RE1A (Anlage XXX)



TODISTUS SUOMESTA ASUMISESTA
INTYG ÖVER BOENDE I FINLAND
CERTIFICATE OF FISCAL RESIDENCE
BESCHENKUNG DES STEUERMOMZILS
CERTIFICAT DE DOMICILE FISCAL
CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL
УДОСТОВЕРЕНИЕ О РЕЗИДЕНЦИИ

Varro-milano reaktor, 475A

Skattebyrån inryper att

The undersigned law authority in Finland hereby certifies that to the best of its knowledge:

Die vereinfachte finnische Finanzamt bescheinigt auf grund vorliegender Angaben daß:

L'autorité fiscale finlandaise certifie, selon toute donnée accessible, que :

La Autoridad Fiscal de Finlandia abajo firmante certifica, bajo los datos disponibles que:

Несомненно удостоверено, что задержка по дефициту была данна.

[illegible]

Edus Suomessa arjen luvun Suomen ja alla mainittu valtion [vakuutus](#) hehdeksi [varapoliisilääkäri](#) [tarkastaja](#).

Je boorti | Finland enlla ved som asene | shallegstet | mellan Finland och nedanlönnsa stäl

is resident of Finland within the meaning of the Double Taxation Convention between Finland and

in Finnland Wohnhaft ist 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 considerada residente en Finlandia a efectos del Convenio para evitar retenciones dobles entre Finlandia y

считается резидентом Финляндии (точнее – резидентом Финляндии по месту Финляндии и

1. *State name on document* - Station name as recorded. The name of the State. Name can State, born as / If not recorded as / Name, Ex: California

For more information, visit www.pearsoncmg.com or contact your local Pearson Education representative.

Pauline Hanson: "I am not a racist."

Verdens største skattebureau: Skattebyrås navn: The name of the Tax Office
 Navnet på Finanskansliet navn på bureau: fiscal
 Nombre de la Direction de l'Impôt: Skattebureauet navn på bureauet: fiscal

Abkürzungen, Namen der Empfänger, Inhaber der Namen für Aufgaben
Signaturen der kompetenten Stellen, Unterschriften, Signaturen
Einzüge der Funktionen und der Aufgaben
"Gutachten" (Gutachten) (Gutachten) (Gutachten) (Gutachten)

²² See, e.g., *United States v. Williams*, 504 U.S. 36, 120 L. Ed. 2d 147, 117 S.Ct. 432 (1992).

1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677, 2678, 26

12

CERTIFICATE OF RESIDENCE AND TAX EXEMPTION FOR THE USE OF FINNISH TAX AUTHORITIES

CERTIFICAT DE DOMICILE ET DE RESPONSABILITÉ FISCALE POUR LES AUTORITÉS FISCALES À FINLANDAISES

CERTIFICATO DI RESIDENZA E RESPONSABILITÀ FISCALE PER LE AUTORITÀ FISCALE ITALIANE

BEZECHEKOVANÍ A ZODPOVĚDNOSTI PROTI DAJČNÍM ÚŘADŮM

HTYYSÖN KANSAINVÄLISEN VEROTUSASIAKSEN VASTAANOTAJAN VASTAANOTTO

Verspreiden opgegeven (to fill in) - Den skattemyndighed udfylder - To be completed by the taxpayer - Remplir par le contribuable - Päättäjän valtuutus päätöksentekijän - Von der steuerpflichtigen Person auszufüllen

Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus)	Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) Maailmanlaajuisuus (worldwide income) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus) - Maailmanlaajuisuus (maailmanlaajuisuus) - Worldwide income (maailmanlaajuisuus)
---	---

Verspreiden opgegeven (to fill in) - Den skattemyndighed udfylder - To be completed by the tax authority of the State of residence - Remplir par les autorités fiscales - Päättäjän valtuutus päätöksentekijän - Von der steuerpflichtigen Person auszufüllen

This is to certify that the state mentioned taxpayer is a resident of the State of residence and is liable for tax on his/her worldwide income. The state mentioned taxpayer is liable for tax on his/her worldwide income. Alc. certificamos que el contribuyente arriba mencionado es residente en el Estado de residencia y es responsable de los impuestos sobre su renta mundial. El contribuyente arriba mencionado es responsable de los impuestos sobre su renta mundial. Härmed intygas att ovan nämnda skatteflykting är bosatt i den skatteflyktingens hemland och är skatteflyktingens ansvariga för sin världsvisa inkomst. Härmed intygas att ovan nämnda skatteflykting är bosatt i den skatteflyktingens hemland och är skatteflyktingens ansvariga för sin världsvisa inkomst. Veritas est quod supra dictus contribuentis domiciliarius est in loco residentiae et est obligatus ad solvendum tributum de universali re sua.	Par la présente il est certifié que le contribuable ci-dessus est résident du pays de résidence et est responsable de ses impôts sur son revenu mondial. Le contribuable ci-dessus est responsable de ses impôts sur son revenu mondial. Hiermit wird bescheinigt, dass der oben genannte steuerpflichtige Person im Wohnortstaat steuerpflichtig ist und für seine weltweite Einkünfte steuerpflichtig ist. Täten todetunnust, että yllämainittu verovelvollinen on asunut asuinmaassaan ja on vastuussa maailmanlaajuisesta tulostaan. Veritas est quod supra dictus contribuentis domiciliarius est in loco residentiae et est obligatus ad solvendum tributum de universali re sua.
--	---

Tax authority issuing the certificate - Ausstellende Behörde des zertifikats - Issuante des certificats de résidence - Issuante des certificats de résidence - Issuante des certificats de résidence

State of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence	State of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence - Land of residence
--	--

Tax authority issuing the certificate - Ausstellende Behörde des zertifikats - Issuante des certificats de résidence - Issuante des certificats de résidence - Issuante des certificats de résidence



EXCHANGE OF INFORMATION Information from the Finnish Tax Administration

Income year:

Following person claiming to be resident of your country has received income in Finland as follows:

Family name given names / Company	Date of birth of individual / Company
	0000
Address	Country of residence

Information on the income

Rental income (not from real estate) (no tax in Finland)	Amount of income	Currency
Name of renting company		
1		EUR
2		EUR
3		EUR
4		EUR

Capital gains (derived from selling shares) (no tax in Finland)	Selling price	Currency
Name of company		
1		EUR
2		EUR
3		EUR
4		EUR
5		EUR
6		EUR

Dividends (tax in Finland (has agreed in tax treaty))	Amount of dividend	Currency
Name of company		
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 need to write to us for more information, please enclose a copy of this document in your letter. If the recipient is not a resident of your country, please return this document.

National Board of Taxes / Finland
Hälsönskattnäsl. 4/A
P.O. Box 326
FI-00052 VERO
FINLAND

VERO 6144a B 2004

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
alijäämähyvitys	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
ammatinharjoittaja	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 määrääjän 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-tytär-yhtiödirektiivi	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, advance
ennakkopäätös	preliminary ruling
ennakkotieto	advance ruling
ennakkoverolippu	advance tax demand note
ennakonkanto	payment of taxes in advance
ennakonpidätys	withholding tax, pay as you earn 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
evangelisluterilainen	Evangelic Lutheran
evätä	turn down, refuse, deny
F	
faktat, tosiasiat	the facts
fiktiivinen, kuvitelu	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
acquirement 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
 henkilökohtainen
 henkilökunta
 henkilöllisyyden toteaminen
 henkilöllisyystodistus
 henkilöyhteenliittymä
 henkilötunnus
 henkivakuutus
 henkivakuutusmaksu
 hidastelu
 hinta
 hoito, omaisuuden
 holhooja
 huojenus
 – verohuojennus
 huolellinen
 huolimaton
 huolto, lapsen
 huomattava
 huomauttaa
 hylkäämisperuste
 hylätä hakemus
 hyvässä tarkoituksessa
 hyvässä uskossa
 hyväksyminen
 hyväksyttävä syy
 hyväksyä hakemus
 hyödyllinen/hyödytön
 hankkia hyötyä
 hyvitysmenetelmä
 hävittää
 hukata omaisuus
 hukata asiakirja
 hävitä oikeudessa

I
 ikäraja
 ilmaisan
 ilmaiskuljetus
 ilmeinen
 ilmeisessä epäsuhteessa
 ilmetä
 ilmoittaa
 ilmoittaa veronalainen tulo
 – oman ilmoituksensa mukaan
 ilmoitusvelvollisuus
 indeksikorotus
 invalidivähennys
 irtaimisto

– legal person
 personal
 staff, personnel
 verification of identity
 identity card
 body of persons
 identity code
 life insurance
 life insurance premium
 delay, slowness
 price
 administration of property
 legal guardian
 relief, reduction
 – tax relief
 careful
 careless
 care of a child
 considerable
 point out, remark
 grounds for dismissal
 reject an application
 with good intentions
 in good faith
 approval, acceptance
 acceptable reason
 approve an appeal
 useful, useless
 obtain benefit
 credit method
 destroy, ruin
 spend one's fortune
 lose a document
 lose in court

age limit
 free bonus issue
 free transport
 obvious, apparent, evident
 in obvious disproportion
 appear, become apparent
 report, declare, announce, inform
 declare taxable income
 – according to one's own report
 duty to declare
 index increase
 disabled person's deduction
 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
jälkisaadös	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
kasvattilapsi	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
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
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
kommandiittiyhtiö	limited partnership company
kompetenssi	competence
kompromissi	compromise
konekirjoittaa	type
konkurssi	bankruptcy
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
korkoerä	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
 – parhaan kykynsä mukaan
 kysely
 käsiraha
 käsite
 käsitellä
 käsittely
 käsittää, sisältää
 käteinen
 käypä arvo
 käytettävissä oleva
 käyttöoikeus
 käyttöomaisuus
 käytäntö
 – oikeuskäytäntö
 – vakiintunut käytäntö
 – epäyhtenäinen käytäntö
 käännös
 kääntäjä

ability
 – to the best of one's ability
 questioning, inquiry
 advance payment
 concept, idea
 handle, deal with
 procedure, proceedings
 contain, include
 cash
 current value, market value
 available, disposable
 right of use, usufruct
 fixed assets, capital assets
 practice
 – legal practice
 – established practice
 – inconsistent practice
 translation
 translator

L

laatia asiakirja
 laatia lakiehdotus
 laatia testamentti
 lahja, lahjoitus
 lahjavero
 lahjaveroilmoitus
 lahjoa
 lahjoittaa
 laillinen este
 laillinen muoto
 laiminlyödä maksu
 laiminlyödä määräaika
 laina
 lainanantaja
 lainansaaja
 lainhuudatus
 lain mukaan
 lain sanamuoto
 lainsäädäntö
 lainsäädäntöteitse
 lainsäätävä
 laintulkitsija
 laissa säädetty
 lainvoimainen päätös

 laissa säädetty
 laiton
 laitos
 laki

draft a document
 draft a bill
 draw up a will
 gift, donation
 gift tax
 gift tax return
 bribe
 donate
 legal excuse
 legal form
 neglect a payment
 fail to comply with a due date
 loan
 creditor
 debtor
 legal confirmation of possession
 according to law
 the wording of law
 legislation
 by way of legislation
 legislator, lawmaker
 interpreter of law
 prescribed in law
 final judgement, non-appealable judgement
 prescribed in law
 illegal
 institution, institute
 act, law

– hyväksyä laki
 Laki rajoitetusti verovelvollisen
 tulon ja varall. verottamisesta
 lakia tuntematon
 lakiehdotus
 lakiuudistus
 lakkaaminen
 lapsivähennys
 laskelma
 laskennallinen tulo
 laskuvirhe
 lausuntopyyntö
 lautakunta
 leimavero
 lievä huolimattomuus
 liikasuuritus
 liike
 liikehuoneisto
 liikennevahinko
 liikennevakuutus
 liikesalaisuus
 liiketoiminta
 liikevaihto
 liikevaihtovero
 liikeverotus
 liikkuva pääoma
 liite
 liittää tositteet
 likvidaatio
 lisenssimaksu
 lisäarvonvero
 lisäkustannus
 lisävero
 lopputulos
 lopullinen verotus
 luettelo
 lukea jonkun viaksi
 luonnollinen henkilö
 luonnos
 luontoisetu
 luopua vaatimuksesta
 luotettava
 luottamuksellinen
 luovuttaa tietoa
 luovutustappio
 luovutusvoitto
 lykkäys
 – täytäntöönpanon lykkäys
 lykkäyshakemus
 lähdevero

– pass an act, pass a law
 Act on the Taxation of Non-resident's
 Income and Capital
 unfamiliar with the law
 bill, law proposal
 legislative reform
 expiry, termination,
 child deduction
 calculation
 calculated income
 miscalculation, calculating error
 request for statement
 board
 stamp duty
 slight negligence
 excess payment
 business, enterprise
 business premises
 traffic damage
 traffic insurance
 business secret, commercial secret
 business, trade
 sales, turnover
 turnover tax
 business taxation
 floating capital
 enclosure, appendix
 append/enclose receipts
 liquidation
 licence fee
 value added tax
 additional cost
 additional tax
 result, conclusion
 final taxation
 list, register, catalogue
 regard as someone's fault
 natural person
 draft
 fringe benefit
 give up one's request
 reliable, trustworthy
 confidential
 deliver information
 transfer loss
 capital gains
 postponement
 – postponement of an execution
 request for postponement
 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 expences
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
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	expenditure and income
merimiesverotus	seamen's taxation
merkintä, osakkeiden	subscription of shares
merkityksetön	unimportant, insignificant
oikeudellista merkitystä	legal significance
mieli	
– vilpitön mieli	– bona fide, good faith
– vilpillinen mieli	– bad faith, mala fides

mukavuuslippulaiva
 mielipide
 – yleinen mielipide
 mietintö, toimikunnan
 mitätön
 moite, testamentin
 molemminpuolinen
 momentti
 monenkeskinen
 monikansallinen yritys
 muistutus
 muistutuksen viim. jättöpäivä
 mukaan, lain
 mukaisesti
 mukavuuslippulaiva
 muodollinen
 muoto
 säädetyssä 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
 neuvotella
 neuvottelu
 nimetön
 nimikijointus
 nostaa kanne
 noteeraamaton valuutta
 noudattaa
 noudattaa lakia

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
 negotiate
 confusion of names
 anonymous, nameless
 signature
 take legal act
 unquoted currency
 obey, comply with
 obey the law

– rikkoa lakia
 noudattaa neuvoa
 nuhteeton moitteeton
 nykyaikainen
 nykyinen oikeuskäytäntö
 nykyinen hallitus
 nähdä tarpeelliseksi
 näkökohta
 näyttö
 näyttövelvollisuus

– break the law
 follow advice
 blameless
 modern
 present legal practice
 the present Government
 consider necessary
 point of view
 evidence, proof
 burden of proof

O

ohje
 ohjehinta
 oikaista
 oikaisuvaatimus
 – pyytää veronoikaisua

direction, instruction
 guiding price, standard price
 correct, adjust
 claim for correction
 – apply to the tax board for a corrective assessment

obligaatio
 oikeassa ajassa
 oikein ja kohtuullista
 oikeusaste, alempi / ylempi
 oikeutettu vaatimus
 olla oikeutettu vähennykseen
 olennainen
 olennainen side
 oleskelulupa
 oleskelupaikka, pysyvä
 olosuhde
 oma-alotteinen
 omaisuus
 omaisuustase
 omaisuusvero
 omakotitalo
 omaksua
 oma pääoma
 omavastuuosa
 omistaja, osakkeen
 omistusaika
 omistusoikeuden siirtyminen
 ongelmajäte
 opintoraha
 optio
 osake
 osakeanti
 osakelainaus
 osakevaihto
 osakeyhtiö
 osakkuus
 osakkeenomistaja

bond
 in due time
 just and proper
 lower court, higher court
 justified claim
 to be entitled to a deduction
 essential, substantial
 substantial tie
 permit of residence, residence permit
 permanent residence
 condition, circumstance
 on one's own initiative
 property, assets, capital
 balance sheet
 property tax, capital tax
 onefamily house
 adopt, assimilate
 own capital
 amount of own risk
 owner of a share, shareholder
 time of ownership
 transfer of ownership
 problem waste
 student benefits
 option
 share
 issue of shares
 share lending
 exchange of share
 company
 partnership
 shareholder

osastopäällikkö
 osingonjako
 – peitelty osingonjako
 osinko
 osinkotulo
 osoittautua
 osuuskunta
 ottolapsi

Head of Department
 distribution
 – disguised distribution
 dividend
 dividend income
 prove to be
 cooperative society
 adoptive child

P

paikallisliikenne
 paikkansapitävyys
 painava syy
 pakkolunastaa
 pakollinen
 pakottava syy
 palkansaaaja
 palkka
 palkkalaji
 palkkatulo
 palkkio
 palvelumaksu
 pankkikorko
 pankkitalletus
 pankkitili
 parannus
 passi
 peitellä tosiasioita
 peitelty kauppahinta
 peitelty osingonjako
 periaate
 perijä
 perillinen/lakimääräinen
 perintäkulut
 perintö
 perintövero
 periä veroa
 perunkirjoitusarvo
 peruskorko
 perusvähennys
 peruspääoma
 perustaa yritys
 perusteettoman edun palautus
 perustua lakiin
 perusvähennys
 peruuttaa kauppa
 peruutus ulosmittauksen
 peruuttaa vaatimus
 perättäinen
 perätön tieto

local traffic
 validity, correctness
 weighty reason
 expropriate
 obligatory
 compelling reason, valid reason
 wageearner
 pay, salary, wages, earnings
 form of wages
 earned income
 fee, reward
 management fee, service fee
 bank interest
 bank deposit
 bank account
 improvement
 passport
 conceal facts
 unreported selling price
 disguised distribution
 principle
 heir
 heir at law
 collecting costs
 inheritance
 inheritance tax
 levy tax
 inventory value
 basic rate of interest
 small income deduction
 basic capital
 set up a business, establish a business
 return of unjust enrichment
 be based upon the law
 small income deduction
 cancel a deal
 annulment of execution
 withdraw a demand
 successive
 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
poispyyhyminen	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
pysyvä 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

pääte

päättää

päättävä elin

päättäntävalta

päätös

päätösvaltainen

pöytäkirja

capital tax reform

terminal

end, expire, terminate

the decision making body

decisionmaking power, right to decide

decision

competent

record, minutes, protocol

R

raha-arpajaiset

raha-arvo

raha, ulkomaan

– arvioida rahaksi

rahallinen korvaus

rahapalkka

rahasto

rahoittaa

rajakunta

rajoittaa

rajoittamaton

rajoitettu verovelvollisuus

rajoitetusti verovelvollinen

rakennustyömaa

rangaistus

ratkaiseminen, valituksen

ratkaisu

ratkaisuvalta

rekisteröidä

reitti

riippua olosuhteista

rikkoa lakia

riski

rutiiniasia

ryhtyä työhön

money lottery

value in money

foreign currency

– estimate the value into money

compensation in money

salary in money

fund, reserve

finance

border municipality

limit, restrict

unlimited

limited tax liability

non-resident

building cite, construction cite

punishment

deciding of an appeal

decision, judgment

power of decision

register

route

depend on the circumstances

break the law

danger, risk

routine matter

set to work, get down to work

S

saada haltuunsa

saada korvaus

saada hyötyä

saattaa ratkaisu ylemmän

oikeuden ratkaistavaksi

sairausvakuutusmaksu

sakko

– periä sakko

salainen

salassa pidettävä

sallia

– lain sallima

samalla tavalla

get, receive, acquire, obtain

obtain compensation

obtain benefit

submit a decision to the con-

sideration of a higher court

health insurance fee

fine, penalty

– collect a fine

secret, hidden

confidential

allow, permit,

– within the limits of law

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 lain 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	
soveltuville 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	deposit 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, occassior
– 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, discc
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
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 jakotus	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
työsuhdeasunto	company housing
työsuhdeauto	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
U	
ulkomaalainen	foreigner
ulkomaan raha	foreign currency
ulkomaantulo	income from abroad
ulkomailla oleskelu	stay abroad
ulkomailla oleva omaisuus	property abroad
ulkomainen	foreign
ulosmitata jtk	levy execution upon something
ulosotto	execution, debt recovery process
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
velka	debt
velvollisuus	duty, responsibility
– tehdä velvollisuutensa	– do one's duty
vero	tax
– kiinteä vero	– lumpsum tax
– maksaa puuttuva vero jälkikäteen	– 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
– esitätetty 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
veronkierto	evasion of taxes, tax avoidance, tax evasion
veronkorotus	punitive tax increase
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
veroprogessio	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,
verovapaus	exemption from taxation, tax exemption
verovarot	tax revenue
verovelka	tax debt, tax due
verovelvollinen	taxpayer
verovelvollisuus	liability to pay taxes, tax liability
veroviranomainen	fiscal authority, tax authority
verovirasto	Regional Tax Office
verovuosi	tax year
verovähennys	tax deduction, tax allowance
verovähennyskelpoinen	deductible
verrata	compare
vertailuvero	comparison tax
viitekorko	reference rate
viivästyskorotus	penalty

viivästyskorko	interest on delayed payment of tax
virka-apusopimus	assistance treaty
voimassa oleva laki	the law in force, the existing law
vuokra	rent, lease
vuokralainen	tenant
vuokraoikeus, aika	tenancy
vuokratulo	rental income
vuosi-ilmoitus	Annual Notification
väheksyä	underestimate
väestörekisteri	Population Register
vähennys	deduction
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
yhteisyritys	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

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 Verohallinnon tiedotteista. Tiedotteet, joita voidaan päivittää käsikirjaa useammin, löytyvät myös www.vero.fi-sivuilta, kohdan Vero-ohjeet alaryhmästä Kansainvälisiä tilanteita.

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



ISBN 978-951-37-5690-1
K 33,25