

KANSAINVÄLINEN HENKILÖ- JA YRITYS- VEROTUS

Marianne Malmgrén – Matti Myrsky

ALMA TALENT ■ 2017 Helsinki

3., uudistettu painos

Copyright © 2017 Alma Talent Oy ja tekijät
Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus

ISBN 978-952-14-2341-3
ISBN 978-952-14-2342-0 (verkkokirja)

Kansi: Sirpa Puntti
Taitto: Marja-Leena Saari

Paino: BALTO print 2017 Liettua

Anna palautetta kirjasta: protoimitus@almamedia.fi

Sisällys

ALKUSANAT	V
LYHENTEET	XVII
I JOHDANTO	1
1 Mitä on kansainvälinen vero-oikeus?	1
2 Kansainvälisen vero-oikeuden osa-alueet	5
3 OECD:n toimet verotuksessa	9
4 Kansainvälisen vero-oikeuden oikeuslähteet	14
5 Teoksen tavoitteet, rajaukset ja jäsentely	17
6 Lähteistä	21
II KANSAINVÄLISEN VEROTUKSEN LÄHTÖKOHDAT	25
1 Kansainvälinen verotus verojärjestelmän osana	25
2 Verotusvallan jako valtioiden kesken	27
2.1 Kansallisen lainsäädännön peruseriaatteet	27
2.2 Verosopimukset	30
2.3 EU-oikeus	33
3 Kansainvälinen kaksinkertainen verotus, monin- kertainen verotus ja vajaaverotus	34
4 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	38
4.1 Kansallinen sääntely ja verosopimukset	38
4.2 EU-oikeuden suhde kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen	42

Sisällys

4.3	Vapautusmenetelmät	43
4.4	Hyvitysmenetelmät	51
4.5	Muut menetelmät	58

III KANSALLINEN ULKOMAANVERO-OIKEUS JA

VEROSOPIMUKSET	61
1 Suomen kansallinen lainsäädäntö	61
1.1 Tuloverolainsäädäntö	61
1.2 Verotusmenettelylaki	66
1.3 Menetelmälaki	67
2 Verosopimukset	81
2.1 Verosopimusten ryhmittely	81
2.2 Verosopimuksista neuvottelemine ja niiden voimaan saattaminen	84
2.3 Kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten suhde	86
2.4 EU-oikeuden ja verosopimusten suhde	88
2.5 Verotusoikeuden jako verosopimuksissa ja Suomen tekemät verosopimukset	90
2.6 Verosopimusten määräykset	93
2.6.1 Verosopimusten tarkoitus	97
2.6.2 Sopimuksen soveltamisala (henkilöt ja verot)	97
2.6.3 Määritelmät	100
2.6.4 Asuinpaikka	101
2.6.5 Kiinteä toimipaikka	106
2.6.6 Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo	109
2.6.7 Liiketulo	110
2.6.8 Merenkulku ja ilmakuljetus	111
2.6.9 Etuyhteisyrietykset	111
2.6.10 Osinko, korko ja rojalti	112
2.6.11 Omaisuuden luovutusvoitto	114
2.6.12 Itsenäinen ammatinharjoittaja	115
2.6.13 Yksityinen työsuhde	115
2.6.14 Johtajanpalkkio	117
2.6.15 Urheilijat ja taiteilijat	117

VIII

2.6.16	Eläkkeet	118
2.6.17	Julkisoikeudellinen palvelus	119
2.6.18	Opiskelijat ja opettajat	119
2.6.19	Muut tulot	121
2.6.20	Varallisuus	121
2.6.21	Kaksinkertaisen verotuksen poistamis- menetelmät	121
2.6.22	Syrjintäkielto	122
2.6.23	Keskinäinen sopimusmenettely, tietojenvaihto ja avustaminen verojen perinnässä	124
2.6.24	Verosopimusten väärinkäytön estäminen	125

IV EUROOPPAVERO-OIKEUDEN PERUSPERIAATTEET JA

VAIKUTUS KANSALLISEEN VEROLAINSÄÄDÄNTÖÖN	127
1 Eurooppaveron lähtökohdat	127
1.1 EU-oikeuden perusperiaatteet	127
1.2 EU-tuomioistuimen toiminta	132
1.3 Valtiontukisääntely	136
2 ETA-sopimuksen merkitys	139
3 Primaarioikeus	140
3.1 Yleistä	140
3.2 Tavaroiden vapaa liikkuvuus	143
3.3 Työvoiman vapaa liikkuvuus	143
3.4 Sijoittautumisvapaus	144
3.5 Palveluiden vapaa tarjonta	148
3.6 Pääoman vapaa liikkuvuus	149
4 Sekundaarioikeus	155
4.1 Sekundaarioikeuden sisältö	155
4.2 Emo-tytäryhtiödirektiivi	157
4.3 Yritysjärjestelydirektiivi	162
4.4 Korko- ja rojaltidirektiivi	164
4.5 Veronkierron vastainen direktiivi	166
4.5.1 Yleistä	166
4.5.2 Korkovähennysoikeuden rajoitus	168

Sisällys

4.5.3	Maastapoistumisvero	170
4.5.4	Yleinen veronkiertosäännös	172
4.5.5	Väliyhteisötulon verotus	173
4.5.6	Hybridien verotus	176
4.6	Arbitraatiosopimus.	179
4.7	Direktiivi riitojenratkaisumekanismista	181
4.8	CCTB- ja CCCTB-direktiiviehdotukset	185
V	KANSAINVÄLINEN HENKILÖVEROTUS	189
1	Yleisesti verovelvollisen tuloverotus ja ulkomailta saadut tulot.	189
1.1	Suomessa asuminen	190
1.1.1	Pääsääntö	190
1.1.2	Kolmen vuoden sääntö.	195
1.1.3	Erityisryhmien verovelvollisuus	202
1.2	Tulo ulkomailla tehdystä työstä	206
1.2.1	Yleistä	206
1.2.2	Ulkomaantyötulon kuuden kuukauden sääntö.	206
1.2.3	Ulkomailla tehdystä työstä saatu muu kuin kuuden kuukauden säännön alainen tulo	219
1.2.4	Luontoisedut, kustannustenkorvaukset ja työnantajan maksamat kustannukset.	225
1.2.5	Eräät erityisryhmien korvaukset	227
1.3	Muiden ansiotulojen verotus	230
1.4	Oikeus vähennyksiin erityisesti ansiotulojen verotuksessa	234
1.5	Ulkomailta saadun yritystulon verotus	237
1.6	Pääomatulojen verotus	239
1.7	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	244
1.8	Esimerkitapauksia yleisesti verovelvollisen ulkomaan palkkatulon verotuksesta	245
1.8.1	Opiskelija kesätöissä Ruotsissa	245
1.8.2	Saksaan muuttava johtaja	247

2 Suomesta saatujen tulojen verotus	249
2.1 Yleistä	249
2.2 Rajoitettu verovelvollisuus	249
2.3 Veronalaiset tulot	250
2.4 Rajoitetusti verovelvollisen tulojen verottaminen	264
2.4.1 Lähdevero	265
2.4.2 Verotusmenettelylain mukainen verotus	270
2.5 Avainhenkilöiden verotus	276
3 Ulkomailta työskentelyn sosiaaliturva	282
3.1 Yleistä	282
3.2 EU:n sosiaaliturva-asetus	283
3.3 Sosiaaliturvasopimukset	285
3.4 Sopimusten ulkopuoliset valtiot	287
3.5 Työeläkevakuuttaminen	289
3.6 Vakuutetun ja työnantajan sairausvakuutus- maksut	290
4 Perintö- ja lahjaverotus	293
4.1 Kansallinen sääntely	293
4.1.1 Verotusoikeuden kansainvälinen ulottuvuus	293
4.1.2 Ulkomaisen veron hyvittäminen	297
4.1.3 Verotusmenettely	300
4.2 Verosopimukset	301
4.2.1 Yleistä	301
4.2.2 Pohjoismaat	303
4.2.3 Amerikan yhdysvallat	306
4.2.4 Sveitsi	307
4.2.5 Ranska	308
4.2.6 Alankomaat	308

VI YRITYSTEN VEROVELVOLLISUUS JA YRITYSJÄRJESTELYT	
KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA	311
1 Yleistä	311
2 Yhteisön verovelvollisuus tuloverotuksessa	312
2.1 Yleinen verovelvollisuus	312
2.2 Rajoitettu verovelvollisuus	315
2.3 Yhteisön asuinvaltio verosopimusten mukaan ...	318
3 Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiitti-	
yhtiön verotus	321
4 Ulkomaantoimintojen organisoitumismuodoista	327
4.1 Kiinteä toimipaikka ja tytäryhtiö	327
4.2 Ulkomaiset yhtymät ja eurooppalaiset	
taloudelliset etuyhtymät sekä eurooppayhteisö ...	330
5 Kiinteän toimipaikan muodostuminen	333
5.1 Kansallinen lainsäädäntö ja verosopimukset ...	333
5.2 Rakennus-, asennus- ja kokoonpanotoiminta ...	338
5.3 Valmistelevat ja avustavat toiminnot	340
5.4 Johtopaikka	343
5.5 Edustajat	345
5.6 Ammattitoiminta	348
6 Rajat ylittävät yritysjärjestelyt	349
6.1 Direktiivi ja kansallinen lainsäädäntö	349
6.2 Sulautuminen	353
6.3 Jakautuminen	359
6.4 Liiketoimintasiirto	361
6.5 Osakevaihto ja maastapoistumisvero	364
6.6 Eurooppayhtiön ja eurooppaosuuskunnan	
kotipaikan siirto	368
VII YRITYSTEN VEROTETTAVAN TULON MÄÄRITTÄMINEN	
KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA	373
1 Verotettavaa tuloa rajat ylittävissä tilanteissa	
määrittävät säännökset ja määräykset	373
2 Suomalaisen yrityksen ulkomaantulon verotus	375
2.1 Yleistä	375

2.2	Liiketulo ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta ..	377
2.3	Osinkotulot ulkomailta	379
2.4	Ulkomailta saadut korko- ja rojaltitulot	384
3	Ulkomaisen yrityksen Suomesta saaman tulon	
	verotus	385
3.1	Yleistä	385
3.2	Liiketulo Suomessa olevasta kiinteästä toimi- paikasta	386
3.3	Suomesta saadut osinko-, korko- ja rojaltitulot ..	390
4	Siirtohinnoittelu	394
4.1	Siirtohinnoittelun lähtökohdat	394
4.2	Siirtohinnoitteluoikaisu ja vastaoikaisu	398
4.3	Markkinaehtoperiaate	405
4.4	Markkinaehtoisuuden arviointimenetelmät	410
4.5	Siirtohinnoittelun dokumentointi	416
4.5.1	Dokumentointivelvolliset ja dokumentoinnin ajankohta	417
4.5.2	Seuraamukset dokumentointi- velvollisuuden laiminlyönnistä	420
4.5.3	Konsernitietojen dokumentointi (master file)	420
4.5.4	Verovelvollistietojen dokumentointi (local file)	423
4.6	Maakohtainen raportointi	427
4.6.1	Verotuksen raportointi	427
4.6.2	Julkinen raportointi	430
5	Käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset	431
6	Korkovähennysoikeuden rajoittaminen	433
7	Konserniavustus	440
8	Konsernituki	444
9	Väliyhteisölaki	447
9.1	Väliyhteisölain tarkoitus	447
9.2	Väliyhteisön määritelmä ja suomalaisten määräämisvalta	449
9.3	Väliyhteisön verotuksen tason määrittäminen ..	451

Sisällys

9.3.1	Verotuksen tosiasiallinen taso – muut kuin verosopimusvaltiot	451
9.3.2	Tuloverotuksen yleinen taso – verosopimusvaltiot	452
9.3.3	Asuinvaltion erityiset veronhuojennukset	453
9.4	Lain soveltamisesta vapautettu toiminta	454
9.4.1	Vapautetut toimialat	454
9.4.1.1	Teollinen ja siihen verrattava tuotantotoiminta	455
9.4.1.2	Laivanvarustus	456
9.4.1.3	Myynti ja markkinointi	457
9.4.2	Aidon taloudellisen toiminnan vapautus	458
9.5	Väliyllytystulon laskenta väliyllytyksen tasolla	461
9.6	Suomessa asuvan osakkaan verotus	464
9.7	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	466
10	Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen	468
VIII	RAJAT YLITTÄVÄ VEROTUSTIETOJEN VAIHTO JA	
	VEROJEN PERINTÄ	471
1	Tietojenvaihto	472
1.1	Yleistä	472
1.2	Tietojenvaihdon muodot	474
1.3	OECD:n ja EU:n toimijat tietojenvaihdon kehittämiseksi ja haitallisen verokilpailun estämiseksi	475
1.4	Virka-apudirektiivi	477
1.4.1	Yleistä	477
1.4.2	Direktiivin tarkoitus ja keskeiset säännökset	478
1.4.3	Finanssilaitosten pakollinen automaattinen tiedonantovelvollisuus	479
1.4.4	Verotuksellisten ennakkopäätösten tietojenvaihto	480

1.4.5	Etukäteinen ilmoittamisvelvollisuus aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä	481
1.5	Monenkeskiset virka-apusopimukset	484
1.5.1	Euroopan neuvoston ja OECD:n yleis-sopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta	484
1.5.2	Pohjoismaiden välinen virka-apusopimus	487
1.5.3	Pohjoismaiden välinen ennakonpidätys-sopimus	487
1.6	Tietojenvaihto kahdenvälisen sopimusten perusteella	489
1.6.1	Verosopimusten määräykset	489
1.6.2	FATCA	490
2	Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä	491
2.1	Yleistä	491
2.2	EU:n perintädirektiivi	492
2.3	Verojen perintä Pohjoismaiden välisessä virka-apusopimuksessa	492
IX	KANSAINVÄLISEN VEROTUKSEN KEHITYSNÄKYMÄ	495
1	Kansainvälisen ympäristön ja yritystoiminnan muutosten vaikutus verojärjestelmään	495
2	Veropohjan turvaaminen ja verokilpailu	497
3	Yritysten toimintaympäristön parantaminen	498
4	Kansainväliset aloitteet ja kansallisen verolain-säädännön muutostarpeet	499
	KIRJALLISUUTTA	505
	OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	523
	ASIAHAKEMISTO	529