

Rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon lähdeverotukseen liittyvistä EU-oikeudellisista haasteista

”Kaikki eurooppalaiset verovelvolliset ovat tasa-arvoisia, mutta jotkut verovelvolliset ovat tasa-arvoisempia kuin toiset”

(Damaso Ruiz-Jarabo Colomer, julkisasimies)

Pro gradu-tutkielma

Helena Honkavaara

Lapin yliopisto

Oikeustieteellinen tiedekunta; Finanssioikeus

Syksy 2012

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon lähdeverotukseen liittyvistä EU-oikeudellisista haasteista

Tekijä: Helena Honkavaara

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Finanssioikeus

Työn laji: Pro gradu-tutkielma

Sivumäärä: X + 69s

Vuosi: Syksy 2012

Tiivistelmä:

Tutkimuksen kohteena on rajoitetusti verovelvollisen palkkatulojen lähdeverotukseen liittyvät eurooppa-oikeudelliset ongelmat. Tutkielman tavoitteena on selvittää rajoitetusti verovelvollisen verotukseen liittyviä ongelmia. Selvityksen kohteena on se, muodostuuko rajoitetusti verovelvolliseen sovellettavasta lähdeverotuksesta ankarampi silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen on tosiasiallisesti samanlaisessa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotusta tarkastellaan työvoiman vapaan liikkuvuuden näkökulmasta ja pohditaan sitä, takaako tämänhetkinen lähdeverotusmenettely EU-oikeuden toteutumisen vai tulisiko rajoitetusti verovelvollisten verotusmenettelyä muuttaa. Tutkielmassa käsitellään eurooppa-oikeudellista syrjintäkieltoa sekä verosopimus-oikeudellista syrjintäkieltoa välittömän verotuksen alueella, joka liittyy olennaisesti rajoitetusti verovelvollisten verotukseen rajat ylittävissä tilanteissa. Syrjinnän olemassaoloa on myös tutkittu rakennuslalla syyskuusta 2012 alkaen vaadittavan veronumeron näkökulmasta.

Yleisesti verovelvollisen ja rajoitetusti verovelvollisen erilainen kohtelu ei ole EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sallittua sellaisten seikkojen suhteen, joiden osalta rajoitetusti verovelvollinen on objektiivisesti arvioiden samassa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen. Suomen verolainsäädännön mukainen rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotus takaa työvoiman vapaan liikkuvuuden vain tietyissä tilanteissa siinä laajuudessa kuin EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen antamat ratkaisut sitä edellyttävät. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotukseen ei liity EU-oikeuden valossa ongelmia silloin, kun rajoitetusti verovelvolliselta perittää lähdevero ei muodostu ankarammaksi kuin yleisesti verovelvolliselta vastaavasta nettotulosta menevä veron määrä.

Avainsanat: rajoitetusti verovelvollinen, lähdeverotus, kansainvälinen vero-oikeus, syrjintäkieltoperiaate

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön X

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi X

Sisällysluettelo

Sisällysluettelo.....	I
Lähteet	III
Lyhenteet.....	X
1 Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusmetodi.....	3
1.3 Tutkimuksen rajaus, rakenne ja käytetyt lähteet.....	4
2 Verovelvollisuusasema	7
2.1 Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö.....	7
2.1.1 Suomessa asuminen	7
2.1.2 Varsinainen asunto ja koti Suomessa sekä yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa	8
2.2 Suomen kansalaisia koskeva niin sanottu kolmen vuoden sääntö	10
2.2.1 Säännön sisältö	10
2.2.2 Olennaiset siteet.....	11
2.3 Verovelvollisuusaseman vaikutus verotukseen	13
2.3.1 Yleisesti verovelvollisen verotus	14
2.3.2 Rajoitetusti verovelvollisen verotus	14
3 Rajoitetusti verovelvollisen työskentely Suomessa	16
3.1 Suomesta saatu tulo.....	16
3.2 Palkkatulon lähdeverotus	19
3.3 Verosopimusten vaikutus rajoitetusti verovelvollisen verotukseen	21
3.4 Rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät	23
3.4.1 Yleistä.....	23
3.4.2 Työvoiman vuokrauksen käsitteestä	25
3.4.3 Vuokratyöntekijän verotuksesta.....	26
4 Syrjäntäkielto eurooppavero-oikeudessa	27
4.1 Syrjäntäkieltoperiaate ja työntekijöiden vapaa liikkuvuus	27
4.2 Vapaan liikkumisoikeuden rajoittamisen oikeuttamisperusteet välittömän ja välillisen syrjinnän tilanteissa.....	31
5 Syrjäntäkielto verosopimus-oikeudessa	32

5.1 Syrjintäkielto OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan mukaan	32
5.2 Eurooppavero-oikeuden ja OECD:n malliverosopimuksen syrjintäkieltojen suhteesta ja eroista	34
6 Työvoiman vapaan liikkuvuuden kielletyn rajoituksen vaikutus rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon verotukseen	35
6.1 Verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet ja tulot pääasiassa työskentelyvaltiosta	37
6.2 Työskentely useassa valtiossa	41
6.3 Työskentelyvaltiosta saadun tulon määrän merkitys	43
6.4 ETA-valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen	44
6.5 Rajoitetusti verovelvollisen verotus Suomessa verrattuna yleisesti verovelvollisen verotukseen	46
6.5.1 Menojen vähennyskelpoisuus	46
6.5.2 Rajoitetusti verovelvollisen ja yleisesti verovelvollisen verokantojen erot	48
7 Rakennusalan veronumero	51
7.1 Veronumerolain suhde kansainvälisiin sopimuksiin.....	54
7.2 Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen	57
8 Rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotus Ruotsissa ja Virossa Suomen verojärjestelmän näkökulmasta tarkasteltuna	58
8.1 Lähdeverotus Ruotsissa ja Virossa – yhtäläisyydet ja erot Suomen verojärjestelmän näkökulmasta	59
8.1.1 Ruotsi	59
8.1.2 Viro	63
9 Lopuksi.....	65
9.1 Yhteenveto tutkielmasta ja sen tuloksista.....	65
9.2 Lähdeverotuksen tulevaisuus ja de lege ferenda	67

Lähteet

Kirjallisuus

Anttila, Tuomas - Korhonen, Minna: Ansiotulojen lähdeverotuksen uudistukset. Verotus-lehti 5/2006.

Brokelind, Cécile: Betyder rätten att välja behandling som bosatt att de icke bosatta inte längre diskrimineras? Svensk Skattetidning 5/2010.

Dahlberg, Mattias: Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital. Kluwer 2005.

Dahlberg, Mattias: Internationell beskattning. 2007

Douma, Sjoerd: Non-discriminatory tax obstacles. EC tax review 2/2012.

Ernst & Young: The 2011 global executive: Individual tax, social security and immigration.

Ewalds, Nina: Svenska regler för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter satta åt sidan i nya domar om SINK. Svensk skattetidning 2/2011.

Haapaniemi, Ossi: Osakeperusteisten kannustinjärjestelmien verokohtelu. Vantaa 2006.

Hannula, Helena – Radošević, Slavo – von Tunzelmann, Nick: Estonia, the new EU economy. Building a Baltic miracle? 2006.

Hinnekens, Luc: Non-discrimination in EC income tax law: painting in the colours of a chameleon-like principle. European taxation 36/1996.

Hirvonen, Markku – Lith, Pekka – Walden, Risto: Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. Espoo 2010.

Hellenius, Richard - Rabe, Gunnar: Det svenska skattesystemet. Tjugoandra upplagan. Nordstedt juridik. Vällingby 2009.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki 2009.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Helsinki 2012.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2008.

Husa, Jaakko: Valkoista yksisarvista pyydystämässä vai mörköä paossa - oikeaa oikeusvertailua? Lakimies 5/2010. Edilex.

Kalamäe, Peep: Estonia reduces withholding tax on non-resident income. What's going on in. European taxation 49/2009.

Keskitalo Visa M. - Wulff, Sari: Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verokohtelu ja ulkomaisten yritysten ennakkoperintärekisteröinti. Verotus-lehti 4/2007.

Lang, Michael: Direct taxation: Is the ECJ heading in a new direction? European taxation 9/2006.

Lodin, Sven-Olof- Lindencrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer - Simon-Almendal, Teresa: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Trettonde upplagan. Studentlitteratur 2011.

Malmgrén, Marianne: Tuloverosopimusten ja eurooppaoikeuden suhteesta. Verotus-lehti 4/2006.

Mattsson, Nils: Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt. Teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Jyväskylä 2007.

Myrsky, Matti - Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki 2009.

Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, osa 1. Verotus-lehti 1/2011.

Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, osa 2. Verotus-lehti 2/2011.

OECD: Model tax convention on income and on capital. Condensed version July 2010.

Ojanen, Tuomas - Haapea, Arto: EU-oikeuden perusteita 2. Helsinki 2007.

O'Shea, Tom: Taxation of Non-residents. Tax Journal. Issue 970, 20. 2 March 2009.

Raitio, Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Helsinki 2010.

Rohatgi, Roy: Basic international taxation, volume 1: Principles. 2007.

Statens offentliga utredningar, SOU 2003:12: Beskattningen av utomlands bosatta. Betänkande av sink-utredningen. Stockholm 2003.

Ståhl, Kristina - Persson Österman Roger: EG-skatterätt. Uppsala 2006.

Terra, Ben J.M - Wattel, Peter J.: European Tax Law. The Netherlands 2008.

van Thiel, Servaas: Free movement of persons and income tax law: the European Court in search of principles. IBFD 2002.

Työministeriö: Vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö. Marraskuu 2007.

Työ – ja elinkeinoministeriö: Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusalalla – työryhmän mietintö. Maaliskuu 2011.

Urpilainen, Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan Unionin sisämarkkinoilla. Vantaa 2012.

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. EY:n primäärioikeudellisten normien vaikutuksesta kansainvälisen vero-oikeuden perusperiaatteiden alalla. Helsinki 2003.

Wattel, Peter J.: Taxing non-resident employees: Coping with Schumacker. European taxation 11-12/1995.

Wattel, Peter J.: Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances. Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice. European taxation 40/2000.

Weber, Dennis: The influence of European law on direct taxation. Kluwer 2007.

White, Robin C.A: Workers, Establishment, and Services in the European Union. New York 2004.

Äimä, Kristiina: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Saarijärvi 2003.

Verohallinnon julkaisut

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011. Verovuosi 2010. Verohallinnon julkaisu 284.11.

Verohallinnon ohje Veronumero, ohje rakennusalan työntekijöille ja työnantajille, 30.3.2012.

Verohallinnon ohje Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 1.6.2012.

Virallislähteet

Suomi

Säädökset

Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (11.8.1978/627)

Tuloverolaki (30.12.1992/1535)

Kansainväliset sopimukset

Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, SopS 25-26/1997, saatavissa Edilex-portaalista, osoitteesta,

<http://www.edilex.fi/login.ezproxy.ulapland.fi/saadokset/valtiosopimukset/19970026?toc=1>. Tarkistettu 5.10.2012.

Hallituksen esitykset

HE 40/1974

HE 104/2005

HE 158/2006

HE 173/2009

HE 58/2011

Euroopan unioni

Neuvoston asetus (ETY) N:o 1612/68 työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 96/71/EY, palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä toiseen jäsenvaltioon.

Sopimus Euroopan Unionista (1992), Virallinen lehti nro C 191, 29.heinäkuuta 1992.

94/79/EC: Commission recommendation on the taxation of certain items of income received by non-residents in a member state other than that in which they are residents 21.12.1993.

Euroopan Unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan Unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoidut toisinnot, Virallinen lehti nro C 83, 30.maaliskuuta 2010.

Ruotsi

Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586), saatavissa Lagrummet-portaalista, osoitteesta

http://62.95.69.15/cgi-bin/thw?%24%7BHTML%7D=sfst_1st&%24%7BOOHTML%7D=sfst_dok&%24%7BSNHTML%7D=sfst_err&%24%7BBASE%7D=SFST&%24%7BTRIPSHOW%7D=format%3DTHW&BET=1991%3A586%24.

Tarkisteettu 18.7.2012.

Viro

Income Tax Act (RT 1 1999,101,903), saatavissa osoitteesta

<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X40007K14&keeI=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=tulumaksu>. Tarkistettu 3.9.2012.

Taxation Act (RT 1 2002, 26,150), saatavissa osoitteesta

<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X60023K10&keeI=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=maksukorralduse>. Tarkistettu 6.10.2012.

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuin

Asia C-279/93, Shumacker

Asia C-80/94, Wielockx

Asia C-18/95, Terhoeve

Asia C-336/96, Gilly

Asia C-391/97 Gschwind

Asia C-34/98, komissio vs. Ranska

Asia C-87/99, Zurstrassen

Asia C-385/00, de Groot

Asia C-234/01, Gerritse

Asia C-47/02, Anker ym.

Asia C-169/03, Wallentin

Asia C-290/04, Scorpio

Asia C-527/06, Renneberg

Asia C-440/08, Gielen

Asia C-39/10, Euroopan komissio vs. Viron tasavalta

Asia C-240/10, Schultz-Delzers

Suomi

KHO 2004:6

KHO 1998-B-501

Ruotsi

RR mål nr 930-09, saatavissa osoitteesta

<http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se/Domstolar/regeringsratten/Avg%C3%B6randen/2010/December/930-09.pdf>. Tarkistettu 2.9.2012.

Internet sivustot

<http://www.balticbusinessnews.com/article/2012/3/21/finland-starts-squeezing-estonian-builders>. Tarkistettu 20.8.2012.

www.fin.ee. Tarkistettu 3.9.2012.

www.emta.ee. Tarkistettu 10.9.2012

www.lagrummet.se. Tarkistettu 29.8.2012.

www.skatteverket.se. Tarkistettu 29.8.2012

www.vero.fi. Tarkistettu 1.4.2012.

www.vm.fi. Tarkistettu 5.5.2012.

Muut lähteet

Komission lehdistötiedote 2.4.2012: Komissio tarkastelee rajojen yli työskentelevien työntekijöiden verotusta, saatavissa Edilex-portaalista.

Verohallinnon tiedote 4.9.2012, saatavissa osoitteesta [http://www.vero.fi/fi-FI/Veronumerorekisteriin_on_merkitty_134_00\(21960\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Veronumerorekisteriin_on_merkitty_134_00(21960)). Tarkistettu 4.9.2012.

Lyhenteet

HE	Hallituksen esitys
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229, Ruotsi)
LähdVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (11.8.1978/627)
OECD	Organisation for economic co-operation and development
RR	Regeringsrätten (Ruotsi)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SINK	Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586, Ruotsi)
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamista (myöhemmin lähdeverolaki) koskeviin säännöksiin on kohdistunut aina 2000-luvun alusta lukien kasvavia muutospaineita erityisesti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön johdosta.¹ Ennen vuoden 2005 lainmuutosta lähdevero oli 35 prosenttia palkasta, eikä palkkatuloon voitu kohdistaa mitään vähennyksiä ennen lähdeveron perimistä. Vanhan lain mukaan ainoastaan opiskelijat ja harjoittelijat olivat tietyin edellytyksin oikeutettuja tekemään tulostaan 510 euron kuukausittaisen vähennyksen tai 17 euron päiväkohtaisen vähennyksen. Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisujen pakottamana myös Suomen oli muutettava rajoitetusti verovelvollisten verotusta koskevaa lakia. EU:n komissio lähetti Suomelle huhtikuussa vuonna 2001 virallisen huomautuksen², jossa se ilmoitti saattavansa pitää ulkomailla asuvien yksityishenkilöiden ansiotuloon sovellettavia verotusperiaatteita EY:n perustamissopimuksen 39 artiklan ja 90/365/ETY direktiivin sekä ETA-sopimuksen 28 artiklan vastaisena, siltä osin kuin siinä kohdellaan Suomessa asuvien yksityishenkilöiden Suomesta saamaa ansiotuloa suopeammin kuin ulkomailla asuvien yksityishenkilöiden Suomesta saamaa ansiotuloa³. Komissio katsoi, että yleisesti verovelvollisen ja rajoitetusti verovelvollisen verotuskohtelun eriytyminen voi vähentää muissa jäsenvaltioissa asuvien halua työskennellä Suomessa. Lisäksi komissio totesi huomautuksessaan, että Suomen lainsäädäntö estää eläkeläisten vapaan liikkuvuuden. Niillä eläkeläisillä, jotka päättivät asua Suomen ulkopuolella, oli korkeampi verorasitus kuin niillä, jotka jäivät Suomeen asumaan⁴. Huomautuksen sekä myöhemmän komission kirjeen⁵ jälkeen oli selvää, että Suomen oli muutettava lainsäädäntöään.

Lähdeverolain uudistuksella tehtiin kolme merkittävää muutosta kyseiseen lakiin. Ensinnäkin rajoitetusti verovelvollisten saamien eläketulojen verotuksessa

¹ Anttila - Korhonen 2006, s.502

² Komission kirje 19.4.2001, SG (2001) D/287914

³ HE 104/2005, s.11

⁴ Ibid

⁵ Komission kirje 14.12.2004, C (2004) 2000/4995

siirryttiin kaikissa tilanteissa verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen. Toiseksi 510 euron kuukausittainen vähennys, tai 17 euroa päivältä, ulotettiin myös muihin rajoitetusti verovelvollisiin. Kolmanneksi, ETA-valtioissa asuville rajoitetusti verovelvollisille säädettiin mahdollisuus valita progressiivinen verotus lähdeverotuksen asemasta, mikäli he saavat vähintään 75 prosenttia maailmanlaajuisista puhtaista ansiotuloistaan Suomesta.⁶ Kolmanteen uudistukseen vaikutti välittömän verotuksen ja erityisesti rajoitetusti verovelvollisen verottamisen kanalta merkittävä EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-279/93 Schumacker.

Rajoitetusti verovelvollisen verotus perustuu Suomessa osittain lähdeverotukseen. Suorituksen maksun yhteydessä perittävä lähdevero on yksinkertainen ja tehokas tapa toteuttaa rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotus⁷. Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon verotus on Suomessa pääsääntöisesti erilaista, koska yleisesti verovelvollinen voi vähentää palkkatulostaan siihen kohdistuvia menoja ja vero määräytyy progressiivisen asteikon mukaan. Rajoitetusti verovelvollisen palkan kokonaismäärästä peritään sen sijaan pääsääntöisesti 35 prosentin suuruinen suhteellinen lähdevero. Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen verotuksen erot nostavat tietyissä tilanteissa esiin EU-oikeudellisia kysymyksiä. Kysymys rajoitetusti verovelvollisen palkan lähdeverotuksen EU-oikeudellisista haasteista on merkityksellinen, koska suurin osa Suomessa työskentelevistä rajoitetusti verovelvollisista on tullut Suomeen EU- tai ETA-valtiosta⁸.

Kansainvälisen vero-oikeuden järjestelmä rakentuu keskeisesti peruseriaatteelle, jonka mukaan yleisesti verovelvolliset ja rajoitetusti verovelvolliset eivät ole keskenään samanlaisessa asemassa⁹. Verovelvolliset jaetaan näin kahteen ryhmään ennen muuta verovelvollisen asuinpaikkaa kriteerinä käyttäen. Tämä erottelu on myös vahvistettu OECD:n malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa. Eurooppa-oikeus poikkeaa tässä kysymyksessä kansainvälisestä vero-oikeudesta. Koska verotus liittyy Euroopan unionissa tavoitteeseen sisämarkkinoiden esteettömästä toiminnasta ja tähän liittyen unionin toimintaan kuuluu sen varmistaminen, että työvoima, palvelut ja pääoma pääsevät sisä-

⁶ Ks. HE 104/2005, s.12-13

⁷ Nykänen 1/2011, s.54

⁸ HE 104/2005, s.5

⁹ Vapaavuori 2003, s.340

markkina-alueella liikkumaan esteettömästi.¹⁰ Näin ollen verotusperiaatteet, joilla saatetaan vaikeuttaa näiden perusvapauksien toteutumista, häiritsevät sisämarkkinoiden vapaata toimintaa.

Eurooppa-oikeudellisessa kontekstissa verotus jaetaan myös välilliseen ja välittömään verotukseen. Välillinen verotus on harmonisoitu unionitason sääntelyllä yhdenmukaiseksi kaikissa EU-valtioissa ja sitä koskevat unionin tason säännöt määrittävät jäsenvaltion ja unionin toimivallan rajat. Välittömällä verotuksella on lähtökohtaisesti suvereniteetti ja EU-valtioista kukin voi itsenäisesti päättää verojärjestelmiensä yksityiskohdista. Välittömän verotuksen suvereniteetti ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö EU-oikeus vaikuttaisi kansalliseen verolainsäädäntöön. Jäsenvaltion verojärjestelmään vaikuttavat eurooppavero-oikeuden ohella kansallinen verolainsäädäntö ja verosopimukset. Kaikessa verolain soveltamisessa on otettava huomioon unionin jäsenyydestä seuraavat lähtökohdat, kuten Euroopan unionin oikeuden ensisijaisuus suhteessa kansalliseen oikeuteen sekä jäsenvaltion viranomaisten velvollisuus soveltaa kansallista oikeutta unionin oikeuden valossa.¹¹

Euroopan unionin jäsenvaltioissa EU-oikeuden ja erityisesti unionin tuomioistuimen päätöksiin perustuvien vaatimusten täytäntöönpano on ollut monissa asioissa ongelmallista. Verotuksen alalla nämä ongelmat korostuvat entisestään, koska verolainsäädännön perusteella kerättyjen varojen avulla kukin jäsenvaltio mahdollistaa käytännössä koko toimintansa¹². Eurooppa-oikeudellisesta näkökulmasta verovelvollisten erilainen kohtelu jäsenvaltioissa sen perusteella, onko verovelvollinen siellä vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa asuva, saattaa tuntua vanhanaikaiselta.

1.2 Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusmetodi

Tutkimuksen kohteena on rajoitetusti verovelvollisen palkkatulojen lähdeverotukseen liittyvät eurooppa-oikeudelliset ongelmat. Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää rajoitetusti verovelvollisen verotukseen liittyviä ongelmia. Selvityksen kohteena on se, muodostuuko rajoitetusti verovelvolliseen sovellettavasta

¹⁰ Ibid

¹¹ Kts. myös Äimä 2003, s.2

¹² Nykänen 2011, s.58

lähdeverotuksesta ankarampi silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen on tosiasiallisesti samanlaisessa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen. Erityisesti pyritään selvittämään EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta mahdollisia risti-riitatilanteita silloin, kun rajoitetusti verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisia olosuhteita ei ole verotuksessa otettu huomioon, verovelvollinen saa suurimman osan tuloistaan lähdevaltiosta tai kun verovelvollinen saa pienen osan tuloistaan työskentelyvaltiostaan. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotusta tarkastellaan työvoiman vapaan liikkuvuuden näkökulmasta ja pohditaan sitä, takaako tämänhetkinen lähdeverotusmenettely EU-oikeuden toteutumisen vai tulisiko rajoitetusti verovelvollisten verotusmenettelyä muuttaa.

Tutkielmassa käsitellään eurooppa-oikeudellista syrjintäkieltoa sekä verosopimus-oikeudellista syrjintäkieltoa välittömän verotuksen alueella. Syrjinnän olemassaoloa on myös tutkittu rakennusalaalla syyskuusta 2012 alkaen vaadittavan veronumeron näkökulmasta.

Tutkimus on vero-oikeudellinen ja sitä voidaan luonnehtia tarkemmin myös eurooppa-vero-oikeudelliseksi. Tutkimuksessa on käytetty oikeusdogmaattista eli lainopillista tutkimusmenetelmää eli metodia. Oikeusdogmatiikan tehtävänä on tulkita ja systematisoida oikeusnormeja. Lainoppi pyrkii antamaan myös vastauksen kysymykseen, kuinka aktuaalisessa tilanteessa pitäisi toimia voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaan. Oikeusdogmatiikka on keskeisiltä osiltaan oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimusta ja aivan erityisesti niiden sisällön selvittämiseen tähtävää toimintaa, jota kutsutaan tulkitsemiseksi¹³. Menetelmä palvelee tutkimuksen ongelman asettelua, jossa selvitetään eurooppavero-oikeuden vaikutuksia lähdeverotukseen.

1.3 Tutkimuksen rajaus, rakenne ja käytetyt lähteet

Tutkimuksessa paneudutaan käsittelemään rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon lähdeverotusta Suomessa ja siihen liittyviä EU-oikeudellisia näkökulmia. Koska tutkimuksessa keskitytään palkkatulon lähdeverotukseen, on siitä rajattu pois rajoitetusti verovelvollisen saamat eläketulot sekä taiteilijoita ja urheilijoita koskevat lähdeverotuksen erityistilanteet. Eläketuloja koskevaa oikeuskäytäntöä

¹³ Husa ym. 2008, s.20

sivutaan kuitenkin tutkielman muutamassa kohdassa. Tutkimuksesta on rajattu pois myös EU-oikeuden yleinen esittely sekä eurooppa-oikeudellisten peruskäsitteiden laajempi selonteko. Tutkielmassa käytetään EU-tuomioistuimen termiä selvyyden vuoksi läpi tutkielman, vaikka osa viitatuista tuomioista on annettu aikana, jolloin tuomioistuin tunnettiin nimellä EY-tuomioistuin.

Johdannon jälkeen luvuissa 2-3 selvitetään tutkielman kannalta tärkeitä käsitteitä sekä periaatteita ja avataan rajoitetusti verovelvollisen verotusta Suomen näkökulmasta. Tutkielman pääpaino on luvuissa 4-6. Luvuissa 4-5 käsitellään syrjäntäkieltoa ja vapaan liikkuvuuden rajoittamisen oikeuttamisperusteita EU-vero-oikeuden ja verosopimusoikeuden näkökulmasta. Jotta tutkimuksen varsinaista ongelmaa voitaisiin ymmärtää, on EU-oikeudellisen syrjäntäkiellon merkityksen esittely tarpeen. Tämän johdosta syrjäntäkieltoperiaatetta on käsitelty melko laajasti. Kuudennessa luvussa pohditaan syrjinnän ilmenemistä ja sitä, milloin rajoitetusti verovelvollinen on tosiasiallisesti samanlaisessa tilanteessa yleisesti verovelvollisen kanssa ja liittyykö tällaisiin tilanteisiin EU-oikeuden näkökulmasta kiellettyä syrjintää. Samaisessa luvussa käsitellään myös muita tilanteita, joissa rajoitetusti verovelvollisen verotus tulisi olla yhtenevää yleisesti verovelvollisen verotuksen kanssa. Kuudennessa luvussa käsitellään myös Suomen rajoitetusti verovelvollisten verotusta, etenkin menojen vähennyskelpoisuuden kannalta sekä rajoitetusti verovelvollisen ja yleisesti verovelvollisen verokantojen eroja eri tilanteissa ja näissä mahdollisesti esiintyvää työvoiman vapaan liikkuvuuden syrjintää. Seitsemännessä luvussa käsitellään rakennusalan veronumeroa, joka on ajankohtaisuuteensa vuoksi otettu osaksi tutkielmaa. Veronumeron edellyttäminen Suomeen tulevilta rakennusalan työntekijöiltä ei sinänsä syrji kansallisuuden perusteella ulkomaisia ja suomalaisia verovelvollisia, sillä veronumeroa edellytetään myös suomalaisilta verovelvollisilta, jotka työskentelevät rakennustyömailla. Veronumeroa on täten tarkasteltu näkökulmasta, jonka mukaan veronumeron edellyttäminen EU:n sisältä tuleville työntekijöille tosiasiallisesti tekee sijoittautumisen Suomeen vähemmän houkuttelevaksi verrattuna johonkin muuhun EU-valtioon ja veronumeron hankkiminen on suhteellisesti raskaampaa ulkomailta tuleville työntekijöille verrattuna suomalaisiin rakennusalan työntekijöihin.

Koska lähdeverotusta tarkastellaan nimenomaan kansainvälisen vero-oikeuden näkökulmasta, on tutkimukseen ollut tarkoituksenmukaista ottaa mukaan sovel-

tuvilta osin myös ulkomaista lainsäädäntöä ja kirjallisuutta. Oikeusvertailevaan tarkasteluun on valittu Ruotsi ja Viro. Näiden maiden lähdeverotusta tarkastellaan erityisesti Suomen verojärjestelmän näkökulmasta. Vertailuosiossa käsitellään myös kahta EU-tuomioistuimen antamaa ratkaisua, joilla on liitynnät kyseisiin vertailuun valittuihin maihin. Tältä osin tutkimusta voidaan pitää myös oikeusvertailevana. Vertailtavien maiden lainsäädännöstä ja kirjallisuudesta on haettu argumentaatiotukea tutkielman ydinongelmalle eli sille, onko Suomen lähdeverotus tällä hetkellä EU-oikeuden vastaista ja tulisiko sitä muuttaa esimerkiksi enemmän Ruotsin lähdeverolain mukaiseksi.

Tutkimuksen viimeiseen osaan on koottu tutkimuksen johtopäätöksiä. Siinä pohditaan myös lyhyesti lähdeverotuksen tulevaisuuden näkökulmia.

Tutkielman tekemisessä on käytetty sekä kotimaisia että kansainvälisiä vero-oikeudellisia lähteitä. Arvokkaita lähteitä ovat olleet muun muassa EU-tuomioistuimen tuloverotusta koskevat oikeustapaukset ja niiden kommentaarit. Keskeisessä osassa ovat muun muassa tapaukset C-279/93 Schumacker, C-391/97 Gschwind, C-385/00 de Groot ja C-169/03 Wallentin. Tutkimuskohteen valintaan on vaikuttanut suurelta osin Nykäsen julkaisemat artikkelit¹⁴ ”Rajoitettuihin verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, osat 1 ja 2”. Kyseiset artikkelit toimivat myös tutkimuksen päälähteinä. Kotimaisista lähteistä tärkeitä ovat *Helmisen* teos ”Kansainvälinen tuloverotus” ja ”EU-vero-oikeus, välitön verotus” sekä *Äimän, Vaapaavuoren ja Urpilaisen* teokset, jotka liittyvät läheisesti tutkielman aiheeseen. Tutkielman aihetta sivuavia muita kansallisia artikkeleita on myös julkaistu Verotus-lehdessä ja näitä on pyritty käyttämään myös tutkimuksessa soveltuvin osin.

Suuri osa tutkimuksen lähdemateriaalista on kansainvälistä. Yhtenä tärkeimmistä lähteistä voidaan mainita *Terran ja Wattelin* ”European tax law”. Ulkomaisia artikkeleita on käytetty paljon, sillä niissä tutkielman aihetta on käsitelty laajemmin ja yksityiskohtaisemmin. Vertailevassa osiossa on Viron osalta tukeuduttu pitkälti Viron tuloverolakiin. Ruotsin osalta tärkeimpinä lähteinä voidaan mainita Ruotsin SINK-laki¹⁵, *Lodinin ym.* ”Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt” sekä lehdet ”Svensk skattetidning” ja ”Skattenytt”.

¹⁴ Nykänen 1/2011, s.54 ja Nykänen 2/2011, s.176

¹⁵ Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586)

2 Verovelvollisuusasema

Suomen verolainsäädäntö tuntee kaksi eri verovelvollisuuden lajia, yleinen verovelvollisuus ja rajoitettu verovelvollisuus. Tuloverolain 9 §:n mukaan Suomessa asuvat eli yleisesti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia Suomesta ja muualta saamastaan tulosta. Verovelvollisuus on siten maailmanlaajuista. Ulkomailla asuvat eli rajoitetusti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia vain Suomesta saadusta tulosta.¹⁶ Verovelvollisuusaseman kannalta on siis ratkaisevaa, katsotaanko luonnollinen henkilö Suomessa vai ulkomailla asuvaksi. Ulkomaille asettuvaa Suomen kansalaista pidetään pääsääntöisesti yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan. Tätä kutsutaan niin sanotuksi kolmen vuoden säännöksi. Ulkomaan kansalaisen yleinen verovelvollisuus Suomeen päättyy välittömästi silloin, kun hän lähtee maasta.¹⁷

Verovelvollisuusaseman määräytyminen ei ole verovuosi-kohtaista, vaan henkilö voi olla osan verovuotta yleisesti verovelvollinen ja osan rajoitetusti verovelvollinen. Tuloverolain 9.4 §:n mukaan henkilöä, joka on asunut Suomessa ainoastaan osan verovuotta, verotetaan Suomessa asumisen ajalta yleisesti verovelvollisena ja muualta osin rajoitetusti verovelvollisena.

Suomen muiden valtioiden kanssa tekemät kansainväliset sopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta sekä yleisesti verovelvollisten että rajoitetusti verovelvollisten osalta. Verosopimus voi esimerkiksi kokonaan estää rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa.

2.1 Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö

2.1.1 Suomessa asuminen

Luonnolliset henkilöt ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia, jos heidät katsotaan Suomessa asuviksi. Muussa tapauksessa luonnolliset henkilöt ovat rajoitetusti verovelvollisia. Suomessa asumisen käsite on kuitenkin osittain harhaanjohtava, sillä se ei välttämättä tarkoita fyysistä oleskelua Suomessa, vaan asuminen ja siitä seuraava yleinen verovelvollisuus saattaa ratketa muiden to-

¹⁶ TVL 9 § ja Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, s.13

¹⁷ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2010, s.17

siseikkojen perusteella.¹⁸ Tuloverolain 11 §:n mukaan luonnollisen henkilön katsotaan asuvan Suomessa, mikäli hänellä on Suomessa varsinainen asunto ja koti tai jos hän oleskelee Suomessa jatkuvasti yli kuusi kuukautta.

2.1.2 Varsinainen asunto ja koti Suomessa sekä yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa

Kansainvälisen vero-oikeuden kaksi perusperiaatetta ovat asuinvaltio – ja lähdevaltioperiaate. Asuinvaltio on usein varannut oikeuden verottaa valtiossaan asuvia henkilöitä ja lähdeperiaatteella viitataan taas siihen, että tulon lähdevaltiolla, usein työskentelyvaltiolla, on oikeus verottaa tulon lähteestä saatua ansiotuloa.¹⁹ Asuinvaltio pidättää usein oikeuden verottaa valtiossaan asuvia maailmanlaajuisista tuloistaan.

Tuloverolaissa ei ole määritelty varsinaista asuntoa ja kotia. Oikeuskäytännössä omaksutun linjan mukaan asunnolla ja kodilla tarkoitetaan verovelvollisen pitkäaikaista asuinsijaa. Verovelvollinen voi esimerkiksi olla välillä töissä ulkomailla ja silti säilyttää asunnon ja kodin Suomessa, kunhan hänellä on kotina käytetty asunto ja perhe edelleen täällä.²⁰

Pääsääntönä voidaan pitää sitä, että väliaikaiset asunnot, joilla tarkoitetaan muun muassa hotellimajoitusta, eivät täytä varsinaisen asunnon määritelmää. Varsinaisen kodin voidaan kuitenkin katsoa muodostuvan Suomeen hyvin lyhyeksikin ajaksi.²¹ Verotuskäytännössä on katsottu, että perheen muutto Suomeen tarkoittaa rajoitetusti verovelvollisen kohdalla sitä, että hänen varsinaisen asuntonsa ja kotinsa katsotaan muodostuvan Suomeen. Suomeen lähetettyjen työntekijöiden osalta tilanne on kuitenkin usein myös se, että perhe saattaa tulla hyvinkin lyhyeksi ajaksi Suomeen vierailulle, esimerkiksi muutamaksi kuukaudeksi ja tämän jälkeen muuttaa takaisin kotimaahansa. Tällöin henkilö on ensin rajoitetusti verovelvollinen ja lyhyen aikaa yleisesti verovelvollinen ja perheen lähdettyä taas rajoitetusti verovelvollinen.

¹⁸ Helminen 2009, s.76

¹⁹ Rohatgi 2007, s.22

²⁰ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, s.16

²¹ Helminen 2009, s.77

Arvioitaessa sitä, katsotaanko verovelvollisen asunnon ja kodin olevan Suomessa, on merkitystä muun muassa sillä, mikä on verovelvollisen oma asuinvaltio, missä valtiossa verovelvollinen työskentelee ja mikä on ollut henkilön aikaisempi asuin- tai työskentelyvaltio. Mikäli esimerkiksi Suomeen tuleva henkilö on naimaton ja hänelle ei jää asuntoa kotimaahansa, katsotaan hänen asuinvaltiokseen Suomi. Asuinvaltion arviointiin vaikuttaa aina kokonaisuus, eikä asuinvaltion määrittäminen ole mahdollista yhden tosiseikan perusteella.

Vaikka verovelvollisen asunnon ja kodin ei katsottaisi olevan Suomessa, jatkuva yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa voi aikaansaada yleisen verovelvollisuuden, oli kyseessä sitten ulkomaan tai Suomen kansalainen. Yli kuuden kuukauden oleskelu ei ole sidottu kalenterivuoteen, vaan se voi jakautua eri kalenteri- tai verovuosille. Yleinen verovelvollisuus alkaa heti, kun verovelvollinen saapuu Suomeen ja päättyy, kun hän poistuu Suomesta muuten kuin tilapäisesti. Verovelvollisuusasema saattaa siis hyvinkin usein muuttua kesken verovuoden. Verovelvollisuuden alkamiseen vaaditaan yli kuuden kuukauden oleskelu eli näin ollen tasan kuuden kuukauden oleskelu ei ole riittävää yleisen verovelvollisuuden syntymiselle. Verovelvollinen ei tule Suomessa yleisesti verovelvolliseksi esimerkiksi työskentelyn perusteella, jos hänen oleskelunsa Suomessa ei ole jatkuvaa ja hänen asuntonsa sekä perheoikeudelliset siteensä jäävät ulkomaille. Jos oleskelu Suomessa on jatkuvaa, lyhyet tilapäiset poissaolot eivät katkaise Suomessa oleskeluaikaa, vaan niistä huolimatta oleskelua voidaan pitää jatkuvana. Oleskelun jatkuvuus perustuu tuloverolain 11 §:n, jonka mukaan:

”Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana.”

Kuuden kuukauden edellyttämän oleskelun on katsottu täyttyvän esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on työskentelyn takia oleskellut Suomessa, vaikka hän viettää viikonloput toisessa valtiossa esimerkiksi perheensä luona²².

²² Helminen 2009, s.78 ja Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, s.16-17

2.2 Suomen kansalaisia koskeva niin sanottu kolmen vuoden sääntö

2.2.1 Säännön sisältö

Tuloverolain 11.1 §:n kolmen vuoden säännön perusteella Suomen kansalaista voidaan pitää Suomessa asuvana, vaikka hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa eivät olisikaan Suomessa ja vaikka hän ei oleskelisi Suomessa yli kuutta kuukautta. Suomen kansalaista voidaan pitää Suomessa asuvana kunnes kolme vuotta on kulunut sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana hän on muuttanut Suomesta, jollei verovelvollinen näytä, että hänellä ei ole ollut verovuonna Suomeen olennaisia siteitä.²³ Jos muuta ei näytetä, Suomen kansalainen katsotaan lähes automaattisesti ulkomailla asuvaksi ja siten rajoitetusti verovelvolliseksi muuttovuotta seuraavien kolmen kalenterivuoden kulumisen jälkeen.²⁴ Suomen kansalainen voi kolmen vuoden säännöstä huolimatta tulla rajoitetusti verovelvolliseksi jo heti muuttohetkellä, kesken muuttovuotta, muuttovuoden päättyessä tai jonkun sitä seuraavan kolmen verovuoden lopussa, jos verovelvollinen sitä vaatii ja näyttää olennaisten siteiden Suomeen katkenneen²⁵. Verovelvollista voidaan heti muuttohetkestä lähtien, kesken verovuoden, ryhtyä kohtelemaan rajoitetusti verovelvollisena. Edellytyksenä on kuitenkin se, että hän osoittaa kaikkien olennaisten siteiden katkenneen Suomeen viimeistään muuttohetkellä. Jos verovelvollinen osoittaa kaikkien olennaisten siteiden katkenneen viimeistään muuttovuoden aikana mutta vasta muuttohetken jälkeen, häntä voidaan ryhtyä käsittelemään rajoitetusti verovelvollisena muuttovuoden päättyessä.²⁶ Vastaavasti jos verovelvollinen osoittaa muuttovuotta seuraavan kolmen vuoden aikana, esimerkiksi veroilmoituksessaan, että hänellä ei verovuonna ole ollut olennaisia siteitä Suomeen, verovelvollista verotetaan hänen omasta vaatimuksestaan rajoitetusti verovelvollisena sen verovuoden päättymisestä lukien, jona olennaiset siteet on osoitettu katkenneiksi²⁷. Näyttövelvollisuus olennaisten siteiden katkeamisesta muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna on verovelvollisella.

²³ TVL 11 §

²⁴ Ks. esim. Helminen 2009, s.79 ja Myrsky – Linnakangas 2009, s.96

²⁵ Helminen 2009, s.80

²⁶ KHO 2004:6, jonka mukaan henkilöllä, joka oli muuttanut perheineen Suomesta ulkomaille ja jolla ei ollut Suomesta muuton jälkeen asuntoa eikä muutakaan omaisuutta Suomessa, kuin passiivisuontoista sijoitusomaisuutta, ei katsottu olleen Suomeen tuloverolain 11 §:ssä tarkoitettuja olennaisia siteitä vuoden 2002 päättyessä.

²⁷ Helminen 2009, s.80

Jos olennaisten siteiden katsotaan katkenneen eli henkilö on jo tarkasteluhetkellä rajoitetusti verovelvollinen, Suomen kansalaisia koskeva erityissäännös ei tule enää uudelleen tarkasteltavaksi. Jos verovelvollisen olennaiset siteet ovat jo kerran katkenneen Suomesta lähdön jälkeen, hänestä voi tulla uudelleen Suomessa yleisesti verovelvollinen ainoastaan samoin edellytyksin kuin ulkomaan kansalaisistakin. Yleisen verovelvollisuuden edellytyksenä on tällöin, että henkilön vakituinen asunto ja koti siirtyvät Suomeen tai henkilö oleskelee Suomessa jatkuvasti yli kuusi kuukautta. Olennaisten siteiden katkeamisen jälkeen ilmaantuvat uudet olennaiset siteet eivät tee henkilöstä enää yleisesti verovelvollista.²⁸

2.2.2 Olennaiset siteet

Yleinen verovelvollisuus kolmen vuoden määräajan jälkeen edellyttää epätavallisen vahvoja siteitä Suomeen. Olennaisilla siteillä tarkoitetaan henkilökohtaisia siteitä, kuten asumiseen liittyviä siteitä, perhesiteitä ja taloudellisia siteitä. Eri-alaisten Suomesta muuton tilapäisyyttä tai pysyvyyttä kuvaavien siteiden lukuisuus ja vahvuus yhdessä ratkaisevat, katsotaanko henkilöllä olevan olennaiset siteet Suomeen. Tuloverolain säännöksissä ei mainita, minkälaiset tosiasiat vaikuttavat olennaisten siteiden olemassaoloon, täten olennaisten siteiden käsitteen sisältö on jäänyt oikeuskäytännön varaan. Hallituksen esityksen²⁹ mukaan huomiota on kiinnitettävä kaikkiin asian ratkaisua kannalta merkityksellisiin maastalähdön pysyvyyttä tai tilapäisyyttä osoittaviin seikkoihin. Kyseisen lainvalmisteluaineiston mukaan seuraavat seikat vaikuttavat olennaisia siteitä vahvistavasti: verovelvollinen ei ole ulkomailla asettunut vakituisesti asumaan tietylle paikkakunnalle, verovelvollinen oleskelee ulkomailla yksinomaan opiskeluun tai terveydenhoitoon liittyvistä syistä, verovelvollinen harjoittaa liikettä tai omistaa kiinteistön Suomessa tai verovelvollisen perhe asuu vakituisesti Suomessa.

Verovelvollisuutta arvioitaessa kysymyksessä on aina tapauskohtainen verovelvollisen kokonaistilanteen arviointi, jossa yksittäinen seikka ei välttämättä ole ratkaiseva, vaan huomiota kiinnitetään maastalähdön pysyvyyttä tai tilapäisyyttä

²⁸ Helminen 2009, s.80-81

²⁹ HE 40/1974

osoittaviin seikkoihin kokonaisuudessaan.³⁰ Verovelvollisen olennaisten siteiden arviointiin saattaa myös vaikuttaa puolison siteet Suomeen. Tällaisessa tilanteessa toinen puolisoista voi siis olla rajoitetusti verovelvollinen ja toinen yleisesti verovelvollinen. Ulkomaille muuton pysyvyyden arvioinnissa merkitystä on muun muassa ulkomaille lähdön syyllä ja ulkomaille oleskelun tarkoitetulla kestolla. Mitä pysyvämmäksi ulkomaille muutto on tarkoitettu, sitä todennäköisemmin olennaisten siteiden Suomeen katsotaan katkenneen. Esimerkiksi tällainen tilanne saattaa olla, kun verovelvollinen muuttaa perheineen pysyvästi ulkomaille töihin joko työkomennuksen muodossa tai niin, että verovelvollinen solmii työsopimuksen paikallisen yrityksen kanssa eikä verovelvolliselle jää asuntoa Suomeen tai se annetaan vuokralle. Oikeuskäytännössä pysyvyyttä on puoltanut se, että verovelvollinen on esimerkiksi hankkinut pysyvän asunnon ulkomailta. Olennaisten siteiden arvioinnissa kiinnitetään huomiota myös siihen, kuinka paljon verovelvollinen oleskelee verovuoden aikana Suomessa. Oikeuskäytännössä pelkkien lomien viettäminen Suomessa ei ole katsottu yksin muodostavan olennaisia siteitä Suomeen.³¹ Eläkeläinen voi viettää Suomessa esimerkiksi kesän ja käydä Suomessa jouluna ja silti olla rajoitetusti verovelvollinen. Vahvemman siteen Suomeen muodostaa sen sijaan se, että Suomessa oleskelu johtuu työskentelystä täällä³².

Verotuskäytännössä on katsottu, että vahvat olennaiset siteet ovat kolmen ensimmäisen vuoden aikana olemassa, jos yksikin seuraavista edellytyksistä täyttyy³³: Suomeen jää puoliso tai asunto, Suomeen jää muu kiinteistö kuin kesähuvila, verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvaan, verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa Suomessa tai verovelvollinen työskentelee Suomessa. Verovelvollisen poismuutto ei yleensä katkaise olennaisia siteitä, jos hänen puolisonsa tai perheensä jää asumaan Suomeen.³⁴ Perheen jäämistä Suomeen on aina tarkasteltava tapauskohtaisesti. Varsinkin lyhytkestoinen oleskelu Suomessa, esimerkiksi poismuuton järjestelemiseksi, on usein tyypillistä ulkomaille

³⁰ HE 40/1974, s.4

³¹ KHO:1998-B-501, jonka mukaan eläkkeellä olevaa Suomesta Espanjaan vuonna 1986 muuttanutta leskeä, jolla oli pysyvä asunto Espanjassa mutta ei Suomessa, pidettiin rajoitetusti verovelvollisena. Suomeen olennaisina siteinä ei pidetty valtionkonttorin maksamaa eläkettä eikä asumisoikeuden pidättämistä vapaa-ajan asuntoon.

³² Helminen 2009, s.83

³³ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2011, s.18

³⁴ Helminen 2009, s.83

muuton yhteydessä eikä tällaisessa tapauksessa voida katsoa, että olennaiset siteet ovat jääneet Suomeen.

Suomessa oleva asunto voi yksin muodostaa olennaisen siteen Suomeen. Olennaisten siteiden ei normaalisti katsota katkeavan, jos verovelvollinen lähtiessään jättää omistukseensa tai pitää vuokralla Suomessa olevan asunnon, jossa hän on itse asunut. Olennaiset siteet eivät katkea, jos verovelvolliselle jää Suomeen ympärivuotiseen käyttöön soveltuva hänen elinolosuhteitaan vastaava asunto, jossa hän on itse asunut.³⁵ Pelkän Suomessa lomailun tai Suomessa sijaitsevan vapaa-ajan asunnon ei ole oikeuskäytännössä katsottu muodostavan olennaista sidettä Suomeen. Jos verovelvollisella on muita siteitä Suomeen, olennaiset siteet eivät kokonaistarkastelusta johtuen kuitenkaan välttämättä katkea.

Taloudellisilla siteillä saattaa olla merkitystä etenkin, jos pääosa verovelvollisen tuloista kertyy edelleen Suomessa olevista lähteistä. Usein taloudelliset siteet voidaan yhdessä muiden siteiden kanssa ottaa huomioon olennaisten siteiden katkeamista arvioitaessa. Taloudelliset siteet voivat kuitenkin yksinkin muodostaa olennaisen siteen Suomeen. Tulojen merkitystä arvioitaessa tarkastellaan, vaatiiko tulojen hankkiminen aktiivista toimintaa vai ei. Passiivisia tuloja vahvemman siteen muodostavat sellaiset taloudelliset siteet, joiden osalta tulon saaminen vaatii aktiivista panosta, kuten työskentelyä tai liiketoiminnan harjoittamista Suomessa. Tilapäisluonteinen työskentely Suomessa ei sen sijaan yksinään ole olennainen side.³⁶

2.3 Verovelvollisuusaseman vaikutus verotukseen

Verovelvollisen asema yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisena vaikuttaa siihen, miten ja minkä lain perusteella tämän saamia tuloja verotetaan Suomessa. Eroa on niin aineellisessa verotuksessa kuin verotusmenettelyssäkin.

Yleisesti verovelvollisten verotus perustuu ensisijaisesti tuloverolakiin (TVL) ja toimitetaan verotusmenettelylain (VML) mukaisessa järjestyksessä. Rajoitetusti verovelvollisten verotus perustuu puolestaan tuloverolain ohella pääasiassa

³⁵ KHO 1990/399

³⁶ Helminen 2009, s.86

rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin (LähdVL) eli lähdeverolakiin ja on pitkälti lähdeverotusta³⁷.

2.3.1 Yleisesti verovelvollisen verotus

Suomessa asuvaa ja Suomessa yleisesti verovelvollisena pidettävää henkilöä verotetaan Suomessa lähtökohtaisesti kaikista hänen saamistaan tuloista, niin Suomesta kuin ulkomailtakin. Yleisesti verovelvollinen on velvollinen ilmoittamaan veroilmoituksessaan niin Suomesta kuin ulkomailtakin saamansa tulot.³⁸

Yleisesti verovelvollisen ulkomailta saamien tulojen verotus on pitkälti samanaista kuin Suomesta saatujen tulojen verotus. Esimerkiksi yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön ulkomailta saamien ansiotulojen verotus on progressiivista samalla tavalla kuin Suomesta saatujen ansiotulojen verotuskin. Samoin yleisesti verovelvollinen on pääsääntöisesti oikeutettu luonnollisiin vähennyksiin myös ulkomailta saatujen tulojen osalta. Tiettyjen ulkomailta ja Suomesta saatujen tulojen verotus poikkeaa toisistaan. Esimerkiksi luonnollisen henkilön ulkomailta muista kuin EU – tai verosopimusvalioista saadut osingot ovat aina ansiotuloa toisin kuin Suomesta saadut osingot.³⁹

2.3.2 Rajoitetusti verovelvollisen verotus

Rajoitetusti verovelvollisen verotus poikkeaa yleisesti verovelvollisen verotuksesta. Verovelvollista, jota ei katsota Suomessa asuvaksi ja jota pidetään Suomessa ainoastaan rajoitetusti verovelvollisena, verotetaan Suomessa ainoas-

³⁷ Helminen 2009, s.92-93

³⁸ Ks. esimerkiksi KHO 1990/712, jonka mukaan A oli puolisoineen muuttanut Suomesta Australiaan vuonna 1981. A oli puolisoineen matkustanut Suomeen 1.4.1984 ja oleskellut Suomessa yli kuusi kuukautta hoitaen yksityisasiointaan työskentelemättä kenenkään palveluksessa. A puolisoineen oli palannut Australiaan lokakuussa 1984. A oli palannut 13.5.1985 Suomeen ja 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.

³⁹ Helminen 2009, s.93–94

taan Suomesta saaduista tuloista. Rajoitetusti verovelvollista verotetaan tällöin lähdevaltioperiaatteen mukaisesti.⁴⁰

Tuloverolaki sisältää luettelon tuloista, jotka katsotaan Suomesta saaduiksi. Luettelo on ainoastaan esimerkkiluettelo, joten muitakin tuloja voidaan pitää Suomesta saatuina. Luettelon katsotaan kuitenkin olevan tyhjentävä siinä nimenomaisesti mainittujen tulojen osalta⁴¹. Aina ei siten ole täysin selvää, onko kyseessä Suomesta saatu tulo. Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan liittyviä tuloja verotetaan Suomessa, olivatpa ne sitten Suomesta tai ulkomailta saatuja. Eräiden tulojen osalta laissa saattaa olla poikkeuksia myös siten, että tiettyjä rajoitetusti verovelvollisten tuloja ei veroteta, vaikka ne olisivatkin Suomesta saatuja. Tällaisia ovat esimerkiksi korkotulot.

Rajoitetusti verovelvollisen verotus on myös muulla tavalla erilaista kuin yleisesti verovelvollisen verotus. Lähdeverolain mukainen verotus merkitsee useiden tulotyyppien osalta sitä, että rajoitetusti verovelvollista ei veroteta verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä, vaan tulon verotus tapahtuu lopullisena, kokonaan valtiolle menevänä lähdeverona. Lähdeveroprosentti riippuu tulotyyppistä.

Lähdeverotus on bruttoverotusta, toisin sanoen lähdeverotettavista tuloista ei vähennetä niiden hankkimisesta johtuneita menoja ennen veron laskemista. Lähdeverolain 6 § perusteella ansiotuloina verotettavien useimpien tulotyyppien osalta saadaan kuitenkin tehdä vähennys, joka on joko 510 euroa kuukaudelta tai alle kuukauden ajalta kertyneen tulon osalta 17 euroa päivältä. Lähdeverotuksen piiriin kuuluvat tulot luetellaan tyhjentävästi Lähdeverolain 3 §:ssä.

Lähdeverolain 13.4. §:n mukaan kaikkien muiden kuin lähdeverotettavien tulojen osalta rajoitetusti verovelvollisten verotus tapahtuu lähdeverolain perusteella verotusmenettelylain mukaan. Tämä koskee rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen saamia sellaisiakin tuloja, joista normaalisti peritään lähdevero. Verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä toimitettu verotus on nettoverotusta, jolloin rajoitetusti verovelvollisella on oikeus vähentää tuloista niiden hankkimisesta johtuneet menot samalla tavalla kuin

⁴⁰ Helminen 2009, s.94

⁴¹ Ibid

yleisesti verovelvollisillakin. Myös korot ja tappiot voidaan vähentää samojen sääntöjen mukaan kuin yleisesti verovelvollisten kohdalla.

3 Rajoitetusti verovelvollisen työskentely Suomessa

3.1 Suomesta saatu tulo

Tuloverolain 9.1 §:n mukaan rajoitetusti verovelvolliset ovat verovelvollisia ainoastaan Suomesta saaduista tuloista. Palkkatulojen verotuksen kannalta on ratkaisevaa, onko työskentely suoritettu suomalaisen vai ulkomaisen työnantajan lukuun ja onko työskentely tapahtunut Suomessa vai ulkomailla.

Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu palkka on Suomesta saatua.⁴² Suomalaiselta julkisyhteisöltä saatu palkka verotetaan Suomessa riippumatta siitä, missä valtiossa työskentely on tapahtunut. Tämä koskee lähinnä ulkomailla toimivia ja asuvia Suomen kansalaisia. Suomen valtion ulkomaanedustuksessa työskentelevälle ulkomailla asuvalle ulkomaan kansalaiselle maksettua palkkaa ei veroteta Suomessa, vaikka se katsotaankin Suomesta saaduksi.⁴³

Valtion ja kunnan lisäksi julkisyhteisöjä ovat esimerkiksi kuntayhtymä, maakunta, evankelis-luterilainen sekä ortodoksinen kirkko ja seurakunta, seurakuntaliitto, seurakuntayhtymä, Suomen pankki, Kansaneläkelaitos, Suomen Akatemia ja Valtion teknillinen tutkimuskeskus. Lain tarkoittamia julkisyhteisöjä eivät sen sijaan ole esimerkiksi Finpro ry. tai valtionenemmistöiset osakeyhtiöt, esimerkiksi Alko tai Yleisradio⁴⁴.

Yksityiseltä työnantajalta saatu palkka on Suomesta saatua, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiassa suoritettu Suomessa, Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.⁴⁵ Molempien edellytysten tulee täyttyä. Ulkomailla olevan työnantajan lukuun Suomessa tehdystä työstä maksettu palkka tai suomalaisen työnantajan lukuun ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka ei ole Suomesta saatua.

⁴² Ks. Tuloverolaki 10.1 § 3 k

⁴³ Ks. Tuloverolaki 76.1 § 4 k

⁴⁴ Helminen 2009, s.449

⁴⁵ Ks. Tuloverolaki 10 § 4 k

Maantieteellisten perusteiden ratkaistaan, onko työ suoritettu Suomessa. Tulo on Suomesta saatua aina, jos työskentely on tapahtunut yksinomaan Suomessa, suomalaisen työnantajan lukuun. Riittävää on kuitenkin myös, että työ on tehty pääasiassa Suomessa. Suomessa tehty on esimerkiksi täällä kirjoitettu lehtitikkeli, vaikka se olisikin julkaistu ulkomailla. Työ katsotaan tehdyksi pääasiallisesti Suomessa myös, vaikka työntekijä tekee satunnaisia työmatkoja ulkomaille. Tällöin myös ulkomaantyöskentelypäiviltä saatu palkka verotetaan Suomessa, ellei verosopimus estä sen verottamista. Toisin on asianlaita, jos suomalainen työnantaja on palkannut ulkomailla asuvan rajoitetusti verovelvollisen henkilön tekemään töitä ulkomailla, ja työntekijä käy vain satunnaisesti Suomessa esimerkiksi raportoimassa. Tällöin palkkaa ei veroteta Suomessa edes Suomessa käyntipäivien osalta, koska palkan ei katsota olevan Suomesta saatua. Työskentelyhän ei tapahdu pääasiallisesti Suomessa.⁴⁶

On myös mahdollista, että työskentely Suomessa on osittain pääasiallista ja osittain ei. Tällöin palkka voidaan jakaa Suomesta saatuun ja ulkomailta saatuun osaan, ja verottaa vain Suomesta saatua osaa Suomessa. Esimerkiksi Ruotsissa asuva henkilö saattaa työskennellä suomalaisen kuljetusalan työnantajan palveluksessa siten, että työstä osa tehdään Suomessa ja osa Ruotsissa. Tällöin Suomesta saatua tuloa on vain sellaiselta palkanmaksukaudelta maksettu palkka, jonka aikana työ on pääasiallisesti tehty Suomessa.⁴⁷ Pääasiallisuustarkastelu on palkanmaksukausikohtainen. Jos palkka maksetaan esimerkiksi kerran kuussa, palkanmaksukausi on kuukausi. Ainakin jos yli puolet työskentelypäivistä tietyn palkanmaksukauden aikana on ollut Suomessa, kyseiseltä ajalta saatu palkka katsotaan Suomesta saaduksi⁴⁸.

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun pitämästä esitelmästä saama palkkio on lähtökohtaisesti kokonaan Suomesta saatua tuloa, vaikka esitelmä olisikin valmisteltu ulkomailla. Korvaushan on maksettu ensisijaisesti esitelmän pitämisestä eikä sen valmistelemisesta. Verovelvollinen saattaa kuitenkin osoittaa, että esitelmän pitäminen on edellyttänyt huomattavaa

⁴⁶ Helminen 2009, s.450

⁴⁷ Ks. KHO 1994/3616

⁴⁸ Helminen 2009, s.450

tavan suurta valmistelutyötä kotivaltiossa. Tällöin on mahdollista, että työ onkin suoritettu pääasiassa ulkomailla, jolloin siitä ei tulisi verottaa Suomessa. Ainakin silloin, jos valmistelusta maksetaan erillinen korvaus, tätä korvausta ei tulisi verottaa Suomessa. Siinäkin tapauksessa, että esitelmän valmistelusta ja sen pitämisestä on maksettu vain yksi erittelemätön korvaus, verotus voi estyä, jos valmistelun osuus on huomattavan suuri verrattuna itse esitelmän pitämiseen. Asiasta ei ole kuitenkaan olemassa ennakkotapausta, jonka nojalla tulkinnasta voisi tehdä varmoja johtopäätöksiä.

Esitelmäpalkkioita vastaava tilanne voi syntyä konsulttipalkkioiden osalta. Ulkomainen konsultti saattaa konsultoida suomalaista yritystä, mutta pääosa työskentelystä tapahtuu ulkomailla ja konsultti saapuu Suomeen lähinnä vain raportoimaan työnsä tulosta.⁴⁹

Yksityiseltä työnantajalta saadun palkan Suomessa verottamisen edellytyksenä on aina, että työ on tehty Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Keskeistä on, kenen kanssa työntekijä on sopimussuhteessa. Suomessa olevalle katsotaan työn- tai toimeksiantaja, joka tai jonka edustaja tosiasiallisesti on Suomessa työn- tai toimeksiannon aikana. Tällaisena työnantajan pidetään ensinnäkin suomalaista, Suomessa rekisteröityä työnantajaa. Ulkomailla rekisteröidyn työnantajan lukuun tehdystä työstä saatu palkkakin voidaan kuitenkin verottaa Suomessa, jos työskentely on tapahtunut kyseisen työnantajan Suomessa olevan kiinteän toimipaikan tai kiinteän paikan lukuun.

Työsuhdeoption käyttämisestä saatu etu on Suomesta saatua palkkaan rinnastettavaa tuloa silloin, kun työsuhdeoptioetu liittyy työhön, josta saatu varsinainen palkkakin on Suomesta saatua. Suomalaisen työnantajan palveluksessa Suomessa suoritettun työn perusteella saatu työsuhdeoptioetu on siten kokonaan Suomesta saatua tuloa, vaikka optio käytettäisiin vasta vuosien päästä verovelvollisen ulkomaille muuton jälkeen. Sekin osa arvonnoususta, joka on syntynyt

⁴⁹ Vrt. kuitenkin tilanne, jossa ulkomaan kansalainen on saanut hallituksen jäsenenä palkkioita, jotka katsotaan TVL 10 §:n 4 a kohdan perusteella automaattisesti Suomesta saaduiksi, jos kyse on suomalaisen yhtiön tai yhtymän hallituksesta tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä. Esimerkiksi suomalaisen osakeyhtiön hallituksen kokoukseen osallistumisesta maksettu palkkio on siten Suomessa veronalaista tuloa myös silloin, kun kokous on pidetty toisessa valtiossa.

ulkomaille muuton jälkeen, on Suomesta saatua tuloa.⁵⁰ Ainoastaan silloin, kun optioedun voidaan katsoa joltakin osalta liittyvän työskentelyyn, josta saatu palkkakaan ei ole Suomesta saatua, työsuhdeoptioedunkin voidaan tältä osin katsoa olevan ulkomailta saatua. Tapauksessa KHO 4.8.2004 T 1773 verovelvollinen oli merkinnyt ja käyttänyt työsuhdeoption ulkomailla asuessaan ja työskennellessään. Koska hän oli kuitenkin työskennellyt merkinnän ja käyttämisen välisenä aikana myös noin kolmen vuoden jakson Suomessa samaan konserniin kuuluvan suomalaisen yhtiön palveluksessa, option käyttämisestä saatua etua verotettiin Suomessa siltä osin kuin se kohdistui aikaan, jolloin henkilö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen⁵¹.

3.2 Palkkatulon lähdeverotus

Ulkomailla asuvien henkilöiden Suomesta saaman tulon verotuksesta säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (11.8.1978/627). Kun rajoitetusti verovelvollisen palkka katsotaan Suomesta saaduksi, palkan maksaja perii palkasta Suomessa kiinteän 35 prosentin lähdeveron yleisesti verovelvollisiin sovellettavan progressiivisen asteikon sijaan.⁵² Samalla tavalla verotetaan niin palkkaa kuin muitakin suorituksia, joista on toimitettava ennakonpidätys.⁵³ 35 prosentin suuruinen lähdevero peritään myös esimerkiksi luonnollisille henkilöille maksetuista työkorvauksista ja luontoiseduista.

Luontoisedut arvostetaan Verohallinnon vahvistamien perusteiden mukaisesti samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisillakin. Sama koskee työsuhdeoption käyttämisestä saatua etua, joka on saatu Suomesta. Etua verotetaan Suomessa siltä osin kuin etu liittyy työskentelyyn, josta saatu palkka katsotaan Suomesta saaduksi. Työsuhdeoption käyttämisestä saadun edun lähdeveron alainen määrä lasketaan muuten samalla tavalla kuin puhtaasti kotimaisissakin tilanteissa. Koska optiotulot voivat olla suuria, on optionhaltijalla monesti intressi

⁵⁰ Ks. KHO 2001/1000

⁵¹ Helminen 2009, s.453, ks. myös Haapaniemi 2006, s.322

⁵² Ks. Lähdeverolaki 3 ja 7 §

⁵³ Ks. Lähdeverolaki 3 §

päästä rajoitetusti verovelvolliseksi ennen optioiden käyttämistä⁵⁴. Edun käyttämisestä aiheutuneet kustannukset voidaan siten vähentää.⁵⁵

Lähdeverolain 6 §:n mukaan lähdeveroa perittäessä palkkatulosta vähennetään joko 510 euroa kuukaudelta tai jos tulo on kertynyt kuukautta lyhyemmältä ajalta, 17 euroa päivältä. Vähennyksen määrä on kuitenkin enintään tulon määrä. Vähennys tehdään sellaisen tulon yhteismäärästä, josta perittävä lähdevero on 35 prosenttia. Palkan lisäksi tällaisia ovat muut ansiotuloina verotettavat ennakonpidätyksen alaiset tulot, kuten erilaiset sosiaalietuudet. Eläkkeet, henkilöstörahaston maksamat rahasto-osuudet tai jäsenilleen jakama ylijäämä tai tuloverolain 10.1 § 4a kohdan mukaiset hallituspalkkiot eivät sen sijaan kuulu vähennyksen piiriin. Vähennyksen saaminen edellyttää, että verovelvollinen esittää suorituksen maksajalle lähdeverokortin.⁵⁶

Lähdeverolaki antaa mahdollisuuden ETA-alueeseen kuuluvassa valtiossa asuvalle valita, että häntä verotetaan palkasta ja muusta ansiotulostaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä progressiivisen tuloveroasteikon mukaan.⁵⁷ Rajoitetusti verovelvollisen saamat lähdeverotettavat tulot, sellaiset tulot, jotka eivät ole Suomesta saatuja, sekä sellaiset tulot, joiden verottamisen verosopimus estää, eivät vaikuta progressiiviseen verokantaan.⁵⁸ Valtionverotuksen ja kunnallisverotuksen henkilö- ja perhekohtaiset vähennykset sekä luonnolliset vähennykset myönnetään myös rajoitetusti verovelvolliselle, kun tulo verotetaan VML:n mukaisesti.

Verotusmenettelylain mukainen progressiivinen verotus on mahdollista, jos EU- tai ETA-valtiossa asuvan verovelvollisen Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta. Vain osan vuotta rajoitetusti verovelvollisena verotettavan henkilön kaikki verovuoden aikana saamat ansiotulot otetaan huomioon 75 prosentin täyttymistä laskettaessa. Puhtaalla ansiotulolla tarkoitetaan luonnollisilla vähennyksillä eli tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheu-

⁵⁴ Haapaniemi 2006, s.322

⁵⁵ Tuloverolaki 46.1 ja 66.3 §

⁵⁶ Helminen 2009, s.457

⁵⁷ Lähdeverolaki 13.1 § 3 k ja 15 §

⁵⁸ Lähdeverolaki 13a §

tuneilla menoilla vähennettyä veronalaista tuloa. Laskettaessa 75 prosentin täyttymistä huomioidaan kaikki Suomesta saadut ansiotulot, eli palkan lisäksi myös esimerkiksi eläkkeet ja erilaiset ansiotulo-osuudet, kuten elinkeinotoiminnan ansiotulo-osuus. Jos esimerkiksi EU- tai ETA-valtiossa asuvan verovelvollisen Suomesta saama eläke muodostaa jo itsessään 75 prosenttia hänen kaikkiaan ansiotuloistaan, voidaan verovelvollisen vaatimuksesta myös hänen Suomessa saamansa palkkatulo verottaa verotusmenettelylain mukaisesti.⁵⁹ Osinkotuloa ei oteta huomioon Suomesta saatuna ansiotulona siltäkään osin kuin osinkoa yleisesti verovelvollisen saamana verotettaisiin tuloverolain mukaan ansiotulona.⁶⁰ Myöskään sellaisia tuloja ei oteta huomioon, jotka ovat verosopimuksen perusteella Suomessa verovapaita.⁶¹ Ulkomailta saaduksi ansiotuloksi katsotaan 75 prosentin täyttymistä laskettaessa palkka, eläke sekä verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaiset sosiaaliturvasuoritukset. Verovelvollisen on esitettävä ulkomaantuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus.

Rajoitetusti verovelvolliselle voidaan maksaa tiettyjä kustannusten korvauksia verovapaasti.⁶² Veronalaiseen palkkaan korvaukset luetaan siltä osin kuin niitä ei ole pidettävä työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena.⁶³ Lähdeverovapaus edellyttää käytännössä, että korvaukset maksetaan erikseen. Korvauksesta on sovittava siten, että työskentelystä maksetaan tietynsuuruinen veronalainen korvaus ja lisäksi erikseen korvataan matka- ja majoituskustannukset sekä maksetaan päivärahat. Jos korvaukset erotetaan jälkikäteen etukäteen sovitusta kokonaispalkkioista, korvausten määrä ei ole verovapaata⁶⁴.

3.3 Verosopimusten vaikutus rajoitetusti verovelvollisen verotukseen

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan mukaan yksityissektorin palveluksessa ansaitun palkkatulon ensisijainen verotusoikeus kuuluu ylöntekevaltiolle. Koska verosopimusten soveltamisala on laaja, verosopimukset eivät estä Suo-

⁵⁹ Ks. HE 104/2005

⁶⁰ Lähdeverolaki 13.2 § 3 k

⁶¹ Ibid, 2 k

⁶² Lähdeverolaki 4.2 §

⁶³ Lähdeverolaki 4.3 §

⁶⁴ Helminen 2009, s.461

mea verottamasta Suomessa työskenteleviä ulkomailla asuvia henkilöitä Suomesta saaduista palkkatuloista.

Verosopimusten niin sanotun mekaanikkosäännön mukaan tiettyjen erityisedellytysten täytyessä Suomi ei voi verottaa ulkomailla asuvan henkilön yksityissektorin työnantajan palveluksessa Suomessa työskentelystä saamaa tuloa. Ainoastaan työntekijän asuinvaltio saa verottaa työtuloa, jos työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä tai useammassa jaksossa yhteensä enintään 183 päivää sopimuksesta riippuen kalenterivuoden tai minkä tahansa perättäisen 12 kuukauden aikana; työnantaja, joka maksaa palkan tai jonka puolesta se maksetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; ja työnantajalla ei ole työskentelyvaltiossa kiinteää paikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, jota palkka rasittaisi. Kaikkien kolmen edellytyksen täytyessä Suomen on vapautettava rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saama työtulo verosta, mutta jos yksikin mekaanikkosäännön kolmesta edellytyksestä jää täyttymättä, verotus voidaan toimittaa Suomessa kansallisen lainsäädännön mukaan.⁶⁵ Käytännössä Suomi verottaa yksityissektorin työtuloa kuitenkin vain, jos työnantaja on Suomessa ja työ tehdään pääasiassa Suomessa.

Jos oleskelu Suomessa kestää yli 183 päivää, Suomi saa verottaa työtuloa. Jos oleskelu sen sijaan kestää tasan 183 päivää tai vähemmän, vain työntekijän asuinvaltiolla on verotusoikeus edellyttäen, että työnantaja ei ole Suomessa. Uusimpien verosopimusten mukaan 183 päivän ajanjakso lasketaan minkä tahansa perättäisen 12 kuukauden ajalta ja vanhempien verosopimusten mukaan kalenterivuosisikohtaisesti.

Mekaanikkosäännön soveltuminen edellyttää, että työnantaja ei asu työntekovaltiossa. Työnantaja ei siten saa olla Suomessa yleisesti verovelvollinen. Jos työnantaja on Suomesta, Suomella on oikeus verottaa palkkaa, vaikka kyseessä olisi lyhyt työskentely. Suomessa olevaan työnantajaan rinnastetaan työnantajan Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Mekaanikkosäännön soveltuminen edellyttää, ettei työnantajalla ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, jonka tuloa työskentelystä maksetulla palkalla rasitetaan. Jos työnantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, Suomella on oikeus verottaa täältä saatua palkkaa. Kiinteän toimipaikan muodostuminen merkitsee myös sitä, että ulkomaiselle työnantajal-

⁶⁵ Helminen 2009, s.464

le syntyy ennakonpidätysvelvollisuus Suomessa tapahtuvan palkanmaksun osalta.

Mekaanikkosäännöstä huolimatta jotkut verosopimukset, kuten Pohjoismaiden verosopimus, antavat työntekovaltiolle verotusoikeuden aina vuokratun työntekijän palkan osalta. Pohjoismaiden sopimuksen mukaan työntekijän vuokrauksesta on kyse, kun työnantaja asettaa työntekijän käytettäväksi toisen yrityksen, toimeksiantajan, liiketoiminnassa toisessa Pohjoismaassa⁶⁶. Todellisella työntekovaltiolla on tällöin verotusoikeus, jos toimeksiantaja asuu työskentelyvaltiossa tai toimeksiantajalla on vähintään kiinteä toimipaikka kyseisessä valtiossa. Samaan lopputulokseen voidaan muiden sopimusten osalta päätyä, jos katsotaan, että toimeksiantaja on työntekijän tosiasiallinen työnantaja muodollisen työnantajan sijaan.⁶⁷ Jos verosopimuksessa on erityismaininta vuokratyöntekijöistä, myös sisäinen lainsäädäntö sallii verotuksen. Vuokrattuja työntekijöitä koskee kohdan erityissääntö, jonka perusteella Suomesta saatua tuloa on palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokranantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevan työn teettäjälle. Tuloverolain 10.1§:n 4c ja 4k kohdan mukaan ulkomailta vuokratun työntekijän Suomessa tekemästä työstä saama palkkatulo on siten Suomesta saatua tuloa riippumatta työntekijän Suomessa oleskelun kestosta ja riippumatta siitä, että työnantaja on ulkomainen.

3.4 Rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät

3.4.1 Yleistä

Työnteon muotojen moninaistuessa myös vuokratyö työvoiman käyttötapana on yleistynyt sekä Suomessa että muualla Euroopassa. Euroopassa etenkin teollisuus – ja valmistustyössä sekä palvelualoilla käytetään paljon vuokratyövoimaa.⁶⁸ Suomessa suurin osa vuokratyöntekijöistä toimii palvelualoilla ja teollisuudessa.⁶⁹

⁶⁶ Pohjoismaisen verosopimuksen pöytäkirja 15 artiklaa koskien, <http://www.edilex.fi/login.ezproxy.ulapland.fi/saadokset/valtiosopimukset/19970026?toc=1>

⁶⁷ Ks. OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaari

⁶⁸ Vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö, s.16

⁶⁹ Ibid, s.18

Pelkästään Talonrakennusteollisuus ry:n vuonna 2010 tekemän selvityksen mukaan kaikista Suomen rakennustyömailla työskentelevistä työntekijöistä noin 14,5 prosenttia oli ulkomaalaisia, mutta suoraan suomalaisten työnantajien palveluksissa olevista henkilöistä vain vajaat 3 prosenttia. Ulkomainen työvoima oli siten pääasiassa vuokratyövoimaa tai ulkomaisten aliurakointiyritysten työntekijöitä.⁷⁰ Selvityksen mukaan todennäköisyys, että ulkomaalainen työvoima lisääntyy Suomessa vuosina 2010-2013 on 68 prosenttia.

Vuoden 2007 alusta voimaan tulleen lainmuutoksen perusteella enintään kuusi kuukautta Suomessa ulkomaisen yrityksen palveluksessa olevien vuokratyöntekijöiden palkkatuloa verotetaan Suomessa, jos työntekijän asuinvaltion kanssa solmittu verosopimus sallii sen. Aiemmin Suomi on voinut verottaa vain yli kuudeksi kuukaudeksi Suomeen tulevat vuokratyöntekijät, jotka ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Lisäksi vuokratyöstä saatua palkkatuloa verotetaan, jos työntekijä tulee maasta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Palkka katsotaan Suomessa veronalaiseksi ansiotuloksi oleskeluajasta huolimatta heti ensimmäisestä työpäivästä lähtien.⁷¹

Uudistuksen taustalla oli muun muassa pyrkimys vähentää harmaan työvoiman käyttöä erityisesti rakennusalalla, parantaa valvontaa sekä tervehdyttää kilpailua ja laittaa näin ulkomaiset toimijat samantarvoiseen asemaan kotimaisiin toimijoihin nähden.⁷² Kun vuokratyöntekijän työnantajana on ulkomainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai joka ei ole perustanut tänne tytäryritystä tai muuta yhtiötä, joka maksaisi työntekijän palkan, yritys ei ole velvollinen perimään veroa Suomeen vuokratyöntekijän palkkatulosta.⁷³ Vuokratyöntekijän on itse huolehdittava verojensa maksamisesta täällä ansaitsemaan palkkatulosta.

Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotusta koskevia säännöksiä voitaneen soveltaa myös julkisella sektorilla työskenteleviin rajoitetusti verovelvollisiin vuokratyöntekijöihin, esimerkiksi vuokrattuihin lääkäreihin ja hoitohenki-

⁷⁰ Talonrakennusteollisuus ry, Työvoimatiedustelu 29.11.2010

⁷¹ Ks. Verohallinnon ohje 1.6.2012. Vuokratyöntekijä, joka tulee Suomeen Virosta, Latviasta, Liettuaista, Puolasta, Ruotsista, Norjasta, Tanskasta, Islannista, Kazakstanista, Moldovasta, Georgiasta, Valko-Venäjältä, Man-saarilta, Guernseyltä, Bermudalta tai Jersey saarelta, on velvollinen maksamaan Suomessa veroa palkkatulostaan ensimmäisestä työskentelypäivästä alkaen.

⁷² HE 158/2006, s.13-14

⁷³ Keskitalo – Wulff 2006, s.364

lökuntaan. Siitä huolimatta, että kunnallisia terveydenhoitopalveluita ei tavanomaisesti järjestetä liiketoiminnan muodossa, on mahdollista katsoa, että säännökset soveltuvat myös tällaisiin työntekijöihin.⁷⁴

3.4.2 Työvoiman vuokrauksen käsitteestä

Työvoiman vuokrauksen ja vuokratyöntekijän käsitettä on määritelty työsopimuslaissa⁷⁵. Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan sopimukseen perustuvaa järjestelyä, jossa työvoimaa vuokraava yritys luovuttaa vastiketta vastaan työntekijöitään toisen yrityksen käyttöön (käyttäjäyritys). Tämä toinen yritys on varsinaisen työn teettäjä. Työ tapahtuu pääasiassa työn teettäjän johdon ja valvonnan alaisena, mutta työntekijät ovat työsuhteessa vain vuokralle antaneeseen yritykseen. Työvoimaa vuokralle antaneen yrityksen ja työn teettäjän välillä vallitsee velvoiteoikeudellinen sopimussuhde. On myös mahdollista, että luonnollinen henkilö toimii joko vuokratyövoimaa välittävänä tahona tai vuokratyövoiman käyttäjänä.

Vuokratyövoimaa koskeva säännös käsittää hallituksen esityksen mukaan tavanomaisen vuokratun työvoiman lisäksi esimerkiksi tilanteet, joissa työntekijällä ei ole työsuhdetta suoraan siihen työvoimanvuokrausyritykseen, joka on tehnyt sopimuksen suomalaisen toimeksiantajan kanssa, vaan tämä vuokranantaja on vuokrannut työntekijän toiselta yritykseltä. Tulkittaessa TVL:a, kriteerit siitä, mitä pidetään työvoiman vuokraamisena, ovat hallituksen esityksen mukaan yhteneväiset verosopimusten vuokratyövoimaa koskevien määräysten kanssa.⁷⁶ Työntekijää pidetään vuokrattuna silloin, kun hänet on asetettu käytettäväksi työn tekemistä varten toisen henkilön toiminnassa edellyttäen, että työvoimaa vuokraava taho ei vastaa työn tuloksesta eikä kanna siihen liittyvää riskiä. Arvioitaessa sitä, onko kyseessä työvoiman vuokraus, ratkaisu tehdään hallituksen esityksen mukaan kokonaisharkinnalla, jossa otetaan erityisesti huomioon muuan muassa kuuluuko työn yleinen johto ja ohjaus toimeksiantajalle, tehdäänkö työ työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa ja lasketaanko vuokranantajalle suoritettava hyvitys käytetyn ajan mukaan tai muun, hyvityksen ja työntekijän saaman palkan välisen yhtey-

⁷⁴ Keskitalo – Wulff 2006, s.368

⁷⁵ Työsopimuslaki 26.1.2001/55

⁷⁶ HE 158/2006, s.17

den perusteella sekä antaako toimeksiantaja suurimman osan työvälineistä ja tarvikkeista käytettäväksi ja voiko vuokranantaja yksipuolisesti määrätä työntekijöiden lukumäärästä ja heidän sopivuudesta.⁷⁷ Hallituksen esityksen mukaan säännöksen soveltamisalaa ei kuitenkaan ole rajattu ulkomaisen yrityksen toimialan mukaan, vaan ratkaisu tehdään kokonaisharkinnan perusteella ottaen erityisesti huomioon edellä mainitut kriteerit.⁷⁸

3.4.3 Vuokratyöntekijän verotuksesta

Vuokratyöntekijä, jonka palkasta kansainvälinen sopimus ei estä perimästä veroa, maksaa Suomessa saadusta palkkatulosta määrättävän veron ennakkoverona. Ennakkoveron määräämistä varten työntekijän on otettava yhteys verotoimistoon heti aloittaessaan työskentelyn Suomessa, kuitenkin viimeistään työskentelyn aloittamista seuraavan kuukauden loppuun mennessä.⁷⁹

Rajoitetusti verovelvollisen saamasta palkkatulosta toimitetaan verotus lähdeverotuksena. Lähdevero on lopullinen vero ja sen määrä on 35 prosenttia. Ennen veron perimistä maksaja voi tehdä palkasta 510 euron kuukausittaisen vähennyksen, tai jos palkka kertyy kuukautta lyhyemmältä ajalta, 17 euroa päivältä. Vähennyksestä on oltava merkintä lähdeverokortilla. Kun ennakkoveroa määrätään vuokratyöntekijälle, lähdeverovähennys otetaan huomioon, koska työntekijällä ei ole veron perimiseen eikä vähennykseen tekemiseen velvollista työnantajaa Suomessa.

Rajoitetusti verovelvolliselle työntekijälle, jolla on varsinainen työskentelypaikka ulkomailla, voidaan palkan lisäksi maksaa verotta kotimaan päivärahan suuruista päivärahaa. Hänelle voidaan lisäksi korvata tositteelliset majoittumismaksut ja liikenteenharjoittajan antaman tositteiden perusteella matkaliput ja rahtimaksut. Kustannusten korvausten osalta vuokratyöntekijöitä verotuksellista kohtelua arvioidaan samalla tavalla, kuin jos he olisivat työn teettäjän palveluksessa. Työvoimaa vuokraavien yhtiöiden palveluksessa olevien työntekijöiden varsinainen työpaikka on pääsääntöisesti työn teettäjän eli työvoiman käyttäjäyrityksen toimitiloissa paitsi, jos työntekijä toimii erityisellä alalla. Näin ollen ulkomai-

⁷⁷ Ibid

⁷⁸ HE 158/2006, s.17

⁷⁹ LähdVL 16 a §

nen vuokratyöntajaryitys ei voi korvata verovapaasti asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja, kuten ei myöskään viikonloppumatkoja, jos työntekijä ei työskentele erityisellä alalla. Myöskään päivärahat eivät ole verovapaita, ellei työntekijä siirry varsinaiselta työtekemispailtaan käyttäjäryityksen muuhun työtekemispailkaan, jota voitaisiin pitää työntekijän erityisenä työtekemispailkana. Jos työnantaja järjestää työntekijälle asunnon Suomessa oleskelun ajaksi, työntekijälle syntyy veronalainen asuntoetu.

4 Syrjintäkielto eurooppavero-oikeudessa

4.1 Syrjintäkieltoperiaate ja työntekijöiden vapaa liikkuvuus

Euroopan unionilla on oma oikeusjärjestyksensä, jota tulee soveltaa kaikissa EU:n jäsenvaltioissa. EU:n oikeudella on sen tehokkuuden turvaamiseksi etusija suhteessa kaikkeen kansalliseen lainsäädäntöön. EU-oikeuden etusija koskee näin ollen myös kansallista tuloverolainsäädäntöä, vaikka tuloverotus kuuluukin jäsenvaltioiden toimivaltaan⁸⁰. Oikeuskäytännössä on katsottu, että jäsenvaltioiden tulee käyttää toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla EU-oikeutta noudattaen.⁸¹

Yleisillä oikeusperiaatteilla on monia tehtäviä EU:n oikeusjärjestelmässä. Syrjintämättömyysperiaatetta voidaan käsitellä perussopimuksiin sisältyvän oikeusperiaatteena, jolla on erityisesti sisämarkkinaoikeudessa suuri merkitys⁸².

Syrjintä käsitetään laajasti. Kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kielletty perustamissopimuksen soveltamisalalla yleistä syrjintäkieltoa, tavaroiden, palvelujen ja työntekijöiden vapaata liikkumista koskevilla määräyksillä. Toisen jäsenvaltion kansalaista kohdellaan syrjivästi, mikäli häntä kohdellaan eri lailla verrattuna jäsenvaltion omiin kansalaisiin samanlaisessa tilanteessa ja samalla lailla erilaisessa tilanteessa.⁸³ Syrjintäkiellon keskeisinä adresaatteina ovat jäsenval-

⁸⁰ Nykänen 1/2011, s.57

⁸¹ Ks. esim. C-279/93, Schumacker tuomio, k. 21 ja 26. Tuomiossa oli kysymys siitä olivatko eräät Saksan liittotasavallan tuloverotusta koskevat lainsäännökset yhteisöoikeuden kanssa sopusoinnussa. Lainsäännösten perusteella verovelvollisia kohdeltiin eri tavalla sen mukaan, asuivatko he valtion alueella vai eivät. Ks. myös White 2004, s.154

⁸² Raitio 2010, s.251

⁸³ Äimä 2003, s.39

tiot, mutta kielto kohdistuu myös EU:n toimielimiin, elimiin ja laitoksiin sekä yksityisiin luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin⁸⁴. Jäsenvaltion omia kansalaisia ja oikeushenkilöitä ei saa suosia muiden jäsenvaltioiden kansalaisten ja oikeushenkilöiden kustannuksella.

Sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 18 artiklan mukaisesti kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perussopimusten soveltamisalalla, mikä ei kuitenkaan rajoita perussopimusten erityismääräyksien soveltamista. SEUT 18 artiklan syrjinnän kieltävän yleissäännöksen soveltumisen edellytyksenä on, että kyseessä on SEUT:n kattama tilanne eli kyseessä täytyy olla valtion rajat ylittävä eikä yhden jäsenvaltion sisäinen tilanne⁸⁵. SEUT 18 artiklan kattamasta rajat ylittävästä verotustilanteesta on kysymys silloin, kun joku EU-kansalaisuuden omaava verovelvollinen on käyttänyt jotakin SEUT:n takaamaa perusvapautta hyväkseen, kuten oikeutta vapaaseen liikkumiseen EU-valtiosta toiseen. SEUT 18 artikla soveltuu itsessään ainoastaan, jos kyseessä on SEUT:n kattama tilanne, jota SEUT:n perusvapaudet takaavat erityissäännökset eivät kata.⁸⁶ Yleensä SEUT:n vastaiseen verotukseen voidaankin puuttua perusvapaudet takaavien SEUT:n artiklojen avulla tarvitsematta tukeutua 18 artiklaan⁸⁷.

Eurooppa-oikeuden kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto pyrkii esimerkiksi turvaamaan sen, ettei toisista jäsenvaltioista peräisin olevia henkilöitä ja palveluita syrjitä suhteessa oman maan vastaaviin. Kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto liittyy erityisesti EU-kansalaisten oikeusasemaan ja henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen sisämarkkinoilla.⁸⁸ SEUT 18 artikla sisältää niin sanotun kansallisen kohtelun veloitteen, jonka mukaan muiden EU:n jäsenvaltioiden luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä tulee kohdella samalla tavoin kuin vastaavia oman maan henkilöitä EU:n perussopimuksien soveltamisalalla. Tällainen avoin tai välitön syrjintä kansalaisuuteen perustuen on siis kiellettyä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan avoimesti kansalaisuuden perusteella syrjivien kansallisten säännösten ohella myös sellaiset peitellysti syrjivät säännök-

⁸⁴ Raitio 2010, s.251

⁸⁵ Helminen 2012, s.61

⁸⁶ Ks. C-240/10 Shulz-Delzers, k. 29

⁸⁷ Helminen 2012, s.62

⁸⁸ Raitio 2010, s.252

set, joiden soveltaminen johtaa samaan lopputulokseen, ovat kiellettyjä perustamissopimuksen määräysten nojalla.⁸⁹ On kuitenkin tarkennettava, että sekä välitön että välillinen verosyrjintä on SEUT 110 artiklan kieltämää. Kielletty syrjintä voi olla siten luonteeltaan myös välillistä eli koskea tilanteita, joissa kansallinen säännös soveltuu muodollisesti kaikkiin henkilöihin, omat kansalaiset mukaan lukien, mutta sen tosiasialliset vaikutukset kohdistuvat selvemmin muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin.

Erilainen kohtelu, joka johtuu kansallisten lainsäädäntöjen eroista, ei siten ole vielä sinällään kiellettyä⁹⁰. Yleistyksenä voidaan todeta, ettei SEUT 18 artikla siten estä jäsenvaltioita ylläpitämästä ankarampaa lainsäädäntöä tietyillä aloilla verrattuna jonkin toisen jäsenvaltion lainsäädäntöön kyseisillä aloilla edellyttäen, ettei suhteellisuusperiaatetta loukata ja ettei sisämarkkinoiden tehokas toiminta häiriinny⁹¹.

Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla syrjintäkielto on nimenomaisesti toteutettu SEUT 45 artiklan avulla ja eräillä sekundaarioikeuden säädöksillä, erityisesti työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella annettulla neuvoston asetuksella 1612/68. Jäsenvaltion työntekijällä on SEUT 45 artiklan nojalla neljä liikkumisvapauten liittyvää oikeutta. Työntekijöillä on oikeus hakea toisissa jäsenvaltioissa tosiasiallisesti tarjottua työtä, oikeus liikkua vapaasti jäsenvaltion alueella työnhakutarkoituksessa, oikeus oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi ja oikeus jäädä tietyin edellytyksin jäsenvaltion alueelle työsuhteen päätyttyä.⁹² Työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei voida soveltaa tilanteisiin, jotka ovat yksinomaan jäsenvaltion sisäisiä. Näillä tarkoitetaan tilanteita, joilla ei ole liittymäkohtia useampaan kuin yhteen jäsenvaltioon.

Perusvapauksien rajoitukset ovat kiellettyjä riippumatta siitä, liittyykö tapaukseen kansallisuuteen perustuvaa syrjintää vai ei.⁹³ Tästä syystä perusvapauksia rajoittavan kansallisen säännöksen ei tarvitse olla nimenomaan toisten jäsen-

⁸⁹ Äimä 2003, s.40

⁹⁰ Raitio 2010, s.252

⁹¹ Ibid

⁹² Raitio 2010, s.504

⁹³ Ks. C-18/95, Terhoeve, tuomion k.39

valtioiden kansalaisia syrjivä, koska kansalliset säännökset eivät saa rajoittaa sen paremmin omien kuin toistenkaan jäsenvaltioiden kansalaisten perusvapauksien käyttämistä⁹⁴. Kansallisen verolainsäädännön määräykset voivat muodostua SEUT:n takaamien perusvapauksien rajoituksiksi, jos ne kieltävät perusvapauden käyttämisen, haittaavat perusvapauden käyttämistä tai tekevät perusvapauden käyttämisen vähemmän houkuttelevaksi.⁹⁵ Oikeuskäytännössä on katsottu, että vähäinenkin perusvapauden käyttämisen rajoittaminen on kiellettyä.⁹⁶

Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla SEUT:n määräyksillä on tarkoitus helpottaa EU:n jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko yhteisön alueella. Näiden määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus unionin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella.⁹⁷ Työvoiman vapaa liikkuvuus edellyttää sitä, että toisen valtion kansalainen saa siirtyä vapaasti toisen valtion työmarkkinoille samoilla ehdoilla kuin vastaanottavan valtion kansalaiset. Sääntely edellyttää siten niin sanotun kansallisen kohtelun periaatteen soveltamista.⁹⁸

Eri asemassa olevia verovelvollisia voidaan verottaa palkkatulosta eri tavoin ilman, että kysymys olisi työvoiman vapaan liikkuvuuden rajoituksesta. Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat lähtökohtaisesti eri asemassa.⁹⁹ Monissa tilanteissa yleisesti verovelvollisen ja rajoitetusti verovelvollisen on kuitenkin katsottu olevan verotuksessa samassa asemassa¹⁰⁰. Syrjivät säännökset voivat olla oikeutettuja, jos niiden tueksi voidaan osoittaa objektiivisesti hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita.

⁹⁴ Nykänen 1/2011, s.59

⁹⁵ 15.12.2011 voimaan astuneen lain veronumerosta voidaan katsoa muodostavan perusvapauden rajoituksen EU:n sisällä tuleville työntekijöille, sillä veronumeron olemassaolo tekee perusvapauden käyttämisen vähemmän houkuttelevaksi.

⁹⁶ Ks. esim. C-34/98, komissio vs. Ranska, tuomion k.49. Näin myös Douma 2012, s.72.

⁹⁷ Ks. esim. C-18/95, Terhoeve, tuomion k. 37

⁹⁸ Nykänen 1/2011, s.60

⁹⁹ Ks. esim. C-279/93, Schumacker, tuomion k.31

¹⁰⁰ Ibid, tuomion k. 36-37

4.2 Vapaan liikkumisoikeuden rajoittamisen oikeuttamisperusteet välittömän ja välillisen syrjinnän tilanteissa

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä taloudellisten perusvapauksien sekä niitä turvaavien syrjintä- ja rajoituskieltojen soveltamisala on muodostunut hyvin laajaksi. Sisämarkkinatavoitteet ovat tyypillisesti saaneet korostuneen aseman, jolloin kynnys perustamissopimuksessa kielletyn syrjinnän tai kiellettyjen rajoitusten toteutamiselle on ollut vastaavasti matala, mikäli rajat ylittävään taloudelliseen toimintaan on voitu osoittaa liittyvän jonkinlaisia verotuksesta johtuvia haittoja.¹⁰¹ On myös huomattava se ero, mikä syrjinnällä ja rajoituksella on EU-oikeudellisessa kontekstissa.¹⁰² Vapaan liikkuvuuden rajoitukset ovat siten lähtökohtaisesti kiellettyjä, vaikka niitä voitaisiin pitää merkitykseltään vähäisinä.

Kysymys siitä, milloin jäsenvaltio voi vedota niin sanottuihin oikeuttamisperusteisiin, joiden soveltuessa jäsenvaltion verotuksellista toimenpidettä ei pidetä kaikki asianhaarat huomioiden kuitenkaan EU-oikeuden vastaisena, on hankala. Suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on aina kiellettyä, ellei sitä esimerkiksi kansanterveyden, yleisen järjestyksen tai yleisen turvallisuuden perusteella SEUT:ssa erityisesti sallita.¹⁰³ Näin ollen välittömän eli suoran syrjinnän tilanteissa oikeuttamisperusteita ei ole sovellettu EU-tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevassa oikeuskäytännössä.¹⁰⁴

Epäsuora syrjintä tai perusvapauksia rajoittava kansallinen veronormi, jota ei sovelleta syrjivällä tavalla, voi EU-tuomioistuimen käytännön perusteella olla hyväksyttävä myös muulla kuin SEUT:ssa nimenomaan mainitulla perusteella. Perusvapauksia rajoittava verotus voi olla hyväksyttävä niin sanotun *rule of reason* -periaatteen eli pakottavien vaatimusten nojalla, jos verotuksella pyritään SEUT:n mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen, jota voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

Edellytyksenä *rule of reason* -periaatteen soveltumiselle on, että toimenpide soveltuu kyseisen tavoitteen saavuttamiseen eikä toimenpiteellä ylitetä sitä, mi-

¹⁰¹ Ojanen - Haapea 2007, s.364

¹⁰² Terra - Wattel 2008, s.63

¹⁰³ Helminen 2012, s.115

¹⁰⁴ Vapaavuori 2003, s.240

kä on tarpeellista kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Sellaiset perusoikeuksia rajoittavat säännökset eivät ole hyväksyttäviä, joiden sijaan voitaisiin käyttää menettelyjä, joilla sama tavoite voitaisiin saavuttaa vähemmän rajoittavalla tavalla. Joka tapauksessa säännöksen on noudatettava suhteellisuusperiaatetta, eli haitta ei saa olla kohtuuton suhteessa menettelyllä turvattuun etuun. EU-tuomioistuimen käytännön perusteella hyväksyttävä syy perusoikeuksia rajoittavaan menettelyyn voi olla esimerkiksi verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen, veron kiertämisen estäminen, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen, tarve estää tappioiden käyttäminen kahteen kertaan, verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaaminen ja territoriaali- eli alueperiaate.

Perustamissopimuksen vastainen syrjintä voi siis olla mahdollista suoran syrjinnän osalta silloin, kun se on nimenomaan sallittu perustamissopimuksessa ja epäsuora syrjintä yleisen edun takia pakottavasta syystä eli niin sanotulla *rule of reason*-periaatteella.¹⁰⁵

5 Syrjintäkielto verosopimusoikeudessa

5.1 Syrjintäkielto OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan mukaan

Valtiot ovat solmineet verosopimuksia niin sanotun kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi. Verosopimukset ovat kansallisen verojärjestelmän kansainvälisiä osia. Sopimusten avulla valtiot sopivat verotusvallan jakamisesta keskenään.

Ylikansallisten eurooppa-oikeudellisten syrjintäkieltojen lisäksi erilaisissa tilanteissa on otettava huomioon myös verosopimusten syrjintäkieltosäännökset. Suomen verosopimusten syrjintäkieltoartiklat sisältävät yleensä joko OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan sellaisenaan tai ainakin joitakin osia siitä¹⁰⁶. Toisin kuin monet muut verosopimusartiklat, tämä artikla ei liity mitenkään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.¹⁰⁷ Verosopimuksen syrjintäkieltoartiklan erityispiirteisiin kuuluu se, että se koskee kaikkia veroja ja on

¹⁰⁵ Malmgrén 2006, s.359

¹⁰⁶ Helminen 2009, s.25

¹⁰⁷ Vapaavuori 2003, s.59

näin koko vero-oikeuden alalla vaikuttava erityissäännös, toisin kuin muut verosopimusartiklat, joita sovelletaan vain sopimuksessa erikseen mainittujen verojen kohdalla.¹⁰⁸

Kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kielletty kaikissa Suomen verosopimusten syrjintäkieltoartikloissa. Vastavuoroisuusperiaatteen mukaisesti sopimusvaltion kansalainen ei toisessa sopimusvaltiossa saa joutua sellaisen verotuksen tai siihen liittyvän velvoituksen kohteeksi, joka on muunlainen tai raskaampi kuin verotus tai siihen liittyvä velvoitus, jonka kohteeksi kyseisen toisen valtion kansalainen samoissa olosuhteissa joutuu tai saattaa joutua.¹⁰⁹ Artiklakohta suojaa sopimusvaltion kansalaisia toisessa sopimusvaltiossa siitä riippumatta, asuvatko he kummassakaan näistä sopimusvaltioista. Syrjintäsuoja käsittää vain verokohtelun toisessa sopimusvaltiossa eikä suojaa verovelvollista siinä valtiossa, jonka kansalainen hän on.

Syrjintäsuojan saaminen edellyttää kuitenkin, että verovelvolliset ovat samanlaisissa olosuhteissa. Sopimusvaltiossa asuvaa ja sen ulkopuolella asuvaa henkilöä ei pidetä tämän sopimuskohdan mukaisesti samoissa olosuhteissa olevina, joten artikla 24.1 ei tule sovellettavaksi, jos toisen sopimusvaltion kansalainen ei asu sopimusta soveltavassa valtiossa. Malliverosopimuksen kommentaarissa tähdennetään, että verovelvollisen asuinpaikalla on asiassa keskeinen merkitys. Olennaista on selvittää, ovatko kaksi henkilöä, jotka molemmat ovat sopimusta soveltavassa valtiossa asuvia, erilaisen verokohtelun piirissä yksinomaan sen vuoksi, että verotuksellisesti huonommassa asemassa oleva on toisen sopimusvaltion kansalainen.¹¹⁰ Vaikka toisen sopimusvaltion kansalaista ei voida verotuksessa kohdella eri tavalla kansalaisuuden perusteella, verovelvollista voidaan kohdella eri tavalla hänen asuinpaikkansa perusteella. Tämän johdosta sopimuskohta tulee suhteellisen harvoin sovellettavaksi luonnollisten henkilöiden verotuksessa, koska pääsääntönä on, että valtiot noudattavat erilaisia verotusperiaatteita siellä asuvien yleisesti verovelvollisten verotuksessa kuin valtion ulkopuolella asuvien rajoitetusti verovelvollisten verotuksessa.¹¹¹ Näin ollen asian ratkaisee verotuksellinen asuinpaikka eikä kansalaisuus.

¹⁰⁸ Ibid

¹⁰⁹ OECD:n malliverosopimuksen 24.1 artikla ja Vapaavuori 2003, s.60

¹¹⁰ Vapaavuori 2003, s.60-61

¹¹¹ Vapaavuori 2003, s.61

5.2 Eurooppaveron oikeuden ja OECD:n malliverosopimuksen syrjäntäkieltojen suhteesta ja eroista

Sisäisen kansallisen lainsäädännön normit, ylikansalliset eurooppaveron oikeuden säännökset sekä verosopimusmääräykset saattavat olla osittain päällekkäisiä tai ristiriidassa keskenään. Verosopimusnormit muodostavat itsenäisen osan kansallisesta lainsäädännöstä, mutta ovat yleisen käsityksen mukaan *lex specialis*-asemassa suhteessa valtion sisäisen oikeuden normeihin.¹¹² Verosopimusnormien negatiivinen vaikutus merkitsee sisäisen vero-oikeuden väistymistä lievemmän verotuksen mahdollistavan verosopimusnormin tieltä eli näin ollen verosopimusvaltio ei voi soveltaa verosopimuksen kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä.

Verosopimusten suhde unionin lainsäädäntöön on myös lähtökohtaisesti selvä. EU-oikeuden säännökset pääsääntöisesti syrjäntävät valtioiden kahdenväliset verosopimukset. Täten jäsenvaltioiden on yksinomaisesta toimivallasta huolimatta noudatettava yhteisön oikeudesta aiheutuvia velvollisuuksia, kuten perustamissopimuksen mukaisten perusvapauksien toteuttamista sekä kansalaisuuteen perustuvaa syrjäntäkieltoa. Perusvapauksien toteuttaminen ei voi olla riippuvainen jäsenvaltioiden välisestä verosopimuksesta. Jäsenvaltiot eivät saa solmia keskenään tai kolmansien valtioiden kanssa yhteisön oikeuden kanssa ristiriitaisia verosopimuksia.¹¹³ Erityisesti tarkoituksena on, että verosopimusten säännöksiä ei voitaisi soveltaa, jos yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa harjoitetun toiminnan verorasitus on verosopimuksen perusteella suurempi kuin EU-lainsäädännön mukaan¹¹⁴. EU-lainsäädäntöön ja sen asemaan ei kuitenkaan yleensä viitata suoraan verosopimuksissa. Yhteisöoikeudellisen lojaalisuusvelvollisuuden mukaisesti jäsenvaltiot ovat velvollisia käyttämään kaikkia keinoja, mikäli ennen EU-jäsenyyttä solmitut verosopimukset ovat ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa.

Pääsääntöisesti EU-oikeudelliset syrjäntäkiellot ovat laajempia, kuin OECD:n malliverosopimukseen perustuvat syrjäntäkiellot.¹¹⁵ Esimerkiksi perustamissopimuksen kansalaisuuteen perustuva syrjäntän kiello on laajempi kuin verosopi-

¹¹² Vapaavuori 2003, s.45

¹¹³ Äimä 2003, s.67

¹¹⁴ Malmgrén 2006, s.365

¹¹⁵ van Thiel 2002, s.377

muksissa oleva kansalaisuuteen perustuva syrjinnän kieltö. Perustamissopimuksen syrjintäkieltö on laajempi soveltamisalaltaan suhteessa ihmisiin, joita sillä suojellaan sekä suhteessa verotukselliseen kohteluun, joka saattaa olla kiellettyä perustamissopimuksen syrjintäkiellon näkökulmasta. Tältä osin verosopimusten ja perustamissopimuksen välillä on olemassa ristiriita¹¹⁶.

6 Työvoiman vapaan liikkuvuuden kielletyn rajoituksen vaikutus rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon verotukseen

Kielletyn rajoituksen olemassaolon selvittäminen edellyttää yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen aseman vertailemista ja mahdollisten oikeuttamisperusteiden selvittämistä.

Silloin kun rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon lähdeverotus muodostuu samassa asemassa olevan yleisesti verovelvollisen palkkatulon verotusta ankarammaksi, kysymys voi olla SEUT 45 artiklan takaaman työvoiman vapaan liikkuvuuden rajoituksesta¹¹⁷. Lähdeverotuksesta johtuva rajoitetusti verovelvollisen yleisesti verovelvollista ankarampi verotus ei kiellä perusvapauden käyttämistä, mutta voi haitata sen käyttämistä tai tehdä sen käyttämisen vähemmän houkuttelevaksi. Työvoiman vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset eivät koske SEUT 45 artiklan 4 kappaleen perusteella julkisyhteisöjen palveluksessa olevia. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tämä rajaus työvoiman liikkumisvapautteen koskee vain tiettyjä julkisen vallan ydintehtäviä, joihin kuuluu tosiasiasa osallistumista tosiasialliseen julkisen vallan käyttöön eli toimia, joihin sisältyy päätösvaltaa yksityisiin oikeussubjekteihin nähden tai joihin liittyy kansallisia etuja sekä erityisesti toimia, jotka koskevat valtion sisäistä tai ulkoista turvallisuutta. Jäsenvaltiolla on mahdollisuus varata nämä tehtävät vain omille kansalaisilleen¹¹⁸. Näitä ydintehtäviä ovat esimerkiksi puolustus-, oikeus-, vero- ja poliisihallinnontehtävät¹¹⁹. Julkisyhteisön palveluksessa muissa tehtävissä toimivan oikeutta työvoiman vapaaseen liikkuvuuteen ei siten voida rajoittaa. Jos julkista valtaa käyttäviin tehtäviin otetaan muiden jäsenvaltioiden kansalaisia, heitä ei voitane kohdella verotuksessa ankarammin kuin omia kansalaisia, kos-

¹¹⁶ Malmgrén 2006, s.362-363

¹¹⁷ Nykänen 1/2011, s.60

¹¹⁸ Ks. C-47/02, Anker ym., tuomion k.69

¹¹⁹ Raitio 2010, s.509

ka SEUT 45 artiklan 4 kappaleen tarkoituksena on lähinnä taata jäsenvaltiolle oikeus näiden tehtävien varaamiseen omille kansalaisilleen.

Neuvoston asetuksen työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella (1612/68) 7 artiklan 2 kappaleen mukaan työntekijänä toimivan toisen jäsenvaltion kansalaisen on saatava samat sosiaaliset ja verotukselliset edut kuin kotimaisten työntekijöiden. Asiassa C-87/99, Zurstrassen, EU-tuomioistuin katsoi Luxemburgin lainsäädännön puolisoiden yhteisverotusta koskevat säännökset asetuksen 7 artiklan 2 kappaleen ja silloisen EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan työvoiman vapaata liikkuvuutta koskeneiden määräysten vastaisiksi. Siten SEUT 45 artiklan määräysten lisäksi verotuksessa on otettava huomioon myös asetuksen 1612/68 määräykset.¹²⁰ Tosin SEUT 45 takaama työvoiman vapaa liikkumisoikeus jo itsessään kattanee myös asetuksen verotusta koskevan määräyksen soveltamisalan, joten asetuksen verotusta koskevan määräyksen itsenäiselle soveltamiselle ei liene käytännössä tarvetta.

Kansainvälisessä vero-oikeudessa verovelvollisia kohdellaan säännönmukaisesti eri tavalla näiden asuinpaikan perusteella.¹²¹ Kansainvälisen vero-oikeuden peruslähtökohtiin kuuluu, että verotuksellisesti maassa asuvien ja muualla asuvien ei katsota olevan samassa asemassa. Niinpä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten erilainen verokohtelu on kansainvälisen vero-oikeuden kannalta lähtökohtaisesti sallittua esimerkiksi verosopimusten syrjintäkieltoartiklojen tätä estämättä¹²².

Euroopan unionin sisämarkkinoilla verovelvollisten erilaista verokohtelua pelkäänsä näiden verotuksellisen asuinpaikan perusteella ei voida hyväksyä, sillä useimmissa tapauksissa tämä tarkoittaisi perussopimuksessa kiellettyä epäsuoraa syrjintää ja vastaavasti sisämarkkinatavoitteiden näkökulmasta markkinoiden pirstaloitumisen sallimista. Useimmissa tapauksissa maassa verotuksellisesti asuvat ja muualla asuvat ovat erilaisessa tilanteessa EU-oikeudellisessa yhteydessä ja verokohtelu sen mukaisesti erilaista. EU-oikeuden vaikutus kohdentuu sen sijaan tilanteisiin, joissa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten kat-

¹²⁰ Ks. esim. Schumacker, tuomion k.23

¹²¹ Ks. Vapaavuori 2003, s.61

¹²² Urpilainen 2012, s.88

sotaan olevan objektiivisesti tarkasteltuna samanlaisessa tilanteessa. Mikäli erilaiseen verokohteluun johtavalle jäsenvaltion verolainsäädännökselle ei ole löydettävissä oikeuttamisperustetta, on kyseessä perussopimuksessa kielletty verosyrjintä¹²³. EU-oikeuden vaikutus jaotteluun yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten välillä on merkittävää ja kiinnostavaa, ”sillä kansainvälisen vero-oikeuden peruslähtökohdista juuri se on kaikkein selvimmin saanut väistyä sisämarkkinatavoitteiden tieltä”¹²⁴.

6.1 Verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet ja tulot pääasiassa työskentelyvaltiosta

Työntekijöiden liikkeessa valtiosta toiseen joudutaan verotuksessa ottamaan kantaa siihen, voidaanko valtiossa asuvia ja ulkomailla asuvia työntekijöitä kohdella eri tavalla. Lähtökohdana on, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä voidaan joissakin tapauksissa kohdella eri tavalla huolimatta työntekijöiden vapaan liikkuvuuden takaavasta SEUT 45 artiklasta¹²⁵. Erilainen kohtelu voi olla sallittua, koska eri valtioissa asuvat verovelvolliset eivät usein ole samassa asemassa.¹²⁶ EU-oikeudellisessa kontekstissa rajoitetusti verovelvollisia kohdellaan kuitenkin ikään kuin heidän asuinvaltionsa olisi ”virtuaalisesti” se jäsenvaltio, jossa he esimerkiksi työskentelevät.¹²⁷

Tunnetuimpia yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden välistä erottelua koskevia ratkaisuja on jo edellä mainittu C-279/93 Schumacker.

Belgiassa asuva Belgian kansalainen Roland Schumacker työskenteli Saksassa ja hänen sieltä saamansa palkka muodosti yli 90 prosenttia Schumackerin tuloista. Schumackeria pidettiin Belgiassa yleisesti verovelvollisena ja Saksassa rajoitetusti verovelvollisena, mikä aiheutti ongelmia eräiden veronmaksukykyä huomioivien verovähennysten suhteen. Schumackerilla ei ollut Belgiassa tuloja, joista hän olisi voinut tehdä henkilö- ja perhekohtaisten olosuhteiden mukaan määräytyviä vähennyksiä. Hänellä ei ollut oikeutta tehdä vähennyksiä myöskään Saksasta saamistaan palkkatuloista, koska Saksan verolainsäädännön

¹²³ Urpilainen 2012, s.89

¹²⁴ Ibid

¹²⁵ Helminen 2012, s.77

¹²⁶ Ks. esim. C-87/99 Zurstrassen ja C-234/01 Gerritse

¹²⁷ O’Shea 2009, s.1

mukaan puheena olevia vähennyksiä ei myönnetty siellä rajoitetusti verovelvollisille henkilöille. EU-tuomioistuin kuitenkin katsoi, että koska Schumacker saa olennaisen osan tuloistaan Saksasta, hän on verovähennysten kannalta objektiivisesti arvioituna samassa tilanteessa kuin Saksassa yleisesti verovelvolliset henkilöt, ja näin ollen oikeutettu samanlaisiin henkilö- ja perhekohtaisten olosuhteiden perusteella määräytyviin vähennyksiin.

EU-tuomioistuin ei siis hyväksynyt verovähennysoikeuden rajoittamista yksinomaan sillä perusteella, että henkilö on rajoitetusti verovelvollinen. Tuomioistuin kuitenkin totesi, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole samanlaisia, koska verovelvollinen saa yleensä olennaisen osan tuloistaan asuinvaltiostaan. Siksi verovelvollisen asuinvaltiolla, jossa verovelvollista pidetään yleisesti verovelvollisena, on yleensä parhaat mahdollisuudet huomioida verovelvollisen kokonaisveronmaksukyky sekä henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet. Kielletty verosyrjintä muodostui kyseisessä tapauksessa siitä, että verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei otettu huomioon riittävien tulojen puuttuessa asuinvaltiossa eikä myöskään työskentelyvaltiossa.

Varhaisena ratkaisuna Schumacker on merkittävä ainakin kahdella tavalla¹²⁸. EU-tuomioistuin huomio ensinnäkin varsin pitkälle kansainvälisen vero-oikeuden lähtökohtia viitatessaan ratkaisun perusteluissa OECD:n malliverosopimuksesta ilmenevään asuinvaltioperiaatteeseen sekä korostaessaan, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliset eivät pääsääntöisesti ole samassa asemassa.¹²⁹ Toisaalta tämän periaatteen nostaminen pääsäännöksi saattaa herättää kysymyksiä oikeuttamisperusteiden soveltamisen tarpeellisuudesta yleensä¹³⁰. Ratkaisu vahvisti myös käsitystä siitä, että kansainvälisen vero-oikeuden peruslähtökohdat tulevat ohjaamaan tai rajoittamaan EU-tuomioistuimen taloudellisia perusvapauksia koskevia tulkintoja suhteellisen vähän. Syntyajankohtaan ratkaisun voi katsoa ravistelleen kansainvälisen vero-oikeuden peruslähtökohtia näyttävästi¹³¹. Ratkaisussa omaksuttu tapa vertailla yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotusasemaa on vakiintunut EU-tuomioistuimen

¹²⁸ Urpilainen 2012, s.91

¹²⁹ Ks. Vapaavuori 2003, s.137

¹³⁰ Ibid

¹³¹ Urpilainen 2012, s.91

antamissa myöhemmissä ratkaisuissa, ja tältä osin voidaan jopa puhua erityisesti ”Schumacker-doktriinista”.¹³²

Komissio antoi Schumacker –tuomion jälkeen joulukuussa 1993 rajoitetusti verovelvollisten eräitä tuloja koskevan suosituksen¹³³, jossa se esitti oman kansansa siitä, miten rajoitetusti verovelvollisen saamia ansiotuloja tulisi yhteisöikeyden näkökulmasta verottaa. Suositus on tarkoitettu sovellettavaksi yhdessä jäsenvaltiossa asuviin luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat verovelvollisia tuloverotuksessa toisessa jäsenvaltiossa, mutta eivät ole siellä asuvia. Suositus kattaa muun muassa työtulon, eläkkeet ja muut samanlaiset hyvitykset, jotka saadaan hyvityksenä aikaisemmin tehdystä työstä, mukaan lukien sosiaaliturvan piiriin kuuluvat eläkkeet.

Suositus lähtee siitä, että rajoitetusti verovelvollisen verokohtelu ei saisi olla tulon lähdevaltiossa ankarampi kuin jos hän asuisi siellä perheineen. Tätä ei kuitenkaan edellytetä kaikkien rajoitetusti verovelvollisten osalta, vaan tällainen kohtelu tulisi tarjota vain niille rajoitetusti verovelvollisille, jotka saavat kaikki tai lähes kaikki tulonsa lähdevaltiosta. Komissio esittää suosituksessaan, että tämän ehdon täyttäisivät sellaiset rajoitetusti verovelvolliset, jotka saavat vähintään 75 prosenttia kokonaistuloistaan lähdevaltiosta. Suositus perustuu tältä osin siihen, mitä tuomioistuin totesi Schumacker –tuomiossaan.¹³⁴

Oikeuskirjallisuudessa ratkaisua ei kuitenkaan ole pidetty täysin onnistuneena muun ohessa siksi, että ratkaisussa asetettu kriteeri siitä, että rajoitetusti verovelvollisen henkilön on saatava ”olennainen osa” tuloistaan tietystä jäsenvaltiosta, jotta hän vertautuu yleisesti verovelvollisiin, on varsin tulkinnanvarainen. Lisäksi kriteerin soveltaminen johtaa tilanteeseen, että ”olennaisen osan” tuloistaan tietystä jäsenvaltiosta saavia henkilöitä kohdellaan kuten maassa asuvia, mutta vähemmän tuloja saavat eivät ole ratkaisun perusteella oikeutettuja mihinkään verovähennyksiin henkilö- ja perhekohtaisten olosuhteidensa perusteella. Muun muassa Wattel on esittänyt, että ratkaisussa tarkoitettut vähennykset tulisi jakaa lähde- ja asuinvaltion välillä niistä saatujen tulojen suhteessa¹³⁵. Oikeuskirjallisuudessa on myös todettu, että lähdevaltiolla olisi aivan yhtä hyvä

¹³² Ks. esim. Dahlberg 2005, s.102

¹³³ 94/79/EY, Commission recommendation on the taxation of certain items received by non-residents in a member state other than that in which they are residents

¹³⁴ Anttila – Korhonen 2006, s.504

¹³⁵ Urpilainen 2012, s.92 ja ks. myös Wattel 1995, s.353

mahdollisuus ottaa huomioon rajoitetusti verovelvollisen vähennykset, jotka kohdistuvat nimenomaan lähdevaltiosta saatuun tuloon. On mahdollista, että käytännössä lähdevaltioiden veroviranomaiset eivät vaivaudu tutkimaan rajoitetusti verovelvollisen taustoja ja hänelle kuuluvia vähennyksiä sen tähden, että se lisää hallinnollista työtä.¹³⁶ Tässä yhteydessä voidaan mainita, että Sveitsi on yksi niistä harvoista maista, jossa rajoitetusti verovelvollisen välittömästi ansiotuloon liittyvät vähennykset otetaan huomioon. Sveitsissä rajoitetusti verovelvollinen ilmoittaa maailmanlaajuiset tulonsa, joiden perusteella Sveitsistä saatuihin tuloihin kohdistetaan suhteellinen osuus verovelvollisen tulojen hankkimiskuluista ja muista välittömästi ansiotuloihin liittyvistä vähennyksistä.¹³⁷

Schumacker-doktriinin soveltaminen näyttäisi myös edellyttävän, että henkilö- ja perhekohtaisten olosuhteiden huomioimiseen liittyvät veroedut voidaan erottaa muista rajoitetusti verovelvollisen veron määrään vaikuttavista seikoista. Tästä lähtökohdasta tuomioistuin on kuitenkin myöhemmin joutanut esimerkiksi tapauksessa C-520/04 Turpeinen, jossa oli kysymys siitä, voidaanko rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa eläketuloa verottaa kiinteällä 35 prosentin verokannalla, kun Suomessa yleisesti verovelvollisiin sovellettiin progressiivista veroasteikkoa, joka useimmissa tilanteissa merkitsi alhaisempaa verorasitusta.¹³⁸ Vastaavasti asiassa C-527/06 Renneberg kyseessä olevaa arviointitapaa sovellettiin, vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli nimenomaisesti todennut, että arvioitavan verovähennyksen tarkoituksena ei ollut henkilö – ja perhekohtaisten olosuhteiden huomioon ottaminen¹³⁹.

Tapauksien Renneberg ja Turpeinen valossa voidaan todeta, että EU-tuomioistuin on ollut valmis turvaamaan rajoitetusti verovelvollisille samanlaisen verokohtelun kuin yleisesti verovelvollisille myös silloin, kun asialla ei ole ollut suoraa yhteyttä henkilö – ja perhekohtaisten vähennysten huomioimiseen. Tähän suuntaan kehittyvät tulkinnat vähentävät Schumacker-ratkaisussa tehdyn varauksen merkitystä, jonka mukaan yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliset eivät

¹³⁶ Wattel 2000, s.215

¹³⁷ Ibid

¹³⁸ Weber 2007, s.46. Weberin mukaan olisi ollut odotettavissa, että Asscher-tapauksen jälkeen EU-tuomioistuin olisi asiassa Turpeinen ratkaissut asian samoin kuin tapauksessa Asscher, mutta tuomioistuin perustelikin syrjinnän olemassaoloa nimenomaan Schumacker-tapaukseen viitaten.

¹³⁹ Urpilainen 2012, s.92

pääsääntöisesti ole samanlaisessa asemassa¹⁴⁰. Vielä vaikeampia ongelmia voi syntyä silloin, kun verovelvollisen tulot kertyvät kolmesta tai useammasta valtiosta. Missä henkilö- ja perhekohtaiset vähennykset tulisi tällöin saada? Kuten Wattel on esittänyt¹⁴¹, uskon, että vähennykset tulisi tällöinkin jakaa valtioista saatujen tulojen suhteessa, jolloin ne kohdentuisivat oikein jokaisesta valtiosta saatujen tulojen määrän mukaan.

6.2 Työskentely useassa valtiossa

Tavallisesti työntekijät saavat suurimman osan tuloistaan asuinvaltiostaan, jossa tulot myös pääosin verotetaan. Tällöin on luonnollista, että työntekijän asuinvaltio ottaa työntekijän henkilökohtaisen ja perhetilanteen huomioon verotuksessa. Tämä voi merkitä esimerkiksi erilaisia perheen tilanteeseen liittyviä verovähennyksiä. EU-oikeuteen ei sisälly erityistä vaatimusta tavasta, jolla asuinvaltion on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilö- ja perhekohtainen tilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja tästä ja toisesta EU-valtiosta. Tapa, jolla asuinvaltio ottaa tilanteen huomioon, ei kuitenkaan saa merkitä kansalaisuuteen perustuvaan syrjintää tai SEUT:n perusoikeuksien rajoittamista.

Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastainen on säännös, jonka nojalla verovelvollinen menettää veron laskemisen yhteydessä asuinvaltiossaan osan henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on verotettu toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.¹⁴² Tapauksessa C-385/00 de Groot EU-tuomioistuin totesi perustamissopimuksen 48 (nykyään 39) artiklan vastaiseksi jäsenvaltion lainsäädännön, jonka seurauksena myös muista jäsenvaltioista tuloa saavan verovelvollisen vähennykset leikkaantuivat tämän asuinvaltion verotuksessa. Tuomioistuin totesi säännösten olevan omiaan saamaan tämän jäsenvaltion kansalaisen luopumaan lähtemisestä työskentelemään toiseen jäsenvaltioon. Tuomioistuin katsoi edelleen, että oikeuttamisperusteena ei voitu vedota siihen, että verovelvollisen työskentelystä muissa jäsenvaltioissa aiheutuva epäedullinen

¹⁴⁰ Ibid

¹⁴¹ Ks. Wattel 1995, s.353

¹⁴² Ks. esim. C-385/00 de Groot

verokohtelu hänen asuinvaltionsa verotuksessa kompensoitui hänelle tällöin suureksi osaksi hänen saamansa progressioedun muodossa¹⁴³.

Kiellettyä on myös esimerkiksi periä suurempia sosiaalivakuutusmaksuja työntekijältä, joka on vuoden aikana vaihtanut asuinvaltiota, kuin työntekijältä, joka asui koko ajan samassa jäsenvaltiossa, jos sosiaaliedut ja muut olosuhteet ovat samat¹⁴⁴.

Puolison asuminen eri valtiossa ei oikeuta verovelvollisen syrjintään.¹⁴⁵ Tapauksessa C-87/99 Zurstrassen ja hänen puolisonsa olivat Belgian kansalaisia. Zurstrassen oli palkkatyössä ja asui Luxemburgissa. Hänen puolisonsa, jolla ei ollut ammattia, ja heidän lapsensa asuivat Belgiassa. Perheen lähes kaikki ansiotulot olivat Zurstrassenin Luxemburgista saamia ansiotuloja. Loput hän sai opettajantoimestaan Belgiasta. Veroviranomaiset olivat katsoneet, että Zurstrassenia verotetaan veroluokassa 1, johon Luxemburgin verotuksessa kuuluivat naimattomat henkilöt ja jossa ei näin ollen voitu soveltaa puolisojen yhteisverotusta koskevia, verotuksen progressiota lieventäviä säännöksiä.

Zurstrassen valitti verotuksista kansalliseen tuomioistuimeen katsoen, että tiettyjen verovuosien verotukset olivat hänen kohdallaan syrjiviä, koska hän joutui niiden perusteella puolisonsa kanssa epäedullisempaan asemaan suhteessa aviopuolisoihin, jotka asuivat erillään Luxemburgissa. Näihin sovellettiin yhteisverotusta. Samoin oli asia suhteessa aviopuolisoihin, jotka eivät asuneet Luxemburgissa ja jotka olivat tosiasiallisesti päättäneet yhteiselämänsä, mutta jotka saivat yli puolet kotitaloutensa ansiotuloista Luxemburgista ja jotka työskentelivät kumpikin Luxemburgissa, koska heidät rinnastettiin verotuksessa maassa asuviin henkilöihin ja heihin sovellettiin yhteisverotusta.

EU-tuomioistuin totesi, että perustamissopimuksen 48 (nykyään 39) artiklassa määrätään nimenomaisesti, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan. Tuomioistuin totesi myös, että jäsenvaltion kansalaisen oli työntekijänä saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden. Myötäillen Schumacker tapausta, myös Zurstrassen tapauksessa tuomioistuin katsoi, että pääsääntöisesti välittömän vero-

¹⁴³ Vapaavuori 2003, s. 252

¹⁴⁴ Helminen 2012, s.77

¹⁴⁵ Ks. esim. C-87/99 Zurstrassen

tuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleensä olleet toisiinsa rinnastettavissa, koska tulot, jotka henkilö hankki muualta kuin asuinvaltiostaan, olivat useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka puolestaan keskittyivät hänen asuinpaikkaansa. Zurstrassen tapaus erosi muista tuomioistuimen tapauksista sillä, että epäedullinen verokohtelu ei liittynyt verovelvollisen omaan vaan hänen puolisonsa asuinpaikkaan, kun verovelvollista verotettiin ankarammin sen vuoksi, etteivät molemmat puoliset asuneet verotusta suorittavassa valtiossa. Tuomioistuimen ratkaisun mukaan Luxemburgin veroviranomaisten päätöstä katsoa Zurstrassen naimattomaksi verovelvolliseksi, jolla ei ole perhettä koskevaa elatusvelvollisuutta, vaikka hän oli avioliitossa ja hänellä oli lapsia, ei voitu pitää perusteltuna. Tapauksessa oli kysymys välillisen syrjinnän tilanteesta.

6.3 Työskentelyvaltiosta saadun tulon määrän merkitys

Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten työntekijöiden erilainen kohtelu voi olla sallittua, jos suurin osa verovelvollisen tuloista on muulta kuin työskentelyvaltiosta, eivätkä tulot ole siellä veronalaisia.¹⁴⁶ Esimerkiksi sovellettavan veroprosentin osalta rajoitetusti verovelvollinen voi olla samassa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen. Vaikka rajoitetusti verovelvollinen saisi vain osan tuloistaan tietystä valtiosta, hänen tuosta valtiosta saamiinsa kokonaistuloihin sovellettava kiinteä lähdeveroprosentti ei saa johtaa ankarampaan verotukseen, kuin jos hänen veronsa laskettaisiin yleisesti verovelvollisten tapaan nettotuloihin sovellettavan progressiivisen veroasteikon perusteella¹⁴⁷. Jos rajoitetusti verovelvollinen ei saa tehdä tulostaan samoja tulonhankkimisvähennyksiä kuin yleisesti verovelvollinen tai jos rajoitetusti verovelvollisen verotus on suhteellista yleisesti verovelvollisen progressiivisen sijaan, rajoitetusti verovelvollisen verotus ei kuitenkaan saa muodostua ankarammaksi kuin vastaavassa tilanteessa olevan yleisesti verovelvollisen verotus. Työskentelyvaltiossa verotettaviin tuloihin välittömästi liittyvien tulonhankkimismenojen on oltava työskentelyvaltiossa vähennyskelpoisia rajoitetusti verovelvolliselle, jos ne ovat vähennyskelpoisia yleisesti verovelvolliselle¹⁴⁸. Rajoitetusti verovelvollisen EU-kansalaisen tulee

¹⁴⁶ Ks. C-391/97 Gschwind

¹⁴⁷ Helminen 2012, s.79 ja ks. C-234/01, Gerritse, tuomion k. 27

¹⁴⁸ Helminen 2012, s.79

siten lähtökohtaisesti saada vähentää työskentelyvaltiossa veronalaisesta tulostaan siihen liittyvät välittömät tulothankkimismenot, jos yleisesti verovelvollinen saa vähentää vastaavat menot¹⁴⁹.

6.4 ETA-valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen

Tässä tutkimuksessa on aiemmin todettu, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan verotuksessa tosiasiallisesti samassa asemassa silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen saa kaikki tai suurimman osan tuloistaan lähdevaltiosta. Tällaisessa tilanteessa lähdevaltio voi ottaa asuinvaltiota paremmin huomioon verovelvollisen henkilökohtaiset olosuhteet. Kun yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat tosiasiallisesti samassa asemassa, lähdevaltion tulee verottaa rajoitetusti verovelvollista samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollista.¹⁵⁰ Tällöin rajoitetusti verovelvolliseen tulee soveltaa samaa veroasteikkoa kuin yleisesti verovelvolliseen ja hänelle tulee myöntää henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet huomioon ottavat vähennykset. Komission suosituksena on ollut, että rajoitetusti verovelvollinen, joka saa verovuonna vähintään 75 prosenttia ansiotuloistaan työskentelyvaltiossa, tulisi olla oikeutettu samaan verokohteluun kuin työskentelyvaltiossa yleisesti verovelvolliset henkilöt.

Suomessa EU-oikeuden asettamat vaatimukset on otettu huomioon LähdVL:ssä siten, että ETA-valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen, joka saa vähintään 75 prosenttia ansiotuloistaan Suomesta, voi vaatia Suomesta saamiensa ansiotulojen VML:n mukaista verotusta LähdVL 13.1 §:n 4 kohdan perusteella. Sääntelyn voidaan katsoa poistavan, ainakin teoriassa, soveltamisalaansa kuuluvien palkkatulojen verotuksen EU-oikeudelliset ongelmat.

Sääntelyyn liittyy kuitenkin se olennainen EU-oikeudellinen ongelma, että oikeuskäytännön perusteella verovelvolliseen jo ensisijaisesti sovellettavan menettelyn tulisi olla syrjimätön¹⁵¹. Asiassa C-440/08 Gielen, oli kysymys Alankomaiden verolainsäädännöstä, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisella oli mahdollisuus valita Alankomaissa yleisesti verovelvollisen verokohtelu Alankomaista

¹⁴⁹ Nykänen 2/2011, s.177

¹⁵⁰ Nykänen 1/2011, s.64

¹⁵¹ Ibid

saamiensa tulojen määrästä riippumatta. Tapauksessa rajoitetusti verovelvolliseen lähtökohtaisesti sovellettava verojärjestelmä oli syrjivä ja vaihtoehtoinen yleisesti verovelvollisen verotusta vastaava menettely oli väitetysti syrjimätön. Vaikka verovelvollisella oli mahdollisuus valita syrjimätön menettely, tämän ei katsottu poistavan ensisijaisen menettelyn syrjivyyttä. EU-tuomioistuin otti tapauksessa Gielen esille niin sanotun rinnastusoption periaatteen, jonka mukaan sillä, että verovelvollinen voi valita syrjivän verojärjestelmän ja maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän välillä, ei voida oikeuttaa tämän ensimmäisen valinnan mahdollisuuden syrjivyyttä.¹⁵² Kansallinen verojärjestelmä, jolla rajoitetaan perusvapautta, on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vapaavalintaista.¹⁵³ Todetun perusteella LähdVL 13.1 §:n 4 kohdassa annettu mahdollisuus syrjimättömän verotuksen valinnalle ei poista ensisijaisen menettelyn eli lähdeverotuksen syrjivyyttä. Oikeuskäytännön johdosta ETA-alueella asuvan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa palkkatuloa ei voida käytännössä missään tilanteessa verottaa eri tavoin kuin yleisesti verovelvollista, koska erilainen lähdeverotus voinee olla mahdollinen vain silloin, kun lähdeveroa perittäessä on varmaa, ettei verovelvollinen tule missään vaiheessa joutumaan lähdeverotuksen vuoksi yleisesti verovelvollista huonompaan asemaan.

Ei ole mitenkään selvää, onko 75 prosentin raja kaikissa tilanteissa perusteltu. Verovelvollinen, joka saa esimerkiksi puolet tuloistaan asuinvaltiostaan ja puolet työskentelyvaltiostaan, on aivan yhtä oikeutettu henkilö- ja perhekohtaisiin vähennyksiin kuin sellainen verovelvollinen, jonka tulot ovat 25 prosenttia suuremmat tulon lähdevaltiosta. Valtioiden verojärjestelmien erojen takia törmätään jatkuvasti EU-oikeudellisiin ongelmiin. Henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä ei saada välttämättä kummassakaan valtiossa, koska henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet otetaan eri valtioissa huomioon eri tavoin tai niitä ei oteta huomioon lainkaan.

¹⁵² Kts. C-440/08, Gielen, tuomion k.49-55

¹⁵³ Ibid ja kts. tuomion Gielen k. 50-54. Näin myös Brokelind 2010, s.568-569.

6.5 Rajoitetusti verovelvollisen verotus Suomessa verrattuna yleisesti verovelvollisen verotukseen

6.5.1 Menojen vähennyskelpoisuus

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat samassa asemassa taloudellisen toimintaansa liittyvien välittömien kustannusten perusteella myönnettävien vähennysten osalta.¹⁵⁴ Jos EU:n jäsenvaltio kansallisessa lainsäädännössään myöntää yleisesti verovelvolliselle oikeuden vähentää tulonhankkimisesta johtuneet menot, tulee tämä oikeus antaa myös toisessa jäsenvaltiossa asuvalle. Rajoitetusti verovelvollisen tulonhankkimismenojen vähennysoikeudelle ei voida EU-oikeuden valossa asettaa rajoituksia sen suhteen kuinka suuren osan tuloistaan rajoitetusti verovelvollinen saa lähdevaltiosta tai kuinka suuret tulonhankkimismenot ovat suhteessa tulon määrään.¹⁵⁵

Tulonhankkimismenoja koskeva oikeuskäytäntö on otettu Suomessa huomioon taiteilijoiden ja urheilijoiden verotuksessa vuodesta 2010 alkaen. Tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuuden tulisi kuitenkin koskea samalla tavoin kaikkia rajoitetusti verovelvollisia riippumatta siitä, millaista taloudellista toimintaa he harjoittavat¹⁵⁶. Jos rajoitetusti verovelvollinen saa Suomesta palkkatuloa muusta kuin taiteilijana tai urheilijana tehdystä työstä, hänellä ei ole mahdollisuutta vaatia Suomesta saamaansa tuloon kohdistuvien tulonhankkimismenojen vähentämistä. Ainoana poikkeuksena tästä ovat ne tilanteet, joissa ETA-alueella asuva verovelvollinen voi vaatia Suomesta saamiensa ansiotulojen VML:n mukaista verotusta. Aiemmin selvitetyn perusteella tilanteissa, joissa rajoitetusti verovelvollinen ja yleisesti verovelvollinen ovat objektiivisesti katsottuna samanlaisessa tilanteessa, tulonhankkimismenojen vähennyskeltvottomuutta palkkatulon lähdeverotuksessa voidaan EU:n oikeuskäytännön perusteella pitää työvoiman vapaan liikkuvuuden esteenä. Koska EU-oikeuden perusteella vähäinenkin perusvapauksien rajoittaminen on kiellettyä, ei vähennyskeltvottomuutta itsessään

¹⁵⁴ Ks. C-234/01, Gerritse, tuomion k.27.

¹⁵⁵ Asiassa C-234/01, Gerritse, verovelvollinen sai maailmanlaajuisista nettotuloistaan Saksasta alle 10 prosenttia. Ks. tuomion k. 9-10.

¹⁵⁶ Nykänen 2/2011, s.177

voida perustella sillä, että palkkatuloon kohdistuvat tulonhankkimismenot ovat usein melko vähäisiä.¹⁵⁷

Suomen verolainsäädännön näkökulmasta työhön liittyvien välittömien kustannusten perusteella myönnettävät vähennykset ovat TVL 29.1 §:n mukaisia tulonhankkimismenoja. Yleisesti verovelvollinen voi vähentää TVL 95.1 §:n 4 kohdan perusteella palkkatuloon kohdistuvat tulonhankkimismenot tulonhankkimisvähennyksen ylittäviltä osin. Tulonhankkimisvähennyksestä riippumatta palkkatulosta voidaan vähentää muun muassa työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut ja työttömyyskassamaksut sekä TVL 93 §:n mukaiset asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset tietyin rajoituksin. Ansiotulosta voidaan myös tehdä työasuntovähennys. Työvoiman vapaan liikkuvuuden turvaamiseksi rajoitetusti verovelvollisen tulisi saada vähentää kaikki Suomesta saamaansa palkkatuloon välittömästi kohdistuvat tulonhankkimismenot samassa laajuudessa kuin yleisesti verovelvollinen¹⁵⁸. Välittömillä tulonhankkimismenoilla tarkoitetaan kaikkia sellaisia menoja, joilla on suora taloudellinen yhteys Suomesta saatuun tuloon ja jotka siten liittyvät erottamattomasti tähän tuloon. Tällaisia menoja ovat muun muassa lähdevaltiosta saatavaan tuloon liittyvät matka- ja majoituskustannukset. Muita vastaavia menoja voivat olla lisääntyneet elantokustannukset, jos niitä ei ole korvattu verovelvolliselle verovapailla päivärahoilla. Asunnon ja työpaikan välisiä matkakustannuksia voidaan pitää työhön välittömästi liittyvinä luonnollisina vähennyksinä, joiden tulisi olla samalla tavoin vähennyskelpoisia rajoitetusti verovelvolliselle kuin ne ovat yleisesti verovelvolliselle.

Verovelvollinen saa tulonhankkimisvähennyksen, vaikka hänelle ei olisi tosiasiallisesti syntynyt vähennystä vastaavaa määrää tulonhankkimismenoja. Rajoitetusti verovelvolliselle ei myönnetä tulonhankkimisvähennystä. Myös tätä rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisen erilaista verokohtelua voidaan pitää työvoiman vapaan liikkuvuuden esteenä, koska yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat työhön välittömästi liittyvien menojen osalta samassa asemassa. SEUT:n 45 artiklasta on todettavissa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate merkitsee sitä, ettei tuloja saavilta henkilöiltä evätä sellaisia verotuksellisia etuja, joihin maassa asuvat eli yleisesti verovelvolliset ovat oikeutettuja, jos suurin osa henkilön saamista tuloista on työskentelyvaltiosta. Oikeuskäytännössä on myös katsottu,

¹⁵⁷ Ibid

¹⁵⁸ Nykänen 2/2011, s.177

että verovelvollisen harjoittaman toiminnan luonteen perusteella myönnettävät vähennykset tulisi myöntää niin yleisesti verovelvolliselle kuin rajoitetusti verovelvolliselle.¹⁵⁹ Ratkaisussa C-290/04 Scorpio, on katsottu, että rajoitetusti verovelvollisen tulee saada vähentää tulonhankkimismenot heti tulon lähteellä, jos rajoitetusti verovelvollisen tuloon kohdistetaan lähdeverotus.¹⁶⁰

6.5.2 Rajoitetusti verovelvollisen ja yleisesti verovelvollisen verokantojen erot

Verokannalla tarkoitetaan prosenteissa tai muutoin ilmoitettua veronmäärää, joka vastaa veroyksiköltä menevää veroa. Lähdeverotus ja sen verovastuujärjestelmä ovat Scorpio ratkaisun perusteella laillisia ja asianmukaisia keinoja varmistaa jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä estää se, että kyseiset tulot välttyisivät veroilta sekä lähde- että asuinvaltiossa¹⁶¹.

EU-oikeus asettaa kuitenkin monia edellytyksiä lähdeverotukselle. Oikeuskäytännön perusteella voidaan päätellä, että rajoitetusti verovelvolliselta, joka ei ole henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa vuoksi yleisesti verovelvollisen kanssa samassa tilanteessa, voidaan periä suhteellinen lähdevero. On myös todettu, että rajoitetusti verovelvolliselta perittävä lähdevero ei saa olla kuitenkaan suurempi kuin yleisesti verovelvollisen vastaavasta tulosta maksama vero.¹⁶² Kun arvioidaan sitä, että ovatko yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen verokannat yhtä suuret, rajoitetusti verovelvollisen verokannassa ei tarvitse ottaa huomioon yleisesti verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisia olosuhteita huomioonottavia vähennyksiä. Tämä johtuu siitä, että henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet voidaan ottaa helpommin huomioon verovelvollisen asuinvaltiossa, jossa hän on yleensä verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan.¹⁶³ Jos rajoitetusti verovelvolliselta perittävä suhteellinen lähdevero on korkeintaan yhtä suuri kuin yleisesti verovelvolliselta vastaavista tuloista perittävä progressiivinen vero, kysymys ei ole oikeuskäytännön mukaan kielletystä syrjinnästä.

¹⁵⁹ Ks. C-440/08, Gielen, tuomion k.45-49

¹⁶⁰ Ks. C-290/04, Scorpio, tuomion k.47-48. Ks. myös Dahlberg 2007, s.47-48

¹⁶¹ Nykänen 2/2011, s.181 ja tuomion C-290/04, Scorpio k.36

¹⁶² C-107/94, Asscher, tuomion k. 49-50

¹⁶³ Nykänen 2/2011, s.182

Miten sitten Suomessa tulisi määrittää yleisesti verovelvollisen vertailukelpoinen verokanta, jonka perusteella tulisi laskea rajoitetusti verovelvolliselta palkkatulosta perittävä suurin mahdollinen vero? Ensin tulee määritellä ne vähennykset, jotka ottavat huomioon henkilö- ja perhekohtaiset olosuhteet.¹⁶⁴ Näitä vähennyksiä ovat ainakin Suomen verolainsäädännössä määritellyt ja sosiaalisista syistä säädetty vähennykset. Suomen tuloverojärjestelmässä henkilö- ja perhekohtaisia olosuhteita huomioonottavina vähennyksinä voidaan pitää ainakin yksilöllisen elämäntilanteen perusteella määräytyviä vähennyksiä kuten veronmaksukyvyyn alentumisvähennystä, opintotukivähennystä, elatusvelvollisuusvähennystä ja invalidivähennyksiä sekä kotitalous- ja opintolainavähennyksiä. Näistä vähennyksistä veronmaksukyvyyn alentumisvähennyksellä, elatusvelvollisuusvähennyksellä ja invalidivähennyksellä on vain vähän merkitystä käytännössä, sillä ne eivät kosketa suurinta osaa verovelvollisista.

Seuraavat verokantojen laskentaesimerkit on lainattu Nykäseltä¹⁶⁵ ja esitetään tässä tutkielmassa sellaisinaan. Ensimmäisessä esimerkissä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen saavat Suomesta vuoden aikana 15 000 euroa palkkatuloa. Rajoitetusti verovelvollinen on saanut tulon viiden kuukauden Suomessa työskentelyn perusteella. Kummallakaan ei ole muita tuloja eikä palkkatuloon kohdistuvia tulonhankkimismenoja. Rajoitetusti verovelvollisen 35 prosentin lähdevero olisi 3 000 euron kuukausipalkan perusteella ($5 * (3\,000 \text{ euroa} - 510 \text{ euroa}) * 0,35 = 4\,357,50 \text{ euroa}$). Yleisesti verovelvolliselta perittävä vero olisi vastaavassa tilanteessa ilman sairausvakuutuksen maksuja ja kaikki vähennykset huomioon ottaen 1 316,98 euroa. Yleisesti verovelvollisen vertailukelpoinen verokanta saadaan poistamalla edellisestä laskennasta perusvähennys, jolloin veron määrä on 1 407,15 euroa.

Jos rajoitetusti verovelvollisella on palkkatuloon kohdistuvia tulonhankkimismenoja, tulee nekin ottaa huomioon vertailukelpoista verokantaa laskettaessa. Toisessa esimerkissä rajoitetusti verovelvollinen saa Suomesta palkkaa 20 000 euroa, joka on ansaittu neljän kuukauden Suomessa työskentelyn perusteella. Lisäksi hänellä on tähän tuloon kohdistuvia tulonhankkimismenoja 4 000 euroa. Yleisesti verovelvollinen maksaisi samassa tilanteessa vastaavasta tulosta ilman perusvähennystä ja sairausvakuutuksen maksuja veroa 1 788,80 euroa.

¹⁶⁴ Ibid

¹⁶⁵ Nykänen 2/2011, s.182-183

Rajoitetusti verovelvollisen vero ei saisi ylittää edellä mainittua veroa riippumatta siitä, saisiko hän vähentää Suomesta saatuihin tuloihin kohdistuvat tulonhankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot Suomessa vai ei. Voimassa olevien lähdeverolain säännösten mukaan rajoitetusti verovelvollisen tulosta Suomessa menevän veron määrä olisi $(4 * 5\,000 \text{ euroa} - 510 \text{ euroa}) * 0,35 = 6\,286 \text{ euroa}$. Jos hän saisi vähentää Suomesta saatuun palkkatuloon kohdistuvat tulonhankkimismenot, vero olisi 4 886 euroa. Kummassakin esimerkissä rajoitetusti verovelvollisen vero ylittää huomattavasti yleisesti verovelvolliselta vertailukelpoisella verokannalla lasketun veron määrän.

Asiassa C-234/01, Gerritse, asuinvaltio poisti kaksinkertaisen verotuksen progressioehtoisella vapautusmenetelmällä. Tästä syystä tuomioistuin katsoi, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen ovat toisiaan vastaavassa asemassa progressiosäännön osalta, eikä rajoitetusti verovelvolliselta voinut periä enempää veroa kuin vastaavat tulot saavalta yleisesti verovelvolliselta.¹⁶⁶

Voidaan kysyä, poistuuko lähdevaltion verotuksen aiheuttama syrjintä sillä, että lähdevaltioon maksettu vero voidaan kokonaan hyvittää asuinvaltiossa? Verovelvollisen kannalta ei ole merkitystä sillä, mihin valtioon hän maksaa veronsa, jos niiden yhteismäärä on sama riippumatta siitä, mihin valtioon verot on maksettu ja missä suhteessa.¹⁶⁷ EU-tuomioistuin on katsonut muun muassa C-336/96, Gilly, tuomiossaan, että jäsenvaltiot voivat verosopimuksin tai yksipuolisesti jakaa verotusoikeuden tiettyyn tuloon haluamallaan tavalla ja sopia kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Verotustoimivallan jakaminen ei kuitenkaan anna jäsenvaltioille mahdollisuutta harjoittaa EU:n oikeussääntöjen vastaista syrjintää. Verovelvollisen asuinvaltioilla ei ole ehdotonta velvollisuutta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tästäkään huolimatta. Tilanteessa, jossa lähdevaltion vero on korkeampi kuin asuinvaltion vero samasta tulosta, lähdevaltion veroa ei voida yleensä kokonaan vähentää verovelvollisen asuinvaltiossa. Oikeuskäytännön perusteella asuinvaltion verotus ei ole tällaisessa tapauksessa työvoiman vapaan liikkuvuuden rajoitus.¹⁶⁸

Lähdevaltion tulee varmistaa lähdeveron täysi hyvityskelpoisuus esimerkiksi asuinvaltion kanssa tehdyn verosopimuksen perusteella. Lähdevaltio ei sen si-

¹⁶⁶ C-234/01 Gerritse, tuomion k.53.

¹⁶⁷ Nykänen 2/2011, s.183

¹⁶⁸ Ks. C-336/96, Gilly, tuomion k.40-54

jaan voi vedota pelkästään asuinvaltion kansalliseen lainsäädäntöön ja sen taakamiin mahdollisuuksiin poistaa kaksinkertainen verotus. Kuten aiemmin on todettu, kunkin EU:n jäsenvaltion tulee oman lainsäädäntönsä avulla estää perusvapauksien rajoitukset. Tässä voidaan lyhyesti mainita, että verosopimuksissa on yleensä sovittu täyden hyvityksen sijasta normaalihyvityksen soveltamisesta kaksinkertaista verotusta poistettaessa. Siten jäsenvaltiot eivät käytännössä voi nykyisten verosopimusten avulla varmistaa kaikissa tapauksissa lähdeveron täyttä hyvitystä verovelvollisen asuinvaltiossa. Syvempi verosopimusten vaikutusten pohdinta lähdeveron poistamiseen sivuutetaan tässä tutkielmassa.

Aiemmin esitetyn perusteella voidaan todeta, että rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamasta palkkatulosta voidaan periä EU-oikeuden estämättä suhteellista lähdeveroa, kunhan lähdeveron määrä ei ylitä vastaavan suuruiset tulot saavan yleisesti verovelvollisen vastaavasta tulosta maksamaa progressiivista tuloveroa. Rajoitetusti verovelvolliselta voidaan kuitenkin periä hänen Suomesta saamastaan palkkatulosta yleisesti verovelvolliselta vastaavasta tulosta perittävä veroa korkeampi lähdevero, jos se voidaan Suomen ja verovelvollisen asuinvaltion välisen verosopimuksen perusteella hyvittää kokonaisuudessaan verovelvollisen asuinvaltiossa¹⁶⁹.

7 Rakennusalan veronumero

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden aiheuttamat vahingot kansantaloudelle ovat laajoja. Harmaan talouden torjuminen on tärkeää sekä toimivien työmarkkinoiden että yritysten välisen tasavertaisen kilpailun kannalta¹⁷⁰. Harmaan talouden torjuntaan on Suomessa pyritty muun muassa talousrikostorjuntaohjelmilla, lainsäädännön kehittämällä, viranomaisten yhteistyön tiivistämiselle sekä valvonnalla. Harmaan talouden haitat ovat lisääntyneet erityisesti rakennus- alalla vuosien saatossa. Rakennusalan verovalvontaa pyritään nyt lisäämään muun muassa uudella veronumeromenettelyllä.

Joulukuussa 2011 hyväksytty laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä on ensimmäinen konkreettinen toimi rakennusalan harmaan talouden torjuntaan

¹⁶⁹ Nykänen 2/2011, s.185

¹⁷⁰ Työ- ja elinkeinoministeriön mietintö 2011, s.9

liittyvistä tehostetuista toimenpiteistä. Veronumero-hankkeen ensimmäisessä vaiheessa rakennusalan otetaan käyttöön veronumero ja Verohallinnossa ryhdytään ylläpitämään rakennusalan julkista veronumerorekisteriä. Jokaisella rakennustyömaalla työskentelevällä henkilöllä on oltava 1.9.2012 alkaen näkyvillä henkilötunniste, josta käy ilmi myös hänelle myönnetty veronumero. Veronumero on pakollinen uusilla työmailla 1.9.2012 alkaen, mutta vanhoilla työmailla se on oltava käytössä siirtymäajan jälkeen viimeistään 1.3.2013. Myös tilapäisesti Suomeen tulevien ulkomaalaisten rakennusalan työntekijöiden on hankittava itselleen henkilötunnus ja veronumero 1.6.2012 alkaen verotoimistosta.

Veronumeron käyttöönottoa on perusteltu rakennusalan verovalvonnan haasteilla. Rakennusalan on tyypillistä korkea aliurakointiaste, jonka avulla pääurakoitsijat hakevat joustavuutta välttämällä sitoutumista omaan työvoimaan, sekä pitkiin aliurakointiketjuihin. Pitkissä urakointiketjuissa arvonlisäverot, työntekijöiden ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut hoidetaan edellä mainitun selvityksen havaintojen mukaan määrättyyn portaaseen saakka, mutta urakointiketjun loppupäässä esiintyy usein velvoitteiden laiminlyöntejä¹⁷¹.

Ulkomaisen rakennustyövoiman suuren osuuden vuoksi erityinen haaste on valvoa ulkomaisia työnantajia ja näiden palveluksessa olevia työntekijöitä. Urakoitsijan osalta kyse on sen selvittämisestä, onko yritykselle katsottava muodostuvan kiinteä toimipaikka, jolloin se työnantajavelvoitteidensa suhteen rinnastuu suomalaiseen yritykseen. Työntekijöiden osalta pyritään selvittämään, tulevatko nämä Suomessa oleskelun perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisiksi, jolloin heidän tulisi maksaa veroa Suomeen työnantajan asemasta riippumatta.¹⁷² Verohallinnon mahdollisuudet valvoa ulkomaisten työnantajien palveluksessa olevien työntekijöiden tosiasiallista oleskelua Suomessa ovat heikot. Tämän seurauksena Suomessa jää verottamatta palkkatuloa, joka on maksettu täällä yli kuuden kuukauden oleskelun perusteella yleisesti verovelvollisiksi muuttuneille työntekijöille. Verovalvonnan ongelmallisuutta lisää se, että myös heidän työnantajiansa kohdistuva verovalvonta on suomalaisia työnantajia olennaisesti vaikeampaa.¹⁷³ Vuokratyötä lukuun ottamatta toisesta Euroopan unio-

¹⁷¹ HE 58/2011, s.8

¹⁷² HE 58/2011, s.8

¹⁷³ Ibid

nin jäsenvaltiosta oleva yritys voi aloittaa täällä työpalvelujen tarjoamisen tekevä ilmoituksia Suomen Verohallinnolle. Suomessa tehdyn työn perusteella maksettavasta työkorvauksesta ei myöskään poikkeustapauksia lukuun ottamatta peritä lähdeveroa eikä yritykselle maksettua työkorvausta ilmoiteta Verohallinnolle. Näiden ongelmien torjumiseksi rakennusalaan esiintyvän harmaan talouden torjumiseksi hallituksen esityksessä¹⁷⁴ ehdotetaan hallituksen ohjelman mukaisesti siirryttäväksi niin sanottuun veronumeromenettelyyn.

Veronumeron käyttöönotto ei yksistään mahdollista rakennusalan tehokasta valvontaa. Tarkoituksena on lisäksi hallituksen ohjelman mukaisesti vuoden 2013 aikana ottaa rakennustyömailla käyttöön työntekijöitä ja rakennusurakoita koskeva ilmoittamismenettely, joka on nykyisin vapaaehtoisena käytössä osassa lähinnä rakennusteollisuuden työnantajajärjestön jäsenyrityksistä. Järjestelyn tarkoituksena on, että työmaan päätoteuttaja ilmoittaisi Verohallinnolle kuukausittain verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot työmaalla työskentelevistä työntekijöistä. Rakentamispalvelujen tilaajalla olisi velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle verovalvontaa tarpeelliset alihankkijaa ja tilaajan alihankkijalle maksamia maksuja koskevat tiedot.

Veronumero on 12-merkkinen, yksilöllinen numerosarja, josta ei voi päätellä henkilön ikää, sukupuolta tai syntymäaika. Veronumero ei vaihdu tai muutu henkilön vaihtaessa työnantajaa tai työmaata. Veronumeroa tarvitsevat kaikki rakennustyömaalla työskentelevät henkilöt. Veronumeron saaminen edellyttää aina suomalaista väestörekisterijärjestelmään merkittyä henkilötunnusta. Suomen kansalaiset saavat henkilötunnuksen automaattisesti syntymätodistuksensa perusteella, mutta ulkomaalaisten henkilöiden on itse haettava henkilötietojensa merkitsemistä väestötietojärjestelmään, jolloin he saavat myös suomalaisen henkilötunnuksen. Vasta tämän jälkeen on mahdollista saada veronumero.¹⁷⁵ Veronumero merkitään rakennusalan tunnistekorttiin ja se on tunnistekortissa nähtävillä rakennustyömaan alueella. Veronumero merkitään myös Verohallinnon ylläpitämään rakennusalan veronumerorekisterin julkiseen tietopalveluun, josta voidaan tarkistaa tiettyä nimeä ja veronumeroa koskeva merkintä. Julkinen veronumerorekisteri on avattu 7.8.2012 ja Verohallinnon antaman tie-

¹⁷⁴ HE 58/2011

¹⁷⁵ Ks. Verohallinnon ohje rakennusalan työntekijöille ja työnantajille

dotteen¹⁷⁶ mukaan rekisteriin on merkitty tällä hetkellä 134 000 henkilöä, joista noin 11 200 on ulkomaalaisia.

Veronumeron käyttönotolla pyritään varmistamaan, että jokainen rakennusalalla työskentelevä on Verohallinnon rekisterissä ennen työntöön alkua. Tämä on perusedellytys työntekijöiden ja työnantajien sekä itsenäisten liikkeen ja ammattinharjoittajien verovalvonnan toteuttamiseksi.

7.1 Veronumerolain suhde kansainvälisiin sopimuksiin

Hallituksen esityksen mukaan ennen kuin rakennusalan työntekijä tai itsenäinen työnsuorittaja, jolla ei ole suomalaista henkilötunnusta, aloittaa työskentelyn yhteisellä rakennustyömaalla, hänen olisi ilmoitettava Verohallinnolle. Verohallinto kerää työntekijän verotuksellisen aseman arviointiin tarpeelliset tiedot ja antaa suomalaisen henkilötunnuksen. Samassa yhteydessä työntekijälle myös annetaan työmaalla työskenteleville pakolliseen henkilötunnistukseen merkittävä veronumero. Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 49 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja yhteisössä. Sopimuksen 50 artiklan mukaan palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen.¹⁷⁷ EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden perusteella. Siinä edellytetään myös kaikkien palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Verohallinnon tiedote 4.9.2012

¹⁷⁷ HE 58/2011, s.14

¹⁷⁸ Ibid

Veronumeron käyttöönoton hankaluus ulkomaisille työntekijöille, joilla ei ole suomalaista henkilötunnusta, voi käsitykseni mukaan tosiasiallisesti merkitä palvelujen tarjoamisen hankaluutta Suomessa. Veronumeron käyttöönotto tekee yritystoiminnan harjoittamisen Suomessa ainakin vähemmän houkuttelevaksi. Virolaislehti *Baltic business news* kirjoitti keväällä 2012, että ”Suomen verottaja työntää virolaisrakennusmiehet pois työmarkkinoilta”.¹⁷⁹ On todennäköistä, että ulkomaiselle rakennusalan yritykselle aiheutuu merkittäviä kustannuksia muun muassa siitä, että työntekijät tulevat Suomeen etukäteen hankkimaan verotoimistosta veronumeroa. Veronumeron saaminen edellyttää henkilökohtaista läsnäoloa verovelvolliselle, jolla ei ole suomalaista henkilötunnusta. Veronumerolain mukaan veronumeron tulee olla työntekijällä ennen kuin työt rakennustyömaalla alkavat. Työnantajalle tai verovelvolliselle itselleen muodostuu vähintään työntekijöiden majoittumiskustannuksia, ennen kuin työt voivat edes alkaa. Kustannuksia voi syntyä myös muun muassa tulkin hankkimisesta, sillä useat rakennusalan työntekijät tulevat sellaisista maista, joissa kielitaito saattaa olla hyvinkin puutteellista ja näin ollen esimerkiksi asiointi verotoimistossa ei onnistu englanninkielellä. Veronumeron edellyttäminen niin suomalaisilta kuin ulkomaisilta rakennusalan työntekijöiltä palvelee etupäässä myös rakennusalan liittoihin kuuluvia suomalaisia toimijoita, sillä suomalaisten toimijoiden ei käytännössä tarvitse järjestää veronumeroa työntekijöilleen, koska jokainen suomalainen saa veronumeron automaattisesti verokortin yhteydessä. Suomalaisella työnantajalla on myös mahdollisuus tilata työntekijöilleen veronumerot keskitetysti toimittamalla työntekijöiden henkilötunnukset Verohallintoon. Verohallinto lähettää tällöin veronumerot suoraan työnantajalle. Tästä seuraa, että ulkomaisen työntekijän ja erityisesti lyhyeksi ajaksi Suomeen tulevan rakennusalan työntekijän on suhteellisesti hankalampaa hankkia veronumero ja aloittaa työt rakennustyömaalla.

Palvelujen tarjoamisen vapautta voidaan rajoittaa vain sääntelyillä, jotka ovat perusteltuja yleisen edun mukaisten pakottavien syiden perusteella ja joita sovelletaan erottelematta, siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo turvattu oikeussäännöillä, joita palvelujen tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Tällaisia syitä ovat muun muassa työntekijöiden suojeleminen. Palvelujen tarjoamisen vapautta

¹⁷⁹ <http://www.balticbusinessnews.com/article/2012/3/21/finland-starts-squeezing-estonian-builders>

rajoittavia pakottavia syitä voivat olla myös veronkierron ehkäiseminen ja verovalonnan tehokkuus. Kun jäsenvaltion kansallisia säädöksiä sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelun tarjoajiin, sen on oltava tarpeen tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi, eikä sillä saa puuttua perusvapauteen enempää kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. EU-tuomioistuin on lisäksi todennut, että jäsenvaltioilla on oikeus tarkastaa kansallisen ja yhteisön lainsäädännön noudattaminen palveluja tarjottaessa. Se on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvontatoimenpiteitä, jotka ovat tarpeen sen tarkastamiseksi, että yleisen edun vuoksi perusteltuja vaatimuksia noudatetaan.

Edellä mainittujen artiklojen piiriin kuuluu muun ohella palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 96/71/EY artiklassa 1 määritelty työntekijöiden lähettäminen työkomennukselle¹⁸⁰. Komissio on direktiivin täytäntöönpanon seurantaan käsitelleessä tiedonannossaan KOM (2007) 304 tarkastellut valvontatoimia, joita jäsenvaltiot toteuttavat työntekijöiden lähettämisen yhteydessä¹⁸¹. Tällaisiin hallinnollisiin toimiin sisältyvät muun ohessa vaatimus ennakkoon tehtävästä ilmoituksesta vastaanottajavaltion viranomaisille, kirjaaminen valtion toimivaltaisen viranomaisen rekistereihin ja vaatimus työntekijöitä koskevien asiakirjojen laatimisesta. Tiedonannossaan komissio muun muassa toteaa, että on kiistattomasti selvää, että tarvitaan ennaltaehkäiseviä toimia ja asianmukaisia seuraamuksia, joilla torjutaan laitonta ja pimeää työtä, myös näennäistä itsenäistä ammatinharjoittamista sekä fiktiivisten ulkomaisten vuokratyöyritysten harjoittamaa laitonta toimintaa. Kansallisia menettelyjä valittaessa komissio korostaa suhteellisuusperiaatetta, jonka yhteydessä on selvitettävä, voitaisiinko oikeutettu päämäärä saavuttaa vähemmän rajoittavalla, mutta yhtä tehokkaalla tavalla. Suhteellisuusperiaatteen mukaan arvioidaan siis sitä, meneekö suunniteltu toimenpide pidemmälle kuin on kyseisen päämäärään toteuttamiseksi tarpeellista.¹⁸² Suhteellisuusperiaate on ollut monissa EU-tuomioistuimen antamissa tapauksissa ratkaisevassa asemassa.

¹⁸⁰ HE 58/2011, s.15

¹⁸¹ Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle palveluiden tarjoamisen yhteydessä tapahtuva työntekijöiden lähettäminen työhön toiseen jäsenvaltioon.

¹⁸² Ks. Urpilainen 2012, s.80

7.2 Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen

Tuloverojärjestelmien lähtökohtana on perinteisesti ollut kansallisen toiminnan suosiminen. Täten on luonnollista, että jäsenvaltiot haluavat verovalvonnan avulla suojata omaa veropohjaansa rajat ylittävissä tilanteissa.¹⁸³ Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen perusvapauksien rajoittamisen oikeuttavana syynä on ollut esillä kuuluisan tapauksen 120/78 Cassis de Dijonin lisäksi useissa EU-tuomioistuimen käsiteltävinä olleissa tapauksissa¹⁸⁴. Näistä tapauksista voidaan tehdä se johtopäätös, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen voidaan periaatteessa hyväksyä SEUT:n perusvapauksia rajoittavan kohtelun oikeuttavaksi perusteeksi. Kysymyksessä voi olla sääntö tai menettely, jonka avulla varmistetaan verojen kerääminen rajat ylittävissä tilanteissa.

Periaatteellisesta hyväksyttävyydestä huolimatta verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen perusvapauksia rajoittavan kohtelun oikeuttavana perusteena on hylätty useimmissa välitöntä verotusta koskeneissa EU-tuomioistuimen käsiteltävänä olleissa tapauksissa. Peruste on hylätty joko siksi, että verovalvonnan tehokkuus olisi voitu turvata lievemmillä keinoilla, tai siksi, että jäsenvaltioilla on käytössään EU:n virka-apudirektiivin ja perintädirektiivin keinot saada tietoa muista jäsenvaltioista.

Hallituksen esityksen mukaan erityisesti valvontatarpeen kannalta keskeisintä on tunnistaa työmailla työskentelevät henkilöt ja seurata verovelvollisuuden syntymisen edellytyksenä olevaa Suomessa oleskelun aikaa. Lähettäjäjäsenvaltion edellytykset tarjota tätä koskevaa tietoa olisivat käytännössä olemattomat.¹⁸⁵ Tarvittava tieto on saatavissa ainoastaan seuraamalla suomalaisilla rakennustyömailla toimivia työntekijöitä ja yrityksiä. Komission korostamalla jäsenvaltioiden välisellä yhteistyöllä ei siten ole saavutettavissa tässä suhteessa valvonnallista hyötyä. Ehdotettujen säännösten edellyttämä ulkomaisen yrityksen ulkomaisen työntekijöiden ilmoittautuminen Verohallinnolle henkilötunnuksen ja veronumeron saamiseksi voidaan nähdä rajoittavan työnantajayrityksen palvelujen vapaata tarjontaa. Hallituksen käsityksen mukaan ehdotetut toimenpiteet ovat kuitenkin selvästi suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Ilmoittautumisveloit-

¹⁸³ Urpilainen 2012, s.251

¹⁸⁴ Helminen 2012, s.117

¹⁸⁵ HE 58/2011, s.15

teen tarkoituksena on yhtäältä identifioida asiakas ja toisaalta saada häneltä hänen verotuksellisen asemansa arvioimiseksi tarvittavat tiedot. On vaikea nähdä, mikä voisi olla vieläkin kevyempi toimenpide, jolla sääntelyn tavoite voitaisiin saavuttaa. Työntekijän henkilöllisyyden selvittäminen on välttämätöntä, eikä toisaalta voida myöskään lähteä siitä, että riittävää olisi henkilön oma ilmoitus siitä, että hän ei ole velvollinen maksamaan veroa Suomeen. Säännökset asettavat työntekijälle vain sen kohtuullisen velvoitteen, että hän saapuu Verohallinnon toimipisteeseen tunnistamista varten ja kertoo suunnitelmistaan, kuten aiotusta oleskeluajasta Suomessa. Voidaan kuitenkin perustellusti todeta, että muihin tehtäviin, kuin rakennusalan töihin tulevat ulkomaalaiset eivät joudu tällaisen selvityksen kohteeksi. Rakennusalan töihin tulevat ulkomaalaiset ovat tavallisesti rajoitetusti verovelvollisia ja siten veronumeron hankkiminen on erityisesti korostunut ongelma sellaisille työntekijöille, jotka tulevat lyhyiksi ajanjaksoiksi Suomeen työskentelemään.

8 Rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotus Ruotsissa ja Virossa Suomen verojärjestelmän näkökulmasta tarkasteltuna

Suomen rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon lähdeverotusta verrataan koko tutkielman läpi EU-oikeuden ylikansallisiin sääntöihin. Rajoitetusti verovelvollisten verotusta koskevat ongelmat ovat pitkälti samanlaisia kaikissa EU:n jäsenvaltioissa juuri EU-oikeuden ylikansallisesta luonteesta johtuen. Vertailuun valituissa maissa, Ruotsissa ja Virossa, on kummassakin jouduttu muuttamaan kansallista lainsäädäntöä EU-tuomioistuimen rajoitetusti verovelvollista koskevien tuomioiden myötä. Useissa tapauksissa vain osan verovuotta maassa asuneen ja työskennelleen rajoitetusti verovelvollisen verotus muodostuu ankarammaksi, kuin yleisesti verovelvollisen verotus samanlaiselta ajanjaksolta.

On kuitenkin perusteltua ottaa tarkasteluun myös muiden valtioiden verojärjestelmiä, erityisesti Suomen lähdeverotuksen näkökulmasta tarkasteltuna. Tässä tutkielmassa vertailulla on pyritty löytämään maiden lähdeverotuksen yhtäläisyyksiä ja yhteneväisiä ongelmia sekä myös eroavaisuuksia vertailumaiden sekä Suomen lähdeverolain välillä. Ruotsi on valikoitunut vertailumaaksi sen takia, että se on yhteiskuntana hyvin lähellä Suomea. Ruotsin verojärjestelmän muutokset ovat olleet usein mallina Suomessa tehtävien verojärjestelmän muutoksil-

le, sillä eihän pyörää kannata keksiä uudelleen. Toiseksi vertailumaaksi on valittu Viro. Virostä tuli EU:n jäsenvaltio 1.5.2004 alkaen, jonka jälkeen maan talouskasvua on pyritty vauhdittamaan muun muassa pitämällä verojärjestelmä yksinkertaisena ja verokannat alhaisina.¹⁸⁶ Viron verojärjestelmä eroaa Suomen mallista jo peruslähtökohdiltaan, sillä Virossa on käytössä tasaverojärjestelmä progressiivisen verojärjestelmän sijaan. Viro on valikoitunut maana tarkasteluun myös sen verrattain nuoren talousjärjestelmän takia sekä maasta Suomeen enemmässä määrin tulevien työntekijöiden takia. Suomen naapurimaiden veropoliittiset muutokset huomioidaan ja niillä on vaikutuksensa myös Suomen veropoliitiikkaan.

Ruotsin ja Viron lähdeverokannat ovat alhaisempia kuin Suomessa käytössä oleva lähdeverokanta. Oikeusvertailu antaa tässä mielessä pohjaa kansallisen lähdeverotusmenettelyn arvioimiselle ja pohdinnalle siitä, olisiko Suomen lähdeverotuksen verokantaa syytä myös alentaa. Muissa maissa EU-oikeuden vaikutuksesta tehtyjen lainsäädäntömuutosten tarkastelu tukee käsitystäni siitä, että Suomen lähdeverolain mukaan ansiotulosta tehtävät kuukausi- tai päiväkohtaiset vähennykset ovat riittämättömiä verrattuna esimerkiksi Ruotsin lähdeverolain rajoitetusti verovelvolliselle mahdollistamiin vähennyksiin.

8.1 Lähdeverotus Ruotsissa ja Virossa – yhtäläisyydet ja erot Suomen verojärjestelmän näkökulmasta

8.1.1 Ruotsi

Valtiollisesta sekä kunnallisesta tuloverosta säädetään Ruotsin tuloverolaissa eli Inkomstskattelag:ssa¹⁸⁷ (IL). Ruotsissa luonnolliset henkilöt ovat velvollisia maksamaan veroa valtion veron sekä kunnallisveron muodossa samalla tavalla kuin Suomessa. Ruotsissa rajoitetusti verovelvollista verotetaan hänen Ruotsista saamistaan tuloista.¹⁸⁸ Rajoitetusti verovelvollinen voi verotuksessaan vähentää kuitenkin saamistaan tuloistaan kuluja, jotka liittyvät nimenomaan Ruotsista saatuun tuloon.

¹⁸⁶ Hannula ym. 2006, s.50

¹⁸⁷ Inkomstskattelag (1999:1229)

¹⁸⁸ Inkomstskattelag 3-4 §

Rajoitetusti verovelvollisen Ruotsista saama tulo on verovapaata, mikäli verovelvollinen on oleskellut Ruotsissa alle 183-päivää minkä tahansa 12 kuukauden ajanjakson aikana, palkan maksaja ei asu Ruotsissa eikä palkka rasita työnantaja Ruotsissa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Ruotsi soveltaa näin samaa niin sanottua mekaanikkosääntöä kuin Suomi. Johtajan palkkio, jonka rajoitetusti verovelvollinen on saanut yrityksen hallituksen jäsenenä tai johtoryhmän jäsenenä ruotsalaisen yrityksen palveluksessa, on Ruotsissa verotettavaa tuloa siitakin huolimatta, missä tähän asemaan liittyvä työ on suoritettu tai hallituksen kokoukset pidetty. Tällaisena ansiona saadusta tulosta ei voida tehdä vähennyksiä verotuksessa.¹⁸⁹

Rajoitetusti verovelvollisen saamasta tulosta peritään lopullinen lähdevero, joka on suuruudeltaan 25 prosenttia.¹⁹⁰ Ulkomaisia taiteilijoita ja urheilijoita verotetaan Ruotsissa 15 prosentin veroasteella. Tätä ryhmää koskee myös oma eriytyinen lakinsa (lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, A-SINK), jonka perusteella lähdeverotus tapahtuu.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena myös Ruotsissa on muutettu rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotusta 1.1.2005 alkaen. Tällöin rajoitetusti verovelvolliselle tuli mahdolliseksi tulla verotetuksi Ruotsin tuloverolain (IL) mukaan lähdeverolain (SINK) sijasta, mikäli verovelvollinen näin itse haluaa.¹⁹¹ Mikäli rajoitetusti verovelvollinen haluaa, että häntä verotetaan IL:n mukaan, häneen sovelletaan samoja säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisiin. Rajoitetusti verovelvollisella on oikeus myös perusvähennykseen ja muihin yleisiin vähennyksiin, mikäli hänen Ruotsista saamansa tulot ovat noin 90 prosenttia yhteenlaskutuista tuloista.¹⁹² Muutoksen taustalla vaikuttivat ne seikat, joiden perusteella rajoitetusti verovelvollisen verotus saattoi muodostua raskaammaksi kuin yleisesti verovelvollisen, sillä rajoitetusti verovelvollisella ei ollut Ruotsissaakaan oikeutta vähentää tulonhankkimisesta johtuneita menoja eikä verovelvollisella ollut oikeutta tehdä henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä.¹⁹³ Niin Suo-

¹⁸⁹ The global executive, s.1108

¹⁹⁰ Lodin ym. 2011, s.638

¹⁹¹ Lodin ym. 2011, s.639. Muutoksen taustalla olivat samat EU-tuomioistuimen ratkaisut, kuin jotka vaikuttivat myös Suomen lähdeverolain uudistamiseen. Ks. myös Statens offentliga utredningar 2003, s.121-122 ja Ewalds 2011, s.158

¹⁹² Hellenius ym. 2009, s.212

¹⁹³ Statens offentliga utredningar 2003, s.150-152

messa kuin Ruotsissa rajoitetusti verovelvollisen tulee siis ilmaista tahtonsa siitä, että hän haluaa tulla verotetuksi samoin kuin yleisesti verovelvolliset ja tähän on mahdollisuus kummassakin valtiossa 75 prosentin ehdon täytyessä. Tämä ei poista jo aiemmin mainittua seikkaa, että verovelvolliseen ensisijaisesti sovellettavan lainsäädännön tulee olla syrjimätön verrattaessa rajoitetusti verovelvollisten ja yleisesti verovelvollisten verotusta.

Rajoitetusti verovelvollisen puolesta maksetut majoittumis- ja matkustuskulut ovat Ruotsissa verovapaata tuloa rajoitetusti verovelvolliselle. Ruotsin verojärjestelmä eroaa Suomen järjestelmästä siten, että Suomessa Verohallinto vahvistaa jokaiselle verovuodelle erikseen päivärahojen määrän, joka voidaan maksaa verovapaana rajoitetusti verovelvolliselle. Näin Suomessa verovelvolliselle maksetut majoitus- ja matkustuskulut ovat yleisesti ainakin osaksi veronalaista tuloa rajoitetusti verovelvolliselle.

Ruotsin lähdeverotusta on koskenut erityisesti tapaus C-160/03 Wallentin, jossa EU-tuomioistuin otti kantaa Ruotsin lähdeverotukseen tilanteessa, jossa verovelvollinen sai suurimman osan tuloistaan työskentelyvaltiostaan eli tässä tapauksessa Ruotsista ja hyvin pienen minimitulon asuinvaltiostaan. Tapauksessa saksalainen Florian Wallentin asui pääasiassa Saksassa, jossa hän opiskeli teologiaa. Ruotsissa hän oli suorittamassa opintoihinsa kuuluvaa harjoittelua Ruotsin kirkon palveluksessa. Hän sai harjoittelustaan ansiotuloa yhteensä 8 724 kruunua. Wallentin haki Ruotsin veroviranomaisilta kyseisen tulon vapauttamista Ruotsin tuloverosta. Veroviranomaiset hylkäsivät hänen hakemuksensa ja totesivat, että kirkolta saatu tulo tullaan verottamaan SINK-lain mukaisesti ja näin ollen tulosta tulee maksaa 25 prosentin lähdevero. Ruotsin silloin lähdeverolain mukaan henkilöillä, jotka asuvat Ruotsissa yli kuuden kuukauden ajan vuodessa ja joita verotetaan yleisesti verovelvollisina, on mahdollisuus perusvähennykseen. Wallentin katsoi, että perusvähennyksen myöntäminen ainoastaan yleisesti verovelvollisille oli EY 39 artiklan vastaista.¹⁹⁴ Wallentinin tilanteessa hän ei olisi saanut tehdä perusvähennystä saamistaan tuloista Ruotsissa, mutta ei myöskään Saksassa, joka oli hänen verotuksellinen asuinvaltionsa. EU-tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että tilanteessa, jossa ulkomailla asuva henkilö ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan ja saa olennaisen osan vero-

¹⁹⁴ Ks. tuomio C-169/03, Wallentin, k.1-8 sekä Lodin ym. 2011, s.674

tettavistaan tuloistaan työskentelyvaltiossaan, ei asuinvaltiolla ole mahdollista myöntää henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä verovelvollisen asuinvaltiossa. Tuomioistuin totesi lisäksi, että tällaisessa tilanteessa EU-oikeuden vastainen syrjintä muodostuu nimenomaan siitä, että ulkomailla asuvan henkilö henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä ei voida ottaa huomioon kummassakaan valtiossa.¹⁹⁵ Wallentin tapauksen taustalla vaikutti EU-tuomioistuimen jo aiemmin antama ratkaisu C-234/01 Gerritse. Tapauksessa Gerritse, olivat tarkasteltavina ne Saksan säännökset, joiden mukaan rajoitetusti verovelvolliselta kannetaan lopullinen 25 prosentin lähdevero. Niiden mukaan vero kannetaan bruttotulojen perusteella vähentämättä tulonhankkimisesta syntyneitä kuluja, kun taas yleisesti verovelvolliset saivat vähentää nämä kustannukset ja yleisesti verovelvollista verotetaan nettotulojen perusteella. EU-tuomioistuin katsoi nämä säännökset unionin oikeuden vastaisiksi. Wallentin tuomion antamisen jälkeen Ruotsin lähdeverolakiin on tehty useita muutoksia, juurikin EU-tuomioistuimen ratkaisuja vaikutuksesta.¹⁹⁶ Tämän jälkeen rajoitetusti verovelvollisella oli mahdollisuus saada muun muassa perusvähennys, mikäli hänen Ruotsista saamansa tulot ylittävät 90 prosenttia.

Ruotsin Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, aiemmin Regeringsrätten) on ottanut kantaa vuonna 2010 annetussa tapauksessa (mål nr 930-09) rajoitetusti verovelvollisten verotukseen. Tapauksessa oli kysymys Ikean tanskalaisille työntekijöilleen maksamista kulukorvauksista ja niiden verotuksesta SINK:n perusteella. Korkein hallinto-oikeus totesi, että kyseisten työntekijöiden kulukorvauksista ei tullut tehdä verovähennystä SINK:n mukaan. Tuomioistuin katsoi, että korvaukset olisivat sinänsä olleet SINK:n mukaan veronalaisia, mutta koska vastaavista kulukorvauksista ei tehdä ennakonpidätyksiä eikä makseta työnantajamaksuja Ruotsissa asuivilta, ei rajoitetusti verovelvollisia voitu tässä tapauksessa kohdella eri tavalla. Tuomioistuin totesi, että menettely olisi ollut kansalaisuuden perusteella syrjivä, mikäli ruotsalaisia työntekijöitä ja tanskalaisia työntekijöitä olisi kohdeltu eri tavalla. On huomionarvoista, että Ruotsissa Korkeimmassa hallinto-oikeudessa on ollut käsiteltävänä rajoitetusti verovelvollisten syrjintää koskeva tapaus, sillä vastaavanlaisia tapauksia ei ole ollut viime aikoina Suomen KHO:ssa käsiteltävänä.

¹⁹⁵ C-169/03 Wallentin, k.17. Ks. myös Ståhl ym. 2006, s.117-120

¹⁹⁶ Näin myös Mattsson teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 2007, s.232

8.1.2 Viro

Virossa on käytössä tasaverojärjestelmä. Vuonna 2012 tuloveroprosentti oli 21 prosenttia. Virossa luonnolliset henkilöt ovat velvollisia maksamaan kansallista tuloveroa. Virossa yleisesti verovelvollisia verotetaan maailmanlaajuisista tuloistaan ja rajoitetusti verovelvollisia verotetaan Virossa saamistaan tuloistaan.¹⁹⁷ Viron tuloverolain 6§:n 1 momentin mukaan yleisesti verovelvollisia ovat ne, joilla on vakituinen asunto ja koti Virossa sekä ne luonnolliset henkilöt, jotka oleskelevat maassa yli 183-päivää minkä tahansa 12 kuukauden ajanjakson aikana. Vuonna 2011 Viron tuloverojärjestelmään tuli muutos, jonka mukaan luonnollisten henkilöiden tulee ilmoittaa veroviranomaisille kaikista muutoksista, joiden perusteella verovelvollisesta saattaa tulla yleisesti verovelvollinen Virossa tai milloin verovelvollinen tulee rajoitetusti verovelvolliseksi.

Viron tuloverolain 6§:n 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollista verotetaan virolaisista lähteistä saamistaan tuloista. Veron pidättäminen tapahtuu suurimmaksi osaksi ennakonpidätyksenä. Ennakonpidätys tehdään brutto ansiotulosta eikä tulosta ole mahdollista tehdä yleisesti verovelvollisten perusvähennyistä eikä henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä. ETA-alueelta tulevat verovelvolliset voivat Viron tuloverolain 31§:n 2 momentin perusteella tehdä vähennyksiä rajoitetusti verovelvollisena saamistaan tulosta, mikäli heidän Virossa saamansa tulot ovat vähintään 75 prosenttia heidän kokonaistuloistaan.¹⁹⁸ ETA-alueelta tuleva rajoitetusti verovelvollinen voi Viron tuloverolain 31 §:n 3 momentin mukaan tehdä verotuksessaan vähennykset, vaikka hänen Virossa saamansa tulot olisivat alle 75 prosenttia, mikäli hän selvittää, ettei voi saada kyseisen vähennyksiä missään muussa valtiossa. Tämä muutos on tärkeä erityisesti niille rajoitetusti verovelvollisille, jotka työskentelevät useassa valtiossa ja joiden tulot työskentelyvaltioissa eivät ulotu 75 prosenttiin. Muutokset astuivat voimaan 1.1.2011. Vertailtaessa Suomen ja Viron lähdeverotusta koskevaa lainsäädäntöä huomataan, että 75 prosentin sääntö on kirjoitettu lakiin kummankin valtion osalta. Suomen lähdeverolaissa ei kuitenkaan ole kirjoitettua säädöstä siitä, että rajoitetusti verovelvollinen, jonka Suomesta saadut tulot alittavat 75 prosenttia on oikeutettu lähdeverolain mukaiseen vähennykseen. Läh-

¹⁹⁷ <http://www.fin.ee/index.php?id=81567>

¹⁹⁸ Viron tuloverolaki 31 §

deverolaissa ei oteta kantaa Suomesta saatujen tulojen suuruuteen kuukausi tai päiväkohtaista vähennystä tehdessä.

Ennakonpidätyksenä vähennetyt verot ovat samalla lopulliset verot, joten Virossa rajoitetusti verovelvollisen ei tarvitse palauttaa erillistä veroilmoitusta verotusvuoden päätyttyä. Ennakonpidätyksen suuruus vaihtelee kahden eri veroasteen välillä, jotka ovat 10 ja 21 prosenttia.¹⁹⁹ Rajoitetusti verovelvollisen ennakonpidätysprosentti on 10, silloin kun verovelvollinen on urheilija tai taiteilija, erityistä osaamista omaava toimija, joka tarjoaa palveluitaan Virossa tai verovelvollinen on saanut rojalteja, sisältäen suoritukset, joita verovelvollinen on saanut muun muassa kaupallisen-, teknisen- tai teollisentuotteen käytöstä. Ennakonpidätysprosentti on 21, kun verovelvollinen saa ansiotuloa (sisältäen johtajien palkkiot). Myös tiettyjen stipendien, eläkkeiden ja eläkerahastoista saatujen tulojen pidätysprosentti on 21. Samaa prosenttia sovelletaan myös rajoitetusti verovelvollisena saatuun vuokratuloon.

Viron lähdeverotusta on käsitelty tuoreessa 10.5.2012 annetussa EU-tuomioistuimen tuomiossa. Tuomioistuimen ratkaisun mukaan Viron tasavalta ei ole noudattanut ETA-sopimuksen 28 artiklan ja SEUT 45 artiklan mukaisia velvoitteitaan. Tuomioistuin katsoo, että Viro ei ole säätänyt tuloverolaissaan siitä, että luonnollisille henkilöille myönnettävää tuloverovähennystä sovelletaan myös sellaisiin ulkomailla asuviin henkilöihin, joiden kokonaistulot ovat niin pienet, että heihin sovellettaisiin kyseistä vähennystä, jos he asuisivat Virossa.²⁰⁰ Tapauksessa komissio oli saanut kantelun Suomessa asuvalta Viron kansalaiselta tämän Virossa peräisin olevasta eläkkeestä kannettavasta tuloverosta. Kantelija sai puolet omista tuloistaan eläkkeenä Virossa ja puolet eläkkeenä Suomesta. Kantelijan tulot olivat hyvin pienet ja jos hän olisi saanut kaikki eläketulonsa yhdestä ja samasta jäsenvaltiosta, niitä olisi verotettu alhaisemmalla verokannalla tai ei lainkaan. Komissio katsoi, että kyseinen menettelytapa merkitsi maassa asuvien ja muualla asuvien erilaista kohtelua ja samanaikaisesti valtioiden rajat ylittävää liikkumista koskevan vapauden rajoitusta. Komissio viittasi perusteluissaan Ruotsia koskeneeseen Wallentin-tuomioon. Wallentin-tuomiossa komissio lausui, että henkilöt, jotka saavat ainoastaan vähäisen osan

¹⁹⁹ Kalamäe 2009, s.95 ja kts. <http://www.fin.ee/index.php?id=81567>

²⁰⁰ Asia C-39/10, Euroopan komissio vs. Viron tasavalta

tuloistaan asuinvaltiostaan ovat samankaltaisessa asemassa yleisesti verovelvollisten kanssa jäsenvaltiossa, josta he saavat suurimman osan tuloistaan. Komissio totesi lisäksi, että kuten asiassa Gschwind ja Wallentin on todettu, silloin kun jäsenvaltio myöntää tietyt määrät alittavien tulojen osalta verovähennyksen taatakseen sen, että verovelvolliset saavat toimeentulominimin, tällainen etu on myönnettävä myös muille kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, koska se myönnetään verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen perusteella.

Verrattuna Suomen rajoitetusti verovelvollisten maksamaan 35 prosentin lähdeveroon, Virossa käytössä olevat veroasteet mahdollistavat myös pienituloisten rajoitetusti verovelvollisten alhaisen verotuksen. Korkeammankin veroasteen ollessa 21 prosenttia, on rajoitetusti verovelvollisen verotus huomattavasti huojuempaa kuin Suomessa. Verrattuna niin Ruotsiin kuin Viroon, voidaan todeta, että Suomen rajoitetusti verovelvollisiin sovellettavaa 35 prosentin verokantaa voidaan pitää kansainvälisesti katsottuna hyvinkin korkeana.²⁰¹ Nykyjärjestelmän mukainen 35 prosentin verokanta on edullinen vain suurituloisille ja epäedullinen pienituloisille palkansaajille.

Virossa rajoitetusti verovelvollisen saamat osinkotulot, korkotulot tietyin ehdoin, luontoisetuudet valtion vahvistamaan summaan saakka sekä tietyt eläketulot, stipendit ja muut etuudet ovat verovapaita.

9 Lopuksi

9.1 Yhteenveto tutkielmasta ja sen tuloksista

Yleisesti verovelvollisen ja rajoitetusti verovelvollisen erilainen kohtelu ei ole EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sallittua sellaisten seikkojen suhteen, joiden osalta rajoitetusti verovelvollinen on objektiivisesti arvioiden samassa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen. Verovelvollisten erilainen kohtelu ei saa johtaa syrjintään, jota ei voida oikeuttaa objektiivisesti hyväksyttävillä oikeuttamisperusteilla.

Suomen verolainsäädännön mukainen rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotus takaa työvoiman vapaan liikkuvuuden vain tietyissä

²⁰¹ Näin myös HE 104/2005, s.11

tilanteissa siinä laajuudessa kuin EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen antamat ratkaisut sitä edellyttävät. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon verotukseen ei liity EU-oikeuden valossa ongelmia silloin, kun rajoitetusti verovelvolliselta perittävää lähdevero ei muodostu ankarammaksi kuin yleisesti verovelvolliselta vastaavasta nettotulosta menevä veron määrä. Vaikka tutkimuksen perusteella tähän lopputulokseen päästäänkin, voidaan mielestäni kysyä, olisiko tilanne, jossa rajoitetusti verovelvolliselta perittävä lähdevero ylittää yleisesti verovelvolliselta nettotulosta menevän veron määrän, todellisuudessa objektiivisesti arvioiden lainkaan syrjivä, kun otetaan huomioon verovelvollisten erilainen veronmaksukyky sekä verovelvollisten vuositulojen erot, esimerkiksi silloin kun rajoitetusti verovelvollinen saa tulonsa 5 kuukauden ajalta ja yleisesti verovelvollinen vuoden ajalta. EU-oikeudellisia ongelmia ei ole myöskään silloin, kun koko Suomen lähdeveron määrä voidaan hyvittää rajoitetusti verovelvollisen asuinvaltiossa.

Työvoiman vapaan liikkuvuuden esteet eivät poistu EU-oikeuden valossa tapauksissa, joissa verovelvollisella on LähdVL 13.1 §:n 4 kohdan mukaan mahdollisuus valita lähdeverotuksen sijaan VML:n mukainen verotus. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella verovelvolliseen ensisijaisesti sovellettava verolainsäädäntö ratkaisee sen, onko menettely syrjimätön vai ei. Ensisijaisesti sovellettavan verolainsäädännön syrjivyyttä on samansuuntaisesti tulkinnut muun muassa Ruotsin oikeuskirjallisuudessa Nina Ewalds.²⁰²

Rakennusalan veronumero voi muodostua työvoiman ja palvelujen vapaan liikkuvuuden esteeksi. Veronumeron edellyttäminen ja siihen liittyvät hallinnolliset toimenpiteet tekevät ulkomaalaisten työntekijöiden ja työnantajien sijoittautumisen Suomeen vähemmän houkuttelevaksi ja näin veronumerosta voi muodostua työvoiman vapaan liikkuvuuden rajoitus. Rajoitus muodostuu nimenomaan suomalaisten ja ulkomaalaisten työntekijöiden veronumeron saamisessa olevasta erosta. Suomalainen saa veronumeron verokorttinsa yhteydessä ja ulkomaalaisen verovelvollisen tulee hakea ensin maistraatista henkilötunnusta ja tämän jälkeen asioida verotoimistossa saadakseen veronumeron. Hankkimisesta aiheutuu erityisen suhteeton rasitus silloin, kun rakennusalan työntekijä,

²⁰² Ewalds 2011: Svenska regler för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter satta åt sidan i nya domar om SINK. Svensk skattetigning 2/2011.

usein rajoitetusti verovelvollinen, on tulossa Suomeen lyhyeksi aikaa. On syytä muistaa, että SEUT:n perusvapaudet takaavista artikloista johtuen SEUT:n vastaista voi olla sellainen verokohtelu, joka ei tee eroa kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä, mutta joka muuten rajoittaa rajat ylittävää toimintaa. Kaikki toimet, jotka estävät tai tekevät perusvapauksien käytön vähemmän houkuttelevaksi, muodostavat perusvapauksien rajoituksen. Veronumeron käyttö on vasta alkutaipaleellaan, joten nähtäväksi jää, tuleeko EU-tuomioistuin esimerkiksi puuttumaan kyseiseen järjestelyyn tulevaisuudessa.

Syrjintää koskevissa tuomioissaan EU-tuomioistuin on melko laajalla skaalalla todennut hyvinkin erilaisissa tapauksissa ja vaihtelevien tosiasioiden ollessa käsillä, että kiellettyä syrjintää on tapahtunut. Tuomioistuin on tähän mennessä antanut ainoastaan asioissa Schumacker, Wielockx ja Asscher määritelmän kielletylle syrjinnälle sen alkuperäisessä muodossaan välittömän verotuksen tilanteessa.²⁰³ Yhdenmukaisen tulkintalinjan saamiseksi sekä kansallisten tuomioistuimien ja jäsenvaltioiden verohallintojen lainsäädäntötyön helpottamiseksi, olisi tarpeellista saada yhdenmukainen kielletyn syrjinnän määritelmä.

9.2 Lähdeverotuksen tulevaisuus ja de lege ferenda

Olen tutkielmassani käsitellyt sitä, mitä rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotuksen EU-oikeudellisia ongelmia ja kehitystarpeita Suomen lähdeverotukseen liittyy ja yleisemminkin lähdeverotusta EU:n syrjintäkiellon näkökulmasta sekä veronumeron käyttöönoton aiheuttamaa työvoiman ja palvelujen vapaan liikkuvuuden rajoitusta. On hyvin todennäköistä, että verotus muodostaa Euroopan unionissa erittäin haasteellisen politiikkasektorin tulevaisuudessakin ja tämä vaikuttaa EU-valtioiden kansallisen verolainsäädännön muodostumiseen ja tulkintaan. Komission mukaan luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta päättäminen jäisi todennäköisesti tulevaisuudessakin lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden vastuulle, mutta tuloverotuksen unionitasoinen yhteensovittaminen olisi tarpeellista ainakin siltä osin, kuin kyse on rajat ylittävään toimintaan liittyvän verosyrjinnän estämisestä sekä taloudellisten perusvapauksien toteutumisen turvaamisesta. Oikeus asua ja työskennellä missä tahansa EU-maassa on Euroopan

²⁰³ Hinnekens 1996, s.288

kansalaisten perusoikeus ja keskeinen väline kehitettäessä Euroopan laajuisia työmarkkinoita.

Syrjinnän kiellon periaate on edelleen tärkeässä roolissa EU-oikeudessa ja sen vaikutukset henkilöverotukseen EU:n jäsenvaltioissa on tunnustettu Schumacker-tuomion jälkeisissä EU-tuomioistuimen antamissa ratkaisuisa, jotka koskevat rajoitetusti verovelvollisia. Läpikäydyn EU-tuomioistuimen ratkaisuai-
neiston perusteella on selvää, että EU-tuomioistuimen antamilla rajoitetusti ve-
rovelvollisen verotusta koskevilla ratkaisuilla on suuri merkitys kansallisiin lain-
säädäntöihin. Suomessa samoin kuin vastaavasti vertailumaissa Virossa ja
Ruotsissa, on ryhdytty lainsäädäntömuutoksiin EU-tuomioistuimen ratkaisujen
myötä.

Voidaan myös pohtia ja osittain myös kritisoida EU-tuomioistuimen ratkaisuis-
saan luomaa linjaa, jonka perusteella rajoitetusti verovelvollisella olisi oikeus
erilaisiin vähennyksiin muun muassa perhetilanteensa perusteella. Läpikäytyjen
EU-tuomioistuinten ratkaisujen perusteella on syytä pohtia voidaanko Suomen
lähdeverotusmenettelyä soveltaa nykyisessä mallissaan. Olisiko lähdeverolakia
syytä muuttaa esimerkiksi niin, että rajoitetusti verovelvollisella olisi mahdolli-
suus vähentää tulonhankkimisesta syntyneitä menoja verotuksessaan. Onko
tämän toteuttaminen hallinnollisesti mahdollista vai olisiko suoraviivaisempaa,
että rajoitetusti verovelvollisia ryhdyttäisiin verottamaan VML:n mukaan yhden-
vertaisesti yleisesti verovelvollisten tapaan? Mikäli VML:n mukaiseen verotuk-
seen päädyttäisiin, olisi rajoitetusti verovelvollisella mahdollisuus tällöin saada
kaikki viran puolesta myönnettävät vähennykset. Rajoitetusti verovelvollisen
palkkatulosta vähennettäisiin myös tällöin Suomesta saatuun tuloon välittömästi
kohdistuvat tulonhankkimismenot, eläkevakuutusmaksu ja sairausvakuutuksen
päivärahamaksu. Suomen valtion kannalta palkkatulojen VML:n mukainen vero-
tus on ongelmallinen, koska se vähentäisi rajoitetusti verovelvolliselta saatavia
verotuloja ja monimutkaistaisi verotusta²⁰⁴. On myös todennäköistä, että hallin-
nollinen työ kasvaisi verotoimistoissa, sillä progressiivinen verotus edellyttäisi
verokortin hakemista kaikissa tilanteissa, joissa rajoitetusti verovelvollinen saisi
Suomesta palkkatuloa.

²⁰⁴ Nykänen 2/2011, s.188

Eduskunnan syysistuntokaudella 2012 (marraskuussa 2012) tullaan antamaan HE rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta. Valtioneuvoston tiedotteen mukaan HE:ssä tullaan ehdottamaan, että ETA-valtioissa asuvat rajoitetusti verovelvolliset voisivat vähentää Suomesta saatuun tuloon välittömästi liittyvät tulonhankkimismenot täysimääräisesti. Rajoitetusti verovelvollisten ansiotuloja tultaisiin jatkossa verottamaan progressiivisen asteikon mukaisesti. HE:ssä tullaan ehdottamaan myös, että vähintään 75 prosenttia ansiotuloistaan Suomesta ansaitsevat voisivat vaatia tulonsa verottamista VML:n mukaisesti jo ennakoperintävaiheessa.²⁰⁵ Uskoakseni ongelmallisena voidaan nähdä se, kuinka tämä tullaan hallinnollisesti järjestämään. Lain muutos tulee kuitenkin toteutuessaan poistamaan yleisesti verovelvollisten ja rajoitetusti verovelvollisten verokohtelun syrjivyyttä, koska se asettaa rajoitetusti verovelvolliset entistä lähemmäs yleisesti verovelvollisten verotuksellista asemaa.

Komission keväällä 2012 antaman tiedotteen²⁰⁶ mukaan työntekijöiden liikkuvuutta pidetään yhtenä keskeisimmistä mahdollisuuksista lisätä kasvua ja työllisyyttä Euroopassa. Veroesteet ovat edelleen yksi suurimpia syitä siihen, että kansalaiset eivät etsi työtä toisessa jäsenvaltiossa. Tiedotteessaan komissio ilmoitti tekevänsä vuoden 2012 aikana perusteellisen selvityksen kansallisista välittömistä veroista määrittääkseen, aiheutuuko niistä epäoikeudenmukaista haittaa työntekijöille, jotka asuvat yhdessä jäsenvaltiossa ja työskentelevät toisessa.

EU-oikeuden asettamista paineista johtuen, voidaan kysyä onko lähdeverotus ETA-alueella tullut lopullisen tiensä päähän? Onko mahdollista edelleen taata, että EU:n perusvapaudet toteutuvat, vaikka EU-tuomioistuimen ratkaisujen perusteella voidaan jo tällä hetkellä todeta, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus ETA-alueella ei toteudu kaikissa tapauksissa.

²⁰⁵ http://valtioneuvosto.fi/tiedostot/julkinen/vn/hallitus/Hallituksen_esitykset_syksy_2012/fi.pdf

²⁰⁶ Komission tiedote 2.4.2012 (IP/12/340)