

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia siten, että ansiotulon verotusta koskevat säännökset vastaisivat Euroopan unionin oikeutta ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa ansiotuloa voitaisiin verottaa verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä. Verotusmenettelystä annetun lain mukainen verotus koskisi kaikkia rajoitetusti verovelvollisia, joten nykyisistä Suomesta saadun tulon osuutta ja verovelvollisen asuinvaltiota koskevista verotusmenettelyistä annetun lain mukaisen verotuksen edellytyksistä luovuttaisiin. Ansiotulo verotettaisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, jos rajoitetusti verovelvollinen hakee verokortin ja toimittaa sen suorituksen maksajalle tai jos hän hakee ennakonkannossa maksuunpantavan määrän laskemista verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä. Verovelvollinen voisi lisäksi esittää vaatimuksen verotusmenettelylain mukaisesta verotuksesta muutoksenhakuajan puitteissa. Nykyisiä ansiotulosta perittävää lähdeveroa koskevia säännöksiä ei ehdoteta muutettaviksi, sillä ne tulisivat edelleen sovellettaviksi, jos verovelvollinen ei hae verotusmenettelystä annetun lain mukaan laskettua verokorttia tai muuten ilmaise tahtoaan verotuksen toimittamisesta verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä.

Esityksessä ehdotetaan, että määritettäessä Suomesta saadusta tulosta menevää veroa huomioon otettaisiin myös ennakoperintälaissa tarkoitettu palkka ja eläke, jotka on saatu muualta kuin Suomesta ja jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia tuloja. Lisäksi huomioon otettaisiin edellä mainitut tulot, jotka on saatu Suomesta ja joiden verottamisen verosopimus estää. Huomioon ottamisessa noudatettaisiin samoja periaatteita kuin progressioehtoisessa vapautusmenetelmässä.

Lisäksi esityksessä ehdotetaan, että lähdeverotusta sovellettaessa rajoitetusti verovelvollisille maksetut matkakustannusten korvaukset samoin kuin merityötuloa saavan korvaukset olisivat tuloverolaissa säädetyllä tavalla verosta vapaita.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2014 ja sitä sovellettaisiin voimaantulopäivänä tai sen jälkeen maksettaviin suorituksiin.

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yleisesti verovelvollisia eli velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella Suomesta ja muualta saamastaan tulosta ovat verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetus ja kuolinpesä. Tuloverolain 11 §:n mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana.

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan rajoitettusti verovelvollisia ovat henkilö, joka ei verovuonna ole asunut Suomessa sekä ulkomainen yhteisö. Rajoitettusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta. Suomesta saatua tuloa on tuloverolain 10 §:n mukaan muun ohessa:

- 1) täällä olevasta kiinteistöstä tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön osakkeiden taikka asunto-osuuskunnan tai muun osuuskunnan jäsenyyden perusteella hallitusta huoneistosta saatu tulo;
- 2) täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo;
- 3) palkkatulo, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä;
- 4) muu kuin edellä 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun;
- 4 a) palkkio, joka on saatu suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä;
- 4 b) tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta;
- 4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokranantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle;
- 5) eläketulo, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä, tai joka välittömästi tai välillisesti perustuu edellisessä kohdassa tarkoitettuun työhön, tehtävään tai palvelukseen, taikka Suomesta otettuun liikenne- tai eläkevakuutukseen;
- 6) osinko, osuuspääoman korko ja muu niihin rinnastettava tulo, joka on saatu suomalaiselta osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä, sekä osuus suomalaisen yhtymän tuloon;
- 7) korkotulo, jos velallinen on Suomessa asuva henkilö taikka suomalainen yhteisö, yhtymä, yhteisetus tai kuolinpesä;
- 8) rojalti, lisenssimaksu ja muu niihin rinnastettava hyvitys, jos hyvityksen perusteena olevaa omaisuutta tai oikeutta käytetään elinkeinotoiminnassa täällä tai jos hyvityksen maksamiseen velvollinen on Suomessa asuva henkilö tai suomalainen yhteisö, yhtymä, yhteisetus tai kuolinpesä;
- 9) suomalaisen sijoitusrahaston voitto-osuus sekä suomalaisesta henkilöstörahastosta saatu rahasto-osuus ja ylijäämä;

10) täällä olevan kiinteistön tahi suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta saatu voitto;

11) pitkäaikaissästämissopimukseen perustuva suoritus;

12) eläketulo tai muu suoritus, joka on saatu toisesta valtiosta otetun vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen perusteella, siltä osin kuin vakuutuksen maksuja on vähennetty Suomen verotuksessa;

13) osakevaihdossa syntynyt luovutusvoitto, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 52 f §:n 2 momenttia, mainitun pykälän 3 ja 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

Lisäksi Suomessa verottamisen edellytyksenä on, että Suomen tekemissä sopimuksissa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä ja veron kiertämisen estämisestä, jäljempänä *verosopimus*, ei estetä lähdevaltion verotusoikeutta.

Yleisesti verovelvollista verotetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, mukaisessa menettelyssä. Hänelle myönnetään verolainsäädännössä, kuten tuloverolaissa, säädetty vähennykset. Laeissa on säädetty vähennyskelpoisiksi niin tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja kuin verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviä eriä. Ansiotulona verotettavien tulojen osalta valtionvero lasketaan progressiivista tuloveroasteikkoa soveltaen ja kunnallisvero kotikunnan veroprosentin mukaan. Pääomatuloja verotetaan 30 ja 32 prosentin verokannalla.

Rajoitetusti verovelvollisen verotus

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaki*, 2 §:n 1 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollisen valtion- ja kunnallisvero peritään lopullisena verona toimittamalla pidätys tulon lähteellä (lähdevero) tai määrätään verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä.

Lähdeverolain 3 §:n 1 momentin mukaan lähdevero on suoritettava, jollei muualla toisin säädetä, osingosta, korosta ja rojaltista, palkasta, henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja jäsenilleen jakamasta ylijäämästä sekä muusta suorituksesta, josta ennakko-perintälain mukaan on toimitettava ennakonpidätys.

Lähdeverolain 5 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto antaa rajoitetusti verovelvolliselle lähdeveroa koskevien säännösten soveltamista varten hakemuksesta lähdeverokortin. Lähdeverolain 7 §:n 1 momentin mukaan lähdevero on 35 prosenttia palkasta, henkilöstörahaston rahasto-osuudesta ja ylijäämästä sekä luonnollisen henkilön saamasta ennakko-perintälain 25 §:ssä tarkoitettua työkorvauksesta ja peittelystä osingosta samoin kuin muusta suorituksesta, jota tuloverolain mukaan verotetaan ansiotulona. Lähdeverolain 6 §:n 1 momentin mukaan lähdeveroa perittäessä vähennetään 510 euroa kuukaudelta sellaisen tulon yhteismäärästä, josta perittävä lähdevero on 35 prosenttia. Alle kuukauden ajalta kertyneen tulon yhteismäärästä vähennetään 17 euroa päivältä. Vähennyksen määrä on kuitenkin enintään tulon määrä. Lähdeverolain 6 §:n 3 momentin mukaan vähennyksen saaminen edellyttää, että verovelvollinen esittää suorituksen maksajalle lähdeverokortin.

Lähdeverolain 13 §:n 4 kohdan mukaan Euroopan talousalueeseen, jäljempänä *ETA*, kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen vaatimuksesta muukin ansiotulo verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta. Pykälän 6 momentin mukaan verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus 2 momentin 4 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä.

Edellä selostetut kuukausi- ja päiväkohtainen vähennys sekä mahdollisuus vaatia verotusmenettelylain mukaista verotusta otettiin lähdeverolakiin muutoksella 856/2005 komission vuonna 2001 käynnistämän, kansallisen lainsäädännön Euroopan unionin lainsäädännön vastaisuuteen liittyneen rikkomusmenettelyn seurauksena. Mainittu muutos koski myös eläketulojen verotusta, joiden osalta siirryttiin lähdeverotuksesta verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä tapahtuvaan verotukseen. Hallituksen esityksen perusteluissa on viitattu Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen, nykyisin Euroopan unionin tuomioistuin, jäljempänä *EU-tuomioistuin*, ratkaisuihin asioissa C-279/93 Schumacker, C-80/94 Wielockx, C-107/94 Assher ja C-243/01 Gerritse.

Lailla 871/2009 lakiin lisättiin uusi 7 a §, jolla taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan korvauksen lähdeverotus saatettiin vastaamaan eräitä Euroopan unionin oikeuskäytännöstä seuranneita vaatimuksia. Lain 7 a §:n mukaan kulut, jotka ovat välittömässä taloudellisessa yhteydessä taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvaan korvaukseen voidaan vähentää, jos ETA:n valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen niin vaatii. Tällöin lähdevero kuluilla vähennetystä määrästä on lain 15 §:n mukainen eli esimerkiksi luonnollisen henkilön osalta valtion progressiivisen tuloveroasteikon ja keskimääräisen kunnallisveron mukainen. Kulut otetaan huomioon joko Verohallinnon antamassa lähdeverokortissa tai lähdeveron palautusmenettelyssä. Jos kuluja ei ole vaadittu vähennettäväiksi, on lähdevero 7 §:ssä säädetyn suuruinen eli 15 prosenttia. Samassa yhteydessä metsätaloudesta saadun tulon verotuksessa siirryttiin verotusmenettelylain mukaiseen menettelyyn. Laki tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010.

Rajoitetusti verovelvolliselle maksettavat kustannusten korvaukset

Lähdeverolain 4 §:n 1 momentin mukaan palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitetaan. Palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten korvaus sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. Lähdeverolain 4 §:n 2 momentin mukaan palkkaan ei lueta

- 1) liikenteen harjoittajan antaman tosittien perusteella suoritettavaa korvausta matkalipusta, rahtimaksuista eikä muista niihin verrattavista välittömistä varsinaiseen matkustamiseen kuuluvista maksuista;
- 2) majoitusliikkeen antaman tai muun luotettavan tosittien perusteella suoritettua majoitustautumismaksun korvausta;
- 3) päivärahaa siltä osin kuin se vastaa Verohallinnon verovapaaksi vahvistamaa kotimaan päivärahaa; eikä
- 4) Suomen valtioon palvelussuhteessa olevalle henkilölle, jonka varsinainen työnteekopaikka on ulkomailla, mainitun työnteekopaikan ulkopuolelle tehdystä matkasta maksettua Verohallinnon verovapaaksi vahvistamaa päivärahaa tai muuta oleskelukustannusten korvausta.

Lähdeverolain 4 §:n 3 momentin mukaan edellä mainitut matkustamiskustannusten korvaukset luetaan kuitenkin palkkaan siltä osin kuin niitä ei ole pidettävä työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten korvauksena.

1.2 Euroopan unionin lainsäädäntö ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Euroopan Unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *EUT-sopimus*, 45 artiklassa ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *ETA-sopimus*, 28 artiklassa turvataan työvoiman vapaa liikkuvuus. EUT-sopimuksen 49 artiklassa ja ETA-sopimuksen 31 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle.

EUT-sopimuksen 56 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelun vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa. EUT-sopimuksen 57 artiklassa määritellään palvelun tarkoittavan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tarvaroiden, pääomien ja henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. EUT-sopimuksen 57 artiklassa mainitaan palveluiksi luettavan erityisesti mm. vapaiden ammattien harjoittamiseen kuuluva toiminta. Vastaavat määräykset ovat myös ETA-sopimuksen 36 ja 37 artikloissa.

EU-tuomioistuimen käytännössä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen erilainen verotus on tietyissä tilanteissa sallittu. EU-tuomioistuin on tuomioissaan katsonut, että EUT-sopimuksen vastaista syrjintää on, kun samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavalla tai erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisen erilaisen verotuksen sallittavuuteen vaikuttaa arvio tilanteiden samanlaisuudesta. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten ei katsota aina olevan samanlaisessa tilanteessa, jolloin verotuskin voi olla erilainen. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisen erilainen verotus on syrjivää, jos tilanteiden välillä ei ole objektiivista eroa, jolla erilainen verotus voitaisiin perustella. Syrjivää verotusta ei sallita, jos syrjintää ei voida perustella oikeuttamisperusteella.

Tulon lähdevaltion velvollisuutta ottaa huomioon rajoitetusti verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne tarkasteltiin asiassa C-279/93 Schumacker annettussa tuomiossa. EU-tuomioistuimen mukaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen, nykyisin EUT-sopimus, työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan artiklan vastaista on verottaa rajoitetusti verovelvollista työntekijää raskaammin kuin yleisesti verovelvollista, jos rajoitetusti verovelvollinen saa tulonsa täysin tai miltei yksinomaan lähdevaltiosta eikä hän saa asuinvaltiossaan riittävästi tuloja, jotta häntä voitaisiin verottaa henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa huomioon ottavalla tavalla.

Myös asiassa C-169/03 Wallentin käsiteltiin lähdevaltion velvollisuutta ottaa huomioon rajoitetusti verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne. EU-tuomioistuin katsoi, että EUT-sopimuksen 45 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa rajoitetusti verovelvolliselta peritään lähdevero perusvähennystä myöntämättä silloin kun rajoitetusti verovelvollinen saa asuinvaltiossaan ainoastaan sellaisia tuloja, jotka eivät ole luonteeltaan tuloveron alaisia.

Lähdevaltion velvollisuutta ottaa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne käsiteltiin myös viimeaikaisessa ratkaisussa C-39/10 komissio vastaan Viro. Ratkaisu koski tilannetta, jossa Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö sai kahta eläket-

tä, yhtä Virosta ja toista Suomesta, ja nämä eläkkeet olivat lähes samansuuruiset. Virosta saatavasta eläkkeestä kannettiin tuloveroa Virossa, mutta siihen tuloon ei sovellettu perusvähennystä tai lisävähennystä. Lisäksi Virosta ja Suomesta saadun eläketulon yhteismäärä ylitti vain hieman Viron tuloverolaissa säädetyn perusvähennyksen määrän. Suomessa veroa ei kannettu lainkaan kokonaistulojen pienuuden vuoksi. EU-tuomioistuimien katsoi, että Viron järjestelmä on EUT-sopimuksen 45 artiklan vastainen, koska se jättää eläkettä saavan rajoitetusti verovelvollisen tuloverolaissa säädettyjen vähennysten ulkopuolelle tilanteessa, jossa heitä ei heidän asuinjäsenvaltionsa verolainsäädännön nojalla veroteta asuin-jäsenvaltiossa heidän eläkkeidensä pienuuden vuoksi.

EU-tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-440/08 Gielen, oli kyse Alankomaissa sovellettavan niin kutsutun rinnastusoption yhteensopivuudesta EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevan 49 artiklan kanssa. Rajoitetusti verovelvollisella oli mahdollisuus valita maassa asuviin sovellettava järjestelmä EUT-sopimuksen 49 artiklan kanssa ristiriidassa olevan säännöksen sijaan. EU-tuomioistuin totesi, että EUT-sopimuksen 49 artikla on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla syrjitään pääasiassa kyseessä olevan itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun myöntämisen osalta ulkomailla asuvia verovelvollisia, vaikka nämä verovelvolliset voivat kyseisen edun osalta valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän.

Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten erilaista verotusta tuloon sovellettavan verokannan suhteen käsiteltiin EU-tuomioistuimen asiassa C-234/01, *Gerritse*, jäljempänä *asia Gerritse*, jossa oli kyse ammatinharjoittajana toimivan rumpalin verotuksesta valtiossa, jossa häntä pidettiin rajoitetusti verovelvollisena. Hän sai lähdevaltiosta vain vähäisen osan kokonaistuloistaan. Rajoitetusti verovelvollisia verotettiin 25 prosentin verokannalla ja yleisesti verovelvollisiin sovellettiin progressiivista veroasteikkoa siltä osin kun tulo ylitti vuosittaisen verovapaan määrän. EU-tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden vastaista ei ole se, että rajoitetusti verovelvollisilta pidätetään 25 prosentin vero tulon lähteellä, kun taas yleisesti verovelvollisia verotetaan progressiivisen asteikon mukaan, niin että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita. Edellytyksenä on kuitenkin se, että 25 prosentin verokanta ei ole suurempi kuin se verokanta, jota progressiivisen asteikon mukaan sovelletaan asianomaisen henkilön nettotulojen ja kyseisen verovapaan enimmäismäärän summaan.

Lisäksi asiassa *Gerritse* oli kyse elinkeinokulujen vähentämisoikeudesta. Asiassa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden katsottiin olevan samanlaisessa asemassa, koska elinkeinokulut, joiden vähentämisestä oli kyse, liittyivät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo oli syntynyt. Kyseessä oli Euroopan yhteisön perustamissopimuksen, nykyisin EUT-sopimus, palvelujen vapaata tarjoamista sääntelevien artiklojen vastainen syrjintä, koska ulkomailla asuvia henkilöitä verotettiin pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tulosta vähennetty elinkeinokuluja, kun taas jäsenvaltiossa asuvia yleisesti verovelvollisia henkilöitä verotettiin nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennettiin elinkeinokulut. Kyseiset artiklat eivät sen sijaan olleet esteenä sille, että progressiiviseen asteikkoon liittyvää verovapaata määrää sovellettiin vain maassa asuviin.

Palvelujen vapaan tarjoamisen periaatteen ja lähdeverotuksen suhdetta käsiteltiin myös EU-tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, jossa oli kyse jäsenvaltiossa asuvan konsertteja järjestävän yhtiön maksamista korvauksista toisessa valtiossa asuvalle toiminimeä käyttäneelle luonnolliselle henkilölle, joka antoi yhtiön käyttöön musiikkiryhmän. Rajoitetusti verovelvollisille kulttuuri- ja

taide-esityksistä maksetuista vastikkeista perittiin vastikkeen suorittamishetkellä 15 prosentin lähdevero eikä tulosta hyväksytty vähennyksiä elinkeinomenojen johdosta. Vastuussa veron pidättämisestä ja tilittämisestä oli vastikkeen suorittaja. Yleisesti verovelvollisilla oli puolestaan velvollisuus jättää vastaavista tuloista tuloveroilmoitus eikä vastikkeen suorittaneella maksajalla ollut ennakonpidätysvelvollisuutta eikä maksaja myöskään ollut vastuussa saajan tuloverosta. EU-tuomioistuin katsoi lähdeveronpidätysvelvollisuuden ja siihen liittyvän vastuun verosta rajoittavan palvelujen tarjoamisen vapautta, mutta piti sitä kuitenkin tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltuna. EU-tuomioistuin kuitenkin muistutti, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana ei ollut mitään yhteisön direktiiviä, jolla olisi säännelty verosaatavien perimistä koskevaa keskinäistä hallinnollista avunantoa kyseessä olevien jäsenvaltioiden välillä.

EU-tuomioistuin totesi jo vastanneensa asiassa *Gerritse* antamassaan ratkaisussa, että jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ja ulkomailla asuvat henkilöt ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa siltä osin, kun kyse on elinkeinomenoista, jotka liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo syntyy. Lisäksi EU-tuomioistuin totesi, että erilainen kohtelu elinkeinomenojen vähennysoikeuden osalta on pääsääntöisesti EUT-sopimuksen vastainen. EU-tuomioistuin ei kuitenkaan asiassa *Gerritse* lausunut siitä, missä verotusmenettelyn vaiheessa elinkeinomenot on vähennettävä silloin, kun kysymykseen voivat tulla eri vaiheet. Menojen huomioimisajankohdan osalta EU-tuomioistuin totesi perustamissopimuksen määräysten olevan esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelun tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittuneen palvelun tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettuloja.

Lisäksi EU-tuomioistuin totesi, että palvelujen vapaata tarjoamista säänteleviä artikloja on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan sellaiset elinkeinomenot, jotka liittyvät suoraan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, harjoitettuun toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt, ja joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä ja jonka mukaan menot, jotka eivät suoraan liity kyseiseen elinkeinotoimintaan, voidaan tarvittaessa ottaa huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä. Artikloja on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että verovapautus voidaan ottaa huomioon vain, jos toimivaltainen veroviranomainen myöntää todistuksen, jossa todistetaan verosopimuksessa vahvistettujen edellytysten täyttyvän palveluntarjoajan osalta. EUT-sopimusta on tulkittava myös siten, että sitä ei sovelleta sellaiseen palvelujen tarjoajaan, joka on kolmannen maan kansalainen.

EU-tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, oli kyse siitä, onko elinkeinomenojen vähennysoikeuden rajaaminen menoihin, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä kyseessä olevan valtion alueella harjoitetun toiminnan yhteydessä saatuihin tuloihin ristiriidassa palvelujen vapaata tarjoamista koskevien määräysten kanssa. EU-tuomioistuimen mukaan rajaaminen ei ole ristiriidassa kunhan menoina pidetään kaikkia menoja, jotka liittyvät erottamattomasti tähän toimintaan, riippumatta siitä, missä tai milloin nämä menot syntyvät. Ratkaisun mukaan tuloihin suorassa yhteydessä olevilla menoilla on katsottava tarkoitettavan menoja, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä palveluun, jota on verotettu kyseisessä valtiossa, ja jotka liit-

tyvät erottamattomasti tähän palveluun, kuten matka- ja majoitusmenot. Lisäksi on yhdenmukaista, missä ja milloin menot syntyvät. EU-tuomioistuin täsmensi, ettei yhteisön oikeus ole esteenä sille, että jäsenvaltio menee tätä pidemmälle ja huomioi myös menot, jotka eivät ole edellä tarkoitettussa yhteydessä tuloon. Kyse oli jäsenvaltiossa sijaitsevan pääomayhtiön verotuksesta toisessa valtiossa, jossa se järjesti ratsastusesityksiä ja -oppitunteja.

1.3 Kansainvälinen vertailu

Ruotsi

Rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön Ruotsista saamasta ansiotulosta peritään lähtökohtaisesti 25 prosentin lähdevero. Rajoitetusti verovelvollinen voi valita, että häntä verotetaan lähdeveron sijaan tuloverolain mukaan. Valinta koskee kaikkia verovuoden aikana saatuja tuloja, jotka muutoin olisi verotettu 25 prosentin verokannalla. Tuloverolain mukaisessa verotuksessa voi vähentää tulonhankkimiskulut, merityötulovähennyksen sekä sellaiset vähennykset, joita ei anneta vain yleisesti verovelvollisille. Verokanta on keskimääräisen kunnallisveron mukainen.

Rajoitetusti verovelvollisella, joka valitsee tuloverolain mukaisen verotuksen, on oikeus vähentää myös niin kutsutut henkilökohtaiset vähennykset. Edellytyksenä on, että henkilön vuotuinen tulo on kokonaan tai lähes kokonaan saatu Ruotsista. Henkilökohtaiset vähennykset on EU-oikeudellinen käsite, jota ei käytetä tuloverolaissa. Henkilökohtaisiksi vähennyksiksi katsotaan esimerkiksi perus-, eläkesäästö- ja kotitalousvähennykset. Lisäksi rajoitetusti verovelvollinen voi tehdä korkovähennyksen muiden kuin tulonhankkimisvelkojen koroista, jos hän saa kaikki tai lähes kaikki vuotuiset tulonsa Ruotsista, jos korkoja ei ole voitu vähentää asuinvaltiossa, jos verovelvollinen asuu ETA:n valtiossa ja jos korot on maksettu verovelvollisen ollessa asuva sanotussa valtiossa.

Tanska

Rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloa verotetaan valtionveron osalta samalla kannalla kuin yleisesti verovelvollisten ansiotuloa. Kunnallisveron osalta rajoitetusti verovelvollisiin sovelletaan 24 prosentin verokantaa. Yleisesti verovelvollisten verokanta kunnallisverotuksessa määräytyy asuinkunnan mukaan.

Rajoitetusti verovelvollinen saa vähentää asunnon ja työpaikan väliset matkakulut. Lisäksi työnantaja voi korvata työmatkasta aiheutuneita ruoka- ja majoituskuluja tai maksa verovapaan avustuksen kulujen kattamiseksi. Jos työnantaja ei ole korvannut kustannuksia, voi verovelvollinen tehdä vähennyksen verotuksessaan. Rajoitetusti verovelvollinen saa tehdä henkilökohtaisen yleisvähennyksen vain, jos hän työskentelee Tanskassa koko vuoden. Kuitenkin, jos työskentelyjakso on vuotta lyhyempi, voidaan tulo muuntaa vuosituloksi, jolloin henkilökohtainen yleisvähennys voidaan tehdä vuositulosta.

Jos rajoitetusti verovelvollinen ansaitsee vähintään 75 prosenttia vuotuisesta maailmanlaajuisesta tulostaan Tanskasta, voi hän pyynnöstään tulla verotetuksi niin kutsuttuja rajatyöntekijöitä koskevien sääntöjen mukaan, jolloin vähennykset vastaavat yleisesti verovelvollisen vähennyksiä.

Rajoitetusti verovelvollinen tarvitsee Tanskassa joko väestörekisterinumeron tai veronumeron. Verohallinto luo rajoitetusti verovelvolliselle alustavan arvion verotuksesta sekä digitaalisen verokortin. Verokorttia varten rajoitetusti verovelvollisen on annettava arvio

tuloistaan ja luontoiseduistaan Tanskassa. Työnantaja saa tiedon pidätettävän veron määrästä digitaalisella verokortilla. Jos verokorttia ei ole, työnantajan on perittävä 55 prosentin vero. Jos rajoitetusti verovelvollinen ottaa yhteyttä verohallintoon heti työskentelyn päätyttyä, voi verohallinto laskea, onko verovelvollinen oikeutettu veronpalautukseen vai tuleeeko veroa maksaa lisää. Rajoitetusti verovelvollinen ei ole velvollinen antamaan veroilmoitusta, vaan hän voi tarkistaa ja korjata tietonsa verohallinnon internetpalvelussa tulovuotta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Verovelvollinen saa ilmoituksen verotuksesta huhtikuun lopussa. Jos rajoitetusti verovelvollinen ei ole käyttänyt internetpalvelua, lähetään hänelle huhtikuun lopussa ilmoitus verotuksesta, johon hänen on täydennettävä puuttuvat tiedot.

Alankomaat

Rajoitetusti verovelvollisiin sovelletaan samoja verokantoja kuin yleisesti verovelvollisiin. Rajoitetusti verovelvollinen saa tehdä tuloistaan vain joitain vähennyksiä, esimerkiksi julkisen liikenteen työmatkavähennyksen. Rajoitetusti verovelvollinen, joka asuu EU:n jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa Alankomailla on tiedonvaihdon mahdollistava verosopimus, voi valita, että häntä verotetaan kuten yleisesti verovelvollista. Tällöin Alankomaiden verotuksessa otetaan huomioon verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot. Yleisesti verovelvollisen verotuksen valinnut henkilö saa samat vähennykset kuin yleisesti verovelvollinen.

Saksa

Rajoitetusti verovelvollisiin sovelletaan samoja verokantoja kuin yleisesti verovelvollisiin. Tulonhankkimiskulut voidaan vähentää vain, jos ne taloudellisesti liittyvät Saksasta saatuun tuloon. Perusvähennyksen saavat vain työtuloa Saksasta saavat rajoitetusti verovelvolliset. Kiinteämääräinen tulonhankkimisvähennys annetaan vain osittaisena, jos verovelvollinen ei saa Saksasta tuloa koko vuoden ajan. Rajoitetusti verovelvollinen voi, kansalaisuudestaan riippumatta, valita yleisesti verovelvollisen verotuksen, jos vähintään 90 prosenttia hänen vuotuisesta maailmanlaajuisesta tulostaan on veronalaista Saksassa tai jos Saksan verotuksen ulkopuolelle jäävä tulo ei ylitä 8 004 euroa. Yleisesti verovelvollisen verotuksen valinneella henkilöllä, joka on ETA:n valtion kansalainen, on oikeus puolisoiden yhteisverotukseen, jos hänen puolisonsa asuu ETA:n valtiossa ja jos puolisoiden yhteenlasketusta maailmanlaajuisesta vuotuisesta tulosta vähintään 90 prosenttia on veronalaista Saksassa ja jos heidän yhteenlaskettu Saksan verotuksen ulkopuolelle jäävä tulo ei ylitä 16 008 euroa.

Viro

Ansiotuloon sovelletaan pääsääntöisesti 21 prosentin verokantaa. Tämä koskee sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisia. Palkkatulosta ei saa vähentää tulonhankkimiskuluja. ETA:n valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen voi veroilmoituksen antamalla tehdä yleisesti verovelvollisille sallittuja vähennyksiä, jos vähintään 75 prosenttia hänen verotettavasta tulostaan on Virosta. Vähennykset tehdään suhteellisesti samoin osuuksin kuin Virossa veronalainen tulo on kokonaistulosta. Vaikka 75 prosentin raja ei ylittyisi, on vähennysten tekeminen mahdollista, jos verovelvollinen osoittaa, että hän ei voinut asuinvaltiossaan tehdä siellä asuville sallittuja vähennyksiä.

1.4 Nykytilan arviointi

Komission käynnistämä rikkomusmenettely

Euroopan unionin komissio lähetti Suomelle maaliskuussa 2012 virallisen huomautuksen (Komission kirje 26.3.2012 SG-Greffe(2012)D/5239). Huomautuksessa komissio kiinnittää huomiota kolmeen seikkaan rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon verotusta koskevassa lainsäädännössä. Asian käsittely on jatkoa EU-pilottimenettelylle, joka käynnistyi komission Suomelle lähettämällä 2 päivänä kesäkuuta 2010 päivätyllä kirjeellä. Kirjeessä komissio ilmoitti saaneensa rajoitetusti verovelvollisten verokohtelua Suomessa koskevan kantelun. Unionin pilottimenettely on rikkomusmenettelyä nopeampi ja kevyempi menettely, jossa komissio selvittää yhdessä jäsenvaltion kanssa Euroopan unionin oikeuden soveltamiseen liittyviä kysymyksiä, jotka usein ovat nousseet esille kansalaisten ja yritysten yhteydenottojen perusteella. Pilottimenettelyn myötä komissio on rajannut asian tutkinnan virallisessa huomautuksessa esille nostettuihin kolmeen kysymykseen, jotka ovat seuraavat:

- 1) Alle 75 prosenttia tuloistaan Suomesta ansaitsevien ansiotuloihin sovellettava 35 prosentin verokanta.

Komissio toteaa, että Suomen lainsäädännön mukaan vakiomääräinen tuloverokanta on 35 prosenttia muualla kuin Suomessa asuville, muille rajoitetusti verovelvollisille kuin urheilijoille ja taitelijoille, jotka saavat alle 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomesta. Sitä vastoin Suomessa asuvat yleisesti verovelvolliset työntekijät maksavat tuloveroa progressiivisen asteikon mukaisesti. Komissio mainitsee esimerkkinä, että valtion- ja kunnallisveron yhdistetty lähtötaso on yhteensä huomattavasti alhaisempi kuin 35 prosenttia, sillä esimerkiksi 23 200 euron vuosituloihin sovellettava verokanta on valtionverotuksessa 6,5 prosenttia ja kunnallisverotuksessa 16,25—21,50 prosenttia. Komission mielestä tällaisiin muualla kuin Suomessa asuviin työntekijöihin sovellettava verokanta on useissa tapauksissa korkeampi, vaikka vuositulot ovat samat. Komissio on sitä mieltä, että kyseessä on työntekijöiden vapaata liikkuvuutta haittaava välillinen syrjintä. Komissio katsoo myös, että tätä rajoitusta ei voida perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä.

- 2) Rajoitetusti verovelvollisen ansiotuloon välittömästi kohdistuvien tulonhankkimismenojen vähennysmahdollisuuden puuttuminen.

Komissio toteaa, että muualla kuin Suomessa asuville rajoitetusti verovelvollisille henkilöille, jotka saavat alle 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomesta, myönnetään vain kiinteämääräinen vähennys. Vähennyksen määrä on 510 euroa kuussa tai 17 euroa päivässä, jos työ kestää Suomessa alle kuukauden. Näille työntekijöille ei myönnetä mitään vähennystä menoista, jotka liittyvät välittömästi Suomessa ansaittuun tuloon. Yleisesti verovelvollisille henkilöille tällainen vähennys on mahdollinen. Komissio viittaa menojen vähennyskelpoisuuden osalta EU-tuomioistuimen ratkaisuun asiassa Gerritse. Komission mielestä ratkaisussa tehtyä tulkintaa voidaan soveltaa suoraan tarkasteltavana olevaan kansalliseen lainsäädäntöön. Näin ollen kyseessä on välillinen syrjintä, kun muualla kuin Suomessa asuvat rajoitetusti verovelvolliset henkilöt eivät voi vähentää Suomessa ansaitsemaansa tuloon suoraan liittyviä menoja, vaikka Suomessa asuvat henkilöt voivat tämän tehdä. Päivittäinen 17 euron vähennys ja kuukausittainen 510 euron vähennys eivät kumpikaan liity mihinkään tosiasiallisiin menoihin. Tältä osin komissio kiinnittää huomiota siihen, että nämä vähennykset voivat joissakin tapauksissa olla alhaisemmat kuin edellä mainittujen rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden Suomessa ansaitsemaan tuloon välittömästi liittyvien menojen kokonaismäärä. Näin ollen se, että toisessa ETA-valtiossa

asuvat Suomessa rajoitetusti verovelvolliset työntekijät, jotka saavat alle 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomesta, eivät voi vähentää Suomessa ansaitsemaansa tuloon välittömästi liittyviä menoja, näyttää komission mielestä olevan EUT-sopimuksen 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa määrätyn työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastaista. Komissio katsoo, että tätä rajoitusta ei voida perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä.

3) Vähintään 75 prosenttia kokonaistuloistaan Suomesta saaville rajoitetusti verovelvollisille aiheutuva kassavirtahaitta.

Suomessa asuvat yleisesti verovelvolliset työntekijät voivat esittää ennakonpidätysvaiheessa veroviranomaisille ennakoarvion vuosituloistaan ja vähennyksistään. Verotointi antaa tämän jälkeen verokortin tämän arvion perusteella. Verokortissa mainitaan todennäköinen verokanta, jota kyseisenä vuonna sovelletaan työntekijään. Henkilön työnantajat soveltavat kyseistä verokantaa, kun sen sijaan lähdevero maksetaan etukäteen. Veronmaksaja voi milloin tahansa pyytää verokortin muuttamista. Siten tulotason ja vähennyskelpoisten kustannusten muutokset voidaan ottaa heti huomioon kyseisenä vuonna. Komission mukaan muualla kuin Suomessa asuvilla henkilöillä ei ole tällaista mahdollisuutta. Toisessa ETA-valtiossa asuvat henkilöt, jotka saavat vähintään 75 prosenttia tuloistaan Suomesta, jota komissio kutsuu ”Schumacker-ryhmäksi”, voivat valita, sovelletaanko heihin samaa verokantaa ja samoja vähennyksiä kuin Suomessa asuviin yleisesti verovelvollisiin henkilöihin. Tästä valinnanmahdollisuudesta huolimatta Schumacker-ryhmän työntekijöiden on aluksi maksettava 35 prosentin suuruinen lähdevero eikä heille tässä vaiheessa myönnetä muuta vähennystä kuin lähdeverolain 6 §:ssä määrätty päivittäinen tai kuukausittainen vähennys. Tästä komission mukaan aiheutuu tällaisille työntekijöille usein kassavirtahaittoja, joita ei aiheudu Suomessa asuvilla veronmaksajilla. Tämä johtuu siitä, että lopullisen veropäätöksen mukainen veronpalautus saadaan vasta kauan kyseessä olevan verovuoden päättymisen jälkeen. Oikea verokanta ja asiaan kuuluvat vähennykset tulevat siis sovellettaviksi vasta tässä vaiheessa. Kassavirtahaittoja aiheutuu komission mukaan aina, kun lähdeverolain 6 ja 7 §:n mukaisesti pidätetty vero on suurempi kuin tosiasiallinen lopullinen vero vähennykset mukaan lukien. Näin tapahtuu erityisesti työntekijöille, joiden vuotuiset kokonaistulot ovat alhaiset tai jotka ovat oikeutettuja suuriin vähennyksiin. Komissio katsoo, että tällainen haitta aiheuttaa hallinnollisen ja taloudellisen rasitteen, joka todennäköisesti rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta. Komission mielestä se, että toisessa ETA-valtiossa asuvat henkilöt, jotka saavat vähintään 75 prosenttia tuloistaan Suomesta, eivät voi saada arvioituja vähennyksiään ja kokonaistulojaan huomioon otetuksi jo lähdeverotusvaiheessa, vaikka yleisesti verovelvollisilla henkilöillä on tällainen mahdollisuus, estää työntekijöiden vapaata liikkuvuutta. Tällainen kohtelu on kielletty EUT-sopimuksen 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa. Komissio katsoo, että tätä rajoitusta ei voida perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä.

Edellä kuvatun EU-pilottimenettelylle pohjautuvan virallisen huomautuksen lisäksi komissio on käynnistänyt 15 päivänä helmikuuta 2012 päivätyllä kirjeellä niin ikään kanteleeseen perustuvan EU-pilottimenettelyn lähdeverolain 4 §:n osalta. Komission kirjeessä verrataan tuloverolain 71 §:ää, joka koskee yleisesti verovelvolliselle verovapaasti korvattavia matkakustannusten korvauksia lähdeverolain 4 §:ään, joka koskee rajoitetusti verovelvolliselle verovapaasti korvattavia matkakustannusten korvauksia. Komission kirjeessä todetaan, että kilometrikorvaukset, ateriakorvaukset ja yömatkaraha ovat verollisia, kun ne maksetaan rajoitetusti verovelvollisille, mutta eivät silloin, kun ne maksetaan yleisesti verovelvollisille. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisille maksettu verovapaan päivärahan määrä ei saa ylittää kotimaan päivärahaa, kun taas Suomessa asuvilla työnteki-

jöille maksettavien ulkomaan päivärahojen verovapaat määrät ovat erilaiset ja yleensä korkeammat. Näin ollen Suomessa asuvien työntekijöiden verokohtelu on suotuisampi kuin muista ETA-valtioista tulevien työntekijöiden. Komission mukaan tämä näyttää es-tävän työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja lisäksi näyttää siltä, että edellä mainitut kak-si työntekijäluokkaa ovat vastaavassa tilanteessa siinä mielessä, että molemmat ovat työntekijöitä, jotka saavat samaa korvausta työnantajilleen tekemistään työmatkoista. Komission mukaan nyt käsiteltävänä oleva epäedullinen kohtelu ei vaikuta perustellulta yleistä etua koskevien pakottavien syiden vuoksi ja komission yksiköt katsovat, että toi-mi saattaa rikkoa EUT-sopimuksen 45 artiklaa ja ETA-sopimuksen 28 artiklaa.

Johtopäätökset komission käynnistämästä rikkomusmenettelystä

Suomen lainsäädännössä olevien rajoitetusti verovelvollisen saaman ansiotulon verotusta koskevien säännösten muuttaminen olisi tarpeellista, jotta varmistetaan Suomen säännös-ten yhteensopivuus Euroopan unionin oikeuden ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa. Edellä kuvatun komission rikkomusmenettelyn voidaan arvioida johtavan siihen, että Suomi joutuisi vastaamaan EU-tuomioistuimeen, jos nykyistä järjestelmää ei muute-ta.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan lähdeverolakia muutettavaksi siten, että ansiotulo voitaisiin jatkossa verottaa verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Edellytyksestä, jonka mukaan verovelvollisen on saatava tulostaan vähintään 75 prosenttia Suomesta, luovutetaan. Näin ollen mahdollisuus verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen ei enää riippuisi siitä, kuinka suuri osa vuotuisista tuloista on ansaittu Suomesta. Nykyisin verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen hakeutuminen on mahdollista vain ETA:n valtiossa asuville sekä kolmansien maiden kansalaisten erityisestä maahanpääsymenettelystä tieteellistä tutkimusta varten annetussa neuvoston direktiivissä 2005/71/EY tarkoitetuille oleskeluluvan haltioille. Verovelvollisen asuinvaltiota sekä maahantuloperustetta koskevista edellytyksistä luovutetaan, joten jatkossa sääntely olisi sama kaikille rajoitetusti verovelvollisille. Tätä voidaan perustella pyrkimyksellä mahdollisimman yksinkertaiseen menettelyyn sekä työntekijöiden yhdenvertaisella kohtelulla.

Verotusmenettelylain mukainen verotus merkitsisi sitä, että rajoitetusti verovelvollisten vero määräytyisi tuloveroasteikkolain ja keskimääräisen kunnallisveroprosentin perusteella. Lisäksi verotusmenettelylain mukainen verotus merkitsisi sitä, että rajoitetusti verovelvolliset saisivat vähentää tulon hankkimiseen liittyvät kulut samojen säännösten mukaan ja myös samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvolliset.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rajoitetusti verovelvolliset ovat tulon hankkimiseen välittömästi liittyvien kulujen vähentämisoikeuden suhteen samassa asemassa kuin yleisesti verovelvolliset. Sen sijaan henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvien vähennysten osalta rajoitetusti verovelvolliset eivät lähtökohtaisesti ole yleisesti verovelvollisten kanssa samassa asemassa. Tilanteet ovat kuitenkin samanlaisia silloin, kun he saavat kaikki tai lähes kaikki tulonsa lähdevaltiosta ja myös silloin, kun asuinvaltio ei voi verotettavan tulon vähäisyyden vuoksi huomioida henkilö- ja perhekohtaista tilannetta.

Henkilö- ja perhekohtaisten tilanteeseen perustuvien vähennysten käsite on EU-tuomioistuimen luoma, eikä Suomen tuloverolaki siten tunne sitä sellaisenaan. Menettelyn monimutkaistumisen välttämiseksi esityksessä ehdotetaan, että rajoitetusti verovelvollisille sallittaisiin kaikki vähennykset eikä henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä rajoitettaisi tilanteisiin, joissa rajoitetusti verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa Suomesta tai hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei voida ottaa huomioon hänen asuinvaltiossaan tulojen vähäisyyden vuoksi.

Yleisesti verovelvollisilla ansiotulon verotuksen taso määräytyy lähtökohtaisesti koko vuoden ansioiden perusteella. Jotta rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon verotuksen taso saataisiin asetettua yleisesti verovelvollisen verotusta vastaavalle tasolle, myös rajoitetusti verovelvollisten verotuksessa verotuksen tasoon vaikuttaisivat maailmanlaajuiset ansiotulot. Maailmanlaajuisten tulojen verokantavaikutuksesta otettaisiin lakiin uusi pykälä. Tämä olisi perusteltua rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta. Tällä ehkäistäisiin myös sitä, että rajoitetusti verovelvollinen voisi jakamalla palkkansa verotettavaksi useammassa valtiossa saada etua matalamman verotuksen tasosta verrattuna palkansaajaan, jolla on samantasoinen kokonaistulo vain yhdestä valtiosta. Tässä tarkoitettua tuloa ei verotettaisi Suomessa, vaan tämä tulo otettaisiin huomioon määriteltäessä Suomesta saadun tulon veroa.

Rajoitetusti verovelvollisen oma aktiivisuus olisi edellytys verotusmenettelylain mukaiselle verotukselle. Verotusmenettelylain mukaisessa verotuksessa on oikeus tulosta tehtäviin vähennyksiin ja verotuksen taso määräytyy koko vuoden tulojen perusteella, joten verovelvolliselta näistä saatavat tiedot ovat välttämättömiä verotusmenettelylain mukaisessa verotuksessa. Rajoitetusti verovelvollinen voisi ilmaista tahtonsa joko ennakkopöytäkirjassa, verotuksen toimittamisen yhteydessä tai tekemällä oikaisuvaatimuksen.

Verotuksen toimittamisessa sovellettaisiin nykyisin voimassa olevia verotusmenettelylain säännöksiä. Rajoitetusti verovelvolliselle lähettäisiin veroviranomaisella olevien tietojen perusteella esitötetty veroilmoitus. Maksajilta saatujen vuosi-ilmoitustietojen lisäksi voitaisiin käyttää verovelvollisen verokorttia hakiessaan antamia tietoja. Myös rajoitetusti verovelvollisella olisi velvollisuus tarkistaa esitötettyssä veroilmoituksessa olevat tiedot ja jos tiedoissa on puutteita tai virheitä, hän olisi velvollinen korjaamaan ja täydentämään tiedot sekä palauttamaan veroilmoituksen. Verovelvollisen katsottaisiin antaneen veroilmoituksen esitötettyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena, jos hän ei palauta esitötettyä veroilmoitusta. Luonnollisen henkilön, joka ei ole saanut esitötettyä veroilmoitusta ja jolla on verovuonna ollut veronalaisia tuloja, on verotusta varten annettava kehoitusta veroilmoitus.

Siirtyminen lähdeverotuksesta verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen merkitsee toisaalta verovelvollisen kannalta sitä, että häntä kohdellaan verokannan ja kustannusten vähentämisen ohella myös hallinnollisten menettelyjen osalta samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollista. Tämä merkitsee lähdeverotukseen verrattuna lisääntyvää velvollisuutta selvittää vuotuiset kokonaistulot ja vähennykset. Tämän vuoksi osa rajoitetusti verovelvollisista voi pitää nykyistä menettelyä parempana. Koska lähdeverotus on tehokas keino kantaa vero heti tulon lähteellä, nykyisiä ansiotulon lähdeverotusta koskevia säännöksiä ei ehdoteta kumottaviksi. Mikäli rajoitetusti verovelvollinen ei toimisi aktiivisesti esimerkiksi hakemalla edellä käsiteltyä rajoitetusti verovelvollisen verokorttia, noudatettaisiin nykyisiä 2 luvun lähdeveroa koskevia säännöksiä, joiden mukaan maksajan tulisi periä 35 prosentin lähdevero. Verovelvolliselle voitaisiin edelleen antaa lähdeverokortti. Kuukausikohtaista 510 euron ja päiväkohtaista 17 euron vähennystä koskevaa sääntelyä ei muutettaisi eli 35 prosentin verokannan valitsevalla olisi oikeus tähän vähennykseen, jos siitä on merkintä lähdeverokortissa.

Jos rajoitetusti verovelvollinen on jonkin ansiotulon osalta valinnut verotusmenettelylain mukaisen verotuksen, sovellettaisiin sitä kaikkiin ansiotuloihin.

Lisäksi lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvolliselle voitaisiin korvata matkakustannuksia verovapaasti samoin perustein kuin yleisesti verovelvolliselle. Lisäksi merityötuloa saavalle maksetut korvaukset olisivat verovapaita tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Taloudelliset vaikutukset

Vaikutukset verotuloihin

Verohallinnon verotuksen seurantatietojen mukaan rajoitetusti verovelvollisille maksettiin lähdeverotuksen alaisia ansiotuloa olevia korvauksia 244,1 miljoonaa euroa vuonna 2011. Lähdeveroa näistä perittiin 36,8 miljoonaa euroa. Vuonna 2010 vastaavat luvut olivat 223,8 miljoonaa euroa ja 33 miljoonaa euroa. Vuonna 2009 luvut olivat 223,7 miljoonaa euroa ja 30,9 miljoonaa euroa.

Esitetyn muutoksen arvioidaan alentavan verotuottoja. Kun eläketulojen verotuksessa siirryttiin vuonna 2006 lähdeverotuksesta verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen, verotulot puolittuivat, kuten esityksessä oli arvioitu. Veronpalautukset, joita verotusmenettelyyn hakeutuneille rajoitetusti verovelvollisille on nyt voimassa olevan lainsäädännön nojalla maksettu, ovat olleet vuosina 2009-2011 30-40 prosentin luokkaa tulosta alun perin peritystä lähdeverosta. Verotuottojen alenemiseen vaikuttaa myös se, valitseeko osa rajoitetusti verovelvollisista myös tulevaisuudessa lähdeveron verotusmenettelyn sijaan. Jos kaikki tai lähes kaikki verovelvolliset siirtyvät verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen, arvioidaan verotuottojen enintään puolittuvan, jolloin verotuottojen menetys olisi enintään 16-18 miljoonaa euroa.

Vaikutukset rajoitetusti verovelvollisiin

Muutos alentaa verotuksen tasoa niillä, joilla nykyinen 35 prosentin vero on ollut korkeampi kuin vastaavat vuotuiset kokonaistulot ansaitsevalla yleisesti verovelvollisella. Aiempaan lähdeveromenettelyyn verrattuna ehdotettu verotusmenettelylain mukainen menettely lisää verovelvollisten taakkaa ilmoitus- ja selvitysvelvollisuuksien muodossa.

3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Verohallinnosta saatujen tietojen mukaan rajoitetusti verovelvollisille tehdään vuositasolla noin 25 000 lähdeverokorttia. Vuonna 2011 vuosi-ilmoituksia rajoitetusti verovelvollisille maksetuista palkoista, palkkioista ja työkorvauksista annettiin noin 36 000 tulonsaajalle.

Ansiotulojen verotuksen siirtäminen ehdotetulla tavalla lähdeverotuksesta verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä tapahtuvaan verotukseen edellyttää tietojärjestelmämuutoksia. Muutoksen myötä on tarpeen ohjeistaa työnantajia samoin kuin kouluttaa virkailijoita. Verohallinto on arvioinut muutoksen aiheuttamiksi käyttöönottovaiheen kustannuksiksi noin 3,4 miljoonaa euroa ja jatkuviksi vuosittaisiksi kustannuksiksi noin 2,4 miljoonaa euroa.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Esityksestä on pyydetty lausunnot [].

Tarvetta täsmentää sairausvakuutuslain (1224/2004) vakuutetun sairausvakuutusmaksun maksuperustetta koskevia säännöksiä selvitetään yhteistyössä sosiaali- ja terveystieteiden kanssa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotuksen perustelut

4 §. Nykyisin pykälässä säädetään siitä, mitä pidetään palkkana. Pykälän 1 momenttiin lisättäisiin viittaus tuloverolain matkakustannusten korvaamista koskeviin säännöksiin, jolloin lähdeverotuksen valinneeille rajoitetusti verovelvolliselle maksettavat matkakustannusten korvaukset olisivat samassa laajuudessa ja samoin perustein verovapaita kuin ne ovat tuloverolain mukaan verovapaita yleisesti verovelvolliselle maksettaessa. Myös rajoitetusti verovelvollisille merimiehille voitaisiin maksaa jatkossa verovapaita korvauksia tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

Pykälän 2 ja 3 momentti, joissa nykyisin säädetään niistä kustannuksista, jotka rajoitetusti verovelvollisille voidaan korvata verovapaasti, eivät olisi enää tarpeen. Rajoitetusti verovelvolliselle voitaisiin maksaa verovapaasti ulkomaille tehdystä työmatkasta päiväraha sen suuruisena kuin vuosittain annettavassa Verohallinnon päätöksessä verovapaita matkakustannusten korvauksista on kyseisen maan osalta päätetty nykyisen kotimaan päivärahan sijasta. Suomessa tai Suomeen tehdystä työmatkasta voitaisiin maksaa verovapaasti kotimaan päiväraha noudattaen mainittua Verohallinnon päätöstä.

13 §. Pykälän 1 momentin 1 ja 2 kohta sekä 3 kohta alakohtineen säilyisivät nykyisessä muodossaan. Momentin 4 ja 5 kohdassa on säädetty Suomesta vähintään 75 prosenttia ansiotuloistaan ansaitsevan ETA:n valtiossa asuvan tai tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltijan mahdollisuudesta vaatia verotusmenettelylain mukaista verotusta. Säännökset eivät olisi enää tarpeen, koska niissä tarkoitettua ansiotuloa koskisi jatkossa 6 kohta. Nykyiset 6 ja 7 kohdassa olevat säännökset säilyisivät nykyisessä muodossaan ja siirtyisivät 4 ja 5 kohdaksi.

Pykälän 1 momentin 6 kohdan säännös olisi uusi ja siinä säädettäisiin siitä, että verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotetaan osinkoa lukuun ottamatta ansiotulo, jota ei veroteta tämän momentin aiempien kohtien nojalla. Jo nykyisin osa ansiotuloista verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi eläke ja maa- ja metsätalouden tulojen ansiotulo-osuudet. Verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen siirtyisivät palkka, henkilöstörahaston maksama rahasto-osuus ja ylijäämä, ennakoperintälain 25 §:ssä tarkoitettu työkorvaus, samoin kuin muukin tuloverolain mukaan ansiotulona verotettava suoritus. Myös Suomeen vuokratun työtekijän palkka voitaisiin verottaa verotusmenettelylain mukaan. Tässä yhteydessä ei ole tarkoitus muuttaa osinkotulojen verokohtelua, joten osinkotulo rajattaisiin 6 kohdan ulkopuolelle. Osinkoon sovellettaisiin nykyisiä säännöksiä momentin 3 kohdan säännöksiä. Pykälän 3 ja 4 momentissa säädettäisiin 1 momentin 6 kohdan soveltamisen edellytyksistä.

Pykälän 1 momentin 6 kohdan säännös olisi aiempia ansiotuloja koskeneita 4 ja 5 kohtaa laajempi, sillä rajoitetusti verovelvollisen asuinpaikkaa koskevasta edellytyksestä luovut-taisiin. Jatkossa lainkohtaa sovellettaisiin myös muualla kuin ETA:n valtiossa asuviin rajoitetusti verovelvollisiin. Muutos on laajempi kuin EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö edellyttää. Muutosta voidaan kuitenkin pitää perusteltuna työvoiman saatavuuteen liittyvien ja rajoitetusti verovelvollisten tasapuolisen kohtelun näkökohtien perusteella. Jatkossa ei myöskään edellytettäisi, että Suomesta saatu tulo on vähintään 75 prosenttia Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saaduista ansiotuloista.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun osinkotulon verotuksesta. Kuten nykyisinkin, kotimaisista yhteisöistä saadut osingot otettaisiin huomioon, kun lasketaan muualla verolainsäädännössä säädettyjä osingon verovapaita määriä ja verovelvollisen olisi esitettävä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus Verohallinnolle siitä, että 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa ei hyvitetä asuinvalti-
ossa.

Nykyiset 2 ja 3 momentissa olevat säännökset, jotka koskevat poistettavien 1 momentin 4 ja 5 kohdan soveltamista, kävisivät tarpeettomiksi, joten myös ne poistettaisiin.

Pykälän 3 ja 4 momenttiin ehdotetaan otettaviksi säännökset 1 momentin 6 kohdan soveltamisen edellytyksistä. Verotusmenettelyn soveltaminen 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuun ansiotuloon edellyttäisi rajoitetusti verovelvollisen omatoimisia toimenpiteitä. Pykälän 3 momentti koskisi ennakoperintää ja siinä säädettäisiin, että rajoitetusti verovelvollisen tulisi joko hakea lain 16 §:n 4 momentissa tarkoitettua rajoitetusti verovelvollisen verokorttia tai hakea ennakonkannossa maksuun pantavan määrän laskemista verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Jälkimmäinen koskisi esimerkiksi ulkomailta vuokrattuja työntekijöitä, joiden on itse haettava ennakonkantoa, jos suorituksen maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. Jos rajoitetusti verovelvollinen ei hanki rajoitetusti verovelvollisen verokorttia, sovellettaisiin lain 2 luvun lähdeveroa koskevia säännöksiä.

Pykälän 4 momentti koskisi verotuksen toimittamista ja siinä säädettäisiin, että 1 momentin 6 kohtaa sovellettaisiin verotusta toimitettaessa, jos sitä on sovellettu ennakoperinnässä tai jos rajoitetusti verovelvollinen vaatii. Vaatimus voitaisiin esittää myös verotuksen päättymisen jälkeen. Tällöin kyse olisi vaatimuksen esittämisestä oikaisuvaatimusmenettelyssä ja sovellettavaksi tulisivat verotusmenettelylain 5 luvun säännökset. . Jotta verovelvollinen ei voisi valita osaan verovuoden tuloista lähdeveroa ja osaan verotusmenettelylain mukaista verotusta, 4 momentissa säädettäisiin, että jos 1 momentin 6 kohtaa on sovellettu verovuonna johonkin siinä tarkoitettuun tuloon, sovelletaan sitä kyseisenä verovuonna kaikkiin 6 kohdassa tarkoitettuihin tuloihin.

Säännökset 3 ja 4 momentissa koskisivat vain niitä ansiotuloja, joita ei jo 1 momentin 1-5 kohtien nojalla veroteta verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Näin ollen rajoitetusti verovelvollisen saama eläketulo verotettaisiin jatkossakin aina nykyiseen tapaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä.

Kiinteää toimipaikkaa koskeva 5 momentti säilyisi nykyisessä muodossaan 5 momenttina.

13 b §. Lakiin ehdotetaan otettavaksi uusi 13 b §, jossa säädettäisiin niin kutsutusta progressiovaikutuksesta. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saadun Suomessa veronalaisen ansiotulon verotuksen tasoon vaikuttaisivat henkilön maailmanlaajuiset ansiotulot. Näillä ulkomaantuloilla olisi ainoastaan verokantavaikutus eli niitä ei verotettaisi Suomessa. Tarkoituksena on verottaa Suomesta saatua ansiotuloa samalla tasolla kuin jos koko vuoden ansiotulot olisi saatu Suomesta. Progressiovaikutuksen laskemisessa noudatettaisiin samanlaista laskutapaa kuin progressioehtoisessa vapautusmenetelmässä. Tämän pykälän nojalla huomioon otettaisiin tulot, jotka on saatu aikana, jona henkilö on rajoitetusti verovelvollinen.

Verokantavaikutus olisi 1 momentin 1 kohdan mukaan palkalla, eläkkeellä ja sosiaaliturvaan perustuvalla suorituksella, joita Suomessa verotettaisiin ansiotulona ja jotka on saatu muualta kuin Suomesta ja jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia tuloja. Tarkoituksena on asettaa erityisesti palkkaa ja siihen rinnastettavia tuloja saavien verotus koko vuoden ansionsa Suomesta saavien verotusta vastaavalle tasolle. Huomioon otettavien tulojen on oltava sellaisia, että jos niitä verotettaisiin Suomessa, ne olisivat ansiotuloa. Lisäksi huomioon otettavia tulojen on oltava sellaisia, jotka verovelvollisen asuinvaltiossa ovat veronalaisia. Tämä on perusteltua tiedonsaantiin liittyvillä syillä, sillä verovelvollisen asuinvaltion veroviranomaisiltakaan ei liene saatavissa muuta tietoa kuin tietoa veronalaisista tuloista. Lisäksi verokantavaikutus olisi 1 momentin 2 kohdan mukaan myös palkalla, eläkkeellä ja sosiaaliturvaan perustuvalla suorituksella, joita Suomessa verotettaisiin ansiotulona ja jotka on tuloverolain 10 §:n mukaan saatu Suomesta ja joiden verottamisen verosopimus estää. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi Suomesta maksetut ansiotuloa olevat eläkkeet, joiden saajat asuvat valtiossa, jonka kanssa tehdyssä verosopimuksessa eläkkeen verotusoikeus on vain asuinvaltiolla. Näitä tuloja ei verosopimuksesta johtuen jatkossakaan voitaisi verottaa Suomessa, mutta tuloilla olisi verokantavaikutus eli ne otettaisiin huomioon määriteltäessä Suomessa verotettavan ansiotulon verotuksen tasoa.

Verokantavaikutus tulisi sovellettavaksi silloin, kun henkilöllä on 13 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuja ansiotuloja. Ulkomaantulojen verokantavaikutusta ei ehdoteta ulotettavaksi niihin tilanteisiin, joissa verovelvollisella on vain sellaisia ansiotuloja, kuten eläkettä, joita jo nykyisinkin on verotettu verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Jos ulkomaantulon progressiovaikutus tulee sovellettavaksi, koskisi se kaikkia ansiotuloja, joita verotetaan verotusmenettelylain mukaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin puhtaan tulon laskemisesta. Tuloista vähennettäisiin niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot. Menot ja korot eivät kuitenkaan olisi vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät 1 momentissa tarkoitettujen tulojen määrän.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin Suomessa veronlaiseen tuloon kohdistuvan veron laskemisesta. Verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä verotettavaan puhtaaseen ansiotuloon lisättäisiin 1 ja 2 momentissa tarkoitettu puhdas tulo. Näin saadusta yhteismäärästä tehtäisiin puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Suomessa verotettavasta tulosta meneväksi veroksi katsottaisiin tällöin se osa edellä mainitulle yhteismäärälle lasketusta verosta, joka vastaa Suomessa verotettavan ansiotulon suhdetta sen ja 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen tulojen yhteismäärään. Tätä suhdetta laskettaessa otettaisiin huomioon puhtaat ansiotulot ennen puhtaasta ansiotulosta myönnettävien vähennysten tekemistä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin verovelvollisen selvitysvelvollisuudesta. Verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus tai muu luotettava selvitys 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä.

16 §. Pykälän 4 momentissa säädetään ennakoperintälain soveltamisesta. Ennakoperintälakia sovelletaan ennakonkantoon samoin kuin eläketulon ja metsätaloudesta saadun tulon ennakonpidätykseen. Momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä säädettäisiin yleisemmin ennakoperintälain soveltamisesta silloin, kun verotus toimitetaan verotusmenettelylain mukaisesti. Lisäksi momentissa säädettäisiin, että verovelvolliselle voi-

taisiin antaa ennakonpidätyksen toimittamista varten verokortti, jota kutsuttaisiin rajoitusti verovelvollisen verokortiksi.

2. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2014. Lakia sovellettaisiin tuloon, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

LUONNOS

Lakiehdotus

Laki

rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978)

4 §, 13 § ja 16 §:n 4 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 4 § osaksi laeissa 1120/1996 ja 510/2010, 13 § laeissa 814/2008, 874/2009, 1742/2009 ja 510/2010 sekä 16 §:n 4 momentti laissa 874/2009, sekä

lisätään lakiin uusi 13 b § seuraavasti:

4 §

Palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten korvaus sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. Palkkaan ei lueta tuloverolain mukaisia verovapaita matkakustannusten korvauksia eikä merityötuloa saavan verovapaita korvauksia. Palkkaan kuuluvat luontoisedut arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

13§

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

- 1) muut kuin 3 §:ssä mainitut lähdeverotuksen piiriin kuuluvat tulot;
- 2) eläke ja muu vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen tai pitkäaikaissästämissopimuksen perusteella maksettu suoritus;
- 3) Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön vaatimuksesta osinko, jos:
 - a) jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY tai jokin sopimus virkaavusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa Euroopan talousalueella koskee osingonsaajan kotivaltiota; ja
 - b) osingosta perittävää lähdeveroa ei tosiasiassa voida kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suomen ja asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella;
- 4) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus;
- 5) metsätaloudesta saatu tulo;
- 6) 3 ja 4 momentissa tarkemmin säädetyin edellytyksin osinkoa lukuun ottamatta ansiotulo, jota ei veroteta tämän momentin aiempien kohtien nojalla.

Sovellettaessa 1 momentin 3 kohtaa vain kotimaisista yhteisöistä saadut osingot otetaan huomioon, kun lasketaan muualla verolainsäädännössä säädettyjä osingon verovapaita euromääriä. Verovelvollisen on esitettävä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus Verohallinnolle siitä, että 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa ei hyvitetä asuinvaltiossa.

Edellä 1 momentin 6 kohdan soveltaminen ennakoperinnässä edellyttää, että rajoitetusti verovelvollinen

- 1) hakee lain 16 §:n 4 momentissa tarkoitetun verokortin ja toimittaa sen suorituksen maksajalle tai
- 2) hakee ennakonkannossa maksuunpantavan määrän laskemista verotusmenettelystä annetuin lain mukaisessa järjestyksessä.

Edellä 1 momentin 6 kohtaa sovelletaan verotusta toimitettaessa, jos sitä on sovellettu ennakoperinnässä tai jos rajoitetusti verovelvollinen vaatii. Vaatimus voidaan esittää myös verotuksen päättymisen jälkeen, jolloin noudatetaan verotusmenettelystä annetun lain 5 lukua. Jos ensimmäisen momentin 6

kohtaa on sovellettu verovuonna johonkin siinä tarkoitettuun tuloon, sovelletaan sitä kyseisenä verovuonna kaikkiin 6 kohdassa tarkoitettuihin tuloihin.

Jos rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut liikettä tai ammattia Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, määrätään vero myös 3 §:ssä tarkoitetusta tulosta tämän pykälän 1 momentin mukaan, jos tulo on luettava kiinteän toimipaikan tuloksi.

13 b §

Kun verovelvollisella on 13 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettua tuloa, ansiotulosta menevän veron määrittämiseksi huomioon otetaan myös palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuva suoritus, joita Suomessa verotettaisiin ansiotulona ja jotka on saatu

- 1) muualta kuin Suomesta ja jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia tuloja; ja
- 2) Suomesta ja joiden verottamisen verosopimus estää.

Edellä 1 momentin 1 ja 2 kohdissa tarkoitetuista tuloista vähennetään niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät 1 momentissa tarkoitettun tulon määrän.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotettavaan puhtaaseen ansiotuloon lisätään edellä tämän pykälän 1 ja 2 momentissa tarkoitettu puhdas tulo. Näin saadusta yhteismäärästä tehdään puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Tälle määrälle lasketusta verosta katsotaan Suomessa verotettavasta tulosta meneväksi veroksi se osa verosta, joka vastaa Suomessa verotettavan ansiotulon suhdetta sen ja 1 ja 2 momentissa tarkoitettun tulon yhteismäärään. Tätä suhdetta laskettaessa otetaan huomioon puhtaat ansiotulot ennen puhtaasta ansiotulosta myönnettävien vähennysten tekemistä.

Verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus tai muu luotettava selvitys 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä.

16§

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakoperintä siten kuin ennakoperintälaissa säädetään. Ennakonpidätyksen toimittamista varten rajoitetusti verovelvolliselle annetaan ennakoperintälain säännösten nojalla verokortti (*rajoitetusti verovelvollisen verokortti*).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tuloon, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä päivänä kuuta 20
Valtiovarainministeri Jutta Urpilainen

Laki

rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978)

4 §, 13 § ja 16 §:n 4 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 4 § osaksi laeissa 1120/1996 ja 510/2010, 13 § laeissa 814/2008, 874/2009, 1742/2009 ja 510/2010 sekä 16 §:n 4 momentti laissa 874/2009, sekä

lisätään lakiin uusi 13 b § seuraavasti:

4 §

Palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten korvaus sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. Palkkaan kuuluvat luontoisedut arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

Palkkaan ei lueta:

1) liikenteen harjoittajan antaman tositteen perusteella suoritettavaa korvausta matkalipuista, rahtimaksuista eikä muista niihin verrattavista välttämättömistä varsinaiseen matkustamiseen kuuluvista maksuista;

2) majoitusliikkeen antaman tai muun luotettavan tositteen perusteella suoritettua majoittumismaksun korvausta;

3) päivärahaa siltä osin kuin se vastaa Verohallinnon verovapaaksi vahvistamaa kotimaan päivärahaa; eikä

4) Suomen valtioon palvelussuhteessa olevalle henkilölle, jonka varsinainen työntekopaikka on ulkomailla, mainitun työntekopaikan ulkopuolelle tehdystä matkasta maksettua Verohallinnon verovapaaksi vahvistamaa päivärahaa tai muuta oleskelukustannusten korvausta.

Edellä 2 momentissa mainitut matkustamiskustannusten ja majoittumismaksun korvaukset luetaan kuitenkin palkkaan siltä osin kuin niitä ei ole pidettävä työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena.

13 §

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

1) muut kuin 3 §:ssä mainitut lähdeverotuksen piiriin kuluvat tulot;

2) eläke ja muu vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen tai pitkäaikaissäätämispimuksen perusteella maksettu suoritus;

3) Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön vaatimuksesta osinko, jos:

4 §

Palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten korvaus sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. *Palkkaan ei lueta tuloverolain mukaisia verovapaita matkakustannusten korvauksia eikä merityötuloa saavan verovapaita korvauksia.* Palkkaan kuuluvat luontoisedut arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla.

13§

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

1) muut kuin 3 §:ssä mainitut lähdeverotuksen piiriin kuluvat tulot;

2) eläke ja muu vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen tai pitkäaikaissäätämispimuksen perusteella maksettu suoritus;

3) Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön vaatimuksesta osinko, jos:

a) jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY tai jokin sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa Euroopan talousalueella koskee osingonsaajan kotivaltiota; ja

b) osingosta perittävää lähdeveroa ei tosiasiassa voida kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suomen ja asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella;

4) Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen vaatimuksesta muukin ansiotulo, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta;

5) kolmansien maiden kansalaisten erityisestä maahanpääsymenettelystä tieteellistä tutkimusta varten annetussa neuvoston direktiivissä 2005/71/EY tarkoitetun oleskeluluvan haltijan, joka Suomessa on rajoitetusti verovelvollinen, vaatimuksesta muukin ansiotulo, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta;

6) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus;

7) metsätaloudesta saatu tulo.

Sovellettaessa 1 momentin 4 ja 5 kohtaa:

1) Suomesta saaduksi tuloksi katsotaan myös tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettu tulo;

2) Suomesta saatuna tulona ei oteta huomioon tuloa, jonka verottamisen Suomessa kansainvälinen sopimus estää;

3) tulona ei oteta huomioon osinkoa;

4) muualta saaduksi puhtaaksi ansiotuloksi katsotaan palkka ja eläke sekä sosiaaliturvaan perustuvat suoritukset, jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia tuloja, vähennettyinä niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneilla menoilla.

Vain osan verovuotta rajoitetusti verovelvollisena olleen kaikki verovuoden aikana saamat ansiotulot otetaan huomioon 1 momentin 4 ja 5 kohdassa tarkoitettuja osuuksia laskettaessa.

Sovellettaessa 1 momentin 3 kohtaa vain kotimaisista yhteisöistä saadut osingot otetaan huomioon, kun lasketaan muualla verolainsäädännössä säädettyjä osingon verovapaita euromääriä.

a) jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY tai jokin sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa Euroopan talousalueella koskee osingonsaajan kotivaltiota; ja

b) osingosta perittävää lähdeveroa ei tosiasiassa voida kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suomen ja asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella;

4) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus;

5) metsätaloudesta saatu tulo;

6) 3 ja 4 momentissa tarkemmin säädetyn edellytyksin osinkoa lukuun ottamatta ansiotulo, jota ei veroteta tämän momentin aiempien kohtien nojalla.

Sovellettaessa 1 momentin 3 kohtaa vain kotimaisista yhteisöistä saadut osingot otetaan huomioon, kun lasketaan muualla verolainsäädännössä säädettyjä osingon verovapaita euromääriä. Verovelvollisen on esitettävä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus Verohallinnolle siitä, että 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa ei hyvitetä asuinvaltiossa.

Edellä 1 momentin 6 kohdan soveltaminen ennakkoperinnässä edellyttää, että rajoitetusti verovelvollinen

1) hakee lain 16 §:n 4 momentissa tarkoitettua verokortin ja toimittaa sen suorituksen maksajalle tai

2) hakee ennakonkannossa maksuunpantavan määrän laskemista verotusmenettelystä annetuin lain mukaisessa järjestyksessä.

Edellä 1 momentin 6 kohtaa sovelletaan verotusta toimitettaessa, jos sitä on sovellettu ennakkoperinnässä tai jos rajoitetusti verovelvollinen vaatii. Vaatimus voidaan esittää myös verotuksen päättymisen jälkeen, jolloin noudatetaan verotusmenettelystä annetun lain 5 lukua. Jos ensimmäisen momentin 6

Jos rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut liikettä tai ammattia Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, määrätään vero myös 3 §:ssä tarkoitettua tulosta tämän pykälän 1 momentin mukaan, jos tulo on luettava kiinteän toimipaikan tuloksi.

Verovelvollisen on esitettävä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus Verohallinnolle siitä, että 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa ei hyvitetä asuinvaltiossa. Verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle vastaava todistus 2 momentin 4 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä.

kohtaa on sovellettu verovuonna johonkin siinä tarkoitettuun tuloon, sovelletaan sitä kyseisenä verovuonna kaikkiin 6 kohdassa tarkoitettuihin tuloihin.

Jos rajoitetusti verovelvollinen on harjoittanut liikettä tai ammattia Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, määrätään vero myös 3 §:ssä tarkoitettua tulosta tämän pykälän 1 momentin mukaan, jos tulo on luettava kiinteän toimipaikan tuloksi.

13 b §

Kun verovelvollisella on 13 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettua tuloa, ansiotulosta menevän veron määrittämiseksi huomioon otetaan myös palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuva suoritus, joita Suomessa verotettaisiin ansiotulona ja jotka on saatu

1) muualta kuin Suomesta ja jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia tuloja; ja

2) Suomesta ja joiden verottamisen verosopimus estää.

Edellä 1 momentin 1 ja 2 kohdissa tarkoitetuista tuloista vähennetään niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja korot. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät 1 momentissa tarkoitettua tulon määrän.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotettavaan puhtaaseen ansiotuloon lisätään edellä tämän pykälän 1 ja 2 momentissa tarkoitettu puhdas tulo. Näin saadusta yhteismäärästä tehdään puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Tälle määrälle lasketusta verosta katsotaan Suomessa verotettavasta tulosta meneväksi veroksi se osa verosta, joka vastaa Suomessa verotettavan ansiotulon suhdetta sen ja 1 ja 2 momentissa tarkoitettua tulon yhteismäärään. Tätä suhdetta laskettaessa otetaan huomioon puhtaat ansiotulot ennen puhtaasta ansiotulosta myönnettävien vähennysten tekemistä.

Verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus tai muu luotettava selvitys 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakonkanto siten kuin ennakoperintälaissa säädetään. Ennakoperintälakia sovelletaan myös eläke-

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakoperintä siten kuin ennakoperintälaissa säädetään. Ennakonpidätyksen toittamista varten

tulon ja metsätaloudesta saadun tulon ennakonpidätykseen.

rajoitetusti verovelvolliselle annetaan ennakoperintälain säännösten nojalla verokortti (rajoitetusti verovelvollisen vero-kortti).

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 20 ____.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tuloon, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.