

Minna Korhonen & Hanna Luukkonen

RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN HENKILÖN VEROTUS

Lähdevero vai progressiivinen vero

RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN HENKILÖN VEROTUS

Lähdevero vai progressiivinen vero

Minna Korhonen & Hanna
Luukkonen
Opinnäytetyö
Syksy 2014
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun seudun ammattikorkeakoulu

Liiketalouden koulutusohjelma, oikeuden ja hallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijät: Minna Korhonen & Hanna Luukkonen

Opinnäytetyön nimi: Rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotus

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Syksy 2014

Sivumäärä: 46

Opinnäytetyössä tutkitaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) nykytilaa ja sen viimeisimpiä muutoksia. Muutosten taustalla on Euroopan komission kannanotto Suomen kansallisen lainsäädännön ongelmakohtiin koskien rajoitetusti verovelvollisten ansiotulojen verotusta. Tämän johdosta lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta on muutettu yhtenäisemmäksi Euroopan unionin oikeuden ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, kuinka rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloja verotetaan. Työssä selvitetään, millaisia muutoksia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin on tehty ja miten ne vaikuttavat käytännön tasolla rajoitetusti verovelvollisen verotukseen. Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat: 1) Milloin täyttyvät rajoitetusti verovelvollisuuden kriteerit, 2) miten Suomessa verotetaan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saatuja ansiotuloja, 3) milloin kannattaa valita lähdevero, milloin progressiivinen vero, ja 4) miksi lakimuutos tehtiin. Työ on kvalitatiivinen tutkimus ja sen ensisijaisena tutkimusmenetelmänä on lainoppi. Lähteinä käytetään lainsäädäntöä, oikeustapauksia, oikeuskirjallisuutta sekä Verohallinnon asiantuntijahaastattelua.

Rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloja voidaan verottaa joko suoraan veron lähteellä tai verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisessa järjestyksessä. Mahdollisuus valita verotustapa tiettyihin ansiotuloihin keventää varsinkin pienituloisten rajoitetusti verovelvollisten verotaakkaa. Verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verot lasketaan verovelvollisen maailmanlaajuisista tuloista, mikä monimutkaistaa verotusprosessia. Opinnäytetyön tuloksena esitetään laskennallinen kaava, jota rajoitetusti verovelvollinen voi käyttää valitessaan lähdeveron ja progressiivisen veron väliltä. Jatkotutkimuksena voitaisiin tutkia, kuinka rajoitetusti verovelvollisten määrät ovat vuosittain muuttuneet ja missä tapauksissa Verohallinto ryhtyy selvittämään rajoitetusti verovelvollisen ilmoittamien maailmanlaajuisien tulojen totuudenmukaisuutta. Jatkotutkimusta voitaisiin tehdä myös rajoitetusti verovelvollisen pääomatulojen osalta.

Asiasanat: verovelvollisuus, yleinen verovelvollisuus, rajoitettu verovelvollisuus, lähdevero, progressiivinen vero, olennaiset siteet

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Economics, Option of Law and Administration

Authors: Minna Korhonen & Hanna Luukkonen

Title of thesis: Taxation of Non-resident's Income

Supervisor: Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2014

Number of pages: 46

The thesis researches the current state of the Act on the Taxation of Non-resident's Income (627/1978) and the latest amendments made in it. Reason for the amendments is the statement sent by the European Commission to Finland concerning Finnish national legislation on earned income taxation for non-residents. Finland has voluntarily amended the Act on the Taxation of Non-resident's Income and now this particular legislation is more uniform with European Union law and the case-law of European Union Court of Justice.

In this thesis the main focus is to discover how non-resident's earned income is taxed in Finland. The changes made on the Act on the Taxation of Non-resident's Income - researched and applied in practice. The research questions are: 1) What are the criteria to be a non-resident, 2) how is non-resident's earned income from Finland taxed in Finland, 3) how to choose between tax at source and progressive tax, and 4) why was the legislative amendment made. The research methods applied are qualitative and juridical. The theoretical background is gathered from legislation, court reports and legal literature and it is accompanied by an expert interview from Finland's Tax Administration.

Non-resident's earned income can be taxed at source or in accordance with the Act on Tax Procedure (1558/1995). This opportunity to choose the method of taxation for earned income relieves the burden of taxation especially for those with low income. Non-resident's global income will be taken into account while taxing in accordance with the Act on Tax Procedure. The thesis produces a practical method for calculating whether a non-resident should choose tax at source or progressive tax in their taxation. Further research can be made on non-resident's capital income.

Keywords: tax liability, unlimited tax liability, limited tax liability, tax at source, progressive tax, substantial ties

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	3
SISÄLLYS.....	5
LYHENTEET.....	6
1 JOHDANTO.....	7
2 VEROVELVOLLISUUS.....	9
2.1 Yleinen verovelvollisuus.....	9
2.2 Rajoitettu verovelvollisuus.....	10
2.3 Suomessa asuminen.....	12
2.4 Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö.....	13
2.5 Suomesta saadut ansiotulot.....	16
2.6 Verotuksen alueellinen ulottuvuus.....	17
3 LAKIMUUTOKSEN TAUSTA.....	21
3.1 Euroopan komission virallinen huomautus.....	21
3.2 Muuttuneet säännökset.....	24
4 LÄHDEVEROTUS.....	27
5 VEROTUSMENETTELYLAIN MUKAINEN VEROTUS.....	31
6 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	35
7 POHDINTA.....	43
LÄHTEET.....	45

LYHENTEET

EnnakoPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
ETA-valtio	Euroopan talousalueeseen kuuluva valtio
ETA-sopimus	Euroopan talousalueesta tehty sopimus
EU	Euroopan unioni
EUT-sopimus	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VeronkantoL	Veronkantolaki 5.8.2005/609
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

1 JOHDANTO

Euroopan komission kehotti Suomea kiinnittämään huomiota kansallisen lainsäädännön epäkohtiin, jotka eivät olleet yhteensopivia Euroopan unionin oikeuden ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa (Hallituksen esitys laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja sairausvakuutuslain 18 luvun 16 ja 32 §:n muuttamisesta 80/2013 vp, 12). Tämän seurauksena Suomessa tehtiin muutoksia lakiin rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 627/1978 (jäljempänä lähdeverolaki) vuonna 2013. Muutokset astuivat voimaan 1.1.2014, ja ne koskevat pääasiassa rajoitetusti verovelvollisen henkilön mahdollisuutta valita halutessaan omassa verotuksessaan sovellettavaksi lähdeveron sijasta verotusmenettelystä annetun lain (jäljempänä VML:n) mukaisen verotuksen. Vielä vuoden 2013 loppuun saakka aiemmin voimassa olleen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollista verotettiin suoraan tulon lähteellä ja progressiivisesti verotettiin vain tiettyjä tuloja (HE 80/2013 vp, 16).

Työn tavoitteena on selvittää, millä tavoin voimassa olevan lainsäädännön mukaan verotetaan rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloja. Tähän liittyen työssä tuodaan esille myös ennen lakimuutosta voimassa olleita säännöksiä. Tänä vuonna voimaan tulleiden lakimuutosten takia aihe on ajankohtainen. Opinnoissamme sivuttiin rajoitettua verovelvollisuutta hyvin pintapuolisesti. Kuultuamme lakimuutoksesta kiinnostuimme aiheesta, ja halusimme selvittää, miten rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloja verotetaan. Mielenkiintoa lisäsi myös yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden määritelmät, jotka eivät ole yksiselitteisiä, sekä EU-tason huomio lakimuutoksen tarpeesta.

Verolainsäädäntöä tarkastellaan muualla kuin Suomessa asuvien, mutta Suomessa työskentelevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden näkökulmasta. Työstä on rajattu verotettavista tuloista pois osinkotulot, korot ja rojaltit. Tuloista käsitellään ainoastaan ansiotuloja kuten palkkatuloja sekä niihin verrattavissa olevia tuloja.

Lakimuutoksen vaikutuksia tutkitaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

- 1) Milloin täyttyvät rajoitetusti verovelvollisuuden kriteerit?
- 2) Miten Suomessa verotetaan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saatuja ansiotuloja?
- 3) Milloin kannattaa valita lähdevero, milloin progressiivinen vero?
- 4) Miksi lakimuutos on tehty?

Opinnäytetyö on kvalitatiivinen tutkimus, ja tutkimusmenetelmänä toimii lainoppi. Tietoperusta koostuu ensisijaisesti lainsäädännöstä, jota tukevat lain esityöt, oikeustapaukset sekä oikeuskirjallisuus. Keskeisiä lähteitä ovat lähdeverolaki (627/1978), laki verotusmenettelystä (1558/1995), tuloverolaki (1558/1992) sekä hallituksen esitys laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja sairausvakuutuslain 18 luvun 16 ja 32 §:n muuttamisesta (80/2013). Korkeimman hallinto-oikeuden sekä EY-tuomioistuimen ratkaisut havainnollistavat työssä lain säännöksiä. Näiden lisäksi Verohallinnon laatima Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013 ja Verohallinnon asiantuntijahaastattelu sekä sähköiset lähteet täydentävät tietoperustaa. Työn keskeisimpiä käsitteitä ovat yleinen verovelvollisuus, rajoitettu verovelvollisuus, lähdevero, progressiivinen vero sekä olennaiset siteet.

Työn toisessa luvussa tarkastellaan yleisen ja rajoitetun verovelvollisen verotusasemia, Suomessa asumisen määritelmää, Suomen kansalaisia koskevaa kolmen vuoden sääntöä ja sen vaikutusta verovelvollisuuteen, Suomesta saaduiksi ansiotuloiksi laskettavia tuloja sekä verotuksen alueellista ulottuvuutta kansainvälisessä verotuksessa. Kolmannessa luvussa käydään läpi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin tehdyt muutokset ja niiden tekemiseen vaikuttanut Euroopan komission virallinen huomautus. Neljäs ja viides luku esittelevät rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotuksen ja verotusmenettelylain mukaisen verotuksen. Johtopäätöksissä tiivistetään teoriapohja kokonaisuudeksi ja opinnäytetyön tuloksena esitetään laskennallinen kaava, jota rajoitetusti verovelvollinen voi käyttää tehdessään valintaa lähdeveron ja progressiivisen veron väliltä.

2 VEROVELVOLLISUUS

Kaikki luonnolliset henkilöt ovat velvollisia suorittamaan veroa saamansa tulon perusteella. Verovelvolliset jaetaan yleisesti verovelvollisiin ja rajoitetusti verovelvollisiin (TVL 9.1 §.) Verovelvollista, joka asuu Suomessa vain osan verovuotta, verotetaan yleisesti verovelvollisena ja muulta osin vuotta rajoitetusti verovelvollisena (TVL 9.4 §). Sama henkilö voi siis olla saman verovuoden aikana sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollinen maahanmuuton tai poismuuton vuoksi (Andersson & Linnakangas 2006, 23).

2.1 Yleinen verovelvollisuus

Yleisesti velvollisia suorittamaan tulon perusteella veroa Suomeen ovat verovuoden eli kalenterivuoden aikana Suomessa asuneet henkilöt, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä niiden tulojen osalta, jotka on saatu Suomesta tai muualta (TVL 9.1 § 1 kohta; VML 3.2 §). Yleinen verovelvollisuus on siis globaalia (Myrsky & Linnakangas 2009, 91). Yleisesti verovelvollisen ansiotuloja verotetaan progressiivisesti, ja ilmoitusvelvollisuus tätä koskien on laaja (Niskakangas 2014, Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus).

Yleisen verovelvollisuuden piiriin kuuluvat myös henkilöt, jotka ovat asuneet vain osan verovuotta Suomessa. Tällöin verovelvollista verotetaan Suomessa asumisen ajalta yleisen verovelvollisuuden mukaan. (TVL 9.4 §.) Yleinen verovelvollisuus voi siis alkaa ja päättyä missä vaiheessa tahansa verovuoden aikana (Niskakangas 2014, Verovelvollisuuden vaihtuminen). Maasta lähteminen päättää välittömästi ulkomaan kansalaisen ja kansalaisuudettoman yleisen verovelvollisuuden Suomeen (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 17).

Yleinen verovelvollisuus ei ole oikeudellisesti sidottu väestötietojärjestelmään, vaikka veroviranomaiset voivatkin järjestelmän avulla seurata ihmisten liikkuvuutta. Verotuksen kannalta Suomessa asuminen ratkaistaan tosiasiallisen tilanteen mukaan. (Niskakangas 2014, Väestötietojärjestelmä.) Tuloverolaisissa

ei niin ikään ole viittausta väestötietojärjestelmään. Tämä mahdollistaa esimerkiksi sen, että väestötietojärjestelmässä maasta muuttaneeksi merkitty Suomen kansalainen voi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen. Verohallinnon esimerkin mukaan ulkomaantyössä olevan Suomen kansalaisen varsinainen asunto ja koti sijaitsevat Suomessa, mikäli hänen perheensä ja kotinsa jää Suomeen. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 16.)

2.2 Rajoitettu verovelvollisuus

Kaikki ne, jotka eivät ole yleisesti verovelvollisia, ovat rajoitetusti verovelvollisia. Rajoitetusti verovelvollisia ovat henkilöt, jotka eivät ole verovuonna asuneet Suomessa. Toisin kuin yleisesti verovelvollinen, rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen *vain* Suomesta saamastaan tulosta. (TVL 9.1 § 2 kohta.) Ulkomaan kansalaiset, jotka oleskelevat Suomessa enintään kuuden kuukauden ajan, ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia (TVL 11.1 §). Heitä ovat esimerkiksi osinkotuloa Suomesta saavat ulkomaalaiset sijoittajat sekä Suomessa esiintyvät taiteilijat ja urheilijat (Niskakangas 2014, Ulkomaan kansalaiset). Ulkomaan kansalaisten lisäksi rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomailla asuvat Suomen kansalaiset, jotka ovat muuttuneet yleisesti verovelvollisista rajoitetusti verovelvollisiksi (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 21-22).

Kuuden kuukauden ajanjakso voi jakautua eri verovuosille. Verohallinnon esimerkin mukaan tilanteessa, jossa ulkomailla pysyvästi asuva henkilö, joka tulee Suomeen esimerkiksi kahdeksi kuukaudeksi, on välillä pois neljä kuukautta, mutta tulee taas kahdeksi kuukaudeksi Suomeen, pysyy Suomessa rajoitetusti verovelvollisena. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 16.) Mikäli oleskelu jatkuu yli kuuden kuukauden ajan, ulkomaan kansalaista kohdellaan verotuksessa yleisesti verovelvollisena Suomessa oleskelun alusta alkaen (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 14).

Rajoitetusti verovelvollinen suorittaa tuloveroa valtiolle ja kunnalle (LähdeVL 1.1 §). Nämä verot peritään lopullisena verona joko toimittamalla pidätys tulon läh-

teellä eli lähdeverona tai verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä eli progressiivisesti (LähdeVL 2.1 §). Verotusmenettelylain mukaisen verotuksen valitessaan henkilön täytyy tehdä veroilmoitus. Kun vero peritään lähdeverona, tuloista ei tarvitse tehdä veroilmoitusta, sillä vero peritään suoraan maksettaessa. (Niskakangas 2014, Ulkomailla asuvan tulot Suomesta.)

Verotusmenettelylain mukaista verotusta vaatineita rajoitetusti verovelvollisia oli vuonna 2014 tammi-elokuussa yhteensä 7670. Taulukon 1 määriä tarkasteltaessa voidaan havaita myös se, että kesäkuukausina VML:n mukaista verotusta on vaadittu selkeästi enemmän kuin muina kuukausina. (Kyrö, haastattelu 25.9.2014.)

TAULUKKO 1. Rajoitetusti verovelvolliset, jotka vaativat VML:n mukaisen verotuksen vuonna 2014 (Kyrö, haastattelu 25.9.2014)

Kuukausi	Asiakasmäärä
Tammikuu	40
Helmikuu	49
Maaliskuu	38
Huhtikuu	57
Toukokuu	171
Kesäkuu	900
Heinäkuu	4 822
Elokuu	1 593
Yhteensä	7 670

Verohallinto käyttää asiakkaiden kategorisointiin valmisteluryhmiä. Rajoitetusti verovelvollisten valmisteluryhmään 17 kuuluu esimerkiksi ulkomailla asuvia asiakkaita, joilla on kiinteistö Suomessa tai jotka saavat Suomesta esimerkiksi eläketuloa. Tämän valmisteluryhmän vuosittaiset lukumäärät on esitelty taulukossa 2. Lukujen perusteella rajoitetusti verovelvollisten määrän kehityksen trendi on nouseva. Näitä lukuja voidaan kuitenkin pitää vain suuntaa antavina. (Kyrö, haastattelu 25.9.2014)

TAULUKKO 2. Asiakasmäärät valmisteluryhmässä 17 vuosina 2010–2013 (Ky-rö, haastattelu 25.9.2014)

Verovuosi	Asiakasmäärä
2010	114 338
2011	119 721
2012	112 609
2013	126 706

Rajoitetusti verovelvollisten tietoisuus omista verotusmahdollisuuksistaan on lisääntynyt. Todellista hyötyä verotusmenettelylain mukaisesta verotuksesta on etenkin henkilöillä, joilla on pienet tulot sekä kotimaassaan että Suomessa. (Ky-rö, haastattelu 25.9.2014.)

2.3 Suomessa asuminen

Henkilön, jolla on varsinainen asunto ja koti Suomessa tai joka oleskelee Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan, katsotaan asuvan Suomessa. Tilapäinen poissaolo ei katkaise oleskelun jatkuvuutta. (TVL 11.1 §.) Suomeen työskentelemään tullut henkilö voi esimerkiksi käydä tapaamassa perhettään kotimaassaan ilman, että yleinen verovelvollisuus Suomessa päättyy (Niskakangas 2014, Tilapäinen poissaolo). Suomen oikeuskäytäntö ei anna yksiselitteisiä vastauksia tilapäisten poissaolojen maksimipituuksiin. Niskakangas esittää eräänlaisena sääntönä ratkaisun KHO 1986/2918, jossa tiettyä tehtävää varten Suomeen tulleen henkilön yleinen verovelvollisuus säilyy kunnes tehtävä on suoritettu, ellei henkilö työskentele välillä muissa töissä. (Niskakangas 2014, Tilapäinen poissaolo.) Tapauskohtaisesti käsitellään myös Suomessa oleskelun jatkuvuuden määrittely tilanteissa, joissa henkilö oleskelee vain osan viikosta Suomessa (Karttunen, Nikkanen, Rantanen & Vuopala 2007, 10). Viikoittain kaikkina arkipäivinä Suomessa oleskelu ja yöpyminen merkitsevät jatkuvaa oleskelua, vaikka verovelvollinen viettäisi kaikki viikonloput kotimaassaan (KHO 1986/2918). Vastaavasti Suomessa neljä päivää viikossa työskentelevän henkilön oleskelun on katsottu olevan jatkuvaa (KHO 1990/4757). Sen sijaan epäsel-

vyyksiä aiheuttaa työskentely Suomessa keskimäärin kolmena päivänä viikossa. Tällöin oleskelun jatkuvuuden ratkaiseminen riippuu asumisjärjestelyistä sekä siitä, kuinka usein verovelvollinen yöpyy Suomessa (Karttunen ym. 2007, 11). Mikäli Suomessa käydään töissä päivittäin ilman yöpymistä, oleskelun ei katsota olevan jatkuvaa (KHO 1987/2310).

Luonnollisen henkilön Suomessa asuminen ei kuitenkaan tarkoita fyysistä oleskelua. Suomessa asumisen kriteerit täyttyvät jo sillä, että henkilöllä on varsinainen asunto ja koti Suomessa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 16.) Varsinaisena asuntona ja kotina pidetään yleensä henkilön verrattain pitkäaikaista asuinsijaa. Joissakin tilanteissa varsinainen asunto ja koti voi sijaita Suomessa myös lyhyen ajan. Tällainen tilanne muodostuu esimerkiksi silloin, kun ulkomaan kansalainen myy kotimaassaan sijaitsevan asuntonsa ja muuttaa perheineen asumaan Suomeen, mutta joutuu työttömäksi ennen kuin maahan muuttamisesta on kulunut kuusi kuukautta, ja palaa perheineensä takaisin kotimaahansa. Tällöin henkilön katsotaan olleen Suomessa yleisesti verovelvollinen täällä asumisensa ajan. (Niskakangas 2014, Pitkäaikainen asuinsija.)

2.4 Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö

Suomen kansalainen pysyy Suomessa asuvana ja täällä yleisesti verovelvollisena Suomesta muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan. Tämän kolmen vuoden aikana hänellä on mahdollisuus vaatia rajoitetusti verovelvolliseksi muuttamista, jolloin hänellä on todistustaakka siitä, ettei hänellä ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Neljännen vuoden jälkeenkin Suomen kansalainen voi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen, mikäli olennaisten siteiden olemassaolosta on näyttöä. Tämä on kuitenkin harvinaista ja johtuu esimerkiksi Suomen valtion palveluksessa työskentelystä. (TVL 11.1 §; Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 17.) Kun muuttovuodesta on kulunut kolme vuotta, näyttötaakka olennaisten siteiden olemassaolosta siirtyy sille, joka haluaa vedota niiden olemassaoloon (Helminen 2013, 101).

Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt olennaisia siteitä sekä kolmen vuoden sääntöä muun muassa seuraavassa tapauksessa:

A, joka oli Suomen kansalainen, oli asunut ja työskennellyt ulkomailla vuodesta 1987 saakka. Hän oli työskennellyt X Oyj:n tytäryhtiön palveluksessa Italiassa 15.7.2003 asti, jonka jälkeen hän muutti perheineen Suomeen. Suomessa hän työskenteli X Oyj:n toisen tytäryhtiön palveluksessa 12.7.2004 asti, jonka jälkeen hän muutti perheineen Ranskaan 14.10.2004. A asui perheineensä osakehuoneistossa, jonka hän osti puolisonsa kanssa 28.5.2003. Asunto toimi perheen vakituksena asuntona heidän ollessaan Suomessa. Ranskaan muuton jälkeen huoneisto annettiin vuokralle. Lisäksi heillä oli yhteisomistuksessa neljä muuta vuokralle annettua osakehuoneistoa, joista yksi oli myyty muuton jälkeen.

Koska A:lla oli ollut Suomeen muuton jälkeen varsinainen asunto ja koti Suomessa, hänestä oli tullut Suomessa yleisesti verovelvollinen. Häneen voitiin siten soveltaa kolmen vuoden sääntöä, vaikka hän muuttikin uudelleen ulkomaille. Koska voitiin katsoa, että A:lla oli verovuonna 2006 olennaiset siteet Suomeen, hän oli Suomessa kyseisenä verovuonna yleisesti verovelvollinen. (KHO 2013/1704.)

Olennaisten siteiden olemassaolo ratkaistaan tapauskohtaisesti verovelvollisen kokonaistilanteen huomioon ottaen. Olennaisia siteitä ovat Suomeen jäänyt puoliso, asunto sekä muu kiinteistö kuin kesähuvila. Olennaisiksi siteiksi lasetaan myös tilanteet, joissa verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvan piiriin, harjoittaa liiketoimintaa Suomessa tai työskentelee Suomessa. Verohallinnon mukaan yleensä olennaisten siteiden katsotaan olevan olemassa, mikäli yksikin edellä mainituista edellytyksistä täyttyy ensimmäisen kolmen vuoden aikana. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 18.)

Suomessa asuva puoliso ja Suomeen jäävä muu perhe ovat voimakkaimpia henkilökohtaisia siteitä, sillä ne johtavat oletukseen, että henkilö aikoo palata takaisin Suomeen ja pitää Suomea toimintojensa keskipisteenä. Suomen oikeuskäytännössä ei ole selvää ratkaisua, jossa yleinen verovelvollisuus olisi lakannut perheen jäätyä kotimaahan. Tämä osoittaa Suomeen jäävän perheen muodostavan yksistään niin voimakkaan olennaisen siteen, että yleinen verovelvollisuus säilyy kolmen vuoden säännön perusteella. (Niskakangas 2014, Puoliso ja perhe Suomessa.) Olennaista sidettä ei kuitenkaan muodosta puoliso, josta verovelvollinen on muuttanut erilleen tarkoituksenaan yhteiselämän

lopettaminen (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 18). Tällöin Suomeen jäävä puoliso ei yksinään muodosta olennaista sidettä, jos puolisoilla on tarkoitus hakea avioeroa. Myöskään Suomeen jäävän puolison huoltoon määrätyt alaikäiset lapset eivät vaikuta merkittävästi olennaisten siteiden arviointiin. (Niskakangas 2014, Puoliso ja perhe Suomessa.)

Suomeen jäänyt kalustettu asunto merkitsee lähes poikkeuksetta olennaisten siteiden säilymistä Suomeen, etenkin silloin, kun asunto soveltuu ympärivuotiseen käyttöön. Kun henkilö jättää Suomeen kaikki asumiseen tarvittavat peruspuitteet, hänen on vaikea näyttää yleinen verovelvollisuus katkenneeksi. Asunnon omistussuhteella ei ole merkitystä, joten Suomeen jäävä asunto voi olla joko omistus- tai vuokra-asunto. (Niskakangas 2014, Asunto Suomessa.) Suomeen jäävän omistusasunnon vuokraaminen edelleen merkitsee asunnosta luopumista, jolloin olennaiset siteet heikkenevät. Tällöin henkilölle jää kuitenkin omaisuutta Suomeen, ja hän saa vuokratuloa. Näin ollen tätä omistussuhdetta saatetaan pitää todisteena kotiinpaluumahdollisuuksien olemassa olosta, sillä omaan käyttöön soveltuva huoneiston säilyy Suomessa. Asunnon myyminen puolestaan katkaisee olennaiset siteet. (Niskakangas 2014, Asunnon vuokraus.) Sen sijaan kesäasunnon pitäminen Suomessa ei yksin riitä olennaiseksi siteeksi, sillä on katsottu kohtuulliseksi, että suomalainen voi viettää lomansa synnyinmaassaan verotuksen sitä estämättä (Niskakangas 2014, Vapaa-ajan Asunto Suomessa.)

Arvio olennaisten siteiden olemassaolosta tehdään verovuosittain. Kun siteiden ei voida enää katsoa olevan olennaisia, yleinen verovelvollisuus lakkaa kuluvan verovuoden päättyessä. (Niskakangas 2014, Olennaisten siteiden katkeaminen.) Olennaisten siteiden arviointi muuttuu, kun muuttovuoden jälkeen on kulunut kolme vuotta. Tällöin oletetaan, että henkilö on integroitunut uuteen kulttuuriin ja luonut uusia siteitä, jolloin siteet Suomeen ovat heikentyneet. Käytännössä henkilö siis muuttuu Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi, vaikka olennaiset siteet ja yhteydet Suomeen säilyvät samanlaisina. (Niskakangas 2014, Muutos kolmen vuoden jälkeen.) Toisaalta Suomen kansalainen, josta on tullut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen maastamuuton takia, voi tulla Suomeen tilapäisesti yli kuudeksikin kuukaudeksi ilman, että kolmen vuoden ajanjakson

laskeminen alkaisi uudelleen asuinmaahan palattua, mikäli hänen varsinainen asunto ja kotinsa on säilynyt ulkomailla (KHO 1990/712).

2.5 Suomesta saadut ansiotulot

Rajoitetusti verovelvollinen maksaa veroa Suomeen muun ohessa Suomesta saamastaan palkkatulosta, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä, joita ovat muun muassa kuntayhtymä, maakunta, Suomen Pankki, Kansaneläkelaitos, Suomen Akatemia sekä Valtion teknillinen tutkimuskeskus (TVL 10 § 3-kohta, Helminen 2013, 435). Jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun, rajoitetusti verovelvollinen maksaa tästä työstä aiheutuvaa veroa Suomeen (TVL 10 § 4-kohta). Se, onko työ tehty Suomessa, ratkaistaan maantieteellisillä perusteilla (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 25.) Esimerkiksi Suomessa kirjoitettu lehtiartikkeli on tehty Suomessa, vaikka sitä ei olisi täällä julkaistukaan. (Helminen 2013, 435). Suomalaisen yrityksen lisäksi myös ulkomaalaisen yrityksen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan katsotaan olevan Suomessa sijaitseva työn- tai toimeksiantaja (Niskakangas 2014, Kiinteä toimipaikka). Lain termi ”pääasiallisesti” puolestaan tarkoittaa Verohallinnon mukaan sitä, että työstä yli puolet on tehty Suomessa. Pääasiallisesti ulkomailla tehdystä työstä saatua palkkaa ei lasketa Suomesta saaduksi, ellei Suomen valtio tai suomalainen yhteisö ole työn- tai toimeksiantajana. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 25.)

Suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä saatu palkkio luetaan myös tuloihin, joista rajoitetusti verovelvollinen maksaa veroa Suomeen (TVL 10 § 4a-kohta). Niin ikään Suomesta saatua tuloa ovat taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saadut tulot (TVL 10 § 4b-kohta). Verohallinnon mukaan henkilökohtaisella toiminnalla tarkoitetaan sitä, että taiteilija tai urheilija henkilökohtaisesti esiintyy, pelaa tai kilpailee Suomessa. Tästä toiminnasta maksettu tulo on Suomesta saatua tuloa, eikä sillä ole merkitystä, kenelle tämä korvaus maksetaan ja millaiseksi tuloksi

se luokitellaan. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 24.) Esimerkiksi rajoitetusti verovelvollisen urheilijan Suomessa järjestetystä urheilukilpailusta saama rahapalkinto on Suomesta saatua tuloa (Helminen 2013, 452–453).

Jos ulkomainen vuokranantaja vuokraa työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle Suomessa tehtävää työtä varten, tästä työstä saatava palkkatulo luetaan Suomesta saataviin tuloihin (TVL 10 § 4c-kohta). Tätä säännöstä voidaan soveltaa vain, jos verosopimus sallii vuokratyöntekijän palkan verottamisen kohdemaassa tai jos verosopimusta ei ole. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 24.)

Suomesta saatua tuloa ovat Suomen valtiolta, kunnalta tai julkisoikeudelliselta yhteisöltä saadut eläketulot sekä sellaiset eläketulot, jotka perustuvat yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa suoritettuun Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun tehtyyn työhön (TVL 10 § 5-kohta). Suomalaisen yrityksen palveluksessa suurimmaksi osaksi ulkomailla työskennelleen työntekijän kerryttämä eläke ei siis ole Suomesta saatua tuloa (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013,26). Lisäksi Suomesta saatua tuloa ovat toisesta valtiosta otetun vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen perusteella saatu eläketulo tai muu suoritus Suomen verotuksessa vähennettyjen vakuutusmaksujen osalta (TVL 10 § 12-kohta).

2.6 Verotuksen alueellinen ulottuvuus

Kansainvälisessä vero-oikeudessa verotuksen alueellinen ulottuvuus ratkaistaan kansalaisuus-, asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteiden mukaisesti. Kansalaisuusperiaatteen mukaan henkilön kansalaisuudesta riippuu se, missä valtiossa häntä verotetaan. Periaatetta noudattava valtio verottaa kansalaistaan kaikista hänen saamistaan tuloista riippumatta siitä, missä hän asuu ja mistä hän on saanut tulonsa. Asuinvaltioperiaatteen mukaan henkilöä verotetaan asuinvaltiossaan riippumatta siitä, minkä valtion kansalainen hän on ja mistä hän saa tulonsa. Lähdevaltioperiaatteen mukaan henkilöä verottaa se valtio, josta henkilö saa tulonsa. Lähdevaltio verottaa henkilön kaikkia kyseisestä valtiosta saatu-

ja tuloja riippumatta hänen kansallisuudestaan tai asuinvaltiostaan. (Helminen 2013, 69–70.)

Näistä kolmesta periaatteesta johtuen eri valtioilla voi olla verotusoikeus saman henkilön tuloon, jolloin syntyy kansainvälinen kaksinkertainen verotus. Kaksinkertainen verotus voi olla oikeudellista tai taloudellista. (Andersson 2006, 21.) Juridinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa sitä, että sama henkilö joutuu suorittamaan samanluonteista veroa samasta verotuskohteesta samalta ajanjaksolta kahdelle valtiolle. Taloudellisessa kaksinkertaisessa verotuksessa eri verosubjekteja verotetaan eri valtioissa samasta tulosta tai varallisuudesta. Tyypiesimerkki tästä on tytäryhtiön jakama osinko toisessa valtiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen. (Myrsky & Linnakangas 2009, 19.)

Tavallisin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen syy on se, että asuinvaltioperiaatteen mukainen globaali verovelvollisuus on helposti ristiriidassa lähdevaltion verovaateen kanssa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että asuinmaasta toiseen maahan työskentelemään lähtenyt henkilö joutuu maksamaan veroja sekä asuinmaahansa että työskentelymaahan eli lähdevaltioon, koska maiden sisäiset verotusperiaatteet eroavat toisistaan. (Andersson 2006, 24.)

On olemassa kaksi tapaa lieventää kaksinkertaista kansainvälistä verotusta. Sisäisellä lainsäädännöllä poistetaan taloudellinen kaksinkertainen verotus ja verosopimuksilla oikeudellinen kaksinkertainen verotus. (Andersson 2006, 22; Myrsky & Linnakangas, 20.) Suomessa käytetään molempia keinoja (Andersson 2006, 22). Suomen sisäisessä lainsäädännössä lievennystapana on laki kaksinkertaisen kansainvälisen verotuksen poistamisesta 1552/1995. Tuloverolain 135 § säätelee Suomen hallituksen oikeutta tehdä verosopimuksia vieraan maan kanssa tiettyjen tulojen osalta lieventääkseen tai poistaakseen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen. Verosopimukset voivat ainoastaan rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta, eivätkä missään tapauksessa laajentaa sitä (Myrsky & Linnakangas 2009, 88).

Suomen verosopimukset perustuvat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteisiin (Helminen 2013, 71). Lähtökohtaisesti verosopimukset tehdään vain sellaisten maiden kanssa, jotka käyttävät Suomen verotusjärjestelmää vastaavaa tulo- ja varallisuusjärjestelmää. Näitä verosopimuksia Suomella on yli 70 maan kanssa.

Verosopimukset koskevat verovelvollisia, joiden asuinpaikka on toisessa tai molemmissa sopimusvaltioista, ja jotka ovat tulonsa tai varallisuutensa osalta sidoksissa molempiin valtioihin. (Valtiovarainministeriö 2014, hakupäivä 22.3.2014.)

Vieraiden valtioiden kanssa tehdyt verotussopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta niin yleisesti kuin rajoitetusti verovelvollisten osalta. Kun kyse on rajoitetusta verovelvollisuudesta, verosopimus voi edellyttää esimerkiksi pienemmän lähdeveron perimistä kuin mitä Suomen sisäisessä lainsäädännössä määrätään, tai jopa estää täysin rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 13–14.) Yksityiseltä työnantajalta saatu palkkatulo verotetaan pääsääntöisesti siinä valtiossa, jossa työ tehdään. Verosopimukset antavat siis Suomelle verotusoikeuden ulkomaan kansalaisen täällä tekemästä työstä saatuun tuloon. (Niskakangas 2014, Pääsääntö.)

Kaksinkertainen verotus voidaan poistaa vapautus-, hyvitys- tai vähennysmenetelmällä (Helminen 2013, 73). Vapautusmenetelmän mukaan verovelvollisen asuinvaltio vapauttaa verovelvollisen ulkomailta saamat tulot verosta, tai tulon lähdevaltio vapauttaa ulkomailla asuvalle verovelvolliselle maksetut tulot verosta. Tällöin on kyse täydellisestä vapautuksesta. Vapautus voidaan tehdä myös osittaisesti, jolloin jompikumpi valtio vapauttaa osan tulosta. Kun vapautusmenetelmään liittyy progressioehto, toinen valtioista ei verota tiettyä tuloa, mutta verosta vapautettu tulo otetaan kuitenkin huomioon määrättäessä muuhun tuloon sovellettavaa verokantaa. Hyvitysmenetelmän mukaan yhdessä valtiossa suoritettu vero vähennetään toisessa valtiossa suoritettavasta verosta osittain tai kokonaan. Yleensä hyvitys on maakohtainen ja tulo- tai tulolajikohtainen. Vähennysmenetelmällä huojennetaan kaksinkertaista verotusta siten, että verovelvollinen saa vähentää ulkomailla tietystä tulosta maksamansa verot verotettavasta tulosta kuluina. Näin ei kuitenkaan voida poistaa kaksinkertaista veroa kokonaan. (Helminen 2013, 74.)

Mekaanikkosäännön mukaan Suomessa työskentelevää muualla asuvaa työntekijää verotetaan poikkeuksellisesti hänen asuinvaltiossaan, mikäli:

- työntekijä oleskelee Suomessa yhtäjaksoisesti tai useassa jaksossa yhteensä enintään 183 päivää kalenterivuoden aikana, ja
- palkan maksaa työnantaja tai se maksetaan työnantajan puolesta, joka ei asu Suomessa, sekä
- palkalla ei rasiteta kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa, joka työnantajalla on Suomessa (Niskakangas 2014, Mekaanikkosääntö).

Suomi ei siis saa verottaa rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa työtuloa, jos kaikki edellä mainitut kriteerit täyttyvät. Mikäli yksikin kriteeri jää täyttämättä, Suomi saa verottaa kyseisen työtulon. (Helminen 2013, 448.)

Lähes kaikki Suomen verosopimukset ovat mekaanikkosäännön osalta samansisältöisiä. Poikkeuksen muodostaa pohjoismainen sopimus, jossa mekaanikkosäännön edellyttämä 183 päivän aika on sidottu kalenterivuoden sijaan kahdeentoista peräkkäiseen kuukauteen. (Niskakangas 2014, Pohjoismainen verosopimus.)

3 LAKIMUUTOKSEN TAUSTA

Euroopan komissio puuttui Suomen kansallisen verolainsäädännön epäkohtiin. Tämän seurauksena Suomen hallitus antoi eduskunnalle esityksen laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja sairausvakuutuslain 18 luvun 16 ja 32 §:n muuttamisesta valtiovarainministeriön toimesta 27.6.2013, ja eduskunta hyväksyi lakiehdotuksen päätöksellään 19.11.2013. (Eduskunta 2014, hakupäivä 19.7.2014)

3.1 Euroopan komission virallinen huomautus

Euroopan komissio lähetti Suomelle virallisen huomautuksen (Komission kirje 26.3.2012 SG-Greffe(2012)D/5239) koskien rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon verotuksen lainsäädäntöä. Kirje oli jatkoa rajoitetusti verovelvollisen verotukseen liittyvään EU-pilottimenettelyyn. EU-pilottimenettelyssä Euroopan komissio ottaa kirjeitse kantaa jäsenmaiden lainsäädännön ongelmakohtiin Euroopan unionin oikeuden soveltamisessa ja selvittää niitä yhdessä kunkin jäsenmaan kanssa. Komissio ilmoitti aikaisemmin saaneensa kantelun rajoitetusti verovelvollisten verokohtelusta. Virallisessa huomautuksessa komissio kiinnitti huomiota kolmeen ongelmakohtaan. (HE 80/2013 vp, 10.)

Ensimmäinen kohta käsitteli 35 prosentin verokantaa, jota sovellettiin alle 75 prosenttia tuloistaan Suomesta ansaitsevien rajoitetusti verovelvollisten ansiotuloihin. Kyseessä oleva verotulokanta erosi yleisesti verovelvollisiin sovellettavasta progressiivisesta tuloveroasteikosta. Komissio toi eroavaisuuden esille ja totesi, että useammassa tapauksessa muualla kuin Suomessa asuvat työntekijät maksoivat korkeamman verokannan takia enemmän veroja kuin yleisesti verovelvolliset vuositulojen ollessa samat. Tämän takia komission mielestä kyseinen oli työntekijöiden vapaata liikkuvuutta haittaavaa välillistä syrjintää, eikä se ollut yleisen edun mukaan pakottavilla syillä perusteltua. (HE 80/2013 vp, 10.)

Toinen kohta koski rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloon välittömästi kohdistuvien tulonhankkimismenojen vähennysmahdollisuuksien puuttumista. Komissio totesi, että muualla kuin Suomessa asuvat alle 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomessa ansaitsevat rajoitetusti verovelvolliset saivat tehdä tulonhankkimismenoina vain kiinteämääräisen vähennyksen. Näitä myönnettiin joko kuukausikohtaisesti 510 euroa tai päiväkohtaisesti 17 euroa alle kuukauden kestävässä työssä. Rajoitetusti verovelvollisille ei siis myönnetty vähennystä välittömästi Suomessa ansaittuihin tuloihin liittyvistä menoista, toisin kuin yleisesti verovelvollisille. (HE 80/2013 vp, 10–11.)

Tähän liittyen komissio viittasi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuun asiassa Gerritse:

Alankomaissa asunut A. Gerritse työskenteli verovuonna 1996 Saksassa rumpalina. Alankomaiden ja Saksan välisen verosopimuksen perusteella rajoitetusti verovelvolliselta Gerritseltä pidettiin veroa tulon lähteellä 25 prosenttia. Gerritse jätti Saksan verohallinnolle tuloveroilmoituksen, jotta häntä kohdeltaisiin verotuksessa kuten yleisesti verovelvollista. Verohallinto ei suostunut soveltamaan progressiivista verotusta, sillä Gerritse ei täyttänyt lakisääteisiä ehtoja. Jotta rajoitetusti verovelvollista voitiin kohdella Saksan lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisen tavoin, tällä piti olla enintään 12 000 DEM (Saksan markka) verran tuloja muualta kuin Saksasta tai vähintään 90 prosenttia saamistaan tuloista Saksan tuloverotuksen alaisia tuloja. Gerritse teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin. Tämän jälkeen hän valitti Finenzgericht Berliniin. Valituksessaan hän vetosi yhteisön oikeudessa taattuun syrjintäkiellon periaatteeseen.

Finanzgericht Berlin esitti 19.6.2001 ennakkoratkaisukysymyksen EY-tuomioistuimelle. Kysymys liittyi Finanzgericht Berlinin vireillä olevaan asiaan, jossa asianosaisina olivat A. Gerritse ja Finanzamt Neukölin-Nord (Saksan verohallinto) ja joka koski muualla kuin Saksassa asuvan henkilön Saksasta saamien tulojen verottamista.

Ratkaisussa EY-tuomioistuin vetosi EY:n perustamissopimuksen artikloihin 49 ja 50, jotka estivät jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä ulkomailla asuvan henkilön verotuksen bruttotulojen perusteella ilman elinkeinokulujen vähentämistä, kun taas jäsenmaassa asuvia verotettiin nettotulojen perusteella elinkeinokulut vähentäen. Tuomioistuimen päätöksen mukaan edellä mainitut artiklat eivät kuitenkaan estäneet 25 prosentin lähdeveron perimistä rajoitetusti verovelvolliselta, vaikka yleisesti verovelvolliseen sovellettiin progressiivista veroasteikkoa niin, että tulot olivat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita. Edellytyksenä tälle oli kuitenkin se, että 25 prosentin verokanta ei saanut olla suurempi kuin se ve-

rokanta, jota progressiivisen asteikon mukaan sovellettiin asianomaisen henkilön nettotulojen ja kyseisen verovapaan enimmäismäärän summaan. (C-234/01, Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, 12.6.2003, Kok. 2003, I- 5945. Hakupäivä 5.5.2014, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIdex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=285439>.)

Komission mielestä ratkaisun tulkinta oli suoraan sovellettavissa Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Komission näkemyksen mukaan tulonhankkimismenojen vähennysmahdollisuuksien puuttuminen oli välillistä syrjintää muualla kuin Suomessa asuvia rajoitetusti verovelvollisia kohtaan. Kiinteämääräiset vähennykset eivät liittyneet tosiasiallisiin menoihin ja saattoivat olla rajoitetusti verovelvollisen Suomessa ansaitsemaan tuloon välittömästi liittyvien menojen kokonaismäärään verrattuna alhaisemmat. Komission mielestä tämä oli EUT-sopimuksen 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa määrätyn työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastaista, eikä se ollut perusteltua yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. (HE 80/2013 vp, 11.)

Kolmas kohta koski sitä, että vähintään 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomessa tienaa rajoitetusti verovelvollinen ei voinut saada arvioituja vähennyksiään ja kokonaistulojaan huomioon otetuksi jo lähdeverotusvaiheessa, toisin kuin yleisesti verovelvollinen. Ennakonpidätysvaiheessa yleisesti verovelvollinen toimitti Verohallinnolle ennakoarvion omista vuosituloistaan ja vähennyksistään, jonka perustella Verohallinnosta annettiin verokortti. Verovuoden aikana yleisesti verovelvollisella oli oikeus pyytää verokortin muuttamista, jolloin tulotasoon ja vähennyskelpoisiin kustannuksiin liittyvät muutokset voitiin ottaa huomioon. (HE 80/2013 vp, 11.)

Tämä mahdollisuus puuttui komission mukaan rajoitetusti verovelvollisilta henkilöiltä. Kuitenkin heillä oli mahdollisuus valita sovellettaisiinko heihin samaa verokantaa ja samoja vähennyksiä kuin Suomessa asuviin yleisesti verovelvollisiin henkilöihin. Tästä huolimatta työntekijät joutuivat aluksi maksamaan 35 prosentin lähdeveron ja saivat vain kiinteämääräisen tulonhankkimismenojen vähennyksen. Tästä aiheutui kassavirtahaittaa Suomen ulkopuolella asuville rajoitetusti verovelvollisille, jota ei aiheutunut Suomessa asuville yleisesti verovelvollisille henkilöille. Komission mukaan haitta aiheutui, koska lopullisen veropäätök-

sen mukainen veronpalautus saadaan vasta kauan kyseessä olevan verovuoden päättymisen jälkeen. Pidätetyn veron ollessa suurempi kuin tosiasiallinen lopullinen vero vähennyksineen aiheutui haittaa etenkin työntekijöille, joiden vuotuiset kokonaistulot olivat alhaiset ja työntekijöille, jotka olivat oikeutettuja suuriin vähennyksiin. Komissio katsoi kyseessä olevan haitan aiheuttaneen hallinnollisen ja taloudellisen rasitteen, jonka seurauksena oli mahdollista, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus rajoittui. Edelleen komissio katsoi, ettei tämä ollut perusteltua yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. (HE 80/2013 vp, 11.)

Toinen EU-pilottimenettely käynnistettiin kirjeitse koskien epäkohtaa tuloveroissa ja lähdeverolaissa. Epäkohta koski sitä, että yleisesti verovelvollinen sai verovapaana matkakustannusten kilometrikorvaukset, ateriakorvaukset ja yömatkarahat, kun taas rajoitetusti verovelvollinen joutui maksamaan niistä veroa. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisia koski rajoitus siitä, että verovapaan päivärahan määrä ei saanut olla enempää kuin kotimaan päiväraha, kun taas Suomessa asuvien yleisesti verovelvollisille maksettavien ulkomaan päivärahojen verovapaat osuudet olivat erilaiset sekä yleensä korkeammat. Komissio totesi, että Suomessa asuvien yleisesti verovelvollisten henkilöiden kohtelu on muista ETA-valtioista tulevia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä suotuisampaa. Tämä eriarvoinen kohtelu esti komission mukaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, eikä sekään ollut perusteltua yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. (HE 80/2013 vp, 11–12.)

Kokonaisuudessaan näiden perusteella komissio katsoi aiheelliseksi muuttaa voimassaolevia säännöksiä, jotta Suomen säännökset olisivat yhteensopivia Euroopan unionin oikeuden ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa (HE 80/2013 vp, 12).

3.2 Muuttuneet säännökset

Lähdeverolain 4 pykälän ensimmäiseen momenttiin lisättiin viittaus, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollinen saa tuloverolain mukaiset matkakustannusten korvaukset ja erityötulon korvaukset verovapaina, eikä niitä siten lueta pal-

kaksi. Samalla kumottiin tarpeettomina 4 pykälän toinen ja kolmas momentti, joissa säädettiin rajoitetusti verovelvolliselle korvattavista verovapaista kustannuksista. (HE 80/2013 vp, 16.)

Lain 13 pykälän ensimmäisen momentin aiemmin voimassa olleiden 6- ja 7-kohtien sisällöt siirtyivät 4- ja 5-kohdiksi sellaisinaan koskien elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatua korvausta sekä metsätaloudesta saatua tuloa (HE 80/2013 vp, 16).

Aiemmin voimassa olleissa 4- ja 5-kohdissa tarkoitettua ansiotuloa koskee nyt voimassa olevan lain 13 pykälän 1 momentin 6-kohdan säännös. Säännöksen mukaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotetaan sellainen ansiotulo, joka ei tule verotetuksi 13 pykälän 1 momentin aiempien kohtien nojalla. Tämän edellytyksenä on kuitenkin se, että tulonsaaja asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, tai valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai että saaja on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija. (HE 80/2013 vp, 16.)

Ennen lakimuutosta verotettiin progressiivisesti esimerkiksi eläketuloa sekä maa- ja metsätalouden ansiotulo-osuuksia (HE 80/2013 vp, 16). Verohallinnon mukaan progressiivisesti verotettavia olivat myös elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus, osakkaan elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus elinkeinoyhtymästä, osakkaan maatalouden ansiotulo-osuus verotusyhtymästä, hankintatyön arvo, toistuvaisuusavustus sekä porotalouden ansiotulo-osuus (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 120–121). Muutoksen myötä verotusmenettelylain mukaisen verotuksen piiriin siirtyivät näiden lisäksi myös palkka, henkilöstörahaston maksama rahasto-osuus ja ylijäämä, ennakkoperintälain 25 pykälässä tarkoitettu työkorvaus, samoin kuin muukin tuloverolain mukaan ansiotulona verotettava suoritus. Myös Suomeen vuokratun työntekijän palkka voidaan nyt verottaa progressiivisesti. (HE 80/2013 vp, 16.)

Lähdeverolain 13 pykälän 1 momentin 6-kohdan säännös on aiempia ansiotuloja koskeneita 4- ja 5-kohtia laajempi, sillä säännöstä sovelletaan myös sellaisiin tulonsaajiin, jotka asuvat sellaisessa valtiossa tai alueella, joka on tehnyt Suomen kanssa sopimuksen virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa. Muutoksessa poistui säännös, joka edellytti, että Suomesta saadun tulon suhteelli-

nen osuus saman verovuoden aikana kaikista maailmanlaajuisista ansiotuloista on oltava vähintään 75 prosenttia, jotta rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloa kyseistä säännöstä soveltaen voitiin verottaa verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. (HE 80/2013 vp, 16.)

Kyseessä oleva muutos on Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön edellytyksiä laajempi. Sitä perusteltiin työvoiman saatavuuteen liittyen rajoitetusti verovelvollisten tasapuolisella kohtelulla. (HE 80/2013 vp, 16.)

Laista kumotun 14 pykälän tilalle lisättiin säännös koskien maailmanlaajuisien tulojen progressiovaikutusta verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotettaviin tuloihin. Säännöksen mukaan maailmanlaajuisilla tuloilla on ainoastaan verokantavaikutus Suomesta saatujen tulojen veromäärää laskettaessa, joten niitä ei veroteta Suomessa. (HE 80/2013 vp, 17.)

Lakimuutos laajensi verotusmenettelylain soveltamisalaa rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloihin, joten muutoksessa säädettiin myös ennakoperintälain soveltumisalasta. Lähdeverolain 16 pykälässä laajennettiin ennakoperintälain mukaista ennakonkantoa toimitettavaksi rajoitetusti verovelvollisen ansiotulosta, kun veroja suoritetaan progressiivisesti. Muutoksen jälkeen ennakonkantoa varten verovelvolliselle annetaan rajoitetusti verovelvollisen verokortti. (HE 80/2013 vp, 19.)

4 LÄHDEVEROTUS

Lähdeverotus on ensisijainen verotusmenettely rajoitetusti verovelvollisille (Ky-rö, haastattelu 25.9.2014). Lähdevero suoritetaan palkasta sekä muusta suorituksesta, josta on toimitettava ennakonpidätys. Myös taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta peritään lähdevero. Sillä ei ole merkitystä, pidetäänkö korvausta palkkana ja maksetaanko korvaus taiteilijalle tai urheilijalle itselleen vai jollekin muulle. (LähdeVL 3.1 §.) Muita ennakonpidätyksen alaisia suorituksia ovat esimerkiksi päiväraha, äitiys-, isyys- ja vanhempainraha sekä muu tulojen ja elatuksen vähentymisestä maksettu korvaus (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 130).

Palkkana pidetään:

- 1) kaikenlaatuista työ- ja virkasuhteesta saatua palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta;
- 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta (Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118 13.1 §).

Palkkana pidetään myös luontoisetuja (EnnakkoPL 13.3 §). Veronalaista ansiotuloa ovat myös esimerkiksi työnantajan maksamat työntekijän säästöhenkivakuutuksen sekä vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen maksut, kuitenkin vain yhteismäärältään 8 500 euron ylittävältä osalta (TVL 68 § 1-2 mom). Työnantajan järjestämät terveydenhuoltopalvelut, henkilökunta-alennukset, muuna kuin rahana saadut merkkipäivälahjat tai muut vähäiset lahjat, virkistys- ja harrastustoiminnasta saadut edut sekä yhteiskuljetukset asunnon ja työpaikan välillä matkoilla ovat myös palkkana pidettäviä siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia (TVL 69 §). Palkkana pidetään myös oleskelukustannusten korvausta sekä hyvityksiä, jotka aiheutuvat muista työn suorittamisesta aiheutuvista kustannuksista. Palkkaan ei kuitenkaan lueta tuloverolain mukaisia

verovapaita matkakustannusten korvauksia eikä merityötuloa saavan verovapaita korvauksia. (LähdeVL 4 §, Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 125.)

Lähdevero tilitetään kokonaan valtiolle (LähdeVL 7 §). Lähdeveron määrä on 35 prosenttia palkasta, saadusta työkorvauksesta sekä muista tuloverolain mukaisista ansiotuloista (LähdeVL 7 § 1 kohta). Lähdeverolain tarkoittama työkorvaus on muuna kuin palkkana maksettu korvaus työstä, tehtävästä tai palveluksesta. (EnnakoPL 25 §). Veron periminen palkanmaksun yhteydessä on Suomessa olevan työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Suomessa olevan edustajan vastuulla (LähdeVL 17.1§). Edellä mainittujen tahojen vastuu verosta poistuu, mikäli he ovat noudattaneet verovelvollisen toimittaman ennakkoperintälaissa tarkoitetun verokortin ennakonpidätystä koskevia määräyksiä, eivätkä he ole tienneet eikä heidän olisi pitänyt tietää palkansaajan olevan rajoitetusti verovelvollinen (LähdeVL 17.3 §). Näin suojataan maksajan vilpittömyyttä (Niskakangas 2014, Maksaja perii veron). Rajoitetusti verovelvollisen vastuulla puolestaan on hakemuksella hakea Verohallinnolta lähdeverokortti verottamista varten (LähdeVL 5.1 §). Verohallinto määrää siitä, kuinka hakemus tehdään ja mitä tietoja siitä on käytävä ilmi (LähdeVL 5.2 §).

Lähdeveron alaisesta palkasta ei voida tehdä vähennyksiä (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 125). Lähdeveroa perittäessä vähennetään kuitenkin kiinteämääräisenä 510 euroa kuukaudelta sellaisen tulon yhteismäärästä, josta lähdeveroprosentti on 35. Jos tuloa on kertynyt alle kuukauden, tulon yhteismäärästä vähennetään 17 euroa päivää kohti. Vähennyksen määrä saa olla kuitenkin enintään tulon määrä. (LähdeVL 6.1 §.) Vähennystä ei ole pakko kohdistaa pelkkiin työpäiviin. Esimerkiksi yhden täyden kalenterikuukauden ja seuraavan kalenterikuukauden alusta kuusi päivää kestäneen työskentelyn vähennys on 510 euroa + 102 euroa eli yhteensä 612 euroa. Jos työskentely alkaa kesken kalenterikuukauden ja päättyy kesken seuraavan kalenterikuukauden kestäen 31 päivää, vähennyksen määrä on 31 x 17 euroa eli yhteensä 527 euroa. (Helminen 2013, 442.) Vähennystä ei myönnetä palkkiosta, joka on saatu suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä (LähdeVL 6.2 §; TVL 10 § 4 a kohta). Vähennyksen saamisen edellytyksenä on lähdeverokortin esittäminen suorituksen

maksajalle (LähdeVL 6.3 §). Rajoitetusti verovelvollisen ei tarvitse tehdä Suomesta saadusta lähdeverotuksen piiriin kuuluvasta suorituksesta veroilmoitusta Suomeen. Verovelvollinen ilmoittaa asuinvaltionsa veroilmoituksessa Suomesta saadun tulon ja liittää tästä tositteen veroilmoitukseen. (Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 134).

Taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta lähdeveron määrä on 15 prosenttia (LähdeVL 7 § 5-kohta). Tulon hankkimisesta aiheutuneita menoja ei vähennetä ennen veron maksamista (Helminen 2013, 453). Jos palkka saadaan muussa ominaisuudessa kuin urheilijana tai taiteilijana esiintymisestä, kuten urheilijan televisiomainoksessa esiintymisestä, verotus tapahtuu 35 % lähdeverokannan mukaan (Helminen 2013, 454). Tällöin verovelvollisen taiteilijan tai urheilijan vaatimuksesta henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta vähennetään ne kulut, jotka ovat välittömässä taloudellisessa yhteydessä kyseessä olevaan korvaukseen (LähdeVL 7 a § 1 mom). Vaadittuaan välittömien kulujen vähentämistä, vähennystä sovelletaan kaikkiin taiteilijan tai urheilijan verovuoden aikana Suomesta saatuihin korvauksiin (LähdeVL 7a § 2 mom).

Lähdevero peritään sillä hetkellä, kun lähdeveron alainen määrä maksetaan verovelvolliselle tai merkitään tilille hänen hyväkseen (LähdeVL 9.1 §). Veroa ei peritä, jos lähdeveron alaisen tulon määrä on saman kalenterikuukauden aikana samalta maksajalta enintään 10 euroa (LähdeVL 9.2 §).

Lähdeveroa perittäessä noudatetaan vieraan valtion kanssa tehdyn sopimuksen tai muun kansainvälisen sopimuksen määräyksiä edellyttäen kuitenkin sitä, että tulonsaaja antaa selvityksen maksajalle sopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Tulonsaaja voi tehdä selvityksen esittämällä lähdeverokortin tai ilmoittamalla viralliset tunnistetietonsa sekä osoitteensa kotivaltiossaan. (LähdeVL 1 § & 10.1 §.) Tunnistetietoja ovat nimi, syntymäaika, osoite ja mahdollinen kotivaltion henkilötunnus (Helminen 2013, 525). Mikäli selvitys tehdään suorituksen maksamisen jälkeen, kuitenkin ennen liikaa perityn veron tilittämistä valtiolle, veron perintää on oikaistava. Samoin toimitaan tilanteessa, jos veroa on peritty muutoin liikaa. (LähdeVL 10.2 §)

Mikäli Suomi on sopinut kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tai tehnyt veronkantosopimuksen vieraan valtion kanssa, se luovuttaa saamansa lähdeveron kyseessä olevalle valtiolle sopimuksen mukaan Veronkantolain (5.8.2005/609) mukaisessa järjestyksessä. Näin vältetään veron ennakoon periminen useammassa kuin yhdessä valtiossa tai säädellään verovarojen siirtämisestä valtioiden kesken. (LähdeVL 10 a §; VeronkantoL 42.1 §.) Vieraalle valtiolle siirrettyä lähdeveroa ei palauteta verovelvolliselle (LähdeVL 11.3 §).

Jos tulosta on pidätetty ennakko, ja lähdevero on jäänyt perimättä, veroa perittäessä verosta on vähennettävä perityn ennakon määrä (LähdeVL 11.1 §). Jos verovelvollinen huomaa, että lähdeveroa on peritty enemmän kuin kansainvälinen sopimus edellyttää tai veron periminen on muutoin ollut virheellistä eikä verovelvollinen ole oikaissut sitä, verovelvollisella on oikeus saattaa asia Verohallinnon ratkaistavaksi. Havaitessaan lähdeveroa perityn liikaa Verohallinnon tehtävänä on määrätä liikaa peritty määrä maksettavaksi takaisin verovelvolliselle. Oikaisuvaatimus on tehtävä viimeistään veron perimistä lähinnä seuraavien viiden kalenterivuoden aikana. (LähdeVL 11.2 §.) Verovelvollinen voi hakea ennakkoratkaisua lähdeveron perimisvelvollisuudesta ja suuruudesta Keskusverolautakunnalta (LähdeVL 12 §).

5 VEROTUSMENETTELYLAIN MUKAINEN VEROTUS

Verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä toimitettava verotus perustuu veroilmoitukseen, joka rajoitetusti verovelvollisen on tehtävä veroviranomaiselle (VML 7.1 §). VML:n mukaisessa järjestyksessä verotetaan edellä lähdeverotuksen piiriin kuuluvien ulkopuolelle jääviä tuloja (LähdeVL 13.1 § 1-kohta). Eläke ja yksilöllisen eläkevakuutuksen tai pitkäaikaissäätämissopimuksen perusteella maksetut suoritukset, elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus sekä metsätaloudesta saatu tulo kuuluvat myös verotusmenettelylain mukaisen verotuksen piiriin (LähdeVL 13.1 § 2 ja 3-kohta). Sellainen ansiotulo, jota ei veroteta edellä mainittujen säännösten nojalla, verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Tällaisen ansiotulon verottaminen VML:n mukaisessa järjestyksessä edellyttää, että:

- 1) verovelvollinen asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, tai
- 2) verovelvollinen asuu valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virkaavasta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai
- 3) tulon saaja on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija (LähdeVL 13.1 § 6-kohta).

Edellä mainitulla oleskeluluvan haltijalla tarkoitetaan tulonsaajaa, joka on kolmansien maiden kansalainen ja saanut oleskeluluvan tieteellisen tutkimuksen harjoittamista varten (Euroopan unionin neuvoston antama kolmansien maiden kansalaisten erityisestä maahanpääsymenettelystä tieteellistä tutkimusta varten annettu direktiivi, 12.10.2005, 2005/71/EY, EYVL L 289/15, 3.11.2005, 2 artikla).

Näissä kolmessa tilanteessa progressiivista verotusta sovelletaan *vain*, jos sitä on sovellettu jo ennakoperinnässä tai rajoitetusti verovelvollinen vaatii sitä itse. Vaatimus voidaan esittää myös verotuksen päättymisen jälkeen. (LähdeVL 13.4 §.) Vaihtoehtoisesti rajoitetusti verovelvollinen voi myös hakea jo ennakonkannossa maksuunpantavan määrän laskemista verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä (LähdeVL 13.3 § 2-kohta). Tällöin rajoitetusti verovelvollisen täytyy hakea hakemuksella Verohallinnolta lähdeverokortin sijaan rajoitetusti vero-

velvollisen verokortti, josta käy ilmi ennakonpidätysprosentti (LähdeVL 16.4 §; EnnakkoPL 10.1 §). Verovelvollisen on toimitettava verokortti suorituksen maksajalle (LähdeVL 13.3 § 1-kohta).

Valitessaan progressiivisen verotuksen rajoitetusti verovelvollisen verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevia säännöksiä soveltaen (LähdeVL 13 a § 1 mom). Veronalaisiksi tuloiksi luetaan Suomesta saadut tulot, joita Suomi voi kansainvälisen sopimuksen nojalla verottaa (LähdeVL 13 a § 2 mom).

Tuloveron määrittämiseksi otetaan huomioon myös muualta kuin Suomesta saadut verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaista tuloa olevat suoritukset sekä Suomesta saadut Suomessa ansiotulona verotettavat suoritukset, joiden verotamisen verosopimus estää. Näitä suorituksia voivat olla palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuvat suoritukset. (LähdeVL 14.1 §.) Näistä tuloista vähennetään niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot. Vähennykelpoisia eivät ole tulon määrän ylittävät menot ja korot. (LähdeVL 14.2 §.) VML:n mukaisessa järjestyksessä verotettavaan Suomesta saatuun tuloon lisätään edellä mainittujen erotus. Suomessa verotettavasta tulosta meneväksi veroksi katsotaan se osa verosta, joka vastaa Suomessa verotettavan puhtaan ansiotulon suhdetta edellä saatuun yhteismäärään. (LähdeVL 14.3 §.) Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että henkilön kaikki maailmanlaajuiset tulot lasketaan yhteen, jonka jälkeen lasketaan Suomesta saatujen tulojen ja muualta saatujen tulojen suhteelliset osuudet. Maailmanlaajuisille tuloille lasketaan veroprosentti, joka peritään Suomesta saatujen tulojen suhteellisen osuuden mukaan Suomesta saaduista tuloista. Vastaavasti muualta saatujen tulojen osalta jätetään laskettu vero maksuunpanematta. Kyse on progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä. Ulkomailta saatu tulo on sinänsä verovapaata, mutta se nostaa Suomen tulon veroprosenttia. (Kyrö, haastattelu 25.9.2014.)

Rajoitetusti verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus tai muu luotettava selvitys näistä huomioon otettavista suorituksista ja niihin kohdistuvista vähennyksistä (LähdeVL 14.4 §). Ongelmia voi aiheuttaa se, kuinka Verohallinto saa todellisuudessa tietoonsa nämä

selvitykset lopullisen verotuksen toimittamista varten (Kyrö, haastattelu 25.9.2014).

Maailmanlaajuisia ansiotuloja ei oteta huomioon progressiivista veroa laskettaessa, jos progressiivisesti verotettava Suomesta saatu puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia maailmanlaajuisista tuloista, ja rajoitetusti verovelvollinen asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija. Tällöinkin rajoitetusti verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus muualta kuin Suomesta saaduista asuinvaltiossaan veronalaista tuloa olevista tuloista. (LähdeVL 14.5 §.)

Valtionverotuksessa veronalaisesta ansiotulosta suoritetaan veroa progressiivisen tuloveroasteikon mukaan (taulukko 3). Verotettavasta tulosta peritään myös kunnallisvero kuntien keskimääräisen tuloveroprosentin mukaan. Se on kuntien viimeksi vahvistettujen tuloveroprosenttien viimeksi toimitetun verotuksen kunkin kunnan kunnallisverotuksen verotettavalla tulolla painotettu keskiarvo neljännesprosenttiyksikön tarkkuudella ilmoitettuna. Valtionveron lisäksi kunnallisvero tilitetään kokonaan valtiolle. (LähdeVL 15.2 §, Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 127.) Tämän perusteella verovuoden 2014 kuntien keskimääräinen tuloveroprosentti on 19,75 (LUETTELO kuntien ja seurakuntien tuloveroprosenteista vuonna 2014 29.11.2013/840, 4).

TAULUKKO 3. Valtion tuloveroasteikko 2014 (Verohallinto 2014, hakupäivä 26.9.2014)

Verotettava ansiotulo, euroa	Vero alarajan kohdalla, euroa	Vero alarajan ylittävää tulon osasta, %
16 300—24 300	8	6,5
24 300—39 700	528	17,5
39 700—71 400	3 223	21,5
71 400—100 000	10 038,50	29,75
100 000—	18 547	31,75

Kunnallis- ja valtionverotuksen toimittamiseksi suoritetaan ennakkoperintälain mukainen ennakkoperintä (LähdeVL 16.4 §). Alle 17 euron suuruista valtion- tai kunnallisveroa ei määrätä verovelvolliselle, ellei ennakkoa voida käyttää veron maksamiseksi (LähdeVL 16.3 §).

Suomessa työskentelevän rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkasta on toimitettava ennakonkanto, jos palkanmaksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa eikä kansainvälinen sopimus estä veron perimistä. Vuokratyöntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. (LähdeVL 16 a § 1 mom.) Jos ennakonkantoa ei ole haettu määräajassa, laiminlyönnistä voidaan määrätä valtiolle tilitettäväksi enintään 2 000 euron suuruinen veronkorotus (LähdeVL 16 a § 2 mom).

VML:n mukainen verotus on rajoitetusti verovelvollisille toissijainen vaihtoehto, eikä Verohallinto suoranaisesti mainosta sitä. Verohallinnon Internet-sivuilta kuitenkin löytyy asiasta tietoa useammalla kielellä. Yleisimmäksi ongelmatilanteeksi on muodostunut suomalaisen henkilötunnuksen puuttuminen. Ongelma on kuitenkin väistymässä, sillä myös Verohallinto voi nykyisin myöntää henkilötunnuksen rajoitetusti verovelvolliselle. (Kyrö, haastattelu 25.9.2014.)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Yleisen verovelvollisuuden kriteerit on aiheellista selvittää, jotta saadaan selville milloin joku on rajoitetusti verovelvollinen. Rajoitetusti verovelvollisia ovat ne, jotka eivät ole yleisesti verovelvollisia. Yleisesti verovelvollisia ovat verovuoden aikana Suomessa asuneet henkilöt, ja he suorittavat veroa Suomeen sekä Suomesta että muualta saamistaan tuloista. Jos henkilöllä on varsinainen asunto ja koti Suomessa tai hän oleskelee Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta, hänet katsotaan Suomessa asuvaksi. Tilapäinen poissaolo ei katkaise oleskelun jatkuvuutta. Suomen kansalaisia koskee kolmen vuoden sääntö, jonka mukaan kansalaisella säilyy yleinen verovelvollisuus Suomeen muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan. Suomen kansalainen voi kuitenkin halutessaan vedota siihen, ettei hänellä ole ollut kyseisenä aikana kotimaahansa olennaisia siteitä ja todistaa sen Suomen Verohallinnolle, jolloin yleinen verovelvollisuus Suomeen lakkaa.

Kaikki, jotka eivät edellä mainitulla tavalla ole Suomessa yleisesti verovelvollisia, kuuluvat rajoitetun verovelvollisuuden piiriin. Tämä tarkoittaa sitä, ettei henkilö ei asu Suomessa ja oleskelee täällä enintään kuusi kuukautta. Oleskelu voi kuitenkin jakautua useammalle verovuodelle. Rajoitetusti verovelvollinen suorittaa veroa Suomeen ainoastaan Suomesta saaduistaan tuloista. Verovelvollisuus voi vaihtua kesken verovuoden maahanmuuton tai maastamuuton vuoksi, joten sama henkilö voi olla saman verovuoden aikana sekä yleisesti verovelvollinen että rajoitetusti verovelvollinen. Kuitenkin esimerkiksi Suomessa oleskelevan rajoitetusti verovelvollisen katsotaan olevan Suomessa yleisesti verovelvollinen koko oleskelun ajan, mikäli oleskelu kestää yli kuusi kuukautta.

Rajoitetusti verovelvollisen vero peritään lähdeverona, joka tilitetään suoraan valtiolle ennakkoperinnässä. Lähdeverokanta on 35 prosenttia palkasta ja muista TVL:n mukaisista ansiotuloista. Veron perintävastuu kuuluu työnantajalle edellyttäen, että verovelvollinen toimittaa Verohallinnolta hakemansa lähdeverokortin työnantajalleen. Vähennyksiä voidaan tehdä joko 510 euroa kuukautta

kohden, tai vaihtoehtoisesti 17 euroa päivää kohti, kuitenkin enintään tulon määrän verran.

Taiteilijan ja urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta lähdeverokanta on 15 prosenttia, eikä vähennyksiä tehdä ennen veron maksamista. Mikäli taiteilija tai urheilija ansaitsee tuloa muussa ominaisuudessa kuin urheilijana tai taiteilijana esiintymisestä, on lähdeverokanta näiden tulojen osalta 35 prosenttia, jolloin verovelvollisen vaatimuksesta voidaan tehdä vähennyksiä.

Verovelvollisen vaatimuksesta verotus voidaan toimittaa myös VML:n mukaisessa järjestyksessä palkkatulojen ja joidenkin muiden ansiotulojen osalta. Tällöin verovelvollisen täytyy asua ETA-valtiossa, valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasiassa tai on saanut oleskeluluvan tieteellisen tutkimuksen harjoittamista varten.

Verovelvollisen on tehtävä veroilmoitus Verohallinnolle progressiivista verotusta varten. Verovelvollisen verotuksessa otetaan huomioon tämän maailmanlaajuiset tulot, jotka käsittävät Suomesta saatujen tulojen lisäksi verovelvollisen asuinvaltiossa ansiotulona verotettavat tulot sekä tulot Suomesta, joiden verotamisen verosopimus estää. Näitä suorituksia ovat palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuvat suoritukset. Vähennyksinä tehdään tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, kuitenkin enintään tulon määrän verran. Näistä kaikista verovelvollisen täytyy toimittaa Verohallinnolle tositteet. Maailmanlaajuiset tulot lasketaan yhteen, jonka jälkeen valtionverotuksessa vero lasketaan progressiivisen tuloveroasteikon mukaan. Tämä vero kerrotaan vielä Suomesta saatujen tulojen suhteellisella osuudella kaikista tuloista.

Maailmanlaajuisien tulojen verokantavaikutusta voidaan havainnollistaa seuraavalla tavalla:

Henkilön maailman laajuinen verotettava ansiotulo verovuonna 2014 on 100 000 euroa, josta Suomesta saatua verotettavaa ansiotuloa on 2 000 euroa. Suomesta saatujen ansiotulojen osuus maailmanlaajuisista tuloista on kaksi prosenttia ($2\,000\text{ e} / 100\,000\text{ e} * 100\% = 2\%$). Suomen progressiivista tuloveroasteikkoa soveltaen maailmanlaajuisista tuloista (100 000 euroa) maksettava vero on 18 547 euroa. Tämä kerrotaan vielä Suomesta saatujen tulojen suhteel-

lisella osuudella maailmanlaajuisista tuloista, josta saadaan 370,94 euroa ($18\,547\text{ e} * 2\% = 370,94\text{ e}$). Tämä on rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saatujen ansiotulojen valtionvero. Valtionveron laskeminen progressiivisen tuloveroasteikon mukaan ilman maailmanlaajuisia tuloja ei johtaisi oikean suuruiseen maksettavan veron määrään, sillä tuloveroasteikko perustuu koko verovuoden aikana saatuihin tuloihin, eikä sen mukaan alle 16 300 euron ansiotuloja veroteta valtionverotuksessa. Yksistään Suomesta saaduille tuloille (2 000 e) ei siis pystyittäisi laskemaan progressiivista tuloveroa.

Maailmanlaajuisia tuloja ei kuitenkaan oteta huomioon, mikäli verovelvollinen asuu ETA-valtiossa ja saa 75 prosenttia tuloistaan Suomesta, tai verovelvollisella on oleskelulupa tieteellisen tutkimuksen harjoittamista varten ja saa 75 prosenttia tulostaan Suomesta.

Kuten edellä käy ilmi, valtionverotuksessa vero peritään progressiivisen tuloveroasteikon mukaan. Sen sijaan kunnallisverotuksesta vero peritään kuntien keskimääräisen tuloveroprosentin mukaan, ja se tilitetään valtionveron tavoin valtiolle.

Kunnallisveron laskemista voidaan yksinkertaistaa seuraavasti:

Verovuonna 2014 rajoitetusti verovelvollisen ansiotulojen kunnallisprosentti on 19,75. Kunnallisvero lasketaan verotettavasta tulosta, joka edellisessä esimerkkitapauksessa on 2 000 euroa. Tällöin saadaan kunnallisveroksi 395 euroa ($2\,000\text{ e} * 19,75\% = 395\text{ e}$).

Kun valtionvero ja kunnallisvero on laskettu, voidaan laskea verojen suhde Suomesta saatuihin tuloihin. Henkilö maksaa Suomesta saaduista ansiotuloista yhteensä 765,94 euroa ($370,94\text{ e} + 395\text{ e} = 765,94\text{ e}$). Verojen määrän suhde Suomesta saatuihin tuloihin on 38,30 % ($765,94\text{ e} / 2\,000\text{ e} * 100\% = 38,30\%$). Tällöin henkilön kannattaisi siis valita verotuksessaan lähdeverotus, sillä tällöin veroja jäisi hänelle maksettavaksi vain 700 euroa ($2\,000\text{ e} * 35\% = 700\text{ e}$).

Jos henkilön maailmanlaajuisen verotettavan ansiotulon määrä olisikin 77 261 euroa, josta edelleen 2 000 euroa olisi Suomesta saatua verotettavaa tuloa, Suomeen maksettavien verojen määrä olisi saman kaavan mukaan 700 euroa

$(19,75 \% * 2\,000\text{ e} + 2\,000\text{ e} / 77\,261\text{ e} * (10\,038,50\text{ e} + 29,75 \% * (77\,261\text{ e} - 71\,400\text{ e}))) = 699,995\dots\text{ e} = 700\text{ e}$). Tällöin veron määrä Suomesta saadusta tulosta olisi 35 prosenttia.

Tästä voitaneen päätellä, että mikäli maailmanlaajuisen verotettavan ansiotulon määrä on vähemmän kuin 77 261 euroa, progressiivinen verotus on rajoitetusti verovelvolliselle edullisempaa. Mikäli taas maailmanlaajuisesta verotettavaa ansiotuloa on tätä enemmän, lähdeverotus on rajoitetusti verovelvolliselle edullisempi vaihtoehto.

Laskelmissa Suomesta saadun verotettavan ansiotulon määrällä ei ole merkitystä, sillä progressiivinen vero selvitetään maailmanlaajuisesta verotettavasta ansiotulosta, ja kunnallisveroprosentti pysyy samana. Verojen määrä kasvaa, mutta Suomeen maksettavan veron suhteellinen osuus Suomesta saaduista ansiotuloista pysyy samana.

Käytännön esimerkkinä tästä voidaan esittää pelkistetyksi seuraavaa:

Verovuonna 2014 henkilön maailmanlaajuiset verotettavat ansiotulot olivat yhteensä 100 000 euroa, josta Suomesta saatua verotettavaa tuloa on yhteensä 4 000 euroa. Valtionveroa maksetaan tällöin 741,88 euroa ja kunnallisveroa 790 euroa. Yhteensä veroa maksetaan 1 531,88 euroa, jonka suhteellinen osuus Suomesta saadusta ansiotulosta on edelleen 38,30 prosenttia. Samaan veroprosenttiin päädytään myös silloin, kun maailmanlaajuisia tuloja on 100 000 euroa ja Suomesta saatuja tuloja yhteensä 2 000 euroa.

Merkitystä on siis vain sillä, kuinka paljon maailmanlaajuisesta verotettavaa ansiotuloa on. Mikäli maailmanlaajuisesta verotettavaa ansiotuloa on 40 000 euroa, josta Suomesta saatua verotettavaa tuloa on 2 000 euroa, veroa maksetaan yhteensä 559,38 euroa $(19,75 \% * 2\,000\text{ e} + 2\,000\text{ e} / 40\,000\text{ e} * (3\,223\text{ e} + 21,5 \% * (40\,000\text{ e} - 39\,700\text{ e}))) = 559,375\text{ e}$), joka on 27,97 prosenttia Suomesta saaduista ansiotuloista. Tällöin progressiivinen verotus tulee verovelvolliselle edullisemmaksi. Edelleen Suomesta saatujen verotettavien ansiotulojen osuuden kasvaessa veron rahamääräinen osuus kasvaa, mutta verojen prosentuaalinen osuus pysyy kuitenkin samana. Eli 40 000 euron suuruisista maailmanlaajuisista verotettavista ansiotuloista, joista Suomesta saatua verotettavaa ansio-

tuloa on 4 000 euroa, maksetaan Suomessa veroa yhteensä 1 118,75 euroa, jonka suhde Suomesta saatuihin tuloihin on 27,97 %, kuten edellä. Käytännön laskutoimitukset on tiivistetty taulukkoon 4.

TAULUKKO 4. Valtionvero ja kunnallisvero käytännössä

Globaalit tulot, euroa	Valtionvero			Kunnallisvero Veron määrä, euroa	Verot yhteensä	
	Suomesta saadut tulot, euroa	Suomesta saatujen tulojen suhde globaaleihin tuloihin, %	Veron määrä, euroa		Veron määrä, euroa	Veron suhde Suomesta saatuihin tuloihin, %
100000,00	2000,00	2,00	370,94	395,00	765,94	38,30
77261,00	2000,00	2,59	305,00	395,00	700,00	35,00
100000,00	4000,00	4,00	741,88	790,00	1531,88	38,30
40000,00	2000,00	5,00	164,38	395,00	559,38	27,97
40000,00	4000,00	10,00	328,75	790,00	1118,75	27,97

Veroprosenttia laskiessa kannattaa ottaa huomioon myös se, että lähdeverotuksessa vähennysten määrät ovat kiinteät, kun taas VML:n mukaisessa verotuksessa vähennykset myönnetään välittömästi Suomessa ansaittuihin tuloihin liittyvistä menoista. Tällöin vähennysten määrän kasvaessa niistä saadaan VML:n mukaisessa verotuksessa luonnollisesti suurempi hyöty.

Tilanne muuttuu, mikäli rajoitetusti verovelvollinen saa taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuvaa korvausta, josta maksettavan tulon lähdeverokanta on 15 prosenttia. On selvää, että lähdeverotus tulee taiteilijalle tai urheilijalle edullisemmaksi kuin VML:n mukainen verotus, koska jo yksistään kunnallisveron määrästä tulee lähdeveron määrää korkeampi.

Laskelmien perusteella karkeana yleistyksenä voitaneen siis todeta verovuoden 2014 osalta, että maailmanlaajuisten verotettavien ansiotulojen ollessa alle 77 261 euroa tulee progressiivinen verotus verovelvolliselle edullisemmaksi,

kun taas sen ylittäessä lähdeverotus on edullisempi vaihtoehto. Taiteilijan ja urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta on edullisempaa valita lähdevero. Taiteilija ja urheilija voivat myös saada 35 verokannan mukaista ansiotuloa, jolloin täytyy tehdä tarkempia laskelmia siitä, kannattaako koko verotusta siltikään vaihtaa näiden tulojen takia VML:n mukaiseen verotukseen.

Esitetyt laskelmat ovat voimassa vain verovuodelle 2014, sillä progressiivista valtionverotusta tarkistetaan vuositasolla, ja kuntien kunnallisprosentitkin voivat vaihtua eri verovuosina, jolloin myös rajoitetusti verovelvollisen VML:n mukaisessa verotuksessa käytettävä kuntien keskimääräinen tuloveroprosentti muuttuu. Oletettavasi tästä syystä Verohallinto ei tarjoa valmiita taulukoita tai laskukaavoja rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloveron laskemista varten, sillä muutujia on useita.

Lähdeverolain muutoksen taustalla oli Euroopan komission Suomelle lähettämä virallinen huomautus, jossa se kehotti Suomea tekemään muutoksia kansalliseen. Komissio kiinnitti huomiota kolmeen ongelmakohtaan, jotka eivät olleen yhtenäisiä Euroopan unionin oikeuden kanssa.

Ensimmäinen kohta koski sitä, että rajoitetusti verovelvollisten samansuuruisia ansiotuloja verotettiin ankarammin kuin yleisesti verovelvollisen ansiotuloja korkeamman verokannan takia. Toinen kohta koski tulonhankkimismenojen vähennysmahdollisuuksien puuttumista. Toisin kuin yleisesti verovelvolliset, rajoitetusti verovelvolliset eivät saaneet tehdä välittömästi Suomessa ansaittuihin tuloihin liittyviä vähennyksiä, vaan ainoastaan kiinteämääräisen vähennyksen, jotka eivät liittyneet tosiasiallisiin menoihin. Kolmannen kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisten vahingoksi koitui kassavirtahaittaa, kun pidätetty vero oli suurempi kuin tosiasiallinen lopullinen vero vähennyksineen. Tämä johtui siitä, että rajoitetusti verovelvollinen ei voinut yleisesti verovelvollisen tavoin toimittaa ennakoarviota omista tuloistaan ja vähennyksistään Verohallinnolle eikä pyytää verokortin muuttamista, jotta mahdolliset muutokset voitiin ottaa huomioon ennen verotuksen päättymistä. Rajoitetusti verovelvollinen sai kuitenkin valita sovellettavaksi saman verokannan ja samat vähennykset kuin yleisesti verovelvollinen. Tämäkin kuitenkin edellytti 35 prosentin lähdeveron perimistä ensin.

Komissio näki epäkohdan myös koskien matkakustannusten kilometrikorvausten, ateriakorvausten ja yömatkaraajojen verovapautta. Rajoitetusti verovelvollinen ei saanut näitä yleisesti verovelvollisen tapaan verovapaana. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisia koski ulkomaan päivärahojen verovapaan osuuden rajoitus, sillä verovapaan päivärahan määrä ei saanut olla enempää kuin kotimaan päiväraha.

Komission mielestä Suomessa kohdeltiin Suomessa asuvia yleisesti verovelvollisia suotuisammin kuin Suomessa oleskelevia rajoitetusti verovelvollisia. Komission mukaan eriarvoinen kohtelu haittasi työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja vaikutti siihen, ettei Suomen kansallisen verolainsäädännön koettu olevan yhteensopiva Euroopan unionin oikeuden ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa.

Lukuun ottamatta verovapaiksi muutettuja matkakustannusten korvauksia ja merityötuloa saavan korvauksia, lakimuutoksessa ei puututtu Euroopan komission mielestä epäoikeudenmukaiseen lähdeverotukseen. Lähdeverotusta ei siis muutettu lähdeverokantojen ja kiinteiden tulonhankkimismenojen vähennysten osalta, kuten taulukosta 5 käy ilmi. Sen sijaan rajoitetusti verovelvollisen verotuskohtelua lievennettiin VML:n mukaisen verotuksen osalta. Laista poistettiin vaatimus siitä, että verovelvollisen on saatava vähintään 75 prosenttia maailmanlaajuisista tuloistaan Suomesta. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan verovelvollisen tahdonilmaisu VML:n mukaisen verotuksen soveltamisesta riittää, mikäli hän täyttää muut kriteerit, ellei VML:n mukaista verotusta sovellettu jo ennakkoperinnässä. Jotta VML:n mukaista verotusta voitaisiin soveltaa, verovelvollisen täytyy asua ETA-valtiossa, valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai olla tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija. Lakiin lisättiin myös säännös, jonka mukaan VML:n mukaista verotusta sovellettaessa otetaan huomioon kaikki rajoitetusti verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot, lukuun ottamatta tilannetta, jossa henkilön maailmanlaajuisista tuloista vähintään 75 prosenttia on saatu Suomesta.

TAULUKKO 5. Lähdeverolakiin tehdyt muutokset

ENNEN LAKIMUUTOSTA	LAKIMUUTOKSEN JÄLKEEN
Lähdeverokannat: 35 % tai 15 %	Lähdeverokannat: 35 % tai 15 %
Kiinteät tulonhankkimismenojen vähennykset: 510e/kk tai 17e/pv	Kiinteät tulonhankkimismenojen vähennykset: 510e/kk tai 17e/pv
Progressiivisesti verotettavia: eläketulo ja tietyt ansiotulo-osuudet	Progressiivisesti verotettavia: eläketulo ja tietyt ansiotulo-osuudet
VML:n mukainen verotus, jos globaaleista tuloista saatu vähintään 75 % Suomesta	VML:n mukainen verotus palkasta ym. ansiotulosta, jos tulonsaaja asuu ETA-valtiossa, valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa tai tulonsaaja on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija
Matkakustannusten korvaukset ja erityötuloa saavan korvaukset veronalaista tuloa	Matkakustannusten korvaukset ja erityötuloa saavan korvaukset verovapaata tuloa
	VML:n mukaisessa verotuksessa otetaan huomioon globaalit tulot

Verohallinnolle tämä muutos tuottaa mitä luultavimmin ongelmia maailmanlaajuisten tulojen osalta. Nähtäväksi jää, pystyvätkö rajoitetusti verovelvolliset toimittamaan tarvittavat tositteet Verohallinnolle, ja pystyykö Verohallinto ottamaan niitä huomioon lopullisessa verotuksessa.

7 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, kuinka rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloja verotetaan. Teoriaosuudessa määriteltiin eri verovelvollisuuden lajit ja tutkittiin 1.1.2014 voimaan tulleita lähdeverolain muutoksia. Tutkimusmenetelmänä oli lainoppi, joten lähteet koostuivat pääasiallisesti lainsäädännöstä, oikeustapauksista ja oikeuskirjallisuudesta, sekä Verohallinnon asiantuntijahaastattelusta. Opinnäytetyön tuloksena esitettiin kaksi vaihtoehtoista rajoitetusti verovelvollisen ansiotulojen verotustapaa sekä lähdeverolakiin tehtyjen muutosten pääasiallinen sisältö. Teoriaa sovellettiin käytäntöön laskemalla ja vertailemalla verotustapoja.

Halusimme haastaa itseämme valitsemalla aiheen verolainsäädännön piiristä. Voimaan tulleet lakimuutokset rajoitetusti verovelvollisen ansiotulojen verotuksesta vaikuttivat mielenkiintoiselta, sillä opinnoissamme käsiteltiin rajoitettua verovelvollisuutta hyvin pintapuolisesti. Koimme lakimuutokset mielenkiintoisena erityisesti siitä syystä, että niillä pyrittiin keventämään rajoitetusti verovelvollisen verotusta, joka oli vielä vuonna 2013 etenkin pienituloisille yleisesti verovelvollisen verotusta ankarampaa. Myös se, että huomiota lakimuutoksen tarpeesta kiinnitettiin EU-tasolta, lisäsi mielenkiintoamme aiheeseen.

Verolainsäädännön tulkitseminen oli aikaa vievä ja monimutkainen prosessi. Perehtyessämme rajoitetusti verovelvollisen verotukseen huomasimme, että aiheesta löytyi vain vähän oikeuskirjallisuutta, kun taas oikeustapauksia aiheesta löytyi kiitettävästi. Olisimme myös halunneet saada tilastotietoa rajoitetusti verovelvollisten määrästä ja niiden vuosittaisesta kehityksestä. Se, ettei edes Verohallinnolla ollut tarkkaa tietoa rajoitetusti verovelvollisten määrästä Suomessa kertoo omalta osaltaan siitä, että ainakin tällä hetkellä dokumentointi rajoitetusta verovelvollisuudesta on puutteellista. Lisäksi jäimme pohtimaan sitä, että edullisemman verotustavan selvittäminen on täysin rajoitetusti verovelvollisen vastuulla. Verohallinto ei varsinaisesti opasta valitsemaan progressiivista verotusta, vaikka se todennäköisesti olisikin monen rajoitetusti verovelvollisen kannalta edullisempi vaihtoehto. Tietoa asiasta löytyy Verohallinnon Internet-sivuilta, mutta käytännön laskutoimitusten suorittaminen ja verotustapojen ver-

tailu on lähes mahdotonta, mikäli verovelvollisella ei ole riittäviä taustatietoja ja ymmärrystä lain sisällöstä. Oman näkemyksemme mukaan ohjeistusta tulisi siis lisätä tai tarkentaa, vaikka VML:n mukainen verotus nähdäänkin Verohallinnossa toissijaisena verotustapana rajoitetusti verovelvolliselle.

Opinnäytetyössä esitetyt lähdeverolain muutosten vaikutukset nähdään todellisuudessa vasta vuonna 2015 valmistuvassa, vuotta 2014 koskevassa verotuksessa. Jatkotutkimusta aiheesta voitaisiin tehdä siitä, milloin Verohallinto ryhtyy selvittämään muista valtiosta saatuja tuloja epäillessään, ettei rajoitetusti verovelvollinen ole ilmoittanut kaikkia maailmanlaajuisia tulojaan Verohallinnolle. Rajoitetusti verovelvollisen pääomatulojen verotustakin voitaisiin selvittää jatkotutkimuksena. Mielenkiintoista olisi tietää, kuinka moni rajoitetusti verovelvollisista lopulta aktivoitui koko verovuonna 2014 käyttämään valintamahdollisuuttaan lähdeverotuksen ja progressiivisen verotuksen välillä.

LÄHTEET

Andersson, E. 2006. Johdatus vero-oikeuteen. Helsinki: Talentum.

Andersson, E & Linnakangas, E. 2006. Tuloverotus. Helsinki: Talentum.

C-234/01, Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, 12.6.2003, Kok. 2003, I- 5945. Hakupäivä 5.5.2014,

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=285439>

Eduskunta. 2014. Hakupäivä 19.7.2014

<http://www.eduskunta.fi/valtiopaivaasiat/he+80/2013>

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118

Euroopan unionin neuvoston antama kolmansien maiden kansalaisten erityisestä maahanpääsymenettelystä tieteellistä tutkimusta varten annettu direktiivi, 12.10.2005, 2005/71/EY, EYVL L 289/15, 3.11.2005,

Helminen, M. 2013. Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki: Edita.

Hallituksen esitys laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja sairausvakuutuslain 18 luvun 16 ja 32 §:n muuttamisesta 80/2013

Karttunen, S., Nikkanen, A., Rantanen, T. & Vuopala, H. 2007. Kansainvälisen työskentelyn verotus. Helsinki: Talentum.

KHO 2013/1704

KHO 1990/4757

KHO 1990/712

KHO 1987/2310

KHO 1986/2918

Kyrö, T. 2014. Verohallinto. Haastattelu 25.9.2014. Tekijöiden hallussa.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 18.12.1995/1552

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

LUETTELO kuntien ja seurakuntien tuloveroprosenteista vuonna 2014
29.11.2013/840

Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2009. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus.
Helsinki: Talentum.

Niskakangas, H. 2014. Henkilöverotus. Hakupäivä 24.3.2014,
<http://fokus.sanomapro.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JACBGXGTBF#>

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Valtiovarainministeriö. 2014. Hakupäivä 22.3.2014
http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/08_suomen_verosopimukset/.

Verohallinto. 2014. Hakupäivä 26.9.2014

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Valtion_tuloveroasteikku_2014%2830521%29](http://www.vero.fi/fi-Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Valtion_tuloveroasteikku_2014%2830521%29)

Verohallinto. 2013. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013. Helsinki: Edita

Veronkantolaki 5.8.2005/609