

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esitys sisältää useita ehdotuksia Suomen kansainvälisen verolainsäädännön muuttamisesta.

Esityksessä ehdotetaan ulkomaantyöskentelyn verovapautta koskevaa niin sanottua kuuden kuukauden sääntöä muutettavaksi siten, että sääntöä ei sovellettaisi, jos työskentelyvaltio ei verosopimuksen mukaan saa verottaa palkasta. Sääntöä muutettaisiin myös siten, että kuuden kuukauden säännön alainen tulo vaikuttaisi siihen verokantaan, jota sovelletaan verovelvollisen Suomesta saamaan ansiotuloon. Lisäksi ehdotetaan, että kuuden kuukauden säännön perusteella verovapaasta ulkomaantyötulosta olisi suoritettava kunnallisverotuksessa vahvistettujen veroäyriä perusteella suoritettavat maksut sekä työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Ulkomaisten taiteilijoiden ja urheilijoiden Suomessa esiintymiseen perustuva tulo ehdotetaan säädettäväksi Suomesta saaduksi tuloksi, josta on lähdeverolain mukaan maksettava veroa Suomessa riippumatta siitä, onko taiteilijalla tai urheilijalla työnantaja täällä. Tällaisesta tulosta vähennettäisiin kuitenkin ennen veron perimistä tosittelliset matka-, kuljetus- ja majoituskulut sekä kaavamainen kiinteä 30 prosentin suuruinen vähennys. Tämä merkitsee, että tosiasiallinen veroprosentti laskisi 35 prosentista 24,5 prosenttiin.

Esityksessä ehdotetaan myös säädettäväksi laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta. Lakiehdotuksen mukaan ulkomailta tulevat erityistä asiantuntemusta omaavat avainhenkilöt voisivat Suomesta saatavan palkkatulonsa verotuksessa tietyin edellytyksin valita palkkatulon verotuksessa normaalin tuloverotuksen asemesta palkkatulon lähdeverotuksen enintään 24 kuukauden ajaksi. Lähdeverojärjestelmä koskisi ulkomaista palkansaajaa, joka toimii opettajana yliopistossa, korkeakoulussa tai muussa yleisessä

oppilaitoksessa taikka harjoittaa tieteellistä tutkimustyötä. Muilta ulkomailta tulevilta palkansaajilta edellytettäisiin, että heidän rahapalkkansa on vähintään 35 000 markkaa kuukaudessa. Palkkatulon lähdeveron suuruus olisi 35 prosenttia palkasta.

Lisäksi ehdotetaan, että ulkomaiselle vakuutuslaitokselle maksettavia vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksuja ei saisi vähentää verotuksessa ja että työnantajan suorittamat tällaiset maksut luettaisiin työntekijän tuloksi. Ulkomaisen vakuutuslaitoksen Suomessa sijaitsevan sivukonttorin myöntämien vakuutusten maksut säilyisivät kuitenkin vähennyskelpoisina ja työnantajan maksamina työntekijälle verovapaina samoin edellytyksin kuin suomalaiselle vakuutuslaitokselle suoritettavat maksut.

Esityksessä ehdotetaan myös säädettäväksi laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Laki sisältäisi kansainvälisen kaksinkertainen verotuksen poistamista koskevat säännökset, joita sovellettaisiin sekä silloin, kun kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimuksen nojalla, että silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen poistaminen perustuu yksinomaan Suomen lainsäädäntöön. Uusi laki korvaisi nykyisen veronhyvityslain, jota ei sovelleta verosopimustilanteissa. Lain menettelysäännökset vastaavat veronhyvityslain voimassa olevia säännöksiä eräin tarkennuksin, jotka lähinnä johtuvat verolainsäädännössä tapahuneista muutoksista.

Lisäksi ehdotetaan eräitä Suomen kansainväliseen verolainsäädäntöön liittyviä pienempiä tarkistuksia.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 1996.

Esitys liittyy vuoden 1996 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsitellä sen yhteydessä.

YLEISPERUSTELUT

1. Kuuden kuukauden sääntö

1.1. Nykytila

Suomessa asuva henkilö on verovelvollinen Suomessa myös ulkomailta saamastaan tulosta. Tuloverolain (1532/92), jäljempänä TVL, 77 §:n mukaan vähintään kuusi kuukautta kestävästä ulkomaantyöskentelystä saatu palkka on kuitenkin eräin edellytyksin verovapaata. Suomessa ensimmäinen ulkomaanpalkan verovapautta koskeva säännös oli vuoden 1974 tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 22 §:n 1 momentin 6 kohdassa ollut niin sanottu yhden vuoden sääntö. Lainkohta korvattiin 22 b §:llä (1136/85) vuoden 1986 alusta. Tuolloin sääntö muutettiin nykyiseksi niin sanotuksi kuuden kuukauden säännöksi Ruotsin ja Tanskan tapaan.

Kuuden kuukauden säännön mukaan Suomessa asuva henkilö voi ulkomaan työskentelyn aikana oleskella Suomessa enintään keskimäärin kuutena päivänä kutakin työskentelykuukautta kohden. Päiviä laskettaessa ei oteta lukuun sellaista Suomessa oleskelua, joka johtuu pakottavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta odottamattomasta syystä. Sääntö edellyttää, että kuuden kuukauden aikana joko työnantaja tai työntekevaltio pysyy samana. Jos työ tapahtuu saman työnantajan palveluksessa, työntekevaltio voi vaihtua. Vastaavasti samassa valtiossa tapahtuvan työskentelyn kestäessä vähintään kuusi kuukautta työnantaja voi olla useampia.

Kuuden kuukauden sääntö ei koske suomalaisessa aluksessa tai Suomen valtion tai suomalaisen julkisyhteisön palveluksessa ansaittua palkkaa. Myös Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y:n palveluksessa ulkomailta työskentelevät ovat kuuden kuukauden säännön soveltamisalan ulkopuolella.

Jos palkka on kuuden kuukauden säännön alaista tuloa, tämä merkitsee samalla, että työntekijä vapautuu vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksun ja sairausvakuutusmaksun suorittamiselta sekä että työnantajan ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua tämän palkan perusteella.

Suomessa työnantaja voi oma-aloitteisesti jättää ennakonpidätyksen toimittamatta ja työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittamat-

ta, jos palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö. Sama koskee tilanteita, joissa verosopimus sallii työntekevaltion käyttää verottamisoikeuttaan, edellyttäen, että Suomi soveltaa palkkatulon osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vapautusmenetelmää. Esimerkiksi suomalaisen työnantajan lähettäessä Suomesta henkilön työhön muuhun Pohjoismaahan tilanne on usein se, että palkasta ei ole toimitettava ennakonpidätystä Suomessa. Tällöin Pohjoismainen ennakonpidätys sopimus (TREKK-avtal) edellyttää, että Suomen viranomaiset lähettävät työskentelystä ilmoituksen työntekevaltion viranomaisille. Ennakonpidätys sopimus on rakentunut Ruotsin ja Norjan käytännölle. Näissä valtioissa työnantajan, voidakseen maksaa ulkomaantyöstä palkkaa ilman ennakonpidätystä, on haettava veroviranomaiselta erityinen päätös. Tällaisessa järjestelmässä viranomaiset saavat käytettäväkseen sen tiedon, jota ennakonpidätys sopimuksen mukaisen ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen edellyttää.

1.2. Lainsäädäntö eräissä Euroopan maissa

Ruotsin lainsäädännön mukaan palkka vähintään kuusi kuukautta kestävästä ulkomaantyöskentelystä on verovapaata, jos verovelvollinen voi osoittaa maksaneensa tulosta veroa työntekevaltiossa. Jos ulkomaantyöskentely kestää yli vuoden samassa valtiossa, verovapaus ei kuitenkaan edellytä selvitystä verotuksesta työntekevaltiossa.

Tanskassa on vähintään kuusi kuukautta kestävästä ulkomaantyöskentelystä saatu palkka verovapaata. Palkka vaikuttaa kuitenkin korottavasti muun tulon verotukseen. Jos tällaiseen palkkaan verosopimuksen mukaan kuuluu yksinomainen verotusoikeus Tanskalle, sovelletaan vain 50 prosentin verovapautta.

Norjassa on 1980-luvun alussa ollut voimassa yhden vuoden sääntö. Tällä hetkellä Norjassa ei ole ulkomaanpalkan verovapautta koskevaa säännöstä lainkaan.

Ranskassa ulkomaanpalkkaan sovelletaan verovapaussäännöstä, jos verovelvollinen on maksanut työntekevaltiossa veroa, joka on vähintään 2/3 siitä verosta, joka vastaavan

suuruudesta tulosta olisi maksettu Ranskassa. Verotusta toisessa valtiossa ei edellytetä, jos työskentely toisessa valtiossa ylittää 183 päivää 12 kuukauden aikana ja verovelvollinen työskentelee laissa erikseen mainituilla aloilla, esimerkiksi rakennusteollisuudessa. Ulkomaanpalkka vaikuttaa aina korottavasti muun tulon verotukseen.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa on yhtäjaksoisesti vähintään 365 päivää kestäneestä ulkomaantyöskentelystä saatu palkka verovapaata riippumatta siitä, onko tulo verotettu työntekovaltiossa.

Saksassa ei tällä hetkellä ole ulkomaanpalkan verovapautta koskevaa sääntelyä.

1.3. Tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Ulkomailta saadun palkkatulon verovapaus saajan kotivaltiossa on yksinkertaisin tapa välttää kansainvälinen kaksinkertainen verotus. Suomen soveltama täyden vapautuksen periaate on kuitenkin harvinainen. Muualla säännös on tavallisimmin kirjoitettu niin, että ulkomaanpalkka vaikuttaa siihen verokantaan, jota sovelletaan verovelvollisen kotivaltioistaan saamaan tuloon. Kuuden kuukauden säännön alaista palkkaa ei kuitenkaan nykyisin oteta huomioon samana vuonna Suomessa ansaitun palkan verotuksessa. Nykytilannetta voidaanakin pitää perusteettoman edullisena Suomessa työskentelyn ajalta verotetun palkan osalta, jos samana vuonna saatuun muuhun palkkatuloon kohdistuu kuuden kuukauden säännön mukainen vapautus.

Suomen kuuden kuukauden säännössä verovapauden edellytykset ovat hyvin väljät eikä sääntöä olekaan nähty pelkästään kaksinkertaisen verotuksen poistajana. Muissa valtioissa on ulkomaanpalkan verovapaus-säännöstä muotoiltaessa yleensä kiinnitetty huomiota verosopimusten 183 päivän säännön vaikutukseen. Tavallista on, että verovapauden edellytykset on määritelty niin, että täyttyessään ne samalla merkitsevät verotuksen toteutumista työntekovaltiossa. Lisäksi eräiden maiden säännöksissä verotus työntekovaltiossa on asetettu kotivaltiossa myönnettävän verovapauden nimenomaiseksi ehdoksi.

Esityksessä ehdotetaan, että kuuden kuukauden sääntöä ei sovellettaisi, jos työskentelyvaltio ei verosopimuksen määräyksen mukaan saa verottaa palkasta. Nimenomaista verotusta työskentelyvaltiossa ei kuitenkaan

edellytettäisi. Kuuden kuukauden sääntöä ehdotetaan muutettavaksi myös siten, että sen alainen tulo vaikuttaisi verovelvollisen muun ansiotulon verokantaan. Ehdotuksen mukaan kesken vuotta tapahtuva ulkomaantyöskentelyn aloittaminen tai lopettaminen vaikuttaisi ensimmäisenä työskentelyvuotena ja paluuvuotena saman vuoden aikana saatujen muiden Suomessa verotettavien tulojen lopulliseen verotukseen yleensä korottavasti, koska ulkomaan tulot ovat pääsääntöisesti suuremmat kuin kotimaan ansiotulot.

Palkan verovapauden vuoksi Suomessa välttyään vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksun ja sairausvakuutusmaksun sekä työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittamiselta. Tilanne on sosiaaliturvamaksujenkin osalta ristiriidassa verovelvollisten tasavertaisen kohtelun periaatteen kanssa. Lainsäädännön tulisi edellyttää kaikkien sosiaaliturvamaksujen suorittamista Suomessa myös ulkomaanpalkan osalta, jos työntekijä kyseisen työskentelyn ajan kuuluu Suomen sosiaaliturvan piiriin. Esimerkiksi verosopimustilanteessa, jossa tulo on verosopimusmääräyksellä vapautettu Suomen verosta, otetaan vapautettu ulkomaan tulo huomioon laskettaessa sitä veroäyrien määrää, joka on vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksun ja sairausvakuutusmaksun määräämisen perusteena. Nämä maksut siis maksuunpannaan myös tämän vapautetun tulon perusteella, koska mainitut maksut eivät kuulu sopimuksen soveltamisalaan. Ehdotuksen mukaan ulkomaantyötulosta olisi myös suoritettava vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksu ja sairausvakuutusmaksu sekä, jos kysymyksessä on suomalainen työnantaja, työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Kun kuuden kuukauden säännön soveltuminen on tähän asti merkinnyt ulkomaanpalkan täyttää verovapautta, ovat varsinaisen rahapalkan lisäksi kaikki muutkin työn perusteella saadut edut ja korvaukset olleet verovapaita. Koska ehdotuksen mukaan ulkomaantyötulo vaikuttaisi muuhun tuloon sovellettavaan verokantaan, ja siitä olisi suoritettava sosiaaliturvamaksuja, on myös ulkomaantyöskentelyyn liittyvät luontoisedut ja kustannusten korvaukset otettava huomioon. Veronalaiseksi katsottavat edut rinnastettaisiin lähtökohtaisesti ehdotuksen mukaan rahapalkkaan.

Luontoisetujen ja kustannusten korvausten verotusta ehdotetaan kuitenkin lievennettäväksi ulkomailla työskentelystä johtuvien

ylimääräisten ja kohonneiden elinkustannusten vuoksi. Ehdotuksen mukaan ulkomailla tapahtuvasta työskentelystä johtuvat työnantajan maksamat verovelvollisen ja hänen perheenjäsenensä muutto- ja matkakustannukset sekä tavanomaiset lasten koulutuskustannukset samoin kuin tavanomainen työskentelyvaltiossa työnantajan ylläpitämistä yksityisestä palveluhenkilöstöstä saatu etu ei olisi veronalaista tuloa. Asumisesta saatu etu arvostettaisiin kohtuulliseksi katsottavaan arvoon sen mukaan, kuin verohallitus tarkemmin määräisi.

Esityksessä ehdotetaan myös, että työnantaja ei saisi oma-aloitteisesti jättää ennakonpidätystä toimittamatta, jos palkkaan soveltuu kuuden kuukauden sääntö.

2. Ulkomaiset taiteilijat ja urheilijat

2.1. Nykytila

Rajoitetusti verovelvollisen palkkatulosta peritään rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (627/78), jäljempänä lähdeverolaki, mukaan 35 prosentin suuruinen lähdevero. Säännös koskee myös Suomessa toimintaansa harjoittavia ulkomaisia taiteilijoita ja urheilijoita, jos heidän tästä toiminnastaan saamansa tulo on Suomesta saatua. TVL 10 §:n 4 kohdan nykyisen sanamuodon mukaan muulta kuin julkisyhteisöltä saatu palkkatulo on Suomesta saatua tuloa silloin, kun työ tapahtuu Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun.

Suomessa tapahtuneesta esiintymisestä on korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöön perustuvassa verotuskäytännössä noudatettu seuraavia periaatteita verotusoikeutta koskevan kysymyksen osalta: Ulkomaisen esiintyjän Suomessa tapahtuneesta esiintymisestä saatu korvaus katsotaan Suomesta saaduksi palkkatuloksi aina, kun työtä ei tehdä ulkomailla olevan työnantajan lukuun. Ulkomailla olevaksi työnantajaksi ei katsota taiteilijan Suomeen välittynyttä ulkomaista agenttia, ohjelmatoimistoa tai taiteilijayhtiötä. Tällaisissa tapauksissa lähdeveron perimisvelvollisuus kuuluu suomalaiselle tilaisuuden järjestäjälle. Siitä korvauksen osuudesta, joka on maksettu ulkomaisen esiintyjän ulkomaiselle agentille tai managerille välityspalkkiona, ei ole suoritettava lähdeveroa.

Sellaisessa tapauksessa, että ulkomainen

taiteilija esiintyy itse tai orkesterin tai muun sellaisen jäsenenä ilman, että tällaisella taiteilijalla on Suomessa oleva työnantaja tai tilaisuudella suomalainen järjestäjä, ei tämän tilaisuuden järjestämisestä saadusta tulosta, esimerkiksi pääsylipputulosta, ole verotettu Suomessa.

Useissa Suomen tekemissä verosopimuksissa on taiteilijoiden ja urheilijoiden verotusta koskeva artikla muotoiltu niin, että Suomessa voitaisiin verottaa ulkomaista taiteilijaa tai urheilijaa silloinkin, kun hän esiintyy täällä ulkomaisen työnantajan lukuun. TVL:ään sisältyvä Suomesta saadun tulon määritelmä rajoittaa kuitenkin Suomen verotusoikeutta.

Kun rajoitetusti verovelvollista Suomessa verotetaan palkkatulosta, palkkaan luetaan myös oleskelukustannusten sekä muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksetut hyvitykset. Palkkaan kuuluvat asunto-, ruoka- ja muut sellaiset luontoisedut arvioidaan rahaksi verohallituksen ennakkoperintää varten vahvistamien perusteiden mukaan. Lähdeveron alaiseen palkkaan ei kuitenkaan lähdeverolain 4 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan lueta liikenteenharjoittajan antaman tositteen perusteella suoritettua korvausta matkalipuista, rahtimaksuista sekä muista niihin verrattavista välttämättömistä varsinaiseen matkustamiseen kuuluvista maksuista tai majoitusliikkeen antaman tahi muun luotettavan tositteen perusteella suoritettua majoittumismaksun korvausta sekä päivärahaa siltä osin, kuin se vastaa verohallituksen verovapaaksi vahvistamaa kotimaan päivärahaa. Korvaukset ovat kuitenkin veronalaisia siltä osin, kuin niitä ei voida pitää työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena. Lähdeverolain 2 §:n 2 momentin mukaan lähdeveron alaisesta tulosta voidaan tehdä vain opiskelijalle tai harjoittelijalle lähdeverolain 6 §:n perusteella palkkatulosta myönnettävä vähennys.

2.2. Lainsäädäntö eräissä Euroopan maissa

Ruotsissa ulkomailla asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden on maksettava erityinen 15 prosentin suuruinen lopullinen lähdevero. Veron suuruus on sama, olipa kyseessä palkkatulo tai ulkomaisen taiteilijayhtiön saama tulo tai ulkomaalaisen itse järjestämän tilaisuuden tuoton verotus. Jos ulkomaalainen

toimii tilaisuuden järjestäjänä, esimerkiksi kerää pääsylipputulot, tulosta on annettava määräajassa tilitys erityisesti tämän veron kantamiseen ja näihin kysymyksiin erikoistuneelle nimetyille veroviranomaiselle. Korvaukset tositteiden mukaisista välttämättömistä matka-, kuljetus-, majoitus- ja ruokailukuluista ovat verovapaita.

Norjassa ulkomaisten esiintyjien lähdevero on 30 prosenttia. Ennen veron laskemista voidaan tehdä eräitä vähennyksiä. Virallisiin mestaruuskisoihin osallistuvat urheilijat eivät ole velvollisia maksamaan lähdeveroa.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa ulkomaisen esiintyjän lähdevero on 25 prosenttia. Kustannusten vähentämisestä voidaan neuvotella Birminghamissa toimivan erityisen Foreign Entertainers Unit -verotoimiston kanssa.

Ranskassa ulkomaisten esiintyjien lähdevero on 15 prosenttia. Oikeutta kulujen vähentämiseen ei ole.

2.3. Tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Lähdeveron korkeuden lisäksi rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verotuksessa on ongelmia aiheuttanut erityisesti itse verotusoikeutta koskeva kysymys. Ongelmia esiintyy tilanteissa, joissa korvausta Suomessa tapahtuneesta esiintymisestä ei makseta esiintyjälle itselleen vaan esimerkiksi ulkomaiselle yritykselle, taiteilijayhtiölle tai urheiluseuralle. Valtaosa ulkomaisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verotuksen osalta Suomessa syntyneestä oikeuskäytännöstä onkin keskittynyt sen kysymyksen ympärille, voidaanko tulo katsoa Suomesta saaduksi, mikä on Suomessa verottamisen edellytys.

Ulkomaisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verottamista koskevat säännökset eivät ole riittävän selkeät eivätkä riittävän kattavat. Tämän vuoksi valtiovarainministeriö jo vuonna 1983 asetti niin sanotun lähdeverotoimikunnan, joka mietinnössään (KM 1985:14) edellytti, että lähdeverosäännöksiä täydennettäisiin. Lainsäädäntö tulisi saattaa riittävän kattavaksi, jotta verosopimuksissa tavallisesti esiintymisvaltiolle annettua verotusoikeutta voitaisiin Suomessa tehokkaasti käyttää. Mietintö ei johtanut lainsäädäntötoimiin. Vuonna 1991 tulo- ja varallisuusverolakia ehdotettiin (HE 62/1991 vp) muutettavaksi siten, että lain 10 §:ään lisättävässä 4 a kohdassa todettaisiin ulkomaisen esiintyjän

esiintymisestä maksettu hyvitys Suomesta saaduksi tuloksi riippumatta siitä, kenelle korvaus maksettaisiin. Eduskunta kuitenkin hylkäsi tämän ehdotuksen ja vastauksessaan edellytti, että hallitus pikaisesti selvittää yhteistoiminnassa taiteilijoiden ja urheilijoiden järjestöjen kanssa ehdotuksen tarpeellisuuden, sen kokonaisvaikutukset sekä samoin myös lähdeveroprosentin mahdollisen muutustarpeen.

Esityksessä ehdotetaan, että TVL 10 §:ään sisältyvää Suomesta saadun tulon käsitettä selvennetään taiteilijoiden ja urheilijoiden osalta siten, että Suomesta saaduksi tuloksi katsottaisiin tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta. Rajoitetusti verovelvollisen tällaisesta tulosta olisi lähdeverolain mukaan suoritettava lähdevero riippumatta siitä, millaisena tulona tästä toiminnasta saatua korvausta on pidettävä ja maksetaanko se taiteilijalle tai urheilijalle itselleen tai jollekin toiselle. Tähän tulon käsitteen selventämiseen ehdotetaan kuitenkin liitettäväksi rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verotuksen lieventäminen eräiltä osin. Tämä on perusteltua sen vuoksi, että verotuksen nykyinen, kansainvälisessä vertailussa korkeahko taso vähentää mahdollisuuksia saada Suomeen ulkomaisia huippuesiintyjä. Edellä mainitun lievennyksen toteuttamiseksi ehdotetaan otettavaksi käyttöön taiteilijan tai urheilijan tulosta tehtävä kaavamainen kulu- vähennys. Tämä vähennys tehtäisiin ennen veron perimistä ja se kattaisi muut kuin jäljempänä mainitut tositteelliset menot. Vähennyksen suuruus olisi 30 prosenttia. Agenttipalkkioita ja muita mahdollisia menoja ei voitaisi miltään osin erikseen vähentää. Ehdotus merkitsisi sitä, että tosiasiallinen veroprosentti laskisi 35 prosentista 24,5 prosenttiin. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisen tositteelliset matka-, kuljetus- ja majoitusmenot ehdotetaan säädettäväksi vähennykelpoisiksi, koska tällaiset menot erikseen korvattuina eivät ole lähdeveron alaista palkkaa. Tositteellisiin menoihin perustuvat vähennykset tehtäisiin ennen kaavamaisen vähennyksen tekemistä.

Siinä tapauksessa, että taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai muulle henkilölle, joka ei asu Suomessa lähdevero perittäisiin vain kertaalleen. Lähdeveroa ei toisaalta olisi lainkaan perittävä

tällaisesta korvauksesta, jos se maksetaan sellaiselle voittoon tavoittelemattomalle ulkomaiselle yhteisölle tai pysyvälle yhteenliittymälle, jonka vakinaisessa palveluksessa taiteilija on, ja joka ei ole hänen välittömässä tai välillisessä valvonnassaan. Tämän mukaisesti esimerkiksi useimmat sinfoniaorkesterit, oopperayhtyeet ja laitosteatterit jäisivät verotuksen ulkopuolelle.

3. Ulkomailta tulevat avainhenkilöt

3.1. Nykytila

3.1.1. Lainsäädäntö

Suomessa rajoitetusti verovelvollisen palkansaajan valtion- ja kunnallisvero peritään lopullisena tuloverona toimittamalla pidätys lähteellä. Lähdeverolain mukaan lähdevero on 35 prosenttia palkasta. Henkilö on rajoitetusti verovelvollinen Suomessa, jos häntä ei TVL:n mukaan katsota Suomessa asuvaksi. TVL 11 §:n mukaan henkilö tulee Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämistä oleskelua jatkuvana.

Suomen voimassa olevassa tuloverojärjestelmässä on yleisesti verovelvollisen ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta koskevia erityissäännöksiä ainoastaan Pohjoismaiden Investointipankin palveluksessa olevan henkilön verottamisesta annetussa laissa (562/76). Ulkomailta mainitun pankin vakinaiseen palvelukseen tuleva henkilö maksaa tästä palveluksesta saamansa palkkatulon kokonaismäärästä valtiolle 40 prosentin lopullista palkkaveroa. Tämä lopullisen palkkaverotuksen muoto ei ole määräaikainen.

3.1.2. Lainsäädäntö eräissä Euroopan maissa

Tanskassa ulkomailta tuleva palkansaaja voi palkkatulonsa osalta valita yleisen, korkeimmillaan noin 63 prosentin progressiivisen verotuksen sijasta 25 prosentin suuruisen bruttotulosta laskettavan lopullisen lähdeveron. Vero kannetaan bruttorahapalkasta vähennyksiä myöntämättä ja verovelvollisen muu tulo verotetaan kokonaan erikseen yleisten sääntöjen mukaan. Lähdevero koskee henkilöitä, jotka työsuhteen alkaessa tulevat Tanskassa yleisesti verovelvollisiksi

ja jotka aikovat työskennellä siellä vähintään kuusi ja enintään 36 kuukautta. Rahapalkan on oltava vähintään 43 500 kruunua kuukaudessa. Tätä säädettyä vähimmäismäärää tarkistetaan vuosittain. Henkilö, joka on aikaisemmin ollut Tanskassa yleisesti verovelvollinen, ei pääse lähdeveron piiriin, jos hän on katkaissut verovelvollisuutensa Tanskaan tarkoituksenaan päästä lähdeverotuksen piiriin palatessaan ulkomailta sinne. Bruttoverotus ei koske henkilöitä, jotka viiden vuoden aikana ennen työskentelyn alkamista Tanskassa ovat omistaneet vähintään 25 prosenttia työnantajayhteisön osakkeista tai ovat hallinneet 50 prosenttia sen osakkeiden tuotamasta äänivallasta. Järjestelmää sovelletaan myös ulkomailta tuleviin tutkijoihin, kuitenkin niin, että tietyn vähimmäispalkan maksamista ei vaadita, jos erityinen tutkimusneuvosto on hyväksynyt tutkimushankkeen. Kesäkuussa 1994 järjestelmän piirissä oli 834 henkilöä. Vuonna 1994 tehdyn selvityksen mukaan palkkavaatimuksen täyttävistä henkilöistä 40 prosenttia kuuluivat korkeimpaan johtoon ja 60 prosenttia työskentelevät asiantuntijatehtävissä.

Norjassa ei ole ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotusta koskevia erityissäännöksiä. Kaikille ulkomailta tuleville henkilöille, jotka oleskelevat Norjassa enintään neljä vuotta, myönnetään kuitenkin verotuksessa 15 prosentin erityisvähennys ansiotulosta. Tämä vähennys korvaa eräät Norjassa asuville henkilöille myönnettävät vähennykset.

Ruotsissa tilapäisesti työskenteleville ulkomaisille tutkijoille voidaan hakemuksesta myöntää erityisen lautakunnan päätöksellä poikkeusasema verotuksessa. Tällainen voidaan myöntää ulkomaalaiselle, joka ei työn alkaessa asu Ruotsissa, enintään kahdeksi vuodeksi tai erityisistä syistä neljäksi vuodeksi. Poikkeusasema merkitsee sitä, että muutto- ja matkakustannuksista ja lasten koulutuskustannuksista saadut korvaukset sekä asuntoetu ovat verovapaita. Lakia on sen voimassaoloaikana sovellettu vain harvoissa tapauksissa.

Alankomaissa yritysten, joissa on vähintään 50 prosentin ulkomaisomistus, ulkomaisille työntekijöille, muiden yritysten tai yleishyödyllisten yhteisöjen ulkomaisille työntekijöille ja kansainvälisten koulujen ulkomaisille opettajille voidaan hakemuksesta myöntää rajoitetusti verovelvollisen asema verotuksessa. Tällainen erityiskohtelu voi-

daan myöntää, jos vastaavaa erityisosaamista omaavia henkilöitä on vain rajoitetusti tarjolla Alankomaissa. Verovelvollista verotetaan vain tietyistä Alankomaissa olevista lähteistä saadusta tulosta. Lisäksi osa palkasta vapautetaan verotuksesta. Vapautuksen määrä on 35 prosenttia tietyn verotusta varten määritellyn palkan määrästä. Kansainvälisen koulun lukukausimaksusta työnantajalta saatua korvausta ei myöskään lueta työntekijän veronalaiseen tuloon. Työntekijän tulosta myönnetään myös tavanomaiset ansiotulosta tehtävät vähennykset. Alankomaiden tuloverotuksessa korkein marginaalivero on 60 prosenttia.

Belgiassa ulkomaisten yritysten tytäryhtiöissä tai kiinteissä toimipaikoissa tilapäisesti työskenteleviin ulkomaisiin johtajiin, huippuasiantuntijoihin tai erityistutkijoihin, jotka ulkomainen yritys on lähettänyt Belgiaan työskentelemään, sovelletaan hakemuksesta erityistä verokohtelua. Tällaista henkilöä ei pidetä Belgiassa asuvana, vaikka hän tosiasiallisesti asuukin siellä, jos hän säilyttää olennaiset siteensä aikaisempaan kotivaltioon. Työntekijää, johon tällaista erityiskohtelua sovelletaan, ei veroteta työnantajan hänelle työskentelystä Belgiassa aiheutuneiden erityisten menojen korvauksena maksetuista määristä. Lisäksi työntekijää ei veroteta Belgian ulkopuolella olevasta lähteestä saadusta tulosta. Belgian tuloverotuksessa korkein marginaalivero on 55 prosenttia.

3.2. Tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Ulkomaisen palkansaajan yli kuuden kuukauden kestävä yhtäjaksoinen työskentely Suomessa johtaa siihen, että henkilö tulee Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, jolloin hän tulee Suomen progressiivisen palkkatulon verotuksen piiriin. Suomen kansainvälisesti korkea ansiotulojen verotuksen taso voi tällöin muodostua tosiasialliseksi esteeksi kansainvälisten erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden työskentelylle Suomessa. Suomen korkea palkkaverotus vähentää muun muassa huippututkijoiden kiinnostusta työskentelyyn suomalaisessa yliopistossa tai tutkimuslaitoksessa. Haitallista Suomen kansantalouden kannalta on myös, jos Suomen korkea ansiotulojen verotus vaikuttaa kielteisesti ulkomaisten yritysten sijoittumispäätöksiin. Ulkomaisten sijoitusten saamista Suomeen edistää usein, että ulkomainen yritysjohtaja työskentelee täällä.

Ulkomailta tulevat avainhenkilöt työskentelevät useimmiten Suomessa vain rajoitetun, lyhyehkön ajan, eivätkä näin ollen voi käyttää hyväkseen julkisin varoin kustannettuja etuisuuksia siinä laajuudessa, joka vastaisi Suomen yleisesti korkeaa ansiotulojen verotuksen tasoa. Työskentelyyn Suomessa liittyvät myös yleensä lisääntyneitä elantokustannuksia, jotka käytännössä jäävät vähentämättä verotuksessa. Edellä olevasta kansainvälisestä vertailusta ilmenee, että ulkomailta tulevien palkansaajien verotuksessa sovelletaan erityissäännöksiä sellaisissa maissa, joissa suurten ansiotulojen verotus on lähellä Suomen tasoa.

Ulkomailta tulevan avainhenkilöstön palkkatulon verotusta voidaan lieventää periaatteessa kahdella tavalla. On mahdollista käsitellä ulkomailta tulevaa palkansaajaa rajoitetusti verovelvollisena, vaikka hän oleskeli Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Sen turvaamiseksi, että muut kuin palkkatulot verotetaan Suomessa normaaliin tapaan on kuitenkin mahdollista verottaa henkilöä yleisesti verovelvollisena, jonka palkkatuloa verotetaan samaan tapaan kuin rajoitetusti verovelvollisen saamaa palkkatuloa. Tässä esityksessä ehdotetaan, että ulkomailta tuleva palkansaaja, joka täyttää laissa säädetyt edellytykset, maksaisi palkkatulostaan 35 prosentin lähdeveron, vaikka hän olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen. Lopullinen lähdevero perittäisiin verovelvollisen hakemuksesta yleisesti kannettavien tuloverojen sekä kansaneläkevakuutusmaksun ja sairausvakuutusmaksun sijasta. Veroperusteeseen sisältyisivät rahapalkka ja luontoisedut. Vähennyksiä ei myönnettäisi. Muu tulo verotettaisiin erikseen, eikä siitä syntynyttä tappiota voitaisi vähentää lopullisen palkkaveron alaisesta tulosta.

Lain tavoitteiden kannalta ei ole perusteltua, että Suomeen asettuva henkilö nauttisi pysyvästi epätavallisen edullista verokohtelua, joten palkkatulon lähdeveroa perittäisiin enintään 24 kuukauden ajan. Jos verovelvollinen jäisi tämän jälkeen Suomeen, hän siirtyisi normaalin verotuksen piiriin. Väärinkäytösten torjumiseksi tulisi suhteellisen palkkaveron edellytykseksi asettaa, että palkansaaja ei viitenä työskentelyn alkamista edeltävänä vuotena ole asunut Suomessa. Lisäksi edellytettäisiin, ettei ulkomailta tuleva palkansaaja ole Suomen kansalainen.

Ehdotuksella pyritään edistämään erityistä asiantuntemusta omaavien avainhenkilöiden

Suomeen tuloa. Riittävän korkea rahapalkkaa voidaan pitää osoituksena siitä, että kysymyksessä on erityistä asiantuntemusta vaativa tehtävä. Tämän vuoksi palkkatulon lähdevero koskisi henkilöitä, joille maksetaan rahapalkkaa vähintään 35 000 markkaa kuukaudessa. Tutkimus- ja opetustoiminnan avainhenkilöstöllä on kuitenkin alhaisempi palkkataso. Heidän osaltaan palkkatulon lähdeverotukselle ei tämän vuoksi voida asettaa vastaavaa kuukausipalkkaedellytystä.

4. Ulkomaille maksettavat eläkevakuutusmaksut

4.1. Nykytila

4.1.1. Vapaaehtoisten eläkevakuutusten verotus

Verovelvollisella on määrätyin edellytyksin ja rajoituksin oikeus ansiotuloistaan vähentää omasta ja puolisonsa vapaaehtoisesta eläkevakuutuksesta suorittamansa maksut. Vakuutuksen perusteella maksettavaa eläkettä verotetaan muiden eläkkeiden tavoin ansiotulona. Vuonna 1993 käyttöön otetun järjestelmän perusajatuksena on ollut se, että vakuutusmaksujen vähennysoikeus riippuu siitä kokonaiseläketurvasta, joka vakuutuksella saavutetaan.

Eläkevakuutusmaksu vähennetään puhtaasta ansiotulosta. Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut ovat TVL 96 §:n mukaan vähennyskelpoisia kokonaan 50 000 markan määrään asti edellyttäen, että eläke alkaa aikaisintaan vakuutetun täytettyä 58 vuotta. Lisäksi edellytetään, jos eläkeikä on 65 vuotta, että eläke yhdessä muun pakollisen ja vapaaehtoisen eläketurvan kanssa on enintään 66 prosenttia tulosta, jonka perusteella vakuutetun lakisääteinen eläke laskettaisiin, jos hän olisi vakuutuksen ottamisvuonna tullut työkyttömäksi. Tarkoituksena on ollut, että vakuutusyhtiö selvittää, täytyvätkö kunkin eläkevakuutusmaksua vaatineen henkilön kohdalla laissa säädetty edellytykset. Menettelyn keventämiseksi säädettiin kuitenkin vuoden 1995 alusta, että eläkeselvitystä ei edellytetä, jos vähennettäväksi vaadittu eläkevakuutusmaksu on enintään 15 000 markkaa ja enintään 10 prosenttia verovuoden puhtaasta ansiotulosta, ja edellyttäen lisäksi, että vanhuuseläkettä aletaan maksaa aikaisintaan vakuutetun täytettyä 58 vuotta. Jos eläkevakuutuksen perusteella saatava

kokonaiseläketurva ylittää peruseläketurvan, vakuutusmaksuista on siltä osin vähennyskelpoista 60 prosenttia, kuitenkin enintään 30 000 markkaa.

TVL 96 §:n mukaan eläkevakuutuksena pidetään sellaista vanhuuseläkevakuutusta ja perhe-eläkevakuutusta sekä tällaiseen vakuutukseen liittyvää työkyvyttömyyseläkevakuutusta, johon perustuva eläke on tarkoitettu maksettavaksi toistuvina erinä vähintään kahden vuoden ajan.

Eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta ei ole nimenomaisesti sidottu vain Suomesta otettavista eläkevakuutuksista maksettaviin vakuutusmaksuihin. Näin ollen myös ulkomaille maksettavat eläkevakuutusmaksut ovat maksajansa verotuksessa vähennyskelpoisia.

TVL 68 §:n 2 momentin mukaan vakuutetun veronalaiseksi ansiotuloksi katsotaan työnantajan maksamat yksilöllisen vapaaehtoisen eläkevakuutuksen vakuutusmaksut siltä osin kuin ne olisivat verovelvollisen itsensä maksamina vähennyskeltvottomia tai niistä olisi vähennyskelpoista 60 prosenttia. Tällaisen vakuutuksen maksut eivät kuitenkaan ole työntekijän veronalaista tuloa, jos niiden vähennyskelpoisuutta on rajoitettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Kyseisen lainkohdan mukaan on rajoitettu niin sanottujen omistajayrittäjien eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta.

Verotuslain 45 §:n mukaan vakuutuslaitoksen, eläkesäätiön ja muun eläkelaitoksen sekä ulkomaisen vakuutus- tai eläkelaitoksen täällä olevan edustajan tai välittäjän on toimitettava verohallinnolle tiedot vakuutuksen perusteella tai eläkkeenä tai avustuksena suorittamastaan tai välittämästään veronalaisesta määrästä sekä verovelvollisen edellä tarkoitettulle laitokselle tai säätiölle taikka näiden edustajalle taikka välittäjälle maksamastaan TVL 96 §:n tarkoitetusta eläkevakuutusmaksusta samoin kuin selvitys tällaisen suorituksen vähennyskelpoisuudesta.

4.1.2. Ulkomaisia vakuutusyhtiöitä koskeva lainsäädäntö

Ulkomaisten vakuutusyhtiöiden oikeudesta harjoittaa Suomessa vakuutusliikettä on säädetty ulkomaisista vakuutusyhtiöistä annetuissa laissa (398/95). Laissa ulkomaiset vakuutusyhtiöt jaetaan kahteen ryhmään, joita koskevat osittain eri säännökset: ulkomaisiin

ETA-vakuutusyhtiöihin ja ulkomaisiin vakuutusyhtiöihin, joiden kotivaltio on Euroopan talousalueen ulkopuolella (kolmannen maan vakuutusyhtiöt).

Ulkomainen ETA-vakuutusyhtiö voi kotivaltiostaan saamansa toimiluvan nojalla harjoittaa vakuutustoimintaa Suomessa joko perustamalla tänne edustuston tai harjoittamalla ulkomailta käsin täällä vakuutuspalvelujen vapaata tarjontaa. Yhtiön talouden valvonnasta vastaa yhtiön kotivaltion vakuutustarkastusviranomaisena. Kolmannen maan vakuutusyhtiö ei saa harjoittaa vakuutusliikettä Suomessa ilman sosiaali- ja terveystieteiden antamaa toimilupaa. Suomessa tapahtuvaa toimintaansa varten yhtiön on perustettava tänne edustusto, jota johtaa ministeriön hyväksymä pääasiamies.

4.2. Lainsäädäntö eräissä Euroopan maissa

Euroopan unionissa vakuutuspalvelut katoaan sisämarkkinoilla palveluiksi, joihin on sovellettava palveluiden vapaan liikkuvuuden periaatetta. Niin sanottu kolmas henkivakuutusdirektiivi (92/96/EEC) on tarkoitettu sen soveltamisalaan kuuluvien vakuutusten ja yritysten osalta toteuttamaan ensivakuutuksen sisämarkkinat EY:ssä. Direktiivissä on omaksuttu yhden toimiluvan ja kotivaltion valvonnan periaate. Vakuutusyhtiö, joka on saanut toimiluvan yhdessä EU:n jäsenvaltiossa, on oikeutettu harjoittamaan toimiluvan mukaista henkivakuutusliikettä kaikissa unioniin kuuluvissa valtioissa. Henkivakuutusyhtiö voi perustaa muihin jäsenvaltioihin sivukonttorin tai tarjota niissä oma-aloitteisesti vakuutuksia ulkomaisesta toimipaikastaan käsin taikka harjoittaa jäsenvaltiossa samanaikaisesti molempia tässä tarkoitettua liiketoiminnan muotoja. Jäsenvaltioissa sovellettavien välittömän verotuksen järjestelmien eroavaisuudet kuitenkin vaikuttavat käytännössä vakuutuspalvelujen vapaaseen liikkuvuuteen.

Usean jäsenvaltion tuloverojärjestelmässä kohdellaan asianomaisesta valtiosta ja muista jäsenvaltioista otettuja vakuutuksia eri tavoin. On epäselvää, miten yhteisöoikeuden näkökulmasta on arvioitava ulkomaille maksettavien vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuskiltoa, jos vastaavat kotimaiselle vakuutusyhtiölle suoritettavat maksut voidaan vähentää. Euroopan yhteisön komissio on viime aikoina kiinnittänyt huo-

miota eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta koskevaan sääntelyyn jäsenvaltioissa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on niin sanotussa Bachmann-tapauksessa (C-204/90 Bachmann v. Belgium) sallinut erilaisen kohtelun henkivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuskyseksessä. Tapauksessa Belgiassa oleskeleva Saksan kansalainen oli ottanut saksalaiselta vakuutusyhtiöltä henkijä työkyvyttömyysvakuutuksen. Vakuutusmaksuja hän oli maksanut Saksaan. Tuomioistuin katsoi, että hänellä ei Belgiassa toimitettavassa verotuksessa ollut oikeutta vähentää Saksaan maksamia vakuutusmaksuja. Tuomioistuin totesi, että Belgian vähennysoikeuden epäävät verosäännökset olivat kyllä Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 48 ja 59 artiklan vastaisia, mutta Belgian valtion omaan verojärjestelmäänsä liittämät toimintakykyisyyden takaamista koskevat vaatimukset oikeuttivat tällaisen, yhteisön muissa jäsenvaltioissa olevia yhteisöjä syrjivän rajoituksen soveltamiseen.

Ruotsissa henkilövakuutukset jaetaan eläkevakuutuksiin ja pääomavakuutuksiin. Pääomavakuutuksia ovat kaikki ne vakuutukset, jotka eivät ole eläkevakuutuksia. Ulkomailta otetut henkilövakuutukset ovat ruotsalaisen sääntelyn nojalla aina pääomavakuutuksia, koska eläkevakuutuksen yksityiskohtaiseen määritelmään kuuluu muun muassa se, että vakuutus on otettu Ruotsissa toimintaansa harjoittavasta vakuutusyhtiöstä. Pääomavakuutusyhtymien henkilövakuutusten vakuutusmaksut ovat vakuutuksenottajan verotuksessa vähennyskelpottomia. Vastaavasti niiden perusteella maksettava vakuutussumma on saajalleen verovapaata tuloa. Sen sijaan eläkevakuutusten vakuutusmaksut ovat laissa asetettuun määrään saakka vähennyskelpoisia. Eläkevakuutusten nojalla maksettavat vakuutussummat ovat saajansa veronalaista tuloa. Vakuutuksenottajan tekemän hakemuksen perusteella veroviranomaiset voivat kuitenkin päättää, että pääomavakuutusyhtymistä ulkomaisista henkilövakuutusta kohtellaan Ruotsissa toimitettavassa verotuksessa eläkevakuutuksena. Hakemukseen ei suostuta muun muassa silloin, kun on ilmeistä, että vakuutussumma saattaisi jäädä kokonaan verottamatta. Ulkomaisista henkilövakuutuksista maksettavista vakuutusmaksuista kannetaan Ruotsissa erityistä premieskatt-veroa. Veron määrä on 15 prosenttia vakuutusmaksun määrästä. Vakuutuksenottaja on velvolli-

nen maksamaan veron. Verovuoden aikana ulkomaille maksamistaan vakuutusmaksuista verovelvollisen on annettava vuosi-ilmoitus. Premieskatt-veroa maksanut voi hakea RSV:ltä (riksskatteverket) vapautusta verosta tai veron määrän alentamista. Verovelvollinen voidaan vapauttaa verosta, jos vakuutuksen myöntäneeseen vakuutusyhtiöön kohdistetaan kotivaltiossaan verotus, joka tasoltaan vastaa ruotsalaisten henkivakuutusyhtiöiden verotusta.

4.3. Tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuudesta johtuen eläkevakuutussäästämisen verokohtelu on erittäin edullinen verrattuna muihin säästämiskohteisiin. Tämän vuoksi vähennyskelpoisuutta on rajoitettu monin tavoin. Säästämisvaiheen veroetujen merkitys korostuu vielä huomattavasti, jos eläkkeet saadaan aikanaan verotuksetta. Koska eläkkeet ovat veronalaista tuloa, Suomessa asuvalle eläkkeensaajalle ei tällaista mahdollisuutta normaalisti ole. Kotimaisten eläkevakuutusten yhteydessä myös veroviranomaisten tiedonsaanti on kattavaa, eikä eläketuloja näin ollen jää verottamatta myöskään verovalvonnan vaikeuksien takia. Tiedonsaanti on myös tärkeä normaalieläketurvaa koskevan vaatimuksen valvonnan kannalta.

Ulkomaisilta yhteisöiltä saatavien eläkkeiden osalta tilanne on käytännössä osittain toinen. Tällaiset eläkkeet ovat Suomessa asuvan veronalaista tuloa samalla tavoin kuin kotimaisten yhteisöjen maksamat eläkkeet. Koska ulkomaiset yhteisöt ovat Suomen viranomaisvalvonnan ulkopuolella, on kuitenkin vaikea turvata riittävä tiedonsaanti eläkevakuutuksen perusteella maksetuista eläkkeistä ja muista suorituksista. On myös vaikea valvoa sitä, täyttääkö eläkevakuutus sitä otettaessa ja etenkin myöhemmin eläketä maksettaessa ne edellytykset, jotka eläkevakuutusmaksujen vähentämiselle Suomessa on asetettu. Vaikka verotuksessa tarkastettaisiin vakuutusehdot vakuutusta otettaessa, ei ole järjestelmää, joka estäisi vakuutusehtojen myöhemmän muuttamisen esimerkiksi siten, että vakuutussuoritusta aikaistettaisiin ja se muutettaisiin kertsuorituksiksi.

Kansainvälinen tietojenvaihto veroasioissa ei nykyisin ole järjestetty niin, että vapaaehtoisen eläkevakuutusten verotuksen valvontatarpeet voidaan turvata. Näin on huolimat-

ta verosopimusten, EU:n virka-apudirektiivin (77/799/ETY) sekä OECD:n ja Euroopan neuvoston virka-apusopimuksen määräyksistä.

Eläkevakuutusten nykyinen verokohtelu muodostaa kokonaisuuden, jossa vähennyskelpoisuus voidaan laissa säädettyin edellytyksin hyväksyä, kun otetaan huomioon, että eläkkeet aikanaan ovat veronalaista ansiotuloa. Jos eläkkeen verotuksen toteutumista ei ole mahdollista turvata, eikä lain edellytysten täyttymistä valvoa, ei vähennyskelpoisuutta tulisi sallia. Tämän vuoksi ulkomailta otettavien eläkevakuutusten verokohtelua olisi muutettava. Esityksessä ehdotetaan TVL 68 ja 96 §:n muuttamista siten, että verovelvollisen ja hänen puolisonsa vapaaehtoisen eläkevakuutuksen hankkimisesta ulkomaisille yhteisöille suoritettavien vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan ja työnantajan ulkomaisille yhteisöille maksamat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut säädetään työntekijän veronalaiseksi tuloksi eräissä tapauksissa. Nykytilaa on pidetty siinä määrin veropoliittisesti ongelmallisena, että ehdotus koskee myös Euroopan Unionin jäsenmaihin maksettuja eläkevakuutusmaksuja, vaikka yhteisöoikeuden kanta vähennyskelpoisuuden rajoittamiseen on epäselvä. Ehdotus ei kuitenkaan koske vakuutuksia, jotka on otettu ulkomaisen vakuutusyhtiön Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Ulkomaisen vakuutusyhtiön täällä olevan kiinteän toimipaikan osalta voidaan viranomaisvalvonta paremmin turvata kuin muiden ulkomaisen vakuutusyhtiöiden osalta. Näin ollen ehdotetaan, että vakuutus katsottaisiin Suomessa otetuksi, jos sen on myöntänyt ulkomaisen vakuutuslaitoksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka.

Ulkomailta Suomeen työskentelemään tulevat ovat monesti kotivaltiossaan vapaaehtoisen eläkevakuutussäästämisyjärjestelmän piirissä ennen Suomeen saapumistaan. Etenkin jos kyseessä on väliaikainen, enintään muutaman vuoden työskentely Suomessa, voidaan pitää varsin luonnollisena sitä, että aiemmin aloitettua eläkevakuutussäästämistä ulkomaisessa yhteisössä jatketaan myös Suomessa asuttaessa. Tämän vuoksi ehdotetaan, että vähennyskelpoisuuden rajoitusta ei sovellettaisi ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna maksamiin eläkevakuutusmaksuihin. Jos eläkevakuutus kuitenkin otettaisiin vasta juuri ennen Suomeen muutta-

mista, toimenpiteen taustalla voisivat ehkä tyypillisimmin olla Suomen ansiotuloverotuksen minimointiin liittyvät syyt pikemmin kuin aito eläkesäästämisen tarve. Ulkomaiselle yhteisöille maksettavien eläkevaikutusmaksujen vähentämistä ei myöskään voida pitää samalla lailla tarpeellisena paluumuuttajien tai muiden Suomeen pysyvästi muuttavien henkilöiden kuin Suomessa väliaikaisesti työskentelevien verotuksessa. Tämän vuoksi poikkeus vähennyskelpoisuuskiellosta koskisi vain henkilöitä, jotka eivät ole olleet Suomessa yleisesti verovelvollisia Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana, jos vakuutus on otettu vähintään 12 kuukautta ennen asianomaisen henkilön Suomeen muuttamista. Lisäksi ennen 1 päivänä syyskuuta 1995 otettuihin eläkevaikutuksiin sovellettaisiin siirtymäsäännöstä eräin rajoituksin kahden vuoden ajan.

5. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

5.1. Nykytila

5.1.1 Lainsäädäntö ja verosopimukset

Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan sekä valtiosisäisten toimien että valtioiden tekemien verosopimusten perusteella. Poistamismenetelminä käytetään vapautusmenetelmää ja hyvitysmenetelmää. Vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomailta saatua tuloa ei veroteta tulonsaajan kotivaltiossa. Hyvitysmenetelmän mukaan ulkomailta saatuun tuloon kohdistetaan myös kotivaltion verotus, mutta kotivaltion verosta vähennetään vieraassa valtiossa maksettu vero. Suomen tekemissä verosopimuksissa on 1970-luvun puolivälistä alkaen sovellettu päämenetelmänä hyvitysmenetelmää. Eläketuloon ja työntekovaltion julkisyhteisöltä saatuun palkkatuloon sovelletaan kuitenkin yleensä vapautusmenetelmää myös niissä sopimuksissa, joissa hyvitysmenetelmä on päämenetelmänä. Edelleen on voimassa myös verosopimuksia, joissa päämenetelmänä sovelletaan vapautusmenetelmää. Näissäkin sopimuksissa hyvitysmenetelmää sovelletaan sellaisiin tuloihin, joiden osalta toiselle valtiolle on pysytetty ainoastaan rajoitettu verotusoikeus. Tyypillisiä tällaisia tuloja ovat korot, rojaltit sekä portfoliosijoitusten osingot.

Suomen tekemiin verosopimuksiin ei sisäl-

ly määräyksiä ulkomaisen veron hyvittämiseen liittyvistä yksityiskohdista. Sopimustilanteissa tapahtuvaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyy Suomen sisäisessä lainsäädännössä TVL 135 §. Sanamuodoltaan kyseinen lainkohta ei kuitenkaan juuri ole verosopimuksia yksityiskohtaisempi. TVL 135 §:n 2 momentissa säännellään menettelystä, jota on noudatettava tilanteissa, joissa verosopimuksessa ei ole erikseen määrystä siitä, miten kotivaltiossa on kohdeltava tuloa, jota kyseisen sopimuksen nojalla verotetaan vain lähdevaltiossa. Lainkohdan mukaan verovelvollista verotettaessa on käytettävä sitä verokantaa, jota olisi ollut sovellettava, jos hänen verotettava tulonsa olisi vahvistettu ottamatta huomioon verosopimuksen määräyksiä. Ulkomaisen veron hyvittämisestä säännellään puolestaan TVL 135 §:n 4 momentissa. Sen mukaan ulkomaista veroa hyvitettyä Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta vähennetään määrä, joka näytetään vieraassa valtiossa suoritetuksi. Vieraassa valtiossa suoritetuksi veroksi katsotaan myös määrä, jonka Suomen viranomainen on siirtänyt tai siirtää toisen valtion viranomaiselle hyvitystarkoituksessa.

Verosopimuksettomassa tilanteessa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomessa veronhyvityksenä veronhyvityslain (341/81) säännösten mukaisesti. Veronhyvityslain mukainen hyvitysoikeus on sopimusperusteista hyvitysoikeutta suppeampi, sillä veronhyvityslain nojalla verovelvolliselle voidaan hyvittää ainoastaan vieraalle valtiolle maksetut verot. Verosopimuksia sen sijaan sovelletaan useimmiten valtiollisten verojen ohella myös osavaltioille, maakunnille ja paikallisviranomaisille suoritettuihin veroihin. Veronhyvityslain mukainen hyvitys voidaan myös tehdä vain valtiolle Suomessa suoritettavasta verosta.

Vieraassa valtiossa maksetut verot hyvitetään Suomessa normaalihyvityksen periaatetta noudattaen. Tällöin ulkomainen vero hyvitetään ainoastaan siltä osin kuin se ei ylitä Suomen veroa. Useimmissa Suomen verosopimuksissa hyvitetävän ulkomaisen veron enimmäismäärä on ilmaistu siten, että Suomen verosta tehtävän vähennyksen määrä ei saa olla suurempi kuin ennen vähennyksen tekemistä lasketun tulosta suoritettavan veron osa, joka jakautuu sille tulolle, josta voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa. Verosopimustilanteissa noudatettavan

TVL 135 §:n 4 momentin mukaan hyvitys ei saa olla suurempi kuin määrä, joka vastaa yhtä suurta osaa Suomessa suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saadun tulon määrä on verovelvollisen puhtaasta tulosta. Veronhyvityslain 4 §:n 1 momentin mukaan verovelvolliselle myönnettävä ulkomaisen veron hyvitys ei saa olla suurempi kuin määrä, joka vastaa yhtä suurta osaa Suomen valtiolle suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saadun puhtaan tulon määrä on Suomessa veronalaisesta kokonaistulosta.

Veronhyvityslain mukaista hyvitystä määrättäessä samasta vieraasta valtiosta saadut tulot lasketaan yhteen. Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan siten maakohtaisesti. Myös verosopimustilanteissa Suomessa on katsottu, että hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa ei eri maista saatuja tuloja voida yhdistää.

5.2.2 Lainsäädäntö eräissä maissa

5.2.2.1 Ruotsi

Verosopimusten ohella kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan Ruotsissa vuoden 1986 alusta käyttöön otetulla veronhyvityslainalla (avräkningslagen). Jos ulkomaisen veron hyvittäminen tapahtuu verosopimuksen perusteella, hyvittämisessä on veronhyvityslakiin otetun nimenomaisen säännöksen perusteella sovellettava veronhyvityslain säännöksiä. Verovelvolliselle tulee kuitenkin myöntää verosopimuksen mukainen hyvitys, jos se olisi määrältään suurempi kuin veronhyvityslain mukainen hyvitys. Eräisiin Ruotsin tekemiin verosopimuksiin on sisällytetty nimenomainen viittaus Ruotsin sisäisen lainsäädännön hyvityksen laskemista koskeviin säännöksiin.

Myös Ruotsissa hyvitys myönnetään normaalihyvityksenä. Ruotsissa kaikkia verovelvollisen tuloja tarkastellaan yhdessä. Hyvitettävän ulkomaisen veron enimmäismäärä lasketaan erityisten spärrbeloppet-laskelmien avulla. Verovuonna käyttämättä jäävät veronhyvitykset voidaan Ruotsissa käyttää seuraavien viiden vuoden aikana. Veronhyvityksen ohella Ruotsissa käytetään veronvähennysjärjestelmää.

5.2.2.2 Norja

Useimmissa Norjan tekemissä verosopimuksissa käytetään päämenetelmänä edel-

leen vapautusmenetelmää. Vuoden 1992 verouudistuksen jälkeen Norjan verosopimuspolitiikan mukaista on kuitenkin ollut muuttaa voimassa olevia sopimuksia siten, että päämenetelmäksi tulisi vapautusmenetelmän sijasta hyvitysmenetelmä. Hyvitysmenetelmää koskeva sääntely on Norjassa sisällytetty varallisuus- ja tuloverolakiin (lov om skatt av formue og inntekt) sekä yhteisöverolakiin (lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere).

Norjankaan tekemiin verosopimuksiin ei ole sisällytetty sopimusperusteisen hyvityksen laskentaa koskevia säännöksiä, joten sisäisen oikeuden hyvityssäännöksillä on keskeinen asema sopimuksen mukaista hyvitystä myönnettäessä. Lähtökohta Norjassakin on kuitenkin se, että jos Norjan ja asianomaisen vieraan valtion välillä on voimassa verosopimus, Norjan sisäisen oikeuden hyvityssäännöksiä ei sovelleta.

Hyvitys myönnetään normaalihyvityksenä. Hyvitettävän veron tulee luonteeltaan olla tulovero tai tuloveroon rinnastettava vero. Norjassa ei ole täsmällisiä säännöksiä siitä, tuleeko ulkomaisia veroja hyvittäessä nojautua maakohtaiseen tarkasteluun. Käytännössä noudatetaan rinnakkain useita periaatteita.

Käyttämättä jääneiden hyvitysten siirtäminen on Norjassa rajoitetusti mahdollista. Varallisuus- ja tuloverolain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa Norjan valtiovarainministeriö on yksittäistapauksissa saattanut hakemuksesta sallia käyttämättömien hyvitysten siirtämisen. Ruotsin tavoin myös Norjassa on mahdollista vähentää ulkomaisia veroja menona.

5.3. Esityksen tavoitteet

Nykyinen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva lainsäädäntötila on epätydyttävä. Huomattava lakitekni- ninen puute on verosopimustilanteessa noudatettavan menettelyn vähäinen sääntely: kyseeseen tulee ainoastaan TVL 135 §. Suomen sisäisen lainsäädännön laajempaa säännöstöä, veronhyvityslakia, ei lain sanamuodon perusteella sovelleta, jos hyvityksen perusteena oleva tulon kaksinkertainen verotus voidaan poistaa tai sitä lieventää kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi voimassa olevan tai muun kansainvälisen sopimuksen perusteella.

Sääntelemättömät verosopimustilanteet

aiheuttavat sekä aineellista että menettelyllistä epäselvyyttä. Kansainvälisesti on yleistä, että kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään valtioiden sisäisessä lainsäädännössä, ja useat valtiot ovat verosopimuksiinsa sisällyttäneet nimenomaiset viittaukset näihin sisäisen oikeuden säännöksiinsä. Suomen tekemissä verosopimuksissa ei näin ole menetelty, mutta silti verosopimusta sovellettaessa on etenkin menettelyyn liittyen saatettu toimia tavalla, joka on vastannut veronhyvityslain säännösten mukaista menettelyä.

Pääomaverouudistuksen yhteydessä ulkomaisten verojen hyvittämistä koskeviin säännöksiin tehtiin ainoastaan vähäisiä muutoksia. Ulkomaisen veron hyvittämisessä kokonaan sääntelemätön kysymys on pääomatulon ja ansiotulon erilaisen verokohtelun vaikutus hyvityksen enimmäismäärään. Tulolajijaottelun ohella verouudistuksen yhteydessä muutettiin myös tulolähdejakoja. Tämänkin muutoksen vaikutukset hyvitetävän ulkomaisen veron enimmäismäärään jätettiin vaille huomiota.

Säännösten suppeuden ja osittaisen vanhentuneisuuden vuoksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen käytännössä johtaa epätydyttäviin tuloksiin ja epäselvyyksiin. Ehdotetun lain tavoitteena on oikeustilan selkeyttäminen ja oikeusvarmuuden lisääminen ulkomailta saadun tulon verotuksessa.

5.4. Keskeiset ehdotukset

5.4.1 Lain soveltamisala

Lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sovellettaisiin vieraasta valtiosta saadun tulon verotuksessa sekä silloin, kun tulo saadaan valtiosta, jonka kanssa Suomella on voimassa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, että silloin, kun tällaista sopimusta ei ole. Suomella on voimassa verosopimus lähes jokaisen Suomen kannalta taloudellisesti tärkeän valtion kanssa, joten käytännössä kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan useimmiten verosopimuksen nojalla.

Veronhyvityslain mukaan ulkomainen vero voidaan Suomessa hyvittää ainoastaan valtiolle menevää veroa tai yhteisön tuloverosta valtiolle menevää 12,96 prosenttiyksikön osuutta vastaan. Verovuodesta 1993 alkaen ulkomainen vero etenkin yhtiöverotuksessa

ylittää aiempaa useammin samasta tulosta Suomessa suoritettavan veron, joten hyvityksen enimmäismäärää koskevan kysymyksen merkitys on Suomessa lisääntynyt. Ehdotetun lain soveltamisalan piiriin kuuluisi valtion tuloveron ja valtiolle menevän yhteisön tulovero-osuuden ohella myös kunnalle ja seurakunnalle menevät verot. Näin meneteltäessä ei hyvitetävälle ulkomaiselle verolle määrättävä hyvityskatto tule yhtä helposti vastaan kuin nykyjärjestelmässä. Lakia sovellettaisiin myös varallisuusverotuksessa. Sen sijaan laki ei koskisi kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksuja.

5.4.2 Hyvitysmenetelmä

5.4.2.1 Hyvitysmenetelmä päämenetelmänä

Suomen tekemissä verosopimuksissa sovelletaan nykyisin kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa päämenetelmänä hyvitysmenetelmää. Hyvitysmenetelmä on myös päämenetelmä silloin, kun kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomen lainsäädännön nojalla. Veronhyvityslaki on koskenut ainoastaan ulkomaisen veron hyvittämistä Suomen verosta. Ehdotettuun lakiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sisältyy sekä hyvitysmenetelmää että vapautusmenetelmää koskevia säännöksiä. Lähtökohtana säilyy kuitenkin, että kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan hyvitysmenetelmällä. Lain vapautusmenetelmää koskevia säännöksiä sovelletaan ainoastaan, jos ulkomalta saatu tulo on muussa lainsäädännössä säädetty verovapaaksi tai vapautus perustuu verosopimuksen määräyksiin.

5.4.2.2 Hyvitettävät verot

Verosopimustilanteessa hyvitettävien verojen määräytyminen perustuu verosopimukseen, jossa luetellaan ne verot, joihin sopimusta sovelletaan. Nimenomaisen määräyksen nojalla sopimuksia yleensä sovelletaan myös sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen käyttöön otettuihin samanlaisiin tai pääasiallisesti samanluonteisiin veroihin. Useimmiten verosopimuksia sovelletaan sekä toiselle sopimusvaltiolle että sen osavaltiolle, maakunnille tai paikallisviranomaisille suoritettuihin veroihin. Muun muassa Amerikan yhdysvaltojen kanssa tehty sopimus (SopS 2/91) koskee kuitenkin vain liittovaltion ve-

roja.

Veronhyvityslaisissa hyvitys myönnetään ainoastaan vieraalle valtiolle maksettujen verojen perusteella. Osavaltioille, kunnille ja paikallisviranomaisille maksettavat verot jäävät näin ollen hyvittämättä. Tämä on perusteltua, koska sisäiseen lainsäädäntöön perustuva yksipuolinen vähennysoikeus ei saa periaatteessa ulottua pidemmälle tai edes yhtä pitkälle kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen vastaava, vastavuoroisuuteen perustuva vähennysoikeus. Ehdotetun lain mukaan verovelvolliselle hyvitetäisiin vain vieraalle valtiolle suoritettut verot, jollei kansainvälisen sopimuksen nojalla hyvitetä myös muiden vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää.

Voimassa olevassa veronhyvityslaisissa todetaan nimenomaisesti, että hyvitykseen oikeuttavan veron määrään ei saa vaikuttaa kolmannelle vieraasta valtiosta saatu tulo. Hyvittämättä jäävät näin ollen esimerkiksi sellaiset verot, joita on maksettu suomalaisen yhtiön ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan muualta kuin kiinteän toimipaikan sijaintivaltiosta saaduista tuloista. Nyt ehdotetaan, että tästä rajoituksesta luovutaan ja verovelvolliselle hyvitetäisiin myös kolmannelle vieraasta valtiosta saatuun tuloon kohdistuvat vieraan valtion verot. Ulkomainen vero hyvitetäisiin kuitenkin ainoastaan vieraasta valtiosta saadun tulon perusteella suoritettavista veroista, ei sen sijaan Suomesta saaduista tuloista määrättävistä veroista.

5.4.2.3 Hyvityksen enimmäismäärä

Normaalihyvityksen periaatetta noudatetaan sekä Suomen tekemissä verosopimuksissa ja sopimustilanteisiin liittyvässä TVL 135 §:ssä että voimassa olevan veronhyvityslain 4 §:ssä. Myös ehdotettu laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta perustuu normaalihyvityksen periaatteelle. Verovelvolliselle myönnettävä hyvitys ei ehdotuksen mukaan saa ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

Veronhyvityslaisissa hyvityksen enimmäismäärä lasketaan maakohteisesti. Lain 4 §:n 1 momentin mukaan samasta vieraasta valtiosta saadut tulot lasketaan yhteen hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa ja 4 §:n 2 momentin mukaan enimmäismäärä lasketaan kunkin vieraan valtion osalta erikseen. Myös

ehdotetun lain mukaan hyvitys laskettaisiin erikseen kunkin vieraan valtion osalta.

Ulkomaisia veroja hyvitetäessä hyvityksen enimmäismäärä laskettaisiin ehdotetun lain mukaan tulolähteittäin ja luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa myös tulolajeittain. Hyvityksen enimmäismäärän laskeminen tulolähteittäin on tarpeen siksi, että aikaisemmasta poiketen valtionverotuksessa ei enää verovuodesta 1993 alkaen ole mahdollista laskea eri tulolähteiden tuloja yhteen, jos jonkin tulolähteen tulos on tappiollinen. Myös tulolajeittain tapahtuva laskeminen on luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotuksessa perusteltua, koska tällaisten verovelvollisten tulot jaetaan progressiivisesti verotettaviin ansiotuloihin ja suhteellisen verokannan mukaan verotettaviin pääomatuloihin. Hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa noudatettaisiin siten uuden tuloverojärjestelmän rakenteen mukaisia ratkaisuja.

Hyvittävän ulkomaisen veron määrää laskettaessa enimmäismäärälaskelmiin otettaisiin mukaan ainoastaan sellaisia tuloja, jotka ovat sekä vieraassa valtiossa että Suomessa veronalaisia. Näin ollen esimerkiksi lähdeverosta vapaat korkotulot eivät voi tulla otetuiksi huomioon enimmäismäärälaskelmissa.

5.4.2.4 Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Verovelvollisen vieraassa valtiossa maksama vero jää hyvittämättä paitsi silloin, kun vieraassa valtiossa verotettu tulo on Suomessa verovapaata, myös silloin, kun verovelvolliselle ei jää verotettavaa tuloa tai hänelle vahvistetaan tappio. Ulkomaisia veroja ei hyvitetä täysimääräisinä silloinkaan, kun ne määrältään ylittävät hyvityksen enimmäismäärän. Ulkomaisen veron hyvittämisessä noudatettavasta verovuosiakohtaisuudesta voi aiheutua se, että verovelvollisen maksamia ulkomaisia veroja jää hyvittämättä.

Verovelvollinen ei nykyään voi siirtää käyttämättä jäävää ulkomaisen veron hyvitystä seuraaville verovuosille. Käyttämättä jäävien hyvitysten ainakin osittainen siirtäminen on kuitenkin kansainvälisesti yleistä. Esityksessä ehdotetaan, että verovuonna käyttämättä jäävät hyvitykset voitaisiin käyttää hyväksi seuraavan verovuoden aikana. Järjestelmä lieventäisi erilaisia nykyjärjestelmän jäykkyyteen liittyviä ongelmia, jotka

voivat korostua pääoma- ja yritysverouudistuksen johdosta, koska hyvityskatto tulee aikaisempaa helpommin vastaan.

Hyvityksen ohella ei verovelvollisella olisi yleistä oikeutta vähentää ulkomaisia veroja menona. Vähentämisoikeus voisi kuitenkin tulla kysymykseen, jos vieraassa valtiossa maksetut verot ovat luonteeltaan hyvityskelvottomia.

5.4.3 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää sovellettaessa verovelvollisen kotivaltiossa ei lainkaan veroteta lähdevaltiosta saatua tuloa. Vapautusmenetelmänä Suomen tekemissä verosopimuksissa käytetään niin sanottua progressioehtoista vapautusmenetelmää. Tällöin tulo otetaan huomioon määrättäessä sitä verokantaa, jota kotivaltiossa sovelletaan verovelvollisen siellä verotettavan tulon ja varallisuuden verotuksessa. Ehdotetun lain mukaisen vapautusmenetelmän mukaan ulkomailta saadun tulon määrä vaikuttaisi Suomesta saadun tulon verotuksen progressioon.

Laissa vapautusmenetelmää koskevat säännökset olisivat osin erilaisia progressiivisen verotuksen piirissä olevien luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien verotuksessa ja toisaalta suhteellisen verokannan mukaan verotettavien yhteisömuotoisten verovelvollisten verotuksessa. Luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien verotuksessa sellainen ansio- tai pääomatulo, joka on Suomessa vapautettu verosta, luettaisiin kuitenkin progressioehtoista vapautusmenetelmää sovellettaessa verovelvollisen veronalaiseen tuloon. Vastaavasti tällaisiin tuloihin kohdistuvat menot ja korot katsottaisiin vähennyskelpoisiksi. Tarkastelun kohteena olisi siten nimenomaan verovelvollisen netto- eikä bruttotulo. Luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen kohdistuvien menojen ja korkojen vähennyskelpoisuutta tulisi kuitenkin rajoittaa siten, että tällaisia korkoja ja menoja ei saisi vähentää siltä osin kuin niiden yhteismäärä ylittää vieraasta valtiosta saadun tulon määrän.

Lain progressioehtoista vapautusmenetelmää koskevia säännöksiä sovellettaisiin luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän verotuksessa silloin, kun laissa niin säädetään tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa niin määrätään. TVL 77 §:ssä on sää-

detty ulkomaantyötulon verovapaudesta, jos ulkomaantyöskentely on kestänyt tai sen voidaan olettaa kestävän yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Tässä esityksessä ehdotetaan muutoksia tähän niin sanottuun kuuden kuukauden sääntöön. TVL 77 §:ään lisättäisiin muun muassa viittaus lakiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sisältyvään progressioehtoista vapautusmenetelmää koskevaan säännökseen.

Luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien kohtelusta poiketen ei yhteisömuotoisen verovelvollisen tuloon luettaisi sellaisia ulkomaisia tuloja, joihin Suomessa sovelletaan vapautusmenetelmää. Tätä voidaan perustella sekä yksinkertaisuus- ja selkeyssyillä että yhteisömuotoisiin verovelvollisiin sovellettavalla suhteellisella verokannalla. Näin meneteltäessä on johdonmukaista, että yhteisömuotoisen verovelvollisen tuloihin kohdistuvat menot ja korot olisivat vähennyskelvottomia. Vapautusmenetelmää sovelletaan muun muassa suomalaisen emoyhtiön ulkomaiselta tytäryhtiöltään saamiin osinkotuloihin. Tällöin voisi olla perusteltua, että osinkotuloon kohdistuvia menoja ja korkoja ei saisi vähentää emoyhtiön tulosta. Tämän esityksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole kansainvälisten korkojen verotuksen periaatteiden muuttaminen. Ehdotetun lain mukaan sallittaisiin myös verovapaaseen osinkotuloon kohdistuvien menojen ja korkojen vähentäminen.

6. Muut ehdotukset

6.1. Nykytila ja ehdotetut muutokset

Rajoitetusti verovelvollisen on pääsääntöisesti maksettava veroa tulon perusteella vain Suomesta saamastaan tulosta. Elinkeinotulo on Suomesta saatua silloin, kun elinkeinoa on harjoitettu Suomessa. Laissa ei nimenomaisesti säännellä, onko elinkeinotulon olakseen Suomesta saatua oltava kiinteään toimipaikkaan luettavaa tuloa. Selvää kuitenkin on, että elinkeinotulosta voidaan Suomessa verottaa, jos elinkeinotoimintaa harjoitetaan täällä kiinteästä toimipaikasta. TVL:ssä ei nykyisin ole määritelmää siitä, mitä kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan. Sitä vastoin kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy verotuslain 60 §:ään. Nyt ehdotetaan TVL:ään lisättäväksi uusi 13 a §, joka määritteli kiinteän toimipaikan käsitteen. Määritelmä vastaisi asiasisällöltään verotuslain

60 §:ää, joka samalla ehdotetaan erikseen kumottavaksi.

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi ei nykyisin lueta muuta tuloa kuin sellaista tuloa, joka on Suomesta saatua. Toisaalta kiinteään toimipaikan Suomesta saamat korkotulot ovat pääsäännön mukaan verovapaita. TVL 9 §:n 3 momentin mukaan verotetaan vain ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa olevan sivukonttorin saama korko. Lainkohdan sääntelyä on pidettävä liian suppeana, koska se ei koske muita Suomessa olevia kiinteitä toimipaikkoja kuin ulkomaisen luottolaitosten sivukonttoreita eikä muita tuloja kuin korkoa. Kun kiinteiden toimipaikkojen tulo muutoin lasketaan pitkälti samaan tapaan kuin kotimaisten yritysten tulo, ei ole asiaperusteita kiinteiden toimipaikkojen saamien korkotulojen eikä muidenkaan tulojen sulkemiselle Suomen verotamisvallan ulkopuolelle. Sen vuoksi TVL:ää ehdotetaan muutettavaksi siten, että se koskisi kaikkia ulkomaisia elinkeinon harjoittamista varten Suomessa olevia kiinteitä toimipaikkoja.

Verosopimuksissa on määräyksiä suoritusista, jotka saadaan yhtiön hallituksen tai muun hallintoelimen jäsenenä. Niiden mukaan palkkiot voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa palkkion maksavan yhtiön kotipaikka on. Jos rajoitetusti verovelvollinen saa kokouspalkkioita suomalaisen yrityksen hallituksen jäsenyyden perusteella, yksittäinen kokouspalkkio voidaan kuitenkin TVL:n nykyisen 10 §:n 4 kohdan sanamuodon mukaan verottaa Suomessa vain, jos kokous on pidetty Suomessa. Sisäisen lainsäädännön ja verosopimuksen tulisi olla keskenään yhdenmukaisia siten, että Suomi hyödyntää sille verosopimuksessa annetun verotusoikeuden. Näistä syistä lakiin ehdotetaan lisättäväksi määräys siitä, että mainitut palkkiot ovat aina Suomesta saatua tuloa, riippumatta siitä, missä kokous on pidetty.

TVL 76 §:ää ehdotetaan myös muutettavaksi siten, että ulkomaanedustuksen palvelun perusteella rajoitetusti verovelvolliselle muulle kuin Suomen kansalaiselle Suomen valtion maksamat eläkkeet eivät ole veronalaista tuloa. Edustustojen asemamaasta palkatuille rajoitetusti verovelvollisille muille kuin Suomen kansalaisille maksettava palkka ei ole enää ollut veronalaista tuloa vuoden 1995 alusta lukien. Lähdeveron perimistä eläkkeestä voidaan pitää perusteltuna

niissä tapauksissa, joissa lähdeveroa on peritty myös asianomaisen palkasta, koska eläke määräytyy viimeisten palveluvuosien lähdeverollisen palkan perusteella. Sen sijaan niissä tapauksissa, joissa palkasta ei peritä lähdeveroa ja palkka määräytyy pelkästään asemamaan palkkatason perusteella, on tilanne toinen. Tällöin eläkkeen suuruus määräytyy lähdeverottoman palkan perusteella, mutta Suomesta maksettavasta eläkkeestä peritään nykyisten säännösten mukaan kuitenkin 35 prosentin lähdevero. Kun eläkkeestä, palkasta poiketen, pidätetään vielä 35 prosentin lähdevero, muodostuu jäljelle jäävä eläke palkkaan nähden kohtuuttoman pieneksi. Näistä syistä ehdotetaan asemamaasta palkattuina olleille Suomesta maksettavien eläkkeiden verotus järjestettäväksi siten, että lähdeveroa ei peritä niissä tapauksissa, joissa palkkakaan ei ole ollut veronalaista tuloa Suomessa. Koska aikaisemmin myönnetty eläkkeet ovat perustuneet lähdeveronalaiseen palkkaan, ehdotetaan säännökseen siirtymäsäännöstä, jonka mukaan eläkkeiden lähdeverottomuus ei koskisi ennen 1 päivänä tammikuuta 1996 tehtyjä eläkepäättöksiä. Säännöstä ei myöskään sovellettaisi niissä harvinaisissa tapauksissa, joissa Suomen ja vieraan valtion välinen verosopimus estää eläkkeen verottamisen saajan kotivaltiossa.

Lähdeverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jossa nimenomaisesti lausutaan, että yhtiöltä ulkomaiselle osakastaholle suuntautuvaan peiteltyyn voitonsiirtoon sovelletaan lain osinkoa koskevia säännöksiä. Sen turvaaminen, ettei peitelty voitonsiirto oikaistuna johda avointa voitonjakoa edullisempaan verotukseen, edellyttää tulonoikaisun lisäksi myös siirretyn tulon verottamista, jollei avoin voitonjako olisi vastaavassa tilanteessa verosta vapaata. Suomessa kansainvälisten yritysten verotustoi-mikunta (KM 1979:4) esitti lähdeverolakiin nimenomaista säännöstä, jonka mukaan tällaisesta edusta olisi voimassa, mitä asianomaisessa laissa on osingosta säädetty. Säännöksessä olisi lisäksi erikseen lausuttu edun antajan olevan vastuussa edusta menevästä lähdeverosta. Ehdotus ei ole johtanut lainsäädäntötoimiin. Peiteltyyn voitonsiirron rinnastamista osinkoon koskevan ehdotuksen merkitystä arvioitaessa on otettava huomioon, että osinkotulon lähdeverotus on ratkaisevasti riippuvainen Suomen ja osingonsaajan kotivaltion välillä tehdystä verosopimuk-

sesta sekä siitä, onko osingonsaaja oikeutettu EY:n direktiiviin 90/435/ETY perustuvan, lähdeverolain 3 §:n 5 momentin mukaiseen osingon verovapauteen. Verosopimusten osinkomääritelmässä viitataan tavallisesti myös osinkoa jakavan yhtiön kotivaltion lainsäädäntöön, ja Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksen kommentaarissa on todettu, että osinkoa voi olla muun muassa peitelty voittonjako. Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmä katsoi muistiossaan (VM 1995:10), että peiteltyyn voitonsiirtoon tulee soveltaa verosopimusten osinkoartikloiden määräyksiä sekä lähdeverolain 3 §:n 5 momentin säännöksiä. Tämä johtaa näiden määräysten soveltamisalueella käytännössä siihen, että lähdeveroa ei maksuunpanna tai että vero on laissa säädettyä 25 prosentin tasoa olennaisesti alempi. Täysimääräisen 25 prosentin lähdeveron maksuunpano voisi tulla kysymykseen silloin, kun voitonsiirto on suuntautunut verokeidasvaltion tai muuhun sellaiseen valtioon, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

Lähdevero rajoitetusti verovelvollisen eläkkeestä on 35 prosenttia. Vero peritään eläkkeen koko määrästä, toisin sanoen mitään vähennyksiä ennen veron perimistä ei tehdä. Kansaneläkelaitoksen maksamat suoritukset ovat nykyisen lähdeverolain 5 §:n nojalla kokonaan lähdeverosta vapaita. Lainkohdan epätarkoituksenmukainen muotoilu mahdollistaa nykyisellään kaikkien kansaneläkelaitoksen maksamien suoritusten, myös työeläkkeiden verovapauden. Kansaneläkelaitoksen maksamien eläkkeiden ja etuuksien vapauttamista lähdeverosta ehdotetaan tarkistettavaksi siten, että vain kansaneläke olisi lähdeverosta vapaa.

Lähdeverolain 6 §:n mukaan verohallitus vahvistaa määrän, joka rajoitetusti verovelvollisen opiskelijan tai harjoittelijan palkasta katsotaan verovapaaksi. Verovapaista määrää tulisi pääsääntöisesti säätää lain tasoisesti. Kun kysymyksessä ei myöskään ole rahamäärä, jonka vuoksi lakia olisi useasti tarkistettava ehdotetaan, että opiskelija-huojennuksen markkamäärä vahvistetaan laissa. Verovapaan palkan määrä on vuodesta 1989 ollut 3 000 markkaa kuukaudessa tai 100 markkaa päivältä. Edellä mainittuihin rahamääriin ei ehdoteta muutoksia.

Jos työnantaja laiminlyö lähdeveron perimisen rajoitetusti verovelvollisen palkasta, perimättä jäänyt vero pannaan maksuun

työnantajalle. Jos palkasta kuitenkin on toimitettu ennakonpidätys, pidätetty ennako luetaan lähdeveron suoritukseksi. Toisinaan lähdevero jää perimättä ilman, että kyse on työnantajan laiminlyönnistä. Tällainen tilanne voi syntyä, jos rajoitetusti verovelvolliselle on verotoimistosta erehdyksessä tai verovelvollisen antaman virheellisen selvityksen perusteella annettu verokortti lähdeverokortin sijasta. Tällaisissa tapauksissa lähdeverolain 16 § edellyttää, että Helsingin verojohtaja panee perimättä jääneen lähdeveron maksuun verovelvolliselle itselleen. Lähdeverolain 17 §:n mukaan työnantaja on tällöin vastuussa verosta. Useimmiten työnantaja on kuitenkin ollut vilpittömässä mielessä ja vain noudattanut verokortissa annettua perintäohjetta. Tällaisissa tapauksissa vastuusäännös on työnantajan kannalta kohtuuton. Näistä syistä ehdotetaan lähdeverolain 17 §:n vastuusäännöstä lievennettäväksi siten, että vilpittömässä mielessä oleva työnantaja ei joudu vastaamaan verosta. Jos työntekijällä on verokortti, työnantajan tulisi olla vastuussa lähdeverolain 16 §:n 2 momentin mukaisesti maksuunpannusta lähdeverosta vain, jos työnantaja ei voi osoittaa noudattaneensa verokortissa annettua ohjetta eikä hänen voida katsoa olleen tietoinen siitä, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

7. Esityksen vaikutukset

TVL:n muutokset kasvattaisivat valtion, kuntien, seurakuntien ja kansaneläkelaitoksen tuloja. Vuoden 1993 verotukibudjetissa on kuuden kuukauden säännöstä aiheutuvaksi verotueksi arvioitu 140 miljoonaa markkaa. Koska esityksessä ei kuitenkaan ehdoteta kuuden kuukauden säännön poistamista kokonaan, vaikutukset verotuottoihin jäävät selvästi pienemmiksi. Kuuden kuukauden säännön muuttamisella on vaikutuksensa myös sosiaaliturvamaksuihin. Varovaisen arvion mukaan Suomen sosiaaliturvan piiriin kuuluvia henkilöitä on ulkomailla noin 15 000—20 000 henkilöä. Vakuutetun sairausvakuutusmaksua sekä työnantajan sosiaaliturvamaksua arvioidaan kertyvän 20—30 miljoonaa markkaa nykyistä enemmän. Kuuden kuukauden säännön muutos merkitsee jossakin määrin lisätyötä työnantajille ja verohallinnolle.

Palkkatulon lähdeverojärjestelmä tulisi koskemaan suhteellisen pientä henkilöryh-

mää. Järjestelmä ei aiheuttaisi juuri mainittavia hallintokustannuksia. Järjestelmän julkistaloudelliset vaikutukset jäisivät todennäköisesti pieniksi. Verotuloja lisää se, että järjestelmä tavoitteidensa mukaisesti edistää sellaisten ulkomaisten palkansaajien tuloa Suomeen, jotka muussa tapauksessa jäisivät tulematta. Toisaalta järjestelmän piiriin tulee väistämättä osittain myös henkilöitä, jotka joka tapauksessa muuttaisivat Suomeen.

Esitykseen sisältyvillä muilla ehdotuksilla ei ole merkittäviä julkistaloudellisia tai hallinnollisia vaikutuksia.

8. Asian valmistelu

8.1. Valmisteluelimet ja aineisto

Esitys, lukuun ottamatta ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeveroa koskevaa lakiehdotusta sekä ulkomaanedustuksen niin sanottujen paikalta palkattujen eläkkeitä koskevaa muutosehdotusta, perustuu valtiovarainministeriön 28 päivänä tammikuuta 1994 asettaman kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän muistioon (VM 1995:10). Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä.

8.2. Lausunnot

Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän muistiosta pyydettiin tärkeimpien viranomaisten ja laitosten sekä elinkeinoelä-

män ja työmarkkinoiden keskusjärjestöjen lausunnot. Lausunnonantajien selvä enemmistö suhtautui myönteisesti työryhmän esittämiin lakiehdotuksiin. Monissa lausunnoissa esitettiin kuitenkin huomautuksia lakiehdotusten yksityiskohdista. Lausunnoista on valtiovarainministeriössä tehty tiivistelmä.

Hallituksen esitys perustuu pääosin kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän ehdotuksiin. Lausunnoissa esitetyt lakiehdotusten yksityiskohtia koskevat huomautukset on pyritty ottamaan mahdollisuuksien mukaan huomioon esitystä valmisteltaessa.

9. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverojärjestelmän käyttöönotto edellyttää muutoksia muun muassa työntekijäin eläkelakiin (395/61) ja valtion eläkerahastosta annettuun lakiin (1372/89). Näitä muutoksia ei ole kuitenkaan katsottu tarkoituksenmukaiseksi sisällyttää tähän esitykseen. Työntekijäin eläkelaisissa ja valtion eläkerahastosta annetussa laissa on säädetty ne perusteet, joiden mukaan työntekijäin eläkemaksua on suoritettava. Kun sanottujen lakien palkkaa koskevat säännökset on tarkoitus saattaa koskemaan myös ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 §:n mukaista palkkaa, ehdotetaan työntekijäin eläkelakiin ja valtion eläkerahastosta annettuun lakiin tehtäväksi erikseen tästä johtuvat muutokset.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Tuloverolaki

9 §. Pykälän soveltamisala laajenisi koskemaan ulkomaisten luottolaitosten sivukonttoreiden lisäksi kaikenlaisten muidenkin yritysten (toimialasta riippumatta) Suomessa olevia kiinteitä toimipaikkoja. Samalla lainkohdan piiriin tulisivat korkotulon lisäksi näiden toimipaikkojen saamat kaikenlaiset tulot. Näin ollen rajoitetusti verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan luettavasta tulosta voitaisiin verottaa Suomessa kaikilta

osiltaan silloinkin, kun osa tulosta on saatu muualta kuin Suomesta.

10 §. Pykälään lisättäväksi ehdotetun 4 a kohdan mukaan Suomen oikeus verottaa suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai muun toimielimen jäsenen tehtävän hoitamisesta saadusta palkkiosta, esim. kokouspalkkiosta, ei olisi enää riippuvainen siitä, että jäsen hoitaisi jäsenen tehtävänsä Suomessa, esimerkiksi osallistumalla täällä pidettävään toimielimen kokoukseen.

Ehdotetun 4 b kohdan mukaan taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisesta toiminnastaan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa

saadusta tulosta voitaisiin aina verottaa Suomessa. Verottamisen edellytyksenä ei siis enää olisi, että työnantaja on Suomessa. Lainkohdassa ei puhuta esiintyvistä taiteilijasta tai urheilijasta erotukseksi muista taiteilijoista tai urheilijoista, koska rajanveto näiden molempien henkilöryhmien välillä on vaikeata ja erottelun sisällyttäminen lakiin aiheuttaisi tulkintavaikeuksia. Tämä vastaa verosopimusten sanamuotoa. Myös sanonta "taiteilijan tai urheilijan henkilökohtainen toiminta" on otettu verosopimuksissa käytetystä tekstistä. Sanalla "henkilökohtainen" ilmaistaan, että säännöksen piirin ulkopuolelle jäävät sellaiset taiteilijan tai urheilijan saamat tulot, jotka perustuvat muuhun kuin henkilökohtaiseen työhön, esimerkiksi erilaiset rojalit luonteiset tulot mainos- tai sponsorisopimuksista. Lähdeveronalaiseen tuloon luettaisiin kuitenkin taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta saatu tulo, siltä osin kuin tulo käsittää tai siihen sisältyy agentti- tai muita välityspalkkioita, koska nämä palkkiot ehdotuksen mukaan olisivat vähennyskelpoisia kaavamaiseen 30 prosentin vähennykseen sisältyen.

13 a §. Pykälään ehdotetaan otettavaksi kiinteän toimipaikan määritelmä. Määritelmä on samankaltainen verosopimuksissa käytetyn kiinteän toimipaikan määritelmän kanssa ja vastaa asiasisällöltään vähäisin sanonnallisin tarkistuksin verotuslain 60 §:ää, joka samalla ehdotetaan erikseen kumottavaksi.

68 §. Pääsäännön mukaan työnantajan maksamat ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetut vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut olisivat veronalaista ansiotuloa. Vakuutusta ei pidettäisi ulkomailta otettuna, jos sen myöntäneellä ulkomaisella vakuutuslaitoksella olisi Suomessa kiinteä toimipaikka, jolta vakuutus on otettu. Vakuutusmaksut eivät kuitenkaan olisi veronalaista ansiotuloa ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna maksettujen eläkevakuutusmaksujen osalta, jos ne perustuvat vähintään vuotta ennen asianomaisen henkilön Suomeen muuttamista ottamaan vakuutukseen. Tämä poikkeus ei kuitenkaan koskisi henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana. Ehdotetut muutokset eivät vaikuttaisi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaiseen työnantajan oikeuteen vähentää verotuksessa työntekijän eläkevakuutuksesta

aiheutuneita maksuja. Myös ulkomaille suoritettut maksut olisivat siten nykyiseen tapaan vähennyskelpoisia, mutta ne luettaisiin työntekijän tuloksi.

76 §. Ehdotetun 4 kohdan mukaan Suomen valtion muulle rajoitetusti verovelvolliselle kuin Suomen kansalaiselle maksama eläke, joka perustuu ulkomaanedustuksessa suoritettuun palveluun, samoin kuin jo nykyisin tällaisesta palvelusta muulle rajoitetusti verovelvolliselle kuin Suomen kansalaiselle maksettu palkka tai palkkio, ei olisi Suomessa veronalaista tuloa. Ehdotetun 2 momentin mukaan edellytys verovapaudelle olisi, että eläkkeen maksamista koskeva päätös on tehty 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen tai eläkkeensaajan kotivaltion ja Suomen välillä on voimassa verosopimus, jonka mukaan eläkkeensaajan kotivaltio voi verottaa eläkkeestä.

Ehdotetun 5 kohdan mukaan veronalaisena tulona ei pidettäisi työnantajan maksamia muutosta ulkomaille, tavanomaisen yksityisen palveluhenkilöstön palkkauksesta ja lasten tavanomaisesta koulutuksesta johtuvia kustannuksia. Tavanomaisella yksityisellä palveluhenkilöstöllä tarkoitetaan ehdotuksessa verovelvollisen yksityistaloudessa olevaa palveluhenkilöstöä, kuten lastenhoitajaa, sisäkköä, kokkia, puutarhuria, autonkuljettajaa ja turvallisuusmiestä, silloin kun tällaista henkilöstöä asianomaisen maan olosuhteet huomioon ottaen voidaan pitää yleiseen käytäntöön kuuluvana. Tavanomaisena lasten koulutuksena pidettäisiin Suomen peruskoulussa ja lukiossa annettavaa opetusta vastaavaa koulutusta. Pykälässä säädetään myös ulkomaisen asuntoedun arvostamisesta edun kohtuulliseen arvoon sen mukaan, kuin verohallitus tarkemmin määrää. Lakiteknisistä syistä säännös on muotoiltu niin, että kohtuullisen edun arvon ylittävä arvo on verovapaa. Tarkoituksena ei ole edun arvostamisen käypään arvoon. Ulkomaisen asuntoedun arvostamista alhaiseen arvoon voidaan pitää perusteltuna ulkomaiset erityisolosuhteet huomioon ottaen. Lisäksi asuntoedun kohtuullisen arvon määrittelyssä tulisi ottaa huomioon se, että asuntoetua ulkomaantyöskentelyn yhteydessä ei voida erimaiden vaihtelevista oloista johtuen vahvistaa niin tarkasti kuin vastaavasta kotimaaisesta edusta on säädetty tai määrätty. Määrittely tulisi siten toteuttaa kaavamaisesti niin, että etu luokitellaan esimerkiksi asunnon koon mukaan kolmeen eri luokkaan. Verotus-

velvollisella tulisi luonnollisesti säilyä oikeus osoittaa, että käypä arvo on verohallituksen vahvistamaa kaavamaista arvoa alempi.

77 §. Ulkomailla vähintään kuusi kuukautta kestäneestä työskentelystä saatu palkka otettaisiin huomioon verotuksessa siten kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettavan lain 6 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi. Tällainen palkka siis olisi veronalaista tuloa, mutta siitä ei erikseen verotettaisi, vaan se vaikuttaisi ainoastaan verovelvollisen muista ansiotuloista määrättäviin veroihin. Tätä niin sanottua kuuden kuukauden sääntöä ei sovelleta, jos Suomen ja työskentelyvaltion välillä on voimassa verosopimus, jonka mukaan työskentelyvaltio ei saa ensisijaisesti verottaa palkasta, tai palkka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisyhteisöltä tai Suomen Ulkomaankauppaliitto ry:ltä taikka suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

Työskentelyvaltion ensisijaisella verotusoikeudella tarkoitetaan sitä, että tämä valtio saa käyttää oikeuttaan verottaa tietystä tulosta, riippumatta siitä, onko toinen valtio voinut käyttää sopimuksen mukaan sille pidätettyä oikeutta verottaa. Tämä tilanne koskee erityisesti Pohjoismaiden välistä verosopimusta.

Kuuden kuukauden säännöksen muutoksesta johtuvien vaikutusten lieventämiseksi ehdotetaan, että aikaisempaa säännöstä sovelletaan vielä vuonna 1995 tai sitä aikaisemmin alkaneeseen ulkomaantyöskentelyyn vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa. Lisäksi ehdotetaan, että tämä koskisi myös vuosina 1996 tai 1997 alkanutta ulkomaantyöskentelyä, jos Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvän nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä. Tämä tilanne koskee erityisesti rakennustoimintaa Venäjällä.

96 §. Pääsäännön mukaan ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut eivät olisi vähennyskelpoisia. Vakuutusta ei katsottaisi ulkomailta otetuksi, jos sen myöntäneellä ulkomaisella vakuutuslaitoksella on Suomessa kiinteä toimipaikka, jolta vakuutus on otettu. Vakuutusmaksut olisivat kuitenkin vähennys-

kelpoisia ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna maksettujen eläkevakuutusmaksujen osalta, jos ne perustuvat vähintään vuotta ennen asianomaisen henkilön Suomeen muuttamista ottamaan vakuutukseen. Tämä poikkeus ei kuitenkaan koskisi henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana.

135 §. TVL:ssä olevat hyvitys- ja vapautusmenetelmää koskevat säännökset ehdotetaan kumottavaksi, koska vastaavat säännökset on sisällytetty tähän esitykseen liittyvään lakiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

1.2. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta

2 §. Pykälässä oleva viittaus ehdotetaan muutettavaksi koskemaan 4 §:ää.

3 § Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan osinkona pidetään myös verotuslain 57 §:ssä tarkoitettua peiteltyä osinkoa ja saman lain 73 §:ssä tarkoitettua peiteltyä voitonsiirtoa, sekä säännös, jonka mukaan lähdevero on suoritettava myös taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta, riippumatta siitä, onko korvausta pidettävä palkkana taikka maksetaanko se taiteilijalle tai urheilijalle itselleen tai jollekin toiselle. Jälkimmäinen säännös on tarpeellinen, siitä syystä, että taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuva korvaus useinkaan ei ole edes lähdeverolain laajan palkan käsitteen piiriin kuuluvaa tuloa, koska toimintaa ei suoriteta työsuhteessa eikä muutoinkaan toiselle, vaan kysymyksessä on esimerkiksi taiteilijan itse järjestämä esiintymistilaisuus, tai korvaus suoritetaan esimerkiksi taiteilijan tai urheilijan ulkomaiselle työnantajalle.

Ehdotettu 6 momentti selkeyttää lähdeveron perimisvelvollisuutta siten, että lähdeveroa peritään vain kertaalleen siinä tapauksessa, että taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai henkilölle, joka ei asu Suomessa. Korvauksen saajana voi siten olla taiteilijan tai urheilijan työnantaja taikka muu yhteisö tai henkilö. Lähdeveroa ei lainkaan suoritettaisi taiteilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta siinä tapauksessa, että sitä ei makseta taiteilijalle

itselleen vaan se maksetaan voittoa tavoittelemattomalle ulkomaiselle yhteisölle tai pysyvälle yhteenliittymälle (esim. sinfoniaorkesteri), johon taiteilija on työsuhteessa tai muussa vakinaisessa palvelussuhteessa ja joka ei ole taiteilijan määräämisvallassa. Tällainen määräämisvalta voi perustua siihen, että taiteilija hallitsee yhteisön pääomaa esimerkiksi osakkeenomistuksella, tai taiteilijalla on johtava asema yhtiön hallinnossa taikka hän on yhteisöön nähden velkojan asemassa. Määräämisvalta voi olla välitöntä tai välillistä.

4 §. Ehdotetun 4 momentin mukaan taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta saadusta tulosta saadaan vähentää sellaiset matkustamiskustannukset ja majoittumismaksut, joita tämän pykälän 2 momentin 1 ja 2 kohdan mukaan ei lueta palkkaan. Vähennystä ei kuitenkaan saa tehdä, jos nämä kustannukset ja maksut on erikseen korvattu taiteilijalle ja urheilijalla. Lisäksi saadaan tehdä kaavamainen vähennys, jonka suuruus on 30 prosenttia taiteilijan tai urheilijan mainitun tulon puhtaasta määrästä. Tämä kaavamainen vähennys tehdään siis tulosta, josta jo on vähennetty matkustamiskustannukset ja majoittumismaksut. Lisäksi ehdotettuun 4 momenttiin on otettu viittaus lain 3 §:n 1 momentissa tarkoitettuun korvaukseen, jolloin tällainen korvaus tulee tämän pykälän soveltamisalan piiriin.

5 §. Lähdeveroa ei peritä kansaneläkelaitoksen maksamasta kansaneläkkeestä. Lähdevero peritään kuitenkin kansaneläkelaitoksen maksamasta muusta eläkkeestä ja etuudesta.

6 §. Aikaisemmin verohallituksen päätökseen (1189/89) sisältynyt rajoitetusti verovelvollisen opiskelijan tai pohjoismaisen työnvaihto-ohjelman piirissä työskentelevän palkasta tehtävää vähennystä koskeva määräys ehdotetaan siirrettäväksi lakiin asiallisesti muuttamattomana.

7 §. Pykälässä mainittu, osingosta, korosta, rojaltilista ja yhtiöveron hyvityksestä menevän lähdeveron määrä ehdotetaan korotettavaksi 28 prosenttiin. Tämä korotusehdotus perustuu TVL:ssä olevan pääomatulon tuloveroprosentin ehdotettuun korotukseen niin ikään 28 prosentiksi. Lisäksi pykälään ehdotetaan otettavaksi viittaus lain 3 §:n 1 momentissa tarkoitettuun korvaukseen, jolloin tämä korvaus tulee 35 prosentin lähdeveron alaiseksi.

16 §. Ehdotetaan, että Uudenmaan läänin-

verovirasto olisi se viranomainen, joka vahvistaa verotettavan tulon ja maksuunpanee siitä menevän veron.

17 §. Työnantajan tai ulkomaisen työnantajan edustajan vastuuta perimättä jääneestä lähdeverosta ehdotetaan lievennettäväksi siten, että tämä ei olisi vastuussa verosta, jos verovelvolliselle on myönnetty ennakkopierintälaissa tarkoitettu verokortti ja työnantaja tai edustaja on noudattanut verokorttiin merkittyä ennakonpidätystä koskevaa määrystä eikä hän ole tiennyt eikä hänen olisi pitänyt tietää, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

1.3. Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta

1 §. *Lain soveltamisala ja veronsaaja.* Palkkatulon lähdeverosta säädettäisiin erillisessä laissa. Tämä on tarkoituksenmukaista, koska laki on tarkoitettu vain väliaikaiseksi. Niihin tuloihin, joita lopullinen palkkavero ei koske, sovellettaisiin TVL:n säännöksiä.

Palkkatulon lähdeveron alaisesta tulosta ei olisi suoritettava valtion tuloveroa, kunnallisveroa, kirkollisveroa eikä sairausvakuutus- eikä kansaneläkevakuutusmaksua.

Palkkatulon lähdevero suoritettaisiin kokonaisuudessaan valtiolle.

2 §. *Ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä.* Palkkatulon lähdeveron järjestelmä koskisi vain ulkomailta tulevaa palkansaajaa, joka tulee Suomessa asuvaksi ja näin ollen yleisesti verovelvolliseksi tässä laissa tarkoitettun työskentelyn alkaessa. Edellytyksenä olisi siten, että palkansaaja muuttaisi Suomeen työskentelyn alkamisen yhteydessä. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että muuton olisi tapahduttava kirjaimellisesti työskentelyn alkamispäivänä.

Yleisenä edellytyksenä palkkatulon lähdeverotukselle olisi, että työstä maksettavan rahapalkan olisi koko työskentelyn ajan oltava vähintään 35 000 markkaa kuukaudessa. Jos palkka laskisi alle 35 000 markan, sovellettaisiin 5 §:n säännöksiä. Rahapalkka-edellytys ei kuitenkaan koskisi ulkomailta tulevaa palkansaajaa, joka toimii opettajana suomalaisessa yliopistossa, korkeakoulussa tai muussa ylemmässä oppilaitoksessa taikka harjoittaa tieteellistä tutkimustyötä Suomessa. Tutkimustyön osalta edellytyksenä olisi, että sitä harjoitetaan yleiseksi eduksi eikä jonkun tietyn henkilön tai yhteisön välittömäksi hyödyksi. Yrityksissä työskentelevät

tutkijat olisivat siis yleensä samassa asemassa kuin muut ulkomailta tulevat palkansaajat, jotka voivat tulla palkkatulon lähdeverotuksen piiriin ainoastaan vähimmäispalkkaa koskevan edellytyksen täyttyessä.

Palkkatulon lähdevero voisi tulla kysymykseen ainoastaan, jos palkansaaja ei ole ollut minään ajanjaksona Suomessa yleisesti verovelvollinen tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamisvuotta edeltäneen viiden kalenterivuoden aikana. Ulkomailta tuleva palkansaaja ei myöskään saisi olla Suomen kansalainen.

Palkkatulon lähdeveroa perittäisiin enintään 24 kuukauden ajan. Jos verovelvollinen jäisi tämän jälkeen asumaan Suomeen, häntä verotettaisiin tästä eteenpäin TVL:n mukaan. Palkkatulon lähdeveron soveltamisedellytyksiin ensimmäisten 24 kuukauden aikana ei vaikuttaisi se, jääkö palkansaaja tämän ajan jälkeen Suomeen. Kun tuloverotus voisi 24 kuukauden jälkeen muuttua selvästi ankarammaksi, lopullisen palkkaveron soveltamiskaudella, erityisesti sen loppuajoina, saatetaan pyrkiä maksamaan huomattavasti korkeampaa palkkaa kuin sen jälkeen. Tällöin voitaisiin verotuksessa joutua arvioimaan, onko maksettua palkkaa kokonaisuudessaan pidettävä tässä laissa tarkoitetusta työskentelystä saatuna vai sisältyykö palkkaan myöhemmästä työstä etukäteen maksettua korvausta, joka kuuluu yleisen tuloverotuksen piiriin.

Lopullisen palkkaveron soveltamisen edellytyksenä olisi myös se, että työskentely on yhtäjaksoista. Palkkatulon lähdeveron järjestelmää sovellettaisiin pääsääntöisesti vain katkeamatta jatkuneeseen työskentelyyn. Yhtäjaksoisena voidaan kuitenkin pitää työskentelyä jos esimerkiksi palkansaaja solmii uuden työsuhteen kuukauden kuluessa sellaisen työsuhteen päättymisestä, jonka perusteella maksettuun palkkaan on sovellettu tämän lain säännöksiä, jos lain soveltamisen edellytykset muutoin ovat olemassa. Työskentelyn voidaan tällöin katsoa alkaneen ensimmäisen työsuhteen perusteella, joten lain soveltamista ei estäisi se, että palkansaaja uuden työsuhteen alkaessa on jo Suomessa yleisesti verovelvollinen. Myös siinä tapauksessa, että tätä lakia sovellettaisiin perättäisiin työsuhteisiin, palkkatulon lähdeveroa voitaisiin periä enintään 24 kuukauden ajan Suomessa työskentelyn alkamisesta.

3 §. *Veron peruste ja määrä.* Vero suoritettaisiin edellä 2 §:ssä tarkoitetusta työskentelystä

tulevasta saadun ennakoperintälain (418/59) mukaan lasketun ennakonpidätyksen alaisen palkan kokonaismäärän perusteella. Palkkaan luettaisiin tällöin myös luontoisedut, jotka arvioitaisiin ennakoperintälain säännösten mukaan. Vero olisi 35 prosenttia edellä tarkoitetusta palkan kokonaismäärästä. Työntantaja perisi palkkatulon lähdeveron samaan tapaan kuin hän toimittaa ennakonpidätyksen.

4 §. *Lain soveltamista koskeva hakemus.* Palkkatulon lähdeveron järjestelmää sovellettaisiin vain palkansaajan hakemuksesta. Hakemus olisi ennen tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamista tai 30 päivän kuluessa työskentelyn alkamisesta toimitettava kirjallisena lääninverovirastoon. Hakemuksessa olisi esitettävä selvitys 2 §:ssä tarkoitettujen edellytysten olemassaolosta. Lääninverovirasto tekisi, jos lain soveltamisen edellytykset ovat olemassa, asiaa koskevasta päätöksestään merkinnän palkansaajan verokorttiin.

5 §. *Edellytysten puuttuminen tai lakkaaminen.* Jos lopullista palkkaveroa olisi peritty, vaikka sille säädetyt edellytykset eivät olisi täyttyneet, verotus toimitettaisiin koko työskentelyn ajalta yleisten säännösten mukaan. Tällöin tulisivat sovellettaviksi TVL:n sekä verotuslain tai, jos verovelvollinen oleskelee Suomessa alle puolen vuoden ajan, lähdeverolain määräykset. Tapauksissa, joissa pykälä tulisi sovellettavaksi, peritty palkkatulon lähdevero luettaisiin verovelvollisen hyväksi joko ennakoperintälain mukaisena enakkona tai rajoitetusti verovelvollisen lähdeverolain mukaisena lähdeverona.

6 §. *Muu ansiotulo.* Palkansaajan muuta ansiotuloa kuin palkkatulon lähdeveron alaista tuloa verotettaessa lisättäisiin muuhun ansiotuloon lähdeveron alaisen tulon määrä. Tulon yhteismäärästä tehtäisiin puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Tästä muusta ansiotulosta meneväksi veroksi katsottaisiin se osa yhteismäärälle lasketusta verosta, joka vastaa tämän muun ansiotulon suhdetta muun ansiotulon ja lopullisen palkkaveron alaisen tulon yhteismäärään. Järjestely vastaa niin sanottua progressioehtoista vapautusmenetelmää, jota eräissä tapauksissa sovelletaan ulkomailta saatuu tuloon.

Muusta tulosta menevän veron laskemista varten verovelvollisen olisi merkittävä veroilmoituksensa myös palkkatulon lähdeveron alainen tulo.

7 §. *Lain soveltaminen Ahvenanmaan maakunnassa.* Laki ei koske kunnallisvero-

tusta Ahvenanmaan maakunnassa. Pykälässä on säännökset niiden tilanteiden varalle, joissa palkkatulon lähdeveron alaisesta tulosta olisi Ahvenanmaan maakunnassa voimassa olevien säännösten mukaan suoritettava kunnallisveroa maakuntaan kuuluvalla kunnalle. Valtiolle maksettavaa lopullista palkkaveroa perittäisiin tällöin vain 17,5 prosentin verokannan mukaan. Kokonaisverorasitus olisi tällöin riippuvainen veroäyryn hinnasta, mutta suuruusluokaltaan se olisi samaa tasoa kuin muuallakin maassa.

8 §. *Veron perintä ja suorittaminen sekä muutoksenhaku.* Veron perinnässä ja suorittamisessa, veron perinnän valvonnassa ja muutoksen hakemisessa noudatettaisiin soveltuvien osin ennakoperintälain säännöksiä. Veron perinnän valvontaa varten työnantajan olisi annettava lääninverovirastolle vuosi-ilmoitus.

Jolleivät palkkatulon lähdeveron edellytykset ole voimassa, työnantajan olisi toimitettava ennakoperintälain mukainen ennakonpidätys, vaikka palkansaajan verokortissa olisi 4 §:n mukainen merkintä. Työnantajalla olisi siten edellytysten voimassaoloa koskeva seurantavelvollisuus. Työnantaja olisi vastuussa pidättämättä jääneestä ennakosta ennakoperintälain mukaan.

9 §. *Salassapito sekä laiminlyönti- ja rangaistusseuraamukset.* Salassapitovelvollisuuden samoin kuin laiminlyönnistä aiheutuvien seuraamusten ja rangaistusseuraamusten osalta noudatettaisiin soveltuvin osin ennakoperintälain säännöksiä. Vero voitaisiin maksuunpanna myös verovelvolliselle siinä tapauksessa, että vero on jäänyt pidättämättä, mutta ei siinä tapauksessa, että työnantaja ei ole suorittanut pidätettyä määrää. Verovelvolliselle maksuunpantavaan veroon liittyvissä asioissa noudatettaisiin soveltuvin osin veronoikaisua koskevia verotuslain säännöksiä. Verovelvollinen voisi hakea maksuunpanoon muutosta siten kuin verotuslaissa säädetään.

10 §. *Työnantajan sosiaaliturvamaksu.* Ulkomailta tulevan palkansaajan työnantajan on suoritettava palkkatulon lähdeveron alaisesta palkasta työnantajan sosiaaliturvamaksu siten kuin laissa työnantajan sosiaaliturvamaksusta säädetään.

11 §. *Tarkemmat säännökset.* Tarkempia säännöksiä lain täytäntöönpanosta annettaisiin tarvittaessa asetuksella.

1.4. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

1 §. *Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.* Nykyisen veronhyvityslain soveltamisalaa laajennettaisiin siten, että lakia sovelletaan myös silloin, kun tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määräys kansainvälisessä sopimuksessa, sikäli kuin sopimuksessa ei toisin määrätä. Pykälässä on lisäksi määritelty lain soveltamisala siten, että lakia sovelletaan valtion tuloveroihin, kunnallisveroon, kirkollisveroon, yhteisön tuloveroon ja varallisuusveroon.

2 §. *Hyvitysmenetelmä.* Pykälässä säädetään hyvityksen sisäisen lainsäädännön kaksinkertaisen verotuksen poistamisen päämenetelmäksi. Hyvitysmenetelmällä tarkoitetaan lain mukaan vieraassa valtiossa suoritettua veron vähentämistä Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta.

3 §. *Ulkomaisen veron hyvitys.* Pykälän 1 momentin mukaan Suomessa tulosta suoritettavista veroista hyvitetäisiin vieraassa valtiossa samasta tulosta suoritettut verot. Hyvitysmenetelmän lähtökohtana on siis tulon samuuden vaatimus. Kansainvälinen kaksinkertainen verotus voi lähtökohtaisesti toteutua ainoastaan samaan verovelvolliseen nähden. Veronhyvityslain 1 §:n 1 momentin mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisen vieraassa valtiossa maksama vero vähennetään Suomen valtiolle saman tulon perusteella vastaavalla ajalta suoritettavasta verosta. Koska lainkohdassa käytetään ilmaisua "samasta tulosta", on katsottu, että vaatimus verosubjektin samuudesta ei ole kaikissa tilanteissa kuitenkaan täysin ehdoton. Poikkeuksina on pidetty tilanteita, joissa vieraassa valtiossa erillisenä verovelvollisena verotettavan suomalaisen yhtiön veroja vaaditaan Suomessa hyvitetäviksi. Tällöin on katsottu, että verosubjektin samuutta koskevasta pääsäännöstä huolimatta on voitu menetellä siten, että tällaisen suomalaisen yhtiön ulkomailta maksamia veroja hyvitetään yhtiön osakkaiden verotuksessa. Hallituksen esityksessä laiksi veronhyvityslain 1 §:n muuttamisesta (HE 207/1992 vp) todetaan, että veronhyvityslain 1 §:n 1 momentin sanamuoto ei ole esteenä sille, että yhtiön vieraassa valtiossa maksama vero vähennetään yhtiön osakkaiden Suomessa suoritettavasta verosta. Suomalaisen yhtiön maksamat ulkomaiset verot tulisi edelleen

hyvittää osakkaalle. Hyvityksen tulisi ulottua myös tilanteeseen, jossa suomalainen verovelvollinen on osakkaana ulkomaisessa yhtymässä, jota vieraassa valtiossa pidetään erillisenä verovelvollisena. Ulkomaisen yhteisön maksamia veroja ei sitä vastoin voida hyvittää yhteisön suomalaisen osakkaan tasolla.

Lainkohdan mukaan voidaan hyvittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrä. Hyvittää voidaan myös kolmannelta valtiosta saatuun tuloon kohdistuvat vieraan valtion verot. Hyvittää ei kuitenkaan voida Suomesta saaduista tuloista määrättäviä veroja. Tulo katsotaan ulkomailta saaduksi silloin, kun sitä ei voida pitää Suomesta saatuna. Suomesta saatuna tuloina pidettäviä tuloja on esimerkinomaisesti lueteltu TVL 10 §:ssä.

Pykälän 2 momentista ilmenee, että verosopimuksettomassa tilanteessa hyvitetään vain vieraalle valtiolle suoritettujen verojen määrä eikä siten osavaltioille, kunnille ja paikallisviranomaisille suoritettuja veroja.

Pykälän 3 momentin mukaan vieraassa valtiossa suoritetuksi katsotaan myös määrä, jonka Suomen asianomainen viranomainen on siirtänyt tai siirtää toisen valtion asianomaiselle viranomaiselle käytettäväksi verovelvollisen veron vähennykseksi. Tämä vastaa nykyistä TVL 135 §:n 4 momentin säännöstä. Tällainen siirtämistilanne saattaa syntyä pohjoismaisen vuonna 1991 voimaan tulleen ennakonpidätys sopimuksen eli niin kutsutun TREKK-sopimuksen soveltamistilanteissa. Sopimuksen periaatteen mukaista on, että suoritettu vero voidaan sopimusvaltioiden välillä siirtää toimivaltaisen viranomaisen esityksestä. Veronkantolain 26 a §:n nojalla voi verohallitus tai sen määräämänä lääninverovirasto tietyin edellytyksin siirtää ennakoina tai muutoin kertyneitä verovaroja vieraalle valtiolle.

Pykälän 4 momentin mukaan vieraassa valtiossa suoritettut verot hyvitetään Suomessa samasta tulosta suoritettavista veroista näiden suhteessa.

4 §. Hyvityksen enimmäismäärä. Pykälän 1 momentissa ilmaistaan normaalihyvityksen periaate. Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan pykälän 2 momentin mukaan maakohtaisesti, tulolähteittäin ja, luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa, tulolajeittain. Hyvitys voisi ehdotuksen mukaan olla enintään

yhtä suuri osa tulolähteen ja tulolajin tulosta Suomessa suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saatu tulo on tulolähteen ja tulolajin tulosta. Hyvityksen enimmäismäärän laskemisessa olisi näin ollen käytettävä ulkomaisen tulon osuuden perusteella määräytyvää suhdelukua. Tarkastelu on tällöin kohdennettava nimenomaan verovelvollisen netto- eikä bruttotuloihin. Tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneiden menojen ohella suhdelukua määrättäessä asianomaisista tuloista tulee vähentää myös tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet korot. Tämä koskee sekä TVL:n mukaisia tulonhankkimisvelan korkoja että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisia korkoja. Sellaisia yleisiä tuloista tai verosta tehtäviä vähennyksiä, jotka eivät liity tulonhankintaan, ei kohdistettaisi sen enempää kotimaiseen kuin ulkomaiseen tuloon.

Jos verovelvollisella on esimerkiksi ansiotuloja ulkomailta 50 000 markkaa ja Suomessa 25 000 markkaa, hän on maksanut ulkomaisista ansiotuloistaan vieraassa valtiossa veroja 17 000 markkaa, hänellä ei ole pääomatuloja lainkaan, mutta korkomenoja 20 000 markkaa, hyvityksen enimmäismäärä määräytyisi seuraavasti. Kun korkomenot vähennetään pääomatuloista, pääomatulolajin alijäämän perusteella myönnettävä alijäämähyvitys on 25 prosentin verokannalla lasketuna 5 000 markkaa. Ansiotuloista Suomessa suoritettavan veron määräksi oletetaan 26 000 markkaa. Alijäämähyvitys kuitenkin pienentää suoritettavan veron määrän 21 000 markkaan. Ulkomaisten tulojen osuus on 2/3 verovelvollisen ansiotuloista, joten hyvityksen enimmäismäärä on 14 000 markkaa. Pääomatulolajiin kohdistuvat korot vaikuttavat alijäämähyvityksen kautta ansiotuloista maksettaviin veroihin. Näin ollen ne vaikuttavat pienentävästi myös verovelvolliselle myönnettävän hyvityksen enimmäismäärään.

Pykälän 3 momentin mukaan enimmäismäärälaskelmassa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi vain Suomessa veronalaiset tulot, joista on asianomaisessa valtiossa maksettava tämän lain mukaan hyvitetävää veroa. Hyvitetävän ulkomaisen veron määrää laskettaessa otettaisiin siten mukaan ainoastaan sellaisia tuloja, jotka ovat sekä vieraassa valtiossa että Suomessa veronalaisia. Suomessa hyvitetävän ulkomaisen veron enimmäismäärää laskettaessa ei huomioon tule ottaa myöskään sellaisia tuloja, joihin

sovelletaan vapautusmenetelmää.

5 §. *Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys.* Pykälässä säädetään uudesta ulkomaisen veron hyvityksen tasausjärjestelmästä. Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys) voidaan vähentää seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Aikaisemmalta verovuodelta siirtyneitä käyttämättömiä hyvityksiä voitaisiin käyttää siinä määrin kuin käyttämättömän hyvityksen käyttövuodelta maakohtaisesti, tulolajeittain ja -lähteittäin laskettavat hyvityksen enimmäismäärät ylittävät asianomaiselta vuodelta tavanomaisessa järjestyksessä myönnettävän hyvityksen määrän. Jos esimerkiksi verovelvolliselle myönnettävän hyvityksen enimmäismäärä on 11 500 markkaa, ja hänen kyseiseltä verovuodelta vähennettävän ulkomaisen veronsa määrä on 10 000 markkaa, voi verovelvollinen halutessaan käyttää edellisen verovuoden käyttämättä jääneistä hyvityksistä vielä 1 500 markkaa. Jos hänen aikaisemmin vähentämättä jääneen ulkomaisen veronsa määrä on 2 000 markkaa, jää 500 markkaa lopullisesti vähentämättä.

6 §. *Progressioehtoinen vapautusmenetelmä.* Pykälässä säädetään progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä luonnollisten henkilöiden, yhtymän ja kuolinpesän verotuksessa. Sitä sovelletaan vieraasta valtiosta saatuu tuloon, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan ja myös muuhun tuloon sikäli kuin TVL:ssä tai muussa laissa niin säädetään.

Progressioehtoista vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomailta saatu tulo katsotaan veronalaiseksi tuloksi. Tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verovapaan tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta. Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Näin ollen vapautusmenetelmän soveltamistilanteissa luonnollisten henkilöiden, yhtymien ja kuolinpesien tuloksi katsottaisiin ne määrät, jotka jäisivät jäljelle, kun tuloista olisi vähennetty niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot. Tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä ai-

heutuneiden menojen ohella tuloista voitaisiin vähentää myös tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet korot. Menot ja korot eivät kuitenkaan olisi vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää TVL:n, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan.

Vapautusmenetelmää sovellettaessa on selvitettävä vapautettavan tulon määrä ja laskettava siihen kohdistuvan veron määrä, joka menetelmän peruseriaatteen mukaisesti jätetään määräämättä. Luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän Suomessa menevistä veroista vähennettäisiin se suhteellinen osa, joka vastaisi vieraasta valtiosta saadun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta. Myös tätä suhdelukua laskettaessa tuloina pidettäisiin määriä, jotka saataisiin, kun tuloista vähennettäisiin tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot. Verovelvollisen tuloista menevistä veroista vähennys tehtäisiin valtionveron, kunnallisveron ja kirkollisveron mukaisessa suhteessa.

Jos esimerkiksi verovelvollisella on verovuonna ansiotuloja ulkomailta 55 000 markka ja Suomesta 32 000 markkaa sekä tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneita menoja ulkomailta saatuihin tuloihin liittyvinä 5 000 markkaa ja Suomesta saatuihin tuloihin liittyvinä 2 000 markkaa, progressioehtoista vapautusmenetelmää sovellettaessa Suomesta saatua tuloa verotetaan seuraavasti. Verovelvollisen 80 000 markkaan kokonaistuloista Suomessa määrättävän veron määräksi oletetaan 25 000 markkaa. Lisäksi verovelvollisella on 5 000 markan suuruinen alijäämähyvitys, joten veron määräksi jää 20 000 markkaa. Koska tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneiden menojen vähentämisen jälkeen verovelvollisen ulkomaisten tulojen määrä on 50 000 markkaa ja kotimaisten tulojen määrä 30 000 markkaa, verovelvollisen tuloista Suomessa menevistä veroista vähennettävän osan määrä on $5/8 \times 20\,000$ markkaa = 12 500 markkaa. Suomessa maksettavan veron määräksi jää näin ollen 7 500 markkaa.

7 §. *Vapautusmenetelmä yhteisön verotuksessa.* Pykälässä säädetään vapautusmenetelmästä yhteisön verotuksessa. Yhteisöjen verotuksessa ulkomailta saatua tuloa ei ole tarpeellista katsoa veronalaiseksi tuloksi, koska yhteisön tuloon sovelletaan suhteellis-

ta verokantaa. Pykälä koskee näin ollen erityisesti menojen vähentämistä. Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot eivät olisi vähennyskelpoisia silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää TVL:n, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. Jos esimerkiksi yhteisömuotoinen verovelvollinen vuokraa omistamansa ulkomailla sijaitsevan kiinteistön ja vuokratuloihin sovelletaan vapautusmenetelmää, vuokratuloihin kohdistettavissa olevien korkojen määrää ei saisi vähentää. Verovapaaseen osinkotuloon kohdistuvat menot ja korot olisivat kuitenkin vähennyskelpoisia.

8 §. *Menettely.* Pykälän 1 ja 2 momentti vastaavat veronhyvityslain 7 §:n 1 ja 2 momenttia. Ulkomaisen veron hyvitystä on pykälän 3 momentin mukaan lähtökohtaisesti vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Jollei vieraan valtion veroa ole siihen mennessä lopullisesti maksettu tai jos vaatimusta ei muusta syystä ole voitu tehdä sanotussa ajassa, verovelvollinen voi kuitenkin tämän jälkeenkin esittää hyvityksen oikaisemista koskevan vaatimuksen. Tähän vaatimukseen samoin kuin muuten tässä laissa tarkoitetun hyvityksen muuttamiseen sovelletaan verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä.

9 §. *Ulkomaisen veron muuttuminen.* Pykälä vastaa nykyistä veronhyvityslain 6 §:n säännöstä, jossa edellytetään, että verovelvollinen ilmoittaa veroviranomaisille, jos ulkomaisen veron hyvityksen perusteena ollut vieraan valtion veroa on muutettu.

10 §. *Tarkemmat säännökset.* Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa asetuksella.

1.5. Ennakkoperintälaki

1 §. Lakia ehdotetaan sovellettavaksi palkkaan silloinkin, kun palkka otetaan huomioon ehdotetun, kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettavan lain 6 §:n mukaan, jolloin siitä siis ei maksuunpanna veroa. Tämä merkitsee muun ohessa, että tällaista palkkaa pidetään ennakkoperintän alaisena palkkana. Työnantaja vapautuu kuitenkin velvollisuudesta pidättää tällaisesta palkasta ennakkoa, jos veroviranomainen ennakkoperintälain 16 §:n mukaisesti verkorttiin tehtävällä merkinnällä määrää, että ennakonpidäystä ei ole toimitettava.

30 §. Pykälä, joka sisältää maininnan omaaloitteisesta ennakonpidätyksen toimittamatta

jättämisestä, ehdotetaan kumottavaksi.

1.6. Verotuslaki

1 §. Pykälä, joka sisältää kiinteän toimipaikan määritelmän, ehdotetaan kumottavaksi, koska määritelmä ehdotetaan otettavaksi TVL 13 a §:ään.

2. Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 1996.

1) Tuloverolain 10 §:n 4 a ja 4 b kohtaa sovellettaisiin suoritukseen, joka tapahtuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Tuloverolain 68 ja 96 §:ää sovellettaisiin maksuihin, jotka suoritetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksuihin, jotka perustuvat ennen 1 päivänä syyskuuta 1995 otettuun vapaaehtoisen eläkevakuutukseen ja jotka ovat verovuonna määrältään enintään 15 000 markkaa, sovellettaisiin kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa vuonna 1995 voimassa ollutta lakia.

Tuloverolain 76 §:n 1 momentin 4 kohtaa sovellettaisiin eläkkeeseen, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tehdyn eläkepäätöksen perusteella.

Tuloverolain 77 §:n 1 momenttia sovellettaisiin palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen ulkomaantyöskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana voimassa ollutta lakia sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa, jos ulkomaantyöskentely

a) on alkanut vuoden 1995 aikana tai sitä ennen; tai

b) alkaa vuoden 1997 aikana tai sitä ennen sekä Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.

Muulta osalta tuloverolain muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

2) Lakia lähdeverolain muuttamisesta sovellettaisiin lähdeveroa koskevien säännösten osalta tuloon, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen, sekä muul-

ta osalta ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

3) Lakia ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta sovellettaisiin palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen työskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivän ja joulukuun 31 päivän 1997 välisenä aikana, mainitut päivät mukaan lukien. Muulta osalta lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

4) Lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

5) Ennakkoperintälain muutosta sovellettaisiin palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen

ulkomaantyöskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana tai sitä ennen alkanee- seen ulkomaantyöskentelyyn sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavassa ennakkoperinnässä vuonna 1995 voimassa ollutta lakia. Sama koskisi vuosina 1996 ja 1997 alkavaa työskentelyä, jos Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

L a k i tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/92) 135 §:n 2—4 momentti,
muutetaan 9 §:n 3 momentti, 76 §:n 4 kohta ja 77 §:n 1 momentti,
näistä 76 §:n 4 kohta, sellaisena kuin se on 29 päivänä joulukuuta 1994 annetussa laissa (1465/94), ja
lisätään 10 §:ään uusi 4 a ja 4 b kohta, lakiin uusi 13 a §, 68 §:ään uusi 3 momentti, 76 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainitulla 29 päivänä joulukuuta 1994 annetulla lailla, uusi 5 kohta ja 2 momentti sekä 96 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla ja 30 päivänä joulukuuta 1993 annetulla lailla (1502/93), uusi 9 momentti seuraavasti:

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä, on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

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;

13 a §
Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä ostotai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

68 §
Työnantajan maksamat vakuutusmaksut

Sen estämättä, mitä 2 momentissa on säädetty, veronalaiseksi ansiotuloksi katsotaan työnantajan maksamat ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut. Vakuutus katsotaan kuitenkin Suomesta otetuksi, jos sen on myöntänyt ulkomaisen vakuutuslaitoksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön, lukuun ottamatta henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana, veronalaista ansiotuloa ei ole muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena työnantajan maksamat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut, jos maksut perustuvat vakuutukseen, joka on otettu vähintään yhtä vuotta ennen henkilön Suomeen muuttamista.

76 §
Eräät ulkomailta työskentelyyn liittyvät verovapaat korvaukset

Veronalaista tuloa ei ole:

4) palkka tai palkkio, jonka Suomen valtio maksaa ulkomaanedustuksessa palvelevalle rajoitetusti verovelvolliselle, joka ei ole Suomen kansalainen, ja eläke, jonka Suomen

valtio maksaa tällaisen palvelun perusteella rajoitetusti verovelvolliselle, joka ei ole Suomen kansalainen;

5) muusta kuin 1—3 kohdassa tarkoitettua, ulkomailta tapahtuvasta työskentelystä johtuvat, työnantajan maksamat verovelvollisen ja hänen perheenjäsenensä muutto- ja matkakustannukset sekä ulkomailta työskentelyn aikana työnantajan siellä kustantama tavanomainen yksityinen palvelushenkilöstö ja lasten koulutus, sekä se osa asumisen tuottamasta edusta, joka ylittää edun kohtuullisen arvon, sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää.

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettua eläkettä pidetään kuitenkin veronalaisena tulona, jos eläkkeen maksamista koskeva päätös on tehty ennen 1 päivää tammikuuta 1996 tai eläkkeensaajan kotivaltio ei saa verottaa eläkkeestä Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan.

77 §
Ulkomaantyötulo

Ulkomailta tehdystä työstä saatu palkka (*ulkomaantyötulo*) otetaan verotuksessa huomioon siten kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (/) 6 §:ssä säädetään, jos tästä työstä johtuva oleskelu ulkomailta yhtäjaksoisesti kestää vähintään kuusi kuukautta (*ulkomaantyöskentely*). Ulkomaantyötulona ei kuitenkaan pidetä palkkaa, jota työskentelyvaltio Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ei saa ensisijaisesti verottaa, eikä palkkaa, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Suomen Ulkomaankauppaliitto ry:ltä taikka suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

96 §
Eläkevakuutusvähennys

Ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut eivät ole vähennyskelpoisia. Vakuutus katsotaan kuitenkin Suomesta otetuksi, jos sen on myöntänyt ulkomaisen vakuutuslaitoksen

Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön, lukuun ottamatta henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana, maksamat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut ovat vähennyskelpoisia hänen verotuksessaan muuttovuodelta ja kolmelta sitä seuraavalta vuodelta, jos maksut perustuvat vakuutukseen, joka on otettu vähintään yhtä vuotta ennen henkilön Suomeen muuttamista.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199 _____.

Lain 10 §:n 4 a ja 4 b kohtaa sovelletaan suoritukseen, joka tapahtuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Lain 68 ja 96 §:ää sovelletaan maksuihin, jotka suoritetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksuihin, jotka perustuvat ennen 1 päivänä syyskuuta 1995 otettuun vapaaehtoiseen eläkevakuutukseen ja jotka ovat verovuonna määrältään enintään 15 000 markkaa, sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toi-

mitettavissa verotuksissa vuonna 1995 voimassa ollutta lakia.

Lain 76 §:n 1 momentin 4 kohtaa sovelletaan eläkkeeseen, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tehdyn eläkepäätöksen perusteella.

Lain 77 §:n 1 momenttia sovelletaan palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen ulkomaantyöskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana voimassa ollutta lakia sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa, jos ulkomaantyöskentely

a) on alkanut vuoden 1995 aikana tai sitä ennen; tai

b) alkaa vuoden 1997 aikana tai sitä ennen sekä Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.

Muulta osalta lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 11 päivänä elokuuta 1978 rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (627/78) 2 §:n 2 momentti, 3 §:n 1 momentti, 5 §, 6 §:n 1 ja 3 momentti, 7 §, 16 §:n 2 momentti ja 17 §,

sellaisina kuin niistä ovat 3 §:n 1 momentti 8 päivänä joulukuuta 1994 annetussa laissa (1106/94), 5 ja 7 § 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1544/92) ja 6 §:n 1 momentti 30 päivänä marraskuuta 1990 annetussa laissa (1022/90), ja

lisätään 3 §:ään uusi 6 momentti ja 4 §:ään uusi 4 momentti seuraavasti:

2 §

— — — — —
Mikäli tässä laissa ei toisin säädetä, noudatetaan vastaavasti, mitä muualla verolainsäädännössä säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulojen ja varojen veronalaisuudesta sekä niistä tehtävistä vähennyksistä. Lähde-

veroa perittäessä saadaan tulosta tehdä vain 4 ja 6 §:ssä säädetty vähennykset.

3 §

Lähdevero on suoritettava, jollei muualla toisin säädetä, osingosta, yhtiöveron hyvi-

tyksestä, henkilörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja henkilöstörahaston jäsenilleen jakamasta ylijäämästä, korosta ja rojaltilta sekä palkasta, eläkkeestä ja muusta ennakoperintälain 5 §:ssä tarkoitettua suorituksesta. Osinkona pidetään myös verotuslain 57 §:ssä tarkoitettua peiteltyä osinkoa ja saman lain 73 §:ssä tarkoitettua peiteltyä voitonsiirtoa osakkaan hyväksi. Lähdevero on suoritettava myös taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvausta pidettävä palkkana taikka maksetaanko se taiteilijalle tai urheilijalle itselleen tai jollekin toiselle.

Jos taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai henkilölle, joka ei asu Suomessa, verovelvollisena pidetään lähdeveroa perittäessä ainoastaan tätä yhteisöä tai henkilöä. Lähdeveroa ei ole suoritettava taiteilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta, joka maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai pysyväälle yhteenliittymälle,

a) joka ei toiminnallaan tavoittele voittoa, ja

b) jonka vakinaisessa palveluksessa taiteilija on, ja

c) joka ei ole taiteilijan välittömässä tai välillisessä valvonnassa.

4 §

Taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta palkasta ja 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua korvauksesta saadaan vähentää tämän pykälän 2 momentin 1 ja 2 kohdassa mainitut kustannukset, siltä osin kuin niitä ei ole erikseen korvattu. Näin lasketusta puhtaasta tulosta saadaan lisäksi vähentää muina tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneina menoina 30 prosenttia mainitun puhtaan tulon määrästä.

5 §

Lähdeveroa ei peritä kansaneläkkeestä.

6 §

Rajoitetusti verovelvollinen, joka työskentelee Suomessa kalenterivuoden aikana enintään sadan päivän ajan, saa vähentää valtion viranomaisen välittämässä työpaikassa teh-

dystä

1) opiskeluunsa tai harjoitteluunsa välittömästi liittyvästä työstä tai

2) lomatyön tai muun sellaisen työn vaihtoa koskevan pohjoismaisen ohjelman piiriin kuuluvasta työstä

saamastaan palkasta 3 000 markkaa kuukaudessa tai palkan maksun tapahtuessa kuukautta lyhyemmältä ajanjaksolta 100 markkaa päivältä.

Saadakseen tässä pykälässä tarkoitettua vähennyksen verovelvollisen on esitettävä työnantajalle sellainen selvitys kuin asetuksella tarkemmin säädetään.

7 §

Lähdevero on 28 prosenttia osingosta, korosta, rojaltilta ja yhtiöveron hyvityksestä sekä 35 prosenttia palkasta, eläkkeestä, muusta ennakoperintälain 5 §:ssä tarkoitettua suorituksesta sekä henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja jakamasta ylijäämästä samoin kuin 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

16 §

Milloin lähdevero muutoin kuin veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin johdosta tai muussa kuin 9 §:n 3 momentissa tarkoitettussa tapauksessa on jäänyt perimättä, sovelletaan vastaavasti, mitä 1 momentissa säädetään, kuitenkin niin, että Uudenmaan lääninverovirasto vahvistaa viipymättä verovelvollisen verotettavan tulon sekä maksuunpanee siitä menevän veron.

17 §

Vastuusta veron ja ennakon suorittamisesta on vastaavasti voimassa, mitä siitä säädetään verotuslaissa ja ennakoperintälaissa. Rajoitetusti verovelvollisen henkilön palkasta 16 §:n 2 momentin mukaisesti määrätystä verosta ovat vastuussa hänen työnantajansa ja ulkomaisen työnantajan täällä oleva edustaja niin kuin omasta verostaan. Työnantaja ja mainittu edustaja ei kuitenkaan ole vastuussa lähdeverosta, jos verovelvolliselle on myönnetty ennakoperintälaissa tarkoitettu

verokortti ja työnantaja tai edustaja on noudattanut verokorttiin merkittyä ennakonpidätystä koskevaa määräystä eikä hän ole tiennyt eikä hänen olisi pitänyt tietää, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199__.

Lakia sovelletaan lähdeveroa koskevien säännösten osalta tuloon, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen, sekä muulta osalta ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki

ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Lain soveltamisala ja veronsaaja

Ulkomailta tulevan palkansaajan palkkatulosta, joka on tuloverolain (1535/92) mukaan Suomesta saatua tuloa, suoritetaan *palkkatulon lähdeveroa* sen mukaan kuin tässä laissa säädetään.

Palkkatulon lähdevero suoritetaan tuloverolain mukaan suoritettavien verojen sekä kunnallisverotuksessa vahvistettujen veroäyriä perusteella suoritettavien maksujen asemesta.

Palkkatulon lähdevero menee valtiolle.

2 §

Ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä

Ulkomailta tulevana palkansaajana pidetään tätä lakia sovellettaessa luonnollista henkilöä, jos

1) hän tulee tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvolliseksi tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkaessa;

2) hänelle tästä työstä maksettava rahapalkka on vähintään 35 000 markkaa kuukaudessa koko tässä laissa tarkoitetun työskentelyn ajan ja

3) hän ei ole Suomen kansalainen eikä hän ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamiskuukautta edeltäneen viiden kalenterivuoden aikana.

Jos ulkomailta tuleva palkansaaja toimii opettajana suomalaisessa yliopistossa, korkeakoulussa tai muussa yleisessä oppilait-

oksessa taikka harjoittaa tieteellistä tutkimustyötä yleiseksi eduksi eikä tietyn henkilön tai yhteisön yksityiseksi hyödyksi, 1 momentin 2 kohdassa säädettyä edellytystä ei vaadita.

Verovelvollista pidetään ulkomailta tulevana palkansaajana enintään 24 kuukauden ajan tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamisesta ja niin kauan kuin tämä työskentely on yhtäjaksoista.

3 §

Veron peruste ja määrä

Palkkatulon lähdevero on 35 prosenttia 2 §:ssä tarkoitetusta työskentelystä saadun, ennakoperintälain (418/59) mukaan lasketun ennakonpidätyksen alaisen palkan kokonaismäärästä. Verovelvollinen on tulon saaja. Vero peritään lopullisena verona siten, että työnantaja vähentää sen maksettavasta palkasta.

4 §

Lain soveltamista koskeva hakemus

Tätä lakia sovelletaan ulkomailta tulevan palkansaajan hakemuksesta. Hakemus, jossa on esitettävä selvitys 2 §:ssä tarkoitettujen edellytysten olemassaolosta, on tehtävä kirjallisesti ja annettava lääninverovirastolle ennen tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamista tai 30 päivän kuluessa työskentelyn alkamisesta. Jos tämän lain soveltamisen edellytykset ovat olemassa, lääninveroviraston on tehtävä asiaa koskevasta päätöksestään merkintä palkansaajan verokorttiin.

5 §

Edellytysten puuttuminen tai lakkaaminen

Jos palkkatulon lähdeveroa on peritty, vaikka sen edellytykset eivät ole toteutuneet, verotus toimitetaan koko työskentelyn ajalta tuloverotusta koskevien yleisten säännösten mukaan. Peritty lähdevero luetaan tällöin verovelvollisen hyväksi joko ennakoperintälain mukaisena pidätettynä ennakkona tai rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (627/78) mukaisena lähdeverona. Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan myös siinä tapauksessa, että verovelvollisen palkka tässä laissa tarkoitettun työskentelyn kestäessä alenee alle 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa mainitun määrän.

6 §

Muun ansiotulon verotus

Jos ulkomailta tuleva palkansaaja saa myös muuta ansiotuloa kuin sellaista palkkatuloa, johon sovelletaan tämän lain säännöksiä, tällaisen muun tulon verotusta toimittaessa siihen lisätään palkkatulon lähdeveron alaisen tulon määrä. Näin saadusta tulon yhteismäärästä tehdään puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Muusta ansiotulosta kuin palkkatulon lähdeveron alaisesta tulosta meneväksi veroksi katsotaan tällöin se osa edellä mainitulle yhteismäärälle lasketusta verosta, joka vastaa muun ansiotulon suhdetta sen ja palkkatulon lähdeveron alaisen tulon yhteismäärään. Tätä suhdetta laskettaessa otetaan huomioon puhtaat tulot ennen puhtaasta ansiotulosta myönnettävien vähennysten tekemistä.

Verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut 1 momentissa tarkoitettua muuta veronalaista ansiotuloa, on merkittävä veroilmoitukseensa myös palkkatulon lähdeveron alainen tulo.

7 §

Lain soveltaminen Ahvenanmaan maakunnassa

Jos ulkomailta tulevan palkansaajan palkkatulosta on suoritettava kunnallisveroa Ahvenanmaan maakuntaan kuuluvalla kunnalla, palkkatulon lähdeveron suuruus on 17,5 prosenttia. Jos tämän pykälän soveltamisen edellytykset ovat olemassa, on tästä tehtävä merkintä palkansaajan verokorttiin.

8 §

Veron perintä ja suorittaminen, muutoksenhaku ja ilmoittamisvelvollisuus

Palkkatulon lähdeveron perinnässä ja suorittamisessa, veron perinnän valvonnassa sekä muutoksenhaussa noudatetaan soveltuvin osin ennakoperintälain säännöksiä. Verohallitus voi antaa veron perimistä, suorittamista, työnantajan vuosi-ilmoitusta sekä tilitämistä koskevat tarkemmat määräykset.

Työnantajan on palkkatulon lähdeveron perimisen sijasta toimitettava ennakoperintälain mukainen ennakonpidätys, vaikka palkansaajan verokortissa olisi 4 §:ssä tarkoitettu merkintä, jos palkkatulon lähdeveron edellytykset eivät ole toteutuneet tai ne ovat lakanneet. Työnantaja vastaa ennakonpidätyksen toimittamisesta ja pidätetyn määrän suorittamisesta siten kuin ennakoperintälaissa säädetään.

9 §

Salassapito sekä laiminlyönti- ja rangaistusseuraamukset

Tämän lain mukaan käsiteltäviin asioihin ja asiakirjoihin liittyvästä salassapitovelvollisuudesta on voimassa, mitä ennakoperintälain 61 §:ssä säädetään.

Palkkatulon lähdeveron perimis- ja tilitysvelvollisuuden laiminlyömisestä johtuvista seuraamuksista sekä rangaistusseuraamuksista on voimassa, mitä ennakoperintälain 22—28 §:ssä ja 61—63 §:ssä säädetään.

Perimättä jätetty palkkatulon lähdevero voidaan maksuunpanna verovelvolliselle. Tällöin noudatetaan soveltuvin osin, mitä verotuksen oikaisusta ja muutoksenhausta on säädetty.

10 §

Työnantajan sosiaaliturvamaksu

Palkkatulon lähdeveron alaista palkkaa pidetään työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa laissa tarkoitettuna palkkana, jonka perusteella työnantajan on suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu.

11 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset palkkatulon lähdeveron suorittamisen valvonnasta sekä muut

tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa asetuksella.

12 § Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen työskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivän ja joulukuun 31 päivän 1997 välisenä aikana, mainitut päivät mukaan lukien. Muulta osalta lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

4.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 § Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Vieraasta valtiosta saadun tulon ja siellä olevan varallisuuden kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään tässä laissa.

Tätä lakia sovelletaan myös, kun tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määräys kansainvälisessä sopimuksessa, sikäli kuin sopimuksessa ei toisin määrätä.

Tätä lakia sovelletaan valtion tuloveroihin, kunnallisveroon, kirkollisveroon, yhteisön tuloveroon ja varallisuusveroon.

Mitä jäljempänä tässä laissa säädetään tulosta, sovelletaan vastaavasti varallisuuteen.

2 § Hyvitysmenetelmä

Kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta 3—5 §:n mukaan (*hyvitysmenetelmä*).

3 § Ulkomaisen veron hyvitys

Vieraasta valtiosta saadusta tulosta täällä suoritettavista veroista vähennetään vieraassa

valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä (*ulkomaisen veron hyvitys*).

Verovelvolliselle hyvitetään vain vieraalle valtiolle suoritettujen verojen määrä, jollei kansainvälisen sopimuksen nojalla hyvitetä myös vieraassa valtiossa suoritettujen muiden verojen määrää.

Vieraassa valtiossa suoritetuksi veroksi katsotaan myös määrä, jonka Suomen asianomainen viranomainen on siirtänyt tai siirtää toisen valtion asianomaiselle viranomaiselle käytettäväksi verovelvollisen veron vähennykseksi.

Vieraassa valtiossa suoritettut verot hyvitetään Suomessa samasta tulosta suoritettavista veroista näiden suhteessa.

4 § Hyvityksen enimmäismäärä

Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan maa-kohtaisesti, tulolähteittäin ja, luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa, tulolajeittain. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen ja tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saatu tulo on tulolähteen ja tulolajin tulosta. Näitä suhdelukuja laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hank-

kimisestä ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi vain Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava tämän lain mukaan hyvitetävää veroa.

5 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä pykälässä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta saadusta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset voidaan hyvittää seuraavana verovuonna vain siltä osin kuin hyvityksen enimmäismäärät tuolloin ylittävät samalta verovuodelta hyvitetävien ulkomaisten verojen määrät.

6 §

Progressioehtoinen vapautusmenetelmä

Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa 1 momentissa tarkoitetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (*progressioehtoinen vapautusmenetelmä*). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain (1535/92), elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) tai maatilatalouden tuloverolain (543/67) mukaan. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.

Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan myös muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun tuloon, jos tuloverolaissa tai muussa laissa niin säädetään.

7 §

Vapautusmenetelmä yhteisön verotuksessa

Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon.

Vieraasta valtiosta saadun verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot eivät ole vähennyskelpoisia silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. Yhteisö voi kuitenkin vähentää verovapaaseen osinkotuloon kohdistuvat menot ja korot.

8 §

Menettely

Verovelvollisen on vaadittava ulkomaisen veron hyvitystä kirjallisesti lääninverovirastolta. Verovelvollisen on esitettävä selvitys vieraan valtion veron määrästä ja maksupusteesta sekä siitä, että vieraan valtion vero on lopullinen ja että se on maksettu, samoin kuin muista hyvityksen antamista varten tarpeellisista seikoista. Vieraskielisestä asiakirjasta on lisäksi annettava virallisen kääntäjän tekemä tai muu luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

Jos verovelvollinen on osoittanut, että edellytykset hyvityksen myöntämiselle ovat muutoin olemassa, mutta ei pysty esittämään kaikkia 1 momentissa mainittuja selvityksiä, hyvitys voidaan myöntää kohtuullisen määräisenä.

Ulkomaisen veron hyvitystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Jollei vieraan valtion veroa ole siihen mennessä lopullisesti maksettu tai jos vaatimusta ei muusta syystä ole voitu tehdä sanotussa ajassa, verovelvollinen voi tämän jälkeenkin esittää hyvityksen oikaisemista koskevan vaatimuksen. Tähän vaatimukseen samoin kuin muut- tamiseen tässä laissa tarkoitetun hyvityksen muuttamiseen sovelletaan verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä.

9 §

Ulkomaisen veron muuttuminen

Jos ulkomaisen veron hyvityksen perusteenä ollut vieraan valtion veroa on muutettu, verovelvollisen on ilmoitettava muutoksesta lääninverovirastolle. Jos tällaista muutosta ei

ole otettu hyvitystä annettaessa huomioon, lääninveroviraston on oikaistava maksuunpano.

11 §
Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

Tällä lailla kumotaan veronhyvityslaki (341/81).

10 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa asetuksella.

5.

L a k i

ennakkoperintälain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 28 päivänä marraskuuta 1959 annetun ennakkoperintälain 30 §, sellaisena kuin se on 22 päivänä helmikuuta 1991 annetussa laissa (352/91), sekä

lisätään 1 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

1§

Sen estämättä mitä 1 momentissa säädetään, tämän lain säännöksiä sovelletaan ulkomailla tehdystä työstä maksettuun palkkaan silloinkin, kun tulo otetaan verotuksessa huomioon siten kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (/) 6 §:ssä tarkoitetaan.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen ulkomaantyöskentelyn perusteella,

joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana voimassa ollut lakia sovelletaan kuitenkin palkkaan, joka saadaan vuonna 1996 ja 1997, jos ulkomaantyöskentely

a) on alkanut vuoden 1995 aikana tai sitä ennen; tai

b) alkaa vuoden 1997 aikana tai sitä ennen sekä Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.

6.

L a k i**verotuslain 60 §:n kumoamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

^{1 §}
Täten kumotaan 12 päivänä joulukuuta 1958 annetun verotuslain 60 §, sellaisena kuin se on 20 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa (1040/85).

^{2 §}
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 8 päivänä syyskuuta 1995

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Ministeri *Arja Alho*

1.

Laki**tuloverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/92) 135 §:n 2—4 momentti,
muutetaan 9 §:n 3 momentti, 76 §:n 4 kohta ja 77 §:n 1 momentti, näistä 76 §:n 4 kohta, sellaisena kuin se on 29 päivänä joulukuuta 1994 annetussa laissa (1465/94), ja
lisätään 10 §:ään uusi 4 a ja 4 b kohta, lakiin uusi 13 a §, 68 §:ään uusi 3 momentti, 76 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainitulla 29 päivänä joulukuuta 1994 annetulla lailla, uusi 5 kohta ja 2 momentti sekä 96 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla ja 30 päivänä joulukuuta 1993 annetulla lailla (1502/93), uusi 9 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

9 §

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Ulkomainen luottolaitos, jolla on Suomessa sivukonttori, on 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tämän sivukonttorin saamasta tulosta.

Jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä, on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

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;

13 a §
Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikapaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikapaikka.

68 §
Työnantajan maksamat vakuutusmaksut

Sen estämättä, mitä 2 momentissa on säädetty, veronalaiseksi ansiotuloksi katsotaan työnantajan maksamat ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut. Vakuutus katsotaan kuitenkin Suomesta otetuksi, jos sen on myöntänyt ulkomaisen vakuutuslaitoksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön, lukuun ottamatta henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana, veronalaista ansiotuloa ei ole muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena työntäjän maksamat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut, jos maksut perustuvat vakuutukseen, joka on otettu vähintään yhtä vuotta ennen henkilön Suomeen muuttamista.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

76 §

*Eräät ulkomailla työskentelyyn liittyvät
verovapaat korvaukset*

Veronalaista tuloa ei ole:

4) palkka tai palkkio, jonka Suomen valtio maksaa ulkomaanedustuksessa palvelevalle rajoitetusti verovelvolliselle, joka ei ole Suomen kansalainen.

4) palkka tai palkkio, jonka Suomen valtio maksaa ulkomaanedustuksessa palvelevalle rajoitetusti verovelvolliselle, joka ei ole Suomen kansalainen, ja eläke, jonka Suomen valtio maksaa tällaisen palvelun perusteella rajoitetusti verovelvolliselle, joka ei ole Suomen kansalainen;

5) muusta kuin 1-3 kohdassa tarkoitettua, ulkomailla tapahtuvasta työskentelystä johtuvat, työnantajan maksamat verovelvollisen ja hänen perheenjäsenensä muutto- ja matkakustannukset sekä ulkomailla työskentelyn aikana työnantajan siellä kustantama tavanomainen yksityinen palveluhenkilöstö ja lasten koulutus, sekä se osa asumisen tuottamasta edusta, joka ylittää edun kohetuullisen arvon, sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää.

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettua eläkettä pidetään kuitenkin veronalaisena tulona, jos eläkkeen maksamista koskeva päätös on tehty ennen 1 päivää tammikuuta 1996 tai eläkkeensaajan kotivaltio ei saa verottaa eläkkeestä Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan.

77 §

Ulkomaantyötulo

Veronalaista tuloa ei ole verovelvollisen saman työnantajan palveluksessa ulkomailla tai samassa valtiossa ulkomailla suorittamasta työstä saama palkka (*ulkomaantyötulo*), jos tästä työstä aiheutuva oleskelu ulkomailla (*ulkomaantyöskentely*) on kestänyt tai sen voidaan olettaa kestävän yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Palkkatulo on kuitenkin veronalaista, jos se on saatu valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä tai Suomen Ulkomaankauppaliitto r.y:ltä taikka jos se on saatu suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

77 §

Ulkomaantyötulo

Ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka (*ulkomaantyötulo*) otetaan verotuksessa huomioon siten kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (/) 6 §:ssä säädetään, jos tästä työstä johtuva oleskelu ulkomailla yhtäjaksoisesti kestää vähintään kuusi kuukautta (*ulkomaantyöskentely*). *Ulkomaantyötulona ei kuitenkaan pidetä palkkaa, jota työskentelyvaltio Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ei saa ensisijaisesti verottaa, eikä palkkaa, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisyhteisöltä tai*

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

Suomen Ulkomaankauppaliitto ry:ltä taikka suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

96 §
Eläkevakuutusvähennys

Ulkomaisesta vakuutuslaitoksesta otetun vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut eivät ole vähennyskelpoisia. Vakuutus katsotaan kuitenkin Suomesta otetuksi, jos sen on myöntänyt ulkomaisen vakuutuslaitoksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Ulkomailta Suomeen muuttaneen henkilön, lukuun ottamatta henkilöä, joka on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen Suomeen muuttamista edeltäneiden viiden vuoden aikana, maksamat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut ovat vähennyskelpoisia hänen verotuksessaan muuttovuodelta ja kolmelta sitä seuraavalta vuodelta, jos maksut perustuvat vakuutukseen, joka on otettu vähintään yhtä vuotta ennen henkilön Suomeen muuttamista.

135 §
Verosopimukset

Jos kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä tai muulla kansainvälisellä sopimuksella on rajoitettu Suomen verottamisoikeutta tai Suomi on kokonaan luopunut verottamisoikeutensa käyttämisestä tietyn tulon osalta, sovelletaan, mikäli se sopimuksen mukaan on sallittua, verovelvollista täällä verotettaessa sitä verokantaa, jota olisi ollut sovellettava, jos hänen verotettava tulonsa olisi vahvistettu ottamatta huomioon sopimuksen määräyksiä.

Verovelvollinen ei saa vähentää 1 tai 2 momentissa tarkoitetun sopimuksen mukaan Suomessa suoritettavasta verosta vapautetun tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja silloinkaan, kun ne saataisiin muutoin vähentää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, maatilatalouden tuloverolain tai tämän lain nojalla.

Jos 1 momentissa tarkoitetun sopimuksen

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

määräyksistä johtuu, että Suomessa määrätäväästä verosta on vähennettävä ulkomainen vero, vähennetään täällä samasta tulosta suoritettavasta verosta määrä, joka näytetään vieraassa valtiossa suoritetuksi. Tällöin katsotaan suoritetuksi vieraassa valtiossa myös määrä, jonka Suomen asianomainen viranomainen on siirtänyt tai siirtää toisen valtion asianomaiselle viranomaiselle käytettäväksi verovelvollisen veron lyhennykseksi. Vähennys ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin määrä, joka vastaa yhtä suurta osaa täällä suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saadun tulon määrä on verovelvollisen puhtaasta tulosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 199 .

Lain 10 §:n 4 a ja 4 b kohtaa sovelletaan suoritukseen, joka tapahtuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Lain 68 ja 96 §:ää sovelletaan maksuihin, jotka suoritetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksuihin, jotka perustuvat ennen 1 päivänä syyskuuta 1995 otettuun vapaaehtoiseen eläkevakuutukseen ja jotka ovat vero-vuonna määrältään enintään 15 000 markkaa, sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa vuonna 1995 voimassa ollutta lakia.

Lain 76 §:n 1 momentin 4 kohtaa sovelletaan eläkkeeseen, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tehdyn eläkepäätöksen perusteella.

Lain 77 §:n 1 momenttia sovelletaan palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen ulkomaantyöskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana voimassa ollutta lakia sovelletaan kuitenkin vuosilta 1996 ja 1997 toimitettavissa verotuksissa, jos ulkomaan työskentely

a) on alkanut vuoden 1995 aikana tai sitä ennen; tai

b) alkaa vuoden 1997 aikana tai sitä ennen sekä Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyval-

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

tio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.

Muulta osalta lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

2.

L a k i

rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 11 päivänä elokuuta 1978 rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (627/78) 2 §:n 2 momentti, 3 §:n 1 momentti, 5 §, 6 §:n 1 ja 3 momentti, 7 §, 16 §:n 2 momentti ja 17 §,

sellaisina kuin niistä ovat 3 §:n 1 momentti 8 päivänä joulukuuta 1994 annetussa laissa (1106/94), 5 ja 7 § 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1544/92) ja 6 §:n 1 momentti 30 päivänä marraskuuta 1990 annetussa laissa (1022/90), ja

lisätään 3 §:ään uusi 6 momentti ja 4 §:ään uusi 4 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

2 §

Mikäli tässä laissa ei toisin säädetä, noudatetaan vastaavasti, mitä muualla verolainsäädännössä on säädetty rajoitetusti verovelvollisen tulojen ja varojen veronalaisuudesta sekä niistä tehtävistä vähennyksistä. Lähdeveroa perittäessä saadaan tulosta tehdä vain 5 ja 6 §:ssä säädetty vähennykset.

Mikäli tässä laissa ei toisin säädetä, noudatetaan vastaavasti, mitä muualla verolainsäädännössä säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulojen ja varojen veronalaisuudesta sekä niistä tehtävistä vähennyksistä. Lähdeveroa perittäessä saadaan tulosta tehdä vain 4 ja 6 §:ssä säädetty vähennykset.

3 §

3 §

Lähdevero on suoritettava, jollei muualla toisin säädetä, osingosta, yhtiöveron hyvituksesta, henkilöstörahaston maksamasta rahasto osuudesta ja henkilöstörahaston jäsenilleen jakamasta ylijäämästä, korosta ja rojalista sekä palkasta, eläkkeestä ja muusta ennakkoperintälain 5 §:ssä tarkoitettusta suorituksesta.

Lähdevero on suoritettava, jollei muualla toisin säädetä, osingosta, yhtiöveron hyvituksesta, henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja henkilöstörahaston jäsenilleen jakamasta ylijäämästä, korosta ja rojalista sekä palkasta, eläkkeestä ja muusta ennakkoperintälain 5 §:ssä tarkoitettusta suorituksesta. *Osinkona pidetään myös verotus-*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

lain 57 §:ssä tarkoitettua peiteltyä osinkoa ja saman lain 73 §:ssä tarkoitettua peiteltyä voitonsiirtoa osakkaan hyväksi. Lähdevero on suoritettava myös taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvausta pidettävä palkkana taikka maksetaan-ko se taiteilijalle tai urheilijalle itselleen tai jollekin toiselle.

Jos taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai henkilölle, joka ei asu Suomessa, verovelvollisena pidetään lähdeveroa perittäessä ainoastaan tätä yhteisöä tai henkilöä. Lähdeveroa ei ole suoritettava taiteilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta, joka maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai pysyväälle yhteenliittymälle,

- a) joka ei toiminnallaan tavoittele voittoa, ja
- b) jonka vakinaisessa palveluksessa taiteilija on, ja
- c) joka ei ole taiteilijan välittömässä tai välillisessä valvonnassa.

4 §

Taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta palkasta ja 3 §:n 1 momentissa tarkoitetusta korvauksesta saadaan vähentää tämän pykälän 2 momentin 1 ja 2 kohdassa mainitut kustannukset, siltä osin kuin niitä ei ole erikseen korvattu. Näin lasketusta puhtaasta tulosta saadaan lisäksi vähentää muina tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneina menoina 30 prosenttia mainitun puhtaan tulon määrästä.

5 §

Lähdeveroa ei peritä kansaneläkelaitoksen maksamasta eläkkeestä tai muusta etuudesta.

5 §

Lähdeveroa ei peritä kansaneläkkeestä.

6 §

Rajoitetusti verovelvollinen, joka työskentelee Suomessa kalenterivuoden aikana enin-

6 §

Rajoitetusti verovelvollinen, joka työskentelee Suomessa kalenterivuoden aikana enin-

Voimassa oleva laki

tään sadan päivän ajan, saa vähentää valtion viranomaisen välittämässä työpaikassa tehdystä

1) opiskeluunsa tai harjoitteluunsa välittömästi liittyvästä työstä tai

2) lomatyön tai muun sellaisen työn vaihtoa koskevan pohjoismaisen ohjelman piiriin kuuluvasta työstä

saamastaan palkasta määrän, jota on pidettävä välttämättömänä hänen elatustaan varten täällä. *Saadakseen tässä pykälässä tarkoitetun vähennyksen verovelvollisen on esitettävä työnantajalle sellainen selvitys kuin asetuksella tarkemmin säädetään.*

Verohallituksen asiana on vahvistaa 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen määrä.

7 §

Lähdevero on 25 prosenttia osingosta, korosta, rojaltista ja yhtiöveron hyvityksestä sekä 35 prosenttia palkasta, eläkkeestä, muusta ennakoperintälain 5 §:ssä tarkoitusta suorituksesta samoin kuin henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja jakamasta ylijäämästä. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

Milloin lähdevero muutoin kuin veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin johdosta tai muussa kuin 9 §:n 3 momentissa tarkoitettussa tapauksessa on jäänyt perimättä, sovelletaan vastaavasti, mitä 1 momentissa on säädetty, kuitenkin niin, että Helsingin veropiirin verojohtaja vahvistaa viipymättä verovelvollisen verotettavan tulon sekä maksuunpääsee siitä menevän veron.

17 §

Vastuusta veron ja ennakon suorittamisesta

Ehdotus

tään sadan päivän ajan, saa vähentää valtion viranomaisen välittämässä työpaikassa tehdystä

1) opiskeluunsa tai harjoitteluunsa välittömästi liittyvästä työstä tai

2) lomatyön tai muun sellaisen työn vaihtoa koskevan pohjoismaisen ohjelman piiriin kuuluvasta työstä

saamastaan palkasta 3 000 markkaa kuukaudessa tai palkan maksun tapahtuessa kuukautta lyhyemmältä ajanjaksolta 100 markkaa päivältä.

Saadakseen tässä pykälässä tarkoitetun vähennyksen verovelvollisen on esitettävä työnantajalle sellainen selvitys kuin asetuksella tarkemmin säädetään.

7 §

Lähdevero on 28 prosenttia osingosta, korosta, rojaltista ja yhtiöveron hyvityksestä sekä 35 prosenttia palkasta, eläkkeestä, muusta ennakoperintälain 5 §:ssä tarkoitusta suorituksesta *sekä* henkilöstörahaston maksamasta rahasto-osuudesta ja jakamasta ylijäämästä *samoin kuin 3 §:n 1 momentissa tarkoitettusta taiteilijan tai urheilijan toimintaan perustuvasta korvauksesta*. Lähdevero menee kokonaisuudessaan valtiolle.

16 §

Milloin lähdevero muutoin kuin veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin johdosta tai muussa kuin 9 §:n 3 momentissa tarkoitettussa tapauksessa on jäänyt perimättä, sovelletaan vastaavasti, mitä 1 momentissa on säädetään, kuitenkin niin, että *Uudenmaan lääninverovirasto* vahvistaa viipymättä verovelvollisen verotettavan tulon sekä maksuunpääsee siitä menevän veron.

17 §

Vastuusta veron ja ennakon suorittamisesta

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

on vastaavasti voimassa, mitä siitä säädetään verotuslaissa ja ennakoperintälaissa. Rajoitetusti verovelvollisen henkilön palkasta 16 §:n 2 momentin mukaisesti määrätystä verosta on vastuussa hänen työnantajansa ja ulkomaisen työnantajan täällä oleva edustaja niin kuin omasta verostaan.

on vastaavasti voimassa, mitä siitä säädetään verotuslaissa ja ennakoperintälaissa. Rajoitetusti verovelvollisen henkilön palkasta 16 §:n 2 momentin mukaisesti määrätystä verosta ovat vastuussa hänen työnantajansa ja ulkomaisen työnantajan täällä oleva edustaja niin kuin omasta verostaan. Työnantaja ja mainittu edustaja eivät kuitenkaan ole vastuussa lähdeverosta, jos verovelvolliselle on myönnetty ennakoperintälaissa tarkoitettu verokortti ja työnantaja tai edustaja on noudattanut verokorttiin merkittyä ennakonpidätystä koskevaa määräystä eikä hän ole tiennyt eikä hänen olisi pitänyt tietää, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 199

Lakia sovelletaan lähdeveroa koskevien säännösten osalta tuloon, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen, sekä muulta osalta ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

5.

L a k i

ennakoperintälain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 28 päivänä marraskuuta 1959 annetun ennakoperintälain 30 §, sellaisena kuin se on 22 päivänä helmikuuta 1991 annetussa laissa (352/91), sekä
lisätään 1 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

1 §

Sen estämättä mitä 1 momentissa säädetään, tämän lain säännöksiä sovelletaan ulkomailla tehdystä työstä maksettuihin palkkaan silloinkin, kun tulo otetaan verotuksessa huomioon siten kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (/) 6 §:ssä tarkoitetaan.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

30 §

Työnantaja, joka maksaessaan ulkomailla tehdystä työstä palkkaa Suomessa asuvalle henkilölle jättää ennakonpidätyksen toimittamatta Suomen sisäisen lainsäädännön tai kansainvälisen sopimuksen perusteella, on velvollinen antamaan lääninverovirastolle sellaisen ilmoituksen kuin asetuksella tarkemmin säädetään. Asetuksella säädetään missä valtioissa tehtyyn työhön tätä säännöstä sovelletaan.

(kumotaan)

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan palkkaan, joka saadaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen sellaisen ulkomaantyöskentelyn perusteella, joka alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Vuoden 1995 aikana voimassa ollut lakia sovelletaan kuitenkin palkkaan, joka saadaan vuonna 1996 ja 1997, jos ulkomaantyöskentely

a) on alkanut vuoden 1995 aikana tai sitä ennen; tai

b) alkaa vuoden 1997 aikana tai sitä ennen sekä Suomen ja työskentelyvaltion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nimenomaisen määräyksen mukaan työskentelyvaltio ei saa verottaa palkasta, joka saadaan rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoimintaan liittyvästä työstä.
