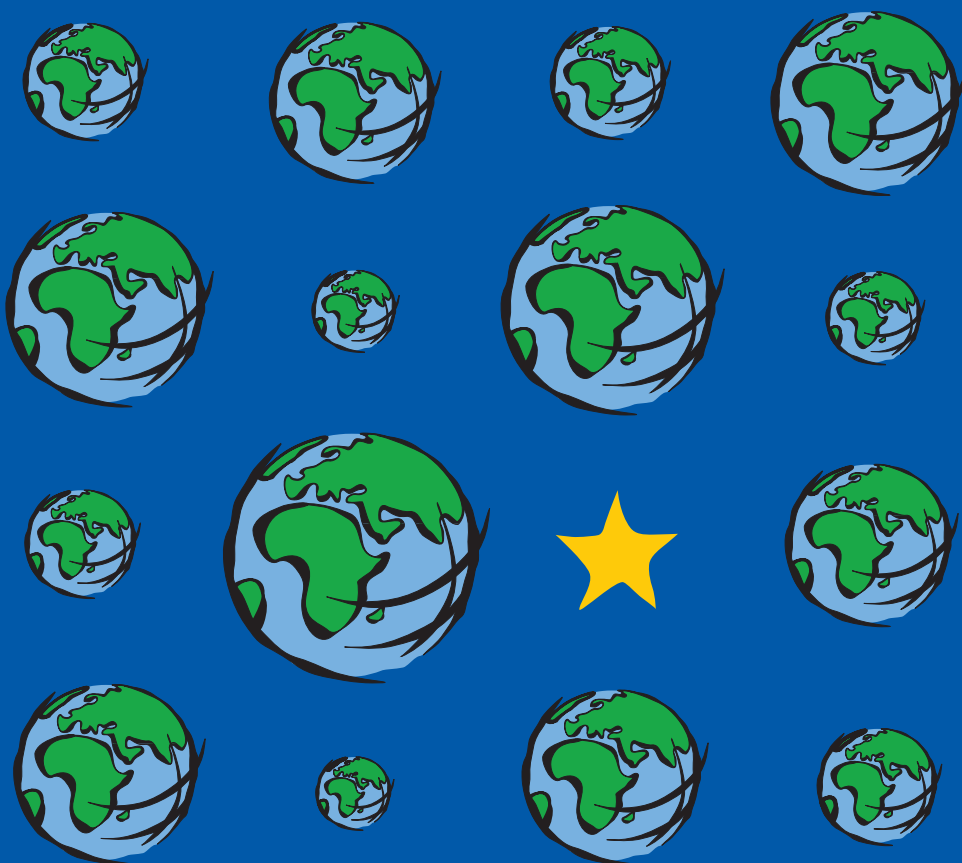


# KANSAINVÄLISEN VEROTUKSEN KÄSIKIRJA 2015

VEROVUODET 2013 JA 2014



## LUKIJALLE

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

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

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

*Verohallinto*

# SISÄLLYSLUETTELO

3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS .....	13
3.1. Verovelvollisuuden yleinen ulottuvuus .....	13
3.2. Yleinen verovelvollisuus.....	15
Yleisen verovelvollisuuden määrittely .....	15
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 unionin henkilöstö.....	20
3.3. Rajoitettu verovelvollisuus .....	21
Rajoitetun verovelvollisuuden määrittely.....	21
Rajoitettu verovelvollisuus tulosta .....	22
Suomesta saatu tulo .....	23
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	29
4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS .....	40
4.1. Maailmanlaajuinen verovelvollisuus .....	40
4.2. Verovapaat ulkomaantulot .....	41
Suomen valtiolta ja Finpro ry:ltä (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto ry) saadut paikalliskorotukset ym. ...	42
Asiantuntijapalkkio YK:lta ja palkka eräiltä järjestöiltä .....	42
Euroopan parlamentin jäsenen kulukorvaus .....	43
Kansallisten asiantuntijoiden ym. EU:lta saamat kulukorvaukset .....	43
Ulkomaantyöstä johtuvat eräät korvaukset työnantajalta ...	44
Päivärahat .....	45
Kuuden kuukauden säännön alainen palkka .....	45
4.3. Veronalaiset ulkomaantulot.....	53
Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo.....	54
Muut ansiotulot .....	55
Pääomatulot .....	58
Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot.....	61
4.4. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.....	63
Menetelmälaki .....	63
Hyvitysmenetelmä .....	63
Vapautusmenetelmä .....	69
Maahan- ja maastamuuttajien verotus.....	72
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	77

5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS.....	99
5.1. Kaksi eri verotustapaa .....	100
5.2. Verotusmenettelylain mukainen verotus .....	102
Ansiotulojen verotus.....	102
Pääomatulojen verotus.....	103
Verotuspaikka.....	106
5.3. Lähdeverotus .....	107
Lähdevero palkasta .....	107
Lähdevero eläkkeestä.....	112
Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista.....	112
Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.....	114
Lähdeveromenettelystä ja muutoksenhausta.....	117
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	121
6. VEROSOPIMUKSET.....	137
Asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate.....	137
Verosopimuksen suhde sisäiseen lainsäädäntöön.....	138
Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu .....	140
1 Artikla Henkilöt, joihin sopimusta sovelletaan.....	140
2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot .....	142
3 Artikla Yleiset määritelmät .....	143
4 Artikla Verosopimuksen mukainen kotipaikka .....	144
5 Artikla Kiinteä toimipaikka.....	146
6 Artikla Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo.....	147
7 Artikla Liiketulon verotus .....	147
8 Artikla Merenkulku ja ilmakuljetus.....	148
9 Artikla Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset.....	148
10, 11 ja 12 Artikla Osinko, korko ja rojalti .....	148
13 Artikla Omaisuuden luovutuksesta saatu voitto .....	150
14 Artikla Itsenäinen ammatinharjoittaminen.....	150
15 Artikla Yksityinen työsuhde.....	151
16 Artikla Johtajanpalkkiot .....	153
17 Artikla Taiteilijat ja urheilijat .....	154
18 Artikla Eläke .....	155
19 Artikla Julkisoikeudellinen palvelus.....	155
20 Artikla Opiskelijat ja harjoittelijat sekä opettajat ja tutkijat.....	156
21 Artikla Erikseen mainitsematon tulo .....	157
22 Artikla Varallisuus .....	157
23 Artikla Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen .....	158
24 Artikla Syrjintäkielto .....	160
25 Artikla Keskinäinen sopimusmenettely.....	160
26 Artikla Tietojenvaihto.....	161
27—29 Artikla.....	161
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	162

7. SOSIAALITURVAA KOSKEVAT MAKSUT .....	169
7.1. Vakuutetun sh- ja pr-maksu .....	171
7.2. Työnantajan st-maksu .....	175
7.3. Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten ja EU:n sosiaaliturva-asetusten 883/2004 ja 987/2009 vaikutukset kansainvälisissä työskentelytilanteissa.....	176
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	182
8. ELINKEINOVEROTUS.....	194
8.1. Elinkeinotulon verotus kansainvälisissä tilanteissa .....	194
8.2. Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo.....	198
Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus.....	198
Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta.....	200
Osinko-, korko- ja rojalitulo ulkomailta .....	201
Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen.	203
Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen.....	203
8.3. Siirtohinnoittelu .....	204
Siirtohinnoittelua koskevat säännökset.....	204
8.4. Ulkomainen väliyhteisö .....	207
8.5. Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo (kiinteä toimipaikka) ja muut Suomesta saadut tulot.....	207
8.6. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotus kansainvälisissä tilanteissa.....	208
Yleisesti verovelvollinen.....	208
Rajoitetusti verovelvollinen .....	209
Verohallinnon ohjeistus .....	210
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	211
9. ERITYISKYSYMYKSIÄ .....	255
9.1. Suomessa työskentelevien erityisryhmien verotus.....	255
Diplomaatit .....	255
Valtioiden väliset konferenssit.....	256
Kansainväliset järjestöt.....	257
Itämeren suojelukomissio.....	257
Pohjoismaiden Investointipankki, Pohjoismainen projektiventtirahasto, Pohjoismaiden kehitysrahasto ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiö .....	257
WIDER-Instituutti .....	258
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM) .....	258
Euroopan kemikaalivirasto.....	258
Avainhenkilö, ulkomainen.....	259
9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa .	260
Perintöverotus .....	260
Lahjaverotus .....	261
Perintöverosopimukset.....	262

Verohallinnon ohje kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta .....	264
Suomessa asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 22.8.2014 .....	265
Ulkomailla asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 22.8.2014 .....	266
9.3. Veronhuojennukset .....	266
VML 89.3 § .....	267
VML 89.1 § .....	268
Veronkantolain (VKL) 38a § .....	268
9.4. Kansainvälinen tietojenvaihto .....	269
Suomesta annettavat tiedot .....	270
Suomeen tulevat vertailutiedot .....	271
9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä .....	272
Pohjoismaat .....	272
Suomen verojen periminen toisessa Pohjoismaassa .....	273
Toisen Pohjoismaan veron periminen Suomessa .....	274
Toimivaltainen viranomaisen muissa sopimuksissa .....	276
9.6. Pohjoismainen sopimus veron kannosta ja siirrosta ....	279
Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia .....	281
Verojen siirto .....	283
9.7. Asumistodistukset .....	285
Todistukset Suomessa asumisesta .....	285
Todistukset ulkomailla asumisesta .....	286
9.8. Pohjoismainen kielisopimus .....	287
OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ .....	289
10. SUOMI-ENGLANTI VEROSANASTO .....	291

## LYHENTEET

EPL	Ennakkoperintälaki 1118/96
EPA	Ennakkoperintäasetus 1124/96
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
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 lähdeVL	Laki korkotulon lähdeverosta 1341/1990
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeVA	Asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1228/2005
LähdeVL	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
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
Sh-maksu	Vakuutetun sairaanhoitomaksu
Soveltamisalalaki	Laki asumiseen perustuvan sosiaaliturvalainsäädännön soveltamisesta 1573/1993
St-maksu	Työnantajan sosiaaliturvamaksu
StmA	Asetus työnantajan sosiaaliturvamaksusta 940/1978
StmL	Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 940/1978
Sv-maksu	Vakuutetun sairausvakuutusmaksu (= Vuodesta 2006 alkaen yhteisnimitys sairaanhoitomaksulle ja päivärahamaksulle)
SVL	Sairausvakuutuslaki 1224/2004
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VeroH	Verohallinto
VKL	Veronkantolaki 611/1978
VML	Verotusmenettelylaki 1558/1995
VVL	Varallisuusverolaki 1537/1992 (kumottu)

## 2. AAKKOSELLINEN HAKEMISTO

183-päivän sääntö .....	46
75 %-sääntö .....	100
AlennusTäytäntöönpanon kieltöTäytäntöönpanon keskeytys .....	273
Allmänna Försäkringskassa .....	270
Alueperiaate .....	137
Ammattitulo .....	23, 150
Apuraha, ulkomainen .....	55
Arbitraatiosopimus .....	207
Arpajaisvoitto, ulkomainenPokeripeli, ulkomainen .....	56
Arvopaperit .....	105
Asetus 883/2004 .....	176
Asianomainen viranomaisen - sosiaaliturvasopimuksissa .....	177
Asuinvaltio, verosopimuksen mukainen .....	144
Asuinvaltioperiaate .....	137
Au pair .....	109
Brittiläiset opettajat .....	157
Certificate of residence, asuinpaikkatodistus .....	285
Counciltax .....	142
Diplomaatit	
– edustustojen vapaus .....	256
– suomalaiset .....	20
– ulkomaalaiset .....	255
– edustustojen verovapaus .....	255
Elinetujenkeskus .....	145
Elinkeinotulo .....	101
Eläke	
– henkivakuutukseen perustuva .....	26
– liikennevakuutuksen perustuva .....	26
– Suomesta saatu .....	26, 174
– ulkomailta saatu .....	55, 173
Eläke- ulkomailta saatu .....	174
Eläke .....	26
Eläkevakuutusmaksu	
– työntekijän .....	171
Enimmäishyvitys .....	65
Ennakkoratkaisu .....	119
Espanja	
– Espanjaan muuttava .....	286
– Espanjassa oleva asunto .....	60
Espanja .....	60
Etätyö ulkomailta .....	51
Euroopan jälleenrakennuspankki EBRD .....	61, 62
Euroopan kemikaalivirasto .....	258
Euroopan unionin henkilöstö .....	43
Euroopan unionin toiminnasta .....	116



Euroopan Vapaakauppaliitto .....	43
Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä (ETEY) .....	199
Eurooppayhtiö .....	194
Europarlamentaarikko .....	62
Europarlamentaarikot ja MEPit .....	62
EU-virkamiehet .....	62
Evangelisluterilainen kirkko .....	49
FAO .....	20
Fastighetsskatt .....	142
Finpro r.y. ....	19
GATT .....	20
Harjoittelijat .....	156
Hotellikorvaus .....	108
Huoltokonttoritalletus .....	114
Hyvitysmenetelmä	
– Hyvityksen enimmäismäärä .....	64
Hyvitysmenetelmä .....	63, 158
IAEA .....	20
IBRD .....	20
ICAO .....	20
IDA .....	20
IFC .....	20
ILO .....	20
IMF .....	20
IMO .....	20
IOM .....	20
ITU .....	20
Itämeren suojelukomissio .....	257
Johtajanpalkkio .....	153
Julkisyhteisö – verosopimuksissa .....	143
Julkisyhteisö .....	49
Kaksinkertainen verotus - taloudellinen kaksinkertainen verotus .....	138, 206
Kaksinkertainen verotus .....	158, 160
Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen .....	63
Kaksoisasuja .....	41, 144
Kansainvälinen Jälleenrakennuspankki	
Kansainvälinen Valuuttarahasto .....	43
Kansainvälinen siirtolaisuusjärjestö (IOM) .....	258
Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä .....	272
Kansainvälisten järjestöjen virkamiehet - Suomessa .....	257
Kansainvälisten järjestöjen virkamiehet - ulkomailla .....	20
Kansaneläkelaitos – todistus siitä, että henkilö ei ole vakuutettu .	173
Kaupallinen sihteeri .....	19
Keskinäinen sopimusmenettely .....	160
Kielisopimus .....	287
Kiinteistön luovutustappio .....	61

Kiinteistövero	
– Suomen	102
– ulkomainen Kiinteistön luovutustappio	60
Kiinteä omaisuus, käsite ulkomailla	60
Kiinteä paikka	146
Kiinteä toimipaikka - korot	23
Kiinteä toimipaikka ulkomailla	200
Kiinteä toimipaikka	23, 101, 146
Kilpailupalkinto, ulkomainen	57
Kirkollisvero	142
Kolmen vuoden sääntö	17, 41
Konserniavustus	203
Korko-rojaltidirektiivi	201
Korkotulo	
– diplomaattien	255
– kiinteään toimipaikkaan kuuluva	201
– Suomesta saatu	23
– ulkomailta saatu	58
Korkovähennys	
– rajoitetusti verovelvollisen maksama korko	104
Kuolinpesä	
– kotimainen	15
– ulkomainen	102
Kurssi, valuuttakurssi	54
Kurssivoitot ja -tappiot	197
Kvalifikaatiokonflikti	138
Lentoemäntä	152
Liikennevahinkoon perustuva eläke	26
Liiketulo	147
Luentopalkkio	25
Luonnolliset vähennykset ulkomaantulosta	58
Luontoisetu – rajoitetusti verovelvollisen	107
Luovutusvoitot – käyttöomaisuusosakkeet	203
Luovutusvoitto – rajoitetusti verovelvollisen	106
– ulkomaisesta omaisuudesta saatu	59
Luxemburgin verosopimus ja holding-yhtiöt	141
Lähdevaltioperiaate	137
Lähdevero	107
Lähdeveron maksuunpano	119
Lähdeveron tilitys	117
Lähetetty työntekijä sosiaaliturvasopimuksissa - ETK:n todistus	178
Lähetetty työntekijä sosiaaliturvasopimuksissa ja EU:n sosiaaliturva-asetuksessa	178
Lähetystö, ulkomaan lähetystössä työskentelevä suomalainen	255
Maailmanpankki	20
Maantieteellinen alue - verosopimuksissa	143
Maastamuuttaja	73

Maksujärjestely .....	275
Maksukehotus .....	275
Mekaanikkosääntö, 183-päivän sääntö .....	151
Merimies .....	27, 152
Muusikko – Suomessa esiintyvät taiteilijat; Urheilijan palkkio .....	109
Muutoksenhaku, rajoitetusti verovelvollisen .....	120
Not-ordinary resident/resident/domiciled .....	141
Olennot siteet .....	17
Opettajat .....	109, 156
Osingot	
– Suomesta saadut .....	114
– ulkomailta saadut .....	57
Osinkotulo – yhteisö tulonsaajana .....	203
Pakottava syy .....	52
Palautuspäätös .....	118
Palkkio – hallintoelimen jäsen .....	24
Paluukorvaus .....	53
Pankkikulut eläkkeestä .....	55
Peitelty osingonjako .....	101, 148
Perintädirektiivi .....	277
Perintäpyynnön edellytykset .....	277
Pohjoismaiden Investointipankki .....	257
Pohjoismaiden Ministerineuvoston sihteeristö .....	62
Päiväraha	
– rajoitetusti verovelvollisen .....	108
– yleisesti verovelvollisen .....	45
Rahakorvaus osingon sijasta .....	27
Rajakuntalaiset .....	110
Rajoitetusti verovelvollinen	
– Kiinteä toimipaikka .....	207
Rajoitetusti verovelvollinen	
– yleishyödyllinen yhteisö .....	116
Rajoitetusti verovelvollinen .....	207
Rojalti .....	149
Ruotsista saatu eläke .....	55
Salassapito .....	269
Siirtohinnoitteluoikaisu .....	204
Sijoitusrahaston voitto-osuus .....	116
Soveltamisala .....	277
Sparingcredit .....	69
Suomessa oleskelu - kuuden kuukauden sääntö .....	50
Suomessa oleskelu - ulkomaalaisen oleskelu Suomessa .....	16
Sveitsi ja Asetus 883/04 .....	177
SVL:n sh-maksunkattosääntö .....	171
SVL:n ulkomaaneläke .....	170
Syrjäntäkielto .....	160
Taiteilija .....	24, 154

Taloudellinen kaksinkertainen verotus .....	138
Tappio	
– kiinteä toimipaikka ulkomailla .....	200
– tytäryhtiö .....	203
Tarkkailutieto .....	269
Tax Ulkomaan veron hyvittäminen - fiktiivinen vero (Tax sparing credit) .....	69
Tietojen vaihto, virka-apu - tietojen vaihto .....	269
Todistus Suomessa asumisesta .....	285
Toimivaltainen viranomainen .....	144
Tynkä sopimukset# Mini sopimukset .....	139
Työnantajan st-maksu .....	175
Työvoiman vuokraus .....	152
Ulkomailta saatujen maksujen käyttäminen .....	274
Ulkomainen tytäryhtiö - tuki tappiolliselle tytäryhtiölle .....	203
Ulkomainen työnantaja .....	176
Ulkomainen väliyhteisö .....	207
Ulkomaisen veron hyvittäminen	
– Kiinteä toimipaikka .....	67
Ulkomaisen veron hyvittäminen	
– Käyttämätön hyvitys .....	68
Ulkomaiset avainhenkilöt .....	259
Ulosotto .....	273
Ulosotto maksukehotuksen lähettämisen jälkeen .....	275
Urheilijan palkkio .....	57
Valitus vieraan valtion verosta .....	275, 278
Valtioiden väliset kokoukset .....	256
Valuuttakurssi .....	275
Vanhentuminen .....	273
Vapautus verosta .....	266
Vapautusmenetelmä .....	69
Varsinainen asunto ja koti .....	16
Vero tulonhankkimiskuluna .....	64
Veronkantosopimus .....	279
Veronkuittaus .....	276
Verosopimuksissa .....	144
Verotuksen kattosääntö	
– de Groot .....	71
Verotuspaikka	
– kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa .....	20
Viivästyskorko .....	278
Vuokratulo	
– ulkomailta saatu .....	59
Vähennykset	
– rajoitetusti verovelvollisen .....	101
– ulkomaantulosta .....	58, 61
WHO, WIPO, WMO, WTO .....	20

Wider-instituutti .....	258
Yhteisyritys .....	197
Yhtiöveron hyvitys - Iso-Britanniasta ja Ranskasta .....	149
YK-joukot .....	43
YK:n asiantuntijatehtävä .....	43
YK:n erityis- järjestöt .....	20
YK:n virkamiehet .....	43
Yleinen verovelvollisuus .....	15

## 3. YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS

### 3.1. Verovelvollisuuden yleinen ulottuvuus

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

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

Ulkomailla asuvat eli rajoitetusti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia vain Suomesta saadusta tulosta, tuloverolaissa (1535/1992, TVL) on esimerkkiluettelo Suomesta saaduista tuloista. Rajoitetusti verovelvolliselta peritään lopullisena verona joko tulojen suuruudesta riippumaton lähdevero tai vaihtoehtoisesti verotus toimitetaan kuten Suomessa asuvilla, kokonaistulojen suuruuden perusteella verotusmenettelyssä. Jos tulosta peritään lopullinen lähdevero, ei veroilmoitusta anneta eikä vähennyksiä voi tehdä. Vuodesta 2014 (887/2013) alkaen rajoitetusti verovelvollinen on voinut vaatia, että hänen ansiotulonsa (osinkoja lukuun ottamatta) verotetaan progressiivisesti lähdeverotuksen sijaan, jos hän asuu ETA-alueeseen kuuluvassa valtiossa taikka valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai jos henkilö on tutkijadirektiivissä, tarkoitetun oleskeluluvan haltija. Eläketulot on verotettu progressiivisesti vuodesta 2006 (856/255) alkaen.

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 veromenettelystä annetussa laissa (18.12.1995/1558, VML). Rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelystä säädetään pääosin rajoitetusti verovelvollisen tulon verottami-

**Suomessa asuminen ja yleinen verovelvollisuus ovat sama asia**

**Verovelvollisuuden laji ratkaistaan TVL:n perusteella**

sesta annetussa laissa (11.8.1978/627, LähdeVL), jossa on lisäksi eräitä verovelvollisuuden laajuutta koskevia säännöksiä.

### **Kansainväliset sopimukset rajoittavat**

Suomen vieraiden valtioiden kanssa tekemät kansainväliset sopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta sekä yleisesti verovelvollisten että rajoitetusti verovelvollisten osalta. Jos kysymys on rajoitetusti verovelvollisesta, verosopimus edellyttää usein esimerkiksi pääomatulosta perittävän Suomessa pienempää lähdeveroa kuin Suomen sisäinen lainsäädäntö. Verosopimus voi myös kokonaan estää rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa. Yleisesti verovelvollisen kohdalla verosopimuksen rajoittava vaikutus on usein sitä, että Suomi on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen. Tämä tapahtuu siten, että Suomi vähentää omasta verostaan ulkomailla samasta tulosta maksetun veron (hyvitysmenetelmä). Joskus verosopimus edellyttää vapautusmenetelmää, jolloin ulkomaisesta tulosta ei maksuunpanna veroja Suomessa. Sillä on kuitenkin korottava vaikutus muusta tulosta meneviin veroihin. Verosopimuksissa ratkaistaan myös ns. kaksoisasumistilanteet, joissa Suomessa yleisesti verovelvollinen on toisessakin valtiossa maailmanlaajuisesti verovelvollinen. Kaksoisasumistilanteissa Suomessa toisinaan joudutaan toisen valtion hyväksi luopumaan maailmanlaajuisen verotusoikeuden käytämisestä.

Maksuvelvollisuutta Suomessa voivat rajoittaa myös kansainväliset sosiaaliturvasopimukset ja EU:n sosiaaliturva-asetus 883/2004, joka tuli voimaan 1.5.2010. Tätä ennen oli voimassa 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. Kun taas Suomen kansalainen voidaan katsoa rajoitetusti verovelvolliseksi heti muuttohetkestä lähtien, kesken kalenterivuoden, jos hän osoittaa, että kaikki olennaiset siteet Suomeen ovat katkenneet viimeistään muuttohetkellä. Jos hän osoittaa, että olennaiset siteet ovat katkenneet muuttohetken jälkeen, voidaan hänet katsoa rajoitetusti verovelvolliseksi seuraavan kalenterivuoden 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**

Viipoluoisoihin, jotka molemmat eivät ole yleisesti verovelvollisia, ei TVL 7.2 §:n mukaan sovelleta puolisoita koskevia määräyksiä. Esim.

eläketulovähennys myönnetään tällaisessa tapauksessa yksinäisen vähennyksenä.

## 3.2. Yleinen verovelvollisuus

### Yleisen verovelvollisuuden määrittely

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

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

**Yhteisöt ja kuolinpesä**

Se, milloin luonnollista henkilöä pidetään Suomessa asuvana eli yleisesti verovelvollisena on määritelty TVL:ssa. TVL 11 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisia ovat ne luonnolliset 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:ssa oleelli-

**Ulkomaiset diplomaatit ym.**



sesti kavennettu. Näiden erityisryhmien verotusta on selvitetty luvussa 9.

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

## **Luonnolliset henkilöt ja yleinen verovelvollisuus**

**Fyysinen oleskelu Suomessa ei ratkaisevaa**

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

## **Varsinainen asunto ja koti Suomessa**

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

## **Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa**

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

**Tilapäinen poissaolo**

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

nen henkilö on välillä 4 kuukautta pois Suomesta, hän säilyy Suomessa yleisesti verovelvollisena myös tämän 4 kuukauden aikana.

Pysyvästi ulkomailla asuvan verovelvollisen työ voi edellyttää tiheästi toistuvia lyhyitä työjaksoja Suomessa. Ratkaisussa KHO:1990-B-501 on otettu kantaa oleskeliko henkilö tällaisessa tilanteessa yhtäjaksoisesti Suomessa. Perheineen Ruotsissa asuva tehdaskonsultti oli otettu yli kuuden kuukauden ajaksi suomalaisen yhtiön palkkalistoille. Konsultti työskenteli myös ulkomailla ja oli Suomessa enimmillään 4 päivää viikossa. Hän oli viikonloput ja vapaat kotonaan Ruotsissa. Poissaolot Suomesta olivat kestäneet 3–29 päivää. Hänen katsottiin oleskelleen Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan. Ratkaisusta KHO:1987-B-506 puolestaan ilmenee, että Ruotsissa pysyvästi asuvan henkilön päivittäinen työssäkäynti Suomen puolella ei muodosta yhtäjaksoista oleskelua Suomessa.

## **Yhtäjaksoisuus**

### **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 pidetään pääsääntöisesti yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolmen 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 verovuonna ole olennaisia siteitä Suomeen. Kysymyksessä on siten todistustaakkasääntö. Kolmen vuoden kuluttua Suomen kansalainen katsotaan yleensä rajoitetusti verovelvolliseksi. Se, että ulkomaille kotinsa siirtänyt Suomen kansalainen olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen vielä neljännen vuoden jälkeen, on harvinaista. Poikkeuksen muodostavat eräät jäljempänä selvitettävät erityisryhmät, jotka työskentelevät ulkomailla esim. Suomen valtion palveluksessa. Jos näistä erityisryhmistä ei ole kyse, yleinen verovelvollisuus kolmen vuoden kuluttua tulee lähinnä kysymykseen veroviranomaisen vaatimuksesta, ks. jäljempänä.

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

## **Tilapäisesti ulkomailla oleskelevat**

Olennaisten siteitten sisältöä joudutaan selvittämään tarkemmin niissä tilanteissa, joissa ulkomaille muuton ilmoitetaan olevan pysyvän. Veropakoa estämään tarkoitettu kolmen vuoden sääntö sisällytet-

## **Pysyvämmiin ulkomaille asettuneet**

tiin Suomen lainsäädäntöön vuoden 1975 TVL:n säätämisen yhteydessä. Tuolloin todettiin olennaisista siteistä hallituksen esityksessä (HE 40/1974) seuraavaa: ”Olennaisilla siteillä ei todistustaakkasäännös tarkoittaisi mitään tiettyjä seikkoja, vaan niiden tarkempi sisältö jäisi oikeuskäytännön varaan. Harkittaessa onko maasta lähteneellä henkilöllä asiassa esittämänsä näytön perusteella enää olennaisia siteitä Suomeen, olisi huomiota kiinnitettävä kaikkiin asian ratkaisun kannalta merkityksellisiin maastalähdön pysyvyyttä tai tilapäisyyttä osoittaviin seikkoihin. Esimerkkeinä seikoista, jotka puhuvat sen 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 kokonaisarviointin 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 passiivisuolenteista omaisuutta ja siitä saatua tuloa, hänellä ei katsota olevan olennaisia siteitä Suomeen (KHO:2004:6). Kun olennaisia siteitä kuitenkin ko. tapauksessa oli ollut vielä muuton jälkeen mutta ne olivat katkenneet ennen saman vuoden päättymistä, katsoi KHO yleisen verovelvollisuuden päättyvän vasta muuttovuoden päättyessä. Kun Suomen kansalaisen olennaisten siteiden on kerran katsottu katkenneen, hänestä tulee Suomessa uudelleen yleisesti verovelvollinen vain, jos

hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa siirtyy Suomeen tai hän oleskelee täällä yli kuusi kuukautta. Hänestä ei tule yleisesti verovelvollista mahdollisten myöhemmin ilmaantuvien olennaisten siteitten perusteella (KHO:1993-B-501).

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

**Kun kolme vuotta on kulunut**

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, julkaisematon).

### **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 työopimuksen tekemistä on ollut Suomessa yleisesti

verovelvollinen. Kyseiset henkilöt ovat tavallisesti kaupallisia sihteerijä. Ennen vuotta 1992 kaupalliset sihteerit työskentelivät ulkoministeriön palveluksessa. Asemamaassa heillä on edelleenkin yleensä diplomaattiasema, minkä vuoksi heitä tavallisesti ei asemamaassa pidetä siellä verotuksellisesti asuvina. Verosopimusten 183 päivän säännöstä kuitenkin yleensä johtuu, että asemamaalla on 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.

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 unionin henkilöstö**

Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista (nykyään Euroopan unionin erioikeuksista ja vapauksista) on 8.4.1965 tehty pöytäkirja,

#### **YK:n erityisjärjestöjä**

#### **Asuinvaltioennallaan**

jonka määräyksiä sovelletaan Suomessa 1.1.1995 alkaen (SopS 103/1995). Pöytäkirjan 13 (aikaisemmin 14) artiklan mukaan jäsenvaltiosta olevan henkilön verotuksellinen kotipaikka säilyy ennallaan, jos hän muuttaa toiseen jäsenvaltioon hoitamaan tehtävänsä unionin palveluksessa.

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

**Puolison tilanne**

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

**Artikla 13 ja TVL**

KHO pyysi Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, onko Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 14 artiklaa (nykyään 13 artikla) tulkittava siten, että Euroopan parlamentin palveluksessa työskentelyn aloittaneen puolisonsa mukana keväällä 2003 Luxemburgiin muuttaneen henkilön verotuksellinen kotipaikka on ko. pöytäkirjamääräyksen johdosta ja tuloverolain 9 ja 11 §:n säännöksistä huolimatta verovuonna 2007 edelleen Suomessa (KHO:2010:37).

EU-tuomioistuimen ratkaisun C-270/10 mukaan pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, että Euroopan unionin palveluksessa aloittavan henkilön puolison, joka pelkää siinä syystä, että ensin mainittu henkilö aloittaa työskentelyn unionin palveluksessa muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon, verotuksellisen kotipaikan katsotaan olevan edelleen lähtövaltiossa, jos kyseinen puoliso ei harjoita omaa ansiotoimintaa. Tuomion perusteella KHO hylkäsi valituksen KVL:n päätöksestä (KHO:2011:88). Ratkaisuksi siis jäi se, että kyseinen henkilö oli edelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen, vaikka Suomesta muutosta oli kulunut jo yli kolme vuotta. Erioikeuspöytäkirjan määräykset verovelvollisuusasemasta syrjäyttivät tältä osin sisäisen lainsäädännön määräykset.

### **3.3. Rajoitettu verovelvollisuus**

#### **Rajoitetun verovelvollisuuden määrittely**

Rajoitetusti verovelvollisia ovat ulkomailla asuvat ulkomaan kansalaiset. Jos he tulevat Suomeen enintään kuudeksi kuukaudeksi, he pysyvät rajoitetusti verovelvollisina. Rajoitetusti verovelvollisia ovat myös sellaiset ulkomaille asettuneet Suomen kansalaiset, joiden

muuttovuodesta on jo kulunut kolme vuotta tai jotka tätä ennen ovat esittäneet selvityksen siitä, että heillä ei ole verovuonna olennaisia siteitä Suomeen. Eräissä erityistehtävissä 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:1999:25, 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:ssa 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,
- debentureista 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. Rajoitetusti verovelvollisen pankkitalletuksesta saaman koron verovapaus ei riipu koron suuruudesta. Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa veronalaisia korkotuloja ovat huoltokonttoritalletusten korot sekä osuuskunnan säästökassaan tehdyn talletuksen korot. Veronalaista on myös korko sellaisesta yksityishenkilöiden välisestä lainasta, jonka rajoitetusti verovelvollinen antoi ollessaan vielä Suomessa asuva.

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

– **kiinteän toimipaikan korot**

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

**Säästödirektiivi 2003/48/EY**

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

**Korkotulon lähdeverolaki**

## **Suomesta saatu tulo**

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

**Merimiehille oma lainkohta**

Jos tulo ei ole Suomesta saatua tuloa, rajoitetusti verovelvollinen ei maksa siitä Suomeen veroa. Jos tulo on Suomesta saatua tuloa, itse verottamiselle voi kuitenkin muodostaa esteen sisäinen lainsäädäntö tai verosopimus. Esimerkiksi stipendin veronalaisuutta kaventaa rajoitetusti verovelvollisenkin osalta TVL 82 §. Vakuutus- ja vahingonkorvausten veronalaisuudelle on TVL:ssa 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 Suomessa harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatu tulo. 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.

#### **Palkkatulo suomalaiselta julkisyhteisöltä**

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

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

#### **Palkkio hallintoelimen jäsenenä**

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

#### **Tulo taitelijan tai urheilijan toiminnasta**

Vuoden 1996 alusta TVL 10 §:ään on lisätty myös 4 b kohta. Säännöksen mukaan taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisella aluksella harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saatu tulo on aina Suomesta saatua. Henkilökohtaisella toiminnalla tarkoitetaan sitä, että taiteilija tai urheilija henkilökohtaisesti esiintyy, pelaa tai kilpailee Suomessa. Tällaisesta toiminnasta maksettu tulo on Suomesta saatua riippumatta siitä, minkälaiseksi tuloksi se on katsottava (palkaksi, ammattituloksi, 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. Taitelijoilla 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 1.1.2015 ao. verotuksen salliva verosopimus Pohjoismaiden, Bermudan, Caymansaarten, Georgian, Guernseyn, Jersey, Kazakstanin, Latvian, Liettuan, Mansaarten, Moldovan, Puolan, Valko-Venäjän ja Viron kanssa sekä 2013 alkaen Turkin kanssa että 2014 alkaen Kyproksen ja Tadžikistanin kanssa.

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.

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

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, julkaisematon), että tällaisessa tapauksessa Suomesta saatua tuloa on vain palkka sellaiselta 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.

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

## Muu palkkatulo

– **pääasiallisesti Suomessa tehty työ**

**Autonkuljettaja-tapaus**

– **Suomessa oleva työnantaja**

– **etu työsuhdeoptioista**

Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ratkaisussa KHO 2001/1000 eläkepäivikseen Espanjaan muuttaneen optioetua verotettiin Suomessa myös ajalta, jolloin saaja jo oli tullut Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi.

Työsuhdeoptiosta saadun edun veronalaisuus määräytyy kansainvälisissä tilanteissa niin sanotun kertymisperiaatteen mukaisesti. Kertymisperiaatteen soveltaminen on muuttunut korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2013:93 myötä. Verohallinto on antanut 30.9.2014 päivitetyn ohjeen Työsuhdeoptioiden verotuksesta (Dnro A113/200/2013), jossa on huomioitu korkeimman hallinto-oikeuden antama ratkaisu.

#### **Eläke**

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

Muu kuin julkisyhteisön palvelukseen perustuva eläke on Suomesta saatua tuloa, jos se välittömästi tai välillisesti perustuu työhön, tehtävään tai palvelukseen, joka yksinomaan tai pääasiallisesti on suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Jos suomalaisen yrityksen palveluksessa ollut on suurimman osan ajasta työskennellyt ulkomailla, kertynyt eläke ei ole Suomesta saatua tuloa (KHO 1990/3922 ja KHO:2014:146). Myös Suomesta otettuun eläkevakuutukseen tai liikennevakuutukseen perustuva eläke on Suomesta saatua tuloa. Joskus rajoitetusti verovelvollinen saa henkivakuutuksen perusteella päivärahaa, joka muuttuu myöhemmin eläkkeeksi. Tällainen eläke ei ole TVL:n mukaan Suomesta saatua tuloa. (TVL 10 § 5 kohta).

#### **Osinko**

Suomesta saatua tuloa on (TVL 10 § 6) kohta) osinko, osuuspääoman korko (vuodesta 2015 alkaen osuuspääoman korko on korvattu osuuskunnasta saadulla ylijäämällä (30.12.2014/1399)) ja muu niihin rinnastettava tulo, joka on saatu suomalaiselta osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä, sekä osuus suomalaisen yhtiön tuloon. Myös peitelty osinko on Suomesta saatua tuloa.

#### **Korkotulo**

Korkotulo on Suomesta saatua tuloa, jos velallinen on Suomessa asuva henkilö tai suomalainen yhteisö, yhtiö, yhteisetuus tai kuolinpesä (TVL 10 § 7) kohta). Vaikka korko on Suomesta saatua tuloa, rajoitetusti verovelvollinen ei kuitenkaan yleensä maksa siitä Suomessa veroa johtuen edellä selvitetyistä 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, yhtiö, 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.

Suomesta saatua tuloa on suomalaisen sijoitusrahaston voitto-osuus sekä suomalaisesta henkilörahastosta saatu rahasto-osuus ja ylijäämä (TVL 10 § 9) kohta).

**Sijoitusrahaston voitto-osuus ym.**

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 olisikin kiinteistö. TVL 48 §:n säännös oman asunnon luovutusvoiton verovapaudesta koskee myös rajoitetusti verovelvollisia.

**Luovutusvoitto**

Vuoden 2010 alusta tuloverolain 10 §:ään on lisätty uusi 11 ja 12 kohta. Niiden mukaan Suomesta saatua tuloa on pitkäaikaissäästämissopimukseen perustuva suoritus ja lisäksi eläketulo tai muu suoritus, joka on saatu toisesta valtiosta otetun vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen perusteella, siltä osin kuin vakuutuksen maksuja on vähennetty Suomen verotuksessa. Vuoden 2012 alusta TVL:n 10 §:ään on lisätty uusi 13 kohta, jonka mukaan Suomesta saatua tuloa on osakevaihdossa syntynyt luovutusvoitto, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360, EVL) 52 f §:n 2 momenttia, mainitun pykälän 3 ja 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

**Vuodesta 2010 ja 2012 alkaen**

Esimerkkiluettelossa mainitsemattomia, Suomesta saaduksi katsottavia tuloja ovat mm. stipendi, apuraha, sairausvakuutuslain (1224/2004, SVL) mukainen päivä- ja äitiysraha sekä muut SVL:n tai pakollisen tapaturma- tai liikennevahinkoturvan nojalla tulojen tai elatuksen vähentymisestä maksetut korvaukset ja työttömyyspäiväraha. Suomesta saatua tuloa on myös vakuutuskorvaus, maksamaton osakaslaina ja (KHO:2002:71) saamatta jääneen osingon sijaan maksettava rahakorvaus.

**Muu tulo – maksamaton osakaslaina**

Suomesta saadun tulon luettelossa ei mainita palkkaa tai eläkettä suomalaisessa aluksessa tehdystä työstä. Näistä on säädetty erikseen TVL 13 §:ssä. Suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva henkilö, joka ei ole Suomessa yleisesti verovelvollinen, on velvollinen suorittamaan Suomessa veroa ainoastaan aluksen lukuun tai muutoin

**Ulkomailla asuvat merimiehet**

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.

## OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

Neuvostoliitossa yritystoimintaa harjoittanut Suomen kansalaisten muodostama yhtiö ei ollut velvollinen suorittamaan sieltä saamastaan tulosta valtionveroa, koska yhtiön 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 yhtiön johtopaikasta. Kaksi eri mieltä ollutta hallitusneuvosta olisi olosuhteet huomioon ottaen katsonut yhtiön kotimaiseksi yhteisöksi.

**KHO 1971/5016**

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 tekemästään työstä saamastaan palkasta. Verovuosi 1972.

**KHO 1975/2779**

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

**KHO 1977/4639**

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

**KHO:1979-B-II-508**

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

**KHO:1981-B-II-501**

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

**KHO 1983/2351  
(julkaisematon)**

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-B-II-502**

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-B-II-503**

Suomalainen yhdistys oli tehnyt vieraan valtion taiteilijavälitystoimiston kanssa sopimuksen tuon valtion oopperan tanssiryhmän esiintymisestä Suomessa yhdistyksen järjestämissä tilaisuuksissa. Korvaus esiintymisestä 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-B-II-504**

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 1985/3997**

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

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

Vuokratuloja, jotka Saksan Liittotasavallasta 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-B-II-501**

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

**KHO:1986-B-II-502**

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.

**KHO:1986-B-II-503**

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.

**KVL 1986/274**

Tornion kaupungin palveluksessa vuodesta 1974 lähtien vakinaisena kartanpiirtäjänä toiminut A oli solmittuun 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

**KHO:1987-B-506**



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.

**KHO:1988-B-501**

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.

**KVL 1989/439**

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.

**KHO 1989/190  
(julkaisematon)**

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.

**KVL 1990/399**

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 vakituksena 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 työsuhteasunnoksi. 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.

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-B-501**

A oli puolisoineen muuttanut Suomesta Australiaan vuonna 1981. A oli puolisoineen matkustanut Suomeen 1.4.1984 ja oli oleskellut täällä yli 6 kuukautta hoitaen yksityisasiotaan 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 1990/712**

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

**KHO 1990/3922**

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-

**KHO 1990/4325  
(julkaisematon)**

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

**KHO:1992-B-502**

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-B-506**

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

**KHO:1993-B-501**

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.

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:1994-B-556**

Suomalainen yhtiö oli tehnyt ruotsalaisen yhtiön kanssa konsulttisopimuksen, jonka mukaan suomalainen yhtiö toimi ruotsalaisen yhtiön konsulttina ja asiamiehenä ruotsalaisen yhtiön järjestäessä konserteja Suomessa. Suomalainen yhtiö suoritti konsertin käytännön järjestelyt, keräsi pääsylipputulot ja suoritti ennakkoon kertyneistä pääsylippuloista konsertin järjestämisestä aiheutuneet kustannukset. Englantilaisen yhtyeen, jonka jäsenten ei ollut edes väitetty olleen työsuhteessa 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.

**KHO:1996-B-545**

Puolisot olivat muuttaneet Suomesta 31.12.1994 Italiaan asettuen sinne pysyvästi. Puolisoilla Suomessa ollut työsuhteasunto oli siirtynyt heidän aikuisten lastensa työsuhteasunnoksi 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 puoliset olivat käyneet Suomessa pääasiassa vapaa-aikoinaan sekä lyhyillä raportointimatkoilla. Oleskelu Suomessa oli yleensä kestänyt muutaman päivän kerrallaan eikä ollut yhtäjaksoisesti kestänyt yli kuu-kautta. Oleskelu Suomessa tuli olemaan jatkossakin vähäistä. Italiassa puoliset olivat osallistuneet konsernin yhtiöiden sijoittautumiseen Etelä- ja Itä-Eurooppaan sekä Kauko-Itään. Kun muutosta oli kulunut kolme vuotta ja kun puolisoilla ei enää edes väitetty olevan olennaisia siteitä Suomeen, heidät katsottiin rajoitetusti verovelvolliseksi 1.1.1998 alkaen.

**KVL 1998/20**

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

**KHO:1998:56**

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.

#### **KHO:1999:25**

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 2001/1000**

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-

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.

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:2002:34**

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

**KHO:2002:71**

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

**KHO:2004:6**

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

**KHO:2005:31**

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

**KHO 2007/1674  
(julkaisematon)**

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:2008:43**

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:2010:37**

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

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

**KHO:2011:88**

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

**KHO:2013:93**

Suomen kansalainen A oli asunut ja työskennellyt ulkomailla vuodesta 1987 lukien. Vuodesta 2000 A oli työskennellyt X Oyj:n tytäryhtiön palveluksessa Italiassa 15.7.2003 saakka, jolloin hän muutti perheineen Suomeen, missä hän työskenteli X Oyj:n toisen tytäryhtiön palveluksessa 12.7.2004 saakka. A muutti perheineen Ranskaan 14.10.2004.

A oli puolisonsa kanssa ostanut 28.5.2003 Suomesta osakehuoneiston, joka oli ollut perheen vakituksena asuntona Suomessa asumisen ajan. A omisti Suomessa puolisonsa kanssa kyseisen, Ranskaan muuton jälkeen vuokralle annetun huoneiston lisäksi neljä muuta vuokralle annettua osakehuoneistoa, joista yksi oli myyty muuton jälkeen. Lisäksi A omisti Suomessa määräosuudet kahdesta tilasta. A ei kuulunut Suomen sosiaaliturvan piiriin 15.10.2004 lukien.

Koska A:lla oli Suomeen muuton jälkeen ollut varsinainen asunto ja koti Suo-

nessa, A:sta oli tullut Suomessa yleisesti verovelvollinen. A:han voitiin siten soveltaa kolmen vuoden sääntöä hänen muutettuaan uudelleen ulkomaille. Kun A:lla oli verovuonna 2006 katsottava olleen olennaiset siteet Suomeen, hän oli verovuonna 2006 edelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Asuessaan ja työskennellessään Italiassa A oli saanut kahden X Oyj:n työsuhdeoptio-ohjelman mukaiset optio-oikeudet. Optio-oikeuksien ansainta-ajat olivat päättyneet 30.3.2003 ja 30.3.2004, jolloin optiot olivat tulleet optioehtojen mukaisesti vapaasti luovutettaviksi. A oli myynyt optio-oikeudet 1.3.2006.

A oli työskennellyt vuoden 2001 optio-ohjelman koko ajanjakson optioiden saamisesta ansainta-ajan päättymiseen Italiassa. Optio-ohjelman nojalla saatua etua oli pidettävä osana Italiassa tehdystä työstä maksettua kokonaiskorvausta ajalta, jolloin A oli ollut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Kun kyseisestä optio-ohjelmasta saatua tuloa ei ollut tuloverolain 10 §:n 4 kohdan mukaan pidettävä osaksikaan Suomesta saatuna, tulosta ei ollut suoritettava veroa Suomessa.

Vuoden 2002 optio-ohjelmasta saadusta tulosta oli Suomessa veronalaista osuus, joka vastasi Suomessa työskennellyn ajan osuutta optiotodistusten saamisen ja optio-oikeuksien ansainta-ajan päättymisen välisestä ajasta. Verovuosi 2006. Äänestys 4–1.

A, jota oli verotettu Suomessa rajoitetusti verovelvollisena, omisti F Oy:n koko osakekannan. F Oy:n varat muodostuivat pääosin keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeista. F Oy ei ollut sellainen tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettu yhtiö, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostui yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä. F Oy:n osakkeiden luovutuksesta mahdollisesti saatava voitto ei ollut A:n verotuksessa tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettua Suomesta saatua tuloa. Ennakkoratkaisu verovuosille 2012 ja 2013. Äänestys 3-2.

**KHO:2013:101**

Suomessa rajoitetusti verovelvollinen A oli saanut suomalaiselta työeläkeyhtiöltä työeläkettä, joka oli kertynyt työsuhteista, joiden aikana työskentely oli tapahtunut pääasiassa ulkomailta. Tämä eläketulo ei perustunut Suomesta otettuun eläkevakuutukseen siten kuin tuloverolain 10 §:n 5 kohdassa tarkoitetaan. Eläketulo ei ollut Suomessa veronalaista. Verovuosi 2009.

**KHO:2014:146**



## 4. YLEISESTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

### 4.1. Maailmanlaajuinen verovelvollisuus

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

#### Eräät ulkomaantulot verovapaita

Lähtökohtaisesti Suomessa asuvan verovelvollisuus on maailmanlaajuisista. TVL:ssa on kuitenkin Suomessa asuvan eräät ulkomaantulot säädetty vapaiksi Suomen verosta. EVL:n mukaan puolestaan suomalaisen yhtiön ulkomailta saama osinko on eräin edellytyksin verovapaata Suomessa. Lisäksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (18.12.1995/1552, MenetelmäL) mukaan yhteisön veronalaiseen tuloon ei lueta ulkomaantuloa, johon verosopimuksen perusteella sovellettaisiin vapautusmenetelmää.

#### Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

##### Italia ja Sveitsi

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.

#### Kaksoisasujat

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

Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö verosopimusta so-

vellettaessa 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.

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”.

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.

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.

**Kaksoisasujat ja verosopimuksiin ympäty 3-vuoden sääntö**

**Sosiaaliturvasopimukset**

**Erityisryhmien verovelvollisuus**

## 4.2. Verovapaat ulkomaantulot

Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan verovapaita ulkomaantuloja ovat

- Suomen ulkomaanedustuksessa tai muutoin Suomen valtion palveluksessa ulkomailla toimivien paikalliskorotukset ja eräät muut korvaukset (TVL 76 § 1 kohta),
- Finpro ry: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 sekä se osa asumisen tuottamasta edusta, joka ylittää edun kohtuullisen arvon (TVL 76 § 5 kohta),

- Euroopan parlamentin jäsenen kulukorvaus ym. (TVL 70.2 §)
- Euroopan unionin 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 vakuutuspalkasta maksetaan sh-maksu ja pr-maksu)

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

### **Suomen valtiolta ja Finpro ry:ltä (entinen Suomen Ulkomaankauppaliitto ry) 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 ry) 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**

#### **Eläke**

YK:lta tai sen erityisjärjestöltä muualla kuin Suomessa suoritetusta asiantuntijatehtävästä saatu palkka tai palkkio on TVL 76 §:n 3 kohdan mukaan Suomessa verovapaita. Verovapaita 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-B-II-556). Verovapaus voi koskea vain suoritusta, jonka YK tai sen erityisjärjestö maksaa. Palkka, jonka puolustusministeriö maksaa palveluksesta Suomen YK-pataljoonassa on Suomessa veronalaista ( KHO:1978-B-II-514). Esimerkkiluettelo YK:n erityisjärjestöistä on luvussa 3.

Henkilö voi työskennellä YK:ssa myös virkamiehenä. YK:n erityisjärjestöjen ja muiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa virkamiehenä tai toimihenkilönä ansaitun palkan verovapautta koskevia 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). Euroopan Neuvoston virkamiehenä saatu palkkatulo on verovapaata neuvostoa koskevaan yleissopimukseen liittyvän lisäpöytäkirjan perusteella (SopS 80/1989).

## **YK:n virkamiehet**

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 päivärahalta katettavat elantokustannukset (ravinto yms.) myös asumiskustannukset asemapaikassa. Vaatimuksia asumiskustannusten vähentämisestä ei siten voida hyväksyä, koska kustannusten on katsottava tulleen katetuiksi verovapaalla päivärahalta. Päivärahan ei sitävastoin voida katsoa kattavan matkoja Suomesta Koskovoona ja takaisin, joten niiden vähennyskelpoisuus ratkaistaan erikseen.

## **Esimerkki**

### **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 unionin 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 laajentumispro-

sessiin liittyvä komission hyväksymä asiantuntijatehtävä, esimerkiksi ns. twinning-hanke.

Vuoden 2002 lakimuutoksella TVL 76 §:n 1 momentin 4 a) kohtaa laajennettiin edelleen, sillä senhetkinen säännös ei koskenut TACIS-ohjelmassa mukana olevia. TACIS-ohjelmassa työskentelevät kansalliset asiantuntijat eivät ole komission palveluksessa eikä voitu katsoa, että asiantuntijatehtävien hoitaminen raja-alueyhteistyöohjelmaan kuuluvissa valtioissa olisi liittynyt tuolloin voimassa olleen lainkohdan tarkoittamalla tavalla laajentumisprosessiin. Lainmuutoksen esitöissä (HE 201/2002) todetaan, että kansallisia asiantuntijoita ja twinning-toimintaa käytetään PHARE-ohjelman lisäksi muissakin unionin rahoittamissa ohjelmissa. Tällaisia ohjelmia ovat muun ohessa CARDS, TACIS, ISPA, SAPARD ja MEDA. Näistä erityisesti PHARE, TACIS ja CARDS ovat ohjelmia, joihin Suomen julkishallinnolta on pyydetty asiantuntijoita.

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

Euroopan unionin 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, sisäkköä, 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 elantokustannusten lisääntymistä. Verovapaus koskee samalla tavalla sekä kotimaassa että ulkomailla tehtyjä työmatkoja. Edellä mainitut korvaukset ovat verovapaita sen mukaan kuin Verohallinto vuosittain tarkemmin määrää varattuaan kulukorvausasiain neuvottelukunnalle tilaisuuden tulla kuulluksi asiassa. Ulkomaanpäivärahojen suuruus vahvistetaan valtiovarainministeriön lausunnon perusteella. Verohallinnon päätöksen perusteet ja määrät ovat voimassa olevien säännösten mukaan sitovia.

## **Kuuden kuukauden säännön alainen palkka**

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

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 si-

**Työntekovaltion verotusoikeus**

säistä 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 mekaanikkosääntö**

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

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

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

**183 päivän laskenta, esimerkki 1**

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

**183 päivän laskenta, esimerkki 2**

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

Oleskelun tarkoituksella ei ole merkitystä. Oleskelulla tarkoitetaan todellista, fyysistä, oleskelua ja se voi tapahtua yhdessä tai useammassa jaksossa. Oleskeluksi luetaan kaikki päivät, jotka vietetään työskentelyvaltiossa. Oleskeluksi luetaan myös ennen työskentelyä, sen aikana ja sen jälkeen työskentelyvaltiossa vietetyt lomapäivät. Vuorokauden osakin luetaan oleskeluksi, esim. lentokoneen saapuessa klo 23:30 sunnuntaina, lasketaan sunnuntaikin oleskelupäiväksi.

Henkilö työskentelee Saksassa suomalaisen yrityksen lähettämänä ajalla 1.3.–31.8.2008 eli 184 päivää. Neljän Suomessa vietetyn päivän vuoksi todellinen oleskelu Saksassa jää 179 päivään. Kun henkilö saman kalenterivuoden aikana kuitenkin lomailee Saksassa kuuden päivän ajan, kertyy oleskelua Saksassa yhteensä 185 päivää.

**183 päivän laskenta, esimerkki 3**

Tilanteissa, joissa työskentelyvaltio pitää lyhytaikaista poissaoloa maassa oleskeluna (ei vähennä lyhytaikaisia poissaolopäiviä oleskelupäivistä; pitää oleskelua yhtäjaksoisena), voidaan myös Suomen verotuksessa katsoa, että työskentelyvaltiolle on syntynyt verotusoikeus.

Työskenneltäessä esim. muussa Pohjoismaassa tai Baltian maissa, verosopimus antaa työskentelyvaltiolle aina verotusoikeuden, jos suomalaisen yrityksen työntekijän katsotaan todellisuudessa olevan vuokrattu työntekovaltiosta 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 työntekovaltiossa, jos työ tehdään työnantajalle, joka on työntekovaltiossa.

– **ulkomainen työnantaja**

Eräissä valtioissa sovelletaan ns. taloudellisen työnantajan käsitettä. Näissä valtioissa katsotaan, kun työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä tässä valtiossa olevan yrityksen lukuun ja palkalla rasietaan tässä valtiossa olevaa yritystä, että palkan on maksanut tässä valtiossa oleva työnantaja, vaikka muodollisesti palkan on maksanutkin ulkomainen työnantaja. Jos työntekijä esittää selvityksen, että työskentelyvaltiossa sovelletaan taloudellisen työnantajan käsitettä ja hänen palkkansa on tosiasiallisesti verotettu työskentelyvaltiossa, voidaan työskentelyvaltiolla katsoa olevan verotusoikeus palkkatuloon, ja tältä osin täyttyy kuuden kuukauden säännön edellytys, että verosopimus ei estä palkan verottamista työskentelyvaltiossa.

– **taloudellinen työnantaja**

Kuuden kuukauden sääntö soveltuu myös silloin, kun työntekovaltiolla on verotusoikeus sen vuoksi, että työntekijän verosopimuksen mukaisesti asuinvaltioksi katsotaan Suomen sijasta työntekovaltio. Tällä seikalla on merkitystä erityisesti työskenneltäessä valtioissa,

– **verosopimuksen mukainen asuminen**



joiden verosopimuksissa 183-päivän sääntö on kytketty kalenterivuoteen.

#### **Esimerkki**

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

#### **Esimerkki**

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

#### **Esimerkki**

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

#### **Heijastusvaikutus**

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

#### **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 saksalai-

sen työnantajan palveluksessa, tähän 3 kuukauden jaksoon soveltuksi 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.

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

#### **Esimerkki**

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

#### **Vähintään kuusi kuukautta**

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

Maahanmuuttopäivä ennen työskentelyä ja maastalähtöpäivä työskentelyn jälkeen voidaan katsoa ulkomaankomennustyöstä johtuvaksi (asettautuminen työntekemispaikalle). Tilanteessa, kun työskentely kesti 3.4 - 30.9.1995, verovelvollinen saapui maahan 2.4 ja luovutti vuokra-asuntonsa 1.10 ja palasi Suomeen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtäjaksoinen kuusi kuukautta täyttyi (KHO 1998/1541).

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,
- Teknologian tutkimuskeskus VTT\*

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

\* VTT on muuttunut vuoden 2015 alusta osakeyhtiöksi, jolloin VTT ei enää vuoden 2015 alusta alkaen ole julkisyhteisö. Samalla Mittateknikan keskus MIKESin toiminta siirtyi osaksi VTT:tä. Poikkeuksen tekee MIKESin akkreditointiyksikkö, joka siirrettiin osaksi Turvallisuus- ja kemikaalivirasto Tukesia (2014/762). Lisäksi VTT on toiminut jo aikaisemmin (1.1.2010 alkaen) VTT Group -rakenteen mukaisesti, johon on kuulunut myös itsenäisiä yhtiöitä (VTT Expert Services Oy, VTT Ventures Oy, VTT International Oy, VTT Memsfab Oy), jotka eivät myöskään ole julkisyhteisöjä.

#### – Suomessa oleskelu

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

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

#### Esimerkki

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

#### Esimerkki

B työskentelee Norjassa 12 kuukauden pituisen jakson. Tänä aikana hänellä on Suomessa käyntejä kaikkiaan 80 päivää. Kuitenkin ensimmäisen 8 kuukauden aikana Suomessa käyntejä on vain 48 päivää. Vaikka kuuden kuukauden sääntö ei sovellu koko työskente-

lyjaksoon, se kuitenkin soveltuu ao. 8 kuukauden pituiseen jaksoon. Norjalla on verotusoikeus palkkaan koko ajalta. Suomi soveltaa progressioehtoista vapautusmenetelmää 4 kuukauden palkkaan.

Sääntö soveltuu vain palkkaan. Sitä ei sovelleta liikkeen- tai ammatinharjoittajana saatuun tuloon (työkorvaus), käyttökorvauksiin (rojalti, freelance toimittajat) 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.

– vain palkka

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

**Esimerkki**

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

**Optioetu**

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

Ulkomailla oleskelun on johduttava työnteosta. Jos oleskelu johtuu perhesyistä tai opiskelusta, sääntö ei sovellu. Mutta jos ulkomaille esim. opiskelemaan lähtenyt hankkiutuu opiskeluvaltiosta kokopäivätyöhön vähintään kuudeksi kuukaudeksi, palkkaan on sovellettu kuuden kuukauden sääntöä. On selvää, että työskentelyvaltiossa vietetyt viikonloput ja muut lyhyet vapaa-ajan jaksot ovat työstä johtuvaa oleskelua ulkomailla. Myöskään vuosiloman viettäminen työskentelyvaltiossa ei "kuluta" verovelvollisen Suomessa oleskelupäiviä (KHO:1981-B-II-599 ja KHO:1988-B-539).

**Ulkomailla oleskelun johduttava työstä**

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

## **Loma kolmannessa valtiossa**

Verohallinto on aikaisemmin ohjannut, että vuosiloman tai muun pidemmän loman viettäminen kolmannessa valtiossa, tulisi rinnastaa Suomipäiviin. Vuodesta 2004 alkaen tämä ohje ei enää ole voimassa. Kolmannessa valtiossa vietettäviä lomia ei siten enää rinnasteta Suomipäiviin. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita jo aikaisemmin erityis-tilanteissa annetut ratkaisut KHO 1998/1040 ja KHO:2001:22.

## **Lomapalkka, bonuspalkkiot**

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

## **Esimerkki**

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

## **Sivutoimi**

Verovelvollisella voi olla työntekovaltiossa päätoimen ohella sivutuloja. Sivutuloihin soveltuu kuuden kuukauden sääntö, jos ne luonteeltaan edellyttävät työntekovaltiossa oleskelua. Ratkaisussa KHO:1996-B-518 katsottiin, että yli 6 kuukautta ulkomailla työskentelevän sivutulosta saamaan korvaukseen soveltuu kuuden kuukauden sääntö, vaikka sääntö ei soveltunut suomalaiselta julkisyhteisöltä päätoimesta saatuun palkkaan.

## **Työn keskeytyminen tai päättyminen -säilyykö työntekovaltiolla verotusoikeus?**

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

Pakottava syy on esimerkiksi sotatila, poliittiset levottomuudet, ydinvoimalaonnettomuus, viisuminsaantivaikkeudet, oma tai perheenjäse-

nen 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 oi-keuta ylimääräiseen Suomessa oleskeluun.

Suomeen palattaessa työntekijälle saatetaan maksaa ns. paluukorvaus tai asettautumiskorvaus. Jos korvauksen edellytyksenä on se, että työntekijä palaa työskentelemään Suomeen hänet ulkomaille lähettäneen työnantajan palvelukseen, korvausta on pidettävänä palkkana Suomessa tehdystä työstä, eikä kuuden kuukauden sääntö sovellu tällaiseen suoritukseen.

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

### **Työnantajan menettely**

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

### **Veronpalautus ja Pohjoismaassa työskentely**

## **4.3. Veronalaiset ulkomaantulot**

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

**Ulkomaanrahassa saatu tulo**

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

**Sv-maksu**

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 verovapaata. Valtioiden välillä sosiaaliturvasta tehty sopimus voi lisäksi joissain tapauksissa estää sv-maksujen määräämisen toisessa valtiossa ansaitun palkkatulon perusteella. Vain harvinaisissa poikkeustapauksissa tällainen sopimus voi estää maksuvelvollisuuden ulkomailta saadun eläketulon perusteella. Maksuja selvitetään tarkemmin luvussa 7.

**Ulkomailla työskentelystä saatu palkkatulo****Ulkomailta saadut palkkatulot, joihin ei sovellu kuuden kuukauden sääntö**

Jos ulkomaantyöskentelystä saatuun palkkaan ei sovellu kuuden kuukauden sääntö, on verotusta toimitettaessa selvitettävä se, onko työntekevaltiolla verosopimuksen mukaan oikeus verottaa palkka. Jos työntekevaltiolla on verotusoikeus, palkka otetaan Suomessa huomioon vapautus- tai hyvitysmenetelmällä.

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

**Luontoisedut**

Kuuden kuukauden säännön soveltuessa myös luontoisedut ovat Suomessa verovapaita. Tämä koskee myös esim. asuntoetua Suomessa olevasta asunnosta. Niitä tilanteita varten, joissa sääntö ei sovellu, on Verohallinnon luontoisetupäätöksessä todettu päätöksen mukaisia arvoja sovellettavan sekä kotimaassa että ulkomailla järjestettyihin etuihin. Päätöksessä on erillinen maininta ulkomaisesta asuntoedusta ja autoedusta.

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

**Kustannusten korvaukset**

Edellä on selvitetty niitä kustannuksia, jotka työnantaja TVL 76 § 5 kohdan nojalla voi korvata verovapaasti. Muut korvaukset ovat verovapaita vain, jos kyseessä on tilapäinen työmatka. Arvioitaessa sitä,

onko ulkomailla tapahtuva työskentely katsottava tilapäiseksi, käytetään samoja perusteita kuin kotimaisissa tilanteissa. Siten pidempäänkin kestäviä työmatkoja voidaan pitää tilapäisinä, jos kysymyksessä on selvästi väliaikainen, työmaatyypinen työkohde. Työmatka voi olla tilapäinen myös, jos työnantaja lähettää palveluksessaan olevan henkilön ulkomaille muunlaiseen työhön määräajaksi, jonka jälkeen henkilö jatkaa työtään Suomessa. Tilapäisyyttä arvioitaessa merkitystä voi olla myös sillä seikalla, onko verovelvollisen perhe muuttanut työnte-kovaltioon.

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

## **Muut ansiotulot**

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

EU:n sosiaaliturva-asetus 883/2004 voi joskus estää sh-maksun määräämisen EU/ETA-maasta tai Sveitsistä saatavasta eläkkeestä. Näin on esimerkiksi, jos Suomeen muuttaneella EU/ETA-valtion tai Sveitsin kansalaisella ei verovuonna ole Suomesta eläkettä tai muuta-kaan ansiotuloa. Maksu kuitenkin jätetään määräämättä vain sellai-sesta ulkomaisesta eläkkeestä, joka kuuluu EU:n sosiaaliturva-asetuk-sen soveltamisalaan. Vuoden 2010 aikana sairausvakuutuslakia täy-dennettiin kirjaamalla siihen verotuskäytännössä jo huomioitujen oi-keustapausten vaikutus sh-maksun määräämisessä ulkomaisen elä-ketulon perusteella. Ks. myös oikeuskäytännöstä C-50/05 Nikula.

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

Ulkomaiselta maksajalta saadun stipendin tai muun apurahan sekä tunnustuspalkinnon veronalaisuus Suomen verotuksessa ratkaistaan TVL 82 §:n perusteella. Vain suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Pohjois-

**Ulkomailta  
saadut eläkkeet  
ja sosiaaliturva-  
etuudet**

**Pankkikulut  
eläkkeestä**

**Ulkomaiset  
apurahat**



maiden 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.

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 arpajaisverolain (26.6.1992/552, ArpajaisVL) 2 §:ssä tarkoitetut voitot. Kun ArpajaisVL:ssa säädetään vain Suomessa järjestettyjen arpajaisten voitoista, jäävät ulkomailta saadut voitot lain soveltamisalan ulkopuolelle. Suomessa asuvan henkilön ulkomailta saamat arpajaisvoitot ovat siten lähtökohtaisesti Suomessa veronalaista ansiotuloa. Poikkeuksen muodostavat ETA-alueella toimeenpantavien arpajaisten voitot. TVL 85 §:ää on vuonna 2005 muutettu (334/2005). Siinä todetaan nyt, että verovapaata on myös Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sen lainsäädännön mukaisesti toimeenpannuista arpajaisista saatu voitto.

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

Verosopimuksissa ei ole määräyksiä arpajaisvoiton verottamisesta. Verotus ratkaistaan siten sopimuksissa olevan erikseen mainitsematonta tuloa koskevan artiklan perusteella. Tällöin tulo tavallisesti verotetaan vain asuinvaltiossa. Eräiden verosopimusten mukaan erikseen mainitsematon tulo voidaan verottaa myös tulon lähdevaltiossa. Näissä tapauksissa mahdollinen kaksinkertainen verotus poistettaisiin

Suomessa yleensä hyvitysmenetelmällä. Yleensä on kuitenkin niin, että arpajais- ym voitoista ei lähdevaltiossa makseta tuloveroja eikä siten kaksinkertaisen verotuksen poistamistoimia tarvita. Arpajaisverot puolestaan eivät ole verosopimusten tarkoittamia veroja. Niiden hyvittäminen ei tule kyseeseen eikä voittajalla niistä yleensä ole tietoaakaan, koska tavallisesti voitto maksetaan ”puhtaana käteen”.

EY-tuomioistuin antoi 13.11.2003 ratkaisun (C-42/02, Lindman), jonka mukaan Suomen tulkinta TVL 85 §:stä suosi kotimaisia palveluntarjoajia muiden jäsenvaltioiden palveluntarjoajien kustannuksella. Näin ollen se oli ristiriidassa SEUT 56 (entinen EY 49) artiklan kanssa.

**C-42/02 Lindman**

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

**Ulkomaisen taide- tai urheilukilpailun palkinnot**

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

**Rojaliti**

Osinkojen verotuskohtelu on muuttunut vuodesta 2005 alkaen. Ulkomaiselta yhtiöltä saadun osingon veronalaisuus määräytyy samalla tavalla kuin suomalaisesta yhtiöstä saadun osingon veronalaisuus, kun ulkomaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka on toisessa EU-valtiossa tai sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Suomella on osinkoihin sovellettava verosopimus (TVL 33c § 1 momentti). Muusta kuin EU- tai verosopimusvaltiosta saatu osinko on kokonaan veronalaista ansiotuloa riippumatta yhtiön osakkeen mahdollisesta noteerauksesta. (TVL 33c § 2 momentti). Vuoden 2014 alusta alkaen TVL 33 c §:n on tullut muutos. TVL 33 c §:n 2 momentin mukaan ulkomaiselta yritykseltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on toisessa EU-valtiossa tai sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Suomella on osinkoihin sovellettava verosopimus, saatu osinko verotetaan kuin suomalaiselta yhtiöltä saatu osinko, jos yhteisö on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen suorittamaan tulostaan, josta osinko on jaettu, veroa vähintään kymmenen prosenttia. Muussa tapauksessa osinko on kokonaan veronalaista ansiotuloa (TVL 33 c § 3 momentti). Kaksinkertainen verotus osinkotulon osalta poistetaan hyvitysmenetelmällä. Ulkomaille maksettu vero on kokonaisuudessaan hyvityskelpoista silloinkin, kun osa osingosta on Suomessa verovapaata. Ulkomaista veroa hyvitetään kuitenkin enintään määrä, joka osingosta menee veroa Suomessa.

**Osinko**

## **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-B-557, KHO:1988-B-558 ja KHO:1989-B-517). 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 vaahtehuoltokulut ja esim. majoituskustannus, josta esiintyvä taiteilija ei ole saanut korvausta työnantajaltaan. Suomessa tapahtuvaa työskentelyä koskevassa ratkaisussa KHO 1982/5531 katsottiin myös, että verovelvollinen sai vähentää tilapäisen, määräaikaisen viransijaisuuden hoitamisesta vieraalla paikkakunnalla aiheutuneet ylimääräiset vuokrakustannukset ja ylimääräiset ruokailukustannukset, kun hän oli virkavapaana vakinaisesta toimestaan ja hänen perheensä asui vakinaisen toimen sijaintipaikkakunnalla olleessa asunnossa.

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

## **Pääomatulot**

### **Osingot ja korot**

Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotus on ollut progressiivista. Vuosina 2012–2013 pääomatulojen veroprosentti oli 30 ja siltä osin kuin tulo ylitti 50 000,00 euroa, veroprosentti oli 32. Vuodesta 2015 alkaen siltä osin kuin verotettavan pääomatulon määrä ylittää 30 000 (40 000 vuonna 2014) euroa, pääomatulosta suoritetaan veroa 33 (32 vuonna 2014) prosentin mukaan (TVL 124.2 §). Jos osinko saadaan EU- tai verosopimusvaltiosta, osingosta veronalaiseksi katsottavat määrät lasketaan samojen sääntöjen mukaan kuin kotimaisessa tilanteessa. Tällöin listatusta yhtiöstä saadusta osingosta, vuodesta 2014 alkaen, 85 % (aikaisemmin 70 %) on veronalaista pääomatuloa ja 15 % (aikaisemmin 30 %) verovapaata tuloa (30.12.2013/

1237). Verosopimusten mukaan kaksinkertainen verotus osingon ja koron osalta poistetaan yleensä hyvitysmenetelmällä.

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

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.

### **Esimerkki**

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 tarkoitamana osinkona, vaan ns. erikseen mainitsemattomana tulona (KHO:1999:34).

### **Sijoitusrahaston voitto-osuus**

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.

### **Tulonsaajalta voidaan ulkomailla vaatia asumistodistus**

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

### **Vuokratulo ja luovutusvoitto**

Suomessa määrättävään pääomatulojen veroprosenttiin vaikuttaa kokonaistulojen määrä, jossa huomioidaan myös ulkomailta saatu

pääomatulo. Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotuksessa huomioidaan ulkomaantulo myös niissä tilanteissa, kun verosopimus edellyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamista vapautusmenetelmällä (vuoden 2013 alusta lukien Egypti, Espanja, Ranska ja Portugali).

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

**– kiinteä vai irtain**

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

**– tulon määrä vahvistetaan kuten kotimaissa tilanteessa**

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

**Ulkomailla maksettu kiinteistövero**

Ulkomaista kiinteistövero ei yleensä voida hyvittää Suomessa, koska Suomen tekemät verosopimukset eivät tavallisesti koske tätä veroa. Jos ulkomaisesta kiinteistöstä saatuun vuokratuloon sovelletaan Suomessa hyvitysmenetelmää, ulkomainen kiinteistövero saa-

daan kuitenkin vähentää tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n perusteella. Saksan kiinteistövero (Grundsteuer) hyvitetään Suomessa, koska verosopimus poikkeuksellisesti koskee myös tätä veroa. Suomen kiinteistöveroa ei määrätä ulkomaisesta omaisuudesta.

KHO pyysi kesäkuussa 2011 Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, voiko EU-säännös pääomien vapaasta liikkuvuudesta estää kansallisen säännösten, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoista (KHO:2011:57).

Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-322/11 mukaan EU-säännökset eivät olleet esteenä kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verosäännöstölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota ensin mainitussa jäsenvaltiossa verotettavista irtaimesta omaisuudesta saatavista luovutusvoitoista, vaikka tämä olisi ollut tietyin edellytyksin mahdollista, mikäli kiinteistö olisi sijainnut ensin mainitussa jäsenvaltiossa. Ratkaisun perusteella KHO hylkäsi verovelvollisen valituksen ja katsoi, että Suomessa yleisesti verovelvollinen ei saanut vähentää Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoistaan Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota, kun kiinteistön myyntivoitto olisi asianomaisen verosopimuksen perusteella ollut vapaa Suomen verosta (KHO:2013:195).

KHO on aiemmin antanut päätöksen (KHO 2002:80), ettei verovelvollinen voinut vähentää verotuksessaan Suomessa Espanjassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutunutta myyntitappiota täällä saamistaan luovutusvoitoista tai muistakaan pääomatuloistaan. Asiassa oli sovellettava Suomen ja Espanjan välistä verosopimusta, jossa sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi samanlaista progressioehtoista vapautusmenetelmää kuin Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa.

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

**Metsätulo**

## **Eräiden erityisryhmien ulkomaantulot**

Euroopan jälleenrakennus- ja kehityspankin (European Bank for Reconstruction and Development eli EBRD) johtokunnan jäsenille, virkamiehille ja toimihenkilöille maksettuihin palkkoihin ja palkkioihin sovelletaan pankin hyväksi tulevaa sisäistä veroa. Lähtömaassa palkkiot

**EBRD**

ovat vapaat valtion tuloverosta (SopS 28/1991), mutta ei muista aomaaan veroista. MenetelmäL:sta johtuu, että yleisesti verovelvollisella tulo voidaan vuodesta 1996 alkaen ottaa Suomen valtionverotuksessa huomioon 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 asemamaassa erityinen veronluonteinen maksu. Henkilön kotivaltiossa palkka saadaan sopimuksen mukaan ottaa huomioon verotettaessa henkilön muuta tuloa. Sihteeristössä työskentelevä saa vähentää ennen em. maksun määräämistä sellaiset korot, joita hän ei ole vähentänyt kotivaltion verotuksessa. Sihteeristö lähettää vuosittain kuhunkin Pohjoismaahan selvityksen asemamaassa vähennetyistä koroista.

#### **Europarla- mentaarikot eli MEPit**

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

#### **Euroopan unionin henki- löstö**

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

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

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

## 4.4. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

### Menetelmälaki

Jos Suomessa yleisesti verovelvollinen on myös verosopimuksen mukaan Suomessa asuva 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 poistamisesta noudatettavasta menettelystä tarkemmin säädetty kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (Menetelmälaki, 1552/95).

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

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

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

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

### Hyvitysmenetelmä

Menetelmää, jolla kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä

**Sekä sopimustilanteissa että sopimussetoimissa**

**Kaksi menetelmää**

**Vapautusverosopimuksissa**

**Pohjoismaisessa sopimuksessa palkkaan vapautusmenetelmä**



vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta, kutsutaan hyvitysmenetelmäksi.

Vuodesta 2010 alkaen hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin ja tulolajeittain (4 §). Hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa suhteutuksessa otetaan huomioon myös korot. Ennen vuotta 2010 hyvityksen enimmäismäärä laskettiin maakohtaisesti, tulolähteittäin ja tulolajeittain. Menetelmälakia muutettiin (1360/2009) vuodesta 2010 alkaen siten, että maakohtaisuusrajoitusta ei enää ole ja lisäksi käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.

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

### **Sopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain valtioveroa**

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.

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 verosopimusetuun oikeutettu. Verovelvollinen saa tavallisesti tällaisen virheen helposti oikaistua tulon lähdevaltiossa pyytämällä esim. tulon maksajalta asianomaisessa maassa käytettävän lomakkeen ja ohjeet.

### **Vero tulonhankkimiskuluna**

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

## Sama verosubjekti

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

## Enimmäishyvitys

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

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

## Enimmäishyvityksen laskukaava

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

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

Seuraavaksi lasketaan hyvityksen enimmäismäärä:

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

## Esimerkki 1 hyvityksen menetelmästä

	AT	POT
<b>Henkilökohtainen tulo</b>	120 000	60 000
<b>Elinkeinotoiminnan tulo</b>		
– 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
<b>Verot 100 000</b>	70 000	31 200

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

veron osuus AT-verosta	$\frac{70\,000 \times 80\,000}{200\,000}$	= 28 000
veron osuus POT-verosta	$\frac{31\,200 \times 40\,000}{100\,000}$	= 12 480

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

Ulkomaan ansiotuloa vastaava osuus	$\frac{28\,000 \times 20\,000}{80\,000}$	= 7 000
Ulkomaan pääomatuloa vastaava osuus	$\frac{12\,480 \times 10\,000}{40\,000}$	= 3 120

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

## Esimerkki 2 hyvitysmenetelmästä

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

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

## Ulkomaisen veron hyvittäminen kiinteän toimipaikan ollessa tappiollinen

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

Tappiollisessa tilanteessa tulosta ei suoriteta veroa kiinteän toimipaikan sijaintivaltioon. Siten enimmäishyvitystä laskettaessa verotettavien ulkomaan tulojen yhteistulokseen ei lasketa ulkomaille mahdollisesti syntyviä kiinteän toimipaikan tappioita. Ulkomaan tulojen yhteis-

tuloksella tarkoitetaan määrää, joka saadaan, kun ulkomaan tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Suomalaisen yhtiön kiinteälle toimipaikalle valtiossa A muodostuu verotettavaa tuloa 100 000, josta yhtiö suorittaa veroa valtiolle A 25 000. Yhtiön kiinteä toimipaikka valtiossa B tekee tappiota 70 000. Kiinteän toimipaikan tulot kuuluvat suomalaisen yhtiön verotettavaan elinkeinotuloon, josta suoritetaan Suomessa veroa 46 000. Ulkomaille suoritettu vero hyvitetään Suomessa sekä A:n että B:n valtion osalta hyvitysmenetelmällä. Suomalaisen yhtiön elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettava tulo (Tulolähteen verotettava tulo = TVL 30.4 §, tulolähteen verotettava tulo (josta on vähennetty aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut tappiot)) on yhteensä 230 000, joka muodostuu seuraavasti:

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

Suomeen suoritettava veron määrä elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettavasta tulosta on 46 000 ennen ulkomaisen veron hyvitystä (Tulolähteen verotettavasta tulosta suoritettava vero = Suomeen suoritettava vero (joka yhteisöllä oli 24,5 edellä mainitusta tulolähteen verotettavasta tulosta vielä verovuonna 2013, verovuodesta 2014 alkaen 20 %)). Ulkomaisen veron enimmäishyvitystä laskettaessa valtion B tappio sisältyy elinkeinotoiminnan tulolähteen verotettavaan tuloon, mutta sitä ei oteta huomioon ulkomaan tulojen yhteistuloksessa. Siten enimmäismäärä lasketaan seuraavasti:

$$\frac{46\,000 \text{ (EVL-tulolähteen vero)} \times 100\,000}{230\,000 \text{ (EVL- tulolähteen verotettava tulo)}} \text{ (verotettavien ulkomaan tulojen yhteistulos)} = 20\,000$$

Koska valtioon A suoritettu vero on yli enimmäishyvityksen määrän, voidaan ulkomaille suoritettua veroa hyvittää 20 000 euroa ja 5000 euroa jää hyvittämättä.

MenetelmäL 2 §:n mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Ulkomainen vero katsotaan suoritetuksi, kun ulkomainen lopullinen vero on maksettu tai ulkomaisen lopullisen veron ollessa maksamatta sitä vastaava ennakkovero on maksettu (22.12.2009/1360). Ennen vuotta 2010 vain ulkomaille maksettu lopullinen vero voitiin vähentää Suomen verosta. Veronhyvitystä tulisi vaatia kirjallisesti ennen verotuksen päättymistä. Jos verovelvol-

**Esimerkki veron hyvittämisestä kiinteän toimipaikan ollessa tappiollinen**

**Hyvitysvaatus menestyy verotuksen päätyttyäkin**

linen esittää hyvitysvaatumuksen vasta myöhemmin, ulkomaille maksettu vero hyvitetään oikaisumenettelyllä. Vaatimuksessa on oltava selvitys vieraan valtion veron määrästä ja maksuperusteesta sekä siitä, että vieraan valtion vero on suoritettu sekä muut hyvityksen antamista varten tarpeelliset seikat. Selvitykseksi toisen valtion verosta hyväksytään esim. verolippu tai tulon maksajalta saatu todistus ennakonpidätyksestä (esim. osingon ja koron vero tai Saksassa palkan ns. Lohnsteuer). Tarvittaessa verovelvollisen on annettava vieraskielisestä asiakirjasta luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

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

Jos ulkomainen vero muuttuu esim. muutoksenhaun johdosta tai ennakonpidätys ei vastaa maksuunpantavaa lopullisen veron määrää, verovelvollisen on MenetelmäL 9 §:n mukaan ilmoitettava muutoksista Verohallinnolle 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 verovuodesta 2010 alkaen seuraavalta viideltä verovuodelta samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Ennen verovuotta 2010 käyttämättömät hyvitykset voitiin hyvittää ainoastaan seuraavana verovuotena.

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

### Esimerkki 1

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

### Esimerkki 2 käyttämättömistä hyvityksistä

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

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

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 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 voimassaoloaika 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, yhtymien ja kuolinpesien verotuksessa sellainen ansiotulo, joka verosopimuksesta johtuen on Suomessa vapautettu verosta, luetaan mukaan verovelvollisen veronalaiseen tuloon. Koska ulkomailta saatu tulo otetaan mukaan veronalaiseen tuloon, ovat ulkomaisiin tuloihin kohdistuvat menot ja korot vähennyskelpoisia. MenetelmäL 6 §:ssä kuitenkin todetaan, että vapautusmenetelmää sovellettaessa korkoja ja tulonhankkimismenoja ei saa vähentää siltä osin, kun 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 §:ssä todetaan, että vapautusmenetelmällä huomioon otettavaa ulkomaantuloa ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon. Vapautusmenetelmällä on vaikutusta vain progressiivisessa verotuksessa. Kun yhteisöjen verotus on suhteellista eikä progressioehtoisen

**– yhteisön  
verotus**

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 verovapaa- seen ulkomaiseen osinkotuloon kohdistuvat yhteisön korot.

## – pääomatulo

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

Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotus on ollut progressiivista. Suomessa määrättävään pääomatulojen veroprosenttiin vaikuttaa kokonaistulojen määrä, jossa huomioidaan myös ulkomailta saatu pääomatulo. Vuodesta 2012 alkaen pääomatulojen verotuksessa huomioidaan ulkomaantulo myös vapautusmenetelmän mukaisissa tilanteissa.

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

## 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
<b>Henkilökohtainen tulolähde</b>			korot 20 000
Tulot Suomesta	32 000		
– tulohankkimismenot	2 000	30 000	
Tulot ulkomailta	55 000		
– tulohankkimismenot	5 000	50 000	
Puhdas tulo/alijäämä/ajh		80 000	20 000 → 5 600
Vero		25 000	
– alijäämähyvyitys		5 600	
Vero		19 400	

## Esimerkki vapautusmenetelmästä

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 vapautusmenetelmällä 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 EU-lainsäädännön periaatteiden vastaista eikä esim. tuomion C-385–00 de Groot vastaista. Myös komissio on lehdistötiedotteessaan 15.7.2005 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 Verohallinnon 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 eikä yleisradioveroon.

## 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 vuoden yleisesti verovelvollinen. Vähennyksiä koskevilla rajoituksilla oli vielä vuonna 2005 merkitystä myös tilanteissa, joissa Suomesta lähtevästä tulee rajoitetusti verovelvollinen kesken vuotta.

### Maahanmuuttajan 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 kestämään 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 tai vuodesta 2014 alkaen voidaan vaihtoehtoisesti myöntää rajoitetusti verovelvollisen verokortti verovelvollisen vaatimuksesta, jolloin verotus toimitetaan kuten Suomessa asuvilla, kokonaistulojen suuruuden perusteella verotusmenettelyssä. Yleisesti verovelvollisen verokortti annetaan vasta, kun kuuden kuukauden ylittyminen varmistuu. Peritty lähdevero tai ennakonpidätys luetaan verokorttia annettaessa ennakonpidätykseksi.

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 Kelan todistuksella osoittaa, että hän ei kuulu Suomen asumis- tai työskentelyperusteiseen sosiaaliturvaan. Maksuja on tarkemmin selvitetty luvussa 7.

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.

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 väestökisteriin ilmoituksen Suomesta muutosta), hän edellä kerrotulla tavalla yleensä säilyy Suomessa yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta. Yleensä hän on verotuksellisesti asuva myös

## **Verokortti vai lähdeverokortti**

## **Vakuutetun sh-maksu ja pr-maksu**

## **Maastamuuttajat – vähennysten rajoitukset poistettu**

## **Maastamuuttaja ja kaksois-asuminen**

siinä ulkomaisessa valtiossa, jonne hän on muuttanut. Muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan Suomen kansalainen on usein ns. kaksoisasuja. Kaksoisasujan kohdalla tulee aina ottaa kantaa siihen, kummassako valtiossa hän asuu verosopimusta sovellettaessa. Verosopimusta sovellettaessa henkilö voi asua vain yhdessä valtiossa. Jos on niin, että kaksoisasujan on verosopimuksenkin tarkoittamassa mielessä katsottava asuvan Suomessa, silloin Suomen verotus toimitetaan tavanomaisella tavalla. Suomi verottaa maailmanlaajuisen 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 2011 ja tehnyt asianmukaiset muuttoilmoitukset. Vuonna 2012 A saa Suomesta korkotuloa. Oletetaan, että A on vuonna 2012 vielä Suomessa yleisesti verovelvollinen. Korkotulon lähdeverolain mukaan vero korosta olisi 30 %. Verosopimuksen mukaan A kuitenkin asuu Ruotsissa. Ja Pohjoismaiden verosopimus sanoo, että korosta verotetaan yksinomaan asuinvaltiossa -siis Ruotsissa. Jos korosta verotettaisiin Suomessa, se olisi vastoin verosopimuksen määräyksiä. Tarvittaessa A voi saada suomalaisesta verotuksesta 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 artiklan 2 kohdassa on säännökset kaksoisasu- mistilanteen ratkaisemiseksi nk. tie breaker – sääntö. 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 elin角度nsä keskus (kiinteimmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet). Verotuskäytännössä on henkilökohtaisten siteiden merkitystä korostettu. Jos henkilö asuu perheineen pääasiallisesti toisessa valtiossa olevassa asunnossa, voidaan elin角度jen keskuksen katsoa olevan toisessa sopimusvaltiossa siitä huolimatta, että Suomessa olisi merkittäviä taloudellisia siteitä. Jos verovelvollisella ei ole pysyvää asuntoa kummassakaan sopimusvaltiossa tai ei pystytä ratkaisemaan kummissa valtiossa elin角度jen keskus on, ratkaistaan verosopimuksen tarkoittama asuinvaltio sen perusteella, missä henkilö pysyvästi (tavanomaisesti) oleskelee. Verotuskäytännössä on rat-

kaisevana pidetty sitä, kummassa valtiossa oleskelua on enemmän. Harvinaista on, että verosopimuksen tarkoittama asuinpaikka ratkais-taisiin kansalaisuuden perusteella.

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 verovelvol-linen. 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 asun-toa ei olisi annettu vuokralle, B asuisi verosopimuksen mukaan Ruot-sissa, koska hänen elinetsijensä keskus (perhe) on Ruotsissa.

### **Esimerkki 2**

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, vero-tuksessa voidaan katsoa että C:n varsinainen asunto ja koti on Suo-messa. Joka tapauksessa hänellä mainituissa olosuhteissa on olen-naiset siteet Suomeen. Hän on siten yleisesti verovelvollinen Suo-messa - ja myös Tanskassa. Eli hän on kaksoisasuja. Kun verosopi-musta 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 asumistodis-tuksen ja
- 3) Suomessa verotoimisto voi hyväksyä näkemyksen, että elinetsujen 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 "asuinvaltio"**

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. Verosopi-muksessa voidaan esim. sanoa, että Suomi saa verottaa osakehuo-neiston vuokratulon tai ottaa osingosta veroa enintään 15 %. Jos verosopimus sallii, että Suomi saa jotain nimenomaista tuloa tai varal-

### **– verotus tällöin**

lisuutta verottaa, silloin verotus tämän tulon ja tämän varallisuuden osalta tapahtuu samalla tavalla kuin muillakin yleisesti verovelvollisilla.

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

Eräissä Suomen tekemissä verosopimuksissa on (yleensä 23 artiklassa) sovittu, että Suomi saa sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa vielä yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidät verosopimusta sovellettaessa katsottaisiinkin toisessa sopimusvaltiossa asuviksi. Tämä määräys mahdollistaa esim. suomalaisten luovutusvoittojen verottamisen Suomessa. Määräyksen ei kuitenkaan katsota antavan Suomelle laajennettua verotusoikeutta siten, että esim. osingosta tai rojaltista saataisiin ottaa suurempi veroprosentti kuin mitä osinko- ja rojaltiartiklassa nimenomaisesti sanotaan. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita rakaisu KHO 2005/761. Suomessa vielä yleisesti verovelvollinen Suomen kansalainen asui verosopimuksen mukaan Sveitsissä. Hän sai luovutusvoiton suomalaisten osakkeiden myynnistä. Sveitsin sopimuksen 23.1 artiklassa olevan poikkeusmääräyksen johdosta Suomi sai verottaa luovutusvoiton, mutta mahdollinen Sveitsin vero oli hyvitetävä. HUOM: Sveitsin sopimuksesta ympätty 3-vuoden sääntö on poistettu vuoden 2006 sopimusmuutoksella (Sops 91/2006). Verosopimukset, joissa on vastaava määräys eli ”ympätty 3-v-sääntö”, luetellaan jäljempänä olevassa liitteessä ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”.

## OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

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

**KHO 1961/3079**  
**(julkaisematon)**

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-B-II-547**

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

**KHO:1978-B-II-514**

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-B-II-556**

Verovelvollinen oli suomalaisen työnantajansa kanssa tekemänsä komennus-sopimuksen perusteella asunut ja työskennellyt Iranissa 7.9.1978 lähtien, ja työskentely oli sopimuksen mukaan tarkoitettu kestäämään yli vuoden. Iranin poliittisen ja taloudellisen tilanteen vuoksi työnantaja kuitenkin joutui keskeyttämään toimintansa siellä ja verovelvollinen palaamaan Suomeen, mikä tapahtui 15.1.1979. Kun verovelvollisen mainittu ulkomailla oleskelun keskeytyminen oli johtunut hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomista pakottavista syistä, verovelvollisen Iranissa tehdystä työstä saamaa palkkaa pidettiin ns. yhden vuoden säännön nojalla hänen verosta vapaana tulonaan. Ennakkotieto. Verovuodet 1978 ja 1979.

**KHO:1979-B-II-566**

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 kestävä vähintään vuoden. TVL 22.1 § 6 kohdan säännöstä voitiin soveltaa kriisitilanteen aiheuttaman keskeytyksen jälkeen välittömästi Irakiin työskentelemään palaaviin henkilöihin, vaikka heidän tosiasiallinen työstä johtuva oleskelunsa Irakissa ennen kriisiä ja kriisin

**KHO 1981/2119**  
**(julkaisematon)**

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-B-II-599**

Suomalainen yhtiö suoritti sähköasennustöitä Leningradissa. Yhtiön mainittuja töitä tekevät suomalaiset työntekijät, joiden työaika oli Suomen työaikalainsäädännön ja työehtosopimusten mukainen, viettivät 12–13 viikon vuosittaisesta vapaajastaan 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-B-II-542**

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-B-II-544**

Irakissa työskennellyt verovelvollinen oli joutunut työtaturman 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 vakainainen 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-B-II-505**

A oli tehnyt työsopimuksen ajaksi 1.9.1980–30.6.1983 Vietnamissa tehtävää työtä varten. A oli työskennellyt siellä 24.9.1980 lähtien äkilliseen sairastumiseensa saakka 29.11.1980. Sairastumisensa johdosta A oli palannut 10.12.1980 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-B-II-506**

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-B-II-551**

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-B-II-566**

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 sairaalahoitoa ja jotka käynnit Suomessa kestivät kerrallaan noin yhden tunnin ajan, ei

**KHO:1986-B-II-554**



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-B-599**

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 työ sopimuksen caymansaarelaisen Z Ltd:n kanssa ja alus oli poistettu Suomen aluerekisteristä, KHO katsoi, että Caymansaarille rekisteröityä alusta ei VL 56 §:n nojalla voida 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  
(julkaisematon)**

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-B-565**

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 työskenneltyä Moskovassa 21/2 kuukautta asennustyömaa jouduttiin keskeyttämään koska pääurakoitsijan ja neuvostoliittolaisen tilaajan välisten erimielisyyksien johdosta aliurakoitsija E Oy:n ja pääurakoitsijan sopimia töitä ei voida 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.

**KHO:1988-B-539**

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.

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-B-557**

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-B-558**

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-B-526**

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-B-517**

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 veropaata pääomaa. Verovuodet 1981–1984.

**KHO:1990-B-528**

Tie- ja vesirakennushallituksen palveluksessa olevan toimistosihteerin saama

**KHO 1990/3375**

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

**KHO:1990-B-535**

Yleisesti verovelvollinen A oli saanut Saksan liittotasavallasta perhe-eläkettä, joka perustui lakisääteiseen sosiaaliturvaan. Verosopimuksen 18 artiklan 2 kappaaleen mukaan eläke oli vapaa Suomen verosta. Sopimuksessa ei ollut mainintaa siitä, miten tällainen eläke otetaan huomioon Suomessa toimitettavassa verotuksessa. 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 irtisanomisajakseen sovittiin 13 kk ja hänen työskentelyvaltiokseen sovittiin Irlanti. X Oy irtisanoi vientikaupan vaikeuksiin liittyen 3.1.1991 A:n työsuhteen päättyväksi 31.3.1991. A sopi X Oy:n kanssa, että hänelle maksetaan palkkaa vuoden 1991 loppuun, miltä ajalta hänen ulkomaantyöhön perustuva irtisanomisajan palkkansa oli 256284 markkaa. Irtisanomisajan palkan katsottiin perustuvan A:n ulkomailla tekemään työhön. Irtisanomisajan palkka oli A:n TVL 54 §:n mukaisesta ulkomaantyöskentelystä saamaa verovapaata palkkaa. Verovuosi 1991.

**KHO 1991/2792**

Verovelvollinen oli saanut verovuonna eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruotsista 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 veronalaiseksi tuloksi luettiin verotuslaskelmalla Suomesta ja Ruotsista saadut eläkkeet ja hänelle myönnettiin eläketulovähennys edellä mainitun yhteenlasketun tulon perusteella, jolloin Ruotsista saatu eläketulo pienensi eläketulovähennystä. Hänelle jätettiin maksuunpanematta näin määräytynyt vero Ruotsista saadun eläketulon ja yhteenlasketun eläketulon suhdetta vastaavalta osalta. Verotuksen katsottiin tulleen toimitetuksi verosopimuksen mukaisesti. Verovuosi 1986.

**KHO:1991-B-521**

Suomalainen rakennusmies oli ollut suomalaisen X Oy:n palveluksessa Neuvostoliitossa 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 urakkasopimuksen mukaisia maksuja, X oy oli ollut pakotettu keskeyttämään työt kohteessa toistaiseksi. Maksuongelmat olivat alkaneet, kun Suomen ja Neuvostoliiton välisessä 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 Neuvostoliitossa 20 vuotta, minä aikana se ei ollut joutunut keskeyttämään töitä tai purkamaan urakkasopimusta maksuhäiriöiden vuoksi, vaan tilanne oli tullut urakoitsijalle yllätyksenä. Urakkasuorituksen keskeyttämisen vuoksi X Oy oli lomauttanut verovelvollisen 17.4.1991 alkaen. Urakkasopimuksen mukaista suoritusta oli tarkoitus jatkaa, mikäli tilaaja suoritti erääntyneet maksut sekä maksujen asianmukaisesta suorittamisesta tulevaisuudessa saatiin riittävä varmuus. Mikäli urakkasuoritusta 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 keston 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-B-527**

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-B-529**

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-B-518**

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 merkitsemisensä 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 jaksotettu niin, että hän oli vuorotellen 10 viikkoa työssä ja lomalla. Veroilmoituksen mukaan hänen vaimonsa asui Thaimaassa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että hänen oleskelunsa ulkomailla muusta syystä kuin työnteosta johtuen ei ollut rinnastettavissa Suomessa 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 luovutuskiellosta. 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:1998:56**

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 muuttohetken 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 saamia optiotodistuksia Yhdysvalloissa, käytöstä syntyvä etu ei ole A:n veronalaista tuloa Suomessa. Jos A palaa asumaan ja työskentelemään Suomeen, vuonna 1997 saatujen optiotodistusten käytöstä syntyvä etu siltä osin kuin se kertyy A:n Suomeen palaamisen ja optiotodistusten käyttämisen väliseltä ajalta on A:n veronalaista tuloa Suomessa. Muulta osin etua ei veroteta Suomessa. A:n vuonna 1995 Suomessa ja vuonna 1997 Yhdysvalloissa saamien optiotodistusten käyttämisestä saadun tulon veronalainen osuus Suomessa määräytyy ajankulumisen perusteella siten, että optioiden arvonnousu jaetaan optiotodistusten saan-

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 Isonsa-Britanniassa arvioitiin kestävän 1–2 vuotta. A oli ulkomaantyöskentelynsä ajan tuloverolain 9 ja 11 §:n mukaan Suomessa asuva ja yleisesti verovelvollinen. A vietti ulkomaantyöskentelynsä aikana toistuvasti lomapäiviä Ruotsissa tai Tanskassa tavaten siellä tyttöystävänsä. 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:2001:22**

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 päätyttyä määrä, joka koostui työnantajan vuosina 1991–1994 tekemistä sijoituksista ylläpitämäänsä Profit Sharing Retirement Plan (jatkossa PSRP) -nimiseen eläkejärjestelyyn ja sijoitusten tuotosta vähennettynä tuotosta Yhdysvalloissa perityllä 30 %:n verolla ja pankin kuluilla. Verotuksessa verovuodelta 1994 määrä katsottiin A:n verotettavaksi muuksi ansiotuloksi. Ulkomaan-

**KHO 2001/1133**



työtuloa koskevan tuloverolain 77 §:n mukaan ulkomailla suoritetusta työstä saatu palkka ei lainkohdassa mainituin edellytyksin ole veronalaista tuloa. A:n PSRP:stä nostamia varoja ei ole pidettävä mainitussa lainkohdassa tarkoitettuna 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:2002:71**

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

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 syntyneitä luovutusvoittoja laskettaessa lukea edun määrän luovutushinnasta vähennettävään hankintamenuun. 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. 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:2003:27**

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 olosuhteissa yhtiön maksamaa muuttokustannusten korvausta ei pidetty A:n veronalaisena ansiotulona. Lasten koulutuksesta aiheutuvat menot ovat luonteeltaan elantomenoja.

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

**KHO 2006/3499**

Vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomion C-50/05 asiassa, jossa Suomessa asuva henkilö sai eläkettä Suomesta ja Ruotsista. Tuomiosta todettiin, että asuinvaltiolla on oikeus sisällyttää sairausvakuutusmaksujen määräämisperusteeseen myös toisen jäsenvaltion laitoksien maksamat eläkkeet, sikäli kuin maksut eivät ylitä asuinvaltiosta saatujen eläkkeiden määrää. Lisäksi tuomiosta 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 työskentyaikana 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**

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

**KHO 2008:31**

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  
(julkaisematon)**

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

**KHO:2011:45**

A, joka oli Suomessa yleisesti verovelvollinen ja jolle oli verovuodelta 2003 vahvistettu Suomessa 471 965 euron luovutustappio, oli vuonna 2004 saanut Amerikan yhdysvalloissa kiinteän omaisuuden luovutuksesta voittoa 715 137 euroa. A oli suorittanut tästä voitosta veroa Amerikan yhdysvaltoihin 217 184 euroa. Vuodelta 2003 vahvistettu luovutustappio vähennettiin Amerikan yhdysvalloista kertyneestä luovutusvoitosta ja näin saatu luovutusvoittojen määrä 243 171 euroa otettiin huomioon laskettaessa veronhyvitystä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 §:n 2 momentissa tarkoitettujen suhdelukujen avulla. Ulkomaista veroa hyvitetiin vain tästä tulosta menevän veron määrä 67 247 euroa. Vaikka verovelvollisella oli verotettavaa pääomatuloa luovutustappion vähentämisen jälkeen 2 942 267 euroa, hyvitystä ei myönnetty sille osalle pääomatulon veroa, joka vastasi luovutusvoiton osuutta koko pääomatulosta. Hyvityksen määrään ei myöskään vaikuttanut se, että verovelvolliselle oli syntynyt myöhempänä vuonna luovutusvoittoa, josta verovuoden 2003 luovutus-

tappio olisi voitu vähentää, jos sitä ei olisi vähennetty vuonna 2004. Verovuosi 2004.

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

**KHO:2011:57**

Korkein hallinto-oikeus tutki asian (KHO:2011:57), saatuaan Euroopan unionin tuomioistuimelta ratkaisun (C-322/11) asiassa. Suomessa yleisesti verovelvollinen ei saanut vähentää Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoistaan Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota, kun kiinteistön myyntivoitto olisi asianomaisen verosopimuksen perusteella ollut vapaa Suomen verosta. Verovuosi 2004.

**KHO:2013:195**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **EPÄTAVALLISIA VEROSOPIMUSMÄÄRÄYKSIÄ 2013 ja 2014**

### **VEROSOPIMUS EI KOSKE KIRKOLLISVEROA:**

Arabiemiraatit, Egypti, Filippiinit ja Malesia

### **VEROSOPIMUS EI KOSKE KUNNALLISVEROA:**

Filippiinit

### **VAPAUTUSMENETELMÄ PÄÄMENETELMÄNÄ:**

Egypti, Espanja, 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, Uruguay, Uusi Seelanti, Vietnam ja Viro

### **VEROSOPIMUKSEEN YMPÄTTY 3-VUODEN-SÄÄNTÖ**

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

### **SUOMI HYVITTÄÄ ULKOMAISTA VEROA, JOTA TOSIASIASSA EI OLE MAKSETTU:**

Bulgaria 20.1d, Espanja 23.3, Filippiinit 22. 3, Intia 24.2 (v.2010 viimeinen vuosi), Irlanti 24.1c, Italia 23.4 Kiina 23. 1 d, e ja f (v.2010 viimeinen vuosi), Korea 22.3, Malesia 21.4, Marokko 23.3 (voimassa vuoteen 2017 saakka 29.4 artikla SopS 18/2013), 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 ja Portugali



## ULKOMAISEN ELÄKKEEN VEROTUS 2013 ja 2014

Katso sh-maksun määräytyminen eri taulukosta.

V = vapautusmenetelmä

H = hyvitysmenetelmä

Y = yksinomainen verotusoikeus Suomella

valtio, josta eläke maksetaan	valtion/julk.yht palveluksessa ansaittu eläke	yksityissekt.työeläke, elinkorko ja julkisyht.liiket.ansaittu eläke	sosiaaliturvalain-lainsäädäntöön perustuva eläke
Alankomaat ja Sambia	V 2)	H	V
Australia	H 1)	Y	H 1)
Arabiemiraatit, Argentiina, Azerbaidzhan, Barbados, Indonesia, Kazakstan, 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, Tadžikistan (1.1.2014 alkaen), Thaimaa 7), Tsekki, Ukraina, Uruguay (1.1.2014 alkaen) ja Vietnam	V 2)	Y 13)	H
Bulgaria	Y	Y	V
Egypti ja Ranska	V 4)	Y	Y
Espanja, Italia 7), Sveitsi ja Tansania	V 2)	Y	Y
Kiina, Marokko ja Puola	V 2)	Y	H
Filippiinit 5), Itävalta, Kiina, Korea, Kreikka, Kypros (1.1.2014 alkaen), Unkari, USA ja Uusi Seelanti,	V 2)	Y 5)13)	V
Intia, Iso-Britannia, Malta ja Romania	V 2)	V	V
Japani ja Portugali	H 11)	Y	Y
Kanada	H	H	H
Latvia, Liettua ja Viro	V 2)	H 6)	V
Luxemburg, Malesia ja Sri Lanka	V	Y	V
Pohjoismaat 9), Venäjä ja Etelä-Afrikka	V	V	V
Saksa	V	Y	--10)
Turkki	V 2)	Y 8)	V 2)

1) kuitenkin Y, jos saaja ei ole Australian kansalainen

2) kuitenkin Y, jos saaja on Suomen kansalainen

3) Barbadoselta saatua eläkkeeseen vapautusmenetelmä kansalaisuudesta riippumatta

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

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

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

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

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

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

10) ei progressiovaikutusta (KHO 1990/3923)

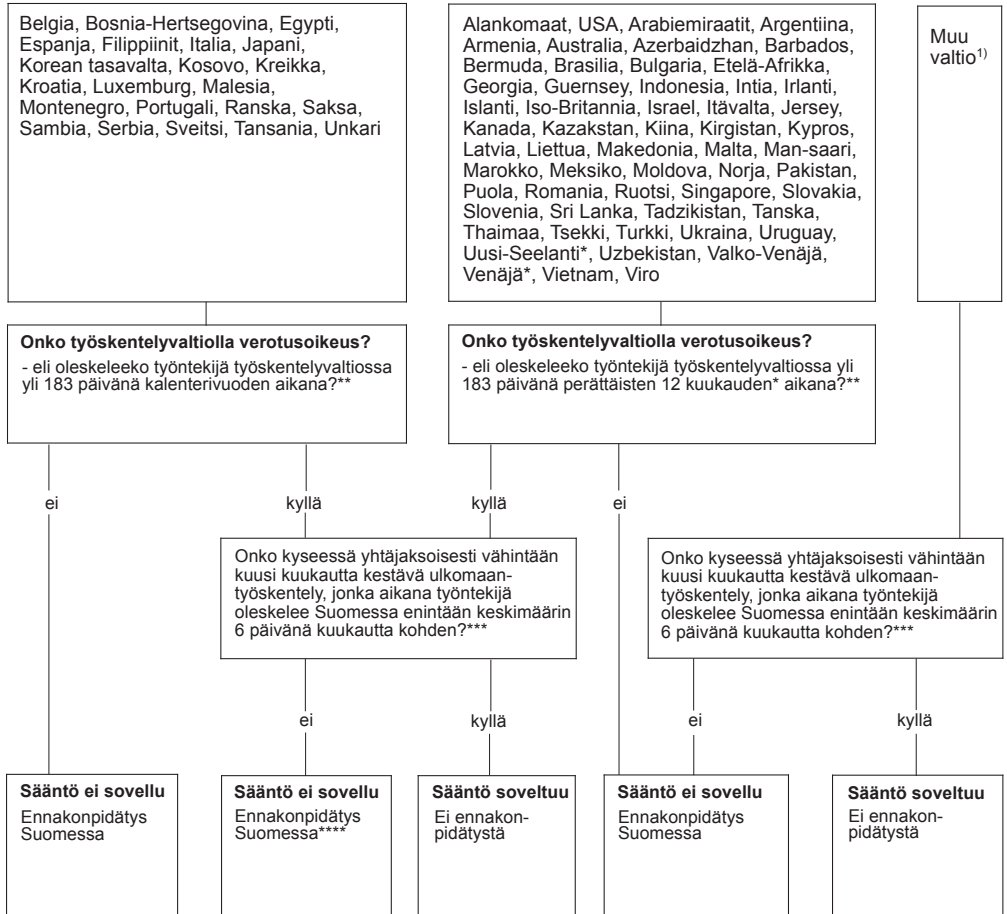
11) kuitenkin V, jos eläke saadaan Portugalista tai, jos Japanista eläkettä saava on Japanin kansalainen

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

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

**KUUDEN KUUKAUDEN SÄÄNNÖN SOVELTUMISTESTI KUN TYÖNANTAJA ON SUOMALAINEN YRITYS**  
Alkaen vuodesta 2014

Etsi alta työskentelyvaltio ja vastaa kysymyksiin.



\* Venäjällä ei ole rakennustyössä maksettuaan palkkaan verotusoikeutta työntekijän oleskeluajan perusteella. Venäjä saa verotusoikeuden vain, jos suomalaisella yrityksellä on Venäjällä kiinteä toimipaikka. 183 pv lasketaan Uudessa Seelannissa per 1.4-31.3.

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

\*\*\* Myös lähtö- ja tulopäivät ovat Suomessaolopäiviä. 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, Portugali, Ranska.

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

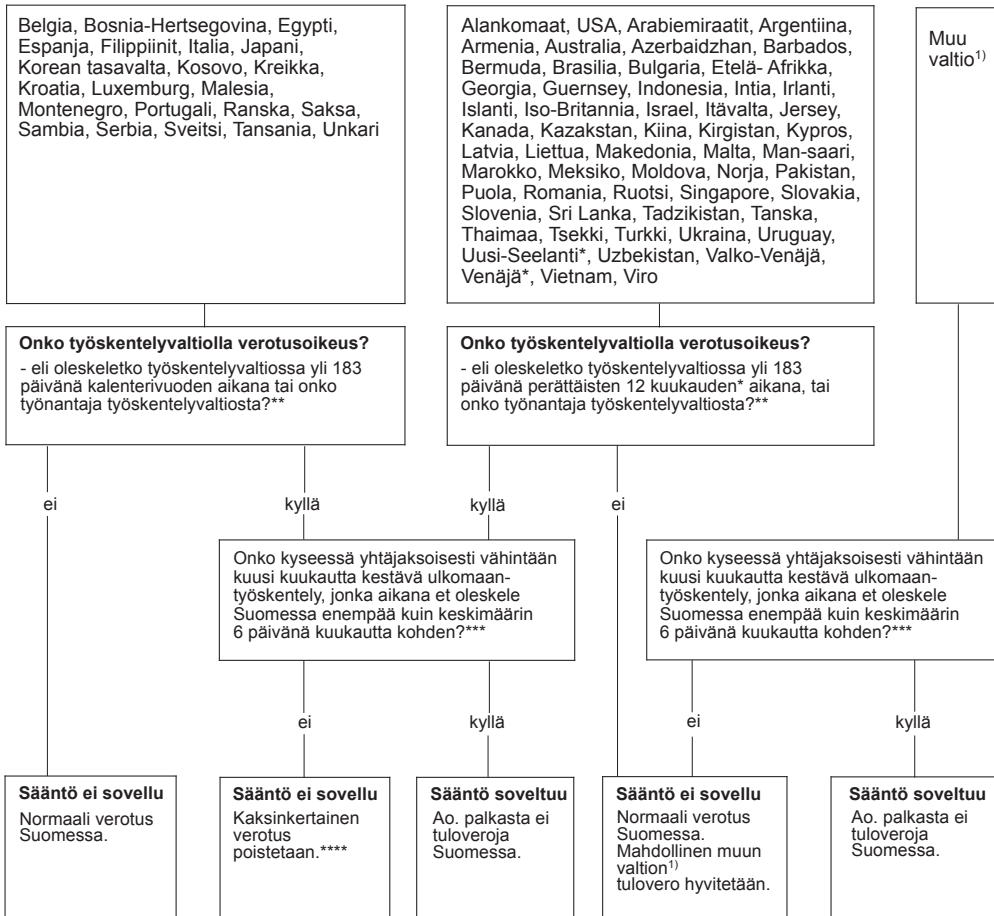
<sup>1)</sup> Muulla valtiolla tarkoitetaan valtiota, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

## KUUDEN KUUKAUDEN SÄÄNNÖN SOVELTUMISTESTI

Alkaen vuodesta 2014

Etsi alta työskentelyvaltio ja vastaa kysymyksiin.

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



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

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

\*\*\* Myös lähtö- ja tulopäivät ovat Suomessaolopäiviä. Kuuden kuukauden aika lasketaan lähtöpäivästä aina kuukausi eteenpäin.

\*\*\*\* Kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että ulkomainen vero vähennetään Suomessa samasta tulosta maksettavasta verosta (hyvitysmenetelmä). Jos kuitenkin työskentelyvaltiolla on verotusoikeus Espanjassa, Egyptissä, Portugalissa, Ranskassa tai pohjoismaissa ansaittuun palkkaan, Suomi yleensä soveltaa vapautusmenetelmää: Tuloa ei veroteta Suomessa, mutta se vaikuttaa korottavasti muun ansiotulon veroprosenttiin.

<sup>1)</sup> Muulla valtiolla tarkoitetaan valtiota, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

VEROH 6172 2.2015

## 5. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VEROTUS

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

Vuoden 2006 alusta rajoitetusti verovelvollisten verotukseen tuli useita muutoksia (856/2005). Rajoitetusti verovelvollisten eläkkeitä on verotettu vuodesta 2006 lähtien progressiivisesti samalla tavalla, kuin Suomessa asuvien eläkkeitä. Ennen vain opiskelijoille ja harjoittelijoille myönnetty lähdeverovähennys koskee eräin poikkeuksin muidenkin ryhmien saamaa sellaista tuloa, josta peritään 35 %:n lähdevero. Vuodesta 2014 alkaen (13.12.2013/887) rajoitetusti verovelvollinen on voinut vaatia, että hänen ansiotulonsa (osinkoja lukuun ottamatta) verotetaan progressiivisesti lähdeverotuksen sijaan, jos hän asuu ETA-alueeseen kuuluvassa valtiossa taikka valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai jos henkilö on tutkijadirektiivissä, tarkoitetun oleskeluluvan haltija (LähdeVL 13 § 1 momentti 6 kohta). Jotta rajoitetusti verovelvollisen tulo voidaan verottaa progressiivisesti, hänen on haettava verotoimistosta rajoitetusti verovelvollisen verokortti. Hakemuksella on ilmoitettava kaikki Suomesta saadut ansiotulot, asuinvaltiossa verotettavat ansiotulot (palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuva suoritus) sekä näihin tuloihin kohdistuvat vähennykset. Suomi verottaa vain Suomesta saadut tulot, mutta asuinvaltiosta saadut veronalaiset tulot korottavat Suomesta saatujen tulojen veroja (LähdeVL 14 §). Jos henkilö ei ole hakenut ennakkoperintää varten progressiivista verotusta vaan tulosta on peritty lähdevero, henkilö voi hakea progressiivista verotusta myös jälkikäteen palauttamalla veroilmoituksen. Veroilmoituksella on ilmoitettava Suomesta saatujen ansiotulojen lisäksi tiedot asuinvaltiosta samana vuonna verotettavista ansiotuloista sekä näihin tuloihin kohdistuvista vähennyksistä.

Vuoteen 2013 saakka ETA- alueella asuva rajoitetusti verovelvollinen on voinut vaatia jälkikäteen Suomessa progressiivista verotusta, jos hän on pystynyt osoittamaan, että hänen Suomesta saamansa puhdas ansiotulo on vähintään 75 % hänen ao. vuoden puhtaasta kokonaisansiotulostaan. Verotus toimitettiin yleisesti verovelvollisen tuloverotusta koskevien säännösten mukaan ja rajoitetusti verovelvolliselle myönnettiin samat vähennykset kuin vastaavissa olosuhteissa olevalle yleisesti verovelvolliselle. Tutkittaessa onko sääntö sovellet-

**Muutoksia vuosina 2006, 2010 ja 2014**

**75 %-sääntö**

tavissa, Suomesta saatuna tulona ei otettu huomioon tuloa, jonka verottamisen Suomessa kansainvälinen sopimus esti. Sääntöä sovelletaan edelleen verovuoteen 2013 ja sitä aikaisempiin vuosiin muutoksenhaikojen puitteissa.

## **Uusi 75 %-sääntö**

Vuoden 2014 alusta alkaen on voimassa uusi 75 % - sääntö (LähdeVL 14 § 5 momentti). Jos rajoitetusti verovelvollinen vaatii progressiivista verotusta, veroa määrätessä otetaan huomioon Suomesta saadut tulot ja asuinvaltiosta saadut veronalaiset tulot, jotka korottavat Suomesta saatujen tulojen veroja, mutta Suomi verottaa vain Suomesta saadut tulot. Uuden 75 % -säännön mukaan asuinvaltiosta saatuja veronalaisia tuloja ei oteta huomioon korottavasti määrätessä Suomesta saatujen tulojen veroja, jos Suomesta saatu puhdas ansiotulo (=luonnollisilla vähennyksillä vähennetty veronalainen tulo) on vähintään 75 % Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta. Uutta 75 % -sääntöä voi vaatia sovellettavaksi henkilö, joka asuu ETA-valtiossa tai on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija. Progressiosta luopuminen edellyttää, että rajoitetusti verovelvollinen esittää Verohallinnolle asuinvaltion viranomaisen antaman todistuksen tuloistaan.

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

Vuoden 2010 alussa tulivat voimaan uudet pitkäaikaissäätämispimuksen verotusta koskevat säännökset (1741/2009). Samassa yhteydessä tehtiin eräitä muutoksia lähdeverolakiin (1742/2009). Pitkäaikaissäätämispimuksen perustuvat suoritukset ja kaikki vapaaehtoiseen yksilölliseen eläkevakuutukseen perustuvat suoritukset säädettiin tässä yhteydessä verotusmenettelystä annetun lain mukaisen verotuksen piiriin.

## **5.1. Kaksi eri verotustapaa**

Rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (627/1978, lähdeVL) ja asetuksessa (1228/2005, lähdeveroasetus). LähdeVL 2.1 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen vero peritään joko lopullisena läh-

deverona tai määrätään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisessa järjestyksessä. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

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

- osingosta, mukaan lukien VML 29 §:ssä tarkoitettu ja saman lain 31 §:ssä tarkoitettu kansainvälinen peitelty voitonsiirto sekä TVL:n 33 a ja 33 b §:ssä ja EVL:n 6 a §:ssä tarkoitettu vapaan oman pääoman rahastosta saadusta osinkona pidettävästä varojenjaosta (30.12.2013/1240)

- henkilörahaston maksamasta rahasto-osuudesta,
- henkilörahaston jäsenilleen jakamasta ylijäämästä,
- korosta,
- rojaltista, ellei kyse ole elokuvarojaltista,
- palkasta,
- eläkettä lukuunottamatta muusta suorituksesta, josta on ennakkoperintälain mukaan toimitettava ennakonpidätys,
- taitelijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvaus palkkaa taikka kenelle se maksetaan.

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

Vero elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saadusta korvauksesta määrätään aina verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä (LähdeVL 13.1 § 4 k.).

Jos rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut elinkeinotoimintaa Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan kaikkea kiinteän toimipaikan tuottamaa tuloa verotusmenettelylain mukaisesti (LähdeVL 13.5 §). Tällöin verotusmenettelylain mukaisesti verotetaan myös niitä tuloja, joista muutoin perittäisiin lähdevero. Jos verovelvollinen saa Suomesta myös sellaista tuloa, joka ei liity kiinteään toimipaikkaan, verotetaan sitä kyseistä tuloa koskevien lähdeverolain säännösten mukaisesti. Kiinteän toimipaikan tuottama tulo jaetaan ansio- ja pääomatuloon verotusmenettelylain mukaisesti.

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

Rajoitetusti verovelvolliselta voidaan yleensä periä vakuutetun sairausvakuutusmaksu, jos hän on sairausvakuutuslain mukaan Suo-

**Elinkeinotulo  
kiinteästä  
toimipaikasta**

**Sairausvakuutus-  
maksu**

messa vakuutettu. Sairausvakuutusmaksuja on käsitelty jäljempänä luvussa 7.

#### **Kiinteistövero**

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

#### **Kuolinpesä**

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

## **5.2. Verotusmenettelylain mukainen verotus**

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

#### **Alaraja**

Rajoitetusti verovelvolliselle ei määrätä valtionveroa, jonka määrä on enintään 17 euroa, paitsi milloin ennakkoa voidaan käyttää veron maksamiseksi (LähdeVL 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. Vuodesta 2014 alkaen voidaan vaatimuksesta ansiotulo (osinkoa lukuun ottamatta) verottaa verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, jos henkilö asuu ETA-alueeseen kuuluvassa valtiossa taikka valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai jos henkilö on tutkijadirektiivissä, tarkoitetun oleskeluluvan haltija.

#### **Tulot**

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

- eläketulo
- palkkatulo (LähdeVL 13.1 § 6 kohta)
- elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus
- osakkaan elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus elinkeinoyhtymästä
- osakkaan maatalouden ansiotulo-osuus verotusyhtymästä
- maatalouden ansiotulo-osuus
- hankintatyön arvo

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

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

## Vähennykset

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

## Tappiot

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

## Liike- ja ammattitulo

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

## Toistuvaisavustus

## Pääomatulojen verotus

Useimmiten rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamat pääomatulot ovat sellaisia, joista peritään lähdevero. Muista pääomatuloista rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen henkilö suorittaa vain valtionveron, jonka suuruus on 30 prosenttia (vuonna 2011 lähdevero oli 28 prosenttia). Siltä osin kuin verotettavan pääomatulon määrä ylittää 40 000 (2012 ja 2013 vuosina 50 000) euroa, pääomatulosta suoritetaan veroa 32 prosentin mukaan (LähdeVL 15.1 §). Rajoitetusti verovelvollinen yhteisö suorittaa muusta kuin lähdeveron alaisesta tulosta 2014 alkaen 20 prosentin suuruisen yhteisön tuloveron (LähdeVL 15.3 §). (Vuosina 2013 ja 2012 yhteisön tulovero oli 24,5 prosenttia.)



## Tulot

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

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

## Vähennykset

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

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

## Korot

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

Rajoitetusti verovelvollisen yhtymän osakkaan maatalouteen kohdistuvat korot vähennetään osakkaan tulo-osuudesta ennen tulon jakamista ansio- ja pääomatuloon, kuten yleisesti verovelvollisella. Sa-

malla tavoin vähennetään vastuunalaisen yhtiömiehen kommandiitti-yhtiön tai avoimen yhtiön yhtiöosuuden hankintaa varten ottamat korot ennen tulon jakoa ansio- ja pääomatuloon.

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

**Vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäästämissopimuksen maksut**

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

**Tappiot**

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

**Alijäämähyvitys**

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

**Verosopimuksen vaikutus**

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

**Arvopapereiden myynti**

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

**Kiinteästä omaisuudesta ja osakehuoneistosta saatu tulo**

Jos verovelvolliselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen, ja kiinteästä omaisuudesta saatu tulo kohdistuu kiinteään toimipaikkaan, verotetaan tuloa osana kiinteän toimipaikan liiketuloa.

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

## **Tulon määrän vahvistaminen**

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

## **Verotuspaikka**

Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikasta säädettiin 1.9.2010 asti VML 80 §:ssä. Sen mukaan koko verovuoden ajalta rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotuksen toimitti Uudenmaan verotoimisto, ellei tuloa ollut saatu Ahvenanmaalta. Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikkaa koskeva VML 80 § kumottiin uuden Verohallintolain (503/2010) voimaantullessa 1.9.2010. Rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikkaa koskevat määräykset siirrettiin tällöin Verohallinnon työjärjestykseen. Työjärjestyksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön verotus toimitettiin vuoteen 2013 saakka Uudenmaan verotoimistossa, ellei tuloa ollut saatu Ahvenanmaalla, jolloin ao. verotoimisto toimitti verotuksen. Vuodesta 2014 alkaen rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön verotuksen toimittaa Verohallinto, mutta jos tulo on saatu Ahvenanmaalta, verotuksen toimittaa edelleen ao. verotoimisto.

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

Ulkomainen yhteisö antaa veroilmoituksen pääsääntöisesti Uudenmaan yritysverotoimistolle. Jos yhteisö on saanut tuloa Ahvenanmaan maakunnasta, annetaan veroilmoitus näiden tulojen osalta Ahvenanmaan verotoimistolle. Konserniverokeskuksen toimivaltaan kuuluvat yhteisöt antavat veroilmoituksen Konserniverokeskukselle (katso tarkemmin [www.vero.fi](http://www.vero.fi), Verohallinnon päätös verotusta koskevasta toimivallan siirrosta ja toimivaltaisesta verovirastosta, Dnro1135/09/2009).

### 5.3. Lähdeverotus

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

#### Lähdevero palkasta

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

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

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

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

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

#### Palkan käsite

#### Oleskelukustannukset

#### Palkasta tehtävä vähennys

Maksaja voi ottaa vähennyksen huomioon vain lähdeverokorttimerkinän perusteella.

Ratkaisussa KHO:1993-B-532 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 ulkopuolelle jäävät suoritukset**

LähdeVL 4 § muutettiin vuonna 2014 (13.12.2013/887). Aikaisemmin rajoitetusti verovelvolliselle voitiin maksaa lähdeveroa perimättä, jos rajoitetusti verovelvollisen voitiin katsoa työskentelevän Suomessa erityisellä työtekemispaikalla (hänellä on Suomessa työskentelyn aikana ulkomailla varsinainen työpaikka), seuraavat suoritukset:

- liikenteenharjoittajan 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 Verohallinnon päätöksessä vahvistettua verovapaata kotimaan päivärahaa.

Vuodesta 2014 alkaen LähdeVL 4 §:stä on poistettu 2 ja 3 momentti. Samalla LähdeVL 4 §:n 1 momenttiin lisättiin, että palkkaan ei lueta tuloverolain mukaisia verovapaita matkakustannusten korvauksia eikä merityötuloa saavan verovapaita korvauksia. Rajoitetusti verovelvolliselle palkansaajalle voidaan vuoden 2014 alusta alkaen korvata verovapaasti matkakustannuksia vastaavin edellytyksin kuin yleisesti verovelvolliselle palkansaajalle. Ennen vuotta 2014 korvausten verovapautta oli rajattu siten, että kilometrikorvaus, ateriakorvaus ja ulkomaanpäivärahat olivat aina veronalaista tuloa rajoitetusti verovelvolliselle.

Suomen valtioon palvelussuhteessa olevalle henkilölle, jonka varsinainen työtekopaikka on ulkomailla, mainitun työtekopaikan ulkopuolelle tehdystä matkasta maksettu Verohallinnon verovapaaksi vahvistama päiväraha tai muu oleskelukustannusten korvaus ei ole lähdeveron alaista. Kilometrikorvauksista on perittävä lähdevero, koska niitä ei suoriteta liikenteenharjoittajan antaman tositteiden perusteella (KHO 1984/3238, julkaisematon).

### **Päivärahat**

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

Jos rajoitetusti verovelvollisella ei ole Suomessa työskentelyn aikana ulkomailla varsinaista työpaikkaa, voidaan tällaiseksi katsoa

Suomessa oleva työpaikka. Opiskelijoiden ja urheilijoiden lisäksi tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi suomalaisen tuotantolaitokseen tai yritykseen joiksikin kuukausiksi palkattujen työntekijöiden kohdalla. Jos varsinaisen työpaikan on katsottava olevan Suomessa, työnantajan tulee periä päivärahasta lähdevero. Poikkeuksen muodostavat varsinaisen työpaikan ulkopuolelle tehtävistä työmatkoista maksettavat päivärahat.

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

Jos Suomeen vuokratulla rajoitetusti verovelvollisella työntekijällä ei ole Suomessa lähdeveron perimiseen velvollista työnantajaa, palkasta ei peritä lähdeveroa, vaan työntekijälle määrätään hakemuksesta ennakkoerot ennakonkantona. Verotus toimitetaan menettelyllisesti samalla tavalla ja samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvollisten verotus. Kyseessä ei kuitenkaan ole LähdeVL 13 §:ssä tarkoitettu verotusmenettelylain mukainen verotus, minkä vuoksi tuloa verotetaan kiinteällä 35 prosentin lähdeverokannalla. Tuloista tehdään työskentelyajalta vähennys 17 euroa päivältä. Muita vähennyksiä ei tehdä. Suomeen vuokrattu rajoitetusti verovelvollinen työntekijä on voinut vaatia vuoden 2014 alusta, että hänen ansiotulonsa (osinkoja lukuun ottamatta) verotetaan progressiivisesti lähdeverotuksen sijaan, jos hän asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus.

### **Vuokratut työntekijät**

Eräissä verosopimuksissa on määrättyä Suomeen tuleville opiskelijoille myönnettävistä huojennuksista. Jos sopimuksessa ei ilmoiteta huojennuksen rahamäärää, sovelletaan lähdeverolain mukaista 17 euroa päivältä suuruista vähennystä.

### **Opiskelijat ja harjoittelijat**

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

### **Au pair**

Eräissä verosopimuksissa on määrättyä, joiden perusteella Suomeen tilapäisesti tulevan opettajan tai tutkijan palkka on Suomessa verovapaata. Näitä määrättyä selvitetään jäljempänä luvussa 6.

### **Opettajat ja tutkijat**

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

### **Esiintyvät taiteilijat ja urheilijat**

Vuodesta 2010 alkaen ETA-alueella asuva henkilö voi vaatia, että hänen Suomesta saamastaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta tulosta vähennetään kyseiseen tuloon

välittömästi kohdistuvat kulut. Välittömiä kuluja voivat olla esimerkiksi tarvikkeista aiheutuneet kulut sekä matkoista aiheutuneet kulut siltä osin kuin suorituksen maksaja ei ole niitä korvannut. Kuluilla vähenneystä tulosta peritään 15 prosentin lähdeveron sijaan ns. progressiivinen lähdevero (LähdeVL 7 a §).

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

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

Verohallinnon Internet-sivuilla on erityinen laskuri, jonka avulla voidaan selvittää se, onko kuluilla vähennetyt tulon progressiivinen lähdeverotus verovelvolliselle edullisempi vaihtoehto.

## **Ns. rajakuntalaiset**

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

Vaikka rajakuntalaisia koskevat verosopimusmääräykset estävät kokonaan tai osittain rajoitetusti verovelvollisen saaman palkan verotamisen Suomessa, suomalaisen työnantajan on suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu ja perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu koko palkan perusteella. Tämä johtuu EU sosiaaliturva-asetuksesta 883/2004, joka pääsääntöisesti edellyttää sosiaaliturvamaksujen maksamista työntekovaltiossa. Maksuja ei kuitenkaan yleensä makseta, jos rajoitetusti verovelvollinen rajakuntalainen työskentelee Suomessa enintään 4 kuukauden jakson.

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

**Ulkomaan-  
edustuksessa  
palvelevat  
ulkomaalaiset**

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

**Lähdeveron  
määrä**

Rajoitetusti verovelvollinen voi saada verotoimistosta lähdeverokortin, joka on maksajalle ohje veron perintää varten. Lähdeverokorttia haetaan verotoimistolta lomakkeella VEROH 5057. Lähdeverokorttia ei tarvita, jos työnantaja on varma siitä, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen ja palkasta peritään 35 prosentin suuruinen lähdevero. Ilman verokorttia maksaja ei saa vähentää lähdeverovähennystä. Jos palkansaaja ei esitä lähdeverokorttia eikä työnantaja ei ole varma siitä, onko palkansaaja yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, palkasta toimitetaan 60 prosentin suuruinen ennakonpidätys.

**Lähdeverokortti**

Rajoitetusti verovelvollinen on voinut vaatia vuoden 2014 alusta alkaen, että hänen ansiotulonsa (osinkoja lukuun ottamatta) verotetaan progressiivisesti lähdeverotuksen sijaan, jos henkilö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Jotta tulo voidaan verottaa progressiivisesti, henkilön on haettava verotoimistosta rajoitetusti verovelvollisen verokortti. Rajoitetusti verovelvollisen verokorttia haetaan verotoimistolta lomakkeilla VEROH 5057 ja VEROH 6148. Lomakkeella VEROH 6148 ilmoitetaan kaikki Suomesta saadut ansiotulot, asuinvaltiossa verotettavat ansiotulot sekä näihin tuloihin kohdistuvat vähennykset. Suomi verottaa vain Suomesta saatuja tuloja, mutta asuinvaltiossa saadut veronalaiset tulot korottavat Suomesta saatujen tulojen veroja.

**Rajoitetusti  
verovelvollisen  
verokortti**

Lähdeveron alainen palkka ja siitä peritty lähdevero ilmoitetaan kausiveroilmoituksella lähdeverona ja maksetaan verotilille. Maksajan on ilmoitettava rajoitetusti verovelvolliselle maksamansa palkka rajoitetusti verovelvollisen vuosi-ilmoituksella (VEROH 7809). Maksajan on lisäksi annettava tulonsaajalle tosite.

**Ilmoittaminen,  
maksaminen ja  
palkansaajan  
tosite**

Rajoitetusti verovelvollisen verokortin perusteella peritään ennakonpidätys. Yksityinen työnantaja ilmoittaa palkasta perimänsä ennakonpidätyksen kausiveroilmoituksella ennakonpidätyksenä. Jos kyseessä on mm. julkisyhteisön maksama palkka, johtajan palkkio, esiintyvälle taiteilijalle tai urheilijalle maksettu korvaus, ilmoitetaan peritty ennakonpidätys kuitenkin kausiveroilmoituksella lähdeverona. Maksajan on ilmoitettava rajoitetusti verovelvolliselle maksamansa palkka rajoitetusti verovelvollisen vuosi-ilmoituksella (VEROH 7809). Maksajan on lisäksi annettava tulonsaajalle tosite.



**Työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos työntekijä on Suomessa vähintään 4 kuukautta**

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

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

**Vakuutetun sairausvakuutusmaksu**

Ulkomailta Suomeen tulevan rajoitetusti verovelvollisen palkasta on yleensä perittävä vakuutetun sairausvakuutusmaksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Ulkomailta Suomeen tuleva voi olla Suomessa vakuutettu vain, jos hän työskentelee Suomessa vähintään 4 kuukautta tai kuuluu eräisiin matkustustyötä tekeviin ryhmiin. Maksua ei peritä SVL 11:2.4 tarkoitetuista eristä. Ks. tarkemmin luvun 7 lopussa oleva taulukko Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus 2014 taulukkomuodossa ja luku 7.

**Lähdevero eläkkeestä**

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

**Lähdevero työkorvauksesta ja eräistä muista suorituksista**

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

**Työkorvaus**

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

Rajoitetusti verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle maksettava työkorvaus voidaan verottaa vuodesta 2014 alkaen progressiivisesti.

Rajoitetusti verovelvollinen voi vaatia, että hänen ansiotulonsa (osin-koja lukuun ottamatta) verotetaan progressiivisesti lähdeverotuksen sijaan, jos hän asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Rajoitetusti verovelvollinen voi hakea verotoimistosta rajoitetusti verovelvollisen verokortin työkorvausta varten.

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

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

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

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 voidaan verottaa lähdevaltiossa. Jos esimerkiksi toisessa Pohjoismaassa asuva henkilö saa Suomesta työttömyyspäivärahaa, siitä peritään Suomessa 35 prosentin suuruinen lähdevero.

Myös etuudet, kuten työttömyyspäiväraha, voidaan verottaa vuoden 2014 alusta alkaen tietyn edellytyksin lähdeverotuksen sijasta progressiivisesti (LähdeVL 13 § 1 momentti 6 kohta)

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

## **Muut suoritukset**

## Lähdevero osingosta, korosta, rojaltista ym.

Rajoitetusti verovelvollisen osinkojen, korkojen ja rojaltien verotusta on käsitelty ohjeessa Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojalit. Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisen on maksettava Suomessa lähdevero myös Suomesta saastaan osinko-, korko- ja rojalitulosta sekä henkilöstörahaoston makamasta 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 lisärahaostosijoitusten tai huoltokonttoritalletusten sekä osuuskunnan säästökassaan tehdyn talletuksen korosta. Osuuspääoman korosta ja sijoitusrahaoston voitto-osuudesta on lähdeverolakia sovellettaessa voimassa, mitä osingosta on säädetty.

### Säästödirektiivi 2003/48/EY

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

### Korko - rojaltidirektiivi 2003/49/EY

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

### Rojaltin määrittelmä

LähdeVL 3.3 §:n mukaan rojaltilta 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.

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

## Suomesta maksetut osingot

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

TAI

2. Osingonsaajan kotipaikka on Euroopan talousalueella ja

- kyse on kotimaista yhteisöä vastaavasta ulkomaisesta yhteisöstä,
- vastaava osinko olisi verovapaa kotimaiselle yhteisölle maksettuna elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 6 a §:n perusteella,
- lähdeveroa ei osingonsaajan selvityksen mukaan voida tosiasias- sa kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suo- men ja osingonsaajan asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella.

Verovapauden edellytyksistä ja soveltamisesta on kerrottu enem- män Verohallinnon ohjeessa ” Euroopan talousalueella asuvan rajoi- tetusti verovelvollisen osinkotulon lähdeverotus – Ulkomaisia rahas- toja koskevaa oikeuskäytäntöä ”, Diaarinumero A77/200/2012.

Luonnollinen henkilö voi harvinaisissa tapauksissa saada osinkonsa verotettua VML:n mukaisessa järjestyksessä. Katso tarkemmin Verohallinnon ohjeesta Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit.

Jos maksaja ei ennen suorituksen maksamista saa tietoa tulonsaa- jan nimestä, osoitteesta kotivaltiossa sekä luonnollisen henkilön osalta myös syntymäajasta, maksajan on aina perittävä LähdeVL:n mukai- nen lähdevero. Verosopimusta ei voi soveltaa eikä korosta jättää lähdeveroa perimättä. Vuoden 2006 alusta saajan yksilöintivaatimuk- sesta voidaan hallintarekisteriosinkojen osalta eräin edellytyksin tinkiä.

## Saajan yksilöinti

Lähdeverolain mukaan osingosta, korosta ja rojaltilta perittävä lähdevero on vuodesta 2012 alkaen 30 prosenttia (vuoteen 2011 asti 28 prosenttia). Suomen tekemissä verosopimuksissa lähdeveroksi on kuitenkin yleensä sovittu 0 - 15 prosenttia. Osingot, jotka maksetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvalle yhteisölle, ovat lähdeverolain 3.5 §:n mukaan vapaita lähdeverosta, jos kyseinen yhteisö omistaa tietyn vähimmäisprosentin mukaisen määrän osinkoa maksavan yhtiön pääomasta. Lisäksi edellytetään, että saaja on kotivaltiossaan velvol- linen suorittamaan yhteisön tuloveroa. Lähdeveroprosentit ilmenevät lomakkeelta VEROH 6214 b (liite). LähdeVL 7 §:n mukaan lähdevero henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja henkilöstöra- haston jakamasta ylijäämästä on 35 prosenttia. Vuodesta 2014 alkaen henkilöstörahasto-osuus ja ylijäämä voidaan verottaa tietyin edelly- tyksin myös progressiivisesti (LähdeVL 13 § 1 momentti 6 kohta).

## Veron määrä

## **Sijoitusrahaston voitto-osuus**

LähdeVL 3.2 §:n mukaan lain osinkoa koskevia määräyksiä sovelletaan myös osuuspääoman korkoon ja sijoitusrahaston voitto-osuuteen. Näin ollen vero olisi lähdeverolain mukaan vuodesta 2012 alkaen 30 prosenttia (vuoteen 2011 asti 28 prosenttia). Yleensä Suomesta ulkomaille maksettava sijoitusrahaston voitto-osuus ei ole verosopimuksen osinkoartiklan mukaista tuloa, vaan sopimuksessa erikseen mainitsematonta tulo (KHO:1999:34). Kuitenkin esimerkiksi Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen mukaan sijoitusrahaston voitto-osuuteen sovelletaan osinkoa koskevia määräyksiä (10 artikla 4 kappale). Edellä on todettu, että sijoitusrahaston voitto-osuuteen voi sisältyä säästödirektiivin mukaista suoritusta, jolloin LähdeVL 7 § joka tapauksessa estää verotuksen Suomessa.

## **Peitelty osinko**

Peitelty osinko on Suomesta saatua tuloa. LähdeVL 3 §:n mukaan peitelty osinko kuuluu niihin rajoitetusti verovelvollisten tuloihin, joista on perittävä lähdevero. Lain 7 §:n mukaan peitelty osingon lähdevero on 35 prosenttia. Se, mitä verosopimuksessa sanotaan osingosta, soveltuu myös peiteltyyn osinkoon. Jos sopimuksen mukaan osingosta voidaan lähdevaltiossa periä veroa enintään esim. 5 prosenttia, tällöin myös peitelty osingon lähdevero Suomessa on 5 prosenttia eikä 35 prosenttia. Jos maksaja laiminlyö lähdeveron perimisen, tästä koituu Suomessa seuraamuksia ainoastaan maksajalle. Perimättä jätetty lähdevero pannaan LähdeVL 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 LähdeVL 16.2 §:n nojalla pantava maksuun tulonsaajalle itselleen. Maksajan laiminlyöntiä ei ole esimerkiksi silloin kun ei makseta mitään sellaista rahasuoritusta, josta lähdeveron voisi periä.

## **Ulkomaisen yleishyödyllisen yhteisön saaman tulon lähdeverotus**

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

Verohallinnon näkemyksen mukaan veroa ei suoriteta tulosta, joka maksetaan Euroopan talousalueella asuvalle ulkomaiselle yhteisölle, jos tämän toiminta täyttää tuloverolain yleishyödyllisen yhteisön edellytykset, ja tulo olisi suomalaiselle yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloa (tuloverolaki 22 ja 23 §). Merkitystä ei ole sillä, missä

toimintaa harjoitetaan. Tulo voi olla myös muuta tuloa kuin esimerkiksi osinkotuloa.

Tuloverolain 22.1 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

Yhteisön yleishyödyllisyydestä on kerrottu Verohallinnon ohjeessa Dnro A47/200/2014, 26.6.2014 (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille).

## **Lähdeveromenettelystä ja muutoksenhausta**

Jos rajoitetusti verovelvollinen on saanut Suomesta tuloa, josta on peritty lähdevero, tästä tulosta ei tarvitse antaa veroilmoitusta Suomeen. Verovelvollisen tulee ilmoittaa Suomesta saatu tulo asuinvaltiosta veroilmoituksessa ja liittää mukaan tosite tulosta. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan asuinvaltiossa.

Jos rajoitetusti verovelvollinen on hakenut rajoitetusti verovelvollisen verokortin ja hänen ansiotulonsa on verotettu progressiivisesti, saa hän seuraavana vuonna esitäytetyn veroilmoituksen. Esitäytetyllä veroilmoituksella kerrotaan verotuksen perusteena olleet tulot ja vähennykset ja verotuksen lopputulos. Verovelvollisen tulee tarkastaa ja mahdollisesti palauttaa veroilmoitus korjattuna.

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

Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

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

Suorituksen maksajan on ilmoitettava rajoitetusti verovelvolliselle maksaman suoritukset ja niistä perityt lähdeverot tai ennakonpidätykset kausiveroilmoituksella. Lähdevero ja ennakonpidätys maksetaan

**Rajoitetusti verovelvollinen ja veroilmoitus**

**Lähdeveron periminen**

**Veron suorittaminen valtiolle**

**Vuosi-ilmoitus ja tulonsaajan tosite**

verotilille. Maksettaessa on käytettävä maksajakohtaista viitenumeroa.

Maksajan on annettava veroviranomaiselle vuosi-ilmoitus rajoitettusti 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. ohjeessa Ulkomailta Suomeen tulevan verotus olevien ehdotusten mukaisiksi.

#### **Muistiinpano- velvollisuus**

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

#### **Vastuu**

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

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

#### **Lähdevero ennakon- pidätyksenä**

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.

#### **Lähdeveron oikaisu/ työnantaja**

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

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

#### **Lähdeveron oikaisu**

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

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 6166 löytyy Verohallinnon Internet-sivuilta osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

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.

## **Liikatilitys**

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

## **Lähdeveron maksuunpano**

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

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

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 hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on keskusverolautakunnan päätöksellä ratkaistu tai sitä koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa.

## **Ennakkoratkaisu**

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 kalen-



terivuoden loppuun. Verohallinnon ennakkoratkaisuista peritään maksu.

#### **Keskusverolautakunta**

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

#### **Muutoksenhaku**

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

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

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

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

#### **Ilmoitus työluvasta**

LähdeVA 6 §:n mukaan Maahanmuuttoviraston, poliisin, työ- ja elinkeinotoimiston ja Suomen ulkomaanedustuston on pyynnöstä annettava Verohallinnolle työluvatietoja.

## 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-B-II-607**

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,  
julkaisematon**

LähdeVL 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,  
julkaisematon**

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-B-II-630**

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 järjestämässä koulutustilaisuuksissa opettajina toimineiden ulkolaisten parturimestareiden osalta KHO pysytti LO:n maksuunpanopäätöksen.

**KHO 1985/4275,  
julkaisematon**

Verojohtaja oli antanut sairaanhoitaja A:lle lähdeverokortin, jonka mukaan

**KHO 1986/1083**

lähdeveroa oli perittävä 35 % siitä tulon osasta, joka ylitti 1085 mk/kk edellyttäen, että verovelvollinen oli toimessa Suomessa v. 1983 enintään 100 päivää. Työnantaja peri lähdeveroa lähdeverokortin mukaisesti. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle perimättömän lähdeveron määrän katsoen, ettei A:lla ollut oikeutta Suomen Tasavallan hallituksen ja Ruotsin Kuningaskunnan hallituksen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan mukaan verohelpotukseen. KHO katsoi, ettei A:lla tosin ollut oikeutta puheena olevaan opiskelijoille myönnettävään verohelpotukseen, mutta koska A:lle annettuun lähdeverokorttiin oli kuitenkin tehty sellaisesta helpotuksesta merkintä, työnantajan ei voitu katsoa laiminlyöneen lähdeveron perimisvelvollisuuttaan, kun se oli perinyt veron lähdeverokorttiin merkityllä tavalla. Ottaen huomioon rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 momentin ja 6 §:n 1 momentin sekä rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun asetuksen 5 §:n säännökset, KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen, jolla maksuunpano oli kumottu. Maksuvuosi 1983.

**KHO 1986/3632,  
julkaisematon**

Verojohtaja oli antanut puolalaiselle opiskelijalle lähdeverokortin, jossa veron määrää osoittavaan kohtaan oli merkitty ”verovapaa 20 artikla”. Merkinnän 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-B-502**

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-B-532**

Suomalainen yhdistys oli maksanut ulkomaisille tennispelaajille rahapalkintoja, joiden dollarimäärä oli vahvistettu etukäteen. Yhdistyksellä ei ollut oikeutta ennen lähdeveron perimistä vähentää tositteisiin perustuvia matka- ja majoituskuluja sovitusta palkkiomääristä, vaan palkkiot olivat kokonaisuudessaan lähdeveron alaisia.

**KHO:1999:34**

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

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 1997/561**

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 2004/1773**

Luxemburgin lainsäädännön mukaista SICAV-yhtiötä pidettiin Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen kannalta Luxemburgissa asuvana henkilönä, vaikka se oli Luxemburgin sisäisen verolainsäädännön nojalla tuloverotuksessa verovapaa. SICAV-yhtiölle voitiin palauttaa Suomen ja Luxemburgin välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen perustuen sen Suomesta saamista osingoista peritty lähdevero 15 prosenttia ylittävältä osin. Verovuosi 2000. Lähdeverolaki 1 § 3 mom., 3 § 1 mom., 7 § ja 11 § 2 mom. Suomen ja Luxemburgin välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 18/1983) 3, 4 ja 10 artiklat

**KHO:2004:111**

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

**KHO 2006/1925**

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 2 §:n mukaan lakia ei sovelleta Suomen kansalaiseen. A oli Suomen kansalainen, joka oli asunut ja työskennellyt yhtäjaksoisesti ulkomailta 20 vuoden ajan. A aloitti 1.6.2007 kahden vuoden työkomennuksen Suomessa. A katsoi muuten täyttävänsä mainitussa laissa säädetyt edellytykset ja haki lain mukaista lähdeverokorttia katsoen, että hakemuksen hylkääminen kansalaisuuden vuoksi oli Euroopan yhteisön oikeuden vastaista.

**KHO 2010/412**

Hallinto-oikeus hylkäsi A:n valituksen veroviraston kielteisestä päätöksestä, koska A muutettuaan Suomeen työskentelemään ja asumaan oli tullut samaan verotukselliseen asemaan kuin Suomessa jo asuvat Suomen kansalaiset eikä hän ollut samassa asemassa Suomeen työskentelemään ja asumaan siirtyvän ulko-

mailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetussa laissa tarkoitettua ulkomaan kansalaisen kanssa. Sen, että ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain tarkoittamat muut kuin Suomen kansalaiset saivat vastaavassa maahanmuuton tilanteessa Suomen kansalaisia edullisemman verokohtelun, ei voitu katsoa muodostavan tosiasiallista estettä A:n Suomeen muutolle. Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 39 artiklan takaamaa työvoiman vapaata liikkuvuutta ei näissä oloissa voitu katsoa loukatun. Kyse ei ollut myöskään sopimuksen 12 artiklassa tarkoitettua kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä. Verovuosi 2007.

**KHO 2010/823**

Suomessa X Oyj:n palveluksessa työskennellyt A oli merkinnyt X Oyj:n työsuhdeoptioita vuonna 1997. A oli muuttanut puolisoineen Hongkongiin vuonna 1999 ja työskennellyt siellä X-konsernin palveluksessa ajan 1.4.1999–31.1.2003. A oli optio-ohjelman mukaisesti merkinnyt X Oyj:n osakkeita 31.1.2003. Kun A oli ollut niin sanotun kolmen vuoden säännön mukaisesti Suomessa yleisesti verovelvollinen 31.12.2002 saakka, työsuhdeoptiotulosta katsottiin se osa, joka oli kertynyt optioiden merkinnän ja 31.12.2002 väliseltä ajalta, Suomessa veronalaiseksi tuloksi siitä riippumatta, että A oli ollut 31.1.2003 osakkeet merkittäessään rajoitusti verovelvollinen.

**C-520/04  
Turpeinen**

Suomessa eläkkeestä peritty 35 %:n lähdevero syrjii toisessa jäsenvaltiossa asuvaa eläkkeensaajaa, jos lähdevero on suurempi kuin Suomessa asuvan vero ja jos henkilön tulot koostuvat kokonaan tai lähes kokonaan kyseisestä eläkkeestä.

**KHO:2013:148**

Ruotsalainen säätiö oli 17.12.2007 Uudenmaan verovirastolle toimittamassaan hakemuksessa pyytänyt vuosina 1999–2007 suomalaiselta osakeyhtiöltä saamista osinkotuloista pidätettyjen lähdeverojen palauttamista. Suomen ja Ruotsin toimivaltaiset veroviranomaiset olivat Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 10 artiklan 7 kappaleen mukaisessa menettelyssä sopineet, että säätiö on vapautettu suomalaisten yhtiöiden maksamista osingoista Suomessa suoritettavista veroista 1.1.1999 ja sen jälkeen. Säätiölle, jolle oli palautettu vuosina 2002–2007 pidätetyt lähdeverot, oli määrättävä maksettavaksi palautetuille lähdeveroille yhteisökorko. Sen sijaan vuosilta 1999 - 2001 maksettuja lähdeveroja ei palautettu, koska palauttamista koskevaa vaatimusta ei ollut tehty määräajassa. Äänestys 4 - 1 vuosien 1999 - 2001 lähdeverojen palautusten osalta.

# Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja

Antopäivä: 1.1.2015

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

## 1. Ulkomaille muutosta huolimatta eläke yleensä verotetaan Suomessa

Suomen lainsäädännön mukaan suomalaiset eläkkeet verotetaan Suomessa vaikka eläkkeensaaja asuisi ulkomailla.

Harvinaiset erikoistilanteet: Jos Suomen kansalaisen Suomesta muuttovuodesta on jo kulunut 3 täyttä vuotta tai jos ulkomailla asuva eläkkeensaaja on ulkomaan kansalainen, tuloverolaki estää Suomea verottamasta:

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

## 2. Veroprosentti on sama kuin Suomessa asuvalla

Ulkomailla asuvien eläkkeistä toimitetaan tulon suuruudesta riippuva ennakonpidätys kuten Suomessa asuvienkin eläkkeistä. Oikeus esim. eläketulovähennykseen ja invalidivähennykseen sekä veroilmoitus ja verotusmenettely on sama kuin Suomessa asuvilla.

## 3. Tavallisesti verosopimus ei estä Suomea verottamasta

Suomella on yli 70 valtion kanssa verotusta koskeva sopimus. Tavallisesti näissä on sovittu, että Suomesta maksettava eläke verotetaan Suomessa. Näissä tilanteissa muutto ulkomaille ei aiheuta muutosta eläkkeen veroon Suomessa. Eläkkeensaajan tulee tehdä muuttoilmoitus ja ilmoittaa uusi osoitteensa verotoimistoon.

Esimerkiksi Espanjan kanssa Suomella on kuitenkin poikkeava sopimus. Sen mukaan Suomi tietyin edellytyksin Espanjan hyväksi luopuu yksityissektorin eläkkeen verottamisesta. Eri verosopimusten määräykset käyvät ilmi oheisesta luettelosta.

Jos luettelon mukaan eläke verotetaan vain asuinvaltiossa, eläkkeensaaja voi hakea verosopimuksen soveltamista Verohallinnolta lomakkeella ([6207a, Hakemus lähdeverokortin saamiseksi, ulkomaille muuttava tai siellä asuva henkilö](#)). Hakemukseen tulee liittää uuden asuinvaltion veroviranomaisen antama todistus, joka osoittaa että eläkkeensaaja on asuinvaltiossaan verovelvollinen kaikista tuloistaan. Menettelyä on tarkemmin selvitetty ohjeessa [Pysyvästi Espanjaan muuttavat eläkkeensaajat](#). Ohje on kirjoitettu Espanjassa asuvia varten, mutta käytäntö on sama muissakin vastaavissa tilanteissa.

## 4. Veroilmoitukset

### Veroilmoitus asuinvaltiossa

Asuinvaltion veroviranomaisilta saa tiedon, onko Suomen eläkkeestä annettava asuinvaltiossa veroilmoitus.

## Veroilmoitus Suomessa

Suomessa ei enää anneta veroilmoituksia tammikuussa. Sen sijaan verovelvolliset saavat tulon ansaitsemisvuotta seuraavan huhtikuun aikana kotiin esitäytetyn veroilmoituksen ja alustavan verotuspäätöksen. Mukana on ohjeet miten ilmoitusta voi korjata tai täydentää. Jos korjattavaa ei ole, veroilmoituksen mukana tullut verotuspäätös jää lopulliseksi. Verotuspäätöksestä näkee tuleeko veronpalautusta vai pitääkö maksaa lisää veroa – ts.onko toimitettu ennakonpidätys ollut tarvittavaa suurempi tai pienempi.

## 5. Sairaanhoidomaksu

Ulkomailla muuttovuotta seuraavan 3 vuoden aikana henkilölle määrätään Suomessa vakuutetun sairaanhoidomaksu noin 1,5 %. Maksuvelvollisuus poistuu, jos henkilö saa Kelasta todistuksen siitä, että hän ei ole Suomessa vakuutettu ja lisäksi tilanne on se, että Suomi ei EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 perusteella vastaa henkilön sairaanhoidokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

Kun Suomesta muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, sairaanhoidomaksua ei määrätä ETA/Sveitsialueen ulkopuolella asuvalle. Sen sijaan ETA/Sveitsialueella asuvalle maksu voidaan määrätä, jos Suomi EU:n sosiaaliturva-asetuksen perusteella vastaa henkilön sairaanhoidokulujen korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle.

x = verosopimus sallii verottamisen Suomessa

– = verosopimuksen mukaan verotetaan vain asuinvaltiossa

Asuinvaltio	Valtion, kunnan tms. eläke	TEL-, LEL-, YEL-, MYEL-, TAEL-, 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 <sup>5)</sup>	x <sup>11)</sup>	x <sup>9)11)</sup>	-
Australia	x <sup>2)</sup>	x <sup>2)</sup>	-	-
Egypti	x <sup>1)</sup>	-	x	x
Japani, Ranska <sup>10)</sup>	x <sup>1)4)</sup>	-	-	-
Azerbaidzhan, Belgia, Georgia, Israel, Kirgistan <sup>12)</sup> , Kypros, Makedonia <sup>12)</sup> , Malta, Moldova, Romania, Slovakia, Tadžikistan, Tsekki, Ukraina, Singapore, Valko-Venäjä	x <sup>5)</sup>	x	x	-
Bosnia-Herzegovina, Irlanti, Itävalta, Korean tasavalta, Kreikka, Kroatia, Luxemburg, Serbia ja Montenegro, Sveitsi, Unkari, USA	x <sup>5)</sup>	x	-	-

Malesia, Bulgaria, Saksa, Sri Lanka	x	x	-	-
Barbados, Etelä-Afrikka, Islanti, Kanada <sup>7)</sup> , Norja, Ruotsi, Tanska	x	x	x	x
Armenia <sup>12)</sup> , Venäjä	x	x	x	-
Arabiemiraatit, Argentiina, Brasilia, Britannia, Filippiinit, Indonesia, Intia, Kazakstan, Pakistan, Sambia, Thaimaa, Vietnam, Uruguay, uusi Seelanti, Uzbekistan	x <sup>5)</sup>	x	x	x
Espanja, Tansania	x <sup>13)</sup>	-	-	-
Puola	x <sup>5)</sup>	x	x	-
Kiina	x <sup>5)</sup>	x	x	x
Latvia, Liettua, Viro	x <sup>5)</sup>	x	x <sup>6)</sup>	x
Meksiko	x <sup>5)</sup>	x <sup>9)</sup>	x <sup>9)</sup>	x
Italia	x <sup>5)</sup>	x <sup>2)</sup>	-	-
Marokko	x <sup>5)</sup>	x	x	x
Portugali	x <sup>1)</sup>	-	- <sup>14)</sup>	- <sup>14)</sup>
Turkki	x <sup>3)</sup>	x <sup>3)</sup>	x	x
Slovenia	x <sup>5)13)</sup>	x <sup>12)</sup>	x <sup>12)</sup>	-
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.

14) kuitenkin x, jos eläkettä ei ole verotettu asuinvaltiossa

*(Aiemmin Verohallinnon julkaisu 270)*

**SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT**  
**KÄLLSKATTESATSEN FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET**  
**TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS**

**2013**

Taulukosta ilmenee perittävä veroprosentti eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 24,5% (yhteisö) ja 30 % (luonnollinen henkilö ja muu kuin yhteisö). Taulukossa merkintä on 24,5/30.

Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.

\*) = Saajana on **yhtiö**, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluissa.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 24,5 % (ett samfund) och 30 % (en fysisk person eller annan än ett samfund). I tabellen antecknats 24,5/30.

Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISKL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.

\*) = Mottagaren är **ett bolag**, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som gets inom parentes.

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 24,5 % (corporate entity) and 30 % (individual or other than corporate entity). In the table the note is 24,5/30.

According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.

\*) = The recipient is a **company** whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

Verosopimukset ks. [www.finlex.fi/sopimukset](http://www.finlex.fi/sopimukset)  
 Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta.

Osinko (portfolio)  
 Osuuspääoman korko

Osinko \*)  
 (suora sijoitus)

Sijoitusrahaston  
 voitto-osuus

Rojalti

Skatteavtalen, se [www.finlex.fi/avtal](http://www.finlex.fi/avtal)  
 Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.

Dividend (portfölj)  
 Ränta på andelskapital

Dividend \*)  
 (direkt placering)

Vinandel av  
 placeringsfond

Royalti

Dividend (portfolio)  
 Interest on cooperative  
 capital

Dividend \*)  
 (direct investment)

Investment fund  
 profit share

Royalti

**Saajan asuinvaltio,**  
**Mottagarens hemviststat**  
**Recipient's country of residence**

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15 <sup>2)</sup>	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 <sup>21)</sup>	5 (10 %) <sup>14, 21)</sup>	0	0
Arabiemiiraatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	24,5/30 <sup>22)</sup>	24,5/30 <sup>22)</sup>	24,5/30 <sup>22)</sup>	24,5/30 <sup>22)</sup>
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	24,5/30	15 <sup>18)</sup>
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 <sup>6)</sup>
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) <sup>6, 14)</sup>	24,5/30	5 <sup>8)</sup>
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) <sup>8)</sup>	24,5/30	5 <sup>4)</sup>
Barbados 79/92	15 <sup>5)</sup>	5 (10 %) <sup>14)</sup>	24,5/30	5 <sup>1,5)</sup>
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 24)</sup>
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97				
ks. protokolla, se protokoll, see protocol	24,5/30	24,5/30	24,5/30	24,5/30
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 24)</sup>
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	24,5/30	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>24)</sup>
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	24,5/30	15 (10 %) <sup>14)</sup>	24,5/30	25 <sup>3)</sup>
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) <sup>8)</sup> tai 0 (50 %) <sup>8)</sup>	0	0
Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	24,5/30	15 <sup>4)</sup>
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10	10	24,5/30	10
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 <sup>5)</sup>	0 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0 <sup>5 15)</sup>	0 <sup>5)</sup>

VEROH 6214b 1/4 11.11.2013

Islanti, Island, Iceland 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 <sup>5)</sup>	0	0 <sup>5 15)</sup>	0 <sup>5)</sup>
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15 <sup>2)</sup>	10 (50 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 24)</sup>
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10 <sup>2)</sup>	0 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0	5 <sup>24)</sup>
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) <sup>8)</sup>	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) <sup>14)</sup>	24,5/30	10 <sup>1)</sup>
Kazakstan 85/2010	15	5 (10 %)	0	10
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	24,5/30	10 <sup>9)</sup>
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 <sup>2)</sup>	13 <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1, 24)</sup>
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypem, Cyprus	24,5/30 <sup>2, 23)</sup>	24,5/30 <sup>2, 23)</sup>	24,5/30 <sup>15)</sup>	24,5/30 <sup>24)</sup>
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	24,5/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 24)</sup>
Liechtenstein	24,5/30 <sup>2, 23)</sup>	24,5/30 <sup>2, 23)</sup>	24,5/30	24,5/30
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	24,5/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 24)</sup>
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83 <sup>10)</sup>	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 24)</sup>
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) <sup>14)</sup>	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	24,5/30	5
Malta 82/2001	15 <sup>2)</sup>	5 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0	0
Marokko, Marocco, Marocco 8/80, 18/2013	10	7 (25 %)	24,5/30	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	24,5/30	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 <sup>6)</sup>
Norja, Norge, Norway 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 <sup>20)</sup>	12 (25 %)	24,5/30	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>24)</sup>
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %)	0	5 <sup>24)</sup>
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5 <sup>2)</sup>	5 <sup>2)</sup>	0	5 <sup>19, 24)</sup>
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	k.s. osinko, se dividend, see dividend <sup>15)</sup>	5 <sup>1, 24)</sup>
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	24,5/30	15 <sup>1,11)</sup>
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) <sup>14)</sup>	24,5/30	5
Slovakia, Slovakien, Slovakia 28/2000	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1,16, 24)</sup>
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2004	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>24)</sup>
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färösaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	24,5/30	20 (25 %) <sup>13)</sup>	24,5/30	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1,16, 24)</sup>
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88, 49/2012	15	5 (25 %)	24,5/30	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 <sup>17)</sup>
Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 24)</sup>

VEROH 6214b 2/4 11.11.2013

Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	24,5/30	10
Uzbekistan 10/99	15	5 (10 %) <sup>14)</sup>	0	10 <sup>6)</sup>
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) <sup>7)</sup>	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	24,5/30	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	24,5/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 24)</sup>

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalteit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppårs inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtaistexten)  
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)
- 2) Jos yhteisö:  
- Ei lähdeveroa, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja lähdeveroa ei voida kokonaisuudessaan hyvittää asuinvaltiossa  
- Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emoyhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta Om samfund  
- Ingen källskatt, om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet  
- Ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital. If corporate entity  
- No tax, if these dividends were tax free under § 6 a Business Tax Act if paid to a Finnish corporate entity, and if the recipient does not receive a full credit for the Finnish tax in the country of residence.  
- No tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company.
- 3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetyksessä käytettävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalteista skatt 15 % för biograffilm, 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 and film royalties
- 5) luonnollisen henkilön vero 30 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa en fysisk persons skatt 30 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten  
tax for an individual is 30 % if income is tax-exempt in the country of residence
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi i vissa fall är skatten mindre  
a lower tax in certain cases
- 7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden 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) verosopimus ei sovellu jos saaja on erityinen holding yhtiö (29 art) Skatteavtal inget tillämpas om mottagaren är ett särskilt holdingbolag (29 art)  
Tax agreement does not apply if the recipient is a special holding company (art 29)
- 11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalteista skatt 5 % på royalty på filmer och band  
tax 5 % on royalties from films and tapes
- 12) vero 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksetusta rojalteista skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning  
tax 5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment
- 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
- 15) Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoittamista voitto-osuuksista (LähdeveroL 3.8 §) Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparandedirektivet 2003/48/EG (3.8 §, KällskatteL.).  
No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.8, Act on Tax at source).
- 16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram  
tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software
- 17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent  
tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent

VEROH 6214b 3/4 11.11.2013

- 18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorojaltista ja 5 % taiteellisesta rojaltesta tekijälle tai tämän perinnönsaajalle  
skatt 10 % på industriella royaltier, 3 % på nyhetsbyrå-royaltier och 5 % på konstnärliga royaltier till upphovsmannen eller hans arvtagare  
tax 10 % on industrial royalty, 3 % on royalties to news agency and 5 % on artistic royalty to the author or his mortis causa successor
- 19) vero 2,5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön tai tietokoneohjelman käytöstä maksetusta rojaltesta  
skatt 2,5 % på royalty som betalas för nyttjandet av industriell, kommersciell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram  
tax 2.5 % on royalties paid for the use of industrial, commercial or scientific equipment or computer software
- 20) vero 15 %, jos saaja on yritys  
skatt 15 %, om mottagaren är ett företag  
tax 15 % if the recipient is a company
- 21) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke-rahastoille (10 art 3 kpl)  
ingen skatt på dividendinkomst till vissa moderdotterbolag 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) Jos yhteisö, vero 18,38 % tai 24,5 %, Lähdeverolain 7 §:n 2 ja 3 kohta  
Om samfund, är skatten 18,38 % eller 24,5 %, 3 § punkt 2 och 3, Källskattel  
If corporate entity tax is 18,38 % or 24,5 %, § 3 paragraph 2 and 3, Act on Tax at source
- 24) Ei lähdeveroa korko-rojaltdirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §.)  
Ingen källskatt på royaltier mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, Källskattel.)  
No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source)

**Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin:** Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Kypros, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= **non-treaty areas**).

**Inget av de skatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden:** Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Cypern, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

**SUOMESTA ULKOMAILLE MAKSETTAVIEN MM. OSINKOJEN LÄHDEVEROPROSENTIT  
KÄLLSKATTESATSEN FÖR BL.A. DIVIDENDER SOM FRÅN FINLAND BETALAS TILL UTLANDET  
TAX RATES ON DIVIDENDS AND OTHER PAYMENTS FROM FINLAND TO NON-RESIDENTS**

**2014**

Taulukosta ilmenee perittävä veroprosentti eri verosopimusvaltioissa asuvien tulonsaajien osalta. Jos valtiota ei mainita, vero on 20 % (yhteisö) ja 30 % (luonnollinen henkilö ja muu kuin yhteisö). Taulukossa merkintä on 20/30. Suomen sisäisen lainsäädännön (TVL 9 § 2 mom.) mukaan rajoitetusti verovelvollisen korko on yleensä vapaa Suomen verosta.  
\*) = Saajana on **yhtiö**, joka omistaa maksavan yhtiön pääomasta vähintään määrän, joka ilmoitettu suluissa.

Ur tabellen framgår skatteprocenten som gäller inkomsttagare som bor i olika skatteavtalsstater. För stat som inte finns med är skatten 20 % (ett samfund) och 30 % (en fysisk person eller annan än ett samfund). I tabellen antecknats 20/30. Enligt Finlands interna lagstiftning (9 § 2 mom. ISkL) är ränta som betalats till begränsat skattskyldig i allmänhet fri från finsk skatt.  
\*) = Mottagaren är **ett bolag**, som äger av det utbetalande bolagets kapital minst den andel som getts inom parentes.

See below for tax to be withheld at source, by countries of residence (of recipient). For countries not included in table, the rate is 20 % (corporate entity) and 30 % (individual or other than corporate entity). In the table the note is 20/30. According to the internal law of Finland, interest paid to a non-resident is usually exempt from taxation in Finland.  
\*) = The recipient is a **company** whose share in the company making the payment is at least the percentage indicated in parentheses.

Verosopimukset ks. <a href="http://www.finlex.fi/sopimukset">www.finlex.fi/sopimukset</a> Sopimussarjanumerot näkyvät taulukosta.	Osinko (portfolio) Osuuspääoman korko	Osinko *) (suora sijoitus)	Sijoitusrahaston voitto-osuus	Rojalti
Skatteavtalen, se <a href="http://www.finlex.fi/avtal">www.finlex.fi/avtal</a> Numren i fördragsserien framgår ur tabellen.	Dividend (portfölj) Ränta på andelskapital	Dividend *) (direkt placering)	Vinstandel av placeringsfond	Royalty
	Dividend (portfolio) Interest on cooperative capital	Dividend *) (direct investment)	Investment fund profit share	Royalty

**Saajan asuinvaltio,  
Mottagarens hemviststat  
Recipient's country of residence**

Alankomaat, Nederländerna, The Netherlands 84/97	15 <sup>2)</sup>	0 (5 %)	0	0
Amerikan Yhdysvallat, Förenta Stater, United States 2/91, 3/2008	15 <sup>22)</sup>	5 (10 %) <sup>14, 22)</sup>	0	0
Arabiemiiraaatit, Arabemiraterna, United Arab Emirates 90/97	20/30 <sup>23)</sup>	20/30 <sup>23)</sup>	20/30 <sup>23)</sup>	20/30 <sup>23)</sup>
Argentiina, Argentina, Argentina 85/96	15	10 (25 %)	20/30	15 <sup>18)</sup>
Armenia, Armenien, Armenia 120/2007	15	5 (25 %)	0	10 <sup>6)</sup>
Australia, Australien, Australia 91/2007	15	5 (10 %) <sup>6, 14)</sup>	20/30	5 <sup>8)</sup>
Azerbaizhan 94/2006	10	5 (25 %) <sup>8)</sup>	20/30	5 <sup>4)</sup>
Barbados 79/92	15 <sup>5)</sup>	5 (10 %) <sup>14)</sup>	20/30	5 <sup>1,5)</sup>
Belgia, Belgien, Belgium 66/78, 54/97	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 25)</sup>
Bosnia-Hertsegovina, Bosnia-Hertzegovina 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Brasilia, Brasilien, Brazil 92/97				
ks. protokolla, se protokoll, see protocol	20/30	20/30	20/30	20/30
Bulgaria, Bulgarien, Bulgaria 11/86	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 25)</sup>
Egypti, Egypten, Egypt 12/66	10	10	20/30	25
Espanja, Spanien, Spain 67/68, 109/91	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>25)</sup>
Etelä-Afrikka, Sydafrika, South Africa 77/95	15	5 (10 %)	0	0
Filippiinit, Filippinerna, The Philippines 60/81	20/30	15 (10 %) <sup>14)</sup>	20/30	25 <sup>3)</sup>
Georgia, Georgien, Georgia 76/2008	10	5 (10 %) <sup>8)</sup> tai 0 (50 %) <sup>8)</sup>	0	0
Indonesia, Indonesien, Indonesia 4/89	15	10 (25 %)	20/30	15 <sup>4)</sup>
Intia, Indien, India 59/84, 106/99, 58/2010	10	10	20/30	10
Irlanti, Irland, Ireland 88/93	0 <sup>5)</sup>	0 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0 <sup>5 15)</sup>	0 <sup>5)</sup>

VEROH 6214b 1/4 7.3.2014

Islanti, Island, Iceland 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Iso-Britannia, Stor-Britannien, Great Britain 2/70, 2/92, 63/97	0 <sup>5)</sup>	0	0 <sup>5 15)</sup>	0 <sup>5)</sup>
Israel 90/98	15	5 (10 %)	0	10
Italia, Italien, Italy 55/83	15 <sup>2)</sup>	10 (50 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 25)</sup>
Itävalta, Österrike, Austria 18/2001	10 <sup>2)</sup>	0 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0	5 <sup>25)</sup>
Japani, Japan, Japan 43/72, 111/91	15	10 (25 %) <sup>8)</sup>	0	10
Kanada, Canada 2/2007	15	5 (10 %) <sup>14)</sup>	20/30	10 <sup>1)</sup>
Kazakstan 85/2010	15	5 (10 %)	0	10
Kiina, Kina, China 62/87, 38/98, 104/2010	10	5 (25 %)	20/30	10 <sup>9)</sup>
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 <sup>2)</sup>	13 <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1, 25)</sup>
Kroatia, Kroatien, Croatia 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Kypros, Cypem, Cyprus 40/2013	15 <sup>2)</sup>	5 (10 %) <sup>2)</sup>	0	0 <sup>25)</sup>
Latvia, Lettland, Latvia 92/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	20/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 25)</sup>
Liechtenstein	20/30 <sup>2, 24)</sup>	20/30 <sup>2, 24)</sup>	20/30	20/30
Liettua, Litauen, Lithuania 94/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	20/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 25)</sup>
Luxemburg, Luxemburg, Luxembourg 18/83 <sup>10)</sup>	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 25)</sup>
Makedonia 23/2002	15	0 (10 %) <sup>14)</sup>	0	0
Malesia, Malaysia 16/86	15	5 (10 %)	20/30	5
Malta 82/2001	15 <sup>2)</sup>	5 (10 %) <sup>2, 14)</sup>	0	0
Marokko, Marocco, Marocco 8/80, 18/2013	10	7 (25 %)	20/30	10
Meksiko, Mexico 65/98	0	0	20/30	10
Moldova 92/2008	15	5 (25 %)	0	7 <sup>6)</sup>
Norja, Norge, Norway 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Pakistan 15/96	20 <sup>21)</sup>	12 (25 %)	20/30	10
Portugali, Portugal, Portugal 27/71	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>25)</sup>
Puola, Polen, Poland 26/7, 21/	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %)	0	5 <sup>25)</sup>
Ranska, Frankrike, France 8/72	0	0	0	0
Romania, Rumänien, Rumania 7/2000	5 <sup>2)</sup>	5 <sup>2)</sup>	0	5 <sup>19, 25)</sup>
Ruotsi, Sverige, Sweden 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Saksa, Tyskland, Germany 18/82	15 <sup>2)</sup>	10 (25 %) <sup>2)</sup>	k.s. osinko, se dividend, see dividend <sup>15)</sup>	5 <sup>1, 25)</sup>
Sambia, Zambia, Zambia 28/85	15	5 (25 %)	20/30	15 <sup>1, 11)</sup>
Serbia ja/och/and Montenegro 60/87	15	5 (25 %)	0	10
Singapore 115/2002	10	5 (10 %) <sup>14)</sup>	20/30	5
Slovakia, Slovakien, Slovakia 28/2000	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1, 16, 25)</sup>
Slovenia, Slovenien, Slovenia 70/2004	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>25)</sup>
Sri Lanka 20/84	15	15	0	10
Sveitsi, Schweiz, Switzerland 90/93, 91/2006, 920/2009	10	0 (10 %)	0	0
Tadzikistan, Tadjikistan, Tajikistan 72/2013	15	5 (25 %)	0	5
Tansania, Tanzania 70/78	20	20	0	20
Tanska (myös Färsaaret), Danmark (jämte Färöarna), Denmark (including the Faroe Islands) 26/97	15 <sup>2)</sup>	0 (10 %)	0	0
Thaimaa, Thailand, Thailand 28/86	20/30	20 (25 %) <sup>13)</sup>	20/30	15
Tsekki, Tjeckien, Czech 79/95	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	10 <sup>1, 16, 25)</sup>
Turkki, Turkiet, Turkey 61/88, 49/2012	15	5 (25 %)	20/30	10
Ukraina 82/95	15	5 (20 %)	0	10 <sup>17)</sup>

VEROH 6214b 2/4 7.3.2014

Unkari, Ungern, Hungary 51/81	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	0	5 <sup>1, 25)</sup>
Uruguay 16/2013	15	5 (25 %)	0	10 <sup>20)</sup>
Uusi-Seelanti, Nya Zeeland, New Zealand 49/84	15	15	20/30	10
Uzbekistan 10/99	15	5 (10 %) <sup>14)</sup>	0	10 <sup>6)</sup>
Valko-Venäjä, Vitryssland, Belarus 84/2008	15	5 (25 %)	0	5
Venäjä, Ryssland, Russia 110/2002	12	5 (30 %) <sup>7)</sup>	0	0
Vietnam 112/2002	15	10 (25 %) tai 5 (70 %)	20/30	10
Viro, Estland, Estonia 96/93	15 <sup>2)</sup>	5 (25 %) <sup>2)</sup>	20/30 <sup>15)</sup>	10 <sup>12, 25)</sup>

- 1) veroa ei peritä kirjallisista, tieteellisistä tai taiteellisista rojalteista (filmirojalitit tarkistettava sopimustekstistä) skatt uppårs inte på litterära, vetenskapliga eller konstnärliga royaltier (filmroyalty skall kontrolleras i avtalstexten)  
tax is not levied on literary, scientific or artistic royalties (for film royalties see text of treaty)
- 2) Jos yhteisö:  
- Ei lähdeveroa, jos osinko suomalaisen yhteisön saamana olisi EVL 6 a §:n mukaan verovapaa ja lähdeveroa ei voida kokonaisuudessaan hyvittää asuinvaltiossa  
- Ei lähdeveroa osingoista, jotka maksetaan emoyhtiödirektiivissä 90/435/ETY tarkoitetulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 % maksajan pääomasta  
Om samfund  
- Ingen källskatt, om dividenden enligt 6 a § NärSkL betraktades som skattefri vid utbetalning till ett finskt samfund, och om den finska källskatten i praktiken inte kan gottgöras samfundet i dividendtagarens hemviststat i sin helhet  
- Ingen källskatt på dividend som utbetalas till ett bolag som avses i moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital.  
If corporate entity  
- No tax, if these dividends were tax free under § 6 a Business Tax Act if paid to a Finnish corporate entity, and if the recipient does not receive a full credit for the Finnish tax in the country of residence.  
- No tax on dividend paid to a company meant in the EC Parent-Subsidiary Directive owning at least 10 % of the capital of the paying company.
- 3) vero 15 % elokuvafilmistä, televisio- tai radiolähetysessä käytävästä nauhasta sekä kirjallisuus-, taide- tai tiederojalista skatt 15 % för biograffilm, 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 30 %, jos tulo ei ole veronalaista asuinvaltiossa en fysisk persons skatt 30 %, om inkomsten inte är skattepliktig i hemviststaten tax for an individual is 30 % if income is tax-exempt in the country of residence
- 6) eräissä tapauksissa vero alhaisempi i vissa fall är skatten mindre a lower tax in certain cases
- 7) jos ulkomainen pääoma > 100 000 USD osingon erääntyessä om det utländska kapitalet > 100 000 USD då dividenden förfaller till betalning foreign capital > USD 100 000 when dividend becomes due and payable
- 8) katso lisäedellytykset sopimuksesta se tilläggsföresättningar från avtalet for additional requirements, see the treaty
- 9) vero 7 % teollisesta, tieteellisestä ja kaupallisesta rojalista skatt 7 % på industriella, vetenskapliga och kommersiella royaltier tax 7 % on industrial, scientific and commercial royalties
- 10) verosopimus ei sovellu jos saaja on erityinen holding yhtiö (29 art) Skatteavtal inget tillämpas om mottagaren är ett särskilt holdingbolag (29 art) Tax agreement does not apply if the recipient is a special holding company (art 29)
- 11) vero 5 % filmeistä ja nauhoista maksetusta rojalista 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 rojalista 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
- 15) Ei lähdeveroa säästödirektiivin 2003/48/EY tarkoitamista voitto-osuuksista (Lähdeverol 3.8 §) Ingen källskatt på vinstandelar som avses i sparanddirektivet 2003/48/EG (3.8 §, KällskatteL.). No tax on profit shares meant in EC Directive 2003/48/EC (§ 3.8, Act on Tax at source).
- 16) vero 1 % laitteiden rahoitusleasingista ja 5 % laitevuokrasta ja tietokoneohjelman käytöstä skatt 1 % på finansiell uthyrning av utrustning och 5 % på uthyrning av utrustning och nyttjande av dataprogram tax 1 % for finance lease of equipment, 5 % for operating lease of equipment and computer software



- 17) vero 5 % valmistusmenetelmästä ja know-howsta, ei veroa tietokoneohjelmasta eikä patentin käytöstä  
skatt 5 % på tillverkningsmetod eller know-how, ingen skatt på dataprogram eller patent  
tax 5 % for the use of secret process or for know-how, no tax for computer software or patent
- 18) vero 10 % teollisista rojalteista, 3 % uutistoimistorojaltista 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, kommersciell 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 5 % teollisen, kaupallisen tai tieteellisen laitteiston käytöstä tai käyttöoikeudesta tai ohjelmiston (software) käytöstä tai käyttöoikeudesta  
skatt 5 % på royalty som betalas för nyttjandet av eller för rätten att nyttja av industriell, kommersciell eller vetenskaplig utrustning eller dataprogram  
tax 5 % on royalties paid for the use or the right to use of industrial, commercial or scientific equipment or software
- 21) vero 15 %, jos saaja on yritys  
skatt 15 %, om mottagaren är ett företag  
tax 15 % if the recipient is a company
- 22) ei veroa osingosta eräille emo-tytäryhtiöille ja eläke-rahastoille (10 art 3 kpl)  
ingen skatt på dividendinkomst till vissa moder-dotterbolag eller pensionsfonder (10 art 3 st)  
no tax on dividends to qualified parents-subsidiaries and pensionfunds (Article 10 paragraph 3)
- 23) 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
- 24) Jos yhteisö, vero 15 % tai 20 %, Lähdeverolain 7 §:n 2 ja 3 kohta  
Om samfund, är skatten 15 % eller 20 %, 3 § punkt 2 och 3, Källskattel.  
If corporate entity tax is 15 % or 20 %, § 3 paragraph 2 and 3, Act on Tax at source
- 25) Ei lähdeveroa korko-rojaltidirektiivin 2003/49/EY tarkoittamista lähiyhtiöiden välisistä rojalteista (LähdeveroL 3 b-f §.)  
Ingen källskatt på royaltier mellan närstående bolag som avses i ränta-royaltydirektivet 2003/49/EG (3 b-f §, Källskattel.)  
No tax on royalties between associated companies meant in EC Directive 2003/49/EC (§ 3 b-f, Act on Tax at source)

**Mitään Suomen tekemää verosopimusta ei sovelleta mm. seuraaviin alueisiin:** Andorra, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymansaaret, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönlanti, Hongkong, Huippuvuoret (myös Karhusaari), Jan Mayen, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Neitsytsaaret, Panama, Samoa, San Marino, Vanuatu. (= non-treaty areas).

**Inget av de skatteavtal som Finland ingått tillämpas bl.a. på följande områden:** Andorra, Antigua och Barbuda, Bahama, Bahrain, Belize, Caymanöarna, Channel-Islands, Gibraltar, Grenada, Grönland, Hongkong, Jan Mayen, Jungfruöarna, Liberia, Macao, Mauritius, Monaco, Panama, Samoa, San Marino, Svalbard (även Björnön), Vanuatu.

## 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 ovat 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 rojaltiltuloa lukuun ottamatta verosopimus ei yleensä sisällä määräyksiä lähdevaltiossa määrättävän veron suuruudesta, joka siten riippuu vain ao. valtion sisäisestä lainsäädännöstä. Jos lähdevaltiolla on sopimuksen mukaan verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan pääsääntöisesti asuinvaltiossa. Toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei tarvita silloin, kun verosopimuksen mukaan tulo tai omaisuus verotetaan vain verovelvollisen asuinvaltiossa.

**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 peiteltysti 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.

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 yhdenmukaistamiseen. Järjestö julkaisi jo vuonna 1963 mallin verosopimukseksi, jota suositeltiin käytettäväksi sopimusten pohjana. Malliin liittyi selventävä ns. kommentaariosa. Vuonna 1977 julkaistiin seuraava malli kommentaareineen ja sille perustuu valtaosa Suomen verosopimuksista. OECD on julkaissut mallisopimusta selvittävän laajennetun kommentaariteoksen "Model Tax Convention on Income and on Capital", jonka uusin versio on julkaistu 15.7.2014.

### Kvalifikaatio-konflikti ja lähdevaltion etusijaperiaate

Lähtökohtana on, että tulkittaessa Suomessa OECD:n malliverosopimuksen mukaisia verosopimuksen määräyksiä, on perusteltua antaa merkitystä sille, mitä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on sopimuksen tulkinnasta lausuttu riippumatta siitä, onko sopimuksen toinen osapuoli OECD:n jäsen (ks. KHO 2011:101).

Kvalifikaatiokonflikti ja lähdevaltion etusijaperiaate (Conflicts of qualification) tulee kuitenkin ottaa myös huomioon (OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, 23 a ja b artikla, osa I.E). Jos verosopimus on asiassa tulkinnanvarainen, tulisi asia ratkaista viimekädessä lähdevaltion tulkinnan mukaisesti. Tällainen lähdevaltion etusijaperiaate voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa rojaltikäsitemalli on lähdevaltiossa laajempi kuin toisessa valtiossa, ja myös verosopimuksen rojaltimäärittely poikkeaa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesta rojaltimäärittelmästä. Lähdevaltion tulkinta tulee kuitenkin perustua lähtökohtaisesti lakiin. Pelkkä varauma OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ei ole riittävä peruste lähdevaltion etusijaperiaatteen soveltamiseen, koska tällainen varauma ei ole oikeudellisesti sitova.

Kvalifikaatiokonfliktista ei ole kyse tilanteessa, jossa tulkintaero ei johdu erilaisesta säännöspohjasta, vaan esimerkiksi verosopimuksen erilaisesta tulkinnasta tosiseikaston pohjalta (esimerkiksi toinen valtio katsoo, että kyse on liikeomaisuuteen kuuluvasta omaisuudesta, toinen valtio tulkitsee tilanteen eri tavalla). Voi olla, että toinen valtio hyväksyy lisäselvitysten jälkeen toisen valtion näkemyksen, jolloin verotusta oikaistaan toisessa valtiossa. Jos yhteisymmärrystä tällaisessa tilanteessa ei synny, on ainoana vaihtoehtona todennäköisesti normaali muutoksenhaku jommassakummassa valtiossa tai keskinäinen sopimusmenettely (ks. kappale Keskinäinen sopimusmenettely ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, 23 a ja b artikla, osa I. kappale 32.5).

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 LähdeVL: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.

### **Pienemmän veron periaate**

Suomi on solminut viime vuosina useita ns. tynkäverosopimuksia, **Tynkäsopimukset**

jotka koskevat säästötulojen verottamista sekä tietojenvaihtoa ja virka-apua ja sopimuksia, jotka sisältävät lisäksi määräyksiä myös tiettyjen tulotyyppien verotuksesta.

On pohdittu, ovatko nämä suppeat sopimukset sellaisia, että niitä voidaan pitää verosopimuksina tuloverolain ja muun lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Esimerkiksi ennakkoperintälain 25.3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

Suomen solmimissa kansainvälistä verotusta koskevissa sopimuksissa on ollut tarkoitus antaa vain ne edut, joista sopimuksessa on nimenomaisesti sovittu. Tarkoituksena ei ole ollut antaa sellaisia etuja, jotka kansallisessa lainsäädännössä on kytketty siihen, että Suomella on kyseisen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

Tämän mukaan esimerkiksi kuuden kuukauden sääntö on lähtökohteisesti sovellettavissa, kun työskentelyvaltion kanssa on solmittu niin sanottu minisopimus (Bermuda, Caymansaaret, Guernsey, Jersey, Mansaari). Minisopimukset ovat sopimuksia, joissa on määräyksiä esimerkiksi palkka- ja osinkotulon verotuksesta.

## **Verosopimusten artiklakohtainen tarkastelu**

Seuraavassa verosopimusten artiklakohtaisessa tarkastelussa noudatetaan Suomen tekemissä verosopimuksissa tavallista, OECD:n mallisopimuksen mukaista artiklajärjestystä. Tarkastelusta ilmenee minkälaisia määräyksiä verosopimukset tavallisesti sisältävät. Palkkatuloa, osinkotuloa, liiketuloa jne. koskevien tulotyyppiartiklojen lisäksi sopimuksissa on mm. kotipaikka-artikla sekä menetelmäartikla, jossa selvitetään kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Verosopimuksissa on myös lueteltu ne verot, joihin sopimusta sovelletaan. Sitä vastoin sopimuksissa ei yleensä oteta kantaa vähennyksiin, jotka siten määräytyvät yksinomaan sisäisen lainsäädännön perusteella. Yksittäiset verosopimukset voivat poiketa mallisopimuksesta sekä verotusoi-keutta koskevien ratkaisujen että artiklajärjestyksen osalta. Yksittäiset verotuskysymykset ratkaistaan aina yksittäisten valtioiden välillä tehdyn verosopimuksen perusteella eikä koskaan mallisopimuksen perusteella.

### **1 Artikla**

#### **Henkilöt, joihin sopimusta sovelletaan**

Verosopimuksen 1 artiklassa todetaan ne luonnolliset tai oikeushenkilöt joihin sopimusta sovelletaan. Tavallista on, että sopimus koskee sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa asuvia henkilöitä.

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 ikään kuin 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 kansalaisuuteen. 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.

## **USA:n sopimus**

Yhdysvaltojen sopimuksen 1 artiklan 4 kappaleessa luetellaan useita tuloja, joiden osalta em. kansalaisuuteen perustuvaa verotusoikeutta ei saada käyttää. Kansalaisuuden perusteella Yhdysvallat voi esim. kuitenkin verottaa Suomessa asuvalle Yhdysvaltojen kansalaiselle Yhdysvalloista maksetun koron ja taiteilijarojaltin. Ilman 1 artiklan määräystä nämä tulot verotettaisiin mainitussa tilanteessa vain tulonsaajan asuinvaltiossa eli Suomessa. Tapauksissa, joissa Suomi verottaa asumisen ja Yhdysvallat pelkästään kansalaisuuden perusteella, kaksinkertainen verotus poistetaan siten, että Yhdysvalloissa määrätävistä verosta vähennetään Suomessa maksettu vero. Tällöin poiketaan siitä yleisperiaatteesta, jonka mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan henkilön asuinvaltiossa.

– **jos USA verottaa pelkästään kansalaisuusperusteella**

Luxemburgin kanssa tehtyä verosopimusta ei sovelleta erityisiin Luxemburgin lain mukaan perustettuihin holding-yhtiöihin. Tämä soveltamisalaa 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 LähdeVL:n mukainen vero verosopimuksessa olevan 15 %:n suuruisen veron sijasta.

**Luxemburgilaiset holding-yhtiöt**

Henkilö voi olla verosopimuksen tarkoittamassa merkityksessä josain maassa asuva, mutta ei kuitenkaan ole sitä täysin maan sisäisen lainsäädännön perusteella eikä ole kaikista tuloistaan verovelvollinen ko. maahan ellei tulouta tuloa maahan.

**Asuminen toisen sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön mukaan**

Iso-Britannian sisäisissä säännöksissä on siellä asumiselle määritelty kolme eri tasoa: ”residence”, ”ordinary residence” ja ”domicile” ja asumisstatuksen perusteella henkilölle saattaa olla mahdollista valita tietyn tulon verotus vain tulouttamisen perusteella. Tuloverosopimuksessa tämä on huomioitu siten, että henkilö voi vapautua Suomen verotusoikeuden piiristä tietyn tulon osalta vain jos näyttää tulouttaneensa ko tulon Isoon-Britanniaan.

## 2 Artikla Sopimuksen piiriin kuuluvat verot

Verosopimuksen 2 artiklassa on luettelo niistä sopimusvaltioiden veroista, joita sopimus koskee. Verosopimuksessa oleva verojen luettelo on tyhjentävä. Esim. Pohjoismaiseen verosopimukseen ei Ruotsin verojen luetteloon ole otettu fastighetskatt-nimistä veroa. Näin ollen tätä veroa ei voida hyvittää Suomessa, kun täällä verotetaan Suomessa asuvan henkilön Ruotsissa omistama kiinteistö ja siitä saadut esim. vuokratulot. Eri asia on, että fastighetskatt voi tulla vähennettäväksi tulonhankkimiskuluna TVL 31.3 §:n nojalla. Myöskään esim. Isossa-Britanniassa kannettava ns. Council-taxia ei hyvitetä Suomessa, koska se ei ole kyseisen verosopimuksen verojen luettelossa (Council-tax ei ole tulon perusteella kannettava vero). Sama koskee Ranskassa kannettavaa taxe d'habitationia. Se peritään henkilöiltä, jotka asuvat Ranskassa joko omistusasunnossa tai vuokralaisena.

Verosopimukset eivät koske sh- ja pr-maksua, työnantajan sotumaksua, arpajaisveroa eivätkä Suomen kiinteistövero. Tavalliset verosopimukset eivät koske myöskään perintö- tai lahjaveroa. Suomella on erityinen perintöverosopimus seuraavien maiden kanssa: Pohjoismaat (Ruotsin osalta voimassaolo on päätynyt 24.8.2007 ja Norjan osalta 22.8.2014), 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)

### Korkotulon lähdevero

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.

Jos verosopimus ei koske tiettyä veroa, henkilöltä voidaan Suomessa sopimuksen estämättä kantaa tällainen vero mikäli sen määrittäminen on TVL:n mukaan mahdollista. Ne verosopimukset, jotka eivät koske esimerkiksi kunnallisveroa, ilmenevät luvun 4 liitteenä olevasta luettelosta ”Epätavallisia verosopimusmääräyksiä”. Se, että sopimus ei koske esimerkiksi kirkollisveroa, johtuu tavallisesti siitä, että toinen sopimusvaltio ei kannata tällaista veroa eikä kaksinkertaisen verotuksen vaaraa tältä osin ole.

## Poikkeustapauksia

### 3 Artikla Yleiset määritelmät

Verosopimuksen 3 artikla sisältää määritelmiä. Artiklassa voidaan todeta esim. että sopimuksessa sanonta ”henkilö” tarkoittaa luonnollista henkilöä, yhtiötä ja muuta yhteenliittymää. Virossa rekisteröidyt ns. yhteisyritykset ovat oikeushenkilöitä.

Tavallisesti artiklassa määritellään myös ”yhtiö” ja ”kansainvälinen liikenne”.

Pohjoismaisessa sopimuksessa todetaan, että ”sopimusvaltio” ei esim. Norjan osalta käsitä Huippuvuoria (Svalbard), jolla tarkoitetaan myös Karhusaarta (Björnö) eikä Jan Mayenia. Pohjoismaista verosopimusta ei näin ollen sovelleta näihin alueisiin. Kiinan verosopimusta ei sovelleta Hongkongiin johtuen Kiinan sopimuksen 3 artiklan määritelmästä. Siinä ”Kiina” tarkoittaa Kiinan kansantasavaltaa ja, maantieteellisessä merkityksessä käytettynä, kaikkia Kiinan kansantasavallan alueita (niihin luettuna sen aluemerit), joilla Kiinan veroa koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan, ja kaikkia sen aluemerien ulkopuolella olevia alueita (niihin luettuina merenpohja ja sen sisusta), joihin Kiinalla kansainvälisen oikeuden mukaisesti on tuomiovalta ja joilla Kiinan veroa koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan.

Kreikan verosopimuksen 3 artiklassa on määritelty mitä sanonnalla ”julkisyhteisö” tarkoitetaan. Suomessa vuoden 2010 alusta voimaantulleeseen uuden yliopistolain johdosta valtiovarainministeriö antoi eduskunnan verojaostolle lausunnon, jonka perusteella suomalaisia julkisoikeudellisia ja säätiömuotoisia yliopistoja ei tuloverotuksessa 1.1.2010 alkaen pidetä julkisyhteisöinä. Kun kuitenkin Kreikan verosopimuksen määrittelyn mukaan kaikki Suomen yliopistot ja korkeakoulut ovat julkisyhteisöjä, ne ovat edelleen julkisyhteisöjä verosopimusta sovellettaessa.



**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.

**Toimivaltainen viranomainen**

Artikla sisältää myös ”toimivaltaisen viranomaisen” määritelmän. Suomessa tällä tarkoitetaan valtiovarainministeriötä tai sen valtuuttamaa viranomaista. Toimivaltaisella viranomaisella on mm. mahdollisuus neuvotella sopimuksen tulkintaa koskevista erimielisyyksistä toisen valtion edustajien kanssa ja tarvittaessa tehdä erityisiä keskinäisiä sopimuksia. Valtiovarainministeriö on VML 89.5 §:n nojalla antamallaan päätöksellä (esim. 21.12.2004/1263) valtuuttanut Verohallinnon toimimaan lähes kaikissa Suomen tekemissä verosopimuksissa tarkoitettuna toimivaltaisena viranomaisena. Valtiovarainministeriö ratkaisee kuitenkin itse periaatteellisesti tai taloudellisesti tärkeät asiat. Lisäksi Valtiovarainministeriö on edelleen toimivaltainen viranomainen tilanteissa, joissa verosopimuksesta puuttuu valtuutusmahdollisuus.

**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.

**Kaksoisasuja**

Joskus TVL:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen on asumisen tai kotipaikan perusteella maailmanlaajuisesti verovelvollinen myös toisessa valtiossa. Tällöin hän on ns. kaksoisasuja.

**Esimerkki**

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.

**Pysyvä asunto**

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 omis-

tusasunto. Riittää, että asunto on pysyvästi verovelvollisen käyttöön varattuna ja että kyse ei ole tilapäisasumuksesta.

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.

## **Elinetujen keskus**

Em. esimerkin kaksoisasuja voi antaa Ruotsissa oleskelun ajaksi asuntonsa Suomesta vuokralle. Kun hänellä tällöin on asunto käytettävänään vain Ruotsissa, Ruotsi on hänen asuinvaltionsa silloin, kun sovelletaan verosopimusta. Tällöin oikeus maailmanlaajuisen tulon verotukseen on vain Ruotsilla. Suomi voi verottaa vain Suomesta saatua tuloa, esim. asunnosta saatavan vuokratulon. Vuokratulo voidaan asuinvaltioperiaatteen nojalla verottaa myös Ruotsissa, mutta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi Ruotsin verosta vähennetään vuokratulosta Suomessa maksettu vero. Esim. Suomesta saatua korkotuloa ei sitä vastoin voida verottaa Suomessa, koska Pohjoismainen verosopimus edellyttää, että korko verotetaan yksinomaan asuinvaltiossa.

## **Esimerkki**

Jos em. henkilöllä sitä vastoin on koko Ruotsissa oleskelun ajan asunto käytettävänään myös Suomessa ja jos myös hänen perheensä asuu tämän ajan Suomessa, katsotaan hänen elin etujensa keskuksen ja siten verosopimuksen mukaisen asuinvaltionsa olevan Suomessa.

Suomen kansalainen A oleskelee 1.2.2013–30.10.2014 välisen ajan perheineen Ruotsissa ja työskentelee ruotsalaisen työnantajan lukuun. Hän työskentelee tänä aikana Suomessa joka kuukausi yhden viikon ajan saman ruotsalaisen työnantajan lukuun. Muuta Suomessa oleskelua ei ole. Suomessa ollut asunto on annettu em. ajaksi vuokralle. A asuu verosopimuksen tarkoittamalla tavalla Ruotsissa, mutta on TVL:n mukaan Suomessa asuva. Vaikka kuuden kuukauden sääntö ei sovellu liian Suomessa oleskelun takia, Suomi ei kuitenkaan voi millään tavalla huomioida ruotsalaiselta työnantajalta saatua palkkaa. Edes Suomessa tehtyyn työhön perustuvaa palkan osaa ei voida verottaa Suomessa, koska työnantaja ei ole Suomesta ja A ei oleskele Suomessa yli 183 päivää per 12 kuukautta sinä aikana kun hän on verosopimuksen mukaan Ruotsissa asuva.

## **Esimerkki**

## 5 Artikla Kiinteä toimipaikka

Verosopimusten mukaan sopimusvaltiossa voidaan verottaa toisesta sopimusvaltiosta olevaa yritystä liiketulosta, jos liiketoimintaa on harjoitettu ensiksi mainitussa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Kuten jäljempänä 15 artiklaa selvitettäessä todetaan, työnantajan kiinteällä toimipaikalla on merkitystä myös ratkaistessa, verotetaanko palkkatulo työntekijän asuinvaltiossa vai työntekovaltiossa.

Tilanteet, joissa sopimusvaltiosta olevalla yrityksellä on kiinteä toimipaikka toisessa sopimusvaltiossa, eivät ole kovin yleisiä. Jos liiketoimintaa toisessa valtiossa harjoitetaan merkittävässä määrin, on tavallisempaa, että ao. valtioon perustetaan erillinen yritys esim. tytäryhtiö.

Kiinteän toimipaikan määritelmä on yleensä verosopimuksen 5 artiklassa. Määritelmän mukaan kiinteä toimipaikka käsittää erityisesti

- a) yrityksen johtopaikan;
- b) sivuliikkeen;
- c) toimiston;
- d) tehtaan;
- e) työpajan;
- f) kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen, louhoksen tai muun paikan, josta luonnonvaroja otetaan.

### Rakennustyömaa

Paikka, jossa harjoitetaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaa, muodostaa tavallisesti kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta kestää yli 12 kk ajan. Jos aika ylittyy, kiinteän toimipaikan katsotaan olleen olemassa työn alusta alkaen. Myös rautatien tai kaasuputken rakentaminen voi muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka työtä sen luonteesta johtuen joudutaan tekemään eri paikkakunnilla. Eräiden maiden kanssa tehtyjen verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa jo 6 tai 9 kuukautta kestävä rakennus- tai asennustoiminta. Nämä maat ilmenevät ohjeesta ”Ulkomaille lähetettävä työntekijä”. Venäjän verosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu toiseen valtioon teollisuusrakentamisessa vasta, kun rakennustoiminta siellä ylittää 18 kk.

### Avustava toiminta

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.

### Edustaja

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.

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 Yhdysvalloissa sijaitsevasta kerrostalohuoneistosta 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 osakkeisiin ja asunto-osuuskunnan osuuksiin perustuvan tulon verottamisen sijaintivaltiossa. Esimerkiksi Pohjoismaisessa verosopimuksessa määräys on 6.3 artiklassa.

**Kerrostalo-  
huoneistot**

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.

**Yrityksen saama tulo**

## **7 Artikla** **Liiketulon verotus**

Sopimusvaltiosta olevaa yritystä voidaan verottaa liike tulosta 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, perimättä jätetty lähdevero pannaan LähdeVL 8 §:n perusteella maksuun perimiseen velvolliselle, jos on kyse maksajan laiminlyönnistä. 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**

Yleensä rojaltilla tarkoitetaan kaikkia suorituksia, jotka saadaan korvauksena kirjallisen, taiteellisen, tai tieteellisen teoksen, mukaan lukien elokuvafilmit, tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai menetelmän käyttämisestä tai käyttöoikeudesta taikka kokemukseräisestä teollis-, kaupallis- tai tieteellisluonteisesta tiedosta. Koska verosopimusten rojalTIMÄÄRITELMISSÄ on usein eroavuuksia, tulee rojalTIMÄÄRITELMÄ tarkistaa aina sovellettavasta verosopimuksesta

## **Rojalti**

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin (12 artiklan kappaleet, erityisesti 11–11.3) mukaan rojaltia ei ole erilaiset palvelusopimukset (konsultoinnit) jossa yritys käyttää omaa erityistä tietotaitoaan tarjotakseen palveluja asiakkaalle, ja jossa luovutetaan kyllä palvelusta syntynyt tulos ja käyttöoikeudet tulokseen, mutta jossa ei kuitenkaan luovuteta sitä tietotaitoa, joka suunnittelua tarjoavalla yrityksellä on pystyäkseen toteuttamaan kyseisen palvelutoimeksiannon. Rojaltia ei siten ole yleensä konsultointipalvelut, koska siinä ei luovuteta ohjelmistoja, know how:ta eikä mitään muuta rojalTIIN LIITTYVÄÄ konsultointipalvelun tuottamisen yhteydessä. Kyse on yleensä sopimuksen mukaisesta tehdystä (projektin) konsultoinnista, johon yritys käyttää omaa tietotaitoaan. Tietotaitoa ei luovuteta asiakkaalle, eikä asiakas voi käyttää tietotaitoa omaan lukuunsa. Asiakkaalle luovutetaan ainoastaan tietotaidon hyödyntämisestä syntynyt konsultointipalvelu ja sen lopputulos, jota aikaisemmin ei ole ollut olemassa. Kyse ei ole aineettomien oikeuksien kehittämisestä eikä myymisestä (Ks. myös KHO 2011:101).

Joissain verosopimuksissa rojalTIARTIKLA sisältää myös korvauksen teknisestä palveluksesta, mutta tällöin kyseinen artikla on yleensä otsikoitu ”Korvaus rojalTista tai teknisestä palveluksesta”. Siten näissäkään tilanteissa rojalTIMÄÄRITELMÄ ei poikkea malliverosopimuksesta, vaan kyseinen artikla sisältää rojalTIMÄÄRITELMÄN lisäksi määräykset teknisen korvauksen verottamisesta.

### **13 Artikla**

#### **Omaisuu den 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 a.o. 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 tehdään, verotusoikeus ammatinharjoittamisesta saatuun tuloon ratkaistaan artiklan 7 (liiketulo) perusteella.

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. Azerbaidzhanin, 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.

**Esim. Pohjoismaainen sopimus**

## **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:

**Mekaanikkosääntö eli 183-päiväsääntö**

- 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 ei ole merkitystä, soveltuuko ao. palkkaan Suomessa kuuden kuukauden sääntö vai ei. Kuuden kuukauden sääntö puolestaan ratkaisee ulkomaantyöskentelystä saadan palkan verokohtelun Suomessa. Kuuden kuukauden sääntöä ei lainkaan sovelleta, jos mekaanikkosääntö estää verottamisen työskentelyvaltiossa.

**Mekaanikkosääntö ja kuuden kuukauden sääntö ovat kaksi eri asiaa**



## **Päivien laskeminen**

Laskettaessa, onko työntekijän oleskelu työntekevaltiossa kestänyt yli 183 päivää, otetaan huomioon kaikki tosiasialliset oleskelupäivät ja niiden osat. Mukaan lasketaan siten myös työntekevaltiossa vietetyt lomapäivät. Kyseinen 183 päivän aika lasketaan joko kalenterivuositain, tai perättäisiltä 12 kuukaudelta kuten Pohjoismaisessa sopimuksessa sekä useimmissa uusissa verosopimuksissa. Katso OECD-mallisopimuksen kommentaarin esimerkit verosopimuksen mukaisesta asumisesta ja 183 päivän laskennasta luvusta 4.

## **Merimiehet, lentoemännät ym.**

Palkka sopimusvaltiossa olevan yrityksen kansainväliseen liikenteeseen käyttämässä laivassa tai ilma-aluksessa tehdystä työstä voidaan tavallisesti verottaa joko yrityksen kotivaltiossa tai siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan merimiesten tulo verotetaan kuitenkin vain aluksen lippuvaltiossa. Jos esim. Suomessa asuva henkilö työskentelee Ruotsin lipun alla liikenneöivässä aluksessa, aluksella ansaittu tulo verotetaan Ruotsissa. Suomessa tähän tuloon on sovellettu vapautusmenetelmää vuoden 2000 loppuun ja sen jälkeen hyvitysmenetelmää, ks. artikkelit 15.3 ja 31.3 vuoden 1996 verosopimuksessa SopS 26/97. Kansainvälisessä liikenteessä olevassa ilma-aluksessa saatu tulo verotetaan Pohjoismaisen sopimuksen mukaan vain työntekijän asuinvaltiossa. Näin ollen esim. tanskalaisen lentoyhtiön palveluksessa oleva lentoemäntä, joka asuu Suomessa, maksaa ko. tulosta veron vain Suomeen. Pohjoismaisessa verosopimuksessa on erityismääräys myös kalastusaluksella työskentelevistä, joiden tulo verotetaan vain tulonsaajan asuinvaltiossa.

## **Rajakuntalaiset**

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

- 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 ja yhden yön. Päivällä tarkoitetaan myös päivän osaa.

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

## **Työvoiman vuokraus**

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan vuokratun työntekijä palkka voidaan aina verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa hän työskentelee vuokrattuna. Vuokraus määritellään verosopimukseen liitty-

vän pöytäkirjan V kohdassa. Työntekijä on vuokrattu, jos hänen työnantajansa (vuokranantaja) asettaa hänet käytettäväksi toisen yrityksen (toimeksiantajan) liiketoiminnassa, jota harjoitetaan toisessa Pohjoismaassa. Lisäksi edellytetään, että toimeksiantaja asuu työntekovaltiossa tai toimeksiantajalla on siellä kiinteä toimipaikka. Vuokraustilanteessa vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kannan siihen liittyvää riskiä.

Kysymys siitä, onko työntekijää pidettävä vuokrattuna, on ratkaistava kokonaisarvioinnin perusteella. Vuokraukseen viittaavat seuraavat seikat:

- a) työn yleinen johto ja ohjaus kuuluvat 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 työskentelee suomalaisen työnantajan lukuun esimerkiksi Norjassa, Suomen verotuksessa ei oma-alotteisesti oteta kantaa mahdolliseen vuokraustilanteeseen. Toisaalta Suomessa yleensä hyväksytään Norjan veroviranomaisten näkemys verosopimuksen mukaisen työvoimanvuokraustilanteen olemassaolosta, jos kyseinen työntekijä esittää tästä näkemyksestä tosittellisen 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 ulkomailla Suomeen tulevaa työntekijää silloinkaan, kun verosopimus olisi antanut verottamiseen oikeuden. Vuoden 2007 alusta tilanne on muuttunut. Vuokratun työntekijän palkka on TVL 10 §:ssä säädetty Suomesta saaduksi tuloksi ja Suomi pystyy hyödyntämään verosopimuksessa mahdollisesti saamaansa oikeutta verottaa vuokratyöntekijän palkka.

**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 ulkomailla asuva saa osallistumisesta suomalaisen yhtiön johtokunnan kokoukseen silloinkin, kun kokous on pidetty ulkomailla. TVL 10 § on vuoden 1996 alusta muutettu niin, että myös se mahdollistaa kokouspalkkion verottamisen myös ulkomailla pidetyn kokouksen osalta. Normaali toimitusjohtajan palkka ei ole artiklan 16 mukaista tuloa, vaan siihen sovelletaan artiklaa 15.

## **17 Artikla Taiteilijat ja urheilijat**

Urheilijoiden ja esiintyvien taitelijoiden palkkiot voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa toimintaa harjoitetaan. Tämä koskee useimmiten sellaisiakin tilanteita, joissa esiintymisestä maksettu tulo ei tule urheilijalle tai taitelijalle itselleen, vaan ulkomaiselle yritykselle tai esim. urheiluseuralle.

Suomen sisäinen lainsäädäntö on ennen vuotta 1996 estänyt rajoitetusti verovelvollisen urheilijan tai taiteilijan 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, vanhoissa Suomen solmimissa sopimuksissa tulee sovellettavaksi 17 artiklan sijasta julkisoikeudellista palkkatuloa koskeva 19 artikla. Tällä seikalla on usein merkitystä mm. kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän kannalta.

Vaikka palkan tai palkkion maksaa kaupunginteatteri tai valtionooppera, aina ei ole kyse julkisyhteisön maksamasta suorituksesta. Usein toimintaa harjoittaa muu kuin julkisyhteisö (kunta tms.) itse. Orkesteria tai teatteria ylläpitää erillinen yhtiö, yhdistys tai säätiö. Voi olla, että julkisyhteisö rahoittaa avustuksilla lähes kokonaan tällaisen yhteisön toiminnan, mutta se ei tee yhteisöstä julkisoikeudellista yhteisöä. Esimerkiksi Suomen kansallisooppera ei ole julkisyhteisö, koska toimintaa harjoittaa säätiölain mukainen säätiö, jota ei ole erikseen säädetty julkisyhteisöksi. Kun on kyse ulkomaisista orkestereista, ratkaisun pitää perustua ao. valtion lainsäädäntöön ja siihen, kuinka tuossa valtiossa julkisyhteisö määritellään. Esimerkiksi Saksassa osavaltioiden yleisradioyhtiöt ja niiden yhteydessä tai niistä erillään toimivat orkesterit ovat usein lainsäädännössä säädetty julkisyhteisöiksi. Myös verosopimuksen määritelmät on syytä tarkistaa, esim. Japanin sopimuksessa sopimusvaltiolla tarkoitetaan myös kaikkia yksiköitä, joiden pääoman Japanin hallitus kokonaan omistaa.

Aiemmin OECD:n malliverosopimuksen 19 artiklan 3 kappaleen

mukaan julkisyhteisön harjoittaman liiketoiminnan yhteydessä saatuun tuloon sovelletaan 15, 16 ja 18 artikloiden määräyksiä. Vuoden 1995 mallisopimukseen on lisätty viittaus 17 artiklaan. Suomen solmimissa uudemmissa sopimuksissa on 19 artiklan muotoilussa noudatettu vuoden 1995 mallisopimusta. Jos verosopimuksen 19 artiklan 3 kappaleessa on viittaus 17 artiklaan, sovelletaan taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta saatuun tuloon pääsääntöisesti 17 artiklaa, vaikka maksaja on julkisyhteisö.

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.

## **USA:n sopimus**

### **18 Artikla Eläke**

Julkisyhteisön palveluksessa ansaittu eläke verotetaan verosopimusten mukaan tavallisesti vain siinä valtiossa, josta se maksetaan. Jos eläke perustuu julkisyhteisön harjoittamassa liiketoiminnassa tehtyyn työhön tai jos eläkkeensaaja on asuinvaltion kansalainen, julkisyhteisön maksama eläke verotetaan kuitenkin usein vain saajan asuinvaltiossa. Sopimusvaltion sosiaalilainsäädäntöön perustuvat eläkkeet verotetaan tavallisesti vain tässä valtiossa. Muut eläkkeet jäävät monesti verotettavaksi yksinomaan asuinvaltiossa. Verosopimusten eläkettä koskevat määräykset käyvät tarkemmin ilmi luvun 5 liitteenä olevasta ohjeesta Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja.

### **19 Artikla Julkisoikeudellinen palvelus**

Valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta oikeushenkilöltä saatu muu hyvitys kuin eläke verotetaan lähtökohtaisesti vain siinä valtiossa, josta suoritus maksetaan. Määräys koskee tavallisesti myös muutoin kuin virkamiehenä saatua palkkaa julkisyhteisöltä.

Useiden verosopimusten mukaan hyvityksestä verotetaan kuitenkin

vain siinä sopimusvaltiossa, jossa työ tehdään, jos saaja asuu työnte-kovaltiossa ja jompikumpi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

a) saaja on työntekevallion kansalainen tai

b) saajasta ei tullut työntekevalliossa asuvaa ainoastaan tämän työn tekemiseksi.

Pohjoismaisen sopimuksen mukaan työntekevalliolla 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 sopimusvallion lainsäädännön mukaan on muodostettu nimenomaan julkisoikeudelliseksi. Oikeudelliselta rakenteeltaan yksityisoikeudellinen oikeushenkilö ei ole sellainen, jota 19 artiklassa tarkoitetaan. Osakeyhtiö on yksityisoikeudellinen oikeushenkilö silloinkin, kun kyseessä on ns. valtioenemmistöinen osakeyhtiö.

## 20 Artikla

### Opiskelijat ja harjoittelijat sekä opettajat ja tutkijat

#### Opiskelijat

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 euromäärää ei mainita, vaan todetaan vain verosta vapaaksi määrä, joka on elatusta varten välttämätön. Näissä tapauksissa pidetään Suomeen tulevan opiskelijan ja harjoittelijan osalta verovapaana LähdeVL 6 §:n mukaista vähennystä, joka on 510/kk tai 17/pv.

#### Opettajat

Valtaosa Suomen tekemistä verosopimuksista ei sisällä opettaja-artiklaa. Tällöin opettajan ja tutkijan palkkatuloon sovelletaan työnantajasta riippuen 15 artiklaa tai 19 artiklaa. Eräissä vanhemmissa verosopimuksissa on kuitenkin vielä määräyksiä opettajille ja tutkijoille myönnettävistä huojennuksista. Tavallisesti huojennuksen saa sopimusvaltiosta oleva henkilö, joka oleskelee toisessa sopimusvaltiossa tietyn enimmäisajan (esim. 2 vuotta) tarkoituksenaan antaa opetusta tai harjoittaa tutkimustoimintaa ao. toisen valtion korkeakoulussa tai muussa opetuslaitoksessa. Tällöin hän ei suorita tässä toisessa valtiossa veroa ko. toiminnasta saamastaan tulosta. Yleensä huojennus menetetään, jos enimmäisaika ylitetään.

Sopimuksen sanamuoto edellyttää yleensä vain, että opettaja tai tutkija oli sopimusvaltiossa asuva ennen työskentelyn aloittamista

toisessa sopimusvaltiossa. Tällöin huojennusta ei estä se, että opettaja tai tutkija muuttaa ao. toiseen valtioon perheineen tai muutoin siten, että tästä valtiosta tulee opetustoiminnan ajaksi myös verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Poikkeuksena on esimerkiksi Espanjan verosopimus, jossa määritellään Suomessa annettavan verovapauden edellytykseksi se, että Suomeen enintään kahdeksi vuodeksi opetus- tai tutkimustoimintaa harjoittamaan kutsuttu on Espanjassa asuva.

Egyptin ja Espanjan sopimuksissa edellytetään, että henkilö on kutsuttu toiseen valtioon. Tällöin verovapaus koskee vain palkkaa kutsussa tarkoitettusta toiminnasta. Henkilöä ei pidetä kutsuttuna, jos hän on hakenut avoimena olevaa virkaa. Kaikki opettaja-artiklat eivät sisällä mainintaa tutkijoista. Marokon sopimuksen mukaan huojennus myönnetään pelkästään tutkijoille (vuoteen 2012 asti).

Vaikka eräiden verosopimusten itsenäistä ammatinharjoittamista koskevassa artiklassa mainitaan opetuksellinen toiminta, 14 artiklaa ei yleensä voida soveltaa nyt tarkoitettuun opetustoimintaan. Opetustoiminnasta saatu tulo on yleensä palkkatuloa ja ao. opetuslaitos on opettajan työnantaja.

Opettaja-artiklan mukaista etua voi käyttää useampiakin kertoja. Vierailujen välillä tulee kuitenkin selvästi asettua takaisin kotivaltioon.

Ison-Britannian sopimuksessa on vierailuvaltiossa myönnettävän verovapauden yhtenä edellytyksenä, että opettaja on ao. tulosta verovelvollinen kotivaltiossaan. Verohallinnossa on ollut käytössä liitteen mukainen todistusmalli, jolla Ison-Britanniasta tuleva opettaja voi Suomessa esittää selvityksen verotuksesta kotivaltiossaan.

**Brittiläiset  
opettajat**

## **21 Artikla** **Erikseen mainitsemaan tulo**

Sopimuksessa erikseen mainitsemaan 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

### Kaksi menetelmää

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.

### Kumpi valitaan

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.

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.

### Uusissa sopimuksissa hyvitysmenetelmä

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 rojalititulon osalta poistetaan kuitenkin yleensä hyvitysmenetelmällä. Lisäksi Ranskan sopimuksessa hyvitysmenetelmää sovelletaan myös johtajanpalkkioon sekä taiteilijan- ja urheilijanpalkkioon. Eläketuloon ja työntekovaltion julkisyhteisöltä saatuun palkkatuloon sovelletaan yleensä vapautusmenetelmää myös niiden sopimusten mukaan, joissa hyvitys on päämenetelmänä. 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.

### Hyvitysmenetelmä

Hyvitysmenetelmää sovellettaessa asuinvaltio verottaa ulkomaisen tulon tai ulkomailla olevan varallisuuden normaalisti ja vähentää eli hyvittää omasta verostaan toisessa valtiossa maksetun, verosopimuksen mukaisen veron. Asuinvaltiossa ei kuitenkaan voida hyvittää toi-

sen 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 suoritetusta verosta. Selvitykseksi hyväksytään esim. verolippu tai tulon maksajalta saatu todistus ennakonpidätyksestä (esim. osingon ja koron vero tai Saksassa palkan ns. Lohnsteuer). Suomessa voidaan hyvittää vain sellainen toisen valtion vero, jota verosopimus koskee.

Suomen tekemissä verosopimuksissa on vapautusmenetelmän osalta sovittu ns. progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä. Täysi vapautus tarkoittaisi sitä, että ulkomailta saatua tuloa tai siellä olevaa varallisuutta ei otettaisi asuinvaltiossa huomioon millään tavalla. Progressioehtoisessa vapautusmenetelmässä ulkomailta saatu tulo tai siellä oleva varallisuus vaikuttaa asuinvaltiossa muun tulon tai varallisuuden veroprosenttiin. Menetelmän soveltaminen on eri verosopimuksissa ilmaistu käyttäen jossain määrin toisistaan poikkeavia sanontoja. Esim. Pohjoismaisessa verosopimuksessa vapautusmenetelmä on ilmaistu seuraavalla tavalla:

”Milloin Suomessa asuvalla henkilöllä on tuloa tai varallisuutta, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan verotetaan vain toisessa valtiossa tai tuloa, joka edellä olevan b) kohdan mukaan on vapautettava Suomen verosta, Suomi voi sisällyttää vapautettavan tulon tai varallisuuden verotusperusteeseen, mutta sen on vähennettävä tulon tai varallisuuden perusteella suoritettavasta Suomen verosta se tuloveron tai varallisuusveron osa, joka jakautuu tästä toisesta valtiosta saadulle tulolle tai siellä olevalle varallisuudelle.”

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

MenetelmäL 6 §:n perusteella myös tällöin sovelletaan progressioehtoista vapautusmenetelmää. Ks. oikeuskäytännöstä KHO:1995-B-529.

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 sopimusval-

## **Vapautusmenetelmä**

## **MenetelmäL 6 §**

## **Eri sanamuotoja, sama tarkoitus**



tiosta saatuun tuloon tai siellä olevaan varallisuuteen. Vapautusmenetelmässä siis Suomen verosta vähennetään Suomen veroa, kun taas hyvitysmenetelmässä Suomen verosta vähennetään ulkomaista veroa. Vapautusmenetelmää sovellettaessa on vailla merkitystä se, paljonko veroa ulkomailla on maksettu tai onko veroa ulkomailla maksettu lainkaan.

## **24 Artikla** **Syrjintäkielto**

Syrjintäkielto merkitsee sitä, että valtio ei saa samoissa olosuhteissa verottaa toisen sopimusvaltion kansalaisia ankarammin kuin oman valtion kansalaisia. Suomi ei esimerkiksi voi verottaa Sveitsissä asuvaa Sveitsin kansalaista ankarammin kuin Sveitsissä asuvaa Suomen kansalaista. Vastaavasti Suomi ei voi verottaa Suomessa asuvaa Sveitsin kansalaista ankarammin kuin Suomessa asuvaa Suomen kansalaista.

Se seikka, että Suomessa verotetaan - kansalaisuudesta riippumatta - Suomessa asuvia eri tavalla kuin ulkomailla asuvia, ei ole kansalaisuuteen perustuvan syrjintäkiellon rikkomista.

## **25 Artikla** **Keskinäinen sopimusmenettely**

Joskus kaksinkertaista verotusta syntyy verosopimuksesta huolimatta. Tämä voi johtua siitä, että verosopimusmääräyksiä tulkitaan sopimusvaltioissa eri tavalla. On esim. mahdollista, että lähdevaltiossa tuloa pidetään palkkatulona ja asuinvaltio katsoo kyseessä olevan ammattitulon. Kaksinkertaista verotusta voi syntyä myös siksi, että viranomaisille on annettu ristiriitaisia tietoja tosiasioista; esim. oleskeluajasta toisessa valtiossa. Verosopimusten ns. keskinäistä sopimusmenettelyä koskevien määräysten mukaan sopimusvaltioiden asianomaiset viranomaiset voivat tällöin tarvittaessa keskenään neuvotella ja sopia kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Keskinäinen neuvottelu tapahtuu suullisesti tai kirjallisesti. Lopputuloksena valtio voi luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Koska verosopimukset eivät sisällä määräyksiä verotusoikeudesta luopumisen toteuttamisesta, tästä on Suomessa säädetty VML 89 §:ssä. VML 89 §:ää on selvitetty tarkemmin luvussa 9.

Keskinäistä sopimusmenettelyä ei yleensä tarvita silloin, kun kyse on selvästä virheestä jommassa kummassa sopimusvaltiossa. 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

**KHO:1985-B-II-501**

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 elinotujen keskus oli Suomessa, katsottiin, että myös A:n verosopimuksen mukainen verotuksellinen kotipaikka oli Suomessa. Verovuosi 1981.

**KHO 1970/3600,  
julkaisematon**

Oy Yleisradio Ab:tä ei pidetty Suomen ja Ruotsin välillä tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen 8 artiklassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena oikeushenkilönä.

**KHO 1975/2897**

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 1993/242,  
julkaisematon**

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:1994-B-555**

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.

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-B-530**

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:1995-B-529**

Puolan kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan Puolassa olevan yliopiston tai muun ylempään 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.

**KHO 1996/2063**

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 tehtäväänään työtodistuksen mukaan vaihtotyö. 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

**KVL 290/1996**

fuusioida tammikuussa 1997 D Oy:öön siten, että B.V. saa suunnatussa osakean- nissa kutakin P Oy:n osaketta vastaan saman nimellisiarvoisen 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 tarkoitettu- na 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 vas- taava 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 verotuk- sessa käsiteltävä konserniavustuksena. Verovuosi 1997.

#### **KVL 1997/195**

Japanissa rekisteröity X-yhtiö oli Japanin sisäisen lainsäädännön mukaan verovapaa yhteisö. Se oli sijoittanut äänettömänä yhtiömiehenä varojaan USA:ssa kotipaikan omaavaan B-Limited Partnership henkilöyhtiöön. B-Limited Partnership ei ollut USA:n lainsäädännön mukaan erillinen verovelvollinen vaan se tulo jaettiin verotettavaksi yhtiömiehillä. Henkilöyhtiön vastuunalainen yhtiömies oli Cayman- saarilla rekisteröity investointiyhtiö. Koska B-Limited Partnership ei ollut erillinen verovelvollinen USA:ssa eivätkä sen yhtiömiehet olleet siellä asuvia, niitä ei verotettu osinkotulosta USA:ssa. Tämän vuoksi Suomen ja USA:n välisen veroso- pimuksen määräyksiä ei voinut soveltaa henkilöyhtiön Suomesta saamiin osinkoi- hin. 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).

#### **KHO:2003:27**

Eläkkeellä oleva A asui Suomessa ja oli täällä yleisesti verovelvollinen. A sai vuonna 1999 eläketuloa Suomesta ja Ruotsista. Ruotsista saatu eläketulo vero- tettiin verosopimuksen mukaan Ruotsissa, mutta Ruotsin eläketulo voitiin Suo- messa 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 sairausvakuutus- maksua Suomessa ja Ruotsissa maksetun eläketulon perusteella, ei kuitenkaan enempää kuin mitä Suomesta etuuksista vastaavana maana maksettiin eläkettä vuodessa. Verovuosi 1999.

#### **KHO 2004:111**

Luxemburgin lainsäädännön mukaista SICAV-yhtiötä pidettiin Suomen ja Lu- xemburgin 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 ve- rosopimukseen 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 varallisuus-

veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 18/1983) 3, 4 ja 10 artiklat

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

**KHO 2005/761**

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.

**KHO 2009/468,  
julkaisematon**

# Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2014

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

Verosopimukset ovat [Valtion säädöstietopankista](http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/) ([www.finlex.fi/fi/sopimukset/](http://www.finlex.fi/fi/sopimukset/)).

Jos verosopimukseen on tehty muutoksia, ne on mainittu kunkin maan voimassa olevan verosopimuksen alapuolella. Muutokset on otettava huomioon, kun verosopimusta sovelletaan. Muutokset voivat koskea esimerkiksi valtion verotusoikeutta tai lähdeveroprosentteja.

## Tuloverotusta koskevat verosopimukset

### OECD-valtiot:

Alankomaat [84/1997](#)  
Amerikan yhdysvallat [2/1991](#)  
- muutos [3/2008](#)  
Australia [91/2007](#)  
Belgia [66/1978](#), [54/1997](#)  
- muutos [54/1997](#)  
Espanja [67/1968](#)  
- muutos [39/1974](#)  
- muutos [109/1991](#)  
Irlanti [88/1993](#)  
Islanti [26/1997](#)  
- muutos [95/1997](#)  
- muutos [127/2008](#)  
Iso-Britannia [2/1970](#)  
- muutos [31/1974](#)  
- muutos [26/1981](#)  
- muutos [8/1987](#)  
- muutos [2/1992](#)  
- muutos [63/1997](#)  
Israel [90/1998](#)  
Italia [55/1983](#)  
Itävalta [18/2001](#)  
- muutos [95/2011](#)  
Japani [43/1972](#)  
- muutos [111/1991](#)  
Kanada [2/2007](#)  
Korean tasavalta [75/1981](#)  
Kreikka [58/1981](#)  
Luxemburg [18/1983](#)  
- muutos [60/1992](#)  
- muutos [62/2010](#)  
Meksiko [65/1998](#)  
Norja [26/1997](#)  
- muutos [95/1997](#)  
- muutos [127/2008](#)

### Muut valtiot:

Arabiemiraattien liitto [90/1997](#)  
Argentiina [85/1996](#)  
Armenia [120/2007](#)  
Azerbaizhan [94/2006](#)  
Barbados [79/1992](#)  
Bosnia-Hertsegovina  
(ks. Jugoslavia)  
Brasilia [92/1997](#)  
Bulgaria [11/1986](#)  
Egypti [12/1966](#)  
- muutos [56/1976](#)  
Etelä-Afrikka [78/1995](#)  
Filippiinit [60/1981](#)  
Georgia [76/2008](#)  
Indonesia [4/1989](#)  
Intia [58/2010](#)  
(kumottu [59/1984](#)  
- muutos [106/99](#))  
Jugoslavia [60/1987](#)<sup>1)</sup>  
Kazakstan [85/2010](#)  
Kiina [104/2010](#)  
(kumottu [62/1987](#)  
- muutos [38/1998](#))  
Kirgistan [14/2004](#)  
Kosovo (ks. Jugoslavia)  
Kroatia (ks. Jugoslavia)  
Kypros [40/2013](#)  
Latvia [92/1993](#)  
Liettua [94/1993](#)  
Makedonia [23/2002](#)  
Malesia [16/1986](#)

**OECD-valtiot:**

Portugali 27/1971

Puola 21/2010  
(kumottu 26/1979)  
- muutos 13/1995)

Ranska 8/1972

Ruotsi 26/1997  
- muutos 95/1997  
- muutos 127/2008

Saksa 18/1982

Slovakia 28/2000

Slovenia 70/2004

Sveitsi 90/1993  
- muutos 92/2006

Tanska ja Färsaaret 26/1997  
- muutos 95/1997  
- muutos 127/08

Tsekki 80/1995

Turkki 49/2012  
(kumottu 61/1988)

Unkari 51/1981

Viro 96/1993

**Muut valtiot:**

Malta 82/2001

Marokko 18/2013  
(kumottu 8/1980)

Meksiko 65/1998

Moldova 92/2008

Montenegro (ks. Jugoslavia)

Pakistan 15/1996

Romania 7/2000

Sambia 28/1985

Serbia (ks. Jugoslavia)

Singapore 115/2002  
- muutos 41/2010

Sri Lanka 20/1984

Tadzikistan 72/2013

Tansania 70/1978

Thaimaa 28/1986

Ukraina 82/1995

Uruguay 16/2013

Uusi Seelanti 49/1984  
- muutos 16/1988

Uzbekistan 10/1999

Valko-Venäjä 84/2008

Venäjä 110/2002

Vietnam 112/2002

**Tietojenvaihtosopimus + suppea verosopimus**

Alankomaiden Antillit 63/2011

Aruba 65/2011

Bermuda 87/2009

Brittiläiset Neitsytsaaret 59/2011

Caymansaaret 34/2010

Guernsey 21/2009

- muutos 84/2009

Jersey 78/2009

Mansaari 74/2008

**Perintö- ja lahjaverotusta koskevat verosopimukset**

Alankomaat 48/1955

Amerikan yhdysvallat 18/1952



Islanti 83/1992

- muutos 103/1993

Norja 83/1992

- muutos 103/1993

- Norjan osalta voimassaolo päättyi 22.8.2014

Ranska 26/1959

Ruotsi 83/1992

- muutos 103/1993

- Ruotsin osalta voimassaolo päättyi 24.8.2007.

Sveitsi 9/1957

Tanska 83/1992

- muutos 103/1993

- Sopimus ei koske Färsaaria ja Grönlantia.

1) Suomen ja entisen Jugoslavian verosopimusta (SopS 60/1987) sovelletaan Suomen ja Kroatian, Suomen ja Bosnia-Hertsegovinan, Suomen ja Montenegron ja Suomen ja Kosovon välisissä suhteissa. Ulkoasiainministeriön ilmoitus 17.5.1995, SopS 70/2001, SopS 75/2005 ja Ulkoasiainministeriön ilmoitukset 18.4.2007 ja 31.1.2012. Muodollinen noottienvaihto on vireillä Suomen ja Serbian välillä mainitun sopimuksen soveltamisen jatkamiseksi keskeytyksettä

## 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. 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.

Sosiaaliturvaa koskevia maksuja säännellään Suomen sisäisessä lainsäädännössä, määräyksiä sisältyy muun muassa sairausvakuutuslakiin (1224/2004, SVL) ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettuun lakiin (366/1963, StmL). Lisäksi sosiaaliturvaa koskeviin maksuihin vaikuttavat EU-asetukset 883/2004 ja 987/2009 sekä kansainväliset sosiaaliturvasopimukset.

Seuraavassa selvitetään aluksi lähinnä Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisia maksuvelvollisuuksia. EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 ja kansainvälisten sosiaaliturvasopimusten vaikutusta maksuvelvollisuuteen kansainvälisissä työskentelytilanteissa ja mm. lähetetyn työntekijän todistuksia selvitetään erikseen jäljempänä. Edellinen EU:n sosiaaliturva-asetus 1408/71 on korvattu uudella asetuksella 883/2004, jonka määräyksiä sovelletaan 1.5.2010 alkaen. Uutta asetusta 883/2004 sovelletaan myös ETA-maiden alueella ja Sveitsissä.

Sh-maksu määrätään yleensä kunnallisverotuksessa verotettavan tulon perusteella (SVL 18:14.1). Rajoitetusti verovelvolliselle sh-maksu määrätään kuitenkin lähdeverotettavasta tulosta, ellei rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon verottamiseen ole sovellettu veromenettelystä annettua lakia, jolloin sh-maksu määrätään kunnallisverotuksessa verotettavan tulon perusteella, maksuja ei kuitenkaan määrätä siitä osasta maksuperustetta, joka johtuu lähdeverolain 14 §:n soveltamisesta eli niin kutsutusta progressiovaikutuksesta (SVL 18:16).

Pr-maksu määrätään yleensä veronalaisen palkkatulon ja työtulon perusteella (SVL 18:15.1). Rajoitetusti verovelvolliselle pr-maksu määrätään kuitenkin lähdeverotettavasta tulosta, ellei rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon verottamiseen ole sovellettu veromenettelystä annettua lakia, jolloin pr-maksu määrätään veronalaisen palkkatulon ja työtulon perusteella, maksuja ei kuitenkaan määrätä siitä osasta mak-

**EU:n sosiaaliturva asetukset, SVL ja StmL**

**Määräytymisperusteet**

superustetta, joka johtuu lähdeverolain 14 §:n soveltamisesta eli niin kutsutusta progressiovaikutuksesta (SVL 18:16).

Jos yleisesti verovelvollisen palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö, määrätään sh- ja pr-maksu sekä työnantajan st-maksu vakuutuslupasta (SVL 18:18:1). Jos vakuutuslupaa ei ole vahvistettu, pr-maksun, sh-maksun ja työnantajan st-maksun perusteena olevana palkkana pidetään TVL 77 §:ssä tarkoitettua ulkomaantyöskentelystä saatua ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua ennakonpidätyksen alaista palkkaa (SVL 18:17.1). Sh-maksun, pr-maksun ja st-maksun maksuperusteena on poikkeuksellisesti vakuutuslupaa myös silloin, jos kyseessä on Suomesta lähetetty työntekijä, joka on jo tullut rajoitetusti verovelvolliseksi vaikka on edelleen vakuutettu Suomessa (SVL 18:18.2).

StmL:n 3.1 §:n mukaan työnantaja maksaa palkasta st- maksun, jos työntekijä on SVL:n mukaan Suomessa vakuutettu. Jos palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, maksuperuste on vakuutuslupaa. Jos työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen, maksuperuste on lähdeverolain mukainen palkka. Päivärahamaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu ovat ikäperusteisia. Ikäraajat on määritelty SVL 18 luvun 5.2 §:ssä ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 3.2 §:ssä. Sairausvakuutuksen päivärahamaksua ei määrätä alle 16-vuotiaalle eikä yli 67-vuotiaalle maksetuista palkoista, työkorvauksista ja muista päivärahamaksun perusteena olevista suorituksista. Työnantajan sosiaaliturvamaksua ei makseta alle 16-vuotiaalle eikä yli 67-vuotiaalle maksetusta palkasta.

Ulkomailla saadun eläkkeen perusteella määrättävän sairaanhoitomaksun määrittely on otettu mukaan lakiin vuonna 2011 (SVL 18:19a). Lakimuutoksen tarkoituksena oli selventää tilannetta ja parantaa säännösten läpinäkyvyyttä. Sairausvakuutuksen sairaanhoitomaksua määrättäessä ei oteta huomioon toisesta EU- tai ETA-maasta, tai Sveitsistä Suomeen maksettua sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 mukaista eläkettä (ns. ulkomaaneläkettä), jos:

1. henkilölle ei makseta Suomesta sosiaaliturva-asetusten mukaista eläkettä, tai

2. henkilö on työskennellessään ulkomaaneläkettä maksavassa maassa maksanut työtulojensa perusteella vakuutusmaksua eläkeikäisten sairaanhoitokulujen rahoittamiseksi.

Eläkkeiden osalta on syytä tehdä erottelu EU- ja ETA-maista tai Sveitsistä maksettaviin eläkkeisiin, jotka ovat asetuksen mukaisia, ko. maista maksettaviin muihin kuin asetuksen mukaisiin eläkkeisiin ja muihin eläkkeisiin.

Jos sairaanhoitomaksu määrätään sekä ulkomaaneläkkeen että Suomesta maksettavien eläkkeiden perusteella, maksu ei saa ylittää Suomesta maksettavien *asetusten mukaisten* eläkkeiden (kansan-, työ-, tapaturma- ja leskeneläke) yhteismäärää. Eläkkeiden perusteella maksettava sairaanhoitomaksu saadaan vertaamalla maksua ilman

eläketuloja ja maksua, joka saadaan, kun myös asetusten mukaiset eläkkeet otetaan huomioon. Erotus on asetusten mukaisten eläkkeiden perusteella määrättyä sairaanhoitomaksua.

Asetusten mukainen eläke ulkomailta on 13 800 /vuosi ja kansaneläke Suomesta 413,80 /vuosi. Muita tuloja ei ole. Sh-maksu ilman eläkkeitä on 0 ja eläkkeiden kanssa 143,64. Eläkkeiden perusteella määrättävä sh-maksu ei ylitä Suomesta saatujen asetusten mukaisten eläkkeiden yhteismäärää (143,64<413,80), joten sh-maksu määrätään kokonaisuudessaan.

Työnantaja saa vähentää tulon hankintaan liittyvien, maksamiensa palkkojen perusteella suorittamansa työnantajan st-maksut. Vakuutetun sairausvakuutuksen päivärahamaksu on vakuutetun verotuksessa vähennyskelpoinen. Vakuutetun verotuksessa vähennyskelpoisia ovat myös työntekijän eläkevakuutus- ja työttömyysvakuutusmaksut (TVL 96 §). Nämä maksut työnantaja perii palkanmaksun yhteydessä ja tiliittää eläkelaitokselle ja työttömyyskassalle. Työntekijän eläkevakuutus- ja työttömyysvakuutusmaksuja ei pidetä tulohankkimiskuluina ja sen vuoksi työntekijä saa vähentää ne verotuksessa silloinkin, kun asianomainen palkka on Suomessa verovapaa kuuden kuukauden säännön nojalla. Työntekijällä on oikeus vähentää myös ulkomailta maksamansa eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

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.

Eräissä tapauksessa eläkkeensaaja on velvollinen maksamaan sh-maksun silloinkin, kun hän ei ole Suomessa vakuutettu. Tämä koskee sellaisia EU/ETA/Sveitsi alueelle muuttaneita, joiden osalta Suomi vastaa uudelle asuinvaltiolle sairaanhoitokustannusten korvaamisesta. Maksun määrääminen edellyttää tietoa siitä, että Suomi vastaa henkilön sairaanhoitokustannusten korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle. Kela tekee ratkaisun vastaako Suomi eläkkeensaajan sairaanhoidonkustannusten korvaamisesta.

## **Esimerkki 1.**

### **Vähennyskelpoisuus**

### **Suhde etuuksien saamiseen**

### **Ulkomailla asuva eläkkeensaaja**

## **7.1. Vakuutetun sh- ja pr-maksu**

Vakuutetun maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa Verohallinnon ohjeessa. 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**

Sairausvakuuttaminen Suomessa perustuu joko maassa asumiseen tai työskentelyyn. Sv-maksun perimisen kannalta 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 1:2.3). Lisäksi vieraiden valtioiden kanssa tehdyt sosiaaliturvasopimukset ja EU:n sosiaaliturva-asetus 883/2004 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, soveltamisalalaki). Tämän lain mukaan ulkomailta tuleva on Suomessa asuva, jos hän muuttaa Suomeen vakinaisesti. Myös työskentely Suomessa riittävässä laajuudessa voi toimia osoituksena vakinaisesta asumisesta. Suomeen tullut turvapaikanhakija ei asu Suomessa hakemuksen käsittelyaikana.

Ulkomailla tilapäisesti oleskelevat vakuutetut ovat Suomessa asuvia, kun ulkomailla oleskelu kestää enintään vuoden. Jos suomalainen työnantaja lähettää Suomessa asuvan henkilön työskentelemään ulkomaille muualle kuin EU/ETA –maahan tai sosiaaliturvasopimusmaahan vuotta pidemmäksi ajaksi, Kela voi hakemuksesta päättää, että henkilö on edelleen sairausvakuutettu 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 vakuutettuja ovat myös Suomen ulkomaanedustuksessa palvelevat lähetettyyn henkilöstöön kuuluvat Suomen kansalaiset. Sama koskee välittömästi ennen palvelussuhteen alkamista Suomessa asunutta Suomen kansalaista, joka työskentelee Suomen valtion päätoimisessa palveluksessa ulkomailla tai on tällaisen henkilön yksityispalvelija. Jos suomalainen julkisyhteisö maksaa palkkaa ulkomailla työskentelevälle ulkomaan kansalaiselle, työntekijää voidaan pitää Suomessa asuvana esim. sillä perusteella että hän on virkasuhteessa työnantajaan.

### **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 Kelan todistuksella, EU/ETA-valtiosta saadulla A1-todistuksella tai sosiaaliturvasopimusmaasta saadulla 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 KHO:1975-B-II-571 palkansaaja oli Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen mukaan vapautettu suorittamasta kunnallisveroa Ranskasta saamastaan palkasta. Hän oli tästä huolimatta velvollinen suorittamaan Suomessa sv-maksun. Samalla tavalla määrätään Suomessa asuvalle sh-maksu ulkomailta saadun eläkkeen perusteella silloinkin, kun eläkkeeseen sovelletaan Suomessa vapautusmenetelmää.

**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:n sosiaaliturva-asetus 883/2004 voi joskus estää sh-maksun määräämisen EU/ETA-maasta saadusta eläkkeestä. Asetuksella on tällainen vaikutus, jos Suomessa asuvalla henkilöllä tosiasiallisesti ei verovuonna ole Suomesta mitään ansiotuloa. EU:n tuomioistuin on antanut asiaa koskevan ratkaisun C-389-99, Sulo Rundgren, 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 EU:n sosiaaliturva-asetus ensimmäisen kerran satoi Suomea ETA-sopimuksen kautta. Asetus 883/2004 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

**Erityisesti ulkomailta saadusta eläkkeestä - Sulo Rundgren C-389-99**

maksuja kahdessa maassa. Ks. oikeuskäytäntöä-osiosta tekstiä myös tuomion C-50/05 Nikula kohdalla.

### **Rajoitetusti verovelvolliset**

Vuonna 2004 voimaantulleet SVL:n muutokset aiheuttivat sen, että vakuutetun sv-maksu peritään myös rajoitetusti verovelvollisilta työntekijöiltä, jos he ovat Suomessa SVL:n mukaan vakuutettuja. Maksuvelvollisuus (sh-maksu) voi koskea myös Suomesta eläkettä saavaa rajoitetusti verovelvollista, jos Suomi asetuksen 883/2004 perusteella vastaa sairaanhoitokustannusten korvaamisesta toiselle EU/ETA-valtiolle tai Sveitsille.

### **Esimerkki 1**

Suomeen tulee Kiinasta henkilö 8 kk:ksi suomalaisen työnantajan palvelukseen. Hän on yleisesti verovelvollinen. Hänelle määrätään sv-maksu, ellei hän esitä Kelan todistusta tai päätöstä 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 suomalaisen yrityksen on perittävä palkasta Suomeen sv-maksu (sh- ja pr-maksu) ja maksettava st-maksu.

### **Erityisesti ulkomailta asuvasta eläkkeensaajasta**

Ulkomaille muuttovuotta seuraavan 3 vuoden aikana Suomesta lähteneelle Suomen kansalaiselle määrätään Suomessa eläkkeestä sh-maksu. Maksuvelvollisuus poistuu, jos henkilö saa Kelasta todistuksen tai päätöksen siitä, että hän ei ole Suomessa vakuutettu ja lisäksi tilanne on se, että Suomi ei asetuksen 883/2004 perusteella vastaa henkilön sairaanhoitokustannusten korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle (SVL 18 luku 6 §). Kun muuttovuodesta on kulunut 3 täyttä vuotta, maksu voidaan määrätä vain EU/ETA-/Sveitsi-alueella asuvalle ja silloinkin vain edellyttäen että Suomi vastaa sairaanhoitokustannusten korvaamisesta uudelle asuinvaltiolle. Kun rajoitetusti verovelvollisen eläkkeitä vuodesta 2006 alkaen verotetaan progressiivisesti, on usein mahdollista, että sairaanhoitomaksuakaan ei määrätä, koska tulo ei nouse kunnallisverotuksessa verotettavaan määrään.

## 7.2. Työnantajan st-maksu

St-maksuvelvollisuudet kansainvälisissä työskentelytilanteissa todetaan lyhyesti mm. tämän luvun liitteenä olevassa Verohallinnon ohjeessa. Maksuvelvollisuuksista on tehty myös taulukko, joka sekkin 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 (vakuutuslupasta). Jos muu palkka on verovapaata Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan, sen perusteella ei makseta työnantajan st-maksua.

Verohallinto on vuonna 2013 antanut kannanoton työnantajan velvollisuudesta maksaa sosiaaliturvamaksu takautuvasti kansainvälisissä tilanteissa (Diaarinumero A54/200/2013). Kannanoton mukaan työnantajan sosiaaliturvamaksu on maksettava takautuvasti, jos alkujaan alle neljä kuukautta kestäväksi tarkoitettu Suomessa työskentely jatkuu vähintään neljän kuukauden ajan. Kuitenkin, jos työntekijän on alkujaan tarkoitus työskennellä Suomessa alle neljän kuukauden ajan, mutta työskentely kestääkin vähintään neljä kuukautta ja työntekijä siirtyy tänä aikana toisen suomalaisen työnantajan palvelukseen, työnantajan ei tällaisessa tapauksessa tarvitse maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksua takautuvasti.

Suomalainen yhtiö lähettää Suomesta työntekijän 5 kk:ksi työskentelemään yhtiöllä Ranskassa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Työntekijälle haetaan lähetetyn työntekijän todistus ETK:sta. Verosopimuksen mukaan Ranskalla on oikeus verottaa palkka. Suomessa tulon sovelletaan vapautusmenetelmää ja tulon perusteella maksetaan sh-maksu ja pr-maksu. Lisäksi työnantaja suorittaa Suomessa työnantajan st-maksun. Koska työntekijällä on lähetetyn työntekijän todistus A1, maksetaan sosiaalivakuutusmaksut Suomeen.

### Esimerkki 1

Suomalainen yritys maksaa Ranskassa asuvalle Saksan kansalaiselle palkkaa Espanjassa suoritettavasta työstä. Työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu. Rajoitetusti verovelvollisen yksityiseltä suomalaiselta työnantajalta saama palkka ulkomailta suoritettavasta työstä ei TVL:n mukaan ole Suomessa veronalaista tuloa. Palkasta ei peritä lähdeveroa eikä sh- tai pr-maksua. Myöskään ei makseta työnantajan st-maksua. Suomalaisen työnantajan on kuitenkin annettava Suomeen vuosi-ilmoitus 7809.

### Esimerkki 2

Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän on ollut alun alkaen tarkoitus työskennellä Suomessa alle neljä kuukautta. Suomessa oleskelun kuluessa käy kuitenkin ilmi, että Suomessa työskentely tulee kestä-

### Esimerkki 3



mään vähintään neljä kuukautta. Työnantajan tulee maksaa työnantajan st-maksu takautuvasti.

#### **Ulkomainen työnantaja**

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-B-II-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.

#### **Ulkomaiset edustustot**

Aikaisemmin StmL:ssa oli 4 §:ssä mainittu, että vieraan valtion Suomessa oleva lähetystö tai vastaava ei ollut velvollinen maksamaan Suomessa työnantajan st-maksua. StmL on vuoden 2006 alusta muutettu monilta osin (1114/2005) ja em. maininta on poistettu laista.

### **7.3. Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten ja EU:n sosiaaliturva-asetusten 883/2004 ja 987/2009 vaikutukset kansainvälisissä työskentelytilanteissa**

Sosiaaliturvaa koskevia sopimuksia ja EU:n sosiaaliturva-asetuksia tarvitaan sellaisissa tilanteissa, joissa henkilö työskentelee muussa valtiossa kuin asuinvaltiossaan. EU-asetuksissa ja sosiaaliturvasopimuksissa on ns. lainvalintasäännöt, joiden perusteella ratkaistaan, missä valtiossa henkilö tulee vakuuttaa. EU-asetusten lähtökohtana on, että henkilö on vakuutettu yhdessä valtiossa. Sopimusten tarkoitus on varmistaa, että toiseen valtioon työskentelemään siirtyvä henkilö saa sosiaaliturvaa joko työntekovaltiosta tai kotivaltiostaan. Ilman sopimuksia voi syntyä tilanteita, joissa henkilö ei enää ole vakuutettu kotivaltiossa ja joissa hän lisäksi erityisten ns. odotusaikojen vuoksi ei saa sosiaaliturvaa myöskään työntekovaltiosta. Se mitä sosiaalivakuutusmaksuja sosiaaliturvasopimus koskee, vaihtelee sopimuksesta riipuen.

#### **Sosiaaliturvasopimusten suhde EU:n sosiaaliturva-asetukseen 883/2004**

Suomella on kahdenkeskinen sosiaaliturvasopimus seuraavien maiden kanssa: Amerikan Yhdysvallat, Australia (lähinnä eläkesopimus), Chile (lähinnä eläkesopimus), Israel, Kanada (erillinen sopimus Quebecin kanssa), Sveitsi ja Intia. EU/ETA-maista Suomella on kahdenväliset sopimukset Espanjan, Ison-Britannian, Itävallan, Kreikan, Latvian, Luxemburgin ja Saksan kanssa, lisäksi Pohjoismaiden välillä on voimassa monenkeskinen sosiaaliturvasopimus. Viimeksimainittujen sopimusten merkitys on oleellisesti vähentynyt sen vuoksi, että Suomea EU-maana sitoo EU:n sosiaaliturva-asetus 883/2004 ja sen täytäntöönpanoasetus 987/2009. EU- ja ETA-miassa sosiaaliturva-asetukset menevät lähtökohtaisesti sosiaaliturvasopimusten edelle

ja niitä on siis sovellettava sopimusten sijasta. Erityissopimuksesta johtuen EU:n sosiaaliturva-asetusta 883/2004 sovelletaan 1.4.2012 alkaen myös Sveitsin kansalaisiin, vaikka Sveitsi ei ole EU/ETA-valtio.

Verosopimusten tavoin sosiaaliturvaa koskevat sopimukset ja EU:n sosiaaliturva-asetus 883/2004 voivat rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa maksujen suorittamisvelvollisuutta. Verosopimuksilla estetään tulon kaksinkertainen verotus. Sosiaaliturvaa koskevista sopimuksista ja EU:n sosiaaliturva-asetuksesta 883/2004 johtuu, että sosiaaliturvamaksuja ei makseta kahdessa valtiossa. Näiden säännösten tarkoittamien maksujen määräytymisperusteet poikkeavat niistä perusteista, joiden mukaan tulon verotusoikeus verosopimuksissa jaetaan. Sosiaaliturvasopimuksia ja -asetusta sovellettaessa esim. kiinteän toimipaikan muodostumisella ei ole merkitystä. Maksuvelvollisuudelta työntekovaltiossa voidaan myös välttyä pidemmältä ajalta kuin verotuksessa on mahdollista. Verosopimuksista poiketen voidaan eräiden sosiaaliturvasopimusten mukaan emo- ja tytäryhtiötä pitää samana työnantajana. Samoin verosopimuksista poiketen voidaan sosiaaliturvaa koskevien sopimusten periaatteista tehdä poikkeuksia viranomaisten välisillä yksittäissopimuksilla.

**– suhde vero-  
sopimuksiin**

Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten ja EU sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 erot suhteessa verosopimukseen aiheuttaa 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.

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

Ruotsalainen yhtiö lähettää Ruotsissa asuvan työntekijän Suomeen 8 kuukaudeksi työskentelemään yrityksen kiinteässä toimipaikassa. Verosopimuksen mukaan palkka verotetaan Suomessa. Kun kyseessä on enintään 24 kuukaudeksi Suomeen lähetetty työntekijä (hänellä on todistus A1), hän on EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 mukaan vakuutettu Ruotsissa eikä sosiaaliturvaa koskevia maksuja makseta Suomessa.

**Esimerkki 1**

Sosiaaliturvaa koskevat sopimukset valmistellaan sosiaali- ja terveysministeriössä, joka on myös toimivaltainen viranomaisen sopimuksia koskevista kysymyksistä. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ja ns. toimivaltaiset laitokset 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  
viranomaisen**

Sosiaaliturvaa koskevien sopimusten ja EU:n sosiaaliturva-asetuksen 883/2004 mukaan henkilö lähtökohtaisesti vakuutetaan työnteko-

**Työntekovaltio-  
periaate**

valtiossa. Tästä työntekovaltioperiaatteesta johtuu, että jos Suomessa asuva työskentelee ulkomailla sosiaaliturvasopimusvaltiossa tai EU/ETA valtiossa tai Sveitsissä 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.

#### **Lähetetyt työntekijät 883/2004**

Jos sopimusvaltiosta tai EU/ETA valtiosta tai Sveitsistä 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 883/2004 mukaan työntekijä säilyy kotivaltion vakuutuksessa, jos hänet on lähetetty toiseen EU/ETA-maahan enintään 24 kuukaudeksi.

#### **Lähetetyn työntekijän todistukset**

Jos Suomesta sosiaaliturvasopimusvaltioon tai EU/ETA valtion tai Sveitsiin lähtevää työntekijää voidaan pitää lähetettynä, työnantajan ja työntekijän tulee yhdessä ennen työn alkamista pyytää Eläketurvakeskuksesta erityinen lähetetyn työntekijän todistus. Todistus esitetään työntekovaltiossa, jolloin siellä luovutaan sosiaaliturvamaksujen vaatimisesta.

#### **– konserni-tilanteet**

Suomeen tulevat lähetetyt työntekijät saavat vastaavanlaisen todistuksen toimivaltaiselta viranomaiselta/laitokselta kotivaltioistaan. Ulkomaisella työntekijällä voi joskus ns. emo-tytäryhtiötilanteissa olla lähetetyn työntekijän todistus sellaistaakin Suomessa tehtävää työtä varten, jossa palkanmaksajana on suomalainen työnantaja. Kun tällainen todistus esitetään Suomessa veroviranomaisille, saman tulon perusteella ei Suomessa voida periä työnantajan st-maksua eikä vakuutetun sv-maksua.

#### **Sv-maksun perusteena oleva ansiotulo**

Joskus henkilöllä voi olla sekä sellaisia ansiotuloja, joiden perusteella vakuutetun sv-maksu määrätään, että sellaisia tuloja, joiden perusteella maksua ei määrätä. Tällöin joudutaan selvittämään maksun perusteena oleva verotettava ansiotulo kunnallisverotuksessa. Tämä saadaan laskutoimituksella, jossa kunnallisverotuksen verotettava ansiotulo kerrotaan maksun perusteena olevan tulon ja kokonaistulon suhteella.

Seuraavassa selvitetään lyhyesti eri sosiaaliturvasopimusten maksujen suorittamisvelvollisuutta koskevat periaatteet.

– **Australian** sosiaaliturvasopimus koskee työeläkejärjestelmään kuuluvia eläkkeitä sekä kansaneläkejärjestelmän mukaista van-

huuseläkettä. Australiassa sairaanhoitoa tarvitsevat, maassa tilapäisesti oleskelevat Suomen sairausvakuutuksen piiriin kuuluvat henkilöt ovat oikeutettuja välittömästi tarvittaviin sairaanhoitopalveluihin.

– **Chilen** sosiaaliturvasopimus koskee työeläkejärjestelmän sekä kansaneläkejärjestelmän mukaisia eläkkeitä ja eläkeläisten sairaanhoitoa.

– **Israelin** sosiaaliturvasopimus koskee työeläkejärjestelmän sekä kansaneläkejärjestelmän mukaisia eläkkeitä, lapsilisiä ja äitiysavustusta, tapaturma- ja ammattitautivakuutusta sekä työnantajan sosiaaliturvamaksua. Lähetettyjen työntekijöiden osalta sopimus koskee lisäksi sairausvakuutusta ja vanhempainetuuksia.

– **Kanadan** sosiaaliturvasopimus kattaa kansaneläkkeen mukaisen vanhuuseläkkeen, työeläkejärjestelmän eläkkeet mukaan lukien yrittäjien, valtion, kirkon ja kuntien eläkejärjestelmät sekä merimiesten eläkejärjestelmän.

– **Quebecin** kanssa solmittu sosiaaliturvajärjestely koskee terveydenhuoltoa ja sairausvakuutusta.

– **USA:n** sosiaaliturvasopimus koskee vanhuus-, työkyvyttömyys- ja perhe-eläkevakuutusta kansaneläkejärjestelmässä ja työeläkejärjestelmässä (mukaan lukien yrittäjät, valtio, kirkko ja kunnat sekä merimiehet) sekä lähetettyjen työntekijöiden osalta lisäksi sairaus- ja vanhempainvakuutusta ja lapsilisiä. Lisäksi sopimus koskee työnantajan sosiaaliturvamaksua.

– **Intian** kanssa solmittu sosiaaliturvasopimus koskee työeläkejärjestelmän mukaisia vanhuus-, työkyvyttömyys- ja perhe-eläkkeitä sekä yrittäjien eläkkeitä.

Sopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Australiasta tulevalle työntekijällä on lähetetyn työntekijän todistus (todistuksen voi saada 5 vuodeksi), sen ainoa vaikutus Suomen verotuksessa on, että työnantaja ei ole velvollinen maksamaan st-maksusta sitä osaa, joka vastaa kela-maksua.

**Suomi ja  
Australia  
Sops 36/2009**

Chilen kanssa tehty sosiaaliturvasopimus koskee lähinnä eläkkeitä. Jos Suomesta eläkettä saava asuu Chilessä, hän voi saada Kelasta todistuksen, joka oikeuttaa Chilessä sairaanhoitoon. Jos Chilestä tulevalle työntekijällä on lähetetyn työntekijän todistus, sen ainoa rajoittava vaikutus verotuksessa on siinä, että mahdollinen suomalainen työnantaja ei ole velvollinen maksamaan st-maksusta sitä osaa, joka vastaa kela-maksua.

**Suomi ja Chile  
SopS 98/2007**

Suomen ja Israelin välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtömaan vakuutuksessa, jos työ kestää enintään 3 vuotta. Julkisyhteisön palveluksessa ulkomaille lähetetyt säilyvät lähtömaan vakuutuksessa koko työskentelyn ajan.

**Suomi ja Israel  
SopS 90/1999**

**Suomi ja Kanada  
(SopS 6/1988 ja  
98/1996)**

Suomen ja Kanadan välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät kotivaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 36 kk. Aika voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Yrittäjät kuuluvat yleensä asuinvaltionsa vakuutukseen. Valtion palveluksessa toiseen valtioon lähetetyt säilyvät kotivaltion vakuutuksen piirissä aikarajasta riippumatta. Merimiehet kuuluvat aluksen lippumaan vakuutukseen.

**Suomi ja Quebec  
(SopS 6/1988)**

Suomen ja Quebecin välisen sosiaaliturvasopimusjärjestelyn mukaan toisen sopimuspuolen alueelle lähetetyt työntekijät säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 36 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 USA  
(SopS 86/1992)**

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 Intia  
(SopS 67/2014)**

Suomen ja Intian välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaan lähetetyt työntekijät säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina ensimmäiset 60 kk. Aikaa voidaan pidentää asianomaisten viranomaisten välisellä sopimuksella. Sopimuksessa on säännökset myös lähetetyistä yrittäjistä.

**EU:n sosiaali-  
turva-asetukset  
(883/2004 ja  
987/2009)**

EU-asetusten määräykset syrjäyttävät niiden kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset. EU-asetukset ovat jäsenvaltioissa suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä. Niillä on etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden ja niillä on välitön oikeusvaikutus. Asetuksen 883/2004 (ns. perusasetus) vakuuttamista koskevista säännöksissä määritellään, minkä jäsenvaltion lainsäädännön piiriin jäsenvaltioiden välillä liikkuvat työntekijät ja virkamiehet sekä itsenäiset ammatinharjoittajat eli yrittäjät kuuluvat. Perusasetuksessa on myös määritely, minkä jäsenvaltion lainsäädäntöä sovelletaan työelämän ulkopuolella oleviin henkilöihin.

EU-valtion kansalainen säilyy vakuutettuna kotivaltiossaan, jos hänet on lähetetty työskentelemään toiseen EU/ETA-maahan tai Sveitsiin enintään 24 kuukaudeksi (asetus 883/2004). Lähettävävaltion ja työskentelyvaltion viranomaiset voivat keskenään sopia erilaisista poikkeuksista vakuuttamissääntöihin. Poikkeusluvalla voi lähetetty työntekijä säilyä lähtövaltion vakuutuksessa esim. 5 vuotta. Lähettävä työnantaja ja työntekijä hakevat yhdessä lähetetyn työntekijän todistusta (A1 lomakkeella ETK2132). Valtion ja julkisyhteisön palveluk-

sessä toiseen EU/ETA-maahan lähetetyt säilyvät lähtövaltiossa vakuutettuina riippumatta työskentelyn kestosta. Merimiehet ovat yleensä vakuutettuja siinä valtiossa, jonka lipun alla alus purjehtii. Erityismääräyksiä on useassa valtiossa työskentelevien ryhmien osalta.

EU-maita ovat: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Iso-Britannia, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, 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 883/2004 sovelletaan myös Sveitsin kanssa 1.4.2012 lukien.

Pohjoismaiden välillä on tehty sosiaaliturvasopimus SopS 55/2014, joka lähinnä vain täydentää EU:n sosiaaliturva-asetuksessa 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 55/2014)**

Jos Suomessa rajakunnassa asuva henkilö työskentelee Ruotsissa rajakunnassa ruotsalaisen työnantajan palveluksessa, kuuluu Suomen ja Ruotsin välisen verosopimuksen mukaan työskentelystä saadun tulon verotusoikeus Suomelle. Vuodesta 1998 alkaen tämä koskee myös tilanteita, joissa maksaja on ruotsalainen julkisyhteisö. Tällainen työntekijä on lähtökohtaisesti EU:n sosiaaliturva-asetuksen mukaisesti vakuutettu työntekovaltiossa Ruotsissa. Suomessa ei määrätä vakuutetun sv-maksua ko. tulon perusteella. Henkilö voi kuitenkin olla ns. rajatyöntekijä, joiden osalta on olemassa erityismääräyksiä.

**Esimerkki**

## OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

**KHO:1975-B-II-571**

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:1986-B-II-583**

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 lähettäville ulkomaalaisille työntekijöille maksettuja päivärahoja ja asumiskustannusten korvauksia, kumottiin.

**C-389/99 Rundgren**

Suomessa asuva henkilö sai verovuonna eläketuloa Ruotsista mutta ei saanut eläkettä Suomesta. Hänelle oli verotuksessa määrätty vakuutetun sairausvakuutusmaksu Ruotsista saadun eläkkeen perusteella. EY:n tuomioistuinen katsoi, että Ruotsista saadusta eläkkeestä ei tässä tapauksessa saanut määrätä sairausvakuutusmaksua. Jos eläkettä ei saada Suomesta, EU:n sosiaaliturva-asetuksen 1408/71 tarkoittamassa mielessä toimivaltainen ja eduista vastaava valtio on Ruotsi. Asiaan ei vaikuttanut se, että henkilöllä mahdollisesti oli periaatteellinen oikeus eläkkeeseen Suomesta eikä se, että Suomen ja Ruotsin välillä oli vastavuo-roisesti sovittu luovuttavan sairaanhoitokustannusten perimisestä toimivaltaiselta valtiolta.

**KHO:2003:27**

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 2006/3500**

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.

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.

**KHO:2006:99**

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

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 liikkuihin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 13 artikla 2f kohta, 27 artikla ja 33 artikla 1 kohta.

Vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomion C-50/05 asiassa, jossa Suomessa asuva henkilö sai eläkettä Suomesta ja Ruotsista. Tuomiossa todettiin, että asuinvaltiolla on oikeus sisällyttää sairausvakuutusmaksujen määräämisperusteeseen myös toisen jäsenvaltion laitoksien maksamat eläkkeet, sikäli kuin maksut eivät ylitä asuinvaltiosta saatujen eläkkeiden määrää. Lisäksi tuomiossa todettiin seuraavaa: ”Neuvoston asetuksen (EY) 39 artikla on kuitenkin esteenä sille, että toisen jäsenvaltion laitoksista saatujen eläkkeiden määrä otetaan huomioon, jos tässä toisessa jäsenvaltiossa on jo suoritettu maksuja tässä viimeksi mainitussa valtiossa saaduista työtuloista. Asianomaisten on osoitettava se, että maksuja on todellisuudessa aikaisemmin suoritettu”.

**C-50/05 Nikula**

(Tuomion johdosta Verohallitus hankki lausunnon Ruotsin verohallinnon pääkonttorilta. Ilmeni, että Ruotsissa työskentelyaikana kerätyillä sairausvakuutusmaksuilla ei ole katettu henkilön omia eläkeaikaisia sairaanhoitokustannuksia. Siksi ei synny vaaraa että samojen etujen kattamiseksi maksettaisiin kaksinkertaisia maksuja, jos eläkeaikana Suomi sisällyttää myös Ruotsista saadun eläkkeen sairausvakuutusmaksun maksuperusteeseen. Asiassa antoi lausunnon myös Suomen sosiaali- ja terveysministeriö, joka totesi että Ruotsin selvityksen huomioon ottaen tuomio C-50/05 ei estä Ruotsin eläkkeen huomioon ottamista sairausvakuutusmaksua määrättäessä.)



# St- ja sv-maksut sekä tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely 2014

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

## Vakuutetun sairausvakuutusmaksu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa.

**sv-maksu**= vakuutetun sairausvakuutusmaksu (= päivärahamaksu + sairaanhoitomaksu)

**st-maksu**= työnantajan sosiaaliturvamaksu

- 4001 Kausiveroilmoitus
- 7801 Vuosi-ilmoituksen erittely ja yhteenveto (ns. työnantajan vuosi-ilmoitus)
- 7809 Vuosi-ilmoitus rajoitetusti verovelvollisille maksetuista suorituksista

**Yleisesti verovelvollinen** = verotuksellisesti Suomessa asuva, saa verokortin.

**Rajoitetusti verovelvollinen** = esim. ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen, saa lähdeverokortin. Jos ulkomaalainen oleskelee Suomessa enintään 6 kuukautta, hän pysyy rajoitetusti verovelvollisena.

Jos työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu, st-maksua ja sv- maksua ei koskaan makseta Suomeen.

Lisätietoa ulkomaanpalkan verovapautta koskevasta 6 kuukauden säännöstä

## A. Ulkomaantyöskentely ja yleisesti verovelvolliset työntekijät

### Periaatteet, jos 6 kuukauden sääntö (TVL 77§) soveltuu

- 6 kk säännön soveltuessa st-maksu ja sv-maksu määräytyvät vakuutuslaskun perusteella
- 6 kk säännön soveltuessa palkkaa maksava suomalainen työnantaja toimittaa minipidätyksen
- jos palkan maksaa ulkomainen konserniyhtiö tai vastaava, suomalainen lähettävä 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 **vakuutuslaskun** perusteella. Komenussopimuksessa tulee määrittää vakuutuslasku ja työnantajan tulee ilmoittaa se vakuutusyhtiölle. Palkkaa maksava suomalainen työnantaja on myös velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen sv-maksua varten (**minipidätys**). Työnantaja toimittaa minipidätyksen vakuutuslaskun perusteella oma-aloitteisesti – verokorttimuutosta ei tarvita. Pidätyksen suuruus (2,16 % vuonna 2014) vahvistetaan Verohallinnon päätöksellä. Alle 16 -vuotiaalta ja 68 vuotta täyttäneeltä minipidätyksen määrä on 1,49 % vuonna 2014. 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 terveystieteiden ministeriöstä 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 koskevilla Verohallinnon lomakkeissa ja ilmoituksissa aina huomioitava/ilmoitettava vakuutuslasku.

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

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

kausiveroilmoitus	<b>Kohta 601</b>	<b>Vakuutuspalkka</b>
	<b>Kohta 602</b>	<b>Toimitettu minipidätys*</b>
	<b>Kohta 609</b>	<b>Vakuutuspalkka*</b>
	<b>Kohta 610</b>	<b>St-maksu vakuutuspalkasta</b>
vuosi-ilmoitus	<b>Kohta 10</b>	<b>Suorituslajin tunnus on 5</b>
lomake 7801	<b>Kohta 14</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka* / suorituslaji 5</b>
	<b>Kohta 15</b>	<b>Toimitettu minipidätys*</b>

\*st-maksu ja minipidätys vakuutuspalkan perusteella. Ei verokorttimuutosta.

### Erikoistapaus 1. Osapalkka

On mahdollista, että työntekijä saa osan palkasta suomalaiselta työnantajalta ja osan ulkomaiselta konserniyhtiöltä. Suomalainen yritys on tällöinkin velvollinen toimittamaan minipidätyksen vain itse maksamaansa palkkaa vastaavasta vakuutuspalkan osasta.

### Erikoistapaus 2. Työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu

Joskus syntyy tilanteita, että palkkaan soveltuu 6 kuukauden sääntö, mutta työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu. Tällainen tilanne voi johtua esim. siitä, että työntekijä on ollut ulkomailla jo pitkään eikä lähetetyn työntekijän todistus/Kelan päätös enää ole voimassa. Jos työnantaja on varma siitä, että työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu, hänen ei tarvitse maksaa st-maksua eikä toimittaa minipidätystä. Työnantajan on raportoitava asiasta veroviranomaiselle lomakkeen 5053 täyttämisen yhteydessä. Tämä lomake tulee aina täyttää, jos 6 kuukauden sääntöä sovelletaan jo 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 7801. Nämä velvollisuudet ovat olemassa niin kauan kuin ETK:n, Kelan/Sosiaali- ja terveysministeriön todistukset/päätökset ovat voimassa.

St-maksu suoritetaan vakuutuspalkasta. Sv-maksun ennakkonpidätystä ei kerry, koska palkan maksaa ulkomainen yritys. Vuosi-ilmoituksen 7801 tietojen perusteella Verohallinto määrää työntekijälle sv-maksun lopullisessa verotuksessa.

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

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

kausiveroilmoitus	<b>Kohta 601</b>	<b>Vakuutuspalkka*</b>
	<b>Kohta 609</b>	<b>Vakuutuspalkka*</b>
	<b>Kohta 610</b>	<b>St-maksu*</b>
vuosi-ilmoitus	<b>Kohta 10</b>	<b>Suorituslajin tunnus on 5</b>
lomake 7801	<b>Kohta 14</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka*</b>

\*st-maksu vakuutuspalkan perusteella ja palkkana ilmoitetaan vakuutuspalkka. (Jos poikkeuksellisesti 6kk sääntö ei sovellu, st-maksu ja ilmoitukset palkasta, joka olisi perusteena Suomessa työskentelyssä. Lisäksi tällöin vuosi-ilmoituksella 7801 merkitään tulon suorituslajiksi P (ei 5).

**Erikoistapaus 3:** Lähetetty työntekijä, eikä 6 kuukauden sääntö ei sovellu.

Joskus voi syntyä tilanne, että yli 6 kuukautta ulkomailla työskentelevän palkkaan esim. runsaan Suomessa oleskelun takia ei sovellukaan 6 kuukauden sääntö. Tällöin työntekijän ulkomaille lähettäneen suomalaisen yrityksen on maksettava ulkomaisen yrityksen puolesta Suomeen st-maksu ja annettava vuosi-ilmoitus. Maksujen perusteena on todellinen palkka siltä osin kuin se olisi ennakonpidätyksen alaista, jos työ olisi tehty Suomessa. Maksuvollisuutta ei siis ole kytketty vakuutuspalkkaan. Nämä tilanteet ovat kuitenkin harvinaisia. Lähettävän suomalaisen työnantajan tulee pyytää ulkomaiselta palkanmaksajalta tarvittavat tiedot. Verohallinnon luontoisetupäätöksessä on vahvistettu myös ulkomaisten luontoisetujen arvo.

## B. Ulkomaantyöskentely ja rajoitetusti verovelvolliset työntekijät

Ulkomailla lähteneestä Suomen kansalaisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen yleensä muuttovuotta seuraavan neljännen kalenterivuoden alusta.

Ulkomailla työskentelevä rajoitetusti verovelvollinen on Suomessa vakuutettu, jos hänellä on voimassa oleva ETK:n antama lähetetyn työntekijän todistus tai Kelasta/Sosiaali- ja terveysministeriöstä saatu päättös/poikkeuslupa Suomen sosiaaliturvan piiriin kuulumisesta.

### B1. Tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely, kun suomalainen yritys maksaa vakuutetun palkan

Ulkomaantyöstä rajoitetusti verovelvolliselle maksettu yksityissektorin palkka ei ole Suomessa veronalaista. Palkasta on kuitenkin maksettava st-maksu ja perittävä sv-maksu, jos työntekijä on Suomessa vakuutettu.

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

kausiveroilmoitus	<b>Kohta 605</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka**</b>
	<b>Kohta 606</b>	<b>Toimitettu minipidätys**</b>
	<b>Kohta 609</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka**</b>
	<b>Kohta 610</b>	<b>St-maksu**</b>
R-vuosi-ilmoitus	<b>Kohta 16</b>	<b>Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6</b>
lomake 7809	<b>Kohdat 17-22</b>	<b>Täytetään normaaliin tapaan</b>
	<b>Kohta 23</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka, jos määritelty</b>
	<b>Kohta 24</b>	<b>Peritty sv-maksu**</b>
	<b>Kohta 614</b>	<b>Lähdeveron alaiset palkat yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksua</b>

\*\*St-maksu ja sv-maksu vakuutuspalkasta, palkkana ilmoitetaan vakuutuspalkka.

Jos henkilö ei ole vakuutettu Suomessa, tuloa ei ilmoiteta kausiveroilmoituksella. Rajoitetusti verovelvollisen vuosi-ilmoitus (7809) on kuitenkin annettava.

## **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 hake-massa ETK:n, Kelan tai Stm:n todistusta/ päätöstä, tulee suomalaisen yrityksen maksaa ulkomaisen konserniyri-tyksen 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 tosiasiassa palkanmaksaja onkin ulkomaalai-nen yritys.**

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

kausiveroilmoitus	<b>Kohta 605</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka**</b>
	<b>Kohta 609</b>	<b>Ilmoitetaan vakuutuspalkka**</b>
	<b>Kohta 610</b>	<b>St-maksu**</b>
R-vuosi-ilmoitus	<b>Kohta 16</b>	<b>Suorituslajin tunnus on A8</b>
lomake 7809	<b>Kohta 23</b>	<b>Vakuutuspalkka</b>
	<b>Kohta 614</b>	<b>Lähdeveron alaiset palkat yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksua</b>

\*\*St-maksu maksetaan vakuutuspalkasta ja palkkoina huomioidaan vakuutuspalkka.

## C. Työskentely Suomessa ja menettely, kun ulkomailta Suomeen tullut työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen ja suomalainen yritys maksaa palkan

Jos Suomeen enintään 6 kuukaudeksi tullut ulkomaalainen eli rajoitetusti verovelvollinen työskentelee Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun, palkasta peritään lähdevero, ellei poikkeuksellisesti lähdeverokortissa saada muuta ohjetta. Myös st-maksu ja sv-maksu on maksettava jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Sv-maksu peritään suorituksen yhteydessä samaan tapaan kuin lähdevero.

Ulkomailta Suomeen tuleva on Suomessa vakuutettu, jos hän tulee tänne työskentelemään vähintään 4 kuukaudeksi eikä hänellä ole todistusta A 1 / E 101. Lisätietoa merimiesten, lentohenkilöstön, kuljetusliikkeen henkilöstön sekä USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Chilestä tai Israelista tulevien poikkeavista maksuvelvollisuuksista.

### C1. Lähdeverotus

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. Sv-maksu on ilmoitettu lähdeverokortilla erikseen ja se peritään lähdeveron lisäksi (esim. lähdevero 35 % + sv-maksu 2,16 %).

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

kausiveroilmoitus	<b>Kohta 605</b>	<b>Ilmoitetaan lähdeveron alainen palkka</b>
	<b>Kohta 606</b>	<b>Peritty lähdevero</b>
	<b>Kohta 609</b>	<b>St-maksu lähdeveron alaisesta palkasta</b>
	<b>Kohta 610</b>	<b>St-maksu</b>
R-vuosi-ilmoitus	<b>Kohta 16</b>	<b>Suorituslajin tunnus on A1, A2, A5 tai A6</b>
lomake 7809	<b>Kohdat 17-21</b>	<b>Täytetään normaaliin tapaan</b>
	<b>Kohta 24</b>	<b>Lähdeveron alaisesta palkasta peritty sv-maksu</b>
	<b>Kohta 614</b>	<b>Lähdeveron alaiset palkat yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksua</b>

## **C2. Progressiivinen verotus**

Jos Suomeen enintään 6 kuukaudeksi tullut ulkomaalainen eli rajoitetusti verovelvollinen työskentelee Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun, palkasta toimitetaan ennakonpidätys, jos työntekijä antaa työnantajalle rajoitetusti verovelvollisen verokortin. Myös st-maksu ja sv-maksu on maksettava jos työntekijä on Suomessa vakuutettu. Sv-maksu peritään ennakonpidätyksen yhteydessä ja se sisältyy rajoitetusti verovelvollisen verokortilla olevaan ennakonpidätysprosenttiin.

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

## 1. Muun kuin julkisyhteisön maksama ennakonpidätyksen alainen palkka

kausiveroilmoitus	Kohta 601	Ilmoitetaan ennakonpidätyksen alainen palkka
	Kohta 602	Toimitettu ennakonpidätys
	Kohta 609	St-maksu lähdeveron alaisesta palkasta
	Kohta 610	St-maksu
R-vuosi-ilmoitus	Kohta 16	Suorituslajin tunnus on AR
lomake 7809	Kohdat 17-20	Täytetään normaaliin tapaan
	Kohta 614	Lähdeveron alaiset palkat yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksua

## 2. Julkisyhteisön maksama palkka tai kyse on alla luetelluista suorituslajeista (HUOM!)

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, A6, AD tai AS
lomake 7809	Kohdat 17-20	Täytetään normaaliin tapaan
	Kohta 614	Lähdeveron alaiset palkat yhteensä, joista on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksua

## D. Työskentely Suomessa ja menettely, kun ulkomailta Suomeen tullut työntekijä on yleisesti verovelvollinen

Yleisesti verovelvollinen saa verokortin ja ennakonpidätys toimitetaan sen mukaan. Vakuutetun sairausvakuutusmaksu sisältyy pidätysprosenttiin. Työnantaja maksaa palkasta st-maksun, ellei ilmene, että työntekijä ei ole Suomessa vakuutettu.

Verotuksessa lähtökohta on se, että ulkomailta Suomeen yli 6 kuukaudeksi tuleva on Suomessa vakuutettu ja sv-maksu ja st-maksu on maksettava. Kumpaakaan maksua ei makseta sellaisessa tapauksessa, että työntekijä esittää todistuksen A 1 / E 101. Lisätietoa merimiesten, lentohenkilöstön, kuljetusliikkeen henkilöstön sekä USA:sta, Australiasta, Kanadasta, Chilestä tai Israelista tulevien poikkeavista maksuvelvollisuuksista



# Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus 2014 taulukkomuodossa

Voimassaolo: **Toistaiseksi**

## Sotu-maksun ja sava-maksun määräytyminen ja verotus alkaen 1.1.2014

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)	kyllä 1)2)
työntekijä Suomeen 4–6 kuukaudeksi	kyllä 3)	kyllä 1)	kyllä 1)2)
työntekijä Suomeen yli 6 kuukaudeksi	kyllä 3)	–	kyllä 1)

1) Veron saa jättää perimättä vain lähdevero- tai verokortissa olevan merkinnän perusteella

2) Jos työntekijällä on rajoitetusti verovelvollisen verokortti. Jos työntekijällä ei ole rajoitetusti verovelvollisen verokorttia, peritään lähdevero.

2) Ei maksuja, jos EU/ETA/Sveitsi-alueelta tulevalle työntekijällä on kotimaastaan todistus A1 tai E 101

### Poikkeusryhmät sotun ja savan osalta

Vaikka työntekijä ei tulekaan Suomeen, on työntekijän kotimaasta saadun todistuksen A1 tai E 101 puuttuessa maksettava sekä sotu että sava seuraavissa tilanteissa:

a) työntekijä työskentelee vähintään 4 kk suomalaisessa laivassa. EU/ETA/Sveitsi-alueen ulkopuolelta tulevan osalta maksut maksetaan aikarajasta riippumatta, jos palvelussuhde on merimieslain mukainen.

b) kahdessa tai useammassa valtiossa työskentelevä työntekijä (mm rekka-auton kuljettaja) on pääsääntöisesti vakuutettu työnantajan kotivaltiossa. Hän on kuitenkin vakuutettu omassa kotivaltiossaan, jos tekee siellä työstä huomattavan osan (väh 25 %).

### Au pairit ja harjoittelijat

Jos ulkomailta tulevan henkilön työansio on alle 1154 €/kk tai työaika alle 18 tuntia/viikko, ei sotu- eikä sava-maksua. Työntekijä ei pääse tällöin Suomessa vakuutetuksi. Jos hän tulee Suomeen yli 2 vuodeksi, sotu- ja sava-maksut on maksettava, ellei ole Kelan todistusta\*

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

Jos USA:sta, Quebecistä tai Israelista tulevalle on sosiaaliturvasopimuksen nojalla kotimaasta saatu lähetetyn työntekijän todistus, sen voimassaoloajalta ei Suomessa makseta sotu-eikä sava-maksua. Jos Australiasta, Kanadasta tai Chilestä tulevalle on lähetetyn työntekijän todistus, ei sotu-maksua mutta sava-maksu määrätään ellei Kelan todistusta\* (Australian, Kanadan ja Chilen sopimukset eivät koske sairausvakuutusta).

\*Kelan todistus siitä, että henkilö ei ole Suomessa sairausvakuutettu/asumisperusteisessa sosiaaliturvassa

EU-maat:

Alankomaat, Belgia, Britannia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Tanska, Tsekki, Unkari ja Viro

ETA-maat:

Islanti, Liechtenstein ja Norja.

## 8. ELINKEINOVEROTUS

### 8.1. Elinkeinotulon verotus kansainvälisissä tilanteissa

Yritys harjoittaa yleensä toimintaa ulkomailla joko perustamalla sinne juridisesti itsenäisen tytäryhtiön tai toimimalla itse toisessa valtiossa. Viimeksi mainitussa tapauksessa yritykselle saattaa muodostua kyseiseen valtioon tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka, jonka tuloon kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on verotusoikeus.

Yritykselle voi syntyä ulkomaille kiinteä toimipaikka esimerkiksi kone- ja laitetoytöiden yhteydessä. Myös rakennusyriyten ulkomaiset projektit muodostavat pidempään kestäessään kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan etuna tytäryhtiöön verrattuna on muun muassa se, että sen perustaminen ulkomaille ei vaadi tiettyä minimipääomaa. Lisäksi kiinteän toimipaikan mahdollisesti tuottamat tappiot voidaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa vähentää pääliikkeen verotuksessa.

Käytännössä yritykset ovat monesti päätyneet itsenäisen tytäryhtiön perustamiseen, vaikka sen perustamiskustannukset saattavat muodostua sivuliikkeen aloituskustannuksia suuremmiksi. Etuna on muun muassa mahdollisuus hyödyntää sijaintimaan mahdollisia huojennussäännöksiä ja tukijärjestelmiä. Erillisen yhtiön perustaminen voi olla selkeämpää myös siirtohinnoittelusyistä johtuen.

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

#### **Eurooppayhtiö**

Eurooppayhtiön säännöistä annettu neuvoston asetus (EY n:o 2157/2001, jäljempänä eurooppayhtiöasetus) mahdollistaa perustaa ja rekisteröidä eurooppayhtiöitä (Societas Europaea, asetuksessa yhtiöstä käytetään lyhennettä SE). Suomessa on säädetty kansallinen eurooppayhtiölaki (13.8.2004/742).

Eurooppayhtiöasetuksen soveltamisala kattaa yhtiöiden perustamista, vähimmäisosakepääomaa, kotipaikkaa ja sen siirtoa, rekisteröintiä ja hallintoa koskevat kysymykset. Eurooppayhtiöasetusta sovelletaan EU-valtioiden lisäksi muissa ETA:an kuuluvissa valtioissa (ETA:n sekakomitean päätös n:o 93/2002). Yhtiön tilinpäätökseen, purkamiseen, selvitystilaan, maksukyvyttömyyteen sekä maksujen lakkaamiseen sovelletaan yhtiön sääntömääräisen kotipaikan julkisia osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä. Asetuksen johdannon mukaan asetuksen soveltamisalan piiriin eivät kuulu muut oikeudenalat, kuten vero-oikeus, kilpailuoikeus tai konkurssioikeus.

Asetuksen johdannon ja 9 artiklan mukaan näillä aloilla eurooppayhtiöihin sovelletaan yhteisön lainsäädännön säännöksiä sekä jäsenval-

tioiden julkisia osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä. Tietoa eurooppayhtiön rekisteröinnistä saa Patentti- ja rekisterihallitukselta [www.prh.fi](http://www.prh.fi).

Eurooppayhtiöiden verokohtelusta on erityiset säännökset sekä tuloverolaissa että elinkeinoverolaissa. Tätä ennen verolainsäädännössä ei ollut eurooppayhtiöitä koskevia säännöksiä, mutta oikeuskäytännössä on katsottu, että ennen kansallisten eurooppayhtiöitä koskevien verosäännösten voimaan tuloa niitä käsitellään verotuksessa vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiölaissa tarkoitettua osakeyhtiötä (KVL 35/2004). Samoin oikeuskäytännössä on katsottu, että ennen kansallisten eurooppayhtiöiden verotusta koskevien säännösten voimaantuloa yritysjärjestelyjä koskevia elinkeinoverolain säännöksiä voitiin soveltaa suomalaisen julkisen osakeyhtiön sulautuessa eurooppayhtiöksi (KVL 1/2005 ja KHO 2005:71 ei muutosta).

TVL 8 a §:n 1 momentin mukaan tuloverolain osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä sovelletaan eurooppayhtiöihin. Siten eurooppayhtiötä pidetään TVL 3 §:ssä tarkoitettuna yhteisönä ja kaikki ne verolainsäädännössä olevat säännökset, jotka koskevat osakeyhtiötä, soveltuvat myös Suomessa rekisteröityyn eurooppayhtiöön. Esimerkiksi julkisen osakeyhtiön muuttuessa eurooppayhtiöksi eurooppayhtiöasetuksen 2 artiklan 4 kohdan perusteella, kyseessä on TVL 24 §:ssä tarkoitettuun toimintamuodon muutokseen rinnastuva tilanne, joka ei johda yhtiön purkautumiseen verotuksessa (KVL 35/2004 ja HE 193/2005). Samalla tavalla eurooppayhtiön muodostumisessa osakkeenomistajan asema säilyy samanlaisena kuin kotimaisessa yritysjärjestelyssä. Mikäli eurooppayhtiön muodostaminen tapahtuu sulautumalla, tällöin aikaisemmin omistettujen osakkeiden vaihtamista sulautumisvastikkeena saatuihin osakkeisiin ei pidetä luovutuksena.

EVL 52 a-52 f §:ssä olevia yritysjärjestelysäännöksiä sovelletaan myös silloin, kun eurooppayhtiö on osallisena yritysjärjestelyssä. Eurooppayhtiön kotipaikan siirron verokohtelusta on otettu oma erityissäännöksensä EVL 52 g §:ään. Kotipaikan siirtäminen on säännöksessä määritelty liiketoimeksi, jolla eurooppayhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ilman, että se purkautuu tai muodostaa uuden oikeushenkilön. Näin ollen osakkeenomistajan näkökulmasta eurooppayhtiön kotipaikan vaihtoa ei voida pitää sellaisena luovutuksena, joka realisoisi osakkeenomistajalle luovutusvoittoa tai -tappiota. Kotipaikan siirto voi tapahtua molempiin suuntiin eli Suomesta toiseen jäsenvaltioon ja päinvastoin. Kotipaikan siirto tulee voimaan, kun se on rekisteröity vastaanottavassa jäsenvaltiossa. Mikäli Suomeen rekisteröity eurooppayhtiö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ja siirto tapahtuu kesken verovuoden, käsitellään kotipaikkaansa siirtänyttä eurooppayhtiötä yleisesti verovelvollisena kotimaisena yhteisönä aina siirron rekisteröintipäivään saakka ja siitä lähtien rajoitetusti verovelvollisena ulkomaisena yhteisönä. Suomesta kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön verovuosi päättyy sinä päivänä, jolloin eurooppayhtiö on merkitty

uuden kotivaltionsa rekisteriin. Siltä verovuodelta, jolloin kotipaikan siirto on tapahtunut, määrätään vero erikseen sekä kotipaikkansa siirtäneelle eurooppayhtiölle että sen Suomeen muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle. Kiinteän toimipaikan verotuksessa siihen liittymään jääneestä käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista saadaan poistoina vähentää enintään se määrä, joka vastaa verovuoden enimmäispoistoa vähennettynä kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön verotuksessa verovuonna samasta omaisuudesta hyväksyttävän poiston määrällä.

Eurooppayhtiön siirtäessä sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon yhtiön verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, mikäli Suomeen muodostuu kotipaikan siirron jälkeen eurooppayhtiön kiinteä toimipaikka. Tällöin vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennetään yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty, jos kotipaikkaa ei olisi siirretty. Vastaavasti Suomeen muodostuneen kiinteän toimipaikan verotuksessa kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan veronalaisiksi 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 liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että liiketoimintaa on

tässä toisessa valtiossa harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa yritystä voidaan verottaa vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Yrityksen kotivaltiossa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistuloa. Kaksinkertainen verotus poistetaan kotivaltiossa verosopimusten nojalla hyvitys- tai vapautusmenetelmää käytäen. Joissain tilanteissa lähdevaltiolla voi olla kuitenkin verotusoikeus tuloon verosopimuksen tietyn tulotyyppiartiklan perusteella, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei ole muodostunut (tulotyyppejä ovat esimerkiksi kiinteä omaisuus ja rojaltili).

Joskus yritys harjoittaa ulkomailla toimintaa valtiossa, jonka kanssa kotivaltiolla ei ole verosopimusta. Tällöin kohdevaltiossa voidaan verottaa siellä harjoitetusta liiketoiminnasta ao. valtion sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Verotus ei tällöin aina edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Näissä tilanteissa mahdollinen kaksinkertainen verotus jää poistettavaksi yrityksen kotivaltion sisäisessä lainsäädännössä määritellyllä tavalla. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole erillisiä säännöksiä rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta verosopimuksettomassa tilanteessa. Tällaisissa tapauksissa sovelletaan TVL:n ja lähdeverolain säännöksiä.

TVL 9 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen ainoastaan täältä saadusta tulosta. TVL 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa on muun ohessa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta taikka metsätaloudesta saatu tulo. Verosopimuksettomassa tilanteessa on siten mahdollista, että ulkomaisen yrityksen liiketoimintaa verotetaan Suomessa, vaikka sille ei syntyisikään kiinteää toimipaikkaa.

Ulkomainen tytäryhtiö perustetaan ja rekisteröidään sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomainen tytäryhtiö on emoyhtiöstä erillinen itsenäinen verosubjekti. Sitä verotetaan sen oman toiminnan tuloksen perusteella sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomaisiin tytäryhtiöihin liittyvät verotusongelmat koskevat etenkin emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiä voitonsiirtoja, siirtohinnoittelua sekä tappiollisen tytäryhtiön vaikutusta emoyhtiön verotukseen.

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

Ulkomaantoiminnoissa syntyneet euroalueen ulkopuoliset valuuttamääräiset erät on kirjanpidossa ja verotuksessa muutettava euroiksi. Saamisten ja velkojen syntymispäivän ja niiden maksupäivän välisistä valuuttakurssin muutoksista johtuvat kurssierot ovat elinkeinotoiminnassa veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoa.

## **Tytäryhtiö**

## **Yhteisyritykset**

## **Kurssivoitot ja -tappiot**

## **Kurssivoitot ja -tappiot**

EVL 26 §:n mukaan euroalueen ulkopuoliset valuuttamääräiset saamiset ja velat arvostetaan verotuksessa tilinpäätösajankohdan kurssiin (sen verovuoden tuottoa tai kuluja, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi on muuttunut). Realisoitumattomien kurssivoittojen ja -tappioiden jakotus verotuksessa vastaa näin ollen niiden kohtelua kirjanpidossa riippumatta siitä, laatiiko verovelvollinen tilinpäätöksensä kirjanpitolain vai IFRS-standardien mukaisesti.

Jos edellä tarkoitettua velkaa tai saamista suojaa valuuttakurssi-muutoksilta termiinisopimus tai muu vastaava suojausinstrumentti, suojausinstrumentin realisoitumaton arvonnousu on sen verovuoden tuottoa ja arvonlasku sen verovuoden kuluja, 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 kuluja, jonka aikana hinta- tai kustannusindeksi taikka muu vertailuperuste on muuttunut.

EVL 26 §:n mukaan säännöstä ei sovelleta EVL 5 §:n 8–10 ja 13 kohdassa tarkoitettuihin käypään arvoon arvostettaviin rahoitusvälineisiin. Näiden rahoitusvälineiden valuuttakurssierot tulevat otetuksi huomioon käyvän arvon muutoksen osana.

## **8.2. Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saama elinkeinotulo**

### **Ulkomailta saadun elinkeinotulon verotus**

TVL 9.1 §:n 1 kohdan mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetus ja kuolinpesä on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen kaikesta saamastaan tulosta. Verovelvollisuus koskee myös ulkomailta saatua tuloa. Yleensä suomalainen yritys saa ulkomailta tuloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Elinkeinotulon osalta kiinteän toimipaikan muodostumisella on ratkaiseva merkitys Suomen ja kohdevaltion verotusoikeuden kannalta.

## **Verosopimus- valtio**

Jos suomalainen yritys tai liikkeenharjoittaja harjoittaa ulkomailla liiketoimintaa verosopimusvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai kiinteästä paikasta, on toimipaikan sijaintivaltiolla verosopimusten mukaan oikeus verottaa yritystä. Sijaintivaltion verotusoikeus koskee sitä tuloa, joka on syntynyt kiinteässä toimipaikassa tai kiinteässä paikassa. Tulo voi olla tällöin veronalaista myös Suomessa. Siihen kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan täällä verosopimuksen ja menetelmälain säännösten perusteella. Ulkomaille maksettua veroa ei kuitenkaan voida aina hyvittää (katso esimerkiksi KHO 2004:12).

Suomalainen yritys voi toimia verosopimusvaltiossa myös siten, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Tällöin ulkomailta saadun liiketulon verotusoikeus on verosopimusten mukaan yleensä yksin Suomella. Jos valtioiden viranomaisten välille syntyy erimielisyyttä kiinteän toimipaikan syntymisestä, voidaan asia ratkaista viimekädessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä (ks. luku 9, Verohuojennukset ja keskinäinen sopimusmenettely). Vaikka keskinäiseen sopimusmenettelyyn turvaudutaan Suomessa edelleen suhteellisen harvoin, on aloitettujen keskinäisten sopimusmenettelyjen määrä ollut kasvussa viime vuosina.

Suomessa yleisesti verovelvollinen voi saada liike- tai ammattituloa sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Ulkomailta saatu tulo verotetaan tällöin Suomessa. Tuloon mahdollisesti kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa menetelmälain säännösten mukaan hyvitysmenetelmää käyttäen. Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Verosopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain toiselle valtiolle maksettu vero. (ks. luku 4, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen).

TVL 16a §:n mukaan ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan osuus yhtiön tuloon. Tämä osuus luetaan Suomessa osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa verosopimuksen ja sisäisen lainsäädännön perusteella. Ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan myös osuus yhtiön kunkin tulolähteen tappioon. Tappiot vähennetään osakkaan osuuksista yhtiön tulolähteiden tuloihin seuraavina verovuosina TVL:n tappioita koskevien säännösten mukaisesti.

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 (ELEY) etuyhtymän tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen vaan yhtiön jäsenten taloudellisen toiminnan edistäminen. Etuyhtymässä voi kuitenkin syntyä myös tuloa tai tappiota. Etuyhtymä rekisteröidään siinä maassa, missä sillä on kotipaikka. Eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä annetun asetuksen mukaan etuyhtymän verotus on toteutettava osakastasolla. TVL 16 a §:ää sovelletaan myös eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaisiin. Etuyhtymän tulo jaetaan verotettavaksi yhtiön osakkailla. Osuus etuyhtymän tappioon vähennetään osakkaan verovuoden tulosta.

**Muu kuin verosopimusvaltio**

**Tulo ulkomaisista yhtiöistä**

**Eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä**



## Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta

### Kiinteän toimipaikan tulo

Verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan tulona otetaan huomioon sen todellinen nettotulos. Yrityksen johtamisesta ja hallinnosta johtuneet menot (head office expenses) vähennetään tulosta laskettaessa. Koska Suomessa hyvityksen jälkeen lopullisesti maksuunpantava vero on sitä pienempi, mitä suurempi on ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo, on myös varauksista ja muista tilinpäätöseristä kohdistettava kiinteään toimipaikkaan kuuluva osa ulkomaiseen tuloon.

### Kiinteän toimipaikan poistot

Kiinteään toimipaikkaan katsotaan verosopimusten mukaan kuuluvaksi se tulo, mikä voitaisiin katsoa tähän toimipaikkaan kuuluvaksi, jos kiinteä toimipaikka olisi ollut itsenäinen yritys. Siihen kohdistuvina kuluina pidetään myös kiinteän toimipaikan käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja.

Kiinteän toimipaikan irtaimen käyttöomaisuuden poistoja ei saa tehdä käyttäen eri poistoprosenttia kuin kotimaisen vastaavanlaisen omaisuuden osalta käytetään (KVL 1988/127, ei julk.). Sekä ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan että Suomessa olevan liikkeen käyttöomaisuuden poistot vähennetään verotuksessa yhtenä eränä menojäännöksestä EVL 30 §:n mukaisesti. Osa tehtyjen poistojen yhteismäärästä kohdistetaan ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan eikä irtaimen poistoja voida vähentää erisuuruisen prosentin mukaan kotimaan ja ulkomaan toiminnan tuloista.

### Kiinteän toimipaikan tappio

Suomalaisen yrityksen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan tappion käsittely riippuu siitä, sovelletaanko verosopimuksen mukaan hyvitys- vai vapautusmenetelmää. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa sisältyy niin kiinteän toimipaikan tulo kuin tappiokin yrityksen verotettavaan tuloon Suomessa. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio on tällöin vähennettävissä Suomesta saadusta tulolähteen tulosta. Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappio voi myös sisältyä vahvistettuun, tulevana vuosina vähennettävään tulolähteen tappioon. Toisessa EU:n jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka voi sisältyä sulautumisen, jakautumisen, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron tai saman lain 52 g §: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 joh-

tuneet 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.

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 voi sisältyä kiinteän toimipaikan tuloon. Kaksinkertainen verotus poistetaan myös tältä osin lähtökohdaisesti Suomen ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välisen verosopimuksen perusteella. Lähtökohdana on tällöin lisäksi se, että kolmanteen valtioon suoritettu vero hyvitetään kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotuksessa.

### **Tuloa kolmannelta valtiosta**

### **Osinko-, korko- ja rojaltitulo ulkomailta**

Jos suomalainen yritys saa verosopimusvaltiosta osinkoa, korkoa tai rojaltaa, jonka maksamisen perusteena oleva osuus, saaminen, oikeus tai omaisuus liittyy ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, voidaan näitä tuloja verottaa lähdevaltiossa osana kiinteästä toimipaikasta saatua liiketuloa. Mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa hyvitys- tai vapautusmenetelmää soveltaen.

### **Verosopimusvaltio**

Ellei yrityksellä ole lähdevaltiossa kiinteää toimipaikkaa, tuloihin sovelletaan verosopimusten korkoja, osinkoja ja rojaltaa koskevia määräyksiä.

Euroopan unionin Neuvosto on antanut direktiivin 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä (ns. korko-rojaltidirektiivi). Tämä on saatettu osaksi Suomen sisäistä lainsäädäntöä lähdeverolain ja Menetelmälain muutoksilla. Korko-rojaltidirektiivin tarkoituksena on, että eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedullisempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin. Korko-rojaltidirektiivissä on pääsääntönä, että lähiyhtiöiden väliset korko- ja rojaltsuoritukset on vapautettu lähdeverosta. Lähdeverovapaus koskee direktiivissä määritellyn lähiyhtiön lisäksi näiden kiinteitä toimipaikkoja. Korko-rojaltidirektiivissä on erinäisiä jäsenvaltioita koskevia siirtymäsäännöksiä.

Koska alkuperäisessäkin korko-rojaltidirektiivissä oli eräitä vanhoja jäsenvaltioita koskevia siirtymäsäännöksiä, seuraavassa on esitetty kootusti kaikki tähän asti hyväksytyt siirtymäsäännökset. Siirtymäsäännökset tarkoittavat käytännössä sitä, että jäljempänä mainitut EU:n jäsenvaltiot saavat korko-rojaltidirektiivin estämättä soveltaa siirtymäaikana korko-rojaltidirektiivissä taikka sen muutosdirektiivissä mainittua lähdeverokantaa taikka sitä alhaisempaa Suomen kanssa laaditussa verosopimuksessa mainittua lähdeverokantaa.

Jäsenvaltio / Tulotyyppi	Siirtymä-aika	Sovellettava lähdeveroprosentti
<b>Kreikka</b>		
Korko ja rojalti	1.7.2005 - 30.6.2009	10 % Rojaltin osalta lähdeveroa peritään patentin, tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän tahi teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä tai käyttöoikeudesta sekä teollisia, kaupallisia tai tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 % Rojaltista perittävän lähdeveron osalta kuten yllä.
<b>Portugali</b>		
Korko ja rojalti	1.7.2005 - 30.6.2009	10 %
	1.7.2009 - 30.6.2013	5 %
<b>Espanja</b>		
Rojalti	1.7.2005 - 30.6.2011	5 %
<b>Latvia</b>		
Korko ja rojalti	1.7.2005 - 30.6.2009	Korot 10 %; Rojaltit 5 %, jos kyseessä teollisen, kaupallisen tai tieteellisen välineistön käyttämisestä maksettu rojalti. Lähdevero 10 % muun tyyppisten rojaltien osalta.
	1.7.2009 - 30.6.2013	Lähdevero koroista ja kaiken tyyppisistä rojalteista 5 %
<b>Puola</b>		
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.
<b>Liettua</b>		
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 %
<b>Tsekki</b>		
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)
<b>Slovakia</b>		
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 % (patentti, 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.

Suomalaisen yleisesti verovelvollisen yhteisön saaman ulkomaisen osinkotulon verokohtelun lopputulos on erilainen riippuen siitä, millainen on osingonmaksajan ja osingonsaajan välinen omistussuhde, mihin omaisuuslajiin osingonjaon perusteena olevat osakkeet kuuluvat (käyttöomaisuusosakkeet ja sijoitusomaisuusosakkeet), millainen osingon jakava ja osingon saava yhteisö on kyseessä (julkisesti noteerattu yhteisö tai noteeraamaton yhteisö, tai emotytäryhtiödirektiivin (2011/96/EU) mukainen osingonjakaja) ja sovelletaanko tilanteeseen verosopimusta. Osinkotulon verotuksessa on kerrottu enemmän muun muassa [www.vero.fi](http://www.vero.fi) -sivuilta löytyvässä Verohallinnon julkaisussa Osinkotulojen verotus.

**Yhteisön saama osinko; säännökset**

### **Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä purkautuminen**

EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovapaata tuloa on muu kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saamat käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutushinnat siten kuin EVL 6 b §:ssä tarkemmin säädetään. Osakkeiden luovutuksista on [www.vero.fi](http://www.vero.fi) -sivuilla oma ohje Yhteisön osakkeiden luovutusten verokohtelu.

### **Tappiollisen ulkomaisen tytäryhtiön tukeminen**

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

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

**Konserniavustus**

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).

#### **Pääomalaina / Vakautettu laina**

Pääomalaina on laina, jonka pääomaa ja korkoa voidaan maksaa vain osakeyhtiölain säättämien edellytysten täytyessä. Pääomalaina vastaa tunnusmerkeiltään ns. vakautettua lainaa, jota aiemmin käytettiin laajasti pakkoselvitystilanteen estämiseen. (Vakautetusta lainasta verotuskäytännössä ks. esimerkiksi KVL 1986/103). Taseessa pääomalaina merkitään omaan pääomaan erillisenä eränä (OYL 12:2 §). Vaikka pääomalaina OYL:n mukaan määritetään osakeyhtiön omaksi pääomaksi, sitä voidaan kuitenkin vero-oikeudessa muun muassa lainan ehdot huomioon ottaen käsitellä vieraana pääomana. Pääsääntöisesti pääomalaina voidaan verotuksessa luokitella vieraaksi pääomaksi, koska pääomalaina perustuu velkasuhteeseen eikä tuota lainan antajalle osakasoikeuksia (ks. VEROH:n yritysverotustiedote 5/1997). Pääomalainasta maksettava korko ja muu hyvitys on lainansaajalle korkokulua, kun pääomalaina on verotuksessa vierasta pääomaa. Oikeuskäytännössä vakautetulle lainalle ja pääomalainan luonteiselle joukkovelkakirjalainalle maksettua korkoa on pidetty vähennykelpoisena korkokuluna, vaikka laina on merkitty yhtiön omaan pääomaan.

#### **Korkovähennys- oikeuden rajoitukset elinkeino- toiminnassa**

Suomessa on tullut voimaan 1.1.2013 elinkeinotulolähteen korkovähennysoikeuden rajoituksia, joita sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa. Säännöksillä on vaikutusta konsernien sisäisiin rahoitusjärjestelyihin. Asiaan liittyen [www.vero.fi](http://www.vero.fi) –sivuilla on oma ohje Korkovähennysoikeuden rajoitukset elinkeinotoiminnassa.

### **8.3. Siirtohinnoittelu**

#### **Siirtohinnoittelua koskevat säännökset**

Siirtohinnoitteluvoikaisista Suomen verotuksessa säädetään VML 31 §:ssä. Lainkohta kuuluu seuraavasti;

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.

Tuloverotuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnista on säännökset 14 a - c §:issä sekä näihin liittyvä veronkorotussäännös VML 32 § 4 momentissa. Suomen dokumentointivaatimukseen on vaikuttanut eniten Euroopan unionin dokumentointia koskeva käytännestäntö, jonka tarkoituksena on jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen ohella yhtenäistää jäsenvaltioiden dokumentointisäännöksiä ja helpottaa yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä.

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 14 a - c §:n dokumentointivelvoite edellyttää verovelvollisten laativan vuosittain siirtohinnoittelustaan dokumentoinnin. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö on määritelty VML 14 b §:ssä. Dokumentoinnissa on oltava

- kuvaus liiketoiminnasta,
- kuvaus etuyhteyssuhteista,
- tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista,
- vertailuarviointi
- kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

VML 14 a §:n mukaisen siirtohinnoitteludokumentointivelvollisen on tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä annettava lomake 78, Selvitys siirtohinnoittelusta. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista on erillinen Verohallinnon siirtohinnoittelun dokumentointi – ohje, Dnro 1471/37/2007 (19.10.2007).

Etuyhteys ilmenee esimerkiksi siten, että yrityksillä on muodollisesta **Etuyhteys**

itsenäisyydestään huolimatta tosiasiallisesti sama johto. Etuyhteys on selkeimmin olemassa silloin, kun on kysymyksessä samaan konserniin kuuluva emoyhtiö ja sen toisessa valtiossa sijaitseva tytäryhtiö. Myös pelkkä vaikutusvalta toisen yrityksen johtoon luo säännöksessä tarkoitetun etuyhteyden. Etuyhteys voi toteutua sekä silloin, kun suomalaisella emoyhtiöllä on ulkomainen tytäryhtiö, että silloin, kun suomalainen yritys on ulkomaisen yrityksen tytäryhtiö. Omistussuhteen ei tarvitse olla välitön, myös sisaryhtiöiden välinen voitonsiirto tulee säännöksen soveltamisen piiriin. Säännöstä voidaan soveltaa yrityksiin niiden yritysmuodosta riippumatta. Voitonsiirto voi tapahtua sekä tytäryhtiöltä osakastaholle että emoyhtiöltä tai muulta osakkaalta tytäryhtiölle.

### **Verosopimuksen tulonoikaisu- artikla**

Suomen tekemiin verosopimukseen 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. Vastaoikaisu voidaan tehdä silloin, jo ensimmäisessä vaiheessa toinen verosopimusvaltio on muuttanut etuyhteisyriksen verotettavaa tuloa sen vuoksi, että liiketoimen ehdot ovat poikenneet markkinaehtoperiaatteesta. Tällöin taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy sen vuoksi, että liiketoimen vastapuolena oleva toisen yrityksen tulo on muodostunut suuremmaksi kuin mitä se markkinaehtoperiaatteen mukaan olisi kuulunut olla. Malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleen mukaan tämän toisen yrityksen kotivaltion on oikaistava asianmukaisesti tämän toisen yrityksen tulosta määrätyn veron määrää.

Kaikissa Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaletta vastaavaa kappaletta. Tästä huoli-

matta Suomi soveltaa malliverosopimuksen 9 artiklan 2 kappaleeseen liittyviä periaatteita myös näissä tilanteissa. Vastaoikaisun edellytyksenä on kaikissa tilanteissa se, että Suomi pitää vastaoikaisua oikeutettuna sekä periaatteellisesti että määrällisesti. Yleensä Suomen solmimien verosopimusten tulonoikaisuartikloissa on määräys siitä, että sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään ennen vastaoikaisun tekemistä (katso esimerkiksi Pohjoismaisen verosopimuksen 9 artikla).

Suomi on liittynyt Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraatiosopimukseen (Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä, 90/436/ETY), joka koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltioon tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan yritys voi pyytää valtioita poistamaan kaksinkertaisen verotuksen 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.

## 8.4. Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (16.12.1994/1217, väliyhteisölaki) tarkoituksena on ehkäistä ulkomaisten väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, joka voidaan toteuttaa ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matalan verorasituksen valtioon perustettuun yhteisöön. Lain mukaan ulkomaisen väliyhteisön tulo voidaan laissa määritellyissä olosuhteissa kohdistaa Suomessa asuvan väliyhteisön osakkaan tulona verotettavaksi. Väliyhteisölainsäädäntö on erityislainsäädäntö, eikä sillä pyritä kaventamaan veron kiertämistä vastaan tarkoitettujen säännösten soveltamisalaa. Ulkomaisesta väliyhteisöstä on [www.vero.fi](http://www.vero.fi) –sivuilla oma ohje Väliyhteisötulon verotus Suomessa.

## 8.5. Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo (kiinteä toimipaikka) ja muut Suomesta saadut tulot

–ElinkeinotuloUlkomaisella yhteisöllä tarkoitetaan yhteisöä, jota ei ole perustettu Suomen lainsäädännön mukaan tai jonka kotipaikaksi ei ole rekisteröity Suomea. Yhteisöjä ovat kaikki suomalaisiin yhteisöihin verrattavat ulkomaiset oikeushenkilöt (TVL 3 §). Esimerkiksi suoma-



laista osakeyhtiötä (Oy) vastaavat yhtiöt, kuten ruotsalainen aktiebolag (AB) ja virolainen osäühing (Oü), ovat ulkomaisia yhteisöjä. Ulkomaisen yhteisön tuloverotuksesta Suomessa on [www.vero.fi](http://www.vero.fi) –sivuilla oma ohje Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot.

## **8.6. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verotus kansainvälisissä tilanteissa**

### **Yleisesti verovelvollinen**

Suomessa yleisesti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja on Suomeen verovelvollinen Suomesta ja ulkomailta saamastaan elinkeinotoiminnan tulosta. Tulo ei ole palkkatuloa, eikä siihen näin ollen sovelleta kuuden kuukauden sääntöä. Mahdollinen verosopimus saattaa kuitenkin estää Suomea verottamasta.

Jos liikkeen- tai ammatinharjoittajan verosopimuksen mukainen asuinvaltio on Suomi ja hän saa toisesta verosopimusvaltiosta sellaista elinkeinotoiminnan tuloa, jota voidaan verosopimuksen estämättä verottaa lähdevaltiossa, poistetaan mahdollinen kaksinkertainen verotus Suomessa. Kaksinkertainen verotus poistetaan useimmiten hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmää sovelletaan vain silloin, jos siitä on määrätty verosopimuksessa.

Silloin kun yleisesti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei ole verosopimuksen mukaan Suomessa asuva, hänen elinkeinotoiminnan tuloaan verotetaan pääsääntöisesti Suomessa vain siinä tapauksessa, että hänelle muodostuu Suomeen verosopimuksen määräysten mukainen kiinteä toimipaikka tai paikka. Tällaisessa tilanteessa Suomi voi verottaa kaiken kiinteään toimipaikkaan tai paikkaan liittyvän elinkeinotoiminnan tulon, olipa se sitten Suomesta tai ulkomailta saatua.

Kiinteä toimipaikka on määritelty Suomen tekemissä verosopimuksissa. Kiinteän toimipaikan muodostumista on käsitelty tämän luvun aiemmissa kohdissa.

Kiinteää paikkaa ei sen sijaan ole määritelty tuloverolaisissa eikä verosopimuksissa. Lähtökohtaisesti kiinteä paikka muodostuu samojen periaatteiden mukaan kuin kiinteä toimipaikka. Kiinteän paikan muodostuminen edellyttää muun muassa sitä, että ammattitoiminnan harjoittaminen kiinteästä paikasta on ajallisesti ja maantieteellisesti pysyvää. Kiinteä paikka voi olla esimerkiksi toimitila kuten asianajan toimisto, taiteilijan ateljee tai lääkärin vastaanottohuone. Kiinteänä paikkana voidaan pitää myös Suomessa olevaa asuntoa.

Suomen ja Baltian maiden välisten verosopimusten mukaan itsenäisen ammatin harjoittajalle muodostuu kiinteä paikka myös pelkästään sen perusteella, että ammatinharjoittaja oleskelee Suomessa yli 183

päivää peräkkäisten kahdentoista kuukauden aikana. Esimerkiksi silloin, jos verosopimuksen mukaan Virossa asuva kaivinkoneyrittäjä työskentelee Suomessa ensin yhdellä työmaalla 4 kuukautta ja tämän jälkeen seuraavalla työmaalla 4 kuukautta, Suomi voi verottaa hänen Suomesta saamaansa elinkeinotoiminnan tuloa.

Eräiden verosopimusten (mm. Pohjoismaat, Egypti, Azerbaidzhan ja Taekin tasavalta) mukaan Suomi voi verottaa Suomesta saatua elinkeinotoiminnan tuloa myös silloin, kun henkilö oleskelee Suomessa 183 päivää peräkkäisten 12 kuukauden aikana, vaikka Suomeen ei muodostu kiinteää toimipaikkaa tai paikkaa.

Yleisesti verovelvollisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tuloa verotetaan Suomessa verotusmenettelylain säännösten mukaisesti. Häntä koskevat tällöin lähtökohtaisesti kaikki Suomen verolainsäädännön mukaiset normaalit velvoitteet. Jos liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei ole verosopimuksen mukaan Suomessa asuva, hänen veronalaiseen tuloonsa luetaan ainoastaan ne elinkeinotoiminnan tulot, jotka liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos Suomen verosopimuksen mukainen verotusoikeus perustuu 183 päivän oleskeluun ja kiinteää paikkaa ei muodostu (esim. Egypti), Suomessa verotetaan ainoastaan Suomessa oleskeluaikana kertynyt elinkeinotoiminnan tulo.

### **Rajoitetusti verovelvollinen**

Rajoitetusti verovelvollinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja on Suomeen verovelvollinen Suomesta saamastaan elinkeinotoiminnan tuloista. Tällaista tuloa voi olla esimerkiksi Suomessa tehdystä työstä maksettu työkorvaus.

Jos hänelle muodostuu Suomeen tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka, hän on lisäksi verovelvollinen kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvästä elinkeinotoiminnan tuloista. Verosopimus saattaa kuitenkin estää Suomea verottamasta. Tämä johtuu siitä, että Suomen tekemien verosopimusten mukaan Suomella on oikeus verottaa tuloa ainoastaan silloin, jos Suomeen muodostuu verosopimuksen määräysten mukaisesti kiinteä toimipaikka tai paikka. Eräissä tapauksissa Suomella on verotusoikeus myös pelkän Suomessa oleskeluajan perusteella (katso edellä yleisesti verovelvollisen osalta lausuttu).

Rajoitetusti verovelvollisen kiinteän toimipaikan ja paikan veronalaista tuloa verotetaan Suomessa verotusmenettelylain säännösten mukaisesti. Suomessa veronalainen elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaisesti ja jaetaan verottavaksi ansio- ja pääomatulona. Verottavan tulon laskenta perustuu veroilmoitukseen, joka tulee laatia Suomen lainsäädännön mukaan pidetyn kirjanpidon perusteella.

Jos Suomen oikeus verottaa rajoitetusti verovelvollisen tuloa perus-

tuu verosopimustilanteessa 183 päivän oleskeluun, Suomessa veronalaisesta elinkeinotoiminnan tulosta peritään lähdeveroa Suomeen. Esimerkiksi Suomesta saadusta työkorvauksesta on maksettava 35 prosentin suuruinen lähdevero Suomeen.

Suomen lainsäädännön mukaan ratkaistaan se, milloin luonnollisen henkilön saama tulo on elinkeinotoiminnan tuloa. Samaten Suomen lainsäädännön mukaan ratkaistaan myös se, onko kyseessä palkka vai työkorvaus. Esimerkiksi silloin, kun ulkomailla asuva henkilö saa Suomesta suorituksen, jota pidetään Suomen lainsäädännön mukaan palkkana, suoritusta käsitellään Suomen verotuksessa palkkana riippumatta siitä, onko suorituksen saaja toisessa valtiossa yrittäjäasemassa tai pidetäänkö suoritusta toisessa valtiossa palkkana.

### **Verohallinnon ohjeistus**

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotusta kansainvälisissä tilanteissa on käsitelty yksityiskohtaisesti Verohallinnon ohjeessa ”Ulkomaisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotus Suomessa”.

## OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

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

**KHO:1967-II-504**

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-II-564**

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 järjeste lynä ja siis kiinteänä toimipaikkana, että yhtiötä oli toimistosta saamastaan tulon osasta verotettava Suomessa. Ennakkotieto. Verovuosi 1973. Verovuosi 1974. Äänestys 3–1.

**KHO:1974-B-II-506**

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-B-II-510**

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 perustettavalle 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-B-II-536**

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-B-II-529**

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-B-II-529**

Yhtiö oli antanut tytäryhtiölleen, joka toimi ulkomaille 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-B-II-515**

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-B-II-536**

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-B-II-516**

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-B-II-531**

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-B-II-530**

Yhtiöllä oli ulkomainen, pelkästään sen myyntiyhtiönä toimiva tytäryhtiö. Emoyhtiön tuotteiden toimituksesta oli tytäryhtiölle muodostunut tilivelkaa. Osasta tilivelkaa oli muodostettu laina, mikä laina annettiin verovuonna anteeksi. Tämän jälkeen yhtiön tytäryhtiölle maksamaa provisiota nostettiin. Emoyhtiön katsottiin lainan anteeksiantamisella oikaisseen aikaisemmin liian alhaisena maksamaansa provisiota ja siten antaneen tytäryhtiölleen emoyhtiön ja tytäryhtiön väliseen 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 2 prosentin 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-B-II-577**

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-B-II-578**

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 vientiä 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 riippumat- tomien yritysten välillä olisi sovittu ja emoyhtiön tuloon lisättiin alihinnoittelun muodossa tapahtuneena peiteltyä 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-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 tulo 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 s: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 tarkoitettulla tavalla voitiin verottaa Yhdysvalloissa ja jonka osalta Suomen oli myönnettävä vähennyksenä tulosta maksettavasta verosta se osa, mikä kohdistui tähän tuloon. Yhtiöllä oli ollut aikaisempina 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 pääasiassa 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 asentaman atk-pohjaisen laadunvalvontajärjestelmän, hopean erottamistoimintaan liittyvän neuvonnan, erilaisia palveluita, jotka liittyvät laitevirheisiin ja käyttöongelmiin sekä koulutusohjelmien suunnittelupalveluita. Asiassa oli otettava huomioon mitä nämä palvelut, sikäli kun niitä oli saatavissa, maksoivat ulkopuolisilta hankittuina. Esitetyn selvityksen perusteella ei voitu katsoa, että edellä mainittujen palvelumaksujen suorittaminen A Oy:n emoyhtiölle, perustuisi sopimukseen, jonka taloudelliset ehdot verotuslain 73 §:n tarkoittamalla tavalla poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätös ja toimitetut jälkiverotukset, joissa arviolta puolet maksuista oli palautettu A Oy:n tuloon, kumottiin. Verovuodet 1984–1986.

**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 yhdysvaltalaiselle emoyhtiölleen rojaltia määräprosentin liikevaihdosta. 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 liikevaihdosta kuin mitä suomalainen tytäryhtiö suoritti rojaltina omasta liikevaihdostaan. Konsernissa korvauksia tutkimuksesta ja tuotekehittelystä ei yhtiön mukaan veloitettu osana tuotteiden myyntihintaa eikä muutoinkaan erikseen vaan yksinomaan rojaltina. Yhtiö oheisti hintavertailuselvityksiä, joista kävi ilmi, että alin hinta, jonka konsernin ulkopuolinen jälleenmyyjä maksoi konsernin tuotteista, oli huomattavasti korkeampi kuin yhtiön samoista tuotteista konsernin puitteissa maksama kokonaishinta rojalti mukaan lukienkin.

Lääninoikeus viittasi perusteluissaan yhtiön lisenssisopimuksen nojalla saamiin oikeuksiin, palveluihin ja muihin etuihin sekä siihen, että yhtiö myös oli selvittänyt, että yhtiön tuotehintoina suorittamat määrät yhdessä sen rojaltikorvauksen 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 väliyritysteiden 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 paikannettuun. 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 vertailuun 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 kauppoja koskien kohdistuvat komissionääriin. Komissionäärillä ei ole yksinomaista oikeutta markkina-alueeseen. Päämiehellä on oikeus käyttää esim. toista jälleenmyyjää tuotteiden levitykseen. Komissionääri toimii vain toimialansa puitteissa harjoittamatta muuta toimintaa. Näissä olosuhteissa myyntikomissionäärin toimintaa oli pidettävä verosopimuksen 5 artiklassa 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:1997:9**

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. Ennakkotieto 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 ehdoiltaan X A/S lopullista tarjousta. Työntekijöiden katsottiin osallistuvan aktiivisesti itse myyntityöhön siinä määrin, että X A/S toimintaa täällä ei voitu pitää luonteeltaan vain valmistelevana ja avustavana. X A/S:llekatsottiin muodostuvan kiinteä toimipaikka Suomeen. Verovuodet 1997 ja 1998.

Suomalainen emoyhtiö oli kirjannut vuosituloksen rasiitukseksi 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 sopimusrikkeen 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)**

Caymansaarilla rekisteröity X Ltd oli kuulunut 23.10.1989 lähtien Y konserniin

**KHO 1999/1031**

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 rojaltit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret. Verotarkastuksessa katsottiin, että emoyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojaltisopimus ei ollut markkinaehtoinen vaan alihinnoiteltu. Konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet viiden prosentin mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet kuluina verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Sen vuoksi verotarkastuksessa katsottiin alihinnoitteluun ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

A Oy:n tuloon määrättiin lääninoikeudessa verotuslain 56 ja 73 § huomioon ottaen lisättäväksi 5 000 000 markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osin-

goista. Hollantilaisen tytäryhtiön tulot olivat olleet lähes kokonaisuudessaan lisenssisopimuksien mukaisia rojaltiluloja. 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 rojaltilien 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. Jakautumisesta 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,  
julkaisematon**

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suomalaisen emoyhtiön Belgiassa olevaan tytäryhtiöön, johon sovellettiin sikkäläisen lainsäädännön ns. koordinaatiokeskusta (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:2002:26**

Suomalainen yhtiö, jota verotettiin ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (väliyhteisölaki) nojalla Irlannissa asuvan väliyhteisönsä

**KHO 2003:87 (KHO  
8.12.2003/3127)**



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 merirahastoimintaa. 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**

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

**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 lainaussopimuk-

**KVL 2004/12**

silla. 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 arvopaperien selvitystoimintaa harjoittavassa selvitysyhteisössä tai muussa kuin kotimaisessa optioyhteisössä ja lainaussopimuksen ehdot eivät olleet rahoitustarkastuksen hyväksymät eikä niitä oltu määritelty kotimaisen optioyhteisön tai arvopaperikeskuksen säännöissä, arvopapereiden lainauksen ei katsottu täyttävän elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 6 momentin 3- ja 5-kohdissa säädettyjä edellytyksiä. Tästä huolimatta, ottaen huomioon edellä tarkoitettujen Euroopan yhteisön perustamissopimuksen säännökset sekä sen, että arvopapereiden lainaus täytti EVL 6 §:n 6 momentin 1, 2, 4 ja 6-kohdissa asetetut edellytykset, arvopaperin lainaksiantoa ei pidetty lainaksiantajan verotuksessa luovutuksena. Ennakkoratkaisu vuodelle 2004. Lainvoimainen.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 6 ja 7 momentit Euroopan yhteisön perustamissopimus 49 artikla, 50 artikla ja 56 artikla

#### **KVL 2004/35**

X Oyj, joka oli Suomen osakeyhtiölain mukaisesti perustettu ja Suomessa rekisteröity yhtiö, aiottiin muuntaa eurooppayhtiöksi (SE) Euroopan unionin neuvoston asetuksen 2157/2001 2 artiklan 4 -kohdan ja 37 artiklan mukaisesti. Muuntaminen tapahtuisi siten, että yhtiön hallitus laatisi muuntamissuunnitelman sekä selonteon, jotka rekisteröitäisiin ja julkistettaisiin Suomen sisäisen lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Asiasta päättäisi yhtiön yhtiökokous. Muuntamisen jälkeen yhtiön nimi tulisi olemaan "X SE" ja yhtiön rekisteröintivaltio Suomi ja kotipaikka todennäköisesti A:n kunta. Myös yhtiön pääkonttori ja tosiasiallinen johtopaikka olisivat muuntamisen jälkeen Suomessa. Muuntamisen jälkeen yhtiön kaikista muutoshetkellä olevista osakkeenomistajista tulisi eurooppayhtiön osakkeenomistajia samoilla omistusosuuksilla kuin mitä heillä oli ennen kyseistä muutosta.

Eurooppayhtiön säännöistä annetun Euroopan unionin neuvoston asetuksen 1 artiklan mukaan SE on oikeushenkilö, SE:n osakepääoma on jaettu osakkeisiin ja

jokaisen osakkeenomistajan vastuu rajoittuu hänen merkitsemäänsä määrään osakepääomasta. Asetuksen 10 artiklan mukaan SE:tä on kohdeltava kuten SE:n sääntömääräisen kotipaikan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettua julkista osakeyhtiötä. Asetuksen 9 artiklan mukaan siltä osin, kuin asetuksessa ei ole asiasta säännöksiä tai asia on säännelty asetuksessa vain osittain, asetuksen piiriin kuulumattomien kohtien 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 tarkoitetulla tavalla.

X SE:n katsottiin asuvan Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa tarkoitetulla tavalla Suomessa. X SE:n kokonaan omistamaltaan Ruotsissa asuvalta tytäryhtiöltä saamia Pohjoismaiden verosopimuksessa tarkoitettuja osinkoja tuli käsitellä Pohjoismaiden 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 varallisuusveroa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 1 artikla, 3 artikla 1 kappale b) ja c) -kohdat, 4 artikla 1 -kappale, 25 artikla 3 kappale b) -alakohta, Varallisuusverolaki 1 § 1 momentti, 2 § 1 momentti 1 -kohta, 3 § 1 momentti 3 -kohta, 5 § 2 momentti 3 -kohta ja 26 § 1 momentti

**KHO:2004:65**

A Oy ja B Oy kuuluivat kansainväliseen konserniin, jonka emoyhtiöllä C Inc:llä oli kotipaikka Amerikan Yhdysvalloissa. C Inc:n Yhdysvalloissa asuvat tytäryhtiöt omistivat Bermudalla asuvan holdingyhtiön, joka puolestaan omisti Bermudalla ja Iso-Britanniassa asuvien tytäryhtiöiden kautta A Oy:n ja B Oy:n koko osakekannat. A Oy ja B Oy, jotka harjoittivat Suomessa elinkeinotoimintaa, aikoivat täällä antaa toisilleen konserniavustusta.

Keskusverolautakunta totesi, että A Oy:n ja B Oy:n keskinäinen konsernisuhde muodostui Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta, jotka eivät olleet konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuja kotimaisia yhteisöjä. Verosopimusten mukainen syrjäntäkieltoartikla ei tullut sovellettavaksi, koska Suomen ja Bermudan välillä ei ole verosopimusta eikä Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta voida soveltaa konsernisuhteen muodostuessa Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymys oli Suomen ja Yhdysvaltojen välisen verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleessa tarkoitetuista yrityksistä, joiden pääoman toisessa sopimusvaltiossa asuva välillisesti omisti. Tämän vuoksi tapaukseen oli sovellettava sanotun verosopimuksen mukaista syrjäntäkieltomääräystä. Korkein hallinto-oikeus kumosi keskusverolautakunnan päätöksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa A Oy ja B Oy voivat antaa toisilleen konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitetta konserniavustusta. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004.

**KHO:2004:112**

Kun Luxemburgissa asuvat SICAV-rahastot sulautettiin, sulautumiseen ei sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 §:n 2momenttia. SICAV-rahastojen sulautumiseen voitiin soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 b §:n 4 momentista ilmenevää periaatetta. Kun Suomessa asuva henkilö ja yhtiö olivat osuudenomistajia sulautuvassa Luxemburgiin rekisteröidyssä SICAV-rahastossa, sulautuvan SICAV-rahaston osuuksien vaihtamista vastaanottavan SICAV-rahaston osuuksiin ei pidetty luovutuksena, joka realisoisi luovutusvoiton tai -tappion mainitun henkilön ja yhtiön verotuksessa. Ennakkoratkaisu verovuosille 2002 ja 2003.

**KHO:2004:116**

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

**KHO:2004:117**

Suomessa yleisesti verovelvollinen osingonsaaja oli oikeutettu yhtiöveron hyvytyksestä annettua lakia (1232/1988) soveltuvien 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.

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 konserniavustuslain säädännön 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 kiinteistöhoitoa 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 vastaavasti Suomen verosäännösten mukaisesti. Ennakkoratkaisu vuosille 2005–2007.

**KHO 2005:71**

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.

**KHO:2005:74**

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. Elinkeino-  
tulon verottamisesta annetun lain 51 d §:n 2 momentin (717/2004) mukaan osittain purkautuvan A GmbH:n osakkeiden hankintameno ei ollut A Oy:lle vähennyksel-  
poinen meno eikä purkautuvasta yhtiöstä saatu jako-osa luovutushintana veron-  
alaista tuloa, kun purkautuvan yhtiön osakkeet olisivat olleet edellä mainitun lain  
6 b §:n 1 momentissa (717/2004) tarkoitettuja verovapaasti luovutettavia osak-  
keita.

Osittaisessa jakautumisessa osittain purkautuvan A GmbH:n varat sijoitettiin välittömästi apporttiomaisuutena 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 purkau-  
tumisen 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 koske-  
van 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 kuuluvalle 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.

#### **KVL 2005/6**

Belgialainen yhtiö A myi kuljetus- ja huolintapalveluja Euroopan yhteisön alu-  
eella toimiville yrityksille. A:n liiketoimintaa johdettiin Belgiasta. Kaikki A:ta koske-  
vat päätökset ja sopimukset tehtiin Belgiassa. Myös asiakaskontaktit, tilausten  
vastaanotto ja laskutus hoidettiin Belgiasta. A oli perustanut Suomeen sivuliik-

keen, 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.

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 apportina 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 kysymykseen: 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 apportina 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 perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskeva 43 artikla ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva 56 artikla, tuli varallisuusverolain 27 §:n säännöstä muun kuin julkisesti noteeratun osakkeen verotusarvon ja matemaattisen arvon laskemisesta soveltaa myös tuon ruotsalaisen osakeyhtiön osakkeisiin. Ennakkoratkaisu. Verovuodet 2004 ja 2005.

**KHO 2006:36**

A Oy:n Alankomaissa asuvalta tytäryhtiöltään A B.V:ltä ylikurssirahaston palau-

**KHO 2006:75**



tuksena 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 kommandiittiyrityksen äänettömän yhtiömiehen osuus. Kommandiittiyritys 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 kommandiittiyrityksen 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 Helsingforsfilialien. Yhtiö omisti kokonaan ruotsalaisen Y AB:n osakekannan. Myös Y AB:llä oli Suomessa kiinteä toimipaikka Y AB Helsingforsfilialien. Y AB sulautui tytäryhtiösulautumisella emoyhtiönsä X AB:hen. Sulautuminen tapahtui Ruotsin lainsäädännön mukaan niin, että sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyivät toimintaa jatkavalle yhtiölle ja sulautuva yhtiö purkautui selvitysmenettelyttä. Samassa yhteydessä Y AB:n kiinteän toimipaikan varat ja velat siirtyivät kirjanpitoarvoistaan X AB:n kiinteälle toimipaikalle, joka jatkoi ensin mainitun kiinteän toimipaikan toiminnan harjoittamista. Y AB:n kiinteän toimipaikan varat jäivät näin ollen edelleen liittymään Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toimintaan. Y AB:n kiinteän toimipaikan toiminnan jatkamista X AB:n kiinteän toimipaikan puitteissa pidettiin sulautumiseen verrattavana ilmiönä. Kun otettiin huomioon EVL 52 b §:n 1, 2 ja 3 momenteista ilmenevät periaatteet, verotuksessa oli noudatettava jatkuvuusperiaatetta. Y AB:n kiinteää toimipaikkaa verotettiin sille kuuluvasta tulosta siihen saakka, kun ruotsalaisten yhtiöiden sulautuminen oli tullut voimaan. Ennakkoratkaisu vuodelta 2006.

**KVL: 2006/70**

Suomalainen A Oy aikoi sulautua yhdessä sisaryhtiöidensä kanssa islantilaiseen emoyhtiönsä, joka sulautumisessa muuttui eurooppayhtiön säännöistä annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 2157/2001 tarkoitetuksi eurooppayhtiöksi (SE). Syntyvän eurooppayhtiön sääntömääräinen kotipaikka tuli sijaitsemaan Islannissa. Sulautumisessa A Oy:n kaikki varat ja velat jäivät liittymään eurooppayhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Sulautumiseen voitiin soveltaa EVL 52 a-52 b §:n jatkuvuusperiaatetta.

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 pääomatuloa, 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 harjoitaviin 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 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 huo-

**KHO:2007:92**

mioon yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Oy AA lausuman korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei se seikka, että tappiot Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvassa konserniyhtiössä mahdollisesti muodostuvat lopullisiksi ja niiden vähentämiseen koko konsernin tasolla muodostuneesta tulosta ei ole muuta tapaa kuin konserniavustuksen myöntäminen Suomessa asuvasta konserniyhtiöstä sanotulle Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle tappiolliselle konserniyhtiölle, ole peruste, jonka mukaan konserniavustuslain yhteisöjen kotimaisuutta koskeva vaatimus tulisi katsoa EY 43 artiklan vastaiseksi. Ennakkoratkaisu verovuosi 2006.

**KHO:2007:93**

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

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen lausuttua asiassa korkeimman hallinto-oikeuden pyynnöstä antamassaan ennakkoratkaisussa, että Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sen kaltainen jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä, jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa, korkein hallinto-oikeus on hylännyt valituksen, jossa on vaadittu Iso-Britanniassa asuvalle samaan konserniin kuuluvalla yhtiölle annetun konserniavustuksen vähentämistä sen antajan verotuksessa Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosilta 2004 ja 2005 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten.

**KVL 2007/38**

Suomalainen A Oy aikoi sulautua islantilaiseen emoyhtiönsä, joka yhtiömuodoltaan vastasi osakeyhtiötä. Sulautumisessa A Oy:n kaikki varat ja velat jäivät liittymään islantilaisen emoyhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Sulautuminen oli tarkoitus toteuttaa fuusiodirektiivin (2005/56/EY) mukaisena absorptiosulautumisena. Direktiiviä sovelletaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden lisäksi muissa Euroopan talousalueeseen kuuluvissa maissa.

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 sijaitsi muussa Euroopan talousalueen valtiossa kuin Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisu vuosille 2007 ja 2008.

**KVL 2007/52**

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.

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 soveltamatta sellaisia sisäisen lainsäädännön säännöksiä, jotka ovat tällaisten normien vastaisia. Perustamissopimuksen 56 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Näiden periaatteiden on katsottava merkitsevän muun muassa sitä, että Suomesta osinkotuloa 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 toisenlajiseksi osakkeeksi. 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 yhtiöltä. A Oyj:n saaman edun osalta kysymys oli tilanteesta, johon verotusmenettelystä annetun lain 29 § sanamuotonsa perusteella sinänsä soveltuu. Koska järjestelyn ei voitu katsoa tapahtuneen hakemuksessa ilmenneiden tietojen perusteella osingosta menevän veron välttämiseksi, A Oyj:n saamaa etua ei ollut perusteltua lukea yhtiön tuloksi verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettuna peiteltyä osinkona.

**KHO 2009:70**

A Oyj:n suomalainen tytäryhtiö luovutti alihintaan ulkomaisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeet konserniin kuuluvalle toiselle yhtiölle. Koska luovutettuja osakkeita voitiin hakemuksen olosuhteissa pitää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 b §:ssä tarkoitettulla tavalla verovapaasti luovutettavina osakkeina, luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa käytettäessä.

Näissä olosuhteissa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n säännös ei tullut tytäryhtiön verotuksessa sovellettavaksi. Tytäryhtiön tuloon ei tullut tehdä lisäystä myöskään verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n nojalla. Ennakkoratkaisu verovuosille 2007 ja 2008.

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

**KVL 2009/72**

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 yhtiöittä-mätön 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, jokoiko 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.

**KHO 2010:7**

Tuloverotus - Väliyhteisö - Väliyhteisön osakas - Ulkomaisen veron hyvitys - Sama tulo

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 lähdevero. Liechtensteinissa A:lle maksetusta osingosta peritty lähdevero ei ollut sellaista samasta tulosta maksettua veroa, jonka A olisi voinut vähentää siitä verosta, joka hänelle oli Suomessa väliyhteisötulosta määrätty. Verovuodet 1999 ja 2000.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994) 6 § 1 momentti

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995) 3 §  
1 momentti

Elinkeinotulon verotus - Rajoitetusti verovelvollinen - Lähdevero - EU-oikeus - **KHO 2010:15**  
SICAV-yhtiö - Osinko

A Oy on Luxemburgin lainsäädännön mukaan perustetun vaihtuvapääomaisen SICAV-yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö. SICAV-yhtiön yhtiömuotoa vastavaa ei tunneta Suomen lainsäädännössä. SICAV-yhtiö ei ole direktiivissä 90/435/ETY tarkoitettu yhtiö. SICAV-yhtiö on asuinvaltiossaan vapautettu tuloveron suorittamisesta. Näistä seikoista huolimatta, kun otetaan huomioon EY 43 ja 48 artiklat, A Oy:n ei ollut perittävä SICAV-yhtiölle maksamastaan osingosta lähdevero. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen 18.6.2009 asiassa C-303/07 antama tuomio

Tuloverolaki 9 § 1 momentti 2 kohta ja 10 § 6 momentti

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 § ja 3 § 1 ja 5 momentti (719/2004)

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 48 artiklat (joista on tullut Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 49 ja 54 artiklat)

Elinkeinotulon verotus - Siirtohinnoitteluoikaisu - Markkinaehtoinen korko

**KHO 2010:73**

Pohjoismaiseen konserniin kuuluvalla A Oy:llä oli elokuuhun 2005 asti konsernin ulkopuoliselta riippumattomalta osapuolelta elinkeinotoimintaa varten otetut kaksi lainaa, joiden kokonaiskorkoprosentti oli 3,135 - 3,25. Yhtiön pitkäaikaiset lainat olivat runsaat 36 miljoonaa euroa ja yhtiön omasta puolestaan antamat vakuudet noin 41 miljoonaa euroa. Elokuussa 2005 konsernin koko rahoitus järjestettiin uudelleen. A Oy maksoi uudelleenrahoitukseen liittyen pois vanhat pankkilainansa ja otti uuden lainan ruotsalaiselta konserniyhtiöltä B AB:ltä. Konserniyhtiöiden välisissä lainoissa käytettiin korkoprosenttia 9,5. Korkoprosenttiin olivat vaikuttaneet ulkopuolisilta otettujen pankkilainojen, riskilainojen sekä osakailta saatujen lainojen korkoprosentit. Uudelleenrahoituksen jälkeen A Oy:n pitkäaikaiset lainat olivat runsaat 38 miljoonaa euroa ja konserniin kuuluvien yritysten puolesta antamat vakuudet noin 300 miljoonaa euroa. A Oy:n pääomarakenteessa ei tapahtunut olennaisia muutoksia uudelleenrahoituksessa. A Oy ei ollut saanut konsernin rahoitusyhtiönä toimineelta B AB:ltä tai muuten sellaisia rahoituspalveluja, joita tulisi ottaa huomioon koron markkinaehtoisuuden arvioinnissa.

A Oy:n B AB:lle maksamat korot olivat ylittäneet selvästi määrän, joka olisi maksettu toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Vähennyskelpoisten korkojen määrää ei voitu myöskään suoraan määrittää koko konsernin ulkopuolisen rahoituksen keskimääräisen 7,04 prosentin koron perusteella tilanteessa, jossa yhtiön oma luottokelpoisuus ja muut olosuhteet olisivat mahdollistaneet olennaisesti edullisemman rahoituksen. A Oy:n verotettavaan tuloon verovuodelta 2005 oli siten lisättävä vähennyskelvottomiksi katsottuja korkoja 9,5 ja 3,25 prosentin erotusta vastaavana määränä 845 354 euroa.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 18 § 1 momentti 2 kohta

Laki verotusmenettelystä (1558/95) 31 §

**KHO 2010/470**

Välitön verotus - SICAV-yhtiö - Voitonjako - Osinko

A Oy sai luxemburgilaiselta vaihtuvapääomaiselta SICAV-rahastoyhtiöltä voittonjakoa. Yhtiön ennakkoratkaisuhakemuksessaan esittämän mukaan SICAV-yhtiön omistus oli jaettu osakkaille kuuluviin osuuksiin, joiden perusteella osakkailla oli oikeus osallistua rahaston yleiskokoukseen, äänioikeus rahaston kokouksessa sekä oikeus vaatia osuutta yhtiön tuotoista ja osuutta yhtiötä purettaessa. Osakkaat vastasivat yhtiön vastuista ja velvollisuuksista vain siihen sijoittamansa pääoman puitteissa. SICAV-yhtiön johto muodostui osakkaiden valitsemasta hallituksesta tai hallintoneuvostosta. SICAV-yhtiö oli Luxemburgissa vapautettu makсамasta tuloveroa. Luxemburgin verotuksessa SICAV-yhtiön voittonjako katsottiin osingoksi. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n SICAV-yhtiöltä saamaa voittonjakoa oli pidettävä osinkona myös Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Ennakkoratkaisu vuosille 2006 ja 2007.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §  
Tuloverolaki 33 d § 4 momentti

**KVL 2010/24**

Elinkeinotulon verotus - Väliyhteisö - Käyttöomaisuusosakkeiden luovutus - Kiinteistöyhtiötä omistava holdingyhtiö

A Oy omisti X Corp.:n, jonka kotipaikka oli Brittiläisillä Neitsytsaarilla. X Corp. oli verotettu A Oy:n väliyhteisönä. X Corp. aikoi myydä omistamansa kyproslaiten yhtiöiden B Ltd:n, C Ltd:n ja D Ltd:n osakekannat.

X Corp.:iin oli sovellettava elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä, kun määritettiin sitä tuloa, joka A Oy:n verotuksessa oli katsottava väliyhteisölaissa tarkoitetuksi osuudeksi ulkomaisen väliyhteisön tuloon. X Corp.:n luovuttaessa B Ltd:n, C Ltd:n ja D Ltd:n osakkeet luovutukseen sovellettiin siten elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6b §:n säännöksiä. Osakkeiden luovutusta voitiin A Oy:n väliyhteisötuloa laskettaessa pitää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin sekä 6b §:n mukaisesti verovapaana luovutuksena, mikäli näissä lainkohdissa tarkoitetut edellytykset täyttyvät.

D Ltd oli holdingyhtiö, joka omisti kahdeksan kiinteistöyhtiötä eikä yhtiöllä ollut muuta toimintaa. D Ltd:tä pidettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuna osakeyhtiönä, jonka toiminta tosiasiallisesti käsitti pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. D Ltd:n osakkeita ei sen vuoksi katsottu verovapaasti luovutettaviksi osakkeiksi A Oy:n väliyhteisötuloa laskettaessa.

Ennakkoratkaisu vuosille 2010 ja 2011.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 4 § 1 mom  
Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 1 momentti 1-kohta ja 6b §  
EI MUUTOSTA KHO 23.2.2011 T 450

**KVL 2010/33**

Elinkeinotulon verotus - Osinkojen verotus - Kansainvälisen verosopimuksen soveltaminen

Suomalainen julkisesti noteerattu yhtiö A Oyj omisti Luxemburgin lain mukaan perustetun ja siellä rekisteröityä kotipaikkaansa pitävän, pääomarahastoa hallinnoivan yhtiön X S.A:n (société anonyme) osakkeita. X S.A.:n pääoma oli kiinteä. A Oyj:n omistusosuus oli yli kymmenen prosenttia yhtiön osakepääomasta. X S.A. oli Luxemburgin veroviranomaisen todistuksen mukaan siellä asuva ja se oli Luxem-

burgin erikoissijoitusrahastoja koskevan lain (ns. SIF-laki) ja verotuskäytännön perusteella vapautettu yhteisön tuloverosta.

Luxemburgilaisen kiinteäpääomaisen yhtiön katsottiin olevan suomalaista osakeyhtiötä vastaava yhteisö, jonka jakamaan osinkoon voitiin Suomen verotuksessa soveltaa osinkoja koskevia säännöksiä. Yhtiön A Oyj:lle maksama osinko ei ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6a §:n ja verosopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen c-kohdan mukaan A Oyj:n veronalaista tuloa.

Ennakkoratkaisu vuosille 2010–2012

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §

Suomen ja Luxemburgin välinen verosopimus 23 artikla 1 kappale c-kohta

Välitön verotus - Väliyhteisötulon verotus - Purkuhakemus - Menettelyvirhe - Ennakkoratkaisun pyytämättä jättäminen **KHO 2011:38**

Konsernin Suomessa yleisesti verovelvollinen emoyhtiö A Oyj oli omistanut Belgiaan perustetun rahoitusyhtiön B N.V:n osakekannan. A Oyj oli hakenut ennakkoratkaisua vuosilta 1999–2000 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten. Keskusverolautakunta katsoi päätöksessään 23.8.1999 ja yhtiön valituksen johdosta myös korkein hallinto-oikeus päätöksessään 20.3.2002, että emoyhtiö A Oyj:tä voitiin asianomaisen verosopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen säännösten estämättä verottaa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain nojalla, kun tämän lain edellytykset sinänsä täyttyvät. Vuosilta 1999 ja 2000 toimitetuissa verotuksissa B N.V:n tulo verotettiin yhtiön väliyhteisötulona.

Näiden päätösten jälkeen Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 12.9.2006 tuomion asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd). Sen mukaan EY 43 ja EY 48 artiklaa oli tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ellei sitten tällainen sisällyttäminen koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero. Tällaista verotustoimenpidettä ei yhteisöjen tuomioistuimen mukaan saatu soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen väliyhteisö on todellisuudessa asetautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun C-196/04 jälkeen yhtiö haki korkeimmalta hallinto-oikeudelta väliyhteisötulon verotusta koskevien päätösten purkamista. Hakemuksen johdosta korkein hallinto-oikeus totesi muun muassa, että purkuhakemuksen kohteena ollut korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä tehtäessä jäsenvaltioiden väliyhteisölainsäädännön yhteensopivuus yhteisön oikeuden kanssa ei ollut ollut yhteisöjen tuomioistuimen arvioitavana. Kun kysymys oli tulkinnanvarainen eikä asiassa tehty tästä huolimatta ennakkoratkaisupyyntöä yhteisöjen tuomioistuimelle, asiaa käsiteltäessä oli tapahtunut menettelyvirhe, joka oli voinut olennaisesti vaikuttaa asian ratkaisuun.



B N.V. oli sen toiminnasta saadun selvityksen perusteella todellisuudessa asettautunut Belgiaan ja tosiasiallisesti harjoittanut siellä taloudellista toimintaa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisussa C-196/04 tarkoitetulla tavalla. Näin ollen asiassa tehdyt päätökset ovat kyseisen ratkaisun valossa olleet myös yhteisön oikeuden vastaisia ja siten sisällöllisesti virheellisiä. Kun lisäksi asian taloudellinen merkitys oli huomattava ja yhtiö oli tehnyt purkuhakemuksen välittömästi yhteisöjen tuomioistuimen mainitun ratkaisun antamisen jälkeen, korkein hallinto-oikeus purki keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden päätökset sekä tältä osin vuodelta 1999 ja 2000 toimitetut verotukset ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuodet 1999 ja 2000.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994)

Hallintolainkäyttölaki 63 § 1 ja 2 momentti

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43, 48 ja 234 artikla (nykyään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 49, 54 ja 267 artikla)

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa C-196/04 Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd

#### **KHO:2011:42**

Ulkomainen väliyhteisö - Valtiovarainministeriön asetus - Valtiovarainministeriön asetuksen puuttuminen - Musta lista

Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön välillisessä omistuksessa oli Singaporeen rekisteröity yhteisö. Valtiovarainministeriö ei ollut antanut vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa sovellettavaa väliyhteisölain 2 §:n 5 momentissa tarkoitettua asetusta niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. Tämän vuoksi singaporelaista yhteisöä ei voitu pitää väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 2 kohdan säännös huomioon ottaen ulkomaisena väliyhteisönä.

Ennakkoratkaisu vuodelta 2009 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta varten.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 § 1 momentti ja 3 momentti 2 kohta sekä 5 momentti

#### **KHO:2011:101**

Elinkeinotulon verotus - Yleisesti verovelvollinen - Lähdeveron hyvittäminen - Tietokoneohjelmisto - Käyttöoikeus - Rojalti - Liiketulo - Japani - Kiinan kansantasavalta - Korean Tasavalta

Yhtiö oli luovuttanut Japanissa, Kiinan kansantasavallassa ja Korean Tasavallassa asuville asiakkailleen oikeuden kehittämänsä tietokoneohjelman käyttöön. Tietokoneohjelmat oli toimitettu asiakkaille CD-ROM-levyillä, joilta ohjelma oli ollut asennettavissa asiakkaiden tietokoneille. Asiakkaat olivat käyttäneet tietokoneohjelmaa liiketoiminnassaan. Asiakkailla ei ollut oikeutta myydä tai levittää tietokoneohjelmistoa edelleen. Yhtiön asiakkailtaan saamia suorituksia pidettiin Suomen ja Japanin, Kiinan kansantasavallan sekä Korean Tasavallan välisten verosopimusten 7 artikloissa tarkoitettuina liiketuloina.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 3 §

Suomen Tasavallan ja Japanin välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 23 artikla

Suomen tasavallan hallituksen ja Kiinan kansantasavallan hallituksen välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 23 artikla

Suomen Tasavallan ja Korean Tasavallan välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 7, 12 ja 22 artikla

Kansainvälinen verotus - Sijoitusrahasto - Lähdeverotus - EU-oikeus

**KVL:021/2011**

Norjalainen sijoitusrahasto A oli Norjan sijoitusrahastolain mukainen, sijoitusrahastodirektiivissä (85/611/ETY) tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä. Sen varoja hallinnoi norjalainen osakeyhtiömuotoinen rahastoyhtiö. Sijoitusrahasto oli Norjassa erillinen oikeushenkilö ja yleisesti verovelvollinen saamastaan tulosta. Sijoitusrahaston voitiin katsoa olevan keskeisiltä ominaisuuksiltaan samanlainen kuin suomalainen sijoitusrahasto. Sijoitusrahaston saamat osingot ja luovutusvoitot oli erityisillä säännöksillä vapautettu pääosin tuloverosta.

Kun sijoitusrahasto A oli sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä, ei sen ja vastaavan suomalaisen sijoitusrahaston välillä katsottu olevan objektiivisia eroja. Sijoitusrahastojen erilaista verotuskohtelua ei voitu myöskään perustella tarpeella turvata verojärjestelmän johdonmukaisuus tai verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten katsottiin näin ollen edellyttävän tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamista norjalaiseen sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettuun sijoitusrahastoon.

Sijoitusrahasto A ei tuloverolain 20 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella ollut Suomessa verovelvollinen suomalaisista pörssiyrityksistä saamastaan osinkotulosta. Sijoitusrahasto A:n saama osinkotulo oli siten vapautettu lähdeverosta. Ennakkoratkaisu vuosille 2010–2011.

Tuloverolaki 3 ja 20 §

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 63 artikla

Sopimus Euroopan talousalueesta 40 artikla

Elinkeinotulon verotus - Yritysjärjestely - Osakevaihto - ETA-valtiossa asuva yhtiö - Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio

**KHO:2012:93**

Osakevaihtoon, jossa suomalainen A Oy luovuttaa omistamansa C Oy:n osakkeet norjalaiselle B AS:lle ja saa vastikkeena B AS:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita, sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52f §:stä ilmeviä periaatteita.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52 § 2 momentti ja 52f §

Neuvoston direktiivit 90/434/ETY ja 2009/133/EY eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppasuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 49 artikla

Sopimus Euroopan talousalueesta (ETA-sopimus) 31 artikla

Ulkomaisen väilyhteisön osakkaan verotus - Väilyhteisö - Teollinen tuotantotointa

**KHO:2012:114**

A Oy kuului kansainväliseen konserniin, joka myi eri yhtiöissä valmistamiaan merkkituotteita erillisten myyntiyhtiöiden kautta sekä yritysasiakkaille että suoraan kuluttajille. Konserni aikoi organisoida tietyt toimintonsa uudelleen ja tätä tarkoitusta varten A Oy aikoi perustaa Sveitsiin uuden yhtiön, B:n, jolle siirrettäisiin eräiden konsernin kehittämien tuotemerkkien (brändien) omistus. B toimisi Euroopan toimintojen ohjausyksikkönä ja sille siirrettäisiin konsernin keskushallintoa. B hankkisi valmistuspalvelut sopimusvalmistajina toimivilta erillisiltä tuotantoyhtiöiltä cost plus -periaatteella, mutta B vastaisi tuotekehityksestä sekä myynnin ja markkinoinnin johtamisesta. B omistaisi valmiit tuotteet. Tuotteiden myynti tapahtuisi erillisten myyntiyhtiöiden kautta, mutta myyntiyhtiöt toimisivat rajoitetun riskin myyntiyhtiöinä (LRD-yhtiöinä) siten, että varsinainen riski, kuten varasto- ja valuuttakurssiriski, olisi B:llä. B:n ei katsottu harjoittavan teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa eikä muutakaan väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua toimintaa, joten sitä oli pidettävä väliyhteisölain 2 §:ssä tarkoitettuna A Oy:n määräämisvallassa olevana väliyhteisönä. Ennakkoratkaisu vuodelle 2012.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 §

Valtiovarainministeriön asetus ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista 12.6.2009/541

#### **KHO:2012:118**

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaan verotus - Väliyhteisö - Asuinvaltio verotuksessa - Hongkong - Kiinan kansantasavalta

Suomalaisen osakeyhtiön oli tarkoitus perustaa ja rekisteröidä tytäryhtiö Kiinan kansantasavallan Hongkongin erityishallintoalueelle. Perustettava yhtiö harjoittaisi tavaroiden valmistusta Manner-Kiinan alueella. Hongkongin alueelle perustettavaa ja rekisteröitävää yhtiötä oli pidettävä väliyhteisölain 2 §:ssä tarkoitettuna tavalla Hongkongissa asuvana eikä sen katsottu harjoittavan teollista tuotantotoimintaa tuossa asuinvaltiossaan. Ennakkoratkaisu vuosille 2011 - 2012.

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 §

#### **KHO:2012:93**

Elinkeinotulon verotus - Yritysjärjestely - Osakevaihto - ETA-valtiossa asuva yhtiö - Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio.

Osakevaihtoon, jossa suomalainen A Oy luovuttaa omistamansa C Oy:n osakkeet norjalaiselle B AS:lle ja saa vastikkeena B AS:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita, sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:stä ilmeviä periaatteita.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52 § 2 momentti ja 52 f §.

Neuvoston direktiivit 90/434/ETY ja 2009/133/EY ei jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppa osuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 49 artikla

Sopimus Euroopan talousalueesta (ETA-sopimus) 31 artikla

#### **KVL:002/2012**

Henkilökohtaisen tulon verotus - Rajoitetusti verovelvollinen - sijoitus kiinteistörahastoon - Voitto-osuus - Rahasto-osuuden luovutus

Ruotsissa asuvan A:n oli tarkoitus sijoittaa perustettavaan sijoitusrahastolaissa tarkoitettuun suomalaiseen erikoissijoitusrahastoon. A oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Rahasto sijoittaisi varansa pääasiassa kiinteistöihin ja kiinteistö-arvopapereihin. A tulisi saamaan sijoitusrahastosta vuotuista voitto-osuutta.

Sijoitusrahastosta saadun voitto-osuuden verokohtelu Suomen verotuksessa eroaa keskeisiltä osiltaan osakkeista saadun tulon verotuksesta. Sijoitusrahaston voitto-osuuden ei voida katsoa sisältyvän Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa olevaan osingon määritelmään. Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa ei ole määräyksiä sijoitusrahastosta saadusta voitto-osuudesta. A:n kiinteistörahastosta saamaa voitto-osuutta oli pidettävä verosopimuksen 22 artiklassa tarkoitettuna tulona, joka verotettiin vain A:n asuinvaltiossa Ruotsissa. Tulosta ei siten tullut periä lähdeveroa Suomessa.

Kysymyksessä olevan sijoitusrahasto-osuuden luovutusta ei pidetty tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettuna kiinteistön, asunto-osakeyhtiön osakkeen, muun osakeyhtiön osakkeen tai osuuskunnan osuuden luovutuksena. A:n sijoitusrahasto-osuuden luovutuksesta mahdollisesti saamaa voittoa ei pidetty muunakaan tuloverolain 10 §:ssä tarkoitettuna Suomesta saatuna tulona. Ennakkoratkaisu vuosille 2012 ja 2013.

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 § ja 3 §.

Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus 10 artikla 6. kappale ja 22 artikla 1. kappale.

Tuloverolaki 10 §.

Kansainvälinen verotus - Kansainvälisen verosopimuksen soveltaminen - Rajoit

**KVL:016/2012**

Yhtiö suunnitteli perustavansa Intiaan tytäryhtiön, jonka kanssa se solmisi lisenssisopimuksen. Lisenssisopimuksen perusteella tytäryhtiö saisi rinnakkaisen ja rajoitetun oikeuden määrätä sopimukseen kuuluvista tietokoneohjelmistojen tekijänoikeuksista. Tytäryhtiöllä olisi lisenssisopimuksen perusteella oikeus valmistaa tietokoneohjelmistoista uusia kappaleita, muokata ja kehittää niitä sekä myydä niitä asiakkailleen. Solmittavalla lisenssisopimuksella tytäryhtiölle myönnettäisiin lisenssi yhtiön patenteihin, patenttihakemuksiin ja tietotaitoon. Tytäryhtiö hyväksyisi itse tilaukset ja määritteli hinnan loppuasiakkaalle. Tietokoneohjelmistot olisi konfiguroitava erikseen jokaisen asiakkaan järjestelmiin sopiviksi. Tämän työn tekisi pääasiassa tytäryhtiön henkilöstö. Intialaisen tytäryhtiön ohjelmistoräätälöinnistä mahdollisesti syntyvät immateriaalioikeudet kuuluisivat tytäryhtiölle. Tytäryhtiö tarjoaisi lisäksi asiakkailleen tietokoneohjelmistoihin liittyviä käyttöönotto- ja tukipalveluita sekä koulutusta ja konsultointia.

Lisenssisopimuksessa sovittaisiin edellä olevan lisäksi yhtiön tytäryhtiölle tarjoamista tukipalveluista ja välittömästi lisenssin hyödyntämiseen liittyvistä palveluista, joiden osuus kokonaissopimuksesta olisi hyvin vähäinen. Koska nämä palvelut olisivat oheispalveluja, joiden tarkoituksena olisi tukea myönnettyjen lisenssien hyödyntämistä, niiden katsottiin liittyvät olennaisena osana lisenssiosopimukseen.

Hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa sopimuksen katsottiin koskevan tekijänoikeuden osittaisluovutusta. Yhtiön saamia suorituksia oli pidettävä verosopi-

muksen 12 artiklassa tarkoitettuna rojaltilutona. Intiassa pidätetty lähdevero oli hyvitetävä Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain mukaisesti. Ennakkoratkaisu vuosille 2011–2012.

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1 §.

Sopimus Suomen tasavallan ja Intian tasavallan välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 57–58/2010) 12 artikla.

#### **KVL:078/2012**

Ulkomaisten välyhteisön osakkaan verotus - Verovapaan voitonjaon määrä

Ulkomaiselle välyhteisölle oli verovuodesta 2005 alkaen muodostunut useana tilikautena voitollinen tulos, joka oli ilmoitettu suomalaisen osakkaan veronalaisena tulona ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (VYL) mukaisesti. Välyhteisö oli jakanut osinkoa vuosina 2007–2011 ja sen oli tarkoitus jakaa suomalaiselle emoyhtiölle osinkoa myös vuonna 2012 tai 2013.

VYL 4.2 §:ssa tarkoitettua veronalaisen tulon määrää laskettaessa välyhteisötuloksi katsotusta määrästä vähennetään aikaisempina verovuosina jaettu VYL 4.2 §:ssa tarkoitettu verovapaa osinko tai muu voitonjako siinä järjestyksessä kuin välyhteisötuloa on syntynyt ja voittoa on jaettu. Huomioon otetaan tällöin verovuonna ja viitenä edellisellä verovuonna veronalaiseksi tuloksi luetut välyhteisötulot sekä näiden vuosien voittoja vastaavat VYL 4.2 §:n mukaiset verovapaat voitonjaot. Koska näin laskettuna hakemuksessa tarkoitettu osinko ei ylittänyt määrää, joka on samana tai viitenä edellisellä verovuonna luettu hakijan välyhteisötuloksi ja josta on vähennetty edellä tarkoitettu osingonjako, ei osingosta hakemuksessa selostetuissa olosuhteissa syntynyt hakijalle veronalaista tuloa. Ennakkoratkaisu vuosille 2012 ja 2013.

Laki ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 4 §

#### **KHO:2013:36**

Elinkeinotulon verotus - Kansainvälinen peitelty voitonsiirto - Siirtohinnoitteluvoimainen - OECD:n siirtohinnoitteluohjeet - Location savings - Markkinaehtoinen veloitus - Markkinaehtoinen neuvotteluvoima

A Oyj:n Virossa asuvalta tytäryhtiöltään B AS:ltä ostamien valmistuspalvelujen siirtohinnoittelu oli heinäkuusta 2004 lähtien määritelty liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla. B AS:n toteutuneiden kustannusten lisäksi laskentapohjaan oli sisällytetty myös puolet niin sanotuista location savings -säästöistä. Verotuksessa ja jälkiverotuksessa hyväksyttiin A Oyj:n vähennyskelpoiseksi menoksi vain B AS:lle syntyneet todelliset kustannukset ja niille laskettu voittomarginaali.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että A Oyj:llä ei ollut ollut Suomessa sen laatuista tuotteiden valmistustoimintaa, jota B AS oli harjoittanut kyseessä olevina verovuosina Virossa, vaan B AS:n tuotteiden valmistustoiminta erosi tehdasmaisuutensa vuoksi merkittävästi A Oyj:n aikaisemmin Suomessa harjoittamasta käsityövaltaisesta toiminnasta. Suurin osa Virossa kehitetyistä uusista työmenetelmistä ja työvaiheista ei ollut ollut koskaan tässä muodossa käytössä Suomessa. Kysymyksessä oleva asetelma ei siten vastannut OECD:n siirtohintaraportissa kuvattua toimintojen siirtämiseen liittyvää location savings -tilannetta, eikä hinnoittelua ollut asiassa arvioitava OECD:n raportin kyseisiä tilanteita koskevien periaatteiden pohjalta. Veloituksen laskentapohjaan ei voitu sisällyttää tytäryhtiön matalista

tuotantokustannuksista saatua laskennallista hyötyä suhteessa arvioituihin kustannuksiin, jotka olisivat syntyneet yhtiön omana työnä Suomessa tekemässä vastaavassa valmistustoiminnassa.

Tavanomaisesta sopimusvalmistuksesta johtuva markkinaehtoinen siirtohintaa voitiin määrittää liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla käyttämällä hyväksi vertailukelpoisten yhtiöiden voittomarginaaleja. Vertailukelpoisuutta arvioitaessa tuli muiden tekijöiden lisäksi ottaa huomioon B AS:n sijainti matalien kustannusten maassa ja tästä aiheutuva mahdollisuus korkeampien kustannusten maissa sijaitsevien verokkyyhtiöiden saamia katteita korkeamman katteen veloittamiseen. Marginaalien määrittämisessä oli otettava huomioon neuvotteluvoima, joka A Oyj:llä ja B AS:llä olisi arvioitava olevan, jos ne olisivat riippumattomia yrityksiä. B AS:llä ei ollut hallussaan sellaisia aineettomia oikeuksia tai erityisen korkeatasoista tietotaitoa tai teknologiaa, jotka olisivat puoltaneet korkeaa voittomarginaalia. Valmistusprosessia oli kuitenkin B AS:ssä kehitetty suurille tuotantomäärille sopivaksi ja yhtiössä oli tekemisen kautta syntynyt merkityksellistä osaamista kyseisessä valmistustoiminnassa. B AS:lle oli siten perusteltua kohdistaa useimpien A Oyj:n siirtohinnoittelututkimuksessa vertailukohteina olleiden yhtiöiden voittomarginaaleja korkeampi marginaali.

A Oyj:n tuloon oli voitu tehdä lisäyksiä markkinaehtoista suurempien veloitusten vuoksi, mutta lisäysten määrää alennettiin.

Verovuodet 2004 ja 2005

Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 §

Laki verotusmenettelystä 31 §, 32 § 2 momentti ja 57 § 1 momentti

Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehty sopimus 9 artikla 1 kohta

Elinkeinotulon verotus - Ulkomainen yliopisto - MBA-koulutus - Elinkeinotulo

**KHO:2013:42**

Ulkomainen yliopisto tarjosi MBA-tutkintoon johtavaa koulutusta, josta osa tapahtui Suomessa. Suomessa järjestettiin intensiivijaksoja, koetilaisuuksia, opiskelijoiden informaatiotilaisuuksia sekä muita koulutukseen välittömästi liittyviä tapahtumia. Yliopistolla oli Suomessa sivuliike, jonka toimitiloissa työskenteli Suomen toimintojen johtajan lisäksi koulutusohjelmapäällikkö ja markkinointikoordinaattori. Sivuliikkeen henkilökunta markkinoi yliopiston tarjoamaa koulutusta, neuvoi hakijoita, hoiti erilaisia opiskelua tukevia tehtäviä sekä koulutukseen kuuluvien tapahtumien käytännön järjestelyt.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa oli sen lainvoimaiseksi jääneissä kohdissa katsottu, että yliopistolla oli Suomessa tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja että yliopistoa kohdeltiin tuloverotuksessa samalla tavoin kuin suomalaisia yliopistoja.

MBA-koulutuksessa ei ollut kysymys sellaisesta yliopiston perustehtäviin kuuluvasta koulutuksesta, joka tuloverolain 21 a §:n säännös ja sen esityöt huomioon ottaen olisi tällä perusteella katsottava muuksi kuin elinkeinotoiminnaksi, vaan verollisuus oli ratkaistava yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Kysymys oli liiketaloudellisin perustein järjestetystä koulutuspalvelusta, joka ei yliopiston järjestämänä eronnut muiden yleisillä markkinoilla toimivien yksityisten elinkei-

nonharjoittajien tarjoamista vastaavista koulutuspalveluista. Kun otettiin huomioon toiminnan jatkuvuus, suuntautuminen periaatteessa rajoittamattomalle asiakaspöydälle, palvelun hinnoittelu, toiminta kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus muutoinkin, yliopiston MBA-koulutustoimintaa oli pidettävä sen elinkeinotoimintana. Yliopisto oli näin ollen velvollinen suorittamaan MBA-koulutustoiminnasta veroa siltä osin kuin tulo oli katsottava Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuosille 2011 ja 2012.

Tuloverolaki 21 a § (1736/2009)

Yliopistolaki (558/2009) 1 §, 2 § 1 momentti ja 7 §

Hallituksen esitys yliopistojen verotusta koskevaksi lainsäädännöksi (HE 244/2009 vp)

Valtiovarainvaliokunnan mietintö (VaVM 43/2009 vp)

#### **KHO:2013:155**

Elinkeinotulon verotus - Yritysjärjestely - Fuusio - Ulkomailla asuva tytäryhtiö - Tappion vähentäminen - Unionin tuomioistuimen tuomio

A Oy sai vähentää siihen sulautuvalle ruotsalaiselle tytäryhtiölle B AB:lle vahvistetut tappiot, jos A Oy näytti toteen, että B AB oli käyttänyt loppuun mahdollisuudet kyseisten tappioiden huomioon ottamiseksi eikä ollut mahdollisuutta siihen, että joko B AB itse tai kolmas osapuoli saisi ottaa ne huomioon Ruotsissa. Vähentämisen edellytyksenä oli, että tappiot voitaisiin vähentää vastaavassa suomalaisten yhtiöiden välisessä sulautumisessa.

B AB:n tappiot oli vähentämistä varten laskettava elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan.

Ennakkoratkaisu verovuodelle 2009.

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 49 ja 54 artikla

Tuloverolaki 117 §, 119 § 1 ja 2 momentti ja 123 § 2 momentti

Unionin tuomioistuimen tuomio C-123/11

#### **KHO:2013:167**

Elinkeinotulon verotus - Tappioiden vähentäminen - Omistajanvaihdos - Poikkeuslupa - Euroopan unionin oikeus - Valtiontuki

M atkapuhelinteknologiaan liittyviä järjestelmiä kehittäneelle ja ylläpitäneelle P Oy:lle oli vahvistettu elinkeinotoiminnan tappioita verovuosilta 1998 - 2004. P Oy oli hakenut tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaista lupaa tappioiden vähentämiseen omistajanvaihdoksesta huolimatta. Verovirasto oli hylännyt käyttö lupahakemuksen ja hallinto-oikeus tästä päätöksestä tehdyn valituksen. Yhtiön hallinto-oikeuden päätöksestä tekemän valituksen johdosta korkein hallinto-oikeus oli pyytänyt Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisun valtiontukea koskevien unionin oikeuden määräysten tulkinnasta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi unionin tuomioistuimen tuomion C - 6/12 perusteella, ettei tappioiden käyttö lupajärjestelmän soveltamiselle ollut unionin valtiontukia koskevista määräyksistä johtuvia esteitä. Asiassa ei ollut tarpeen arvioida sitä, onko käyttö lupajärjestelmässä kyse Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan mukaisesta valtiontuesta.

Näin ollen ja kun tappioiden käyttämiselle tuloverolain 122 §:n 3 momentissa säädettyjen edellytysten katsottiin täyttyneen, asia palautettiin Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Äänestys perusteluista 3 - 2.

SEUT 107 ja 108 artikla

Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohta

Tuloverolaki 122 § 3 momentti

Unionin tuomioistuimen tuomio C - 6/12

Elinkeinotulon verotus - Sivuliike - Liiketoimintasiirto - Verosopimus - Syrjintäkielto

**KHO:2013:169**

Yhdysvaltalaisen A Inc.:n Suomen sivuliike on suunnitellut siirtävänsä kaikki varansa, velkansa ja varauksensa perustettavalle suomalaisosakeyhtiölle, joka antaisi A Inc.:lle vastikkeeksi liikkeelle laskemiaan uusia osakkeitaan. Liiketoimintasiirto toteutettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 52 d §:ssä kuvatun mukaisena.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suunniteltuun liiketoimintasiirtoon tulee verotuksessa soveltaa EVL 52 d §:stä ilmeneviä periaatteita.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52 d §

Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Amerikan yhdysvaltojen hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 24 artikla 2 kappale

Kansainvälinen verotus – Sijoitusrahasto – Lähdeverotus - EU-oikeus - Verosopimus

**KVL:008/2013**

Suomalaisen yksityishenkilön A:n oli tarkoitus sijoittaa luxemburgilaiseen FCP (fonds commun de placement) –muotoisen sateenvarjorahaston alarahastoon. Rahastolla oli pelkästään ns. kasvuosuuksia, joille ei jaettu tuottoa sijoitusaikana. Rahaston hallinnointirakenne oli säännelty sijoitusrahastodirektiivissä ja sitä valvoi Luxemburgin rahoitusmarkkinoita valvova viranomainen.

FCP-rahasto ei ollut tuloverovelvollinen Luxemburgissa. Se oli velvollinen maksamaan Luxemburgissa ainoastaan kiinteän rekisteröintimaksun ja rahaston varallisuuden perusteella määräytyvän vuosittaisen merkintäveron. Luxemburgin veroviranomaisten näkemyksen mukaan FCP:llä ei ollut itsenäistä oikeutta vaatia verosopimuksen soveltamista, vaan sen saamaan tuloon tuli soveltaa tulon lähdevaltion ja osuudenomistajan asuinvaltion välistä verosopimusta.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä ovat kiellettyjä. Suomessa tuloverolain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettu sijoitusrahasto on vapautettu tuloverosta tuloverolain 20 §:n perusteella. Sijoitusrahaston verovapauteen ei vaikuta sen osuudenhaltijoiden verotus.

Hakemuksessa tarkoitettu rahasto oli sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä, jonka varoja hallinnoi erillinen rahastoyhtiö. Rahasto oli vapautettu erityissäännöksellä tuloverosta Luxembourgissa. Rahaston katsottiin vastaavan keskeisiltä ominaisuuksiltaan tuloverolain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettua sijoitusrahastoa.

Hakijalle katsottiin syntyvän osuuksien perusteella veronalaista tuloa vasta, kun osuudet lunastetaan tai muutoin luovutetaan tavalla, joka realisoi luovutusvoiton tai -tappion. Ennakkoratkaisu vuodelle 2013



Tuloverolaki 3 ja 110 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 63 ja 65 artikla

**KVL:014/2013**

Kansainvälinen verotus – Sijoitusrahasto - Lähdeverotus - EU-oikeus -

Luxemburgilainen sijoitusrahasto oli Luxemburgin lainsäädännön mukainen FCP- sijoitusrahasto (fonds commun de placement). Rahasto oli sijoitusrahasto-direktiivissä (2009/65/EY) tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä, johon rajoittamaton joukko sijoittajia voi sijoittaa varojaan. Hallinnointisäännösten perusteella rahaston saama nettotulo ja realisoituneet kurssivoitot voitiin joko jakaa rahasto-osuuksille tai ne sijoitettiin uudelleen rahastoon.

FCP-rahasto ei ollut tuloverovelvollinen Luxemburgissa. Se oli velvollinen suorittamaan Luxemburgissa ainoastaan rekisteröintimaksuja ja erityistä vuosittaista varallisuuden perusteella määrättävää veroa. Rahaston saamat sijoitustuotot verotettiin rahasto-osuuden omistajien tulona riippumatta siitä, jaettiin tuotot osuudenomistajille. Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen mukaan sijoitusrahastoa ei pidetty verosopimusvaltiossa asuvana henkilönä, koska FCP ei ollut luonteeltaan erillinen vero-velvollinen Luxemburgissa.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä ovat kiellettyjä. Suomessa tuloverolain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettu sijoitusrahasto on vapautettu tuloverosta tuloverolain 20 §:n perusteella. Sijoitusrahaston osuudenomistajien verotus ei vaikuta rahaston verovapauteen.

Hakemuksessa tarkoitettu rahasto oli sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu yhteissijoitusyrittäjä, jonka varoja hallinnoi erillinen rahastoyhtiö. Rahasto oli vapautettu erityissäännöksellä tuloverosta Luxemburgissa. Rahaston katsottiin vastavan keskeisiltä ominaisuuksiltaan tuloverolain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettua sijoitusrahastoa. Kun otettiin huomioon tuloverolain 20 §:n 1 momentin ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan säännökset, ei rahaston suomalaisista pörssiyrityksistä saamasta osinkotulosta ollut suoritettava lähdeveroa. Ennakkoratkaisu vuosille 2012 ja 2013.

Tuloverolaki 3 ja 20 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 63 artikla

**KVL:015/2013**

Kansainvälinen verotus – Sijoitusrahasto – Sulautuminen - EU-oikeus

Hakija omisti suomalaisen sijoitusrahaston osuuksia. Rahasto oli sijoitusrahastolaisissa ja sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu sijoitusrahasto. Rahasto tuli sulautumaan Ruotsissa rekisteröityyn sijoitusrahastoon. Ruotsalainen rahasto oli Ruotsin sijoitusrahastolain sekä sijoitusrahastodirektiivin mukainen rahasto ja sulautuminen toteutettiin Ruotsin sijoitusrahastolain säännösten mukaisesti. Ruotsalainen rahasto ei ollut itsenäinen oikeushenkilö, sitä hallinnoi Ruotsissa rekisteröity osakeyhtiö.

EVL:n sulautumista koskevia säännöksiä sovelletaan muun muassa kotimaisten sijoitusrahastojen sulautumisiin. Kun otettiin huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat 49 ja 63 artiklat sekä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö, sulautumista koskevia EVL 52 a-b §:ssä tarkoitettuja periaatteita ei

voitu rajoittaa koskemaan ainoastaan kotimaisten sijoitusrahastojen sulautumista. Samoja periaatteita tuli soveltaa, kun oli kysymys sijoitusrahaston sulautumisesta vastaavaan, toisessa jäsenvaltiossa olevaan sijoitusrahastoon. Kun otettiin huomioon sijoitusrahastojen verotuksellinen asema ja niiden luonne varallisuusmas-  
sana, Suomeen ei muodostunut sulautumisen jälkeen kiinteää toimipaikkaa, johon sulautuvaan rahastoon kuuluvat varat olisivat jääneet kuulumaan.

Hakemuksessa kuvattu sulautuminen, jossa suomalainen sijoitusrahasto sulautui vastaavaan ruotsalaiseen sijoitusrahastoon, voitiin rinnastaa EVL 52 a b §:issä tarkoitettuun sulautumiseen. Sulautuvan sijoitusrahaston osuuksien vaihtumista vastaanottavan sijoitusrahaston osuuksiksi ei siten pidetty hakijan verotuksessa luovutuksena. Ennakkoratkaisu vuodelle 2013.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52, 52 a, 52 b ja 52 e §

Tuloverolaki 20 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 49 ja 63 artikla

Lähdeverotus - Maksuunpanon määräaika - Ennakkopidätysten maksuunpanopäätöksen merkitys - Vanhentuminen

**KHO:2014:25**

A Oy:lle oli verotarkastuskertomuksen perusteella maksuunpantu ennakkopidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja verovuodelta 2003. Sittemmin oli ilmennyt, että maksuunpanojen perustana olleiden suoritusten saajat olivat rajoitetusti verovelvollisia. Verotoimisto oli vuonna 2010 tekemällään oikaisupäätöksellä poistanut maksuunpannut ennakkopidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut. Verotoimisto ei ollut maksuunpannut perimätöntä lähdeveroa, koska maksuunpano olisi tullut toimittaa viimeistään vuonna 2009. Hallinto-oikeus kumosi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksesta oikaisupäätöksen ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että ennakkoperintälain ja lähdeverolain mukaisissa maksuunpanoissa oli kysymys eri veroista ja suorituksen maksajan kannalta oikeusvaikutuksiltaan erilaisista suorituksista. Asiaa ei voitu tarkastella kokonaisuutena, kuten hallinto-oikeus oli tehnyt, vaan oikeutta toisaalta ennakkoperintälain tarkoitetun verojen ja maksujen ja toisaalta lähdeverolain tarkoitetun lähdeveron maksuunpanoon oli tarkasteltava itsenäisesti. Näin ollen myös laissa säädetty määräaika maksuunpanon toimittamiselle oli ratkaistava itsenäisesti ennakkoperintälain ja lähdeverolain soveltamistilanteissa. Se, että ennakkopidätystä ja työnantajan sosiaaliturvamaksua koskeva, vaikkakin myöhemmin virheelliseksi osoittautuva, maksuunpano toimitetaan laissa säädettyssä määräajassa, ei siten korvannut sitä, että lähdeveron maksuunpanoa ei ollut toimitettu oikeassa ajassa.

Asiaa ei ollut syytä arvioida toisin sillä perusteella, että lähdeveron perimiseen liittyvässä menettelyssä noudatetaan soveltuvin osin ennakkopidätystä koskevia ennakkoperintälain säännöksiä. Myöskään se veronkuittauksen kaltainen tilanne, että lähdeverolain 11 §:n 1 momentin mukaan suoritettavaksi määrätyn lähdeveron määrästä vähennetään samasta tulosta pidätetty ennakko, ei vaikuttanut siihen, missä ajassa lähdeveron maksuunpano oli toimitettava.

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1 § 1 momentti, 2 § 1 momentti, 8 §, 11 § 1 momentti

Ennakkoperintälaki 1 § 1 momentti, 38 § 1 ja 4 momentti (1118/1996, nykyisin 3 momentti), 39 § 1 ja 2 momentti

**KHO:2014:119**

Elinkeinotulon verotus - Koron vähennyskelpoisuus - Pääomansijoitus - Hybridilaina - Siirtohinnoitteluokaisu - Rahoitusjärjestelyn rakenteen sivuuttaminen - Verosopimus - OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

A Oy oli vuonna 2009 saanut pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä B 15 miljoonan euron suuruisen lainan. A oli ilmoittanut verovuoden 2009 elinkeinotulominnan tulosta vähennettäväksi 1 337 500 euroa B:n myöntämälle lainalle kertyneitä korkoja. Lainan myöntäminen perustui A Oy:tä rahoittaneiden pankkien vaatimukseen lisärahoituksesta, jonka tuli olla maksusaantijärjestyksessä toissijainen pankkilainoihin nähden ja luonteeltaan IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana käsiteltävä niin sanottu IFRS-hybridilaina. Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön. Lainan kiinteä vuosittainen korko oli 30 prosenttia ja korko lisättiin lainan pääomaan. Laina voitiin maksaa takaisin vain A Oy:n vaatimuksesta. Kysymyksessä olevaa hybridilainaa oli pidettävä verotuksessa vieraan pääoman luonteisena.

Asiassa oli ratkaistava, oliko Konserniverokeskus voinut verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin nojalla sivuuttaa kyseisen lainajärjestelyn ja käsitellä lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet vähennyskelpoisia.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Mainitun lain 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista.

Koska verosopimuksella ei voida perustaa verotusvaltaa yli kansallisen lain säännösten, sillä, miten Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 9 artiklaa on tältä osin tulkittava, ei edellä esitetyn perusteella ollut asiassa merkitystä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin olevan tulkintaa ohjaavaa vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan ohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainituihin ohjeisiin.

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen. Korkein hallinto-oikeus katsoi lainan korot vähennyskelpoisiksi eikä muuttanut hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, jolla asia oli palautettu Verohallinnolle lainan koron markkinaehtoisuuden arvioimista varten.

Äänestys 3–2 perusteluista

Verovuosi 2009

Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 § ja 18 § 1 momentin 2 kohta

Laki verotusmenettelystä 31 § (1041/2006)

Suomen ja Luxemburgin välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinker-  
taisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus 9 artikla

Välitön verotus - Sijoitusrahasto - SICAV-yhteissijoitusyrittäjä - Sulautuminen - EU-oikeus

**KHO:2014:138**

A:n tarkoitus oli hankkia Suomeen rekisteröidyn sijoitusrahaston osuuksia. Tämä suomalainen sijoitusrahastodirektiivin (2009/65/EY) mukainen sijoitusrahasto aikoi sulautua Luxemburgissa rekisteröityyn sijoitusrahastodirektiivin mukaiseen yhteissijoitusyrittäjään sijoitusrahastolain 16 luvun mahdollistamalla tavalla. Vastaanottava yhteissijoitusyrittäjä oli SICAV-muotoinen yhteissijoitusyrittäjä. Suomalaisen sijoitusrahaston osuudenomistajan osuus sijoitusrahastossa vaihtui hakemuksen mukaan luxemburgilaisen SICAV-muotoisen yhteissijoitusyrittäjän osakkeisiin.

EVL:n sulautumista koskevia säännöksiä sovelletaan kotimaisten sijoitusrahastojen sulautumisiin. Kun otettiin huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat 49 ja 63 artiklat sekä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö, sulautumista koskevia EVL 52 a - b §:ssä tarkoitettuja periaatteita ei voitu rajoittaa koskemaan ainoastaan kotimaisten sijoitusrahastojen sulautumista. Samoja periaatteita tuli soveltaa, kun oli kysymys sijoitusrahaston sulautumisesta toisessa jäsenvaltiossa olevaan sijoitusrahastodirektiivin mukaiseen yhteissijoitusyrittäjään. Kun otettiin huomioon yhteissijoitusyrittäjän verotuksellinen asema ja luonne varallisuusmassana, ei Suomeen muodostunut sulautumisen jälkeen kiinteää toimipaikkaa, johon sulautuvaan rahastoon kuuluvat varat olisivat jääneet kuulumaan.

Sulautuminen, jossa suomalainen sijoitusrahastodirektiivin mukainen sijoitusrahasto sulautui luxemburgilaiseen SICAV-tyyppiseen sijoitusrahastodirektiivin mukaiseen yhteissijoitusyrittäjään, voitiin rinnastaa EVL 52 a - b §:issä tarkoitettuun sulautumiseen. Sulautuvan sijoitusrahaston osuuksien vaihtumista vastaanottavan yhteissijoitusyrittäjän osakkeiksi ei siten pidetty A:n verotuksessa luovutuksena. Ennakkoratkaisu verovuosille 2012 ja 2013.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 52, 52 a, 52 b ja 52 e §

Tuloverolaki 20 ja 28 §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 49 ja 63 artikla

Elinkeinotulon verotus - Kansainvälinen verotus - Sivuliike Virossa - Kiinteä toimipaikka - Veron hyvittäminen

**KHO:2014:147**

Suomessa yleisesti verovelvollisella A Oy:llä oli kiinteä toimipaikka Virossa siellä toimivan sivuliikkeen perusteella. Tuon kiinteän toimipaikan nettotulos oli luettu A Oy:n veronalaiseksi tuloksi Suomessa ja A Oy oli maksanut tästä tulosta Suomessa tuloveroa. A Oy oli maksanut Virossa sikäläisessä lainsäädännössä yhtiön tuloveroksi kutsuttavaa veroa (ettevötte tulumaks) kiinteän toimipaikan suorittamien edustuskulujen, lahjoitusten ja luontoisetujen perusteella. Kun otettiin huomioon Suomen ja Viron välisen verosopimuksen määräykset, A Oy:llä katsottiin olevan oikeus vähentää tätä Viroon maksettua veroa Suomessa tulostaan maksamasta verosta kuitenkin enintään Suomessa Virossa saadusta tulosta suoritettuna veron määräisenä. Verovuosi 2006.

Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi tehty

sopimus (SopS 96/1993) 2 artikla 1 kappale b kohta 2 alakohta ja 3 kappale, 7 artikla 1 kappale a kohta ja 23 artikla 1 kappale a kohta

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 3 ja 4 §

**KHO:2014:159**

Kansainvälinen verotus - Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen - Ulkomaisen veron hyvitys - Hyvityspohjan laskeminen - Kiinteän toimipaikan liiketulo - Hyvityksen enimmäismäärän laskeminen - Aikaisemmat tappiot - Viron liiketulo

Suomessa yleisesti verovelvollinen yhtiö oli harjoittanut liiketoimintaa Suomessa sekä ulkomaisista kiinteistä toimipaikoista. Yhtiö oli saanut verovuonna 2010 liiketuloa muiden muassa Isonsa-Britanniassa ja Virossa olevista kiinteistä toimipaikoista. Yhtiö oli maksanut kiinteiden toimipaikkojen tulosten perusteella veroa Suomessa. Tämän lisäksi kiinteiden toimipaikkojen liiketulosta oli maksettu veroa kiinteiden toimipaikkojen sijaintivaltioissa Isoa-Britanniaa ja Viroa lukuun ottamatta. Ison-Britannian kiinteän toimipaikan positiivisesta tuloksesta ei kertynyt sinne maksettavaa tuloveroa kiinteän toimipaikan aikaisempien tappioiden vähentämisen jälkeen. Viron kiinteän toimipaikan positiivisesta liiketulosta ei maksettu veroa Viron verojärjestelmästä johtuen. Laskettaessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (menetelmälaki) 4 §:n 3 momentin mukaista ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärää, veropohjassa oli otettava lukuun Ison-Britannian ja Viron kiinteille toimipaikoille verovuonna kertyneiden liiketulojen määrät. Verovuosi 2010. Äänestys perusteluista 4 - 1.

Menetelmälaki 1 - 4 §

**KHO:2014:198**

Tulon veronalaisuus - Väliyhteisötulon verotus - Muu tuotantotoiminta

A Oyj:n Malesiassa asuvan tytäryhtiön harjoittama toiminta käsitti A Oyj:n toiminnan tavoin globaalia teknistä tukea informaatioteknologian alalla, virustentorjuntatietokantojen päivityspalvelua sekä virustentorjuntaohjelmistojen tuotekehitystä ja suunnittelua.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tytäryhtiön harjoittama toiminta oli ulkomaisen väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta tuotantotoimintaa. Tytäryhtiötä ei siten ollut pidettävä laissa tarkoitettuna väliyhteisönä eikä tytäryhtiön tuloa voitu lukea A Oyj:n veronalaiseksi tuloksi. Verovuosi 2006. Äänestys 4 - 1.

Laki ulkomaisen väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 2 § 2 momentti 1 kohta

**KHO 9.5.2014/1541**

Lähdevero - Maksuunpano - Jäännösveron korko

A oli maksanut veroviraston 31.10.2003 toimittamassa maksuunpanossa hänelle määrätyn lähdeveron ja ajalta 1.4. - 6.12.2003 määrätyn jäännösveron koron kokonaisuudessaan 8.12.2003. A oli kuitenkin valittanut maksuunpanosta HA-O:lle, joka kumosi maksuunpanon. Verovirasto oikaisi 27.1.2006 maksuunpanopäätöstään sekä palautti A:lle liikaa perityn lähdeveron ja jäännösveron koron. Sen jälkeen korkein hallinto-oikeus veroasiamiehen valituksesta kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja verovirasto toimitti 8.11.2010 uudelleen ensimmäistä maksuunpanoa vastaavan maksuunpanon, jolloin A:lle määrättiin jäännösveron korkoa ajalta 1.4.2003 - 14.12.2010 eli myös ajalta 8.12.2003 - 27.1.2006, jolloin ensimmä-

mäisen maksuunpanon mukainen lähdevero oli ollut maksettuna Verohallinnolle. Koska jäännösveron korkoa voidaan periä vain maksamattomalle verolle eikä kysymyksessä oleva lähdevero ollut tuona aikana suorittamatta Verohallinnolle, A:lle ei voitu ajalta 8.12.2003 - 27.1.2006 määrätä jäännösveron korkoa. Lähdevero verovuodelta 2002.

Laki verotusmenettelystä 43 § 1 momentti

Kansainvälinen verotus - Rajoitetusti verovelvollinen - Lähdevero - Osinko - Yhdysvaltalainen sijoitusyhtiö - Sijoitusrahasto - EU-oikeus - Pääomien vapaa liikkuvuus

**KHO:2015:9**

Suomessa rajoitetusti verovelvollinen A on yhdysvaltalainen Delaware Statutory Trust -tyyppinen rekisteröity varainhoitoyhtiö (registered investment management company) ja säännelty sijoitusyhtiö (regulated investment company). A on oikeushenkilö, joka voi harjoittaa liiketoimintaa omissa nimissään. A:n hallinnointi on ulkoistettu erilliselle yhtiölle. A on suljettu sijoitusrahasto (closed-end investment fund) eli sen osuuksien määrä on kiinteä eikä vaihtelee rahastoon tehtyjen merkintöjen ja lunastusten mukaan. A:n tavalliset osuudet on listattu New Yorkin pörssissä. A:ta käsitellään liittovaltion verotuksessa yhteisönä ja sijoitusomaisuuden ja sen tuottojen tosiasiallisena edunsaajana.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osin sijoitusrahastotyyppisistä piirteistään huolimatta A rinnastui läheisimmin suomalaiseen sijoitustoimintaa harjoittavaan julkisesti noteerattuun osakeyhtiöön. Kun kotimaisen julkisesti noteeratun osakeyhtiön (kuten myös kotimaisen sijoitusrahaston) kotimaiselta julkisesti noteerattulta yhtiöltä saamat osingot ovat Suomessa verovapaita ja kun otettiin huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan 1 kohdan mukaista pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, A:n suomalaiselta pörssiyhtiöltä saamasta osingosta ei tullut periä lähdeveroa.

Ennakkoratkaisu vuosille 2011 ja 2012.

Tuloverolaki 3 §, 20 § ja 33 d §

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 3 §

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 63 ja 65 artikla

Elinkeinotulon verotus - Korkomenojen vähentäminen - Korkovähennysoikeuden rajoitukset - Tasevertailu - Tasetesti - Kansainväliset tilinpäätösstandardit - Poistoero

**KHO:2015:11**

Kirjanpitolain ja FAS-standardien mukaan laaditussa A Oy:n tilinpäätöksessä suunnitelman mukaiset poistot ylittäneistä poistoista kertynyt poistoero esitettiin taseessa erillisenä eränä kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaisesti. Konserni, johon A Oy kuului, laati konsernitiilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, ja poistoero laskennallisella verovelalla vähennettynä merkittiin taseessa omaan pääomaan.

Verrattaessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n 3 momentin mukaisesti A Oy:n oman pääoman ja vahvistetun tilinpäätöksen mukaisen taseen loppusumman suhdetta vahvistetun konsernitaseen vastaavaan suhdeluukuun ei A Oy:n tilinpäätökseen merkittyä poistoeroa vähennettynä laskennallisella verove-

lalla voitu lukea oman pääoman eräksi. Ennakkoratkaisu verovuodelle 2014.  
Äänestys 4 - 1.

Asiassa 836/2/14 katsottiin vastaavasti, ettei yhtiön omaa pääomaa voida oikaista asuintalovarauksen johdosta.

L elinkeinotulon verottamisesta 18 a § 3 momentti

## 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 tuloverolain lisäksi myös perintö- ja lahjavero-laissa (378/1940, PerVL), 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, joka saadaan verottaa Suomessa, verotus tapahtuu tuloverolain mukaisesti eikä lähdeVL:n perusteella.

#### Diplomaatit

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.

Ulkomaiset diplomaatit eivät siten ole velvollisia maksamaan Suomessa veroa korkotulosta silloinkaan, kun he ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Koron maksaja voi jättää korkotulon lähdeVL:n tarkoittaman veron perimättä ulkomaisen diplomaatin korosta saatuaan riittävän selvityksen tulonsaajan diplomaattiasemasta.

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 ennakkovero.

Vieraan valtion diplomaatti- ja konsuliedustajat, ulkomaanedustuston henkilökunta, palveluskunta tai yksityispalvelijat eivät ole velvollisia

**Verovelvollisuus tulosta**

**Diplomaatin korkotulo**

**Lähetystössä työskentelevät Suomen kansalaiset**

**Sv-maksu**



suorittamaan Suomessa vakuutetun sv-maksua, elleivät he ole Suomen kansalaisia (SVL 1 luku 2.4 §).

### **Perintövero ja lahjavero**

Ulkomaiset diplomaatit ovat vapautettuja Suomen perintö- ja lahjaverosta lukuunottamatta tilanteita, joissa saannon kohteena on Suomessa oleva kiinteä omaisuus, ks. jäljempänä.

### **Kiinteistövero**

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 kiinteistöveroa. Veroista vapautettuina edustuston tiloina pidetään omistusoikeudesta riippumatta niitä rakennuksia tai rakennusten osia sekä niihin liittyvää maa-aluetta, joita käytetään edustuston tarkoituksiin, mukaan luettuna diplomaattiyleissopimuksessa mainittu päällikön virka-asunto. Jos vieraan valtion omistukseen hankittuja kiinteistöjä ja sillä olevia rakennuksia käytetään esim. diplomaattisen henkilökunnan jäsenten asuntoina tai vaikkapa edustuston henkilökunnan jäsenten lomailutarkoituksiin, ei niitä voida katsoa edustuston tiloiksi. Verosta vapauttamienn ei näissä tapauksissa voi tulla kysymykseen diplomaattiyleissopimuksen tai konsuliyleissopimuksen nojalla, vaan kiinteistön verotuksellinen kohtelu määräytyy Suomen sisäisen lainsäädännön ja verosopimuksen perusteella.

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

### **Valtioiden väliset konferenssit**

Valtioiden välisten konferenssien valtuuskuntien jäsenet ja erityisedustustojen jäsenet, jotka eivät ole Suomen kansalaisia tai täällä vakinaisesti asuvia, on erityislailla rinnastettu diplomaattisen edustuston jäseniin. Tällaisen valtuuskunnan tai erityisedustuston palvelusväkeen kuuluvat sekä yksityispalvelijat, jotka eivät ole Suomen kansalaisia tai täällä vakinaisesti asuvia, eivät suorita tämän työn perusteella saadusta palkasta veroa Suomessa. Konferenssiin rinnastetaan myös sen järjestämiseksi pidettäviä valtioiden välisiä neuvotteluja samoin kuin sihteeristöä ja muuta toimielintä, joka on asetettu hoitamaan konferenssiin liittyviä tehtäviä. (L kansainvälisiä konferensseja ja erityisedustustoja koskevista erioikeuksista ja vapauksista 572/73).

## **Kansainväliset järjestöt**

Tuloverolain 12 §:n mukaan diplomaattien verokohteluun oikeutettuja ovat myös eräiden kansainvälisten järjestöjen palveluksessa Suomessa työskentelevät ulkomaan kansalaiset, heidän perheenjäsenensä ja palvelijansa. Tällaisia järjestöjä ovat YK erityisjärjestöineen, Kansainvälinen atomienergiajärjestö ja sellainen muu merkittävä kansainvälinen järjestö tai elin, jonka valtiovarainministeriö on määrännyt ulkoasiainministeriön esityksestä määräajaksi rinnastettavaksi edellä tarkoitettuihin järjestöihin. Esimerkkiluettelo YK:n erityisjärjestöistä on luvussa 3.

## **Itämeren suojelukomissio**

Itämeren alueen merellisen ympäristön suojelemiseksi on perustettu suojelukomissio, jonka toimisto on Helsingissä (HELCOM). Suojelukomission toimistosta ja erioikeuksista ja vapauksista on tehty erityinen sopimus (SopS 39/80). Sopimuksen 12 artiklan mukaan kaikille komission jäsenille myönnetään kansalaisuudesta riippumatta Suomessa sama verovapaus komission heille suorittamista palkoista ja palkkioista kuin YK:n virkamiehille. Tämä merkitsee sitä, että komission palveluksessa olevat henkilöt eivät maksa Suomessa veroa komissiolta saaduista tuloista. MenetelmäL 6 §:n (1552/1995) mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisen palkka voidaan kuitenkin 1.1.1996 alkaen ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

## **Pohjoismaiden Investointipankki, Pohjoismainen projektivientirahasto, Pohjoismaiden kehitysrahasto ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiö**

Pohjoismaiden Investointipankin (PIP) palveluksessa Suomessa olevien henkilöiden verottamisesta on annettu oma laki (562/1976). Lakia sovelletaan henkilöön, joka ei ole ollut Suomessa TVL:n mukaisesti yleisesti verovelvollinen tehdessään PIP:n kanssa vakinaista palvelua pankissa koskevan sopimuksen. Tällaisen henkilön PIP:lta saamasta palkkatulosta peritään 40 prosentin suuruinen lopullinen palkkavero, joka menee valtiolle. MenetelmäL 6 §:n (1552/1995) mukaan yleisesti verovelvollisen palkka voidaan 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 (867/1994). Lisäksi lakia sovelletaan Pohjoismai-

den kehitysrahastoon ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiöön ja niiden vakinaisessa palveluksessa olevaan henkilöön 11.5.2014 alkaen (310/2014).

### **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 alueellisen toimiston asemasta (SopS 31/1993). Sopimuksessa on myös määrätty järjestön virkamiehilleen ja toimihenkilöilleen maksamien palkkioiden verotuksesta. Jos saaja on Suomen kansalainen tai pysyvästi Suomessa asuva, palkka ja palkkiot ovat vapaat Suomen verotuksesta. MenetelmäL:sta johtuu, että tulo voidaan kuitenkin ottaa Suomessa huomioon progressioehtoisella vapautusmenetelmällä.

### **Euroopan kemikaalivirasto**

Suomen hallituksen ja Euroopan kemikaaliviraston (ECHA) välillä on 28.6.2007 tehty toimipaikkasopimus (SopS 11/2008). Helsingissä sijaitseva virasto koordinoi kemiallisten aineiden rekisteröintiä, arviointia, lupamenettelyjä ja rajoituksia ja varmistaa, että kemikaaleja hallinnoidaan yhdenmukaisesti koko Euroopan unionissa. Perustamisasetuksen mukaan virastoon sovelletaan Euroopan unionin erioikeuksia ja vapauksia koskevaa pöytäkirjaa.

Kansalaisuudesta riippumatta viraston virkamiehet ja muut toimenhaltijat eivät maksa Suomessa veroa viraston maksamista palkoista ja palkkioista. Verovapaus koskee myös niitä, joille virasto maksaa vanhuus-, työkyvyttömyys- tai perhe-eläkettä ja niitä, joille maksetaan korvauksia asetuksen N:o 549/69 artiklassa 2 tarkoitetuin edellytyksin. Palkan ja palkkioiden perusteella ei Suomessa makseta myöskään sv-maksua. Virasto järjestää työntekijöiden sosiaaliturvan. Virasto on vapautettu kaikista pakollisista maksuista Suomen sosiaaliturvajärjestelmiin.

Muiden kuin ECHA:lta saatujen tulojen verotuksessa on otettava huomioon se, että sovellettaessa tuloverosopimusta, ECHA:n virkamiesten ja sen muun henkilöstön kotipaikan katsotaan olevan edelleen siinä jäsenvaltiossa, jossa heidän verotuksellinen kotipaikkansa oli heidän ryhtyessä hoitamaan tehtäviään Euroopan unionissa, jos se on unionin jäsenvaltio. Tätä määräystä sovelletaan myös puolisoon, jos tämä ei harjoita omaa ansiotoimintaa, sekä huollettavina oleviin lapsiin.

## **Avainhenkilö, ulkomainen**

Ulkomailta tulevat erityistä asiantuntemusta omaavat avainhenkilöt voivat tietyin edellytyksin valita Suomesta saatavan palkkatulonsa verotuksessa normaalin tuloverotuksen asemesta palkkatulon lähdeverotuksen. Hallituksen esityksessä (HE 76/1995) 1.1.1996 voimaantullutta lakia ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta perusteltiin sillä, että Suomen kansainvälisesti korkea ansiotulojen verotuksen taso oli voinut muodostaa esteen kansainvälisten erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden työskentelylle Suomessa, esimerkiksi vähentäen huippututkijoiden kiinnostusta työskentelyyn suomalaisessa yliopistossa tai tutkimuslaitoksessa. Samoin arvioitiin ulkomaisten yritysten sijoittumispäätöstä Suomeen edesauttavan, jos ulkomaiselle yritysjohtajalle olisi houkuttelevampaa työskennellä Suomessa.

Edellytyksenä lain soveltamiselle on se, että kyseessä on ulkomaan kansalainen, joka ei ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen työskentelyn alkamisvuotta edeltäneiden viiden kalenterivuoden aikana, mutta tulee Suomessa yleisesti verovelvolliseksi työskentelyn alkaessa. Muilta kuin suomalaiseseen yliopistoon tai tutkimuslaitokseen tulevilta ulkomaisilta opettajilta tai tutkijoilta edellytetään erityisasiantuntemusta vaativien tehtävien lisäksi vähintään 5800 euron rahapalkkaa kuukausittain koko lain soveltamisen ajan. Palkan täytyy olla Suomesta saatua: työ suoritetaan yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun, jolloin täällä olevana työnantajana pidetään suomalaista työnantajaa taikka ulkomaisen työnantajan Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Jos ulkomaisella työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, palkan täytyy rasittaa esimerkiksi suomalaisen tytäryhtiön kirjanpitoa palkkakuluna. Lakia on sovellettu myös ETA-alueella asuvalta ulkomaiselta työnantajalta saatuun palkkaan, jos maksajana on ollut suomalainen sijaismaksaja (KHO 2005/2943).

Hakemus lain soveltamisesta ja tiedot edellytysten täyttymisestä on jätettävä kirjallisena Verohallinnolle 90 päivän kuluessa työskentelyn alkamisesta Suomessa. Suomalainen palkanmaksaja perii ennakonpidätyksenä 35 prosentin suuruisen lähdeveron Verohallinnosta annetun verokortin perusteella. Lain mukaan avainhenkilön 35 prosentin

lähdevero kattaa myös sairausvakuutusmaksun. Työnantajan sosiaaliturvamaksu sekä eläke- ja vakuutusmaksut maksetaan normaalisti, ellei työntekijällä ole E101-/A1-todistusta kotivaltiostaan, sosiaaliturvasopimusmaasta saatua todistusta tai Kelan todistusta siitä, ettei henkilön katsota kuuluvan Suomen sosiaaliturvan piiriin.

Erityinen lähdeverotus voi kestää työn alkamisesta enintään 48 kuukautta ja niin kauan kuin työskentely on yhtäjaksoista. Kuitenkin, jos avainhenkilön rahapalkka alenee alle 5800 euroa kuukaudessa, toimitetaan verotus takautuvasti koko ajalta tuloverolain mukaan progressiivisesti. Palkkatulon lähdeverotuksen kanssa samaan aikaan saatavan muun Suomessa veronalaisen ansiotulon verotuksesta on laissa annettu oma laskentaohje. Jos avainhenkilönä verotettu jää Suomeen 48 kuukauden kuluttua, sen jälkeen saatua tuloa verotetaan Suomessa kuten muilla Suomessa asuvilla. Mikäli 48 kk:n määräaika täyttyy kesken vuotta, loppuvuoden palkkatulo verotetaan normaalisti ottamatta huomioon alkuvuoden lähdeveronalaisia tuloja.

KHO on antanut joulukuussa 2011 päätöksen ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksen soveltamisesta ulkomaisen avainhenkilön käyttäessä työsuhteoptioita, jotka hän oli merkinnyt ulkomailla saman konsernin mutta ulkomaisen työnantajan palveluksessa. Päätöksen mukaan Suomessa veronalaisesta osuudesta työsuhteoptioetua tuli määrätä Suomessa maksettavaksi avainhenkilön lähdevero.

## 9.2. Perinnön ja lahjan verotus kansainvälisissä tilanteissa

### Perintöverotus

PerVL 4 §:n mukaan perintöveroa on suoritettava:

- 1) perintönä tai testamentilla saadusta omaisuudesta, jos perinnönjättäjä taikka perillinen tai testamentinsaaja asui kuolinhetkellä Suomessa; sekä
- 2) perintönä tai testamentilla saadusta Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä sellaisen yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

### Suomessa asuminen

PerVL 4 §:n mukaan ulkomailla olevasta omaisuudesta on suoritettava Suomessa perintöveroa vain, jos perinnönjättäjä tai perinnönosaaja asui kuolinhetkellä Suomessa. PerVL 4.3 §:n mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti.

TVL:sta poiketen PerVL 4.3 §:ssä ei mainita Suomen kansalaisen olennaisia siteitä Suomessa asumisen kriteerinä. Aikaisemmasta poiketen PerVL:n mukainen Suomessa asuminen ei myöskään enää

täyty pelkällä yli 6 kuukauden oleskelulla Suomessa. Näin ollen PerVL:ssa oleva Suomessa asumisen käsite jää muuta verolainsäädäntöä kapeammaksi.

Jos Suomessa asuva maksaa perintöveroa ulkomailla, kaksinkertainen perintöverotus poistetaan PerVL 4.2 §:n perusteella. Suomessa hyvitetään ulkomailla maksettu perintövero, ellei se kohdistu Suomessa olevaan kiinteään omaisuuteen tai sellaisen yhteisön osakkeisiin, joista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Hyvitys ei saa olla suurempi kuin määrä, joka vastaa yhtä suurta osaa perintöverosta kuin vieraasta valtiosta saadun omaisuuden arvo on Suomessa perintöveron perusteena olevan omaisuuden arvosta.

– **ulkomailla maksettu perintövero**

Jos perinnönjättäjänä on Suomessa olevan vieraan valtion lähetystöön tai lähetettyyn konsulivirastoon kuuluva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, perintöveroa suoritetaan Suomessa vain täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli puolet on Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta. (PerVL 4.4 §).

**Diplomaatit**

Perintöverotuksen toimittaa Verohallinto. Jos perinnönjättäjä ei kuollessaan asunut Suomessa, perinnönsaajan on PerVL 26.2 §:n mukaan annettava perintöveroilmoitus. Ilmoitus annetaan Verohallinnon tätä tarkoitusta varten vahvistamaa lomaketta käyttäen. 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.

**Verotuksen toimittaminen**

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**

– **ulkomailla maksettu lahjavero**

Jos Suomessa asuva maksaa lahjaveroa ulkomailla, kaksinkertainen lahjaverotus poistetaan PerVL 18.2 §:n nojalla. Suomessa hyvitetään ulkomailla maksettu lahjavero ellei se kohdistu Suomessa olevaan kiinteään omaisuuteen tai sellaisen yhteisön osakkeisiin, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Hyvitys ei saa olla suurempi kuin määrä, joka vastaa yhtä suurta osaa lahjaverosta kuin vieraasta valtiosta saadun omaisuuden arvo on Suomessa lahjaveron perusteena olevan omaisuuden arvosta. Muussa Pohjoismaassa (Ruotsia ja Norjaa lukuunottamatta) maksetun lahjaveron mahdollinen hyvittäminen Suomessa ratkaistaan kuitenkin jäljempänä selvitettävän pohjoismaisen jäämistösopimuksen perusteella.

**Diplomaatit**

Suomessa olevan vieraan valtion diplomaattiseen edustustoon tai lähetetyn konsulin virastoon kuuluva henkilö, hänen perheenjäsenensä tai palvelijansa, jotka eivät ole Suomen kansalaisia, maksavat Suomessa PerVL 18.4 §:n mukaan Suomessa lahjaveroa vain täällä olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli puolet on Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta

**Verotuksen toimittaminen**

Lahjaverotuksen toimittaa Verohallinto. Lahjaveron suuruus määräytyy progressiivisen veroasteikon sekä lahjanantajan ja lahjansaajan sukulaisuussuhteen perusteella. Samoin veroa ei mene lainkaan, jos samalta henkilöltä 3 vuoden aikana saadun omaisuuden arvo on 4000 euroa pienempi (PerVL 19 §).

**Perintöverosopimukset**

**Pohjoismaainen 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 ja Norja eivät 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).

Ruotsi on vuonna 2005 luopunut perintö- ja lahjaverosta. Jotteri syntyisi nollaverotilanteita, Ruotsi on 24.8.2007 sanoutunut irti jäämistösopimuksesta. Sopimuksen voimassaolo Ruotsin osalta päättyi 24.8.2007. Myös Norja on luopunut perintö- ja lahjaverosta vuoden 2014 alussa. Norjan osalta sopimuksen voimassaolo päättyi 22.8.2014.

**Ruotsi ja Norja ovat irtisanoutuneet sopimuksesta**

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

**esimerkki**

Suomessa asuva henkilö perii v. 2015 Norjassa kuolleen henkilön jälkeen Norjassa olevan kiinteistön. Perintö verotetaan Suomessa. Jäämistösopimus ei enää rajoita Suomen verotusoikeutta.

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

**Suomi ja Alankomaat (SopS 48/56)**

Perinnönjättäjän katsotaan asuneen siinä maassa, jossa hänellä kuolinhetkellä 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).

Sopimusta sovelletaan tapauksiin, joissa vainaja tai perillinen on asunut Suomessa tai vainaja on ollut Yhdysvaltain kansalainen tai hänellä on ollut siellä laillinen kotipaikka. Yhdysvalloissa sopimus koskee vain Federal Estate Tax nimistä liittovaltion veroa.

**Suomi ja USA (SopS 18/1952)**

Verotusoikeus jakautuu pääasiassa kuolinpesään kuuluvan omaisuuden sijainnin perusteella. Sopimus sisältää erityiset määräykset siitä, minkä mukaan erinäisten omaisuuslajien ja varallisuusosoikeuksien sijainti määräytyy. Jos vainaja oli Yhdysvaltain kansalainen tai vainajalla oli siellä laillinen kotipaikka, on Suomessa asuvan perillisen tai testamentinsaajan osuuteen kuuluva omaisuus verovapaata Suomessa siltä osin kuin omaisuus sijaitsee Suomen ulkopuolella. Vastavasti, jos kysymyksessä on vainaja, joka kuolinhetkellä asui Suomessa, on omaisuus verovapaata Yhdysvalloissa siltä osin kuin omaisuus sijaitsee Yhdysvaltain ulkopuolella.

Jos vainaja asui kuolinhetkellä Suomessa ja saatuun omaisuuteen sisältyy Yhdysvalloissa sijaitsevaa omaisuutta, vähennetään Suomen perintöverosta tästä omaisuudesta Yhdysvalloissa määrätty liitto-



valtion vero. Vastaavasti, jos vainaja oli kuolinhetkellään Yhdysvaltain kansalainen tai jos hänellä oli laillinen kotipaikka Yhdysvalloissa, ja saatuun omaisuuteen sisältyy Suomessa sijaitsevaa omaisuutta, Yhdysvallat vähentää verostaan tästä omaisuudesta Suomessa määrätyn veron. Vähennys ei kummassakaan valtiossa saa olla suurempi, kuin ao. omaisuudesta tässä valtiossa aiheutuva veron osa.

Korkein hallinto-oikeus on antanut sopimuksen soveltamisesta ratkaisun KHO:2014:9

#### **Suomi ja Ranska (SopS 25/1959)**

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Ranskassa kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan perintöveroon. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjättäjän asuinvaltiossa. Jos toisessa sopimusvaltiossa on kiinteää omaisuutta tai kiinteän toimipaikan liikeomaisuutta, tämä perinnön osa verotetaan omaisuuden sijaintivaltiossa. Perinnönjättäjän asuinvaltio voi ottaa tällaisenkin omaisuuden huomioon määrätessään veroprosenttia asuinvaltiossa verotettavasta jäämistön osasta.

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

Sopimusta sovelletaan Suomessa tai Sveitsissä kuolinhetkellään asuneen henkilön jäämistöstä meneviin veroihin. Suomessa sopimusta sovelletaan perintöveroon. Omaisuus verotetaan pääsääntöisesti perinnönjättäjän asuinvaltiossa. Jos toisessa sopimusvaltiossa on kiinteää omaisuutta, tämä jäämistön osa verotetaan sijaintivaltiossa. Perinnönjättäjän asuinvaltio voi ottaa tällaisenkin omaisuuden huomioon määrätessään veroprosenttia asuinvaltiossa verotettavasta jäämistön osasta. Jos sopimusvaltiossa verotettava jäämistön osuus on esim. 1/4 koko jäämistöstä, tässä valtiossa voidaan myös veloista vähentää 1/4.

### **Verohallinnon ohje kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta**

Verohallinto on antanut erillisen ohjeen perintö- ja lahjaverotuksesta kansainvälisissä tilanteissa (Dnro A223/200/2014). Ohjeessa käsitellään yksityiskohtaisemmin kansainvälisiä tilanteita koskevia oikeussääntöjä ja sopimusmääräyksiä. Ohjeessa on tarkasteltu sekä vero-oikeudellista että siviilioikeudellista sääntelyä. Ohjeessa ei sen sijaan ole käsitelty verotusmenettelyä koskevia sääntöjä.

Ohjetta A223/200/2014 sovelletaan tapauksissa, joissa verovelvollisuus on alkanut 30.12.2014 tai sen jälkeen. Ohje on saatavilla internetissä osoitteessa [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

## Suomessa asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 22.8.2014

Vainajan/ lahjoittajan asuinvaltio	kiinteää omaisuutta Suomessa	irtainta omaisuutta Suomessa	kiinteää omaisuutta ulkomailla	irtainta omaisuutta ulkomailla
Suomi	VP VL	VP VL	VP <sup>1)2)</sup> VL <sup>1)</sup>	VP <sup>1)3)</sup> VL <sup>1)</sup>
Islanti tai Tanska	VP VL	EP <sup>4)</sup> EL <sup>4)</sup>	EP EL	EP EL
muu maa	VP VL	VP <sup>7)5)</sup> VL <sup>7)</sup>	VP <sup>1)6)</sup> VL <sup>1)</sup>	VP <sup>1)6)</sup> VL <sup>1)</sup>

VP = perintöverotus Suomessa

VL = lahjaverotus Suomessa

EP = ei perintöveroa Suomessa

EL = ei lahjaveroa Suomessa

1) Ulkomailla mahdollisesti maksettu perintö- tai lahjavero hyvitetään Suomessa (PerVL 4 ja 18 §).

2) Jos kiinteä omaisuus sijaitsee Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa sen huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

3) Jos kyseessä on kiinteän toimipaikan varallisuus Alankomaissa tai Ranskassa, Suomi ottaa sen huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

4) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä on osakehuoneisto tai jos omaisuus kuuluu vainajan tai lahjoittajan omistaman yrityksen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

5) Jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä, ei kuitenkaan verotusta Suomessa, ellei kyseessä ole Alankomaissa tai Ranskassa asuneen Suomessa harjoittaman liiketoiminnan kiinteän toimipaikan varallisuus. Jos perinnönjättäjä asui Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa täällä verovapaan irtaimen omaisuuden huomioon määrättäessä veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

6) Ei kuitenkaan verotusta Suomessa, jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa, Ranskassa tai Sveitsissä tai jos vainaja oli Yhdysvaltain kansalainen tai hänellä oli Yhdysvalloissa laillinen kotipaikka. Jos perinnönjättäjä asui Ranskassa tai Sveitsissä, Suomi ottaa ulkomailla sijaitsevan omaisuuden huomioon vain määrätessään veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta.

7) Ulkomailla mahdollisesti maksettu perintö- tai lahjavero hyvitetään samasta omaisuudesta Suomessa suoritettavasta verosta (PerVL 4 ja 18 §), ellei ole kyse sellaisen Suomessa olevan yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

## Ulkomailla asuvan henkilön saaman perinnön ja lahjan verotus alkaen 22.8.2014

Vainajan/ lahjoittajan asuinvaltio	kiinteää omaisuutta Suomessa	irtainta omaisuutta Suomessa	kiinteää omaisuutta ulkomailla	irtainta omaisuutta ulkomailla
Suomi	VP VL	VP VL	VP <sup>1)</sup> VL <sup>3)</sup>	VP <sup>2)</sup> VL <sup>4)</sup>
muu kuin Suomi	VP VL	EP <sup>5)</sup> EL <sup>6)</sup>	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 tai Tanskassa tai USA:ssa, Suomi vähentää pohjoismaisen perintöveron tai USA:n Federal Estate Tax-veron.

2) Osakkeista tai osuuksista yhteisössä, jonka varoista yli 50 % on Islannissa tai Tanskassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta tai em. sopimusvaltioissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta omaisuudesta em. valtioissa maksettu vero hyvitetään Suomessa. Jos kyseessä on kiinteän toimipaikan varallisuus Alankomaissa tai Ranskassa, Suomi ottaa varallisuuden huomioon perintöverotuksessa vain laskiessaan veroprosenttia Suomessa verotettavasta jäämistön osasta. Jos omaisuus sijaitsee USA:ssa, Suomi hyvittää Federal Estate Tax-veron.

3) Islannissa tai Tanskassa olevasta kiinteästä omaisuudesta sijaintivaltiossa suoritettu lahjaverotus hyvitetään Suomessa.

4) Islannissa tai Tanskassa suoritettu lahjaverotus hyvitetään Suomessa, jos kyseessä kiinteästä toimipaikasta harjoitettuun liiketoimintaan kuulunut omaisuus taikka osakkeet tai osuudet yhteisössä, jonka varoista yli 50 % on em. valtioissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta.

5) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä sellaisen yhtiön osakkeet tai osuudet, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Islantia ja Tanskaa sekä USA:n sopimusta lukuun ottamatta jäämistösopimus estää kuitenkin perintöverotuksen Suomessa.

6) Kuitenkin verotus Suomessa, jos kyseessä sellaisen yhtiön osakkeet tai osuudet, jonka varoista yli 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.

### 9.3. Veronhuojennukset

Sekä Suomessa että muissa maissa voi verotuksessa tapahtua erilaisia virheitä, jotka tavallisesti voidaan helposti oikaista ao. maan

sisäisin oikaisukeinoin. Jos Suomessa asuva henkilö tai yritys joutuu ulkomailla virheellisen verotuksen kohteeksi, nopein tie oikaisuun on se, että hän oikaisuvaatimuksineen kääntyy kyseisen verotuspäätöksen tehneen ulkomaisen viranomaisen puoleen.

Poikkeustapauksissa voi joskus käydä niin, että tavanomainen oikaisuvaatimus ei johda tulokseen. Jos tästä seuraa kaksinkertaista tai muutoin verosopimuksen vastaista verotusta, Suomessa voidaan harvinaisesti Suomen veron huojentamista VML:n perusteella. Lisäksi huojentaminen ns. kohtuusyiden perusteella on mahdollista myös kansainvälisissä tilanteissa. Kyseisiä VML:n säännöksiä (89.3 § ja 89.1 §) sekä veronkantolain 38a §:n sisältöä selvitetään seuraavassa.

Huojennushakemukset voidaan jättää alueelliseen verotoimistoon, joka lähettää ne asian ratkaisevalle viranomaiselle: valtiovarainministeriölle tai asianomaiseen Veronhallinnon perintäyksikköön. Hakemusten johdosta annettuihin päätöksiin ei voi hakea muutosta valittamalla.

### **VML 89.3 §**

Joskus kaksinkertaista verotusta syntyy verosopimuksesta huolimatta. Tämä voi johtua siitä, että verosopimusta tulkitaan sopimusvaltioissa eri tavalla. Joskus sopimusvaltioiden veroviranomaisilla on myös erilaiset tiedot verotukseen vaikuttavista tosiasioista esim. verovelvollisen asumisesta tai oleskelun pituudesta toisessa valtiossa. Verosopimusten keskinäistä sopimusmenettelyä koskevien määräysten mukaan sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat tällöin keskenään pyrkiä ratkaisemaan, miten verosopimuksen vastainen verotus poistetaan.

Keskinäinen neuvottelu tapahtuu suullisesti tai kirjallisesti. Lopputuloksena valtio voi luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Koska verosopimukset eivät sisällä määräyksiä verotusoikeudesta luopumisen toteuttamisesta, tästä on Suomessa säädetty VML 89.3 §:ssä. Lainkohdan nojalla valtiovarainministeriö (käytännössä yleensä Verohallinto) voi hakemuksesta myöntää määräämillään ehtoilla osittaisen tai täydellisen vapautuksen täällä maksuunpannusta verosta, jos veron määrääminen, maksuunpano tai muu toimenpide johtaa kaksinkertaiseen tai muutoin verosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen. Vapautus voidaan myöntää valtion-, kunnallis- ja kirkollisverosta. Kunnalle ja seurakunnalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi. Mitä verosta on säädetty, koskee myös veroon liittyviä seuraamuksia. Palautettavalle veron määrälle ei makseta korkoa.

Valtiovarainministeriö on määrännyt Verohallinnon ratkaisemaan tässä lainkohdassa tarkoitettuja hakemuksia kaikissa niissä tapauksissa, joissa delegointi verosopimuksen mukaan on mahdollista (VMp 19.12.2008/1071). Valtiovarainministeriö ratkaisee kuitenkin itse peri-

aatteellisesti tärkeät asiat ja asiat joissa vapautettavaksi pyydetty määrä on yli 50000 euroa.

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

### **Selvät virheet**

Jos todetaan, että verotus Suomessa on toimitettu ottamatta verosopimuksen määräystä huomioon, verotus oikaistaan VML 61 §:n nojalla. Vastaavasti toisessa valtiossa tapahtunut selvä virhe saadaan oikaistua ao. valtiossa sisäisin 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.

### **Maksujärjestely**

Verohallinnon alueellinen veronkanto ja perintäyksikkö voi tehdä veron suorittamisesta maksujärjestelyn, jolloin vero voidaan maksaa osasuorituksin.

### **VML 89.1 §**

VML 89.1 §:ssä säädetään vapautuksen hakemisesta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen johdosta tilanteissa, joissa ei ole verosopimusta. Kun verosopimuksettomissa tilanteissa kaksinkertainen verotus valtionveron osalta on poistettavissa vuoden 1996 alusta MenetelmäL:n ja sitä ennen VeronhyvitysL:n perusteella, rajoittuu VML 89.1 §:n merkitys harvinaisiin poikkeustilanteisiin.

VML 89.1 §:n perusteella voidaan kansainvälistä kaksinkertaista verotusta huojentaa vain Suomessa asuvan osalta ja edellyttäen, että siihen on esim. säällittävien olosuhteiden perusteella erityistä syytä. Näissä tilanteissa Verohallinto voi kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi myöntää osittaisen tai täydellisen vapautuksen valtionverosta ja asianomaista kuntaa ja seurakuntaa kuultuaan, myös kunnallis- ja kirkollisverosta.

### **Veronkantolain (VKL) 38a §**

Veronkantolain (VKL) 38a § VKL 38a §:ään voidaan turvautua silloin, kun kaksinkertaista verotusta ei ole tapahtunut, mutta veron periminen on ilmeisesti kohtuutonta esim. sen vuoksi, että verovelvollisen veronmaksukyky on erityisestä syystä olennaisesti alentunut. Hakemuksen valtionveron sekä yhteisön tuloveron osalta ratkaisee Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Kunnallisveron osalta hakemus osoitetaan kunnanhallitukselle. Myös rajoitetusti verovelvol-

linen voi hakea vapautusta VKL 38a §:n nojalla (LähdeVL 22 §). Vapautusta voi hakea myös verosta vastuussa oleva (VKL 38a § n 7 momentti). Valtiovarainministeriö voi ottaa ratkaistavakseen Verohallinnon käsiteltävän periaatteellisesti merkittävän asian.

## 9.4. Kansainvälinen tietojenvaihto

Suomen veroviranomaiset antavat ja saavat verotusta koskevia tietoja toisen valtion veroviranomaisten kanssa sovitulla menettelyillä. Tietoja annetaan ja saadaan verosopimuksen, veroasioita koskevan virka-apusopimuksen tai hallinnollisen yhteistyön direktiivin 2011/16/EU perusteella. Tietojenvaihdon tulee tapahtua vain tehtävään kussakin maassa nimitettyjen toimivaltaisten viranomaisten välillä. Valtiovarainministeriö on verotusmenettelylain muutoksella 1.1.2015 alkaen valtuuttanut verotusta koskevan sopimuksen mukaisesti määritellylle toimivaltaiselle viranomaiselle ratkaistavaksi annetun asian tehtäväksi ensisijaisesti Verohallinnossa. Valtiovarainministeriö voi kuitenkin ottaa periaatteellisesti tärkeän asian ratkaistavakseen.

Monenkeskinen Euroopan neuvoston ja OECD:n laatima yleissopimus veroasioissa annettavasta virka-avusta tuli voimaan 1.4.1995. Päivitetty sopimus astui voimaan vuonna 2011 ja sen allekirjoittaneita maita on jo yli 70. Sopimuksen perusteella sopimukseen liittyvät valtiot voivat vaihtaa keskenään tietoja, toimia muuten yhteistyössä keskenään ja antaa lisäksi virka-apua perinnässä.

- Neuvoston Direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla
- Neuvoston Direktiivi 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä
- Neuvoston Asetus (EU) N:o 904/2010 hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla
- Neuvoston Direktiivi 2003/48/EY säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta
- Sopimus Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa
- Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta
- Verosopimukset
- Tietojenvaihtosopimukset

Suomi saa ulkomailta verotustietoja vain verosopimusvaltioista. Vaihdetut tiedot ovat saman salassapitovelvollisuuden alaisia kuin muutkin verotusta koskevat tiedot.

Valtioiden välinen tietojenvaihto veroasioissa voidaan jakaa kolmeen ryhmään:

**Tietoja vaihdetaan toimivaltaisten viranomaisten välillä**

**Oikeusperusteet**

**Salassapito**

**Kolme ryhmää**

- Automaattinen tietojenvaihto
- Spontaani tietojenvaihto
- Pyynnöstä tapahtuva tietojenvaihto

Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan suoritusten maksajien välityksellä syntyvien, lähinnä osinkoja, korkoja, rojalteja, palkkoja ja eläkkeitä koskevien massaluonteisten tietojen vaihtamista ennalta sovitussa muodossa, säännöllisesti ilman erillistä pyyntöä. Spontaani tietojenvaihto on kyseessä, kun toiseen valtioon lähetetään esim. verotarkastuksen tai verotuksen toimittamisen yhteydessä esille tulleita sellaista tietoa, jolla arvellaan olevan merkitystä tässä toisessa valtiossa toimitettavassa verotuksessa ja josta tieto ei kulje massatietojenvaihdon kautta. Pyynnöstä tapahtuva tietojenvaihto tarkoittaa tietojen antamista toisen valtion viranomaisille heidän esittämänsä yksittäisen pyynnön perusteella, ja vastaavan virka-apupyynnön lähettämistä toiseen valtioon tarvittaessa toisesta maasta yksityiskohtaisia verotukseen liittyviä tietoja, joita heillä oletettavasti on hallussaan.

## Tietojenvaihto konekielistyy

Monissa valtioissa on siirrytty konekieliseen tietojenvaihtoon, yhteisesti sovitussa muodossa ja suojattua sähköpostiyhteyttä käyttäen. EU:n jäsenvaltioiden välillä käytetään asiakirjojen lähettämisessä sekä jäsenvaltioiden välisessä yhteydenpidossa suljettua CCN-tietoliikenneverkkoa. Samaa suojattua tietoliikenneverkkoa käytetään 1.1.2015 jälkeen alkavassa EU-maiden välisessä pakollisessa automaattisessa tietojenvaihdossa. EU:n jäsenvaltioiden ulkopuolisten verosopimusmaiden kanssa tavallisin tietojenvaihdon väline on vielä kuitenkin CD-rom. Vain harvoissa tapauksissa Suomeen tulee paperimuotoisia vertailutietoja.

## Suomesta annettavat tiedot

Tuloverotuksen julkisia verotustietoja voidaan verotoimistosta yleisen palveluperiaatteen puitteissa antaa näitä tietoja tarvitseville myös ulkomaille.

Muiden verotustietojen osalta Verohallinnolla on salassapitovelvollisuus ja tietosuojan varmistamiseksi tiedon kulkeminen ulkomaille tai ulkomailta tapahtuu pääsääntöisesti Ohjaus- ja kehittämissyksikön välityksellä, hallinnollisen yhteistyön direktiivin mukaisesti nimettyjen tai OECD:lle ilmoitettujen toimivaltaisten viranomaisten välillä. Tietojenvaihdon toimivaltaa voidaan laajentaa tapauskohtaisesti, kun se on käytännössä tarpeen esimerkiksi määräaikaissa simultaanitarkastuksissa tai erityisissä hallinnollisissa menettelyissä, kuten veron kannossa ja siirrossa Pohjoismaiden välillä.

## Esimerkki

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.”

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 asuinvaltioihin lähetettävät tiedostot. Tiedot lähetetään kerran vuodessa yleensä kesäkuussa.

Vuosi-ilmoituksilta 7809 ei saada tietoa ulkomailla asuvien saamista osakkeiden luovutusvoitoista. Näiden tulojen ilmoittamista varten on olemassa konekielinen lomake VEROH 6144e. Lomake täytetään verotoimistossa (täysin euroin) ja lähetetään mahdolliselle tietojenvaihtokoordinaattorille toimitettavaksi eteenpäin Ohjaus- ja kehittämissyksikölle, josta tieto lähetetään asuinvaltioon. Tässä menettelyssä on kyse spontaanista tietojenvaihdosta.

**Vuosi-  
ilmoituksilta  
Veroh 7809  
kerättävät tiedot**

**Osakemyynnit  
VEROH 6144e**

## **Suomeen tulevat vertailutiedot**

Osa niistä maista, joiden kanssa Suomella on verosopimus, lähettää Suomeen automaattisia vertailutietoja. Kesäkuusta 2015 lähtien kaikki EU-jäsenvaltiot ovat hallinnollisen yhteistyön direktiivin perusteella velvoitettuja lähettämään saatavilla olevat tiedot työtuloista, eläkkeistä, johtajanpalkkioista, kiinteästä omaisuudesta ja henkivakuutus-tuotteista kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä koskien verotuskausi 1.1.2014 alkaen. Tiedot tulevat suojattua sähköpostikanavaa tai salasanalla suojatuilla CD-romeilla ja ne koskevat joko verovalvonnan alla olevaa verovuotta tai ns. vanhoja vuosia.

Suomeen saapuvat tiedot avataan Tuotantopalvelu-yksikön toimesta, käsitellään ja toimitetaan Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä annettujen ohjeiden mukaisesti verotoimistojen käyttöön. Vertailutiedoissa on saatettu ilmoittaa se OECD:n mallisopimuksen artikla, jossa kyseessä olevaa tulolajia on käsitelty. Tällöin esimerkiksi vertailutiedoissa olevat maininnat ”art.10” tai ”art.15” tarkoittavat sitä, että kyseessä on lähettävävaltion lainsäädännön ja tulkinnan mukaan 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. ulkomailla saadun tiedon johdosta.

**Automaattinen  
tietojenvaihto**



## Pyynnöstä

Jos luonnollisen henkilön verotusta toimitettaessa ilmenee, että toisesta verosopimusvaltiosta olisi tarpeen saada jokin tieto, verotoimisto voi olla yhteydessä henkilöverotuksen Ohjaus- ja kehittämissyksikköön. Jos tiedon hankkiminen todetaan tarkoituksenmukaiseksi, Ohjaus- ja kehittämissyksikkö voi lähettää verotoimiston selvityspyynnön eteenpäin.

## 9.5. Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä

Suomella on erilliset veron perimisen mahdollistavat sopimukset mm. Pohjoismaiden, Australian, Saksan Liittotasavallan, Belgian ja Ranskan kanssa. Lisäksi EU:n jäsenvaltioiden välillä on voimassa verojen perintää koskeva Neuvoston Direktiivi 2010/24/EU. EU:n jäsenvaltioiden välillä sovelletaan ensi sijassa perintädirektiiviä. Kuitenkin EU:n jäsenvaltioihin kuuluvien Suomen, Ruotsin ja Tanskan välillä sovelletaan ensi sijassa pohjoismaista virka-apusopimusta.

Lisäksi Suomi on ratifioinut Euroopan Neuvoston ja OECD:n virka-apusopimuksen, joka sisältää määräykset myös verojen perinnän virka-avusta. Käytännössä perinnän virka-avussa sovelletaan pääosin pohjoismaista sopimusta sekä perintädirektiiviä.

Kansainväliset virka-apuasiat verojen perinnässä hoidetaan aina kunkin valtion toimivaltaisten viranomaisten kesken. Suomessa toimivaltaisena viranomaisena lukuun ottamatta pohjoismaiden välillä veroasioissa solmittua virka-apusopimusta toimii Verohallinnon Etelä-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Pohjoismaita koskevan sopimuksen osalta toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Perinnän virka-apuasioiden hoitaminen on Suomessa keskitetty siten, että edellä mainitut Verohallinnon yksiköt hoitavat toimivaltaansa kuuluvat tehtävät koko valtakunnan alueella. Suomen toimivaltainen viranomainen 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 Färsearten ja Grönlannin itsehallintoalueilla maksuunpannut verot ja maksut.

## Suomen verojen periminen toisessa Pohjoismaassa

Muussa Pohjoismaassa voidaan periä sopimuksen nojalla Suomen veroista kaikkia muita veroja paitsi kiinteistöveroja.

Verohallinnon Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö tekee pyynnön verojen perimiseksi toisessa Pohjoismaassa silloin, kun verovelvollinen tai muu verosta vastuussa oleva henkilö oleskelee toisessa sopimusvaltiossa eikä veroa voida ilman oleellisia vaikeuksia periä Suomesta saatavasta tulosta tai Suomessa olevasta omaisuudesta. Perittäväksi lähetettävän määrän tulee olla vähintään 510 euroa. Määrä voi koostua yhdestä tai useammasta verojäämästä. Eräpäivän jälkeen kertynyttä viivekorkoa ei oteta lukuun vähimmäismäärää laskettaessa.

### Menettely

Perintäpyynnön ulkomaille lähettämistä edeltää Suomessa veron lähettäminen perittäväksi Suomen ulosottoviranomaiselle sen selvittämiseksi, onko velallisella Suomessa ulosmittauskelpoista tuloa tai varallisuutta. Jos ulosmitattavaa tuloa tai omaisuutta ei löydy, Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö lähettää velalliselle tavallisesti maksukehotuksen sen käytettävissä olevaan ulkomaan osoitteeseen. Mikäli velallinen ei maksa verovelkaansa Suomen viranomaisen tilille tämän maksukehotuksen perusteella, veronkanto- ja perintäyksikkö tekee perimispyynnön asianomaisen valtion toimivaltaiselle viranomaiselle.

Suomessa maksuunpantujen verojen ja maksujen perimisessä toisessa Pohjoismaassa noudatetaan Suomen lainsäädännön mukaan määräytyvää verojen vanhentumisaikaa. Veron normaali vanhentumisaika on viisi vuotta sen määräämistä seuranneen vuoden alusta. Suomen veron vanhentuminen ei katkea toisessa valtiossa suoritettujen perimistöimenpiteiden johdosta, vaikka toimenpiteellä olisi tällainen vaikutus ao. toisen valtion lain mukaan. Vero voidaan kuitenkin periä ennen sen vanhentumista toisessa valtiossa ulosmitatusta omaisuudesta saatavista varoista. Sama vaikutus on ennen vanhentumista toimitetulla konkurssivalvonnalla.

### Vanhentuminen

Veron vanhentumisen jälkeen ulkomaan viranomaisen palauttaa asian Suomen viranomaiselle. Tarvittaessa voidaan joutua selvittämään ulkomailla suoritettujen perintätoimenpiteiden vaikutusta vanhentumiseen, kuten esim. onko ulosmittaus ulkomailla toimitettu ennen veron vanhentumista.

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö ilmoittaa perittävänä olevan veron määrää koskevat muutokset viipymättä asianomaiselle ulkomaan viranomaiselle. Perittävän määrän alennus ilmoitetaan esim. silloin, kun veron määrä on muutoksenhaun johdosta alentunut, veroa on kuitattu tai velallinen on maksanut veroa suoraan Suomen Verohallinnon tilille. Alennuksena ei sen sijaan ilmoiteta esim. sitä, että

### Muutoksista ilmoittaminen

velallinen 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 täytäntöönpanon kielto- tai keskeytyspäätöksestä ilmoitetaan niin ikään ulkomaan viranomaiselle. Tarvittaessa perimispyyntö peruutetaan.

### **Maksujen käyttäminen**

Ulkomailta tilitetyt varat käytetään ensin perimispyyntöön laskettujen viivästysseuraamuksien, sitten veronlisäyksen ja veronkorotuksen sekä sen jälkeen veron tai maksun suoritukseksi. Ulkomailta tilitetyt varat käytetään Suomessa ensiksi vanhenevan ulkomaanperinnässä olevan verojäämän suoritukseksi. Jos veroja on tilitetty enemmän kuin tarvitaan perittäväksi lähetetyn veron ja viivästysseuraamuksien sekä muiden seuraamusten suoritukseksi, ei näitä varoja voida verovelvollisen suostumuksetta kuitata hänen muiden mahdollisesti maksamatta olevien verojensa suoritukseksi. Suostumuksen puuttuessa tai jos verovelvollisella ei ole muita verojäämiä, veronkantoyksikkö palauttaa liikaa suoritettua määrää hakemuksetta verovelvolliselle. Perimisen päätyttyä ulkomaan viranomaisella on Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksiköllä perimisasiaa koskevan lopputilityksen.

### **Viivästysseuraamukset**

Jos sopimusvaltiossa perittävä on ollut määrä on maksettu kokonaan perimispyyntöön tekemiskuukauden aikana, vero on seuraamukseen täysin kertynyt. Jos perittävä on ollut määrä on maksettu tai peritty ulkomailla perimispyyntöön tekemiskuukauden jälkeen, ei viivästysseuraamuksia ole peritty perimispyyntöön tekemiskuukauden päättymisestä sen kuukauden loppuun, jona maksuvelvollinen on veron sopimusvaltiossa maksanut tai se on häneltä siellä peritty. Jos todetaan, että puuttuva määrä on vähintään 510 euroa, veronkanto- ja perintäyksikkö voi tehdä puuttuvien viivästysseuraamuksien perimiseksi uuden perimispyyntöön. Puuttuvan määrän ollessa alle 510 euroa, sitä voidaan periä vain velallisen Suomessa olevasta varallisuudesta tai Suomessa saatavasta tulosta, kuten esim. velalliselle maksettavasta veronpalautuksesta.

### **Toisen Pohjoismaan veron periminen Suomessa**

Toisen Pohjoismaan toimivaltainen viranomaisella tekee Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksiköllä veron perimistä koskevan virka-apupyyntöön. Perimispyyntö voi koskea niitä veroja ja maksuja, jotka on lueteltu virka-apusopimuksen 2 artiklassa. Pyyntö tulee olla ilman korkoja tai niihin verrattavia suorituksia vähintään 25000 Islannin kruunua, 2500 Norjan kruunua, 2500 Ruotsin kruunua tai 2500 Tanskan kruunua.

Vastaanotettuaan perimispyyntöön ja todettuaan asian Suomessa perimiskelpoiseksi Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö muuntaa perittävän määrän Suomen valuutaksi. Kurssina käytetään Suomen Pankin julkaisemia Euroopan Keskuspankin päättämiä euron viitekursseja sinä päivänä, jolloin perimisesitys saapui Länsi-Suomen perintäyksikköön. Tätä kurssia noudatetaan koko perimismenettelyn ajan.

## **Valuuttakurssi**

Velallinen voi kuitenkin aina maksaa perittävän määrän virka-apua pyytäneen valtion rahassa. Tarvittaessa perintäyksikkö ohjaa hänet maksamaan veron suoraan virka-apua pyytäneen ulkomaan perimisviranomaisen pankkitilille.

Kun veron perimispyyntö on saapunut Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikköön, se lähettää ulkomaan verosta ensiksi verovelvolliselle kirjallisen maksukehotuksen. Kirjeessä verovelvollista kehoitetaan maksamaan ulkomaan vero tai maksu Verohallinnon tilille viimeistään perintäyksikön ilmoittamana päivänä. Kirjeessä eritellään perittäväksi pyydetty ulkomaan verot. Kirjeeseen liitetään tilillepanokortti, johon on merkitty saatavan tarvittavat yksilöintitiedot sekä sen eräpäivä. Eräpäivä määrätään siten, että verovelvolliselle jää riittävä maksuaika siitä, kun hän saa kirjeen tiedoksi.

## **Maksukehotus**

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö seuraa maksujen kertymistä eräpäivänä. Veronkanto- ja perintäyksikkö lähettää ulosottoihin perittäviksi ne ulkomaan viranomaisen perimispyyntöön sisältyvät verot ja maksut, joita ei ole maksettu edellä mainitun maksukehotuksen perusteella. Ulosottoperinnässä noudatetaan Suomessa voimassa olevia säännöksiä. Jos verovelvollinen on kuollut, peritään verosaaminen kuolinpesän varoista. Jos pesä on jaettu, kohdistuu periminen pesäosakkaalle tai muulle pesästä omaisuutta saaneelle perinnönjaossa tullesiin varoihin. Muihin perintätoimenpiteisiin kuten konkurssiin hakemiseen saa ulkomaanperintäasiassa ryhtyä vain, jos toimenpiteisiin on saatu perimispyyntöön tehneen ulkomaan viranomaisen suostumus. Jos verovelvollinen on haettu konkurssiin muusta syystä, perintäyksikkö kuitenkin huolehtii ulkomaan verojen valvomista velallisen konkurssissa.

## **Ulosottoperintä**

Velallisen kanssa voidaan sopia maksujärjestelystä, jossa velallinen maksaa veron osasuorituksin suoraan Verohallinnon tilille. Edellytyksenä maksujärjestelyn tekemiselle on se, että veron voidaan katsoa tällä tavoin kertyvän kohtuullisessa ajassa sekä ettei vero maksujärjestelyn aikana pääse vanhentumaan.

## **Maksujärjestely**

Joissakin tapauksissa muutoksenhaku ulkomaan verosta voi olla mahdollinen vielä senkin jälkeen, kun vero on tullut Suomeen perittäväksi. Valitusmahdollisuuden olemassaolo riippuu valtiosta ja verolajista. Valitusmahdollisuus joudutaan joskus erikseen selvittämään pe-

## **Valitus ulkomaan verosta**

rimistä 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 velallinen ohjataan tapauksesta riippuen tekemään valitus joko Suomen verosta tai ulkomaan verosta taikka tekemään Suomessa hakemus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Perintä voidaan keskeyttää myös silloin, kun on ilmeistä, että ulkomaan vero on aiheeton ja se tulisi todennäköisesti poistumaan valituksen johdosta. Myös ulkomaan veron perustua arvioon verotettavan tulon määrästä voidaan perintä tapauskohtaisen harkinnan perusteella keskeyttää. Perinnän keskeyttämisen ratkaisee Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Perinnän keskeyttämismahdollisuutta rajoittaa kuitenkin ulkomaan veron vanhentumisaika, jota ennen perimistoimenpiteisiin on Suomessa aina ryhdyttävä.

### **Kuittaaminen**

Veronpalautus voidaan kuitata myös ulkomaan veron suoritukseksi (VKL 25 § ja 27 § 2). Virka-apusopimuksen nojalla Suomessa perittävänä olevat ulkomaan verot kuitataan kuitenkin vasta viimeisenä Suomen verojen jälkeen.

### **Vanhentuminen**

Toisen Pohjoismaan verojen perimisessä Suomessa noudatetaan virka-apua pyytäneen valtion lainsäädännön mukaan määräytyvää veron vanhentumisaikaa. Suomessa suoritetuilla perimistoimenpiteillä ei ole veron vanhentumisen katkaisevaa vaikutusta toisessa Pohjoismaassa Suomen lainsäädännön mukaan, koska veron vanhentumista ei voida Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan katkaista. Ulkomaan vero voidaan kuitenkin Suomessa periä ennen sen vanhentumista täällä ulosmitatuista varoista tai omaisuudesta.

Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö seuraa perittävinä olevien ulkomaan verojen vanhentumista ja peruuttaa vanhentuneen ulkomaan veron ulosottoviranomaiselta.

### **Toimivaltainen viranomainen muissa sopimuksissa**

Muiden valtioiden kuin Pohjoismaiden välillä tehtyjen virka-apua koskevien sopimusten sekä EU:n perintädirektiivin soveltamisessa toimivaltainen viranomainen on Verohallinnon Etelä-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Perinnän virka-avussa sovellettavat menettelyt ovat kuitenkin yleensä samankaltaiset kuin edellä esitetyt pohjoismaisessa virka-avussa noudatettavat menettelyt.

### **Euroopan unionin jäsenvaltiot**

Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä virka-apu verojen perinnässä voi perustua joko asianomaisten valtioiden keskinäisiin, kahden- tai useammanvälisiin vero- tai virka-sopimuksiin tai Neuvoston Direktiiviin 2010/24/EU (perintädirektiivi). Käytännössä EU:n jäsenval-

tioiden välillä sovelletaan yleensä pelkästään perintädirektiiviä. Pohjoismaiden välillä verojen perinnässä sovelletaan kuitenkin ensi sijassa Pohjoismaiden välistä virka-apusopimusta. Lisäksi perintädirektiivin soveltamisessa noudatettavista menettelyistä on määräykset Komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 1189/2011.

Verosaatavien perimisen lisäksi perintädirektiivin nojalla voidaan myös pyytää toisesta jäsenvaltiosta tietoja perintää varten. Tietopyynnöt voivat koskea esim. perintää varten tarvittavia velallisen henkilö-tietoja, osoitetietoja tai tietoja velallisen tuloista ja varoista. Perintädirektiivin nojalla voidaan myös antaa tiedoksi perintään liittyviä asiakirjoja tai toteuttaa turvaamistoimenpiteitä.

Perintädirektiivin mukainen perintä tapahtuu pääasiassa samaa menettelyä noudattaen, kuin esim. pohjoismaiseen virka-apuun perustuva perintä. Jokainen jäsenvaltio on määritellyt perintädirektiivin mukaisen toimivaltaisen viranomaisen, joka vastaanottaa perimispyynnöt ulkomailta ja lähettää edelleen valtion omat pyynnöt vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle ulkomailla. Suomen osalta toimivaltainen viranomainen on Etelä-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö. Se tekee Suomen verojen perintää koskevan perimispyynnöt ulkomaan viranomaiselle sekä vastaanottaa ulkomailta Suomeen tehdyt pyynnöt. Perintä tapahtuu aina perintäpyynnön vastaanottaneen valtion säännösten ja siellä noudatettavien käytäntöjen mukaisesti.

Perintädirektiivin soveltamisalaan kuuluvat kaikenlaiset jäsenvaltion tai sen alueellisten tai hallinnollisten osien, paikallisviranomaiset mukaan lukien, kantamat verot ja maksut. Sen lisäksi soveltamisalaan kuuluvat myös em. veroihin ja maksuihin liittyvät hallinnolliset seuraamukset sekä korot ja kulut. Myös Verohallinnolle verorikosoikeudenkäynnissä maksettavaksi tuomitut vahingonkorvaussaatavat kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Direktiiviä ei kuitenkaan sovelleta pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin.

Perintädirektiivi mahdollistaa siten kaikkien Verohallinnon kantamien verojen perimisen EU:n jäsenvaltioissa. Näistä veroista merkittävimpiä ovat arvonlisävero ja tulovero.

Perintäpyyntö on yleensä mahdollista tehdä vain saatavista, joista ei ole valitusta vireillä. Lisäksi edellytetään, että Suomessa käytetyt perimiskeinot eivät ole johtaneet tai johda saatavan määrän täyteen kertymiseen. Lisäksi perittävä vähimmäismäärä tulee olla vähintään 1 500 euroa. Tähän määrään sisältyvät saatavan pääoma, sille kertyneet viivästysseuraamukset sekä muut mahdolliset lisämaksut (esim. veronkorotukset, ym. hallinnolliset seuraamukset ja perintäkulut). Kyseinen vähimmäismäärä voi koostua myös useasta eri verosta.

Perintäpyynnössä hakijavaltion viranomainen ilmoittaa perittävän määrän sekä hakijanvaltion että perivän valtion valuutassa. Valuuttakurssi on hakemuksen tekopäivän kurssi. Tätä kurssia käytetään koko perintämenettelyn ajan.

## **Soveltamisala**

Perimispyyntöön on laskettu hakijavaltion lainsäädännön mukaiset viivästysseuraamukset. Perivässä valtiossa ulkomaan verolle peritään viivästyskorkoa ao. valtion lainsäädännön mukaisesti perimispyynnön vastaanottamispäivästä lukien. Myös nämä perityt korot tilitetään hakijavaltiolle.

Perintäpyyntöön liitetään hakijavaltiossa laadittu yhdenmukainen asiakirja, joka mahdollistaa täytäntöönpanon pyynnön vastaanottavassa valtiossa. Verosaatava on siten perittävässä suoraan tämän asiakirjan perusteella perintäpyynnön vastaanottavassa valtiossa. Siihen ei siten saa kohdistaa minkäänlaisia tunnustamis-, täydentämistä tai korvaamistoimenpiteitä pyynnön vastaanottavassa valtiossa.

Perintäpyyntö voi koskea myös yli viisi vuotta vanhoja saatavia, mutta pyynnön vastaanottava valtio ei ole velvollinen (niin halutesaan) perimään tällaisia saatavia. Määräaika lasketaan ao. saatavan eräpäivästä.

Saatavan vanhentumiseen sovelletaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Vanhentumisen lykkäämiseen, keskeytymiseen tai pidentämiseen soveltuvat hakijavaltion lain säännökset, edellyttäen, että perivän valtion lainsäädännön mukaan veron vanhentuminen voidaan lykätä, keskeyttää tai pidentää. Jos perivässä valtiossa siellä voimassa olevan lain mukaan veron vanhentumista ei voida lykätä, keskeyttää tai pidentää, sovelletaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Näin perimistoimenpide, joka hakijavaltion lain mukaan olisi siinä valtiossa suoritettuna lykännyt, keskeyttänyt tai pidentänyt veron vanhentumisen, lykkää, keskeyttää tai pidentää perivässä valtiossa suoritettunakin veron vanhentumisen.

Perimiseen sovelletaan pyynnön vastaanottavassa valtiossa samoihin veroihin tai maksuihin taikka samankaltaisiin veroihin siinä valtiossa sovellettavia säännöksiä ja menettelyjä.

## **Valitus ulkomaan verosta**

Joissakin tapauksissa muutoksenhaku ulkomaan verosta voi olla mahdollinen vielä senkin jälkeen, kun vero on tullut Suomeen perittäväksi. Valitusmahdollisuuden olemassaolo riippuu valtiosta ja verolajista. Perintädirektiivi edellyttää pääsäännön mukaan, että perintämenettelyn vireillä ollessa tehty valitus estää perimismenettelyn jatkamisen. Kun perivän valtion 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 hakijavaltion pyynnöstä. Tällöin hakijavaltiolla on kuitenkin vahingonkorvausvelvollisuus, mikäli valitusasia ratkaistaan hakijavaltion vahingoksi.

## **CCN/CSI-verkko**

EU:n jäsenvaltioiden välillä käytetään EU-perintäasiakirjojen lähettämisessä sekä jäsenvaltioiden välisessä yhteydenpidossa suljettua CCN/CSI-tietoliikenneverkkoa.

## 9.6. Pohjoismainen sopimus veron kannosta ja siirrosta

Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa 7.12.1989 tehdyn sopimuksen 20 artiklan nojalla on tehty erillinen sopimus veron kannosta ja siirrosta (ns. TREKK-sopimus, jota myös kutsutaan ennakonpidätys sopimukseksi). Nykyinen sopimus on tullut voimaan 1.1.1998.

Seuraavassa esityksessä selvitetään sopimuksen yleisiä periaatteita. Velvoitteita selvitetään tarkemmin siltä osin, kuin niillä on merkitystä verotoimiston työn kannalta ja erityisesti tilanteissa, joissa sopimus rajoittaa veron palauttamista verovelvolliselle Suomessa.

Sopimus koskee tilanteita, joissa jostain Pohjoismaasta oleva työnantaja maksaa palkkaa toisessa Pohjoismaassa tapahtuvan työskentelyn perusteella. Sopimuksen tarkoituksena on estää se, että tällaisesta palkkatulosta jouduttaisiin maksamaan veron ennakkoa useammassa kuin yhdessä Pohjoismaassa. Samalla on pyritty varmistamaan, ettei tulo jää kokonaan ennakoperinnän ulkopuolelle. Sopimus koskee sekä työnantajan toimittamaa ennakonpidätystä että työntekijän itse maksettavaa ennakoveroa tilanteissa, joissa työnantajalla esimerkiksi kiinteän toimipaikan puuttumisen johdosta ei ole velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä ulkomaisessa työskentelyvaltiossa.

Sopimus sääntelee verojen siirtoa Pohjoismaiden välillä sekä ennakoperintävaiheessa että verotuksen toimittamisen yhteydessä. Sopimuksella pyritään myös välttämään tilanne, jossa verovelvolliselle maksettaisiin veronpalautusta sellaisesta tulosta, josta toisessa sopimusvaltiossa vaaditaan verosuoritusta.

Toisessa valtiossa maksettu vero rinnastetaan verotuksen toimittavassa valtiossa maksettuun veroon. Tästä seuraa, että siirron vastaanottaneessa valtiossa ei saa periä siirrettyä määrää vastaavasta veron osasta korkoa. Vastaavasti siirtävä valtio ei ole velvollinen maksamaan korkoa siirrettävälle määrälle.

Palkan lisäksi sopimusta sovelletaan verojen siirtämisen osalta myös eläketuloon sekä elinkeinotuloon.

Sopimus edellyttää veroviranomaisten välistä tietojenvaihtoa jo ennakoperintävaiheessa. Tietojenvaihto tapahtuu pääasiassa erityisiä yhteispohjoismaisia NT-lomakkeita käyttämällä.

Yhteydenpito valtioiden välillä tapahtuu kussakin maassa nimetyn toimivaltaisen viranomaisen välillä. TREKK-sopimuksen edellyttämä tietojenvaihto tapahtuu seuraavien toimivaltaisten viranomaisten välityksellä:

Suomi: Pääkaupunkiseudun verotoimisto/Kansainvälisen verotuksen ryhmä  
Islanti: Rikisskattsjori/Directorate of Internal Revenue

**Tiedonkulku veroviranomaisten välillä**

**Sopimuksen tarkoitus**

**Viranomaiset**



Norja:	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Ruotsi:	Skatteverket/Utlandsenheten
Tanska:	SKAT Nordisk Træk/Sakskøbing
Färssaaret:	Taks/ Føroya

## Tiedonkulku veroviranomaisten välillä

Veronkantosopimuksen soveltaminen edellyttää yleensä toimenpiteitä sekä verovelvollisen verotuksessa (verotoimisto) että veronkanto- ja perintäyksikössä (verojen siirto Suomesta sekä vastaanotto). Pääkaupunkiseudun verotoimisto hoitaa kirjeenvaihdon ja ilmoitukset ulkomaisten viranomaisten kanssa sekä verotustehtävät. Rahan siirtoon liittyvät tehtävät hoitaa Länsi-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö.

Tietojen vaihtoa varten on Verohallinnon käyttämät lomakkeet NT 3 – NT 6 koskien siirtotarjouksia, siirtopyyntöjä ja siirtopäätöksiä.

Työnantaja käyttää ilmoittamisessa lomakkeita NT 1 ja NT 2, jotka työnantaja lähettää omaan verotoimistoonsa sieltä edelleen toimitettavaksi ulkomaan toimivaltaiselle viranomaiselle.

## Sopimuksen tarkoittamat verot

Sopimusta sovelletaan Pohjoismaisen tuloverosopimuksen tarkoitamiin veroihin. Sopimuksen veron kantoa koskevia artikloita (3–6 artiklat) ei ennakkoperinnässä sovelleta tuloverosopimuksessa tarkoitettuihin ns. rajankävijöihin. Verotusta toimitettaessa ja muutosverotuksessa sopimusta voidaan soveltaa myös ns. rajankävijöihin.

Suomessa sopimusta sovelletaan valtionveroon, kunnallisveroon ja kirkollisveroon.

Sopimus ei koske:

- vakuutetun kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksua
- työntäjän sosiaaliturvamaksuja eikä
- pääomatulosta määrättäviä veroja; poikkeuksena kuitenkin pääomatulona verotettavasta eläkkeestä ja elinkeinotulon pääomatulosta määrätty vero.

Verolajeista sopimusta sovelletaan:

- ennakonpidätyksiin (vain palkka-, työkorvaus ja eläketulosta)
- lähdeveroon (vain palkka-, työkorvaus- ja eläketulo, sosiaaliturvalainsäädännön mukainen suoritussekä liike- ja ammattitoiminnan tulo);
- ennakkoveroihin (jos maksettu palkka- ja eläketulosta tai liike- ja ammattitoiminnan tulosta; viimeksi mainitussa tapauksessa vain lopullista veroa voidaan siirtää)
- yhtiöveroon (vain lopullista veroa voidaan siirtää).

Sopimusta sovelletaan eläkkeisiin riippumatta siitä ovatko ne ansiotai pääomatuloa. Myöskään sillä ei ole merkitystä, onko eläke pakollinen tai vapaaehtoinen. Sopimusta sovelletaan myös muihin sosiaaliturvalainsäädäntöön perustuviin suorituksiin.

## Myös lopullinen vero

Pohjoismaiden välillä veroja voidaan siirtää myös verotuksen päättymisen jälkeen. Mahdollisuudet siirtoon ovat kuitenkin sitä pienemmät, mitä enemmän aikaa kuluu verovuoden päättymisestä.

## Missä valtiossa veron ennakkoa voidaan vaatia

Veronkantositimuksen mukaan veron ennakkoa voidaan vaatia työntekovaltiossa, jos toisesta Pohjoismaasta oleva työntekijä työskentelee siellä siten, että työntekovaltiolla myös lopullisessa verotuksessa on oikeus verottaa palkka. Veron ennakkoa voidaan siten vaatia työntekovaltiossa,

- jos työntekijä oleskelee työntekovaltiossa yhdessä tai useammassa jaksossa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana, tai,
- hänen palkkansa rasittaa työnantajan työntekovaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa, tai,
- kyseessä on työvoiman vuokraus tai
- kyseessä on tuloverosopimuksen 21 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu yli 30 päivää kestävä hiilivetyesiintymään liittyvä työskentely.

Lisäksi veron ennakkoa voidaan vaatia työntekovaltiossa pelkästään sillä perusteella, että työ tapahtuu kolmannesta maasta olevan työnantajan lukuun. Tällaisessa tilanteessa verotusoikeus lopullisessa verotuksessa kuuluu työntekijän asuinvaltiolle.

Jos veron ennakkoa on suoritettava työntekovaltiossa, ennakkoa ei voida vaatia työntekijän kotivaltiossa eikä kolmannessa valtiossa.

Jos työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen valtioon siten, että työntekovaltiolla on verotusoikeus, työntekovaltion veroviranomainen ei aina pysty saamaan työskentelystä tietoa pelkästään oman verotus- ja rekisteröintijärjestelmänsä avulla. Jotta Pohjoismaiden välillä varmistettaisiin työntekovaltion tiedonsaanti ja jotta tieto tulisi ennakkoperinnänkin kannalta ajoissa, veronkantositimus edellyttää, että työntekijän kotivaltio ilmoittaa tällaisen työskentelyn alkamisesta työntekovaltiolle.

Jos työntekovaltion veroviranomaiset vaativat veron ennakkoa sillä perusteella, että kyseessä on työvoiman vuokraus tai kiinteä toimipaikka, työntekovaltion veroviranomaisen on ilmoitettava vuokraustilanteen tai kiinteän toimipaikan muodostumisesta kirjallisesti kyseiselle työnantajalle ja työntekijän kotivaltion veroviranomaiselle. Ulkomaan viranomaisen ilmoitus tehdään NT 3-lomakkeella, joka vastaa Suomen viranomaisen käyttämää lomaketta NT 3 (VeroH 6136).

Jos Suomessa asuva henkilö työskentelee suomalaisen työnantajan palveluksessa toisessa Pohjoismaassa siten, että palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö, tulo on Suomessa kokonaan verovapaata. Työnantaja voi oma-aloitteisesti soveltaa kuuden kuukauden sääntöä ilman verokorttimuutosta ja toimittaa minipidätyksen palkasta.

Työnantajan on annettava työskentelystä lomakkeella NT 2 (VeroH 5052a) ilmoitus omalle verotoimistolle. Ilmoitus on annettava kuukauden kuluessa siitä, kun ennakonpidätys ensimmäisen kerran jätetään toimittamatta. Ilmoitus on annettava erikseen jokaiselta kalenterivuodelta. Suomessa lomake on saatavissa Verohallinnon internet-

**Ennakonpidätys  
työntekoval-  
tiossa**

**Työvoiman  
vuokraus ja  
kiinteä toimi-  
paikka**

**Tiedonkulku  
Suomesta -  
verotoimisto ja  
lomake 5052a,  
NT2**

sivulta vero.fi. Työnantaja täyttää ja lähettää lomakkeen omalle vero-  
toimistolle. Työnantajan verotoimisto lähettää allekirjoittamansa lo-  
makkeen suoraan toisen Pohjoismaan toimivaltaiselle viranomaiselle  
sekä kopion siitä työntekijälle ja työnantajalle. Vastaanottamansa NT  
2-ilmoituksen perusteella työntekovaltion viranomainen ryhtyy toimen-  
piteisiin ennakon vaatimiseksi siellä.

### **Suomi työnteko- valtiona – ennakkoperintä**

Toisesta Pohjoismaasta oleva työnantaja voi lähettää työntekijänsä  
Suomeen siten, että verotusoikeus palkkaan kuuluu Suomelle. Tällöin  
kotivaltion veroviranomaisen on lähetettävä ilmoitus työskentelystä  
Suomessa lomakkeella NT 2 Pääkaupunkiseudun verotoimistoon. Jos  
työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai palkanmak-  
susta huolehtivaa edustajaa, työnantajalla ei ole velvollisuutta toimit-  
taa ennakonpidätystä Suomessa. Tällöin verotoimisto määrää työnte-  
kijälle ennakon. Jos työnantajalla on kiinteä toimipaikka Suomessa,  
sillä on myös velvollisuus toimittaa ennakonpidätys täällä.

### **Ennakonpidätys kotivaltiossa**

Jos Pohjoismaasta oleva työnantaja lähettää työntekijöitään toiseen  
Pohjoismaahan sellaisissa olosuhteissa, että työntekovaltiolla ei ole  
verotusoikeutta, palkasta toimitetaan ennakonpidätys työntekijän koti-  
valtiossa. Veronkantopöytäkirja edellyttää, että ennakonpidätyksen toi-  
mittaminen kotivaltiossa voidaan tarvittaessa näyttää toteen työnteko-  
valtioon. Tätä varten kotivaltion veroviranomaiselta saa pyynnöstä  
todistuksen lomakkeella NT 1, joka esitetään työntekovaltion verovi-  
ranomaiselle.

Suomessa lomake NT 1 (VeroH 6134a) on saatavissa Verohallin-  
non internetsivulta vero.fi. Työnantaja täyttää ja lähettää lomakkeen  
omalle verotoimistolle. Työnantajan verotoimisto lähettää allekirjoit-  
tamansa lomakkeen suoraan toisen Pohjoismaan toimivaltaiselle vi-  
ranomaiselle sekä kopion siitä työntekijälle ja työnantajalle. Jos todis-  
tus esitetään työntekovaltiossa, veron ennakkoa ei voida vaatia siellä.

### **Ennakonpidätys lopetetaan kotivaltiossa**

Jos kotivaltion viranomainen on aluksi antanut lomakkeella NT 1  
todistuksen toiseen valtioon ja myöhemmin ennakonpidätys kotival-  
tiossa lopetetaan, tulee työntekovaltioon lähettää uusi tieto, joka ku-  
moaa aiemman NT 1 lomakkeella annetun tiedon. Suomessa tämä  
asia hoidetaan lomakkeella NT 2 (VeroH 5052a). Jos ilmenee, että  
suomalaisen työskentely toisessa Pohjoismaassa kestää aiottua pi-  
dempään siten, että kuuden kuukauden sääntö soveltuukin palkkaan,  
työnantaja lopettaa ennakonpidätyksen toimittamisen Suomeen. Täl-  
löinkin hän antaa verotoimistolle ilmoituksen lomakkeella NT 2.  
Työnantajan verotoimisto lähettää ilmoituksen työntekovaltion toimi-  
valtaiselle viranomaiselle.

Sama koskee tilanteita, joissa kuuden kuukauden sääntö ei sovellu  
tulon Suomessa, mutta työskentelyvaltiolle syntyy silti tulon verotus-  
oikeus. Näitä tilanteita ovat kiinteän toimipaikan muodostuminen työ-  
skentelyvaltioon sekä työvoiman vuokrausta koskevien määräysten

soveltaminen työskentelyvaltiossa. Lisäksi esim. silloin kun työntekijän Suomessa oleskelupäivät ylittyvät (6pv/kk keskimäärin), vaikka oleskelu työntekovaltiossa ylittääkin 183 päivää. Tällöin palkan verottamisessa Suomessa käytetään vapautusmenetelmää. Näissä tapauksissa työnantaja ei voi kuitenkaan jättää oma-aloitteisesti ennakonpidäystä toimittamatta, vaan työntekijän on haettava verotoimistosta muutosverokorttia ennakonpidätyksen toimittamatta jättämiseksi tai alentamiseksi. Myös tällöin työnantaja antaa ilmoituksen lomakkeella NT2.

Työntekovaltion viranomaisen tekemä työvoiman vuokrausväite syrjäyttää kuitenkin todistuksen NT 1 antaman suojan. Tosin käytännössä NT 1- lomakkeen esittämistä työntekovaltiossa ei yleensä ole vaadittu muissa valtioissa paitsi Norjassa silloin, kun työntekovaltio katsoo, että ao. tulon verotusoikeus ei sille kuulu. Työntekovaltion tulisi veronkantositimukseen mukaan ilmoittaa työntekijän kotivaltiolle siitä, että veron ennakkoa vaaditaan siellä työvoiman vuokrausperusteella. Jos tällainen ilmoitus on saatu, ei kotivaltio saa sopimuksen mukaan vaatia veron ennakkoa siellä.

Käytännössä ilmoituksen antamisessa on kuitenkin ollut puutteita, jolloin kotivaltiossa ei ole aina tietoa siitä, että työskentelyvaltio soveltaa ao. tulon verotukseen työvoiman vuokrausperustetta. Työntekovaltion ulkomaan työskentelyyn soveltama työvoiman vuokrausperuste tulee usein Suomen Verohallinnon tietoon vasta asiakkaan yhteydenoton perusteella. Joissakin tapauksissa asia tulee tietoon myös, kun työskentelyvaltion viranomaisen myös tekee verojen siirtopyynnön Suomeen maksetuista ennakoista.

Veronkantositimuksessa on määräykset myös sellaisen harvinaisen tilanteen varalta, että samasta palkasta sopimuksesta huolimatta olisi maksettu veron ennakkoa kahteen valtioon. Tällaisessa tapauksessa ennakko on välittömästi palautettava siinä valtiossa, jossa ennakon periminen todetaan virheelliseksi.

## **Työvoiman vuokraus**

## **Kaksinkertainen ennakko**

### **Verojen siirto**

Käytännön syistä johtuu, että veron ennakkoa ei aina voida maksaa siinä Pohjoismaassa, jolle tulon verotusoikeuden lopullisessa verotuksessa todetaan kuuluvan. Toiseen Pohjoismaahan työntekijöitä lähettävä työnantaja toimittaa usein aluksi ennakonpidätyksen kotivaltiossa, koska vasta myöhemmin varmistuu se, oleskeleeko työntekijä työntekovaltiossa yli 183 päivää. Vastaavasti työn alkaessa ei useinkaan voida tietää, muodostuuko työntekovaltioon kiinteä toimipaikka tai että työntekovaltion viranomaiset katsovat kyseessä olevan työvoiman vuokrauksen. Voi myös käydä niin, että veron ennakko maksetaan työntekovaltiossa, mutta myöhemmin ilmenee että verotusoikeus kuuluukin yksinomaan työntekijän asuinvaltiolle, koska työntekijän oleskelu työntekovaltiossa jäi aiottua lyhyemmäksi.

Tilanteissa, joissa tulosta on maksettu ennakkoa muussa Pohjoismaassa, kuin jolle tulon ensisijainen verotusoikeus kuuluu, verot voidaan siirtää oikeaan valtioon tämän valtion pyynnöstä. Verotoimisto tekee pyynnön lomakkeella NT 4.

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.

### **Miten siirto Suomesta käynnistyy**

Verojen siirto Suomesta toiseen Pohjoismaahan voi käynnistyä siten, että asianomainen maa tekee Suomelle siirtopyynnön. Siirto voi käynnistyä myös Suomen viranomaisten aloitteesta lomakkeen NT 2 (5052a) välityksellä, verotuksen toimittamisen yhteydessä tai muutosverotuksen yhteydessä.

### **– verotoimiston velvollisuudet**

Jos Suomessa verotusta toimitettaessa tai muutosverotuksen yhteydessä todetaan, että Suomessa on peritty ennakkoa palkkatulosta, jonka verotusoikeus kuuluu toiselle Pohjoismaalle, Pääkaupunkiseudun verotoimisto tekee siirtotarjouksen lomakkeella NT 5 (VeroH 6138). Jos tarjoukseen saadaan kielteinen vastaus tai vastausta ei tule määräajan kuluessa, ennako voidaan lukea hyväksi verotuksessa. Jos toinen Pohjoismaa pyytää siirtämään veroa, ennakkoa ei lueta hyväksi vaan tehdään siirtopäätös lomakkeella NT 6 (VeroH 6133).

### **– ulkomaan viranomaisen aloite**

Toisesta Pohjoismaasta voi tulla Pääkaupunkiseudun verotoimistoon siirtopyyntö. Jos verosopimuksen mukaan verotusoikeus on Suomessa tai siirrettävää veroa ei ole, Pääkaupunkiseudun verotoimisto ilmoittaa ulkomaan viranomaiselle, että pyyntöön ei voida suostua. Jos taas verotoimisto katsoo verotusoikeuden kuuluvan toiselle Pohjoismaalle, veroa voidaan siirtää.

Ennakoiden siirtämisen edellytyksenä on, että ne voitaisiin verotusmenettelystä annetun lain nojalla lukea hyväksi Suomessa toimitetussa verotuksessa. Ennakot voidaan siirtää siis myös siinä tapauksessa, että työnantaja on toimittanut palkasta ennakonpidätyksen, mutta laiminlyönyt sen suorittamisen veroviranomaiselle. Tällöin siirtämisen edellytyksenä on, että ennakonpidätyksen toimittamisesta esitetään luotettava selvitys.

### **– Ennakkoperintälain 22 §:n mukainen palautushakemus**

EPL 22 §:n (1118/96) nojalla verovelvolliselle voidaan palauttaa ennakonpidätys, jos pidätys on toimitettu sellaisesta tulosta, josta ei ole Suomessa suoritettava veroa. Koska kuuden kuukauden säännön mukainen palkka on Suomessa kokonaan verovapaata, EPL 22 §:n mukainen palautus on mahdollinen. Veroja ei voi kuitenkaan palauttaa

muussa Pohjoismaassa työskentelystä ennen kuin asianomaiselle työntekovaltiolle on lähetetty siirtotiedustelu (NT 5).

Jos verotusta toimitettaessa tai muuten todetaan, että ennakonpidätys on toimitettu toisessa Pohjoismaassa, mutta tulon verotusoikeus on Suomella, käynnistetään veronsiirtomenettely. Sen voi käynnistää joko Suomen tai toisen Pohjoismaan veroviranomainen. Jos verot siirretään Suomeen, siirretyt verot luetaan hyväksi työntekijän verotuksessa samalla tavalla kuin jos ennakonpidätys olisi toimitettu Suomessa.

**Miten siirto Suomeen käynnistyy**

Verovarojen siirrossa toisen Pohjoismaahan käytetään siirtopäättöstä tehtäessä käytettävissä olevia viimeisimpiä Suomen Pankin julkaisemia Euroopan Keskuspankin päättämiä euron viitekursseja. Ulkomaan viranomaisen siirtäessä veroja Suomen Verohallinnolle Suomeen siirretty määrä kirjataan Verohallinnon tilille euroina. Suomeen saapuneen rahan kurssimuunnoksen tekee aina suorituksen välittänyt pankki eikä kurssimuunnoksia koskaan tehdä Verohallinnossa.

**Veron siirrossa käytettävä valuuttakurssi**

## 9.7. Asumistodistukset

### Todistukset Suomessa asumisesta

Suomessa asuva luonnollinen henkilö tai suomalainen yhteisö, joka saa ulkomailta esim. osinko-, korko- tai rojaltilutuloa, joutuu usein pyytämään Suomen veroviranomaiselta asumistodistuksen (asuinpaikkatodistus, ”certificate of residence”). Tämä johtuu siitä, että monissa maissa ulkomaalaiselta edellytetään luotettava selvitys asuinvaltiosta, ennen kuin verosopimuksessa olevia, tavanomaista alhaisempia veroprosentteja sovelletaan.

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.

Todistus annetaan, jos verovelvollinen on asianomaisena vuonna Suomessa yleisesti verovelvollinen ja myös verosopimusta sovelletta-

**Käytännön ohjeita**

essa Suomessa asuva. Verosopimuksen mukaista asuinvaltiota on selvitetty verosopimusten yhteydessä luvussa 6. Todistus voidaan antaa lomakkeella 6143 g, jossa kielenä ovat suomi, ruotsi, englantia, saksa, ranska, espanja ja venäjä.

**– 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. Suomen asumistodistus on heräte siihen, että on selvitettävä verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot ja huolehdittava mahdollisesta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Yritysten osalta kappale voidaan lähettää yritysverotoimistolle verotarkastuksissa hyödynnettäväksi.

**Todistukset ulkomailla asumisesta**

Suomen verolainsäädännössä ei edellytetä, että ulkomailla asuvan olisi verosopimusedun saadakseen aina esitettävä kotivaltionsa viranomaisen antama asumistodistus.

**Lomake Veroh  
6132 f**

Se, että asumistodistus voidaan vaatia, perustuu veroviranomaisten tutkimisvelvollisuuteen. Suomessa on käytössä lomake VEROH 6132, jolle verovelvollinen, joka ilmoittaa asuvansa ulkomailla, voi tarvittaessa pyytää asuinvaltionsa veroviranomaiselta asumistodistuksen ja esittää sitten todistuksen Suomessa Verohallinnolle. Todistuksessa henkilön verotuksellisesta asuinpaikasta Suomen veroviranomaisia varten ovat kielenä englantia, ranska, espanja, saksa, ruotsi ja suomi.

**– eläkeläiset**

Tavallisimmin todistus Suomessa vaaditaan eläkeläiseltä, joka ilmoittaa muuttaneensa esim. Espanjaan, Ranskaan tai Portugaliin. Näiden maiden kanssa tehdyt verosopimukset edellyttävät, että muu kuin julkisyhteisön maksama eläke verotetaan yksinomaan siinä sopimusvaltiossa, jossa eläkkeensaaja asuu. Jos eläkeläinen vaatii tämän verosopimusmääräyksen soveltamista, hänen on esitettävä luotettava selvitys verotuksellisesta asumisesta ao. toisessa valtiossa. Verosopimuksen tarkoitus ei ole, että eläkettä ei veroteta missään valtiossa. Ennen kuin Suomessa voidaan luopua verottamisesta, Suomessa on varmistuttava siitä, että toisen valtion veroviranomainen todella pitää henkilöä ao. maassa asuvana. Muun kuin veroviranomaisen todistus ei ole riittävä, koska on havaittu, 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 toimielimiissä. 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 Färssaarten kieltä eikä saamenkieltä. Pohjoismainen kielisopimus koskee sekä suullista että kirjallista kanssakäymistä viranomaisten kanssa, ei kuitenkaan puhelimitse tapahtuvaa asiointia. Sopimuksen soveltamisen kannalta ei ole merkitystä, onko aloitteentekijänä henkilö itse vai viranomainen.

Sopimuksen mukaan viranomaisen tulee tarvittaessa, jos se on mahdollista, hankkia kääntämis- tai tulkitsemisapua, joka korvataan julkisista varoista.

Suomea taitamattomia muun Pohjoismaan kansalaisia palvellaan Verohallinnossa pääsääntöisesti ruotsinkielellä. Myös yksikielisillä suomenkielisillä alueilla on pyrittävä siihen, että Verohallinnosta löytyy auttavaa ruotsinkielen taitoa. 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 viestintäyksikköön, mm. jos tarvitaan apua muun Pohjoismaan kielisen kirjeen kääntämisessä. Jos asian vaatimaa kielitaitoa ei löydy Verohallinnosta, ulkopuolisen kääntämisavun hankkimisesta päättää ja mahdollisista kuluista vastaa käännöksen tilannut yksikkö tai käännöspalvelu. Missään tapauksessa ei esim. voida muun Pohjoismaan kansalaisen oikaisuvaatimusta jättää tutkimatta sillä perusteella, että se on tehty muulla kuin virka-alueen omalla Pohjoismaisella kielellä. Kielsopimus ei edellytä virkamiehiltä täydellistä tai hyvää ruotsin kielen taitoa. Hyväkään asiakaspalvelu ei välttämättä edellytä 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:1992-B-516**

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-II-579**

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 muussa 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:1996-A-4**

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

**KHO 2005/2943**

**KHO 2006/434**

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-apupyyntöön. Veroviraston valitus hyväksyttiin ja suomalainen osakeyhtiö veloitettiin luovuttamaan verovirastolle virka-apupyynnön täyttämiseksi tarpeelliseksikatsotut yhtiön hallussa olevat tiedot. Äänestys 3–2.

**KHO 2011/3521**

A, joka oli kolmansien maiden kansalainen, oli merkinnyt suomalaisen X Oyj:n työsuhdeoptio-ohjelmien optioita vuosina 2002, 2003 ja 2004, kun hän oli työskennellyt X-konsernissa pääasiassa singaporelaisen yhtiön palveluksessa. A oli työskennellyt Suomessa X Oyj:n palveluksessa 1.2.2005 - 31.1.2007, ja hän oli verovuodelta 2006 Suomessa toimitettavassa verotuksessa ulkomailta tuleva palkansaaja. A käytti työsuhdeoptioitaan Suomessa vuonna 2006, jolloin hän sai X Oyj:n osakkeita. Suomessa veronalaisena tulona oli verotettu A:n Suomessa työskentelemää aikaa vastaava osa työsuhdeoptioedun kokonaismäärästä. Työsuhdeoptioedusta kertynyttä Suomessa veronalaista tuloa pidettiin osana A:n ulkomailta tulevana palkansaajana saaman palkkatulon lähdeveron alaisen palkan kokonaismäärää. Verovuosi 2006.

**KHO:2014:9**

Perinnönsaaja oli Suomessa asuva Suomen kansalainen. Perinnönjättäjä, joka oli kuollessaan ollut Yhdysvaltojen kansalainen, oli asunut pysyvästi Yhdysvalloissa ja myös hänen jäämistöomaisuutensa oli sijainnut verosopimuksen III artiklassa tarkoitettuun tavoin Yhdysvalloissa. Veroviraston olisi verosopimuksen IV artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti tullut perintöverotusta toimittaessaan jättää ottamatta lukuun perinnönjättäjän Yhdysvalloissa sijainnut jäämistöomaisuus.

## 10. SUOMI-ENGLANTI VEROSANASTO

### A

adoptio	adoption
agentuuri	agency
ahdas tulkinta	strict interpretation
ahtaasti tulkittava	to be interpreted strictly
aihe	grounds, reason
– on perustelua aihetta otaksua	– there are reasonable grounds to assume
– ei aihetta enempään toimenpiteisiin	– it does not merit further measures
aiheellinen	justified
aiheellinen vaatimus	justified claim
aihetta otaksua	good reason to assume
aiheeton	unjustified
aiheettomasti	without due cause
aiheuttaa	cause
aiheuttaa pulmia	cause trouble
aiheuttaa vaivaa	cause inconvenience
aika	time, period
– varata aikaa vastauksen antamiseen	– reserve time for an answer
– määrättyinä aikana	– at the prescribed time
– vähimmäisaika	– minimum period
– enimmäisaika	– maximum period
aikapalkka	time wages
aikoa	intend
aineisto	material
ajoitus	timing
ajankohtainen	current
ajantasaistaa	update, bring up to date
ajo	
– tietokoneajo	– computer run
– tietokoneajon ajankohta	– date for computer run
ajoneuvo	vehicle
alaikäinen	minor, underage
alaikäraja	lower age limit
– yläikäraja	– upper age limit
alaraja	lower limit
alenevassa polvessa	descending line
alentaa	lower, decrease, reduce
aliarvostus	undervaluating
alijäämä	a deficit of capital income
alijäämähyvyitys	tax credit for capital loss
alikapitalisointi	thin capitalization
alioikeus	lower court
alityöllisyys	underemployment
alkuperäinen	original
alkuperäinen asiakirja	original document

alustava laskelma	preliminary calculation
ammattijärjestö	trade union
ammattinharjoittaja	independent professional
ammatti	profession, occupation
– harjoittaa ammattia	– exercise a profession
– harjoittaa liikettä	– carry on a business
ammattiala	professional field
ammattikirjallisuus	literature necessary in one's profession
ammattiliitto	trade union
ammattimainen osakekauppa	professional trading in shares
ammattitoiminta	professional activities
anoa	apply, request
anoa määräjajan pitennystä	apply for an extension
anoja	applicant
anonus	application
ansaita rahaa	earn money
ansaita rangaistus	deserve punishment
ansioeläke	earningsrelated pension
ansion menetyks	loss of earnings
ansionmenetykskorvaus	compensation for loss of income
ansiotulo/pääomatulo	earned income/capital income
ansiotulovähennys	earned income deduction
ansiotyö	employment
antaminen (lain)	promulgation of law
antaa velka anteeksi	release from a debt
antaa veroilmoitus	declare, give a tax return
anti/osakeanti	emission
antokaika, esim. todistuksen	time of issue
antopäivä	date of issue
apportti	subscription in kind
apuraha	scholarship
aputyövoima	temporary staff
arkipäivä	week day
arkisto	archives, records, files
arkistoida	file
arpajaislupa	lottery licence
arpajaisvero	lottery tax
arpajaisvoitto	lottery winnings
arvaamaton	unexpected, unforeseeable
arvioida	estimate
– karkeasti arvioiden	– according to rough estimate
arvioida Suomesta saatavat tulot	estimate earnings received from Finland
arvioitu työkyvyttömyysaika	the estimated period of disability
arvioverotus	tax assessment by estimation
arvo	value
arvoesine	valuable
arvonalennus	depreciation, decrease in value
arvonlisävero	value added tax, VAT
arvonnousu	appreciation
arvopaperit	securities

arvostus	valuation
arvoton	worthless, valueless
asenne	attitude
asennusprojekti	installation project
asetuksen antovalta	power to give decrees
asiaan vaikuttamaton seikka	irrelevant factor
asiaan vaikuttava seikka	relevant factor
asiakas	customer, client
asiakaspalvelu	customer service
asiakirja yksityinen	private document
– salassa pidettävä asiakirja	– confidential document
asiamies	agent, proxy, representative
asianajaja	advocate, lawyer
– kääntyä asianajajan puoleen	– consult a lawyer
asianmukainen	proper, appropriate
asian näin ollen	under these circumstances
asianosainen	part
asiantuntemus	expertise
asiantuntija	expert
asianvalvoja	tax attorney
asteikko	scale
asteittain kohoava vero	progressive tax
– suhteellinen vero	– a flat rate tax
asuinkunta	municipality of residence
asuinpaikka	place of residence
asuinvaltio	country of residence
asumistodistus	certificate of residence
asuntoetu	housing benefit
asuntola	dormitory
asuntolaina	housing loan
asuntolainan korko	interest on debt for housing
asunto-osakeyhtiö	residential housing company
ateriaetu	meal benefit
atk-verkko	computer network
aukioloaika	business hours, office hours
autoetu	taxable benefit from the use of a company owned car
autovero	automobile tax
avioliitto/avioero	marriage /divorce
aviopuoliso	spouse
avopuoliso	cohabitant
avoin yhtiö	partnership
avustava toimi (esim. edustajan)	auxiliary activity
ay-jäsenmaksu	trade union membership fee
<b>B</b>	
bruttotulo	gross income, income before taxes

D	
dieselveero	diesel tax
Direktiivi	Directive
E	
edellyttää	require, provide
edellytys	requirement, condition
– täyttää tietyt edellytykset	– fulfill certain conditions
– välttämätön edellytys	– necessary requirement
edeltäjä	predecessor
Eduskunnan oikeusasiamies	Parliamentary Ombudsman
Eduskunta	Parliament
– antaa Eduskunnalle lakiesitys	– give a law proposal to Parliament for approval
edustaja	representative, agent, proxy
ehdokas	candidate
ehdoton vaatimus	absolute requirement
ehdotus	suggestion, proposal
– lakiehdotus	– law proposal
ehkäistä väärinkäsityksiä	prevent misunderstandings
ehto	condition, provision
– täyttää ehdot	– fulfill conditions
elantokustannukset	living expenses
elatus/ansaita elatuksensa	earn one's living
elatusapu	maintenance, alimony payment
elatusvelvollisuusvähennys	credit for maintenance liability
elinetujen keskus	centre of vital interests
elinikä	lifetime
elinkeino	trade, industry, business
– oikeus elink. harjoittamiseen	– right to carry on a trade
– luvanvarainen elinkeino	– licensed trade
elinkeinoilmoitus	registration of a business or trade
elinkeinolupa	business licence, trade licence
elinkeinotoiminta	business activity
elinkeinotulo	business income
Elinkeinoverolaki	Business Income Tax Act
elinkorko	life annuity
elinkustannukset	cost of living
elintaso	standard of living
ellei erikseen ole toisin määrätty	unless there is an explicit provision to the contrary
eläke	pension
– hakea eläkettä	– apply for a pension
eläkekassa	pension society
eläkkeellä oleva	retired person, pensioner
eläketulovähennys	deduction from pension income
eläkevakuutusmaksu	pension insurance premium
eläkevakuutusyhtiö	pension insurance company
elättää itsensä	support oneself
emissio	emission, issue, flotation

emissiokurssi	rate of emission
emissiovoitto	capital surplus
emittoida	emit
emo-tytäryhtiödirektiivi	Parent-subsidiary Directive
emoyhtiö	parent company
enemmistö	majority
enimmäisaika	maximum time / maximum duration
enimmäismäärä	maximum amount
ennakkoarvio	preliminary estimation
ennakkoperintä	preassessment, preliminary collection of taxes, prepayment of taxes
Ennakkoperintälaki	Prepayment Act
ennakkoperintö	advancement, advancy
ennakkopäätös	preliminary ruling
ennakkotieto	advance ruling
ennakkoverolippu	advance tax demand note
ennakonkanto	payment of taxes in advance
ennakonpidätys	withholding tax, payasyouearn tax
– liian pieni ennakonpidätys	– insufficient withholding tax
– liian suuri ennakonpidätys	– excess withholding tax
ennakonpidätystodistus	withholding tax certificate
ensisijaisesti	in the first place
entinen	previous, former, earlier
epäillä	suspect
epäitsenäinen edustaja	dependent agent
epäjohdonmukaisuus	inconsistency
epäluotettava	not reliable, unreliable
epämääräinen	indefinite
epäoikeudenmukaisuus	injustice, unfairness
epäpätevä	incompetent
epäselvyyttä vallitsee	there appears to be doubt about
siitä onko..	whether..
epäsuora menetelmä	indirect method
epätäydellinen	incomplete
epävarma	uncertain
epävarma saatava	bad debt
epävirallinen	unofficial
erehdys	mistake, error
erehtyä	make a mistake
eri	different, separate
erikoisetu	special benefit
erikoiskäsittely	special treatment
erikoismenettely	special proceedings
erikoisoikeus	special privilege
erillinen verovelvollinen	separate tax entity
erillisverotus	separate assessment of spouses
erillään asuminen	living apart
erimielisyys	disagreement
– olla eri mieltä	– disagree
eritellä	specify



erityinen	special, particular
erityisehto	special clause
erityislaki	special statute
erityismääräys	special regulation
erityissäännö	special provision
erityistapaus	special case
erityistiedoksianto	special notification
eriävä mielipide	minority opinion
ero osto- ja myyntihinnan välillä	difference between the purchase and the sales price
eroaminen, hallituksen	resignation of the government
eroavuus	difference
erotella	sort out, separate, classify
erottaa määräala	separate a parcel of land from piece of real estate
erä	item
– maksaa erissä	– pay the price by instalments
eräkuukausi	maturity month
erääntymisaika	time of maturity
erääntymispäivä	due date
esiintyvä taiteilija	performing artist
esite	brochure, leaflet
esitelmäpalkkio	lecture fee
esittää asiakirja	present a document
esittää mielipide	present an opinion
esittää näyttöä	present evidence
esittää perusteita	present grounds
esittää pyyntö	present a request
esittää vaatimus	present a claim
esitäytetty veroilmoituslomake	precompleted tax return form
esteellinen	disqualified
estyä	be prevented
estää	prevent
etu	benefit, advantage, interest
– yleinen etu	– public interest
– olla jnkn oman edun mukaista	– to be in one's own interest
etukäteen	in advance, beforehand
etunimi	first name, given name
– sukunimi	– family name
etusija	priority
etuyhteydessä oleva yritys	associated company
Eurooppalainen taloudellinen	European Economic Interest
etuyhtymä (ETEY)	Groupings (EEYG)
Eurooppaoikeus	EC Law
evankelisluterilainen	Evangelic Lutheran
evätä	turn down, refuse, deny
F	
faktat, tosiasiat	the facts
fiktiivinen, kuviteltu	fictive

fiktiivinen hyvitys  
formuloida, muotoilla  
fuusio  
Fuusiodirektiivi

fictive credit  
formulate  
merger, fusion  
Merger Directive

## H

haarakonttori, sivuliike  
haastaa oikeuteen  
haitallinen seuraus  
haitallinen verokilpailu  
haitta-aste  
hakea muutosta  
hakea verokortti  
hakea vahingonkorvausta  
hakemus  
– kahtena kappaleena  
– ratkaista hakemuksesta  
hakemuslomake  
hakija  
hakkuu, metsän  
hallinnollinen  
hallinta  
hallinnan siirtyminen  
hallinto  
– julkinen hallinto  
Hallinto-oikeus  
hallintotoimisto  
hallituksen esitys  
hallitusmuoto  
halpakorkoinen laina  
haltijapaperi  
halukas  
hankaluus  
hanke  
hankintahinta  
hankintameno  
hankkia todisteita  
hankkiminen, pääoman  
harhaanjohtava  
harjoittaa elinkeinoa  
harjoittelija  
harkinta  
harkintakysymys  
harkita oikeaksi  
harkita uudelleen  
havaita  
havaita tarkoit. mukaiseksi  
havaita tarpeelliseksi  
henkikirja  
henkilö, luonnollinen

branch office  
summon to court  
harmful consequence  
harmful tax competition  
degree of invalidity  
appeal  
appeal for a tax card  
sue for damages  
application  
– in two identical copies  
– decide on an application  
application form  
applicant  
timber cutting  
administrative  
possession  
transfer of possession  
administration  
– public administration  
Administrative Court  
administrative office  
government bill  
constitution  
loan at low interest  
bearer paper  
willing  
inconvenience  
project  
buying price, purchase price  
cost of delivery  
obtain evidence  
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	– legal person
henkilökohtainen	personal
henkilökunta	staff, personnel
henkilöllisyyden toteaminen	verification of identity
henkilöllisyystodistus	identity card
henkilöyhteenliittymä	body of persons
henkilötunnus	identity code
henkivakuutus	life insurance
henkivakuutusmaksu	life insurance premium
hidastelu	delay, slowness
hinta	price
hoito, omaisuuden	administration of property
holhooja	legal guardian
huojennus	relief, reduction
– verohuojennus	– tax relief
huolellinen	careful
huolimaton	careless
huolto, lapsen	care of a child
huomattava	considerable
huomauttaa	point out, remark
hylkäämisperuste	grounds for dismissal
hylätä hakemus	reject an application
hyvässä tarkoituksessa	with good intentions
hyvässä uskossa	in good faith
hyväksyminen	approval, acceptance
hyväksyttävä syy	acceptable reason
hyväksyä hakemus	approve an appeal
hyödyllinen/hyödytön	useful, useless
hankkia hyötyä	obtain benefit
hyvitysmenetelmä	credit method
hävittää	destroy, ruin
hukata omaisuus	spend one's fortune
hukata asiakirja	lose a document
hävitä oikeudessa	lose in court
I	
ikäraja	age limit
ilmaisanti	free bonus issue
ilmaiskuljetus	free transport
ilmeinen	obvious, apparent, evident
ilmeisessä epäsuhteessa	in obvious disproportion
ilmetä	appear, become apparent
ilmoittaa	report, declare, announce, inform
ilmoittaa veronalainen tulo	declare taxable income
– oman ilmoituksensa mukaan	– according to one's own report
ilmoitusvelvollisuus	duty to declare
indeksikorotus	index increase
invalidivähennys	disabled person's deduction
irtaimen ulosmittaus	seizure, distraint of movable property
irtaimisto	movable property

## J

jakaa voittoa	distribute the profit
jakamaton omaisuus	undivided property
jakamaton pesä	undistributed estate
jakso	period
jaksotus tulojen	income spreading
jatkaa liikettä	continue a business
johdannainen	derivative
johdannaisinstrumentti	derivative financial instrument
johtaja	director, leader, manager
johtajanpalkkio	directors' fee
joukkoliikenne	public transport, mass transport
joutua vastuuseen jstk	become responsible for something
joutuisa menettely	prompt procedure
julistaa keskustelu päättyneeksi	declare the discussion closed
julkaista laki	promulgate an act
julkaista lehdistössä	make public in the press
julkaisu	publication
julkinen asiakirja	public document
julkinen kulkuneuvo	public transportation
julkinen sektori	public sector
juridinen henkilö	legal person, juridical person
juristi	jurist, lawyer
juttu, oikeusasia	case
jäljellä oleva	remaining
jäljennös, oikeaksi todistettu	certified copy
jälkiperintä, verojen	postcollection of taxes
jälkisäädös	will, testament
jälkiverotus	additional assessment (on income not declared in due course)
– tulo jälkiverotetaan	– the income will be subject to assessment afterwards
järjestelmä	system
järjestää	arrange, organize, regulate
jäsenmaksu	membership fee
jättää veroilmoitus	to file the tax return
jäämistö	estate
jäämämaksu	penalty fee for unpaid tax
jäävi	disqualified

## K

kaavake	form
kahdenvälinen	bilateral
kaksinkertainen verotus	double taxation
kaksoisasuminen	dual residence
kalenterivuosi	calendar year
kannattaa ehdotusta	support a proposal
kannattaa mielipidettä	agree with an opinion
kansainvälinen verokilpailu	international tax competition
kansalainen	citizen

kansallinen lainsäädäntö	domestic legislation
kansaneläke	social security pension not based on past employment
kanta, näkemys	point of view
kanta-asiakas	regular customer
kahtena kappaleena	in duplicate
kasvatilapsi	foster child
katsoa kohtuulliseksi	consider reasonable
katumaksu	street fee
kaupallinen	commercial
kauppa	deal
päättää kauppa	conclude a deal
kauppahinta	purchase price
keinottelu	speculation
kelpoinen	competent
kertasuoritus	lumpsumpayment
kerätä veroja	collect taxes
keskeyttää	interrupt
keskeyttää täytäntöönpano	halt the enforcement, interrupt the enforcement
keskiarvo	average
keskikurssi	centrallevel course
keskinäinen	mutual
keskinäinen sopimusmenettely	mutual agreement procedure
Keskusverolautakunta	Central Tax Board
kesto	duration
kieltäytyä	refuse
kielletty laissa	forbidden by law
kiertää lakia	evade the law
kiinnitys	mortgage
kiinteistö	real estate
kiinteistön ulosmittaus	seizure, distraint of immovable property
kiinteistötulo	income from real estate
kiinteistövero	real estate tax
kiinteä toimipaikka	permanent establishment
kiireellinen	urgent
kiireellinen menettely	urgent proceedings
kiireellisissä tapauksissa	in urgent cases
kiista	dispute
kiistää	deny, contest
kiitollinen	grateful
kilpailu	competition
kirjaamo	registry office
kirjallinen selvitys	written report
kirjanpito	accounting, bookkeeping
kirjanpitoarvo	book value
kirjata	register
kirkollisvero	church tax
koeaika	trial period

koekappale	test piece
kohdistaa	direct, allocate
kohtelu / tasapuolinen	equal treatment
kohtuullinen	fair, reasonable
– harkita kohtuulliseksi	– consider fair
kohtuullisessa suhteessa	in reasonable proportion
koiravero	dog tax
kokemus	experience
– käytännön kokemus	– practical experience
kokous	meeting
– asia käsitellään seuraavassa	the matter will be dealt
kokouksessa	within the next meeting
kommandiitti-yhtiö	limited partnership company
kompetenssi	competence
kompromissi	compromise
konekirjoittaa	type
konkurssi	bankruptcy
konkurssihakemus	bankruptcy petition
konkurssipesä	bankrupt's estate
konserni	group of companies
konserniavustus	group contribution
Konserniverokeskus	Large Taxpayers' Office
konsultti	consultant
korjata virhe	correct an error
korkeakoulu	university
Korkein hallinto-oikeus	Supreme Administrative Court
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	ability
– parhaan kykynsä mukaan	– to the best of one's ability
kysely	questioning, inquiry
käsiraha	advance payment
käsite	concept, idea
käsitellä	handle, deal with
käsittely	procedure, proceedings
käsittää, sisältää	contain, include
käteinen	cash
käypä arvo	current value, market value
käytettävissä oleva	available, disposable
käyttöoikeus	right of use, usufruct
käyttöomaisuus	fixed assets, capital assets
käytäntö	practice
– oikeuskäytäntö	– legal practice
– vakiintunut käytäntö	– established practice
– epäyhtenäinen käytäntö	– inconsistent practice
käännös	translation
kääntäjä	translator
L	
laatia asiakirja	draft a document
laatia lakiehdotus	draft a bill
laatia testamentti	draw up a will
lahja, lahjoitus	gift, donation
lahjavero	gift tax
lahjaveroilmoitus	gift tax return
lahjoa	bribe
lahjoittaa	donate
laillinen este	legal excuse
laillinen muoto	legal form
laiminlyödä maksu	neglect a payment
laiminlyödä määräaika	fail to comply with a due date
laina	loan
lainanantaja	creditor
lainansaaja	debtor
lainhuudatus	legal confirmation of possession
lain mukaan	according to law
lain sanamuoto	the wording of law
lainsäädäntö	legislation
lainsäädäntöteitse	by way of legislation
lainsäätävä	legislator, lawmaker
laintulkitsija	interpreter of law
laissa säädetty	prescribed in law

lainvoimainen päätös	final judgement, non-appealable judgement
laissa säädetty	prescribed in law
laiton	illegal
laitos	institution, institute
laki	act, law
– hyväksyä laki	– pass an act, pass a law
Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varall. verottamisesta	Act on the Taxation of Non-resident's Income and Capital
lakia tuntematon	unfamiliar with the law
lakiehdotus	bill, law proposal
lakiuudistus	legislative reform
lakkaaminen	expiry, termination,
lapsivähennys	child deduction
laskelma	calculation
laskennallinen tulo	calculated income
laskuvirhe	miscalculation, calculating error
lausuntopyyntö	request for statement
lautakunta	board
leimavero	stamp duty
lievä huolimattomuus	slight negligence
liikasuoritus	excess payment
liike	business, enterprise
liikehuoneisto	business premises
liikennevahinko	traffic damage
liikennevakuutus	traffic insurance
liikesalaisuus	business secret, commercial secret
liiketoiminta	business, trade
liikevaihto	sales, turnover
liikevaihtovero	turnover tax
liikeverotus	business taxation
liikkuva pääoma	floating capital
liite	enclosure, appendix
liittää tositteet	append/enclose receipts
likvidaatio	liquidation
lisenssimaksu	licence fee
lisäarvonvero	value added tax
lisäkustannus	additional cost
lisävero	additional tax
lopputulos	result, conclusion
lopullinen verotus	final taxation
luettelo	list, register, catalogue
lukea jonkun viaksi	regard as someone's fault
luonnollinen henkilö	natural person
luonnos	draft
luontoisetu	fringe benefit
luopua vaatimuksesta	give up one's request
luotettava	reliable, trustworthy
luottamuksellinen	confidential
luovuttaa tietoa	deliver information



luovutustappio	transfer loss
luovutusvoitto	capital gains
lykkäys	postponement
– täytäntöönpanon lykkäys	– postponement of an execution
lykkäyshakemus	request for postponement
lähdevero	tax at source
lähdeveroilmoitus	declaration concerning tax at source
lähdeverokortti	tax at source card
lähdeverotodistus	tax at source certificate
lähettää postitse	send by post
lähteä maasta	leave the country
läpikulkuosinko	transit dividend
lääkärinkulut	medical expenses
lääninhallitus	County Administration
lääninoikeus	Provincial Court
M	
maahanmuuttopäivä	day of immigration
maastamuuttopäivä	day of departure
maastamuuttovero	exit tax
mahdollisuuksien mukaan	as is possible
mahdoton	impossible
mainittava	significant
maistraatti	City Administrative Court
majoitus	accommodation
maksaa määrättyinä päivinä	pay on the given date
maksaa ennakolta	pay in advance
maksaa pankkitilille	pay into a bank account
maksamaton	unpaid
maksuajan pidennys	extension of time for payment
maksukehoitus	payment reminder, debt collection letter
maksukuitti	payment receipt
maksukyvytön	insolvent
maksuvaikeus	financial difficulty
maksuvelvollisuus	liability to pay
malliverosopimus	Model Tax Convention
marginaalivero	marginal taxation
matkakuluvähennys	deduction for travel costs (from home to place of work by using the cheapest means of transport)
matkalippu	ticket
menestyä	succeed
menetellä	act, proceed, behave
– kiireellinen menettely	– urgent procedure
– virheellinen menettely	– erroneous procedure
Menetelmälaki	Act on Elimination of International Double Taxation
menettelyvirhe	procedural fault
menetetty, saamatta jäänyt voitto	loss in profits

menot ja tulot  
merimiesverotus  
merkintä, osakkeiden  
merkityksetön  
oikeudellista merkitystä  
mieli  
– vilpitön mieli  
– vilpillinen mieli  
mukavuuslippulaiva  
mielipide  
– yleinen mielipide  
mietintö, toimikunnan  
mitätön  
moite, testamentin  
molemminpuolinen  
momentti  
monenkeskinen  
monikansallinen yritys  
muistutus  
muistutuksen viim. jättöpäivä  
mukaan, lain  
mukaisesti  
mukavuuslippulaiva  
muodollinen  
muoto  
säädettyssä muodossa  
muutoksenhaku  
– ylimääräinen muutoksenhaku  
muutoksenhakija  
muutoksenhaku aika  
muutoksenhakuaste  
myymis- ja hukkaamiskielto  
myyntihinta  
myyntivoitto  
myöhästynyt suoritus  
määritellä  
määritelmä  
määrä  
määräaikainen  
määräajoin  
määrämuoto  
määräosa  
määräpäivä  
määrätty laissa  
– ellei toisin ole l. määrätty  
määrätä veroja

## N

nettotulo  
neuvo

expenditure and income  
seamen's taxation  
subscription of shares  
unimportant, insignificant  
legal significance  
  
– bona fide, good faith  
– bad faith, mala fides  
ship with flag of convenience  
opinion  
– general opinion  
commission report  
void, ineffective  
contestation of a will  
mutual, reciprocal  
subsection  
multilateral  
multinational enterprise  
complaint, claim  
the latest day for leaving in a complaint  
according to the law  
in accordance with  
ship with flag of convenience  
formal, procedural  
form  
in the prescribed form  
appeal  
– extraordinary appeal  
appellant  
time for appeal  
appeal instance  
interdiction against sale or dispersion  
selling price  
profit from sales, sales profit  
delayed performance  
define, specify  
definition  
amount, quantity, volume  
regular, periodic,  
at regular intervals  
specified form  
specified share  
due date  
prescribed in law  
– unless otherwise prescribed in law  
levy taxes, impose taxes

net income, income after taxes  
piece of advice

neuvotella  
neuvottelu  
nimetön  
nimikijointus  
nostaa kanne  
noteeraamaton valuutta  
noudattaa  
noudattaa lakia  
– rikkoa lakia  
noudattaa neuvoa  
nuhteeton moitteeton  
nykyaikainen  
nykyinen oikeuskäytäntö  
nykyinen hallitus  
nähdä tarpeelliseksi  
näkökohta  
näyttö  
näyttövelvollisuus

## O

ohje  
ohjehinta  
oikaista  
oikaisuvaatimus  
– pyytää veronoikaisua  
  
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

negotiate  
confusion of names  
anonymous, nameless  
signature  
take legal act  
unquoted currency  
obey, comply with  
obey the law  
– break the law  
follow advice  
blameless  
modern  
present legal practice  
the present Government  
consider necessary  
point of view  
evidence, proof  
burden of proof

direction, instruction  
guiding price, standard price  
correct, adjust  
claim for correction  
– apply to the tax board for a corrective  
assessment  
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

optio	option
osake	share
osakeanti	issue of shares
osakelaina	share lending
osakevaihto	exchange of share
osakeyhtiö	company
osakkuus	partnership
osakkeenomistaja	shareholder
osastopäällikkö	Head of Department
osingonjako	distribution
– peitelty osingonjako	– disguised distribution
osinko	dividend
osinkotulo	dividend income
osoittautua	prove to be
osuuskunta	cooperative society
ottolapsi	adoptive child

## P

paikallisliikenne	local traffic
paikkansapitävyys	validity, correctness
painava syy	weighty reason
pakkolunastaa	expropriate
pakollinen	obligatory
pakottava syy	compelling reason, valid reason
palkansaaja	wageearner
palkan ulosmittaus	garnishment of wages
palkka	pay, salary, wages, earnings
palkkalaji	form of wages
palkkatulo	earned income
palkkio	fee, reward
palvelumaksu	management fee, service fee
pankkikorko	bank interest
pankkitalletus	bank deposit
pankkitili	bank account
parannus	improvement
passi	passport
peitellä tosiasioita	conceal facts
peitelty kauppahinta	unreported selling price
peitelty osingonjako	disguised distribution
periaate	principle
perijä	heir
perillinen/lakimääräinen	heir at law
perimisyksikkö	recovery unit
perintäkulut	collecting costs
perintä, verojen perintä	collection, debt recovery
perintäpyyntö	request for recovery
perintö	inheritance
perintövero	inheritance tax
periä veroa	levy tax
perunkirjoitusarvo	inventory value

peruskorko	basic rate of interest
perusvähennys	small income deduction
peruspääoma	basic capital
perustaa yritys	set up a business, establish a business
perusteettoman edun palautus	return of unjust enrichment
perustua lakiin	be based upon the law
perusvähennys	small income deduction
peruuttaa kauppa	cancel a deal
peruutus ulosmittauksen	annulment of execution
peruuttaa vaatimus	withdraw a demand
perättäinen	successive
perätön tieto	false information
pesänhoitaja	administrator
petollinen	deceitful, fraudulent
pidennys, maksuajan	extension of time allowed for payment
pidentää määräaikaa	extend a time limit
piilevä	latent, hidden
piiritullikamari	district customhouse
pitkäaikainen talletus	long term deposit
pitää kokous	hold a meeting
pitää silmällä	keep an eye on
poiketa ohjeista	depart from instructions
poikkeus	exception, deviation
poikkeusasema	privileged position
poikkeuslaki	exceptive law
poispyyhkiminen	erasure
poissaoleva	absent
poistaa epäkohta	remedy an effect
poistaa laki	abolish a law
poistaa merkintä rekisteristä	remove a notation from a register
porrastettu tulovero	graded income tax
portaittain	step by step
postileima	postmark
postiinjättöpäivä	date of posting
postitse, lähettää postitse	send by post
presumptio, oletama	presumption
progressiivinen vero	progressive tax
prosentti	percent
puolesta/viran puolesta	ex officio
puoliso	spouse
puolisovähennys	spouse allowance
puolueeton	neutral, impartial
puolustaa	defend
puolustettavissa oleva erehdys	understandable error
purkaa kauppa	call off a deal
puutteellinen	imperfect, insufficient
puuttua	lack
– muun selvityksen puuttuessa	– in the absence of further evidence
pykälä	section, paragraph
pysyvä haitta, vamma	permanent handicap, injury

pysyä voimassa	stay in force
pyyntö	request, appeal, demand, application
pyydetty tieto	desired information
päiväraha	daily allowance (the maximum exempt allowances are fixed annually by National Board of Taxes)
pätemättömyys	invalidity, nullity
pääjohtaja	Director General
päämäärä	goal
pääoma	capital
pääomansijoitus	investment
pääomatulo	capital income
pääomaverouudistus	capital tax reform
pääte	terminal
päätyä	end, expire, terminate
päätävä elin	the decision making body
päätäntävalta	decisionmaking power, right to decide
päätös	decision
päätösvaltainen	competent
pöytäkirja	record, minutes, protocol
R	
raha-arpajaiset	money lottery
raha-arvo	value in money
raha, ulkomaan	foreign currency
– arvioida rahaksi	– estimate the value into money
rahallinen korvaus	compensation in money
rahapalkka	salary in money
rahasto	fund, reserve
rahoittaa	finance
rajakunta	border municipality
rajoittaa	limit, restrict
rajoittamaton	unlimited
rajoitettu verovelvollisuus	limited tax liability
rajoitetusti verovelvollinen	non-resident
rakennustyömaa	building cite, construction cite
rangaistus	punishment
ratkaiseminen, valituksen	deciding of an appeal
ratkaisu	decision, judgment
ratkaisulta	power of decision
rekisteröidä	register
reitti	route
riippua olosuhteista	depend on the circumstances
rikkoa lakia	break the law
riski	danger, risk
rutiiniasia	routine matter
ryhtyä työhön	set to work, get down to work
S	
saada haltuunsa	get, receive, acquire, obtain

saada korvaus	obtain compensation
saada hyötyä	obtain benefit
saatava	claim, receivable
saattaa ratkaisu ylemmän	submit a decision to the con-
oikeuden ratkaistavaksi	sideration of a higher court
sairausvakuutusmaksu	health insurance fee
sakko	fine, penalty
– periä sakko	– collect a fine
salainen	secret, hidden
salassa pidettävä	confidential
sallia	allow, permit,
– lain sallima	– within the limits of law
samalla tavalla	in the same way / manner
sanamuoto	wording, formulation
sanamuodon mukainen tulkinta	literal interpretation
seikka, asiaanvaikuttamaton	irrelevant fact
sekaannus	confusion
sekoittaa	confuse
selventää	clarify
selvittää riita	settle a dispute
selvitys	clarification
seuraamus	consequence
seutu	region
siirtohinnoittelu	transfer pricing
siirtohintaa	transfer price
siirtyä eläkkeelle	retire
siirtää myöhemmäksi	postpone to a later date
sijainti	location
sijoittaa	invest
sikäli kuin	insofar, as far as
sisältyä	include
sitoumus	commitment, engagement
sitova	binding
siviiliasia	civil matter
sivuliike	branch
sivutulo	additional income, extra income
solmia sopimus	conclude an agreement
sopeutua	adapt oneself to, adjust to
sopimus	agreement, contract
sopiva	suitable
sopusoitu/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	

soveltuvilta osin	to the extent appropriate
stipendi	scholarship
stipendiaatti	scholarship student
suhde -olla suhteessa vuosituloon	be in proportion to the annual income
suhteellinen vero	flat rate tax
suorittaa ennakolta	pay in advance
suorituksen viivästys	delay in performance
suhteeton	illproportioned
sukunimi	family name
sukutila	family estate
sulautua toiseen yhtiöön	merge with another company
suojeleminen	protection
Suomen Pankki	Bank of Finland
suora sijoitus	direct investment
suorittaa ennakolta	pay in advance
suorituksen viivästys	delay in performance
suosia	favour
suostua hakemukseen	approve an application
– hakemukseen ei suostuttu	– the application was turned down
suppea tulkinta	narrow interpretation
suuntaviiva	guideline
suurlähetystö	embassy
syrjintä	discrimination
syy ja seuraus	cause and effect
syy, painava	weighty reason
– omatta syyttään	– without fault of one's own
syyte	accusation, prosecution
– luopua syytteestä	– drop charges
syyllistyä	make oneself guilty
syypää	guilty, at fault
syyttää	accuse
syyttömyys	innocence
säännönmukainen verotus	ordinary assessment
Säästödirektiivi	Savings Directive

## T

taannehtiva vaikutus	retroactive effect
taata, vakuuttaa	assure, guarantee
tahallaan	on purpose
tahaton	unintended, unintentional
tahdottu oikeusvaikutus	intended legal effect
tahtomattaan	without intent
taipumus	tendency
taitamattomuus	unskillfulness, inexperience
takaisinmaksu	refund, repayment
takaus	guarantee
tallettaa pankkiin	deposite in a bank
taloudellinen hyöty	economic benefit
taloudellinen tilanne	financial situation
tapa -hyvän tavan vastainen	-against public decency



tapaturma	accident
tapaturmakorvaus	accident compensation
tapaturmavahinko	accidental damage
tapaus	case
– kussakin tapauksessa erikseen	– in each particular case
tappio	loss
tappiontasaus	balancing of loss
tariffi	tariff
tarkastaa	examine, inspect, control, test
tilintarkastaja	auditor
tarkistaa	check
tarkka	exact
– noudattaa tarkoin sääntöä	– follow a rule strictly
tarkoittaa	mean, refer to
tarkoitus	purpose, intention
– lain tarkoitus	– purpose of the law
tarpeen vaatiessa	when the need arises
tarvittava	needed, required
tase	balance, profit and loss statement
tasetili	balance sheet account
taso	level, standard
tavallinen	common, ordinary, usual
tavoite	goal, target, objective
tavoiteltu etu	the interest sought
tehdä sopimus	make an agreement.
tehdä velvollisuutensa	fulfill one's obligation
teho / vailla tehoa	effect / without effect
tehokas	effective, efficient
tehtävä	task, job, duty, function
tekeillä	in preparation, under preparat
tekijänpalkkio	royalty
Teknillinen korkeakoulu	University of Technology
teollisuus	industry
teollisuuslaitos	industrial establishment
terveyskeskus	Health Centre
testamentti	will, testament
tiedottaa	inform, notify, report
tiedustella	inquire, ask
tieto	knowledge, information, data, piece of information
– antaa tarkempia tietoja	– give more detailed information
– väärä tieto	– misleading information
– vastoin parempaa tietoa	– against one's better knowledge
tietoinen asiainlaidasta	aware of the actual situation
tietojenkäsittely	data processing
tietojenvaihto	exchange of information
tietokone	computer
tietokoneohjelma	computer program
tietämättömyys	ignorance
tiivistelmä	summary

tila -tulla jonkun tilalle	replace someone
tilaisuus	opportunity, chance, 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, disc
todistaa	prove, certify, testify, attest
todiste	evidence, proof
todistus verotuksellisesta asuin- paikasta	certificate of fiscal residence
toimeentulo	living
toimia vilpittöm. mielessä	act in good faith
toimihenkilö	functionary
toimistoapulainen	clerk, junior clerk
toimistopäällikkö	Head of Division, Head of Office
toimivaltainen	competent
toimivaltainen viranomainen	competent authority
toistaiseksi	for the present, for the time being
toistuvaisavustus	periodical allowance
tosiasia, kiistämätön	undeniable fact
tosiasialliset olosuhteet	the actual circumstances
tosite	receipt, verificate
– säilyttää tositteet	– maintain the receipts
– esittää tositteet	– present receipts
tukea	support
tulkinta	interpretation
tulkintaa noudatetaan	this interpretation is
lainkäytössä	followed in legal practice
tulkintaohje	rule of interpretation
tulkita kahdella tavalla	interpret in two ways
tulli	customs
Tullihallitus	National Board of Customs
tulo	income
– työtulo	– income from work
– pääomatulo	– capital income
tulokseton	in vain, fruitless, unsuccessful
tulon jaksotus	income spreading
tulonhankkimiskulut	expenses due to acquiring and main- taining income, workrelated expences
tulonhankkimisvähennys	standard deduction for workrelated ex- penses
tuloraja	income limit
tulos	result
tulostase	balance sheet
tulotaso	level of income

tulovero	income tax
– porrastettu tulovero	– graded income tax
tuloverolaki	Income Tax Act
tunnettu asia	wellknown fact
tuntematon	unknown
tuotanto	production
tuottaa tappiota	cause loss
tuottaa vahinko	cause damage
tuottaa voittoa	yield a profit
tuotto	profit, yield
korkotuotto	yield in interest
turvaamistoimenpide	security measure
tutkia	examine, investigate,
tutkia seikka viran puolesta	investigate a question ex officio
tutkija	researcher
tutkijalautakunta	Tax Appeal Board
tyhjentävä luettelo	exhaustive list
tydyttävä ratkaisu	satisfactory solution
tyytymätön	dissatisfied, discontented
tytäryhtiö	subsidiary
työ	work, employment
työansion menetys	loss of earnings
työeläke	employment pension
työeläkevakuutusmaksu	employment pension insurance premium
työkyvyttömyys	disability
työlupa	work permit, working permit
työmatka	journey to and from work
työmatkakustannus	travel expenses to and from work
työnantaja	employer
työnantajan st-maksu	a special employer's social security contribution in connection with taxation
työntekijä	employee
työntekijän vapaa liikkuvuus	free movement of workers
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
täytäntöönpanokelpoinen	enforceable
täytäntöönpanon keskeytys	halt of the enforcement
U	
ulkomaalainen	foreigner
ulkomaan raha	foreign currency
ulkomaantulo	income from abroad

ulkomailla oleskelu	stay abroad
ulkomailla oleva omaisuus	property abroad
ulkomainen	foreign
ulosmitata	distrain, attach, levy a distress
ulosmitata jtk	levy execution upon something
ulosmittaus	distrain, distress, attachment
ulosmittauskelpoinen	distrainable (assets), attachable (income)
ulosotto	enforcement, debt recovery process
ulosottoviranomainen	enforcement authority
urakoitsija	contractor, entrepreneur
uskottava	reliable, credible
uudelleen harkitseminen	reconsideration
uudistus	reform
V	
vaarallinen	dangerous, risky
vaatija	claimant
vaatimus	claim, demand, request
vahingonkorvaus	compensation for damage
vahvistaa	confirm, certify, affirm
vaihtoehtoinen	alternative
vaihtoomaisuus	current assets, floating assets
vainaja	deceased
vaiva	trouble, inconvenience, pains, difficulty
– aiheuttaa vaivaa	– cause inconvenience
vakavat seuraukset	serious consequences
vakainainen asunto	permanent home
vakuuttaa	reassure, assure
valheellinen	untrue, false
valita	choose, select
valittaa hallinto-oikeuteen	appeal to Administrative Court
valittaa päätöksestä	appeal a decision
valittaa ulosmittauksesta	appeal against execution
valmistella	prepare
valtakirja	proxy, letter of attorney
valtion vero	State Tax
valtiovarainministeriö	Ministry of Finance
valtuuttaa	authorize
valvontailmoitus	Monitoring Notice
vapautushakemus	application for tax relief
varainsiirtovero	transfer tax
varallisuusvero	property tax, capital tax
varallisuusverolaki	Capital Tax Act
varat	assets, property, capital
varmistautua	make sure, check
varomaton	careless
vastalause	protest, objection
vastavuoroisuus	reciprocity
vastikkeellinen	against payment

vastikkeeton	gratuitous
vastustaa	object, resist
vastuu	responsibility
– omalla vastuulla	– at one's own risk
velallinen	debtor
velka	debt
velkoja	creditor
velvollisuus	duty, responsibility
– tehdä velvollisuutensa	– do one's duty
vero	tax
– kiinteä vero	– lumpsum tax
– maksaa puuttuva vero jälkik	– pay the lacking tax afterwards
– määrätä vero	– impose tax, levy tax
– poistaa vero	– cancel a tax
– valtionvero	– government tax, state tax
– välillinen vero	– indirect tax
– välitön vero	– direct tax
veroasteikko	scale of taxation, tax scale
veroennakko	tax collected in advance, withheld tax
veroerä	tax instalment
verohallinto	tax administration, fiscal administration,
Verohallitus	National Board of Taxes
verohelpotus	tax allowance, tax relief,
– myöntää verohelpotus	– grant a tax relief
veroilmoitus	tax return
veroilmoituslomake	tax return form
– esitäytetty v	– precompleted tax return form
veroilmoitusvelvollisuus	liability to file a tax return
verojohtaja	Chief of Tax Office
verojärjestelmä	fiscal system, tax system
verojäämä	unpaid tax
verokanta	tax base
verokertymä	tax revenue
verokortti	tax card
verolainsäädäntö	fiscal legislation, tax legislation
verolaki	fiscal law, tax law
verolautakunta	tax board
verolippu	income tax note, tax bill
verollinen	liable to taxation, subject to tax, taxable
veroluettelo	tax roll
veronalainen	liable to taxation, subject to tax
veronalainen tulo	taxable income,
veronalaiset varat	taxable assets
veronalaisuus	liability to taxation, taxability
veronalennus	tax relief, tax abatement, tax reduction
veronhuojennus	tax relief
veronkanto	collection of taxes, levy of taxes, tax collection
veronkantoaika	period of tax collection
veronkantoviranomainen	tax collection authority

veronkantoyksikkö	collection unit
veronkierto	evasion of taxes, tax avoidance, tax evasion
veronkorotus	punitive tax increase
veronkuiittaus	tax set-off
veronlievennys	tax reduction
veronlisäys	additional tax, surtax
veronluonteinen maksu	charge comparable to a tax, taxlike charge
veronmaksaja	taxpayer
veronmaksu	payment of taxes
veronmaksukyky	taxpaying ability
veronmaksukyvyn alentumisvä-	deduction for reduces ability to pay
hennys	taxes
veronmaksuvelvollisuus	liability to pay taxes
veronoikaisu	corrective assessment
veronoikaislautakunta	assessment adjustment board
veronpalautus	tax refund
veronperintä	tax collection
veronpidätys	deduction of tax, tax withheld, tax withholding
veronpidätystodistus	withholding certificate
vero-objekti	object of taxation
vero-oikeus	tax legislation
vero-osasto	taxation department
veropako	tax evasion
veroparatiisi	tax haven
veroperuste	basis of assessment, basis of taxation
veropetos	tax fraud
veropiiri	tax district, assessment area, revenue area
veropolitiikka	fiscal policy, taxation policy
veroprogressio	tax progression, progressive increase in taxation
verorasitus	tax burden, burden of taxation
verorikos	tax offence
verorästi	unpaid tax
verosaaminen	tax claim
verosopimus	tax treaty, tax agreement
verotarkastaja	tax inspector
verotarkastus	tax inspection
verotettava	taxable
verotettava tulo	taxable income
verotoimisto	local tax office
veroton	taxfree, dutyfree, exempt from taxes, tax exempt,
verottomuus	exemption from taxation, immunity from taxation
verotuksen peruste	basis of taxation
verotulo	tax revenue

verotus	assessment, taxation
verotusaineisto	taxation documents
verotusarvo	taxable value, taxation value
verotuskohde	object of taxation
verotusmuoto	form of taxation
verotuspäätös	tax decision
verotustapa	method of taxation
verouudistus	fiscal reform, taxation reform
verovaade	tax claim
verovapaa	taxfree, exempt from taxes, tax exempt,
	exemption from taxation, tax exemption
verovapaus	tax revenue
verovarat	transfer of tax
verovarojen siirto	tax debt, tax due
verovelka	taxpayer
verovelvollinen	liability to pay taxes, tax liability
verovelvollisuus	fiscal authority, tax authority
veroviranomainen	Regional Tax Office
verovirasto	tax year
verovuosi	tax deduction, tax allowance
verovähennys	deductible
verovähennyskelpoinen	compare
verrata	comparison tax
vertailuvero	reference rate
viitekorko	penalty
viivästyskorotus	interest on delayed payment of tax
viivästyskorko	assistance treaty
virka-apusopimus	the law in force, the existing law
voimassa oleva laki	rent, lease
vuokra	tenant
vuokralainen	tenancy
vuokraoikeus, aika	rental income
vuokratulo	Annual Notification
vuosi-ilmoitus	underestimate
väheksyä	Population Register
väestörekisteri	deduction
vähennys	deductible
vähennyskelpoinen	deductible
vähimmäisaika	minimum time
vähäinen vahinko	minor damage
väittää, vaatia	claim, insist
väliaikainen	temporary
välillinen vero	indirect tax
välitön vero	direct tax
välttää	avoid, evade, escape
väärentää	falsify, fake
väärä tieto	false information, incorrect
Y	
yhdistys	association, society

yhteisymmärrys	mutual understanding, consensus
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



# LIITELUETTELO

## Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015 (verovuodet 2013 ja 2014)

### Luku 4

- Liite 1, SH-maksu ja eläke EU/ETA/Sveitsi-alueelta
- Liite 2, Epätavallisia verosopimusmääräyksiä 2013 ja 2014
- Liite 3, Ulkomaisen eläkkeen verotus 2013 ja 2014
- Liite 4, Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti, VEROH 6173, 2.2015
- Liite 5, Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti, VEROH 6172, 2.2015

### Luku 5

- Liite 6, Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja
- Liite 7, Lähdeveroprosentit 2013, VEROH 6214b, 11.11.2014
- Liite 8, Lähdeveroprosentit 2014, VEROH 6214b, 7.3.2014

### Luku 6

- Liite 9, Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2014

### Luku 7

- Liite 10, St- ja sv-maksut sekä tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely 2014
- Liite 11, Sotu- ja sava-maksun määräytyminen ja verotus 2014 taulukkomuodossa

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

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

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



Edita Publishing Oy  
PL 800, 00043 EDITA, vaihde 020 450 00  
Asiakaspalvelu:  
puh.020 450 05, faksi 020 450 2380



9 789513 766528  
ISBN 978-951-37-6652-8  
33.25