

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia siten, että säännökset puun myyntitulosta sekä taiteilijan ja urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta perittävästä lähdeverosta vastaisivat Euroopan yhteisöjen oikeutta ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa harjoitetusta metsätaloudesta saamaa tuloa verotettaisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä tuloverolakia soveltaen. Rajoitetusti verovelvollisen taiteili-

jan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saamasta korvauksesta perittäisiin jatkossakin lähtökohtaisesti 15 prosentin lähdevero. Verovelvollisen vaatimuksesta tuloista voitaisiin kuitenkin vähentää välittömät kulut. Kulut otetaan huomioon joko alentamalla veroviraston antaman lähdeverokortin lähdeveroprosenttia tai lähdeveron palautusmenettelyssä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010, ja sitä sovellettaisiin lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen maksettaviin suorituksiin.

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT .....	3
1 NYKYTILA .....	3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	3
Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.....	3
Suomessa harjoitetusta metsätaloudesta saadun tulon verottamisesta.....	3
Taiteilijan ja urheilijan verotuksesta .....	4
1.2 Euroopan yhteisön lainsäädäntö.....	5
1.3 Kansainvälinen vertailu.....	7
Ruotsi .....	7
Belgia .....	7
Saksa.....	7
Alankomaat .....	7
1.4 Nykytilan arviointi .....	7
Komission käynnistämät rikkomusmenettelyt .....	7
Johtopäätökset komission käynnistämistä rikkomusmenettelyistä.....	10
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET .....	10
Metsätaloudesta saatu tulo.....	10
Taiteilijat ja urheilijat .....	11
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET .....	12
3.1 Taloudelliset vaikutukset .....	12
Vaikutukset verotuloihin .....	12
3.2 Organisaatio- ja henkilöstövaikutukset .....	13
4 ASIAN VALMISTELU .....	13
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT .....	13
1 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT .....	13
2 VOIMAANTULO.....	14
LAKIEHDOTUS .....	15
rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta .....	15
LIITE .....	16
RINNAKKAISTEKSTI.....	16
rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta .....	16

## YLEISPERUSTELUT

## 1 Nykytila

## 1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

## Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yleisesti verovelvollisia eli velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella Suomesta ja muualta saamastaan tulosta ovat verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä. Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisia ovat henkilö, joka ei verovuonna ole asunut Suomessa sekä ulkomainen yhteisö. Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta.

Tuloverolain 11 §:n pääsäännön mukaan henkilö asuu Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Yleisesti verovelvollista verotetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisessa menettelyssä. Hänelle myönnetään tavanomaiset henkilö- ja perhekohtaiset vähennykset ja hän voi vähentää myös luonnolliset vähennykset eli tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä syntyneet menot. Ansiotulona verotettavien tulojen osalta valtionvero lasketaan progressiivista tuloveroasteikkoa soveltaen ja kunnallisvero kotikunnan veroprosentin mukaan. Pääomatuloja verotetaan 28 prosentin verokannalla.

Rajoitetusti verovelvollisilla ei ole Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia. He oleskelevat Suomessa korkeintaan kuuden kuukauden ajan tai oleskelevat täällä yli kuuden kuukauden ajan, mutta ovat Suomesta poissa muutoin kuin tilapäisesti eli niin, että kuuden kuukauden aikaraja ei näiden poissaolojen vuoksi ylity.

Yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia, jos ne ovat kotimaisia. Verolainsäädännössä ei ole määritelty, milloin yhteisö on kotimainen. Verotuskäytännössä yhteisöä on pidetty ko-

timaisena, jos se on rekisteröity Suomessa tai perustettu Suomen lainsäädännön mukaan. Kuolinpesä on tuloverolain 17 §:n 4 momentin mukaan kotimainen, jos perittävä oli kuolinhetkellään tuloverolain nojalla Suomessa asuva.

Verotusyhtymällä tarkoitetaan tuloverolain 4 §:n 2 kohdan mukaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Tuloverolain 15 §:n 1 momentin mukaan verotusyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. Verotusyhtymä on laskentasubjekti, jonka tulo jaetaan osakkailta verotettavaksi. Verotusyhtymän osakkaina voi olla sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisia henkilöitä.

Rajoitetusti verovelvolliset ovat velvollisia maksamaan veroa vain Suomesta saamastaan tulosta. Suomesta saatua tuloa on tuloverolain 10 §:n mukaan muun ohessa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta ja metsätaloudesta saatu tulo sekä tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta. Lisäksi Suomessa verottamisen edellytyksenä on, että Suomen solmimissa sopimuksissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi, jäljempänä *verosopimus*, ei estetä lähdevaltion verotusoikeutta.

Suomessa harjoitetusta metsätaloudesta saadun tulo verottamisesta

Tuloverolain 10 §:n 2 kohdan mukaan Suomessa harjoitetusta metsätaloudesta saatu tulo on Suomesta saatua tuloa. Suomen solmimissa verosopimuksissa noudatetaan kiinteästä omaisuudesta saadun tulo osalta yleensä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön malliverosopimuksen, jäljempänä *OECD:n malliverosopimuksen*, määräyksiä. Siten Suomella tulon lähdevaltiona on oikeus verottaa metsätaloudesta saatua tuloa. OECD:n malliverosopimuksen 6 artiklan ensimmäisen kappaleen mukaan kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa luetaan metsätaloudesta saatu tulo.

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa harjoittamasta metsätaloudesta saadun tulon verotuksesta säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaki*. Lähdeverolain 3 §:n 1 momentissa mainittujen suoritusten lisäksi lähdevero on suoritettava myös muista suorituksista, joista ennakkoperintälain (1118/1996) mukaan on toimitettava ennakonpidätys. Lähdeverolain 7 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan lähdevero on 19 prosenttia puun myyntitulosta ja 2 kohdan mukaan 28 prosenttia vakuutusosuutuksesta ja muusta suorituksista, jota tuloverolain mukaan verotetaan pääomatulona. Lähdeverolain 7 §:ään lisättiin väliaikaisesti säännökset, joilla puun myyntitulon väliaikainen veronalentaminen ja ensiharvennushakkuista saatu puun myyntitulon väliaikainen verovapaus ulotettiin myös lähdeverotuksen piirissä oleviin puun myyntituloihin. Lähdeveroa perittäessä tulosta ei tehdä vähennyksiä. Rajoitetusti verovelvollisen muita kuin lähdeverolain 3 §:n mukaan lähdeverotuksen piiriin kuuluvia tuloja verotetaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä.

Puun myynnistä saadusta tulosta peritään yllä kuvattujen säännösten mukaisesti 19 prosentin lähdevero, ja mahdollisuutta vähentää kustannuksia ei ole. Tuloon kohdistuu ennakkoperintälain mukainen ennakonpidätysmenettely, jos puun myyjänä on suomalainen yhtymä, jossa on rajoitetusti verovelvollisia osakkaita. Yhtymä antaa metsätalouden veroilmoituksen. Rajoitetusti verovelvolliselle osakkaalle hänen omistusosuutensa mukaisesti tulevan jako-osuuden verotus tapahtuu verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä ja veron määrä on pääomatulona verotettavasta tulo-osuudesta 28 prosenttia. Nykyiselläänkin niitä rajoitetusti verovelvollisia, jotka omistavat metsää yhtymän osakkaana, verotetaan samalla tavoin kuin Suomessa yleisesti verovelvollisia puun myyntitulon saajia eli he voivat saada tuloverolaissa säädetyt vähennykset.

Puun myyntituloja saaneita lähdeveroa maksaneita rajoitetusti verovelvollisia oli vuonna 2007 runsaat 300 ja vuonna 2008 runsaat 400. Puun myyntituloja he saivat vuonna 2007 noin 5,6 miljoonaa euroa ja vuonna 2008 noin 5,5 miljoonaa euroa. Läh-

deveroa näistä perittiin sekä vuonna 2007 että vuonna 2008 noin 1 miljoonaa euroa. Kaikkiaan rajoitetusti verovelvollisia metsänomistajia, joilta heidän puuta myydessään perittäisiin lähdeveroa, on Verohallinnon rekisterin mukaan noin 5 400.

#### Taiteilijan ja urheilijan verotuksesta

Tuloverolain 10 §:n 4 b kohdan mukaan tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta, on Suomesta saatua tuloa. Suomen solmimissa verosopimuksissa noudatetaan taitelijoiden ja urheilijoiden saamien tulojen osalta pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimuksen määräyksiä. Siten Suomella tulon lähdevaltiona on oikeus verottaa tuloa. OECD:n malliverosopimuksen 17 artiklan ensimmäisen kappaleen mukaan taiteilijana ja urheilijana saadusta tulosta voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa toimintaa harjoitetaan ja toisen kappaleen mukaan taitelijan tai urheilijan tässä ominaisuudessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa toimintaa harjoitetaan, vaikka tulo ei mene taiteilijalle tai urheilijalle itselleen, vaan toiselle henkilölle.

Lähdeverolain 3 §:n 1 momentin mukaan lähdevero on suoritettava taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta riippumatta siitä, onko korvausta pidettävä palkkana, sekä siitä, maksetaanko se taiteilijalle tai urheilijalle itselleen vai jollekulle toiselle. Jos taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle tai henkilölle, joka ei asu Suomessa, lähdeverolain 3 §:n nojalla verovelvollisena pidetään lähdeveroa perittäessä ainoastaan tätä yhteisöä tai henkilöä. Lähdeverolain 7 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan lähdevero on 15 prosenttia. Tulosta ei myönnetä vähennyksiä, mutta rajoitetusti verovelvolliselle taiteilijalle ja urheilijalle voidaan sovitun palkan lisäksi maksaa lähdeveroa perimättä lähdeverolain 4 §:n 2 momentissa määritellyt suoritukset. Tällaisia suorituksia ovat tositteeseen perustuvat kustannukset matkalipuisista ja majoittumisesta sekä päiväraha siltä osin

kuin se vastaa Verohallituksen verovapaaksi vahvistamaa kotimaan päivärahaa.

Lisäksi luonnollisen henkilön saama ansiotulo voidaan lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti verovelvollisen vaatimuksesta verottaa verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamasta puhtaasta ansiotulosta.

Vuonna 2007 rajoitetusti verovelvollisille taiteilijoille maksettiin lähdeveron alaisia korvauksia yhteensä noin 17 miljoonaa euroa, ja heitä oli noin 2 150. Lähdeveroa perittiin noin 2,4 miljoonaa euroa. Urheilijoille maksettiin lähdeveron alaisia korvauksia noin 3,8 miljoonaa euroa ja heitä oli yli 900. Lähdeveroa perittiin noin 0,6 miljoonaa euroa.

Vuonna 2008 rajoitetusti verovelvollisille taiteilijoille maksettiin lähdeveron alaisia korvauksia yhteensä noin 20,6 miljoonaa euroa, ja heitä oli noin 2 650. Lähdeveroa perittiin noin 2,9 miljoonaa euroa. Noin 850 urheilijalle maksettiin lähdeveron alaisia korvauksia yhteensä noin 3,8 miljoonaa euroa. Lähdeveroa perittiin noin 0,5 miljoonaa euroa.

## 1.2 Euroopan yhteisön lainsäädäntö

Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen, *jäljempänä EY:n perustamissopimus*, 56 artiklassa ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen, *jäljempänä ETA-sopimus*, 40 artiklassa kielletään pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset. Pääomien vapaata liikkuvuutta voidaan soveltaa myös Euroopan talousalueen ulkopuolisiin eli niin sanottuihin kolmansiiin valtioihin. Pääomaliikkeiden käsitettä ei ole määritelty EY:n perustamissopimuksessa, mutta Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on muun muassa asiassa C-256/06, Jäger, todennut, että direktiivin 88/361 liitteessä olevalla pääomaliikkeiden nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa käsitettä määriteltäessä. Liitteessä on lueteltu muun muassa ulkomailta asuvan kiinteistösijoitukset kotimaahan, joten ulkomailta asuvan sijoituksia Suomessa sijaitseviin metsäkiinteistöihin

voidaan pitää pääomien vapaan liikkuvuuden alaan kuuluvana toimena.

EY:n perustamissopimuksen 49 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelun vastaanottajan valtioon sijoittuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja yhteisössä. EY:n perustamissopimuksen 50 artiklassa määritellään palvelun tarkoittavan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien ja henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. EY:n perustamissopimuksen 50 artiklassa mainitaan palveluiksi luettavan erityisesti mm. vapaiden ammattien harjoittamiseen kuuluva toiminta. Vastaavat määräykset ovat myös ETA-sopimuksen 36 ja 37 artikloissa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytännössä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen erilainen verotus on tietyissä tilanteissa sallittu. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on tuomioissaan katsonut, että EY:n perustamissopimuksen vastaista syrjintää on, kun samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavalla tai erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisen erilaiseen verotukseen vaikuttaa arvio tilanteiden samanlaisuudesta. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten ei katsota aina olevan samanlaisessa tilanteessa, jolloin verotuskin voi olla erilainen. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisen erilainen verotus on syrjivää, jos tilanteiden välillä ei ole objektiivista eroa, jolla erilainen verotus voitaisiin perustella. Syrjivää verotusta ei sallita, jos syrjintää ei voida perustella oikeuttamisperusteella.

Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten erilaista verotusta elinkeinokulujen vähennysoikeuden suhteen käsiteltiin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-234/01, Gerritse, jossa kyse oli ammatinharjoittajana toimivan rumpalin verotuksesta valtiossa, jossa häntä pidettiin rajoitetusti verovelvollisena. Asiassa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden katsottiin olevan samanlaisessa asemassa, koska elinkeinokulut, joiden vähentämisestä oli kyse, liittyivät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo oli syntynyt. Kyseessä oli EY:n perustamissopimuksen palvelujen vapaata tarjoamista sääntelevien artiklojen vastainen

syryntä, koska ulkomailla asuvia henkilöitä verotettiin pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tulosta vähennetty elinkeinokuluja, kun taas jäsenvaltiossa asuvia yleisesti verovelvollisia henkilöitä verotettiin nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennettiin elinkeinokulut. Kyseiset artikkelit eivät sen sijaan olleet esteenä sille, että progressiiviseen asteikkoon liittyvää verovapaata määrää sovellettiin vain maassa asuviin.

Palvelujen vapaan tarjoamisen periaatteen ja lähdeverotuksen suhdetta käsiteltiin myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, jossa oli kyse jäsenvaltiossa asuvan konsertteja järjestävän yhtiön maksamista korvauksista toisessa valtiossa asuvalle toiminimeä käyttäneelle luonnolliselle henkilölle, joka antoi yhtiön käyttöön musiikkiryhmän. Rajoitetusti verovelvollisille kulttuuri- ja taide-esityksistä maksetuista vastikkeista perittiin vastikkeen suorittamishetkellä 15 prosentin lähdevero eikä tulosta hyväksytty vähennyksiä elinkeinomenojen johdosta. Vastuussa veron pidättämisestä ja tilittämisestä oli vastikkeen suorittaja. Yleisesti verovelvollisilla oli puolestaan velvollisuus jättää vastaavista tuloista tuloveroilmoitus eikä vastikkeen suorittaneella maksajalla ollut ennakonpidätysvelvollisuutta eikä maksaja myöskään ollut vastuussa saajan tuloverosta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi lähdeveronpidätysvelvollisuuden ja siihen liittyvän vastuun verosta rajoittavan palvelujen tarjoamisen vapautta, mutta piti sitä kuitenkin tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltuna. Tuomioistuin kuitenkin muistutti, että pääasian toiseikkojen tapahtuma-ajankohtana ei ollut mitään yhteisön direktiiviä, jolla olisi säännelty verosaatavien perimistä koskevaa keskinäistä hallinnollista avunantoa kyseessä olevien jäsenvaltioiden välillä. Tuomioistuin totesi jo vastanneensa asiassa C-234/01 Geritse antamassaan ratkaisussa, että jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ja ulkomailla asuvat henkilöt ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa siltä osin, kun kyse on elinkeinomenoista, jotka liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo syntyy ja että erilainen kohtelu elinkeinomenojen vähennys-

oikeuden osalta on pääsääntöisesti EY:n perustamissopimuksen vastaista. Menojen huomioimisajankohdan osalta tuomioistuin totesi perustamissopimuksen määräysten olevan esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelun tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittuneen palvelun tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettotuloja. Lisäksi tuomioistuin totesi, että EY:n perustamissopimuksen palvelujen vapaata tarjoamista säänteleviä artikloja on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan sellaiset elinkeinomenot, jotka liittyvät suoraan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, harjoitettuun toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt, ja joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, voidaan vähentää lähdeverotusmenettelyssä ja jonka mukaan menot, jotka eivät suoraan liity kyseiseen elinkeinotoimintaan, voidaan tarvittaessa ottaa huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä. EY:n perustamissopimuksen mainittuja artikloja on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että verovapautus voidaan ottaa huomioon vain, jos toimivaltainen veroviranomainen myöntää todistuksen, jossa todistetaan verosopimuksessa vahvistettujen edellytysten täyttyvän palveluntarjoajan osalta. EY:n perustamissopimusta on tulkittava myös siten, että sitä ei sovelleta sellaiseen palvelujen tarjoajaan, joka on kolmannen maan kansalainen.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande Lda, oli kyse siitä, onko elinkeinomenojen vähennysoikeuden rajaaminen menoihin, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä kyseessä olevan valtion alueella harjoitetun toiminnan yhteydessä saatuihin tuloihin ristiriidassa perustamissopimuksen palvelujen vapaata tarjoamista koskevien määräysten kanssa. Tuomioistuimen mukaan

rajaaminen ei ole ristiriidassa perustamisso-  
pimuksen mainittujen määräysten kanssa  
kunhan menoina pidetään kaikkia menoja,  
jotka liittyvät erottamattomasti tähän toimin-  
taan, riippumatta siitä, missä tai milloin nämä  
menot syntyvät. Ratkaisun mukaan tuloihin  
suorassa yhteydessä olevilla menoilla on kat-  
sottava tarkoitettavan menoja, jotka ovat suo-  
rassa taloudellisessa yhteydessä palveluun,  
jota on verotettu kyseisessä valtiossa, ja jotka  
siis liittyvät erottamattomasti tähän palve-  
luun, kuten matka- ja majoitusmenot. Lisäksi  
on yhdentekevää, missä ja milloin menot  
syntyvät. Tuomioistuin täsmensi, ettei yhteis-  
ön oikeus ole esteenä sille, että jäsenvaltio  
menee tätä pidemmälle ja huomioi myös men-  
not, jotka eivät ole edellä tarkoitettussa yh-  
teydessä tuloon. Kyse oli jäsenvaltiossa si-  
jaitsevan pääomayhtiön verotuksesta toisessa  
valtiossa, jossa se järjesti ratsastusesityksiä ja  
–oppitunteja.

### 1.3 Kansainvälinen vertailu

#### Ruotsi

Euroopan yhteisöjen komissio lähetti Ruot-  
sille taitelijoiden ja urheilijoiden lähdevero-  
tusta koskevan virallisen huomautuksen ke-  
säkuussa 2008. Komission mukaan Ruotsin  
lainsäädäntö voi johtaa siihen, että ulkomail-  
la asuvia taiteilijoita ja urheilijoita verotetaan  
ankarammin kuin Ruotsissa asuvia. Ruotsissa  
rajoitetusti verovelvollisilta taiteilijoilta ja  
urheilijoilta peritään 15 prosentin lopullinen  
lähdevero. Vero peritään bruttotulosta, eikä  
mahdollisuutta kustannusten vähentämiseen  
ole.

Ruotsin hallitus antoi 8 päivänä huhtikuuta  
2009 esityksen 2008/09:182, jossa ehdote-  
taan lainsäädäntöä muutettavaksi siten, että  
lähdeverotuksen sijasta rajoitetusti verovel-  
vollisilla taiteilijoilla, urheilijoilla ja taiteili-  
jayhtiöillä olisi mahdollisuus pyynnöstään  
tulla verotetuiksi tuloverolain mukaan vero-  
vuoden aikana saaduista tuloista. Tämä mer-  
kitsi oikeutta vähentää tulonhankkimisesta  
aiheutuneet kulut samoin kuin luonnollisten  
henkilöiden osalta oikeutta tiettyihin vähen-  
nyksiin, joita ei ole varattu vain yleisesti ve-  
rovelvollisille.

#### Belgia

Rajoitetusti verovelvollisilta taiteilijoilta ja  
urheilijoilta peritään 18 prosentin lähdevero-  
tulosta, josta on tehty kiinteämääräinen kulu-  
vähennys, kun puolestaan yleisesti verovel-  
vollisia taiteilijoita ja urheilijoita verotettiin  
progressiivisen tuloveroasteikon mukaan, ja  
heillä oli oikeus vähentää kulut toteutuneen  
määräisinä. Komission kehoitettua helmi-  
kuussa 2008 Belgiaa lopettamaan syrjivä  
kohtelu Belgia muutti lainsäädäntöään siten,  
että rajoitetusti verovelvolliset taiteilijat ja  
urheilijat voivat niin halutessaan tulla verote-  
tuiksi samojen sääntöjen mukaan kuin Belgi-  
assa asuvat.

#### Saksa

Rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden  
ja urheilijoiden saamasta tulosta peritään 15  
prosentin lähdevero. Jos tulon saaja on Euroo-  
pan talousalueeseen kuuluvan valtion  
kansalainen ja asuu mainitulla alueella, hän  
voi kuitenkin valita tuloon välittömästi liitty-  
vien elinkeinokulujen vähentämisen lähdeve-  
roa pidätettäessä, jos hän voi näyttää kulujen  
olemassaolon. Tässä tapauksessa lähdevero  
on 30 prosenttia nettotulosta, jos tulon saaja-  
na on luonnollinen henkilö. Myös Euroopan  
talousalueeseen kuuluvaan valtioon sijoittai-  
nut yritys voi valita kustannusten vähentä-  
misen, jolloin verokanta on 15 prosenttia.

#### Alankomaat

Alankomaissa ei veroteta sellaisia Alan-  
komaissa esiintyviä rajoitetusti verovelvollis-  
ia taiteilijoita ja urheilijoita, joiden asuinval-  
tion ja Alankomaiden välillä on verosopimus.

### 1.4 Nykytilan arviointi

Komission käynnistämät rikkomusmenettelyt

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa harjoi-  
tetusta metsätaloudesta saadun tulon verotus

Komissio lähetti Suomelle kesäkuussa  
vuonna 2008 virallisen huomautuksen (Ko-  
mission kirje 6.6.2008 SG-Greffe(2008)  
D/203661). Sen mukaan tietyt Suomen vero-

lainsäädännön säännökset, jotka koskevat metsätulojen verotusta, ovat mahdollisesti EY:n perustamissopimuksen vastaisia.

Komissio katsoi, että vaikka verokanta, jota sovelletaan rajoitetusti verovelvollisiin, on vain 19 prosenttia, kun yleisesti verovelvollisten verokanta on 28 prosenttia, vähennys-oikeuden puuttuminen voi tietyissä olosuhteissa vaikuttaa niin, että rajoitetusti verovelvollisten, joilla ei ole kyseistä etua, verot ovat suuremmat ja nämä joutuvat epäedulliseen asemaan yleisesti verovelvollisiin verrattuna. Komission mukaan kyse on EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa tarkoitusta vapaita pääomanliikkeitä koskevasta rajoituksesta, jota ei voida perustella EY:n perustamissopimuksen 58 artiklassa mainituilla syillä, koska komission mielestä rajoitetusti verovelvollisten ja yleisesti verovelvollisten tilanteet ovat objektiivisesti verrattavissa, mistä johtuen erilainen kohtelu on mainitun määräyksen mukaista mielivaltaista syrjintää.

Suomen 4 päivänä elokuuta 2008 päivätysessä vastauksessa kiinnitettiin huomioita kolmeen seikkaan. Ensinnä huomio kiinnitettiin siihen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan eri jäsenvaltion alueella asuvien henkilöiden erilainen kohtelu ei ole tilanteiden erilaisuudesta johtuen lähtökohtaisesti syrjivää. Toiseksi vastauksessa kiinnitettiin huomioita siihen, että yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten puun myyntitulon verotus on Suomessa yleisesti ottaen samalla tasolla ja että tätä ilmentää se, että rajoitetusti verovelvollisten maksettavaksi tuleva lähdevero (19 prosenttia) on samansuuruisen kuin yleisesti verovelvolliselta puun myyntitulolle ennakkoperintäasetuksessa määrätty ennakonpidätysprosentti. Kolmanneksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että jäsenvaltio voi taata perustamissopimuksesta johtuvien velvoitteidensa hoitamisen tekemällä toisen jäsenvaltion kanssa sopimuksen, jonka tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen. Suomen solmimat verosopimukset voivat poistaa Suomessa puun myyntitulosta perityn lähdeveron väitetyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, jos lähdevero verosopimuksen mukaisesti hyvitetään asuinvaltiossa.

Komissio lähetti Suomelle helmikuussa vuonna 2009 perustellun lausunnon (Komission kirje 2.2.2009 SG-Greffe(2009)D/549), jossa on toistettu virallisessa huomautuksessa esitetyt asiat ja otettu kantaa Suomen vastauksessa esille nostettuihin asioihin. Komissio katsoo, että Suomessa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet ovat objektiivisesti verrattavissa toisiinsa, kun on kyse sellaiseen Suomessa harjoitettuun metsätalouteen liittyvistä elinkeinokuluista, josta verotettava tulo on syntynyt. Komission mielestä Suomen järjestelmä ei estä mielivaltaista syrjintää sellaisissa tapauksissa, joissa todelliset kulut ylittävät lähdeveron tasossa (19 prosenttia) huomioitujen 30 prosentin arvioidut kulut. Myöskään Suomen solmimat verosopimukset eivät voi poistaa kokonaan Suomen harjoittamaa syrjivää verotusta, jos Suomessa kannettu vero ylittää asuinvaltiossa kannetun veron.

Suomen vastauksessa 25 päivänä maaliskuuta 2009 kerrottiin, että Suomi muuttaa puun myyntitulon verotusta koskevaa lainsäädäntöään siten, että rajoitetusti verovelvollisten saamien puun myyntitulojen verotuksessa siirrytään samaan verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen, jota sovelletaan yleisesti verovelvollisten saamien puun myyntitulojen verotuksessa. Lainsäädäntömuutosta koskeva hallituksen esitys annetaan eduskunnalle kesäkuuhun 2009 mennessä. Säännösten arvioidaan tulevan voimaan 1 päivästä tammikuuta 2010 lukien.

Rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verotus

Komissio lähetti Suomelle kesäkuussa 2008 virallisen huomautuksen (Komission kirje 27.6.2008 SG-Greffe(2008)D/204181), jossa se halusi kiinnittää huomiota ulkomaille asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden verotusta koskevien Suomen verosäännösten mahdolliseen ristiriitaan EY:n perustamissopimuksen 49 ja 50 artiklan sekä ETA-sopimuksen 36 ja 37 artiklan mukaisten velvoitteiden kanssa. Komissio katsoo, että Suomessa asuvien ja ulkomailla asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden erilainen kohtelu saattaa aiheuttaa sen, että ulkomailla asuviin taiteilijoihin ja urheilijoihin kohdistuu suurempi verorasite. Komissio viittaa myös yh-



teisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-234/01 (Gerritse).

Suomi katsoi 25 päivänä elokuuta 2008 päivätyssä vastauksessaan, ettei ulkomailla asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden osalta sovellettava lähdeverotus ole ristiriidassa palveluiden vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen tai ETA-sopimuksen määräysten kanssa. Suomen vastauksessa kiinnitettiin huomiota siihen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole toisiinsa rinnastettavia välittömien verojen alalla. Tämä johtuu siitä, että ulkomailla asuvan henkilön jäsenvaltiossa saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan, sekä siitä, että ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, mikä yleensä on hänen tavanomaisen asuinpaikkansa.

Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu tietyssä valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden olevan samassa tilanteessa silloin, kun ulkomailla asuva henkilö ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan, vaan hän saa kaikki tai lähes kaikki verotettavista varoistaan lähdevaltiosta. Suomen näkemyksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen taiteilijan ja urheilijan verokohdeltu ei lähtökohtaisesti voi olla syrjivää muussa kuin sellaisessa tilanteessa, jossa henkilö saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa Suomesta. Tällaisissa tilanteissa tulot verotetaan Suomen järjestelmän mukaan rajoitetusti verovelvollisen pyynnöstä verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamia tuloja voidaan verottaa verovelvollisen vaatimuksesta verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta. Lisäksi Suomi huomautti, että 15 prosentin lähdevero ei pää-

sääntöisesti ole korkeampi kuin yleisesti verovelvollisen maksama vero ja että veroon voidaan jo katsoa sisältyvän laskennallinen kuluvähennys.

Komissio lähetti Suomelle helmikuussa 2009 perustellun lausunnon (Komission kirje 24.2.2009 SG-Greffe(2009)D/1113), jossa on toistettu virallisessa huomautuksessa esitetyt asiat ja otettu kantaa Suomen vastauksessa esille nostettuihin asioihin. Komissio katsoo maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden olevan objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa niiltä osin kuin kyse on sellaiseen taiteelliseen tai urheilutoimintaan liittyvistä elinkeinokuluista, josta verotettava tulo on syntynyt ja viittaa asiassa C-234/01 Gerritse annettuun tuomioon, jossa todetaan tilanteiden olevan siltä osin rinnasteisia, kun kyseessä ovat elinkeinokulut, jotka suoraan liittyvät siihen toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt. Komission mukaan Suomen nykyinen järjestelmä ei estä mielivaltaista syrjintää sellaisissa tapauksissa, joissa ulkomailla asuvalle verovelvolliselle aiheutuneet todelliset kulut ovat suuret. Sitä, että kulut on otettu laskennallisesti huomioon lähdeverokantaa määritettäessä ja että ulkomailla asuva henkilö voi vähentää tiettyjä kuluja, kuten majoitus- ja matkakulut sekä päivärahat, ei voida komission mukaan pitää riittävänä estämään mielivaltaista syrjintää niissä tapauksissa, joissa todelliset kulut ylittävät huomioon otetut kulut.

Suomen vastauksessa 16 päivänä huhtikuuta 2009 kerrottiin, että Suomi täsmentää ulkomailla asuvien taiteilijoiden ja urheilijoiden verotusta koskevaa lainsäädäntöään siten, että ETA-alueeseen kuuluvissa valtioissa asuville taiteilijoille ja urheilijoille annetaan mahdollisuus valita joko lähdeverolain mukainen verotus tai Suomessa yleisesti verovelvollisiin taiteilijoihin ja urheilijoihin sovellettava verotusmenettelylain mukainen verotus. Valinta oikeus olisi kaikilla riippumatta siitä, miten suuren osan verovelvollisen kokonaistuloista Suomesta saatu ansiotulo muodostaa. Muutoksen jälkeen verotusmenettelystä annetun lain mukaiseen verotukseen siirtyneet voivat vähentää tuloistaan todelliset tulonhankkimiseen liittyvät kulut. Muiden kuin tulonhankkimiseen liittyvien suorien kulujen vähennysoikeuden osalta

lainsäädännössä on tarkoitus säilyttää rajoitus, jonka mukaan vähennysoikeus edellyttää, että verovelvollisen Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamasta puhtaasta ansiotulosta. Lainsäädäntömuutosta koskeva hallituksen esitys annetaan eduskunnalle kesäkuuhun 2009 mennessä. Säännösten arvioidaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010.

#### Johtopäätökset komission käynnistämistä rikkomusmenettelyistä

Suomen lainsäädännössä olevien puun myyntitulojen ja taiteilijoiden ja urheilijoiden toimintaan perustuvien korvausten lähdeverotusta koskevien säännösten muuttaminen olisi tarpeellista, jotta varmistetaan Suomen säännösten yhteensopivuus Euroopan yhteisöjen oikeuden ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa, koska Suomessa perittävä lähdevero voi joissakin tilanteissa muodostua ankarammaksi kuin yleisesti verovelvollisten verotus. Edellä kuvattujen komission rikkomusmenettelyjen voidaan arvioida johtavan siihen, että Suomi joutuisi vastaamaan yhteisöjen tuomioistuimeen, jos nykyistä järjestelmää ei muuteta. Neutraalin järjestelmän vaatimukset edellyttäisivät käytännössä, että toisiinsa verrannollisissa olosuhteissa olevia rajoitetusti verovelvollisia ja yleisesti verovelvollisia verotettaisiin samalla tavalla.

## 2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

### Metsätaloudesta saatu tulo

Komission käynnistämän rikkomusmenettelyn seurauksena lainsäädäntöä muutettaisiin siten, että toisiinsa verrannollisissa olosuhteissa olevia rajoitetusti verovelvollisia ja yleisesti verovelvollisia verotettaisiin samalla tavalla. Nykyjärjestelmän kiinteä 19 prosentin lähdeverokanta on epäedullinen niille, joilla on metsätalouteen kohdistuvia kustannuksia enemmän kuin 30 prosenttia tulon määrästä. Toisaalta nykyjärjestelmä on edul-

linen niille, joilla vähennettävää kustannuksia ei ole, sillä yleisesti verovelvollisen saamana vastaavaa tuloa verotettaisiin 28 prosentin tai mikäli tulonsaajana on yhteisö 26 prosentin verokannalla. Niitä rajoitetusti verovelvollisia, jotka saavat metsätaloudesta tuloa yhtymän osakkaana, verotetaan jo nykyisin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä soveltaen tuloverolakia.

Esityksessä ehdotetaan, että rajoitetusti verovelvollisten metsätaloudesta saamaa tuloa verotettaisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä. Muutos koski sekä rajoitetusti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden että yhteisöjen metsätaloudesta saamia tuloja sekä puun myyntitulon ohella kaikkia muitakin metsätalouden tuloon kuuluvia eriä. Rajoitetusti verovelvollisten saamiin metsätalouden tuloihin sovellettaisiin samoja vähennyksiä koskevia säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisiinkin.

Muutoksen yhteydessä olisi ratkaistava myös se, kohdellaanko kaikissa maissa asuvia metsätaloudesta tuloa saavia samalla tavalla vai erotetaanko esimerkiksi Euroopan talousalueella asuvat metsätalouden harjoittajat kolmansissa valtioissa asuvista. Tätä kysymystä arvioitaessa on otettava huomioon se, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä voidaan soveltaa myös Euroopan talousalueen ulkopuolisiin eli niin sanottuihin kolmansiin valtioihin. Nykyistä järjestelmää on sovellettu verovelvollisen asuinvaltiosta riippumatta, joten esimerkiksi Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvia yhtymän osakkaita verotetaan jo nykyiselläänkin metsätalouden nettotulosta. Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvien sulkeminen uudistuksen ulkopuolelle monimutkais-taisi erityisesti yhtymän kautta metsää omistavien verotusta, joten järjestelmän yksinkertaisuuden ja johdonmukaisuuden näkökulmasta on tarkoituksenmukaista ulottaa ehdotettu muutos kaikkiin rajoitetusti verovelvollisiin asuinvaltiosta riippumatta. Ratkaisua voidaan pitää hallinnollisesti yksinkertaisempana.

Verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n 3 momentin nojalla metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on annettava metsätaloutta koskeva veroilmoitus. Metsätalouden veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse antaa, jos

verovelvollisella ei ole verovuonna ollut metsätalouden tuloja, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia menoja. Rajoitetusti verovelvollisten ilmoitusvelvollisuus olisi sama kuin yleisesti verovelvollisilla. Myös muut verotusmenettelystä annetun lain säännökset, esimerkiksi lain 12 § muistiinpanovelvollisuudesta, tulisivat sovellettaviksi.

Metsätalouden tulojen ennakonpidätykseen sovellettaisiin enakkoperintälakia myös rajoitetusti verovelvollisten osalta. Esimerkiksi puun myyntitulosta ja metsää kohdanneen vahingon perusteella suoritettua vakuutuskorvauksesta toimitettaisiin enakkoperintälain ja enakkoperintäasetuksen mukainen ennakonpidätys. Ennakonpidätys olisi siten yli 100 euron määräisestä puun myyntitulosta ja metsää kohdanneen vahingon perusteella suoritettua vakuutuskorvauksesta 19 prosenttia ja yli 100 euron määräisestä hankintakaupasta 13 prosenttia.

Lähdeveromenettelystä siirryttäisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaiseen menettelyyn 1 päivästä tammikuuta 2010. Metsätalouden pääomatulojen verotuksessa puunmyyntitulo verotetaan tuloverolain 110 §:n 1 momentin mukaisesti sen verovuoden tulona, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Myös metsätalouden menot vähennetään yleensä menon jaksottamista koskevan tuloverolain 113 §:n yleissäännön mukaan sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu.

Lähdeverolain 7 §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetussa laissa (1086/2008) tarkoitetut huojennukset puun myyntitulon lähdeveroon toteutuisivat verovelvollisille vero vaikutukseltaan samansuuruisena vastaavasti myös metsätalouden pääomatulojen verotuksessa. Jos rajoitetusti verovelvollinen metsänomistaja on tehnyt vuoden 2008 huhtikuun 1 päivän jälkeen puukaupan ja saanut sen perusteella esimerkiksi vuoden 2009 aikana maksusuorituksia, joihin on lähdeverolain 7 §:n 3 momentin nojalla kohdistunut alennettu 10 prosentin lähdevero, tulisi hänen vuonna 2010 saman puukaupan perusteella saamaansa maksusuoritukseen sovellettavaksi tuloverolain 43 b §:ssä tarkoitettu 50 prosentin verovapaus ja alennettu 10 prosentin ennakonpidätys.

## Taiteilijat ja urheilijat

Komission käynnistämän rikkomusmenettelyn seurauksena rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden ja urheilijoiden verotusta koskevia säännöksiä on tarpeen muuttaa. Yhteisön oikeuden asettamien vaatimusten täyttämiseksi rajoitetusti verovelvollisten urheilijoiden ja taiteilijoiden henkilökohtaiseen toimintaan perustuvaan tuloon välittömästi liittyvien kulujen vähentäminen tulee mahdollistaa niissä tapauksissa, joissa 15 prosentin lähdeverokannasta ja verovapaasti korvatuista matka- ja majoitusmenoista huolimatta verotus muodostuu ankarammaksi kuin vastaavassa asemassa olevan yleisesti verovelvollisen taiteilijan tai urheilijan verotus.

Lähdeverojärjestelmän taustalla olevat tehokkuuden ja verovelvollisen kannalta tarpeellisen yksinkertaisuuden ja selkeyden vaatimukset huomioon ottaen nykyistä menettelyä eli 15 prosentin lähdeveron perimistä ei ehdoteta muutettavaksi, vaan se jäisi edelleen lähtökohtaiseksi verotuksen toimittamistavaksi. Yhteisön oikeuden vaatimusten täyttämiseksi lähdeverolakia ehdotetaan kuitenkin muutettavaksi siten, että 15 prosentin lähdeverosta olisi mahdollista poiketa silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen urheilija tai taiteilija vaatii henkilökohtaiseen toimintaan perustuvaan tuloon välittömästi liittyviä kuluja vähennettäväksi.

Välittömästi taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvaan tuloon liittyvien kulujen vähentäminen suunniteltiin komissiolle vastattaessa toteutettavaksi siten, että kulut vähennettäisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä. Verohallinnolta saatujen tietojen perusteella voidaan kuitenkin arvioida, että tästä vaihtoehdosta aiheutuisi huomattavia tietojärjestelmäkustannuksia. Kustannustehokkaampana ja verovelvollisen kannalta yksinkertaisempänä vaihtoehtona ehdotetaan, että verotus toimitettaisiin edelleen lähdeverotuksena. Tuloon välittömässä taloudellisessa yhteydessä olevien kulujen vähentäminen toteutettaisiin verovelvollisen hakemuksesta joko myöntämällä lähdeverokortti, johon merkityssä veroprosentissa kulut on huomioitu, tai lähdeveron palautuksena. Myös menettelyjen yhdistelmä olisi mahdollista esimerkiksi sel-

laisissa tilanteissa, joissa kaikki verovelvolliselle syntyneet välittömät kulut eivät ole tiedossa verokorttia haettaessa. Vaihtoehto täytäisi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän vaatimuksen, jonka mukaan verotettavaan tuloon välittömässä taloudellisessa yhteydessä olevien kulujen tulee olla rajoitetusti verovelvollisille vähennyskelpoisia yhtä laajasti kuin ne ovat vähennyskelpoisia yleisesti verovelvollisille.

EY:n perustamissopimuksen tai ETA-sopimuksen palvelujen vapaata tarjoamista koskevat määräykset eivät ulotu Euroopan talusalueen ulkopuolelle, joten muutos ehdotetaan rajattavaksi koskemaan Euroopan talusalueella asuvia rajoitetusti verovelvollisia taiteilijoita ja urheilijoita. Samanlainen ratkaisu on tehty myös lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 4 kohdassa, jossa mahdollisuus hakeutua verotusmenettelylain mukaiseen verotukseen on rajattu Euroopan talusalueeseen kuuluvassa valtiossa asuviin rajoitetusti verovelvollisiin.

Rajoitetusti verovelvollisen saamista taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta vähennettäisiin rajoitetusti verovelvollisen vaatimuksesta kulut, jotka ovat välittömässä taloudellisessa yhteydessä edellä mainittuun tuloon.

Lähdeveron määrä olisi lähdeverolain 15 §:n mukainen. Lähdevero olisi luonnollisten henkilöiden saamista pääomatulona verotettavasta korvauksesta 28 prosenttia ja ansiotulona verotettavasta korvauksesta lähdeverolain 15 §:n 2 momentissa tarkoitetun keskimääräisen kunnallisveroprosentin ja valtioverotuksen progressiivisen tuloveroasteikon mukainen. Yhteisön tulona verotettavasta korvauksesta lähdevero olisi 26 prosenttia.

Vaatimuksen kulujen vähentämisestä voisi esittää verovirastolle ennen lähdeveron perimistä, jolloin rajoitetusti verovelvollinen voisi antaa selvityksen kuluista jo lähdeverokorttia haettaessa, ja kulut voitaisiin huomioida lähdeverokorttiin merkittävässä veroprosentissa. Vaatimuksen voisi esittää verovirastolle myös lähdeveron perimisen jälkeen, jolloin kyseeseen tulisi lähdeverolain 11 §:n 2 momentin mukainen lähdeveron palautusmenettely. Vaatimuksen asiasta voisi

esittää niin kauan kuin lähdeveron oikaiseminen on mahdollista.

Esityksessä ei ehdoteta muutoksia lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädettyyn mahdollisuuteen hakeutua verotusmenettelystä annetun lain mukaiseen verotukseen. Siten luonnolliset henkilöt voisivat jatkossakin valita verotusmenettelystä annetun lain mukaisen verotuksen, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamasta puhtaasta ansiotulosta. Tällöin häneen sovellettaisiin kaikkien vähennysten osalta samoja tuloverolain säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisiin. Säännöstä voitaisiin edelleen soveltaa myös rajoitetusti verovelvollisiin taiteilijoihin ja urheilijoihin.

### 3 Esityksen vaikutukset

#### 3.1 Taloudelliset vaikutukset

Vaikutukset verotuloihin

Ehdotetuilla muutoksilla ei ole merkittäviä vaikutuksia verotuloihin.

Ehdotuksen vaikutuksista metsätalouden harjoittajiin

Niiden rajoitetusti verovelvollisten metsätalouden harjoittajien verotus, joiden metsätalouteen kohdistuvat verotuksessa vähennyskelpoiset menot ovat noin 30 prosenttia, säilyy nykyisellä tasollaan. Verotus alenee niillä rajoitetusti verovelvollisilla metsätalouden harjoittajilla, joilla on verotuksessa vähennyskelpoisia menoja enemmän kuin 19 prosentin lähdeveroon sisältynyt laskennallinen kuluvähennys on sisältänyt. Jos verotuksessa vähennyskelpoiset menot ovat vähäiset, rajoitetusti verovelvollisen metsätalouden harjoittajan verotus kiristyy samalle tasolle kuin se on samanlaisessa tilanteessa olevalla yleisesti verovelvollisella.

Ehdotettujen muutosten myötä rajoitetusti verovelvollisilla metsätalouden harjoittajilla olisi ilmoitus- ja muistiinpanovelvollisuus metsätalouden tuloistaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisesti.

Ehdotuksen vaikutuksista taitelijoihin ja urheilijoihin

Niiden taiteilijoiden ja urheilijoiden, jotka eivät vaadi kulujen vähentämistä, verotus säilyy nykyisellä 15 prosentin tasolla. Verotus kevenee niiden taiteilijoiden ja urheilijoiden osalta, joilla välittömät kulut ovat niin suuret, että 15 prosentin vero bruttotulosta on suurempi kuin keskimääräinen kunnallisvero ja progressiivinen ansiotulovero tai yhteisön tulovero nettotulosta.

### 3.2 Organisaatio- ja henkilöstövaikutukset

Ehdotetuilla muutoksilla ei arvioida olevan vaikutuksia Verohallinnon organisaatioon. Muutokset saattaisivat kuitenkin lisätä Verohallinnon työmäärää.

Metsätaloudesta saadun tulon muuttuminen lähdeverotuksesta verotusmenettelystä annetun lain mukaiseksi merkitsisi sitä, että Verohallinto lähettäisi jatkossa rajoitetusti verovelvollisille metsätalouden harjoittajille met-

sätalouden veroilmoituksen, esitetyt veroilmoituksen verotuspäätöksineen ja mahdollisen korjausverotuspäätöksen. Tietojärjestelmämuutoksista, ilmoitusten lähettämisestä ja palautuvien ilmoitusten käsittelemisestä sekä neuvonnasta aiheutuisi Verohallinnolle lisätyötä ja -kustannuksia. Verohallinto joutuisi tutkimaan Euroopan talousalueella asuvien rajoitetusti verovelvollisten taiteilijoiden ja urheilijoiden osalta mahdolliset hakemukset, jolloin hallinnon työmäärä lisääntyisi.

### 4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Esityksestä on pyydetty lausunnot opetusministeriöltä, maa- ja metsätalousministeriöltä, Verohallinnolta, Finlands Festivals ry:ltä, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry:ltä, Keskuskauppakamarilta, Suomen Liikunta ja Urheilu ry:ltä, Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä, Veronmaksajat ry:ltä sekä professori Marjaana Helmiseltä ja professori Seppo Penttilältä.

## YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

### 1 Lakiehdotuksen perustelut

7 §. Pykälän 1 momentin 4 kohta ehdotetaan kumottavaksi. Puun myyntitulosta ei enää perittäisi lähdeveroa, vaan sitä verotettaisiin 13 §:n 1 momenttiin tehtävän muutoksen nojalla verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä.

Pykälään lailla 1086/2008 väliaikaisesti lisätty 1 päivästä tammikuuta 2009 31 päivään joulukuuta 2011 voimassa oleva 3 momentti ehdotetaan kumottavaksi. Pykälään lailla 1086/2008 väliaikaisesti lisätyn 1 päivästä tammikuuta 2009 31 päivään joulukuuta 2009 voimassa olevan 2 momentin kumoaminen ei ole tarpeen, sillä sen voimassaolo päättyy 31 päivänä joulukuuta 2009 ja nyt ehdotettavat muutokset ehdotetaan tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010. Pykälän 2 ja 3 momenteissa säädetään lähdeveron alentamisesta vastaavalla tavalla kuin on yleisesti verovelvollisten ennakonpidätyksen alentamisesta säädetty ensiharvennushakuista saatavien puun myyntitulojen määrää-

aikaisen verovapauden ja puun myyntitulon määräaikaisen osittaisen verovapauden osalta. Koska puun myyntitulosta ei perittäisi enää lähdeveroa, ei olisi myöskään tarpeen säätää määräaikaisista alemmista lähdeverokannoista. Lisäksi ennakkoperintälain ja ennakkoperintäasetuksen määräaikaiset säännökset ennakonpidätyksen alentamisesta tulisivat sovellettaviksi myös rajoitetusti verovelvollisten osalta lähdeverolain 16 §:n 4 momenttiin ehdotetun muutoksen myötä.

7 a §. Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 7 a §, jossa säädettäisiin verovelvolliselle mahdollisuus vaatia, että verovirasto vähentää lähdeverotuksessa taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvasta korvauksesta siihen välittömässä taloudellisessa yhteydessä olevat kulut. Näiden kulujen vähentäminen toteutettaisiin joko antamalla verovelvolliselle hakemuksesta 5 §:n mukainen lähdeverokortti, johon merkityssä lähdeveroprosentissa kustannukset on huomioitu tai lähdeverolain 11 §:n 2 momentissa säädetyssä lähdeveron palautusmenettelyssä.

Kulujen vähentämistä vaadittaisiin siis aina veroviranomaiselta. Säännös rajattaisiin koskemaan Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvia rajoitetusti verovelvollisia. Välittömässä taloudellisessa yhteydessä olevilla kuluilla tarkoitettaisiin niitä tuloverolaissa tai elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa vähennyskelpoisiksi säädettyjä menoja, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä palveluun eli taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan, jota on verotettu Suomessa, ja jotka siis liittyvät erottamattomasti tähän palveluun, kuten matka- ja majoitusmenot. Kulujen vähennyskelpoisuuteen ei vaikuttaisi se, missä ja milloin kulut syntyvät. Verovelvollisen vaatimus katsottaisiin koskevan kaikkia verovuoden aikana Suomesta saatuja taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvia korvauksia, joten vaatimusta ei voisi kohdistaa yksittäiseen korvaukseen.

Lähdeveron määrä olisi lähdeverolain 15 §:n 1 momentin mukaisesti luonnollisten henkilöiden saamista pääomatuloista 28 prosenttia ja ansiotuloista lähdeverolain 15 §:n 2 momentissa tarkoitetun keskimääräisen kunnallisveroprosentin ja valtionverotuksen progressiivisen tuloveroasteikon mukainen. Yhteisölle määrättävä vero olisi lähdeverolain 15 §:n 3 momentin mukaisesti 26 prosenttia.

Pykälän 2 momentin mukaan sellaisia kustannuksia, jotka verovelvolliselle on jo korvattu ja jotka on lähdeverolain 4 §:n 2 momentin mukaisesti jätetty lukematta palkkaan, ei voisi vähentää.

**13 §.** Pykälän 1 momentin luetteloon verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotettavista tuloista ehdotetaan lisättäväksi uusi 7 kohta metsätaloudesta saadusta tulosta. Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotettaisiin sekä rajoitetusti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden että yhteisöjen metsäta-

loudesta saamat tulot riippumatta verovelvollisen asuinvaltiosta.

Rajoitetusti verovelvollisten verotuksessa sovellettaisiin tuloverolaissa olevia metsätaloudesta saadun tulon verotusta koskevia säännöksiä, joten metsätalouteen kohdistuvat menot vähennettäisiin tuloverolaissa säädetyn mukaisesti. Rajoitetusti verovelvolliset voisivat myös tehdä esimerkiksi metsävähennyksen ja menovarauksen, jos tuloverolain edellytykset täyttyisivät.

Veron määrä rajoitetusti verovelvollisen metsätalouden pääomatulosta olisi lähdeverolain 15 §:n 1 momentin mukaan 28 prosenttia, paitsi rajoitetusti verovelvollisen yhteisön saamana vero olisi lähdeverolain 15 §:n 3 momentin mukaan 26 prosenttia. Ansiotulosta veron määrä olisi lähdeverolain 15 §:n 2 momentissa säädetyn mukainen, joten koko verovuoden rajoitetusti verovelvollisena verotettava henkilö suorittaisi veroa valtionverotuksen progressiivisen tuloveroasteikon ja kuntien keskimääräisen tuloveroprosentin mukaan.

**16 §.** Pykälän 4 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että vastaavasti kuin yleisesti verovelvollisilla ennakoperintälain ennakonpidätystä koskevia säännöksiä sovellettaisiin myös metsätaloudesta saatuihin tuloihin. Ennakonpidätys toimitettaisiin esimerkiksi puun myyntitulosta ja metsää kohdanneen vahingon perustella suoritetusta vaikutuskorvauksesta.

## 2 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010. Lakia sovellettaisiin tuloon, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

**Laki****rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*kumotaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11 päivänä elokuuta 1978 annetun lain (627/1978) 7 §:n 1 momentin 4 kohta ja 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat 7 §:n 1 momentin 4 kohta laissa 814/2008 ja 3 momentti laissa 1086/2008,

*muutetaan* 13 §:n 1 momentin 6 kohta ja 16 §:n 4 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 13 §:n 1 momentin 6 kohta mainitussa laissa 814/2008 ja 16 §:n 4 momentti laissa 856/2005, sekä

*lisätään* lakiin uusi 7 a § ja 13 §:n 1 momenttiin, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 814/2008, uusi 7 kohta seuraavasti:

## 7 a §

Edellä 5 §:ssä tarkoitettua lähdeverokorttia annettaessa vähennetään korvauksesta, joka perustuu 3 §:n 1 momentissa tarkoitettuun taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan, kulut, jotka ovat välittömässä taloudellisessa yhteydessä korvaukseen, jos Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen niin vaatii. Jos välittömiä kuluja ei ole vähennetty lähdeveroa perittäessä, verovelvollinen voi 11 §:n 2 momentissa tarkoitettulla oikaisuvaatimuksella pyytää liikaa maksetun lähdeveron maksamista takaisin. Lähdevero on 15 §:ssä säädetyn suuruinen.

Jos verovelvollinen on vaatinut välittömien kulujen vähentämistä, 1 momenttia sovelletaan kaikkiin verovuoden aikana taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta Suomesta saamiin korvauksiin. Niitä verovelvolliselle korvattuja kuluja, joita 4 §:n 2 momentin mukaan ei lueta palkkaan, ei vähennetä.

## 13 §

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

- 6) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus;
- 7) metsätaloudesta saatu tulo.

## 16 §

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakkonkanto siten kuin ennakkoperintälaissa säädetään. Ennakkoperintälakia sovelletaan myös eläketulon ja metsätaloudesta saadun tulon ennakkonpidätykseen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan tuloon, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä 2 päivänä lokakuuta 2009

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

**Laki****rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*kumotaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11 päivänä elokuuta 1978 annetun lain (627/1978) 7 §:n 1 momentin 4 kohta ja 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat 7 §:n 1 momentin 4 kohta laissa 814/2008 ja 3 momentti laissa 1086/2008,  
*muutetaan* 13 §:n 1 momentin 6 kohta ja 16 §:n 4 momentti,  
 sellaisina kuin ne ovat, 13 §:n 1 momentin 6 kohta mainitussa laissa 814/2008 ja 16 §:n 4 momentti laissa 856/2005, sekä  
*lisätään* lakiin uusi 7 a § ja 13 §:n 1 momenttiin, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 814/2008, uusi 7 kohta seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

7 §  
 Lähdevero tilitetään kokonaisuudessaan valtiolle. Lähdevero on:

---

4) 19 prosenttia puun myyntitulosta;

---

*Poiketen siitä, mitä 1 momentin 3 kohdassa säädetään, tuloverolain 43 b §:ssä tarkoitettua puun myyntitulosta lähdevero on:*

1) 10 prosenttia puun myyntitulosta, joka perustuu huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2009 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja joka saadaan huhtikuun 1 päivän 2008 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana;

2) 15 prosenttia edellä 1 kohdassa tarkoitettun kaupan perusteella saadusta puun myyntitulosta, joka saadaan tammikuun 1 päivän 2011 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana; ja

3) 15 prosenttia puun myyntitulosta, joka perustuu tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2010 välisenä aikana tehtyyn kauppaan ja joka saadaan tammikuun 1 päivän 2010 ja joulukuun 31 päivän 2011 välisenä aikana.

7 §  
 Lähdevero tilitetään kokonaisuudessaan valtiolle. Lähdevero on:

---

(4 kohta kumotaan)

---

(3 mom. kumotaan)

## 7 a §

Edellä 5 §:ssä tarkoitettua lähdeverokorttia annettaessa vähennetään korvauksesta, joka perustuu 3 §:n 1 momentissa tarkoitettuun taiteilijan tai urheilijan henkilökohtai-



seen toimintaan, kulut, jotka ovat välittömässä taloudellisessa yhteydessä korvaukseen, jos Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen niin vaatii. Jos välittömiä kuluja ei ole vähennetty lähdeveroa perittäessä, verovelvollinen voi 11 §:n 2 momentissa tarkoitetulla oikaisuvaatimuksella pyytää liikaa maksetun lähdeveron maksamista takaisin. Lähdevero on 15 §:ssä säädetyn suuruinen.

Jos verovelvollinen on vaatinut välittömien kulujen vähentämistä, 1 momenttia sovelletaan kaikkiin verovuoden aikana taiteilijan tai urheilijan henkilökohtaisesta toiminnasta Suomesta saamiin korvauksiin. Niitä verovelvolliselle korvattuja kuluja, joita 4 §:n 2 momentin mukaan ei lueta palkkaan, ei vähennetä.

## 13 §

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

6) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus.

## 13 §

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan:

6) elokuvafilmin käyttämisestä tai käyttöoikeudesta saatu korvaus;  
7) metsätaloudesta saatu tulo.

## 16 §

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakonkanto siten kuin ennakkoperintälaissa säädetään. Ennakkoperintälakia sovelletaan myös eläketulon ennakonpidätykseen.

## 16 §

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen verojen suorittamiseksi toimitetaan ennakonkanto siten kuin ennakkoperintälaissa säädetään. Ennakkoperintälakia sovelletaan myös eläketulon ja metsätaloudesta saadun tulon ennakonpidätykseen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan tuloon, joka maksetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.