

Valtiovarainministeriölle

## **Lausunto luonnoksesta 14.12.2012 hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (lähdeverolaki) muuttamisesta**

### **1 Lähdeverolain EU-oikeuden vastaisuus**

#### **1.1 Komission mielipide**

Komissio katsoo rajoitetusti verovelvollisten ansiotulojen lähdeverotuksen olevan Suomessa ristiriidassa EU-oikeuden kanssa ainakin neljästä syystä (Komission kirje 26.3.2012 SG-Greffe(2012)D/5239 ja komission kirje 15.2.2012):

1) Alle 75 % tuloistaan Suomesta ansaitsevien rajoitetusti verovelvollisten ansiotuloihin sovelletaan *kiinteää 35 %:n verokantaa*, vaikka yleisesti verovelvollisiin sovelletaan vastaavassa tilanteessa progressiivista verotusta. Pienituloinen rajoitetusti verovelvollinen voi erilaisen kohtelun seurauksena joutua Suomessa samassa asemassa olevaa yleisesti verovelvollista ankaramman verotuksen kohteeksi. Komission mielestä tämä on työntekijöiden vapaan liikkumisen vastaista.

2) Alle 75 % tuloistaan Suomesta ansaitsevan rajoitetusti verovelvollisen *ansiotuloon välittömästi kohdistuvat tulonhankkimismenot eivät ole vähennyskelpoisia* toisin kuin samassa asemassa olevalla yleisesti verovelvollisella. Tämä voi johtaa rajoitetusti verovelvollisten ankarampaan verotukseen kuin samassa asemassa olevien yleisesti verovelvollisten verotus. Komission mukaan tämä on työntekijöiden vapaan liikkumisen vastaista.

3) Vähintään 75 % kokonaistuloistaan Suomesta saaville rajoitetusti verovelvollisille aiheutuu *kassavirtahaitta*, koska heillä ei ole mahdollisuutta esittää ennakonpidätysvaiheessa yleisesti verovelvollisten tapaan veroviranomaisille ennakkoarviota vuosituloistaan ja vähennyksistään verokorttia varten. Vaikka rajoitetusti verovelvolliset voivat valita, sovelletaanko heihin samaa verokantaa ja samoja vähennyksiä kuin yleisesti verovelvollisiin henkilöihin, rajoitetusti verovelvollisten on aluksi maksettava 35 prosentin suuruinen lähdevero kiinteillä vähennyksillä vähennetystä tulosta. Komission mukaan tällainen kassavirtahaitta rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

4. TVL 71 §:n ja lähdeverolain 4 §:n perusteella *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 asuville verovelvollisille maksettavien ulkomaan päivärahojen verovapaat määrät ovat erilaiset ja yleensä korkeammat. Näin ollen rajoitetusti verovelvollisten verotus on ankarampaa kuin vastaavassa tilanteessa olevien yleisesti verovelvollisten, ja komission mukaan siksi työntekijöiden vapaan liikkumisen vastaista.

## 1.2 EU-oikeuden perusvapauksien tarkastelu

### *Perusvapaudet*

Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta (SEUT) kieltää kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän sekä takaa EU kansalaisten vapaan liikkumisen (21 artikla), työntekijöiden vapaan liikkumisen (45 artikla), vapaan sijoittautumisoikeuden (49 artikla) sekä palveluiden vapaan tarjoamis- ja vastaanottamisoikeuden (56 artikla). Vastaavat periaatteet kansalaisten vapaata liikkumista koskevaa artiklaa lukuun ottamatta sisältyvät myös sopimukseen Euroopan talousalueesta (ETA-sopimus).

Edellä mainittujen perusvapauksien lähtökohtana on, että EU-kansalaisilla on oikeus lähteä asuinvaltiostaan ja asettua mihin tahansa EU-valtioon työskentelemään tai harjoittamaan muuta toimintaa. Verotus ei saa rajoittaa vapaata liikkumista, ellei siihen ole olemassa yleisen edun vaatimaa pakottavaa syytä (ns. rule of reason periaate). EU-kansalaisten on voitava vapaasti lähteä yhdestä EU-valtiosta ja asettautua toiseen EU-valtioon ilman, että lähtö- tai asettautumisvaltion verotus sitä rajoittaa.

### *Toiminta useassa valtiossa*

Tavallisesti verovelvolliset saavat suurimman osan tuloistaan asuinvaltiostaan, jossa tulot myös pääosin verotetaan. Tällöin on luonnollista, että asuinvaltio ottaa verovelvollisen 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 verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja tästä ja toisesta EU-valtiosta. Tapa, jolla asuinvaltio ottaa tilanteen huomioon, ei kuitenkaan saa merkitä kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää tai SEUT:n perusoikeuksien rajoittamista.<sup>1</sup>

Vapaan liikkuvuuden periaatteiden 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 palkka-tuloja, joita on verotettu toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.<sup>2</sup> Verotus lienee henkilökohtaisten veroetujen menettämisestä huolimatta kuitenkin EU-oikeuden mukaista, jos verovelvollisen kokonaisverorasitus ei ole suurempi kuin se olisi, jos hän olisi saanut tuloja vain yhdestä valtiosta.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Kiellettyistä rajoituksista myös tapaus C-431/01 Mertens.

<sup>2</sup> C-385/00 de Groot.

<sup>3</sup> KHO 2006/3499.

### *Pääosa tuloista muusta kuin asuinvaltiosta*

Verovelvollisten liikkeessa valtiosta toiseen joudutaan verotuksessa ottamaan kantaa siihen, voidaanko valtiossa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia kohdella eri tavalla. Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia voidaan joissakin tapauksissa kohdella eri tavalla huolimatta SEUT:n perusvapauksista. Erilainen kohtelu voi olla sallittua, koska eri valtioissa asuvat verovelvolliset eivät usein ole samassa asemassa.<sup>4</sup> Jos yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliset ovat kuitenkin tosiasiallisesti samassa tilanteessa, ei eri valtioissa asuminen oikeuta erilaiseen verokohteluun. Näin voi olla esimerkiksi, jos verovelvollinen saa kaikki tai pääosan veronalaisista tuloistaan valtiosta, joka ei ole hänen asuinvaltionsa.

Jos verovelvollinen saa pääosan tuloistaan tietystä muusta valtiosta kuin asuinvaltiostaan, verovelvollinen on kyseisessä valtiossa oikeutettu yhtä edulliseen verotukseen (esimerkiksi samanlaisiin tulonhankkimisvähennyksiin ja henkilökohtaisiin vähennyksiin) kuin yleisesti verovelvolliset kyseisessä valtiossa.<sup>5</sup> Tällaisessa tilanteessa kyseinen toinen valtio voi paremmin ottaa huomioon verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen kuin asuinvaltio, jonka tehtävä henkilökohtaisen tilanteen huomioon ottaminen yleensä on.<sup>6</sup> Toisaalta, jos toinen valtio ottaa huomioon verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen verotuksessaan, henkilön asuinvaltion ei sitä tarvitse tehdä.<sup>7</sup>

Komission suosituksen mukaan rajoitetusti verovelvollisten, jotka ansaitsevat vähintään 75 % tuloistaan tietystä muusta valtiosta kuin asuinvaltiostaan, tulisi olla oikeutettuja yleisesti verovelvollisten verotusta vastaavaan verokohteluun kyseisessä valtiossa.<sup>8</sup> Tämä suositus ei kuitenkaan merkitse sitä, että kaikissa muissa tilanteissa erilainen kohtelu olisi sallittua. EU-tuomioistuimien on katsonut, että myös muissa tilanteissa yhtä edullista verokohtelua voidaan edellyttää.<sup>9</sup>

### *Vähäinen osa tuloista muualta kuin asuinvaltiosta*

Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten erilainen kohtelu voi olla sallittua, jos suurin osa verovelvollisen tuloista ei ole tietystä muusta valtiosta kuin asuinvaltiosta, eikä siellä veronalaisia.<sup>10</sup> Monien seikkojen osalta erilainen kohtelu ei ole kuitenkaan hyväksyttävää edes silloin.<sup>11</sup> Esimerkiksi veroprosentin osalta rajoitetusti verovelvollinen voi tällöinkin olla samassa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen.

<sup>4</sup> Esim. C-279/93 Schumacker, kohta 31, C-391/97 Gschwind, C-87/99 Zurstrassen, C-234/01 Gerritse ja C-169/03 Wallentin.

<sup>5</sup> C-279/93 Schumacker, C-151/94 Biehl II, C-80/94 Wielockx, C-391/97 Gschwind, C-87/99 Zurstrassen, C-169/03 Wallentin, C-527/06 Renneberg, C-182/06 Lakebrink ja eläkkeiden osalta samasta periaatteesta C-520/04 Turpeinen ja KHO 2007/1380 (34).

<sup>6</sup> C-279/93 Schumacker, kohdat 32 ja 36.

<sup>7</sup> C-385/00 de Groot.

<sup>8</sup> Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a member state other than that in which they are resident.

<sup>9</sup> Esim. C-39/10 Komissio v. Viro, kohdat 63-65.

<sup>10</sup> C-391/97 Gschwind.

<sup>11</sup> Esim. C-234/01 Gerritse.

Vaikka rajoitetusti verovelvollinen saisi vain osan tuloistaan tietystä valtiosta, hänen tuosta valtiosta saamiinsa bruttotuloihin sovellettava kiinteä lähdeveroprosentti ei saa johtaa ankarampaan verotukseen, kuin jos hänen veronsa laskettaisiin yleisesti verovelvollisten tapaan nettotuloihin sovellettavan progressiivisen veroasteikon perusteella.<sup>12</sup>

Jos rajoitetusti verovelvollinen ei saa tehdä tulostaan samoja tulonhankkimisvähennyksiä kuin yleisesti verovelvollinen tai jos rajoitetusti verovelvollisen verotus on suhteellista yleisesti verovelvollisen progressiivisen verotuksen sijaan, rajoitetusti verovelvollisen verotus ei kuitenkaan saa muodostua ankarammaksi kuin vastaavassa tilanteessa olevan yleisesti verovelvollisen verotus<sup>13</sup> Muussa kuin asuinvaltiossa verotettaviin tuloihin välittömästi liittyvien tulonhankkimismenojen on oltava kyseisessä valtiossa vähennyskelpoisia rajoitetusti verovelvolliselle, jos ne ovat vähennyskelpoisia yleisesti verovelvolliselle.<sup>14</sup> Henkilökohtaisia, tulonhankintaan liittymättömiä vähennyksiä ei sen sijaan yleensä tarvitse myöntää rajoitetusti verovelvolliselle valtiossa, josta pääosa kyseisen henkilön tuloista ei ole peräisin.

Joissakin tapauksissa, sellaiset henkilökohtaiset vähennykset, joihin yleisesti verovelvollisilla on oikeus, pitää kuitenkin myöntää myös rajoitetusti verovelvollisille, vaikka vain pieni osa verovelvollisen tuloista olisi kyseisestä valtiosta. Henkilökohtaisten vähennysten myöntämistä voidaan edellyttää esim. silloin, jos verovelvollisella ei katsota olevan lainkaan verotettavaa tuloa asuinvaltiossaan<sup>15</sup> tai jos jos tulon määrä on niin pieni, että sitä ei veroteta lainkaan asuinvaltiossa.<sup>16</sup> Tällaisissa tilanteissa toinen valtio on ainoa valtio, joka voi ottaa huomioon verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen verotuksessa.

#### *Kassavirtahaitta*

Tapauksessa C-290/04 Scorpio EU-tuomioistuin otti kantaa vähennyskelpoisten menojen huomioonottamisajankohtaan. EU-tuomioistuin totesi, että sellaiset säännökset ovat SEUT:n perusvapauksien vastaisia, joiden mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä, vähentää menoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelun tarjoajan toimintaan siinä valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän valtioon sijoittuneen palvelun tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan menojen vähentämisen jälkeisiä nettotuloja.<sup>17</sup> EU-tuomioistuin sen sijaan totesi, että sellaiset säännökset eivät ole perusvapauksien vastaisia, joiden mukaan vain edellä mainitun kaltaiset tulonhankkimismenot voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä, mutta joiden mukaan muut menot voidaan vasta tarvittaessa ottaa myöhemmin huomioon palautusmenettelyssä.<sup>18</sup>

<sup>12</sup> C-234/01 Gerritse, erityisesti kohta 27. Ks. myös C-290/04 Scorpio, kohta 49 ja C-265/04 Bouanich, kohta 40.

<sup>13</sup> C-234/01 Gerritse, erityisesti kohta 27. Ks. myös C-290/04 Scorpio, kohta 49 ja C-265/04 Bouanich, kohta 40.

<sup>14</sup> C-234/01 Gerritse, erityisesti kohta 27, C-440/08 Gielen, kohdat 42–48, C-290/04 Scorpio, kohta 49, C-265/04 Bouanich, kohta 40 ja C-345/04 Centro Equestere da Lezíria Grande Ltd. Myös esim. kyseisessä valtiossa verotettavaan tuloon liittyvästä verokonsultoinnista aiheutuneiden kustannusten tulee olla rajoitetusti verovelvolliselle vähennyskelpoisia, jos ne ovat vähennyskelpoisia yleisesti verovelvolliselle. C-346/04 Conijn. Ks. myös C-450/09 Schröder, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisella täytyy olla vastaava oikeus tuloon välittömästi liittyvien menojen vähentämiseen kuin mitä yleisesti verovelvollisella.

<sup>15</sup> See C-169/03 Wallentin. kohdat 17-18.

<sup>16</sup> C- 39/10 Komissio v. Viro, kohdat 55-56.

<sup>17</sup> C-290/04 Scorpio, kohta 49.

<sup>18</sup> C-290/04 Scorpio, kohta 52.

### *Valinta*

EU-tuomioistuin on katsonut, että kansallisen säännöksen soveltamisen vapaaehtoisuus ei tee sellaisesta kansallisesta säännöksestä hyväksyttävää, joka on syrjivä tai SEUT:n perusvapauksia rajoittava. Esimerkiksi ulkomailla asuvan verovelvollisen mahdollisuus valita maassa asuvien verokohtelu ei oikeuta ulkomailla asuvia koskevia syrjiviä ja rajoittavia kansallisia säännöksiä.<sup>19</sup> Tapauksessa C-440/08 Gielen EU-tuomioistuin totesi, että perusvapaudet estävät sellaiset säännöt, joilla syrjitään vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun myöntämisen osalta ulkomailla asuvia verovelvollisia, vaikka nämä verovelvolliset voivat kyseisen edun osalta valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän.<sup>20</sup>

### **1.3 Johtopäätöksiä lähdeverolain EU-oikeuden vastaisuudesta**

Edellä esitetystä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan tehdä seuraavat johtopäätökset:

1. Rajoitetusti verovelvolliset ovat ansiotuloihin sovellettavan *veroprocentin* osalta samassa asemassa yleisesti verovelvollisten kanssa. Rajoitetusti verovelvollisiin sovellettava veroprocentti ei saa johtaa vastaavassa asemassa olevien yleisesti verovelvollisten verotusta ankarampaan ansiotulojen verotukseen.
2. Rajoitetusti verovelvolliset ovat myös *tulon hankkimiseen välittömästi liittyvien menojen 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 rajoitetusti verovelvollinen saa suuren osan tuloistaan lähdevaltiosta tai kun asuinvaltio ei voi esim. verotettavan tulon vähäisyyden vuoksi huomioida henkilö- ja perhekohtaista tilannetta. Ei ole mahdollista vetää tarkkaa rajaa sille, milloin rajoitetusti verovelvollisella on siinä määrin tuloja Suomesta, että tilanne on yleisesti verovelvollisen tilanteeseen verrattava.
3. *Kassavirtahaitasta* johtuen rajoitetusti verovelvollisen olisi voitava tehdä välittömästi tulon hankkimiseen liittyvien menojen vähennykset yhtä aikaisessa vaiheessa kuin se on mahdollista yleisesti verovelvollisille. Sen sijaan henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvät vähennykset voidaan ottaa huomioon vasta palautusmenettelyssä.
4. Rajoitetusti verovelvolliselle annettu *oikeus valita yleisesti verovelvollisen verotusta vastaava verotus* ei poista EU:n perusoikeuksia rajoittavan veronormin EU-oikeuden vastaisuutta, eikä siten tee siitä hyväksyttävää.

<sup>19</sup> Ks. C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, kohta 162 ja C-440/08 Gielen, kohdat 51-54.

<sup>20</sup> C-440/08 Gielen, kohdat 51-54.

Edellä esitetyn perusteella on selvää, että rajoitetusti verovelvollisten ansiotulojen verotus on ristiriidassa SEUT:n perusvapauksien kanssa. Komissio on oikeassa siinä, että rajoitetusti verovelvolliseen sovellettava kiinteä 35 %:n verokanta ja tulonhankkimisenojen vähennysoikeuden puuttuminen voi johtaa SEUT:n perusvapauksien vastaiseen verotukseen. Samoin kassavirtahaitta, joka aiheutuu siitä, että rajoitetusti verovelvollisen tulonhankkimismenot otetaan verokannassa huomioon myöhemmin kuin yleisesti verovelvollisella, on ristiriidassa SEUT:n perusvapauksien kanssa. Myös se, että samat kulukorvaukset, jotka ovat vähennyskelpoisia yleisesti verovelvolliselle, eivät ole vähennyskelpoisia rajoitetusti verovelvolliselle, on SEUT:n perusvapauksien vastaista. Näin ollen lakia *rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia (lähdeverolakia) on EU-oikeudellisista syistä johtuen välttämätöntä muuttaa.*

## **2 Poistavatko ehdotetut muutokset EU-oikeuden vastaisuuden?**

### *Kaikki rajoitetusti verovelvolliset ja kaikki vähennykset*

Esityksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa ansiotuloa voitaisiin verottaa verotusmenettelystä annetun lain (VML) mukaisessa järjestyksessä. VML:n mukainen verotus koskisi kaikkia rajoitetusti verovelvollisia, joten nykyisistä Suomesta saadun tulon osuutta ja verovelvollisen asuinvaltiota koskevista VML:n mukaisen verotuksen edellytyksistä luovuttaisiin. Sääntely olisi sama kaikille rajoitetusti verovelvollisille. Rajoitetusti verovelvollisille sallittaisiin kaikki samat vähennykset kuin yleisesti verovelvollisille. Henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä ei siis rajoitettaisi vain tilanteisiin, joissa rajoitetusti verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa Suomesta tai kun hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei voida ottaa huomioon hänen asuinvaltiossaan tulojen vähäisyyden vuoksi.

Esitys menee tältä osin osittain pidemmälle kuin mitä EU-oikeus edellyttää. VML:n mukaista verotusta ei olisi välttämätöntä laajentaa koskemaan EU:n ja ETA:n ulkopuolella asuvia rajoitetusti verovelvollisia, eikä kaikkia niitä tilanteita, joissa vain pieni osa toisessa EU- tai ETA-valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen tuloista on Suomesta. Kaikkien rajoitetusti verovelvollisten samanlaista kohtelu riippumatta asuinvaltiosta ja riippumatta tulon määrästä on kuitenkin perusteltu mahdollisimman yksinkertaisen järjestelmän aikaansaamiseksi. Koska EU-tuomioistuin on todennut, ettei ole olemassa jotakin tiettyä prosenttirajaa, jonka alittuessa yleisesti verovelvollisen saamia tuloja voitaisiin aina verottaa ankarammin kuin yleisesti verovelvollisen vastaavia tuloja, olisi erittäin hankala säätää sellainen tulon määrään sidottu säännös, joka ei yksittäistapauksissa voisi johtaa EU-oikeuden vastaiseen verotukseen.

### *Kassavirtahaitta*

VML:n mukainen verotus merkitsisi sitä, että rajoitetusti verovelvolliset saisivat vähentää tulon hankkimiseen liittyvät menot samojen säännösten mukaan ja myös samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvolliset. Tämä poistaisi EU-oikeuden vastaisen kassavirtahaitan rajoitetusti verovelvollisilta.

### *Veroprosentti*

VML:n mukainen verotus merkitsisi sitä, että rajoitetusti verovelvollisten vero määräytyisi tuloveroasteikkolain ja keskimääräisen kunnallisveroprosentin perusteella. Esitys poistaisi siten

veroprosenttien eroon perustuvan EU-oikeuden vastaisen rajoitetusti verovelvollisten verotuksen melko hyvin, mutta ei täysin. Koska kunnallisveroprosentit vaihtelevat kunnittain, yleisesti verovelvollisten kokonaisverorasitus vaihtelee verovelvollisen asuinkunnan mukaan. Koska rajoitetusti verovelvollisilla ei ole asuinkuntaa Suomessa, heidän kokonaisverorasituksensa ei sen sijaan voi vaihdella asuinpaikan perusteella. Tilanteissa, joissa EU-oikeus edellyttää, että rajoitetusti verovelvollisen verotus ei ole yleisesti verovelvollisen verotusta ankarampaa, rajoitetusti verovelvollisen veroprosentti ei kuitenkaan saisi missään tilanteessa muodostua yleisesti verovelvollisen verotusta ankarammaksi. Tämä varmistettaisiin sillä, että esityksestä poiketen rajoitetusti verovelvollisen veroprosentti määräytyisi tuloveroasteikkolain ja alhaisimman kunnallisveroprosentin, eikä keskimääräisen kunnallisveroprosentin perusteella.

### *Progressiovaikutus*

Esityksessä ehdotetaan, että määritettäessä Suomesta saadusta tulosta menevää veroa huomioon otettaisiin myös ennakkoperintälaissa tarkoitettu palkka, eläke ja sosiaaliturvaan perustuva suoritus, jotka Suomessa olisivat ansiotuloja, ja 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. Kyseiset tulot eivät siten olisi veronalaisia Suomessa, mutta ne vaikuttaisivat siihen progressiiviseen veroprosenttiin, jota sovellettaisiin Suomessa verotettaviin ansiotuloihin.

Vaikka EU-oikeus ei sitä edellytä, tämä progressiovaikutukseen liittyvä sääntö on välttämätön, jottei rajoitetusti verovelvollisten verotus muodostuisi huomattavasti yleisesti verovelvollisten verotusta edullisemmaksi. Rajoitetusti verovelvollisen maailmanlaajuisten ansiotulojen olisi vaikutettava Suomessa verotettavien ansiotulojen progressiiviseen veroprosenttiin, jotta Suomessa verotettavien ansiotulojen veroprosentti vastaisi vastaavassa tilanteessa olevan yleisesti verovelvollisen veroprosenttia. Huomioon tulisi periaatteessa ottaa myös sellaiset tulot, jotka eivät ole verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia. Huomioon otettavien tulojen rajaaminen kuitenkin vain sellaisiin tuloihin, jotka ovat verovelvollisen asuinvaltiossa veronalaisia, lienee perusteltua tiedonsaantiongelmien takia.

Myös sellaisten Suomesta saatujen tulojen huomioon ottaminen rajoitetusti verovelvollisen progressiivista verokantaa määriteltäessä on perusteltua, joita ei verosopimuksesta johtuen veroteta Suomessa, jotta rajoitetusti verovelvollisen verotus ei muodostuisi yleisesti verovelvollisen verotusta edullisemmaksi. Verosopimukset eivät estä tällaista säännöstä.

### *Verovapaat tulot*

Esityksessä ehdotetaan, että lähdeverotusta sovellettaessa rajoitetusti verovelvollisille maksetut matkakustannusten korvaukset samoin kuin merityötuloa saavan korvaukset olisivat tuloverolaisissa säädettyllä tavalla verosta vapaita samalla tavalla ja saman suuruisina kuin yleisesti verovelvollisilla. Vastaavasti rajoitetusti verovelvollisille maksettuja verovapaita korvauksia koskeva lähdeverolain 4 §:n 2 ja 3 momentti poistettaisiin tarpeettomana.

Tämä muutos on EU-oikeuden näkökulmasta välttämätön, jottei rajoitetusti verovelvollisten saamia korvauksia kohdeltaisi verotuksessa ankarammin kuin vastaavia yleisesti verovelvollisten saamia korvauksia. Verotus samalla myös yksinkertaistuu huomattavasti, kun enää ei tarvitsisi miettiä erikseen, mitkä korvaukset ovat verovapaita yleisesti verovelvollisille ja mitkä rajoitetusti verovelvollisille. On perusteltua, että tämäkin muutos koskee kaikkia rajoitetusti verovelvollisia samaan tapaan kuin muutkin esitetyt muutokset, vaikka EU-oikeus ei näin laajaa soveltamisalaa edellytäkään.

### *Hakemus*

Esityksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen ansiotulo verotettaisiin VML:n mukaisessa järjestyksessä, jos rajoitetusti verovelvollinen hakee verokortin ja toimittaa sen suorituksen maksajalle tai jos hän hakee ennakonkannossa maksuunpantavan määrän laskemista VML:n mukaisessa järjestyksessä. Verovelvollinen voisi lisäksi esittää vaatimuksen VML:n mukaisesta verotuksesta muutoksenhakuajan puitteissa.

VML:n mukainen yleisesti verovelvollisten verotusta vastaava verotus ei siis olisi automaattista, vaan rajoitetusti verovelvollisen omaa aktiivisuutta edellytettäisiin. On monia hyviä syitä miksi rajoitetusti verovelvollisten VML:n mukaisen verotuksen ei pitäisi olla automaattista, vaan verovelvollisen hakemukseen perustuvaa. Verovelvollisen aktiivisuus on välttämätöntä, koska VML:n mukainen verotus ei ole mahdollista ilman verovelvollisen antamia tietoja vähennyksistä ja muualta kuin Suomesta saaduista tuloista. On myös mahdollista että monet rajoitetusti verovelvolliset eivät tahdo hallinnollisesta taakasta johtuen VML:n mukaisen verotuksen piiriin. Kun rajoitetusti verovelvollinen voisi ilmaista tahtonsa joko enakkoperintävaiheessa, verotuksen toimittamisen yhteydessä tai verotuksen valmistumisen jälkeen vielä tekemällä oikaisuvaatimuksen, varmistetaan parhaiten, että rajoitetusti verovelvollinen saa tahtoessaan VML:n mukaisen verotuksen.

Edellä mainituista hyvistä syistä huolimatta EU-tuomioistuimen Gielen-tapauksessa antaman tuomion perusteella näyttää siltä, että tällainen rajoitetusti verovelvollisen valintaan perustuva järjestelmä ei ole EU-oikeuden mukainen, jos ilman valintaa tapahtuva rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotus on SEUT:n perusvapauksien kanssa ristiriidassa. Valintamahdollisuus ei poista lähdeverotuksen EU-oikeuden vastaisuutta. Valinnaisuuteen perustuva järjestelmä näyttäisi siten olevan täysin EU-oikeuden mukainen ainoastaan, jos rajoitetusti verovelvollisten lähdeverotusta koskevia sääntöjä muutetaan siten, että nekin ovat EU-oikeuden mukaisia.

Lähdeverotuksen muuttaminen EU-oikeuden mukaiseksi on kuitenkin todella hankalaa johtuen yleisesti verovelvollisten progressiivisesta verotuksesta. Lähdeverotus ei ole EU-oikeuden mukaista, jos se voi johtaa vastaavassa tilanteessa olevan yleisesti verovelvollisen verotusta ankarampaan verotukseen tulonhankkimismenojen ja progressiivisen verokannan osalta. Oikeudenmukainen progressiivinen verotus edellyttää tietojen saamista tai hankkimista rajoitetusti verovelvollisen maailmanlaajuisista tuloista. Toisaalta, jos tiedot pitää hankkia, menetetään se etu joka lähdeverotuksella ylipäätään saavutetaan.



Olisi tietenkin mahdollista määritellä rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotuksessa sovellettava progressiivinen verokanta pelkästään Suomesta saadun tulon perusteella. Tämä turvaisi EU-oikeudenmukaisuuden, mutta johtaisi monissa tapauksissa rajoitetusti verovelvollisten huomattavan edulliseen verotukseen suhteessa yleisesti verovelvollisiin. Viisaampaa saattaisikin olla VML:n mukaisen verotuksen säätäminen automaattiseksi kaikkien sellaisissa EU- tai ETA-valtioissa asuvien verovelvollisten osalta, joiden asuinvaltion kanssa Suomella on vähintään EU:n virka-apudirektiiviä tasoltaan vastaavat verotietojenvaihtomahdollisuudet. Tällöin hakemusta VML:n mukaisesta verotuksesta edellytettäisiin vain EU:n ja ETA:n ulkopuolella asuvilta verovelvollisilta ja hakemuksen puuttuessa vain heidän verotuksensa toimitettaisiin lähdeverotuksena. Tällainen järjestelmä olisi EU- ja ETA-valtioissa asuvien verovelvollisten ja verohallinnon kannalta hallinnollisesti huomattavasti raskaampi, mutta ainoa täysin EU-oikeuden mukainen järjestelmä.

Yksi mahdollisuus olisi, että myös yleisesti verovelvollisia rajoitetusti verovelvollisten tapaan lähdeverotettaisiin, elleivät he erikseen hakisi VML:n piiriin siirtymistä. Kun verotus ja valintamahdollisuus olisivat samat yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten osalta, EU-oikeudellista ongelmaa ei olisi. Tämä edellyttäisi kuitenkin lähdeveroprosentin huomattavaa nostamista 35 %:sta, jottei järjestelmä antaisi epäoikeudenmukaista etua suurituloisille. Tämä vaihtoehto merkitsisi myös siinä määrin suurta muutosta totuttuun, että sen läpivieminen saattaisi olla poliittisesti hankalaa.

#### *Lähdeverotus*

Esityksessä ei ehdoteta muutettavaksi nykyisiä ansiotulosta perittävää lähdeveroa koskevia säännöksiä, vaan ne tulisivat edelleen sovellettaviksi, jos verovelvollinen ei hae VML:n mukaan laskettua verokorttia tai muuten ilmaise tahtoaan verotuksen toimittamisesta VML:n mukaisessa järjestyksessä.

Kuten edellä on valinnaisuutta koskevassa pohdinnassa esitetty, lähdeverotusta koskevien sääntöjen säilyttäminen ennallaan on ongelmallista, jos myös EU- ja ETA- alueella asuvien rajoitetusti verovelvollisten VML:n mukainen verotus edellyttää sitä koskevaa hakemusta.

Lähdeverotuksen säilyttäminen vaihtoehtona VML: n mukaiselle verotukselle on perusteltua kuitenkin muiden kuin EU- ja ETA-valtioissa asuvien verovelvollisten osalta, koska lähdeverotus on tehokas keino kantaa verot ja se on yksinkertaisin tapa myös verovelvollisen kannalta. Ei siis ole syytä pakottaa kaikkia rajoitetusti verovelvollisia hallinnollisesti raskaampaan VML:n mukaiseen verotukseen.

Jos VML:n mukainen verotus on valinnaista ja edellyttää aktiivisuutta myös EU- tai ETA-valtioissa asuvien verovelvollisten osalta, lähdeverotusta koskevia sääntöjä on välttämätöntä muuttaa EU-oikeuden mukaisiksi. Tämä ei kuitenkaan ole helppoa, mistä johtuen parempi vaihtoehto saattaa olla VML:n mukaisen verotuksen säätäminen automaattiseksi EU- tai ETA-valtioissa asuvien verovelvollisten osalta.

### 3 Loppupäätelmät

Rajoitetusti verovelvollisten ansiotulojen verotusta koskevia sääntöjä on välttämätöntä muuttaa EU-oikeudellisista syistä johtuen. Ehdotetut muutokset menevät osittain jopa EU-oikeuden vaatimuksia pidemmälle, mutta kaikilta osin ne eivät kuitenkaan takaa EU-oikeuden mukaisuutta. Suurimman ongelman EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ehdotetussa järjestelmässä muodostaa VML:n mukaisen verotuksen valinnaisuus. EU-tuomioistuin on todennut, että valinnaisuus ei poista SEUT:n perusvapauksien kanssa ristiriidassa olevien verolakien EU-oikeuden vastaisuutta. Jos uusien sääntöjen EU-oikeuden mukaisuus halutaan täysin varmistaa, VML:n mukaista verotusta olisi sovellettava automaattisesti kaikkiin EU-valtioissa ja sellaisissa ETA-valtioissa asuviin rajoitetusti verovelvollisiin, joiden kanssa Suomella on EU:n virka-apudirektiiviä laajuudeltaan vastaava verotietojenvaihtoa koskeva sopimus.

Turussa 21.12.2012

Professori Marjaana Helminen

[marjaana.helminen@helsinki.fi](mailto:marjaana.helminen@helsinki.fi)

040-5572294