

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Esa Aalto

Kansainvälisen henkilöverotuksen ajankohtaisia kysymyksiä

Yleistä

Verovelvollinen voi nykyisin joutua kansainvälisen henkilöverotuksen piiriin, vaikkei hän olisi tehnyt erityisiä ponnisteluja uusille aluevaltauksille. Tilanne voi olla vaikkapa se, että suomalainen pörssiyhtiö muuttuu kansainvälisen yritysjärjestelyn seurauksena osaksi ulkomaista yhtiötä. Tällöin Suomessa asuva verovelvollinen ei enää saakaan osinkoa kotimaiselta osakeyhtiöltä vaan esimerkiksi ruotsalaiselta osakeyhtiöltä Ruotsista Suomeen.

Matti Myrsky ja Esko Linnakangas aloittavat kirjansa ”Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus” kysymällä, mitä on kansainvälinen vero-oikeus. Tekijät vastaavat tähän kysymykseen niin, että kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluu muun muassa kunkin valtion alueellisen verotusvallan määrittäminen sekä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Kansainvälinen vero-oikeus jakaantuu sisäiseen ulkomaanvero-oikeuteen ja verosopimus-oikeuteen. Kansainvälisen vero-oikeuden kannalta kasvava merkitys on eurooppavero-oikeudella. Tekijöiden mukaan eurooppavero-oikeus voidaan lukea myös osaksi kansainvälistä vero-oikeutta, koska EY-oikeuden säännökset voivat vaikuttaa siihen, millaiseksi verovelvollisen verotusasema lopulta muodostuu kansainvälisissä tilanteissa.¹

On kiinnostavaa katsoa, miten Myrsky ja Linnakangas työstävät Suomen kansainvälisen henkilöverotuksen alaa. He jakavat tälle alalle lankeavat kysymykset seuraaviin pääjaksoihin: 1) yleisesti verovelvollisen tuloverotus, 2) rajoitetusti verovelvollisen verotus, 3) sosiaaliturvan kysymyksiä ja 4) perintö- ja lahjaverotus.² Tämä onkin turvallinen peruskartta siirtyessämme kansainvälisen henkilöverotuksen usein outoon ja ennen kokemattomaan maastoon.

Tarkoitukseni on tämän kirjoituksen puitteissa tarkastella eräitä Suomen kansainvälisen henkilöverotuksen ajankohtaisia kysymyksiä. Otan esille muutamia korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) vuosina 2006–2007 ratkaisemia oikeustapauksia.³ Ajatukseni on samalla esitellä

¹ Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, s. 1–2, Helsinki 2005. Käytän tätä kirjaa myös teoksena, jota kautta avautuu väylä alan laajaan lähdemateriaaliin.

² Mts. 85 ss. Yksi varhaisimmista suomalaisista kirjoituksista kansainvälisen henkilöverotuksen alalta on lähtöisin professori Kari S. Tikan kynästä: ”Kansainvälisen henkilöverotuksen perusteet” teoksessa Työskentely ulkomailla, Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 35, s. 106–133, Helsinki 1982.

³ Viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä ks. myös Vapaavuori, Ahti: Kansainvälisen vero-oikeuden kehityslinjoja KHO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa, Juhlajulkaisu Pekka Hallberg 1944–12/6–2004, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja n:o 35, s. 485–493, Helsinki 2004.

lyhyesti, millä tavoin ja mitä kautta kysymykset ovat tulleet KHO:n ratkaistaviksi. Samalla on mahdollisuus panna merkille, onko oikeustapauksissa paitsi aineellisoikeudellisesti tärkeitä kysymyksiä myös menettelytapaan liittyviä kiinnostavia piirteitä. Esittelen myös joitakin muita aihepiiriin liittyviä kysymyksiä kuin oikeustapauksia.

Olen rajannut aihepiiriä vielä sillä tavoin, että käsittelen vain tulon perusteella kannettavia veroja koskevia kysymyksiä. Näin ollen muihin veromuotoihin liittyvät kansainväliset ongelmat jäävät aiheen ulkopuolelle. Aihepiirin sisäpuolelle kuuluvista kysymyksistä käsittelen valikoituja ajankohtaisia ongelmia, kuitenkin niin, että paluumuuttajien eläketulon verotusta ja sairausvakuutusmaksun määräämistä Suomessa koskevat kysymykset jäävät tarkastelun ulkopuolelle.

Sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten suhteesta

Yksi kansainvälisen vero-oikeuden yleisiin oppeihin liittyvä ongelma on kysymys sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten välisestä suhteesta. Verosopimukset voivat vain rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisen osalta. Verosopimuksen määräykset eivät voi perustaa mitään sellaista verotusta, jota ei olisi määrätty jo sisäisessä lainsäädännössä (verosopimusten negatiivinen vaikutus); verosopimuksilla ei milloinkaan voida laajentaa Suomen verotusvaltaa. Tätä käsitystä on perusteltu muun muassa verosopimusten tarkoituksella ja tavanomaisoikeudellisella käytännöllä. Tämä periaate on laajasti käytössä myös muissa valtioissa.⁴

KHO:n oikeuskäytännössä on vuoden 2006 aikana tullut esille kysymys sisäisen verolainsäädännön ja verosopimuksen välisestä suhteesta vuosikirjaratkaisussa 2006:75 (jaostoplenum). Kysymys oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaisesta ratkaisusta, mutta yhtä hyvin ongelma olisi voinut tulla esille myös henkilöverotuksen puolella tuloverolain (TVL) mukaisessa verotuksessa. Vuosikirjan otsikko kuuluu näin:

”A Oy:n Alankomaissa asuvalta tytäryhtiöltään A B.V:ltä ylikurssirahaston palautuksena saama suoritus katsottiin Alankomaiden sisäisessä verolainsäädännössä suoritukseksi, johon sovellettiin osingonjaon verotusta koskevia säännöksiä. Suoritukseen oli näin ollen sovellettava Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen määräyksiä osingosta, jolloin verotusoikeus oli Suomella. Verosopimuksen estämättä voitiin suorituksen verotuksessa Suomessa soveltaa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti luovutusvoiton verottamisesta annettuja EVL:n säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuodelle 2005. Suomen tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 84, 1125/1997) 10 artiklan 1, 2 ja 7 kohdat sekä 23 artiklan 1 a ja b kohdat. Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §.”

⁴ Ks. Myrsky – Linnakangas s. 82. Ks. myös Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus, EY:n päärioikeudellisten normien vaikutuksesta kansainvälisen vero-oikeuden peruseriaatteiden alalla, kohta 2.3.1. ”Sisäisen lainsäädännön ja verosopimuksen välinen suhde” s. 17–20, Helsinki 2003.

Tässä asiassa oli kysymys keskusverolautakunnan antamasta ennakkoratkaisusta A Oy:n vuodelta 2004 ja 2005 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten: ”Jos A Oy:n alankomaalainen tytäryhtiö A B.V. alentaa ylikurssirahastoaan yhteensä 10 miljoonalla eurolla ja palauttaa summan suomalaiselle emoyhtiölleen, palautettava määrä ei ole A Oy:n veronalaista tuloa eikä palautettavaa määrää vastaava osa osakkeiden hankintamenosta ole verotuksessa vähennyskelpoinen erä.”

Ennakkoratkaisun perusteluissa lausuttiin muun ohella, että hakemuksessa tarkoitetusta erästä voidaan verosopimuksen osinkoartiklan perusteella verottaa Suomessa. Suomen sisäinen lainsäädäntö ratkaisee sen, miten tuloa täällä verotetaan. Suomen lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan pääoman palautusta on osakkaan verotuksessa pidettävä osakkeiden luovutushintaan verrattavana tulona.

A Oy valitti KHO:een ja vaati, että keskusverolautakunnan päätös kumotaan ja uutena ennakkoratkaisuna lausutaan, että ylikurssirahaston palautusta on käsiteltävä verotuksessa A Oy:n saamana verovapaana osinkotulona. KHO pyysi valituksen johdosta lausunnon valtiovarainministeriöltä, joka puolestaan pyysi asiassa lausunnon Verohallitukselta. Näissä lausunnoissa, joiden sisältöä on selostettu vuosikirjaratkaisussa, on pohdittu laajasti kysymystä sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten suhteesta.

KHO poisti keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun siltä osin kuin ennakkoratkaisu oli annettu koskemaan yhtiön vuodelta 2004 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta. Vuodelta 2005 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta koskevalta osin KHO tutki asian.

KHO lausui päätöksensä perusteluissa muun ohella, että yhtiön asiassa esittämän selvityksen mukaan ylikurssirahaston palautuksen käsittävää suoritusta kohdellaan Alankomaiden sisäisen verolainsäädännön mukaan samalla tavalla kuin osakkeista saatua tuloa eli osinkona. Kysymyksessä olevaa suoritusta tulee siten kohdella, kun sovelletaan Suomen ja Alankomaiden välistä verosopimusta ja jaetaan verotusoikeutta Suomen ja Alankomaiden välillä kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi, osinkona verosopimuksen 10 artiklan 7 kohdan mukaan. Suoritusta ei näin ollen verosopimuksen 10 artiklan 1 ja 3 kohdan mukaan veroteta Alankomaissa, mutta sitä voidaan verottaa Suomessa.

Sen jälkeen KHO lausui, että jaettaessa verotusoikeutta verosopimuksen perusteella kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi kysymyksessä olevaa suoritusta kohdellaan osinkona. Tämä ei kuitenkaan velvoita Suomea käsittelemään suoritusta verotusta täällä toimitettaessa sen luonnehdinnan mukaan, joka suoritukselle on annettu verosopimuksessa. Kysymys siitä, miten Suomen tulisi kohdella tiettyä tuloerää, on Suomen sisäinen asia, eikä se kuulu siihen aihepiiriin – verotusoikeuden jakaminen sopimusvaltioiden välillä –, jota verosopimus ensi sijassa koskee. Muun muassa näillä ja keskusverolautakunnan päätöksestä ilmenevillä perusteilla KHO katsoi, ettei ollut syytä muuttaa keskusverolautakunnan vuodelta 2005 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta varten antamaa ennakkoratkaisua, ja hylkäsi A Oy:n valituksen sanotulta osin.

On oikeastaan aika yllättävää, ettei näinkin klassinen kysymys näytä aikaisemman oikeuskäytännön mukaan nousseen ratkaisun kohteeksi in concreto. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa

nessa asiaa ei ole juuri valaistu käytännön esimerkein. Sen vuoksi on kiinnostavaa vertailla, mitä asiasta lausutaan esimerkiksi ruotsalaisessa käsikirjassa ”Internationella skattehandboken”. Kirjassa kosketellaan kysymystä ”Definition av inkomstslag; intern rätt och avtal” lausumalla muun ohella seuraavaa:⁵

”Enligt intern rätt i de flesta stater sker en uppdelning av inkomst på olika inkomstslag (näringsverksamhet, fastighet, utdelning, ränta etc). Ofta tillämpas olika skatteregler och skattesatser beroende på vilket inkomstslag beskattningen gäller.

Även skatteavtalen har en uppdelning i inkomstslag och innehåller olika beskattningsregler för olika inkomstslag. Många av inkomstslagen definieras noggrant i avtalen. Den interna rättens indelning i och definition av olika inkomstslag överensstämmer inte alltid med de som finns i avtalen. Det är viktigt att observera att när man tillämpar avtals beskattningsregler för ett visst i avtalet angivet inkomstslag är det *avtalets definition* av inkomstslaget ifråga som gäller, även om inkomsten enligt intern rätt ska hänföras till ett annat inkomstslag. Omvänt innebär detta att ett avtals klassificering av en inkomst inte kan påverka den klassificering av inkomsten som följer av intern rätt.”

Kirjassa esitetään lisäksi useita esimerkkejä siitä, mitä edellä lausuttu merkitsee eri tilanteissa. Viimeistään asiassa esitettyjen esimerkkien valossa abstraktiset säännöt saavat konkreettisen ja ymmärrettävän sisällön.

Lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta

KHO:n 15.8.2006 antaman päätöksen taltio 1925 mukaan, joka on julkaistu lyhyenä ratkaisuselosteena, lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta laskettiin määrästä, josta oli vähennetty edun käyttämisestä aiheutuneet kustannukset. Verovuosi 2001. Tuloverolain 46 §:n 1 momentti ja 66 §:n 3 momentti. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 4 § ja 7 §.

Tässä tapauksessa Uudenmaan verovirasto oli vuonna 2002 tekemällään päätöksellä vahvistanut luonnollisen henkilön B:n verotettavan tulon 87 039 036 markaksi ja siitä menevän lähdeveron 30 463 662 markaksi. Päätös oli tehty rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 16 §:n 2 momentin nojalla.

Helsingin hallinto-oikeus oli hylännyt B:n valituksen veroviraston päätöksestä. B haki muutosta KHO:ssa. Hän pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksessaan vaati, että työsuhdeoptiosta määrätty lähdevero oikaistaan siten, että optioedussa ei oteta huomioon 4.9.2000–2.1.2001 välisenä aikana kertynyttä optioetua, jolloin hän oli ollut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen ja Sveitsissä asuva. Lisäksi B vaati, että lähdevero optioedusta lasketaan määrästä, josta on vähennetty optio-oikeuksien myynnistä aiheutuneet kustannukset.

⁵ Bergmann, Elisabeth – Köhlmark, Anders (red.): Internationella skattehandboken, femte upplagan, s. 41–43, Stockholm 2004.

KHO hylkäsi valituslupahakemuksen siltä osin kuin valituksessa oli kysymys ulkomailla oleskelun vaikutuksesta Suomessa veronalaisen optioedun määrään. Siltä osin kuin valituksessa oli kysymys optioedusta ennen lähdeveron määräämistä vähennettävien optio-oikeuksien käyttämisestä aiheutuneiden kustannusten huomioon ottamisesta, KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui asiassa seuraavasti:

Tuloverolain 66 §:n 3 momentin mukaan työsuhteeseen perustuva oikeus hankkia yhteisön osakkeita optiolainan perusteella on työsuhteeseen liittyvää veronalaista ansiotuloa. Työsuhdeoption käyttämiseen rinnastetaan sen myynti ja muu luovutus. Edun arvoksi katsotaan tällöin työsuhdeoption luovutushinta vähennettynä luovuttajan maksamalla hinnalla.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 4 §:n mukaan palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Lähdeveron määrästä säädetään 7 §:ssä.

Tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä, tai ainakin säädetty hankintameno-olettaman mukainen määrä.

Työsuhdeoptioiden käytöstä saatu etu, joka on luonteeltaan luovutusvoittoa, verotetaan tuloverolain nimenomaisen säännöksen nojalla palkkana. Kun tuloverolain 66 §:n 3 momentin nojalla ansiotulona verotettavien erien verottamisesta rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain nojalla ei ole viimeksi mainitussa laissa erikseen säädetty, ei lain 6 §:ssä olevan vähennysten luettelon perusteella voida katsoa, että työsuhdeoption käytöstä saatu etu olisi määritelty rajoitetusti verovelvollisen verotuksen osalta toisin kuin tuloverolain nojalla toimitettavassa yleisesti verovelvollisen verotuksessa.

KHO katsoi, että lähdevero puheena olevasta työsuhdeoptioiden käytöstä saadusta edusta oli laskettava määrästä, jonka B oli saanut optioiden käyttämisestä aiheutuneiden kustannusten vähentämisen jälkeen. Tämän vuoksi KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja maksuunpanopäätöksen ja ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen palautti asian Uudenmaan veroviraston käsiteltäväksi.

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdevero

Vuoden 1996 alusta voimassa olleen ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995) mukaan ulkomailta tulevat avainhenkilöt voivat Suomesta saadun palkkatulonsa verotuksessa tietyin edellytyksin valita tavallisen tuloverotuksen sijasta palkkatulon lähdeverotuksen enintään 24 kuukauden ajaksi. Palkkatulon lähdevero on 35 prosenttia palkan kokonaismäärästä. Avainhenkilöitä ovat henkilöt, joilla on erityisasiantuntemusta tai jotka toimivat opettajina suomalaisessa ylemmässä oppilaitoksessa, kuten yliopistossa, tai harjoittavat tieteellistä tutkimusta yleiseksi eduksi.⁶

⁶ Avainhenkilöiden verotuksesta ks. myös Myrsky – Linnakangas s. 129–133.

KHO:n 26.10.2006 antama päätös taltio 2840 koskee laissa 1551/1995 tarkoitettua avainhenkilön verotusta. Päätöstä ei ole julkaistu vuosikirjassa tai lyhyenä ratkaisuselosteena. Kysymyksessä olevassa tapauksessa Konserniverokeskus oli vuonna 2000 tekemällään päätöksellä maksunpannut X Oy:lle lähdeveroja ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja vuosilta 1995 ja 1998. Konserniverokeskus oli vuonna 2003 tekemällään päätöksellä hylännyt yhtiön lähdeverojen ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen maksunpanoja koskevan oikaisuvaatimuksen.

Helsingin hallinto-oikeus oli vuonna 2005 antamallaan päätöksellä hyväksynyt yhtiön valituksen ja kumonnut Konserniverokeskuksen tekemän oikaisupäätöksen sekä toimitetut maksunpanot. Hallinto-oikeus viittasi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995; palkkatulon lähdeverolaki) ja ennakkoperintälain asianomaisiin säännöksiin ja perusteli päätöstään seuraavasti:

X Oy kuuluu kansainväliseen Y-konserniin. Henkilöt A ja B ovat siirtyneet Suomeen X Oy:n palvelukseen samaan konserniin kuuluvasta ulkomaisesta yhtiöstä. X Oy on maksanut heidän muuttokulunsa Suomeen. Valituksen mukaan A on työskennellyt Suomessa vuosina 1995–1997 ja B vuoden 1998 kesästä vuoden 2002 kevääseen.

A ja B ovat muuttaneet Suomeen palkkatulon lähdeverolaissa tarkoitettuina avainhenkilöinä. Valituksen mukaan A on siirretty Suomeen X Oy:n palvelukseen tehdaspäälliköksi. B on tullut tänne käynnistämään X Oy:n omaa markkinointitoimintaa. Nyt kysymyksessä olevat työntekijöiden siirrot ovat tosin edellyttäneet heidän omaa suostumustaan ja niissä voidaan nähdä olevan kysymys myös heidän omassa intressissään tapahtuneesta kouluttautumisestaan. Esitetyn selvityksen perusteella hallinto-oikeus katsoo kuitenkin, että muutoissa on ensisijaisesti ollut kysymys osaamisen siirrosta konserniyhtiöiden kesken sekä myös konsernin intressissä tapahtuneesta avainhenkilöiden kouluttautumisesta konserniyhtiöissä kierrättämällä. Tähän nähden A:n ja B:n muuttokuluja Suomeen ei voida pitää heidän elantomenoinaan. X Oy ei näin ollen ole sanotut kulut maksaessaan antanut heille palkkatulon lähdeveron alaista palkkaa, josta yhtiön olisi tullut periä lähdevero ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Veroasiamies haki muutosta KHO:ssa. Hän pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksessaan vaati, että hallinto-oikeuden päätös kumotaan ja Konserniverokeskuksen tekemä oikaisupäätös sekä toimitetut maksunpanot saatetaan voimaan.

KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui, että ennakkoperintälain 418/1959 8 §:n 1 momentin mukaan palkansaajalle työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksettua hyvitystä ei pidetä palkkana, sikäli kuin se ei ylitä näiden kustannusten arvioitua määrää. Ennakkoperintälain 1118/1996 15 §:n 3 momentissa säädetään vastaavasti, että palkansaajalle maksettavaa välittömien kustannusten korvausta ei pidetä palkkana, jos se ei ylitä kustannusten selvitettyä tai arvioitua määrää. Tähän nähden ja muutoin hallinto-oikeuden päätöksessä mainituilla perusteilla KHO katsoi, ettei asiassa ollut syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, joka siis jäi pysyväksi.

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain voimaantulosäännöstä on muutettu lailla 975/2006 siten, että lakia sovelletaan myös vuosina 2008–2011 alkavaan työ-

kentelyyn. Verovelvollista pidetään ulkomailta tulevana palkansaajana enintään 48 kuukauden ajan työskentelyn alkamisesta ja niin kauan kuin tämä työskentely on yhtäjaksoista. Laki on tullut voimaan 1.1.2007.

Ulkomaisten väliyhteisön Suomessa asuvan osakkaan verotus

KHO:n vuosikirjaratkaisussa 2007:7 oli kysymys ulkomaisten väliyhteisön osakkaan verotuksesta. Luonnollinen henkilö A oli saanut ulkomaisten väliyhteisönsä kautta sanotun väliyhteisön omistamien yhtiöiden osakkeiden myynnistä tuloa, jota oli pidettävä tuloverolain luovutusvoiton verottamista koskevien säännösten mukaisena tulona ja jota oli A:n kuoltua verotettava hänen kuolinpesänsä tulona. Tulo oli yksinomaan pääomatuloa, eikä siihen ollut sovellettava osinkotulon tapaan jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Verovuosi 2001. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 1 §, 2 § ja 4 §.

Verotusta toimitettaessa väliyhteisötulon tulolaji oli määritelty osinkoa koskevien periaatteiden mukaan eli tulosta oli verotettu osa pääomatulona ja osa ansiotulona. Verotuksen oikaisulautakunta oli hyväksynyt A:n kuolinpesän oikaisuvaatimuksen ja katsonut, että osakkeiden myynnistä saatu tulo verotetaan A:n väliyhteisön kautta saamana pääomatulona. Turun hallinto-oikeus oli vuonna 2004 antamallaan päätöksellä hylännyt Lounais-Suomen veroviraston ja Turun kaupungin määräämän veroasiamiehen valituksen, jossa oli vaadittu, että väliyhteisötulon tulolaji on määrättävä osinkotulon verotuksessa sovellettavien periaatteiden mukaisesti.

Veroasiamies ja kaupunginhallitus pyysivät lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksissaan vaativat, että hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset kumotaan ja verotoimiston toimittama verotus saatetaan voimaan.

KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui päätöksessään, että ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (väliyhteisölaki) 1 §:n mukaan yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa on osuus ulkomaisten väliyhteisön tuloon. Lain 2 §:n 1 momentin mukaan ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin kolme viidesosaa Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Lain 4 §:n 1 momentin mukaan veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaisesta välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisten väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 10 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 10 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Lain 4 §:n 2 momentin mukaan edellä 1 momentissa tarkoitettun osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama osinko tai muu voitonjako on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna 1 momentin nojalla luettu tämän osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Laki koskee siis ulkomaisten väliyhteisöjen Suomessa yleisesti verovelvollisten osakkaiden verotusta, mutta

siinä ei ole tarkempia säännöksiä siitä, miten väliyhteisön osakasta täällä verotetaan siitä väliyhteisön tulosta, jota yhteisö ei ole jakanut osakkaalleen.

Väliyhteisölain tarkoitus on, että sen soveltamisen kautta väliyhteisön osakasta kohtaa verotus, joka ei ole lievempi kuin se verotus, joka osakasta kohtaisi puhtaasti kotimaisissa tilanteissa. Lain esitöiden mukaan verotus tapahtuisi ikään kuin yleisesti verovelvollinen osakas olisi saanut tulon suoraan (Työryhmämuistio VM 1994:13 ja HE 155/1994 vp). Siltä osin kuin laissa ei ole toisin säädetty, väliyhteisötulo lasketaan samalla tavalla kuin muut samaan tulolähteeseen ja luonnollisen henkilön sekä kuolinpesän verotuksessa myös samaan tulolajiin kuuluvat tulot. Muitakin verotukseen liittyviä säännöksiä sovelletaan vastaavasti, ellei laissa ole toisin säädetty.

KHO katsoi, että verotuksessa sovelletaan näin ollen säännöksiä, joita olisi sovellettu Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisesti, jos tulo olisi tullut osakkaalle suoraan eikä väliyhteisön kautta.

Nyt kysymyksessä oleva väliyhteisötulo on saatu arvopapereiden myynnistä. Se ei näin ollen ole A:n kuolinpesän verotuksessa osinkoa eikä elinkeinotuloa, vaan lähtökohtaisesti tuloa, johon sovelletaan tuloverolain luovutusvoiton verottamista koskevia säännöksiä. Tulo on siis verotettava yksinomaan pääomatulona, eikä siihen ole sovellettava jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Tämän vuoksi KHO katsoi, ettei asiassa ollut syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, joka siis jäi pysyväksi.⁷

Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttaminen

Suomessa on sovellettu osinkojen verotukseen yhtiöveron hyvitysjärjestelmää vuoden 2004 loppuun saakka. Osingonsaajalla on ollut oikeus yhtiöveron hyvitykseen kotimaiselta yhtiöltä saadun osingon perusteella. Sen sijaan ulkomailta saatuu osinkoon ei ole liittynyt yhtiöveron hyvitystä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuim on 7.9.2004 antanut tuomionsa asiassa C-319/02 (Manninen). Tämän jälkeen KHO on antanut asiasta vuosikirjaratkaisun 2004:117. Näissä ratkaisuissa on katsottu Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän olevan ristiriidassa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklan ja 58 artiklan määräysten kanssa.

⁷ Asia KHO:ssa käsiteltäessä viitattiin puolin ja toisin myös aikaisemmin annettuihin KHO:n vuosikirjaratkaisuihin 2002:26 ja 2003:87.

Mitä tulee väliyhtiöitä koskevaan oikeuskirjallisuuteen, niin esimerkiksi teokseen Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli: Yritysverotus I ja II, (Jatkuvatäydenteinen) WSOY Yritystieto, sisältyy kokonainen luku väliyhtiöistä, ks. osa II luku 38 ”Väliyhtiöt”.

Ulkomaisen väliyhteisön Suomessa asuvan osakkaan verotuksesta ks. myös Myrsky – Linnakangas s. 276–279 ja Penttilä, Seppo: Ajankohtaista Eurooppavero-oikeutta, julkaisussa Vero-opintopäivät 2006, kohta 3.3. Väliyhtiölainsäädäntö, s. 131–133, Helsinki 23.–24.10.2006 sekä Kanervo, Timo: Tapaus väliyhteisötulosta ratkaistu EYT:ssa, Verotus 2006, s. 542–546. Sekä Penttilä että Kanervo käsittelevät Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes). Ks. myös Juusela, Janne – Parkkola, Tommi: EU-uutiset, Välitön verotus, EY:n tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes), Verotus 2006, s. 558–559.

Laki yhtiöveron hyvityksestä on kumottu lailla yhtiöveron hyvityksestä annetun lain kumoamisesta (725/2004), joka on tullut voimaan 1.1.2005. Yhtiöveron hyvitys on liittynyt viimeisen kerran verovuonna 2004 saatua osinkoon. Lisäksi on säädetty laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (563/2005).

Lain mukaan osingonsaajan tuloverotusta vuosilta 1998–2004 oikaistaan siten, että hänelle hyvitetään osinkoa jakaneen yhtiön maksamaa veroa ja palautetaan osingosta liikaa suoritettu vero korkoineen muusta verotuksesta erillisessä menettelyssä.

Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvat Euroopan unionin jäsenvaltiot Alankomaat, Belgia, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Luxemburg, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Suomi, Tanska ja Yhdistynyt kuningaskunta sekä 1.5.2004 alkaen myös Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovakia, Slovenia, Tšekki, Unkari ja Viro. Euroopan unionin ulkopuolisista valtioista Euroopan talousalueeseen kuuluvat lisäksi Islanti, Norja ja Liechtenstein.

Verohallinto on palauttanut osingosta suoritettun veron luonnollisille henkilöille ja kotimaisille kuolinpesille viran puolesta verovelvollisia kuulematta osingosta tilinhoitajayhteisöltä saadun vuosi-ilmoitustiedon perusteella. Veron palauttaminen viran puolesta on koskenut vain osinkoa, joka on saatu Nordea AB:ltä vuosina 2000–2004, TeliaSonera AB:ltä vuosina 2003–2004 ja Danisco A/S:ltä vuosina 1999–2004. Verohallinto on hankkinut tiedot yhtiöveroista ja osingonjaoista yhtiön kotivaltion veroviranomaisilta ja laskenut yhtiöveron hyvityksen määrän. En tässä yhteydessä puutu siihen, miten palautettavan veron määrä on laskettu.⁸

Verohallinnon kutakin verovelvollista erikseen koskevan päätöksen laskelmaosassa ilmoitettu rahamäärä on palautettu ilman eri hakemusta. Palautukset on maksettu verohallinnon tiedossa oleville päätöksissä ilmoitetuille osingonsaajien pankkitileille 8.11.2006 mennessä. Jos pankkitiliä ei ole ilmoitettu verohallinnolle, palautus on maksettu erillisellä maksuosoituksella. Palautettavalle verolle on maksettu korkoa siten kuin palautuskorosta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa.

Jos verovelvollisella on ollut muitakin Euroopan talousalueelta saatuja vuosilta 1998–2004 toimitetuissa verotuksissa tuloksi luettuja osinkotuloja kuin verohallinnon edellä mainitut päätökset koskevat, verovelvollisen on määräajassa erikseen haettava palautusta niistä maksetuista veroista.

* * *

Some topical issues in international income taxation of individuals

The article provides an overview of certain income tax cases decided by the Finnish Supreme Administrative Court (KHO) between 2006 and 2007. It also contains a brief account of how these cases came before the KHO for decision.

⁸ Ks. tarkemmin verohallituksen 26.10.2006 julkaisema ohje ”Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttaminen”, dnro 1326/345/2006. Ohje on saatavissa verohallinnon Internet-sivuilla <http://www.vero.fi>. Ks. myös Nykänen, Pekka: Täyttääkö ETA-alueelta saaduista osingoista suoritettun veron palauttamisesta annettu laki EY-oikeuden vaatimukset?, Verotus 2006, s. 149–165 ja Äimä, Kristiina: Eurooppavero-oikeuden tehokas toteuttaminen, Yliopiston veropäivä, Verotuksen ajankohtaisia kysymyksiä, esitelmä s. 1–15, Helsinki 8.12.2006.

The first case is No. 2006:75 in the yearbook of the KHO; it concerns the classical problem of the relationship between domestic tax legislation and tax treaties. According to the KHO ruling, dated 15 August 2006, file no. 1925, on the other hand, the tax at source levied on benefits arising from the exercise of employee stock option rights is to be based on a sum net of the expenses incurred in realising the benefit.

Under the Act on the Withholding of Tax at Source from Foreign Employees (1551/1995; *laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta*), key employees from abroad may, under certain conditions and originally for no longer than 24 months, opt for taxation at source instead of ordinary income taxation of their earnings from Finland. The rate of the tax at source on earnings is 35 per cent. This topic was examined in the KHO ruling, dated 26 October 2006, file no. 2840. The ruling No. 2007:7 in the yearbook of the KHO, on the other hand, concerns the taxation of a Finnish resident shareholder in a controlled foreign corporation.

A system of corporate tax credits for dividend taxation was applied in Finland until the end of 2004. Dividend payees were entitled to corporate tax credits on the basis of dividends received from a Finnish company. In contrast, no corporate tax credits were available for dividends received from abroad. In September 2004, the European Court of Justice issued a ruling in case C-319/02 (Manninen). In the said case, the KHO then issued its ruling No. 2004:117. These rulings take the view that the Finnish system of imputation of corporate tax is in conflict with the provisions of Articles 56 and 58 EC.

The Act on the Repeal of the Corporate Tax Credits Act (725/2004; *laki yhtiöveron hyvi-tyksestä annetun lain kumoamisesta*) came into force in 2005. The last corporate tax credits were applied to dividends received in the 2004 tax year. An Act on Refunds of Tax Paid on Dividends Received from within the European Economic Area in Certain Cases (563/2005; *laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettujen veron palauttamisesta eräissä tapauksissa*) has also been enacted. Under this Act, the income taxation of dividend payees between 1998 and 2004 will be adjusted so as to give credit for tax paid by the company that distributed the dividend and to refund, with interest, any excess tax paid on the dividend.

Esa Aalto

LL.D., Justice, The Supreme Administrative Court of Finland