

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tulo- ja varallisuusverolain ja verotuslain 45 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tulo- ja varallisuusverolain säännöstä, joka koskee ulkomaalla tehdystä työstä saadun palkkatulon veronalaisuutta. Nykyisen säännöksen mukaan veronalaisena tulona ei pidetä palkkatuloa työstä, josta aiheutuu tai josta oletetaan aiheutuvan vähintään vuoden kestävä ulkomaalla oleskelu. Säännös ei kuitenkaan koske suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatua palkkatuloa eikä työtä, joka on tehty suomalaisessa vesi- tai ilma-alueksessa.

Kansainvälisen vero-oikeuden alalla tapahtuneen kehityksen johdosta ehdotetaan, että edellä mainittu yhden vuoden määräaika lyhennettäisiin kuudeksi kuukaudeksi ja samalla täsmennettäisiin verovapauden edellytyksiä.

Muutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1986 alusta siten, että niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu		Sivu
ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1	YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	6
YLEISPERUSTELUT	3	1. Lakiehdotusten perustelut	7
1. Nykyinen tilanne ja ehdotetut muutokset	3	2. Voimaantulo ja soveltaminen	7
1.1. Lainsäädäntö ja käytäntö	3	3. Säättämisjärjestys	8
1.2. Muutoksen syyt	3	LAKITEKSTIT	
1.3. Ehdotetut muutokset	4	1. Laki tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta ...	8
1.4. Pohjoismaista vertailua	5	2. Laki verotuslain 45 §:n muuttamisesta	9
2. Esityksen hallinnolliset vaikutukset	6	LIITE	10
3. Esityksen taloudelliset vaikutukset	6	Rinnakkaistekstit	10
4. Esityksen muita vaikutuksia	6		

YLEISPERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne ja ehdotetut muutokset

1.1. Lainsäädäntö ja käytäntö

Suomessa asuva henkilö on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella sekä täältä että muualta saamastaan tulosta. Henkilö, joka ei asu Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella ainoastaan täältä saamastaan tulosta. Muualta saadun palkkatulon osalta on erityissäännös tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 22 §:n 1 momentin 6 kohdassa. Tämän niin sanotun yhden vuoden säännön mukaan veronalaisena tulona ei pidetä palkkatuloa, joka on saatu työstä, josta johtuu tai josta oletetaan johtuvan vähintään vuoden kestävä ulkomaalla oleskelu. Säännös ei koske valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatua palkkatuloa eikä työtä, joka on tehty suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa. Koska kyse on muualta kuin Suomesta saadusta palkkatulosta, säännös koskee vain Suomessa asuvia henkilöitä.

Yhden vuoden säännön soveltaminen edellyttää vähintään vuoden kestävä, periaatteessa yhtäjaksoista, työskentelystä johtuvaa oleskelua ulkomaalla. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että tilapäiset käynnit Suomessa eivät ole keskeyttäneet ulkomaalla oleskelua.

Oikeuskäytännössä on kiinnitetty huomiota Suomessa käyntien kestoaikaan, lukumäärään ja tarkoitukseen. Oikeuskäytännön mukaan sellaisilta Suomessa käynneiltä, joiden ei katsota keskeyttävän yhtäjaksoisena pidettävää, työskentelystä johtuvaa ulkomaalla oleskelua edellytetään yleensä, että ne eivät ole kestäneet yhteensä yli kahta kuukautta vuoden aikana ja että käyntikerjoja ei ole ollut useampia kuin kuusi vuoden aikana ja että Suomessa käyntien tarkoituksena on ollut vapaa-ajan viettäminen tai että kyseessä on ulkomaan työskentelyyn välittömästi liittyvä lyhyehkö raportointimatka. Jos jokin näistä edellytyksistä ei täyty, yhtäjaksoisen ulkomaalla oleskelun on yleensä katsottu keskeytyneen.

Yhtäjaksoisen työskentelystä johtuvan ulkomaalla oleskelun ei kuitenkaan oikeuskäytännössä ole katsottu keskeytyneen, vaikka Suomessa oleskelu on ylittänyt kaksi kuukautta vuoden aikana, jos Suomessa oleskelun syynä on ollut sairaus, työskentelyvaltion poliittiset levottomuudet tai muu vastaava syy, johon ei verovelvollinen eikä hänen työnantajansa ole voinut vaikuttaa. Jos verovelvollinen jatkaa työskentelyään ulkomaalla tällaisen ennalta arvaamattoman tapahtuman jälkeen, hänen tästä syystä johtuvia Suomessa oleskelupäiviään ei ole myöskään otettu huomioon laskettaessa sellaisten Suomessa käyntien kestoaikaa, jotka mahdollisesti keskeyttäisivät ulkomaalla oleskelun.

1.2. Muutoksen syyt

Yhden vuoden säännön säätämisen syynä mainitaan hallituksen esityksen (hall. es. 40/74 vp.) perusteluissa perheettömien ja perheellisten asettaminen samanlaiseen asemaan ulkomaalla tehdystä työstä saadun palkkatulon veronalaisuuden suhteen silloin, kun Suomella ei ole verosopimusta työskentelyvaltion kanssa. Se, että perheettömän ulkomaalla tehdystä työstä saamaa palkkatuloa ei ole pidetty veronalaisena tulona kun taas perheellisen osalta tällaista tuloa on pidetty veronalaisena, on johtunut verolainsäädännön asumissäännöksistä. Perheetöntä on voittoa pitää maasta muuttaneena ja siten Suomessa rajoitetusti verovelvollisena, jolloin hän on ollut Suomessa verovelvollinen ainoastaan täältä saamastaan tulosta. Perheellistä taas on useasti edelleen pidetty Suomessa asuvana ja siten yleisesti verovelvollisena, jolloin hän on ollut Suomessa verovelvollinen sekä täältä että muualta saamastaan tulosta. Jos Suomi ei ollut tehnyt sen valtion kanssa, jossa työskentely tapahtui, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi verosopimusta, perheellisen oli suoritettava ulkomaalla tehdystä työstä saadusta palkkatulosta veroa Suomessa. Yhden vuoden säännön mukaan yleisesti verovelvollisen ulkomaalla tehdystä työstä saamaa palk-

katuloa ei tietyin edellytyksin pidetä veronalaisena tulona.

Edelleenkin voitaneen sanoa, että perheellisen on vaikeampi osoittaa muuttaneensa ulkomaalle kuin perheettömän. Jos taas katsotaan yhden vuoden sääntöä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisenäkökulmasta, ei yhden vuoden säännöllä pitäisi olla suurtakaan merkitystä. Tämä erityisesti siitä syystä, että Suomen tekemien verosopimusten määrä on jatkuvasti lisääntynyt. Suomella on kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjä, tuloveroa koskevia sopimuksia tällä hetkellä 38 valtion kanssa. Lisäksi Suomi pyrkii yksipuolisesti välttämään kansainvälistä kaksinkertaista verotusta myöntämällä veronhyvityslain (341/81) mukaisesti veronhyvityksen vieraalle valtiolle maksetun veron perusteella.

Suomalaisen teollisuuden kansainvälisen kilpailukykyyn säilyttämisen kannalta yhden vuoden säännön tapaista sääntöä on kuitenkin pidettävä tärkeänä. Tarve tällaiseen verotukselliseen tukeen johtuu siitä, että monet muutkin valtiot ovat menetelleet vastaavasti. Ulkomaalla saadun palkkatulon verovapaus on myös hallinnollisesti yksinkertaisin tapa estää kansainvälinen kaksinkertainen verotus.

Kansainvälisen vero-oikeuden alalla tapahtuneesta kehityksestä on erityisesti mainittava se, että Ruotsin kuuden kuukauden sääntö, jota laadittaessa lähtökohtana on käytetty Tanskassa voimassa olevaa kuuden kuukauden sääntöä, tuli voimaan 1 päivänä heinäkuuta 1985. Lisäksi Suomessa voimassa olevan yhden vuoden säännön epäkohtana on pidettävä sitä, että ulkomaantyöskentelyn yhtäjaksoisuus verovapauden edellytyksenä on tulkinnanvarainen. Täsmällisten säännösten puuttuessa ulkomaantyöskentelystä saadun tulon verotuksellisia seuraamuksia ei ole aina voitu ennakoita.

Ulkomaantyökomitea piti mietinnössään (komiteanmietintö 1982:61) nykyisten säännöksiin suurimpana epäkohtana sitä epätietoisuutta, joka vallitsee Suomessa käyntien ja työsuhteen ennakkoajan päätymisen suhteen.

1.3. Ehdotetut muutokset

Esityksessä ehdotetaan, että nykyisin voimassa oleva yhden vuoden sääntö korvattaisiin kuuden kuukauden säännöllä.

Ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan ei palkkatuloa, joka on saatu työstä, josta

aiheutuu tai josta oletetaan aiheutuvan vähintään kuusi kuukautta kestävä ulkomaalla oleskelu, pidettäisi veronalaisena tulona.

Ehdotetussa kuuden kuukauden säännössä edellytetään, että työ, josta ulkomaalla oleskelu aiheutuu, on tehty joko saman työnantajan palveluksessa tai samassa valtiossa. Voimassa olevassa yhden vuoden säännössä ei ole vastaavaa rajoitusta.

Ehdotettu kuuden kuukauden sääntö ei koskisi, kuten ei voimassa oleva yhden vuoden sääntökään koske, valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatua tuloa eikä suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä saatua tuloa.

Ehdotukseen sisältyvät myös säännökset, jotka koskevat ulkomaantyöskentelyn aikana tapahtuvia Suomessa käyntejä. Ehdotetuissa säännöksissä edellytetään, että verovelvollisen työstä aiheutuva ulkomaalla oleskelu on yhtäjaksoista. Ulkomaalla oleskelua pidettäisiin yhtäjaksoisena silloinkin, kun verovelvollinen vain tilapäisesti oleskelee Suomessa. Tilapäisenä Suomessa oleskelua pidettäisiin silloin, kun verovelvollinen ulkomaantyöskentelynsä aikana oleskelee Suomessa keskimäärin enintään kuutena päivänä täyttä kuukautta kohti. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen oleskelua Suomessa pidettäisiin tilapäisenä, jos hän oleskelee täällä enintään ajan, joka saadaan, kun täysien ulkomaantyöskentelykuukausien lukumäärä kerrotaan kuudella päivällä. Verovelvollinen, jonka ulkomaantyöskentely kestää 12 täyttä kuukautta, saisi siten oleskella Suomessa ulkomaantuosuhteensa aikana 72 päivää. Vastaavaa säännöstä ei ole voimassa olevassa pykälässä. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että verovelvollisen enintään 60 päivää vuodessa kestävää Suomessa oleskelua ulkomaantyöskentelyn aikana voidaan pitää tilapäisenä.

Ehdotetussa kuuden kuukauden säännössä ei ulkomaantyöskentelyn yhtäjaksoisuuskriteerin täyttymistä harkittaessa kiinnitetä huomiota Suomessa käyntikertojen lukumäärään, vaan ratkaisevana pidetään niiden kestoaikaa.

Ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan verovelvollinen ei voi sijoittaa edellä mainittua tilapäistä Suomessa oleskeluaan ulkomaantuosuhteensa alkuun siten, että hän aloittaisi ulkomaantuosuhteensa Suomessa oleskelulla, eikä myöskään ulkomaantuosuhteensa loppuun siten, että hän ei enää tällaisen Suomessa oleskelunsa jälkeen palaisi työskentelyvaltioon jatkamaan samaa ulkomaantyöskentelyä.

Ehdotuksen mukaan verovelvollinen voi sijoittaa edellä mainitun tilapäisenä pidettävän Suomessa oleskelunsa ulkomaantyöskentelynsä alkupuolelle, vaikkei heti ulkomaantyyösuhteensa alkuun. Tätä mahdollisuutta sijoittaa tilapäinen Suomessa oleskelu ulkomaantyöskentelyn alkupuolelle on kuitenkin rajoitettu silloin, kun ulkomaantyöskentelyajasta on vielä jäljellä yli kymmenen kuukautta. Tällöin kunakin ajankohtana tilapäisenä pidettävän Suomessa oleskelun enimmäisaika saadaan siten, että yhtäjaksoisesta ulkomaantyöskentelystä jo kuluneiden täysien kuukausien lukumäärään lisätään kymmenen ja näin saatu luku kerrotaan kuudella päivällä ja saadusta päivien lukumäärästä vähennetään jo Suomessa oleskellut päivät.

Ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan ei myöskään Suomessa oleskelu, joka aiheutuu pakottavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta syystä, estä pitämästä työstä aiheutuvaa oleskelua ulkomaalla yhtäjaksoisena. Ulkomaantyöskentelyn katsotaan kuitenkin myös tällöin keskeytyneen, jos verovelvollinen ei enää tällaisen Suomessa oleskelunsa jälkeen palaa työskentelyvaltion jatkamaan samaa ulkomaantyöskentelyä.

Ehdotuksen mukaan työstä aiheutuvan ulkomaalla oleskelun, jota ei enää voida pitää yhtäjaksoisena ja jota siten pidetään keskeytyneenä, katsotaan päättyneen sinä päivänä, jolloin verovelvollinen työskentelynsä lopetettuaan olisi voinut lähteä työskentelyvaltioon.

Ehdotuksen mukaan edellytetään, että kyseinen työ on tehty joko saman työnantajan palveluksessa tai samassa valtiossa. Verovelvollinen voisi siten työskennellä joko saman työnantajan palveluksessa yhdessä tai useammassa valtiossa tai samassa valtiossa yhden tai useamman työnantajan palveluksessa. Verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn katsottaisiin päättyneen silloin, kun hän kyseisen ulkomaantyöskentelynsä aikana on sekä siirtynyt toisen työnantajan palvelukseen että siirtynyt työskentelemään toisessa valtiossa. Verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn ei siten katsota päättyneen siitä syystä, että hän on siirtynyt toisen työnantajan palvelukseen, jos hän edelleen tekee työtään samassa valtiossa. Jos verovelvollinen tämän uuden työnantajan palveluksessa siirtyy toiseen valtioon, hänen ulkomaantyöskentelynsä katsotaan päättyneen. Verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn katsotaan myös päättyneen, jos verovelvollinen, joka on kyseisen ulkomaantyöskentelynsä aikana työskennellyt saman työnantajan palveluksessa useammassa valtiossa, siir-

tyy toisen työnantajan palvelukseen. Ulkomaantyöskentelyn katsotaan tällöin päättyneen niissäkin tapauksissa, jolloin työnantajan vaihtaminen tapahtuisi samassa valtiossa taikka jolloin verovelvollinen siirtyy tämän uuden työnantajan palvelukseen siihen valtioon, jossa hän aloitti kyseisen ulkomaantyöskentelynsä.

Jos verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn katsottaisiin päättyneen, eikä sinä päivänä, jona ulkomaantyöskentelyn katsottaisiin päättyneen, ulkomaantyöskentely ole vielä kestänyt kuutta kuukautta, hänen ulkomaantyöskentelystään saamaansa palkkatuloa olisi pidettävä veronalaisena tulona Suomessa. Ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan tällaista palkkatuloa ei kuitenkaan tällöin pidettäisi veronalaisena tulona, mikäli verovelvollisen vähintään kuuden kuukauden pituiseksi tarkoitettu työstä aiheutuva ulkomaalla oleskelu on päättynyt painavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta, odottamattomasta syystä.

1.4. Pohjoismaista vertailua

Kuten edellä on mainittu sekä Ruotsissa että Tanskassa on voimassa kuuden kuukauden sääntö. Norjassa ei sitä vastoin tällaista säännöstä vielä ole. Ruotsin ja Tanskan kuuden kuukauden säännöt poikkeavat jossakin määrin toisistaan. Suomen ehdotettu kuuden kuukauden sääntö puolestaan poikkeaa kummastakin edellä mainitusta.

Ruotsin kuuden kuukauden säännön soveltamisen edellytyksenä on, että ulkomaantyöskentely tapahtuu sellaisen työnantajan lukuun, jolla on kiinteä toimipaikka työskentelyvaltiossa. Ruotsin säännökset poikkeavat Suomen ehdotetuista säännöksistä myös vesialuksia koskevien säännösten osalta. Ruotsin säännökset koskevat vuosien 1986—1988 verotuksessa tuloa, joka on saatu ulkomaaisessa vesialuksessa ruotsalaisen työnantajan lukuun tehdystä työstä. Muissa tapauksissa Ruotsin kuuden kuukauden sääntö ei koske vesialuksissa tehtyä työtä. Suomen ehdotetut säännökset sitä vastoin koskevat ulkomaaisessa vesialuksessa tehtyä työtä. Ruotsin kuuden kuukauden sääntö koskee Ruotsin valtion tai ruotsalaisen kunnan palveluksessa olevia silloin, kun Ruotsin valtio tai ruotsalainen kunta harjoittaa elinkeinotoimintaa kiinteästä toimipaikasta käsin. Suomen ehdotettu kuuden kuukauden sääntö ei koske valtiolta, kunnalta tai muulta suoma-

laiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatua tuloa.

Tanskan kuuden kuukauden säännön mukaan kyseistä tuloa pidetään veronalaisena tulona, mutta verovelvollisen kokonaistulosta määrättävästä verosta vähennetään suhteellisesti ulkomaantyöskentelystä saadun tulon perusteella määrätty vero. Tällöin ulkomaantyöskentelystä saatu tulo vaikuttaa verovelvollisen verokantaan Tanskassa. Sillä, että ulkomaantyöskentelystä saatu tulo pidetään veronalaisena tulona, vaikka sitä vastaavaa veroa ei määrätäkään maksettavaksi, on merkitystä verovelvolliselle tai hänen perheelleen myönnettävien sosiaalisten etujen kannalta. Ruotsin kuuden kuukauden säännön ja Suomen ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan kyseistä tuloa ei pidetä veronalaisena tulona.

Tanskan kuuden kuukauden säännön mukaan ulkomaantyöskentelyn katsotaan jatkuvan yhtäjaksoisena, vaikka verovelvollinen oleskellisikin tänä aikana tilapäisesti Tanskassa. Oleskelua pidetään tilapäisenä, jos verovelvollinen oleskelee Tanskassa enintään 42 päivää kuuden kuukauden aikana. Sillä, minkä vuoksi verovelvollinen on tällöin oleskellut Tanskassa ei ole merkitystä. Työntekijästä ja hänen työnantajastaan riippumattomasta, pakottavasta syystä kuten sairauden vuoksi tapahtuneen Tanskassa oleskelun osalta ei ole mitään erityissäännöstä, vaan tällaisesta syystä tapahtunutta Tanskassa oleskelua käsitellään aivan samoin kuin esimerkiksi vapaa-ajan vieton vuoksi tapahtunutta Tanskassa oleskelua. Tanskan kuuden kuukauden säännössä ei myöskään ole erityissäännöstä, joka koskisi tilanteita, jolloin verovelvollisen ulkomaantyöskentely on päättynyt hänestä tai hänen työnantajastaan riippumattomasta, odottamattomasta syystä ennen kuin ulkomaantyöskentely on kestänyt kuusi kuukautta.

Tanskan kuuden kuukauden sääntöä ei sovelleta silloin, kun verosopimuksen mukaan kyseisen palkkatulon ensisijainen verotusoikeus on annettu Tanskalle. Täten pyritään välttämään nollaverotustilanteita eli sellaisia tilanteita, että kyseisestä tulosta ei makseta veroa missään valtiossa.

2. Esityksen hallinnolliset vaikutukset

Ehdotettu kuuden kuukauden sääntö selkiyttäneen verotuskäytäntöä ulkomaantyöskentelystä saadun palkkatulon verotuksen osalta. Veroviranomaisten olisi myöskin huomattavasti helpompi soveltaa kuuden kuukauden sääntöä kuin verosopimusten määräyksiä.

3. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Esityksen taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida. Ehdotettu kuuden kuukauden sääntö merkitsisi kuitenkin veronsaajien verotulojen pienenemistä. Veronsaajien verotulojen menetys lienee kuitenkin määrältään vähäistä.

4. Esityksen muita vaikutuksia

Voimassa olevan yhden vuoden säännön samoin kuin ehdotetun kuuden kuukauden säännön mukaan kyseistä ulkomaantyöskentelystä saatua tuloa ei pidetä veronalaisena tulona. Tästä voi olla seurauksena, että verovelvollinen tai hänen perheensä saa Suomessa eräitä sosiaalietuja, joihin hän tai hänen perheensä ei olisi oikeutettu, jos kyseistä tuloa pidettäisiin Suomessa veronalaisena tulona.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

Voimassa olevaa yhden vuoden sääntöä koskevat säännökset ovat tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 6 kohdassa. Näitä säännöksiä ei ole pidetty verotuskäytäntöä ajatellen tarpeeksi

yksityiskohtaisina. Ehdotettua kuuden kuukauden sääntöä koskevat säännökset on pyritty laatimaan huomattavasti yksityiskohtaisimmiksi. Tästä taas on seurauksena, että ehdotettua kuuden kuukauden sääntöä koskevat säännökset ehdotetaan otettaviksi tulo- ja varallisuusverolakiin

lisättävään 22 b §:ään. Samalla ehdotetaan, että tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 6 kohta kumottaisiin.

Tulo- ja varallisuusverolain 22 b §:n 1 momentin ensimmäisessä lauseessa on ehdotettua kuuden kuukauden sääntöä koskeva perussäännös. Tässä säännöksessä käytetään verosubjektista puhuttaessa käsitettä "verovelvollinen" eikä kuten voimassa olevassa säännöksessä käsitettä "Suomessa asuva henkilö". Käsitteen "Suomessa asuva henkilö" käyttöä on tässä yhteydessä pidettävä tarpeettomana, koska saman lain 5 §:n 1 momentin mukaan ainoastaan Suomessa asuvat henkilöt ovat verovelvollisia muualta saadusta tulosta. Ehdotetun säännöksen mukaan säännös koskee verovelvollisen joko saman työnantajan palveluksessa tai samassa valtiossa tehdystä työstä saatua palkkaa. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä on, että jompikumpi näistä edellytyksistä täyttyy. Säännös sallii siten useammassa valtiossa työskentelyn saman työnantajan palveluksessa tai työnantajan vaihtamisen samassa valtiossa. Jos verovelvollinen on sekä vaihtanut työnantajan että siirtynyt toiseen työskentelyvaltioon hänen ulkomaantyöskentelynsä katsotaan päättyneen.

Tulo- ja varallisuusverolain 22 b §:n 2 momentissa on säännökset, jotka koskevat verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn aikaisia Suomessa käyntejä. Edellä mainitun perussäännöksen mukaan ulkomaantyöskentelyn on oltava yhtäjaksoista. Ulkomaantyöskentelyn katsotaan aina alkavan ja päättyvän työskentelyvaltiossa. Ulkomaantyöskentelyä pidetään samana silloin, kun kyseinen työ on tehty joko saman työnantajan palveluksessa tai samassa valtiossa. Ehdotetun säännöksen mukaan verovelvollisen tilapäisten Suomessa käyntien ei kuitenkaan katsota keskeyttävän ulkomaantyöskentelyä. Säännökset eivät sisällä Suomessa käyntien tarkoitusta koskevaa rajoitusta eikä myöskään Suomessa käyntikertoja koskevaa rajoitusta. Ehdotetun säännöksen mukaan Suomessa oleskelu voi myös tapahtua etupainoisesti. Tällä on pyritty helpottamaan verovelvollisen mahdollisuuksia viettää lomansa Suomessa silloin, kun se hänelle parhaiten sopii. Ehdotetussa säännöksessä käytetty ilmaisu "täytää kuukautta" tarkoittaa kuukauden mittaista ajanjaksoa. Jos ulkomaantyöskentely esimerkiksi alkaa 5 päivänä tammikuuta 1986 ja päättyy 5 päivänä heinäkuuta 1986, verovelvollisen ulkomaantyöskentely kestää kuusi täyttä kuukautta. Ehdotetun säännöksen mukaan pakottavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta syystä tapahtuva Suomessa oleskelu

ei keskeytä ulkomaantyöskentelyä. Tällaisina pakottavina syinä pidetään esimerkiksi verovelvollisen sairautta ja työskentelyvaltion poliittisia levtottomuuksia.

Tulo- ja varallisuusverolain 22 b §:n 3 momentissa on säännökset siitä, milloin keskeytyneen ulkomaantyöskentelyn katsotaan päättyneen. Momentissa käytetty ilmaisu "olisi voinut lähteä" tarkoittaa sellaista päivää, jolloin kyseisestä valtiosta on normaalina pidettävä kulkuyhteys Suomeen. Jos ulkomaantyöskentely ei ole sinä päivänä, jolloin ulkomaantyöskentelyn katsotaan päättyneen, kestänyt yhtäjaksoisesti kuutta kuukautta, kyseistä ulkomaantyötuloa pidetään veronalaisena tulona Suomessa. Jos kuitenkin ulkomaantyöskentelyn ennenaikainen päättyminen aiheutuu painavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta, odottamattomasta syystä, ei kyseistä ulkomaantyötuloa 22 b §:n 4 momentin mukaan kuitenkaan pidettäisi veronalaisena tulona Suomessa. Tällaisina painavina syinä pidetään esimerkiksi verovelvollisen vakavaa sairautta ja työskentelyvaltion poliittisia levtottomuuksia. Tässä tarkoitettuna odottamattomana syynä ei voida pitää esimerkiksi ilmastollisia olosuhteita, joiden vaikeus on jo etukäteen voitu ennakoita.

Verotuslain 45 §:n 1 momentin 3 b kohdassa oleva viittaus tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 6 kohtaan olisi muutettava.

2. Voimaantulo ja soveltaminen

Muutokset on tarkoitus saattaa voimaan vuoden 1986 alusta. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa. Vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa veronalaisena palkkatulona ei kuitenkaan myöskään pidettäisi sellaista palkkaa, jota ei kumottavaksi ehdotetun tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan pidettäisi veronalaisena tulona. Viimeksi mainitulla säännöksellä on merkitystä niissä tapauksissa, joissa työstä aiheutuva ulkomaalla oleskelu on päättynyt voimaantulovuoden ensimmäisellä vuosipuoliskolla tai joissa verovelvollinen ei enää ole saman työnantajan palveluksessa eikä samassa valtiossa kuin voimaantuloajankohtana.

3. Säättämisjärjestys

Koska eräät ehdotetuista muutoksista saattavat merkitä joidenkin verovelvollisten verotuksen kiistymistä, tulo- ja varallisuusverolain muuttamista koskeva lakiehdotus olisi käsiteltävä valtiopäi-

väjärjestyksen 68 §:n mukaisessa säättämisjärjestyksessä.

Edellä olevan perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 31 päivänä joulukuuta 1974 annetun tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 22 §:n 1 momentin 6 kohta ja

lisätään lakiin uusi 22 b § seuraavasti:

22 b §

Veronalaiseksi palkkatuloksi ei katsota verovelvollisen

1) saman työnantajan palveluksessa ulkomailla tai

2) samassa valtiossa ulkomaalla suorittamasta työstä saamaa palkkaa (*ulkomaantyötulo*), jos hänen tästä työstä aiheutuva oleskelunsa ulkomaalla (*ulkomaantyöskentely*) on kestänyt tai sen voidaan olettaa kestävän yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Palkkatulo katsotaan kuitenkin veronalaiseksi tuloksi, jos se on saatu valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä taikka jos se on saatu suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

Ulkomaantyöskentelyn ei katsota keskeytyvän, vaikka verovelvollinen aloitettuaan työskentelynsä oleskelee Suomessa keskimäärin enintään kuutena päivänä sellaista täyttä kuukautta kohti, jonka hänen ulkomaantyöskentelynsä voidaan olettaa kestävän tai jonka se on kestänyt. Edellytyksenä kuitenkin on, että hän ei näin laskettavasta päivien määrästä oleskele Suomessa enempää kuin 60 päivää etukäteen ja että hän tällaisen Suomessa oleskelun jälkeen palaa työskentelyvaltion jatkamaan samaa ulkomaantyöskentelyä. Ulkomaantyöskentelyn ei myöskään katsota keskeytyvän, jos verovelvollisen Suomessa oleskelu aiheutuu pakottavasta, hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomasta syystä ja jos verovel-

vollinen tällaisen Suomessa oleskelun jälkeen palaa työskentelyvaltioon jatkamaan kyseistä ulkomaantyöskentelyä.

Ulkomaantyöskentelyn, jota ei enää voida pitää yhtäjaksoisena, katsotaan päättyneen sinä päivänä, jolloin verovelvollinen työskentelynsä lopetettuaan olisi voinut lähteä työskentelyvaltiosta. Ulkomaantyöskentelyn katsotaan myös päättyneen sinä päivänä, jona verovelvollinen

1) 1 momentin 1 kohdan tapauksessa on vaihtanut työnantajaa tai

2) 1 momentin 2 kohdan tapauksessa on siirtynyt työskentelemään toisessa valtiossa.

Jos ulkomaantyöskentely on päättynyt painavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta, odottamattomasta syystä, ei ulkomaantyötuloa pidetä veronalaisena tulona sen johdosta, että ulkomaantyöskentely ei ole kestänyt oletettua vähintään kuuden kuukauden aikaa.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä kuuta 198 . Lakia sovelletaan ensimmäisen keran lain voimaantulovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

Lain voimaantulovuodelta toimitettavassa verotuksessa veronalaisena palkkatulona ei pidetä myöskään palkkaa, jota tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin kumotun 6 kohdan mukaan ei olisi pidetty veronalaisena tulona.

2.

Laki

verotuslain 45 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 12 päivänä joulukuuta 1958 annetun verotuslain 45 §:n 1 momentin 3 b kohta, sellaisena kuin se on 22 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1035/78), näin kuuluvaksi:

45 §

Verotusta varten tulee jäljempänä mainittavien viranomaisten, henkilöiden ja yhteisöjen toimittaa verohallituksen antamien ohjeiden mukaisesti veroviranomaiselle tai jäljempänä mainitulle yhteisölle tammikuun kuluessa edelliseltä kalenterivuodelta ja 2 kohdan osalta verohallituksen määräämänä ajankohtana puolivuositain seuraavat asiakirjat ja tiedot:

3 b) työnantajan, jos hän on jättänyt ennakon-

pidätyksen toimittamatta palkansaajan palkasta tulo- ja varallisuusverolain 22 b §:n nojalla, ulkomaalla suoritetusta työstä palkansaajalle maksetusta palkasta, työntekopaikasta, ulkomaalla oleskelun kestosta ja sen aikana tapahtuneista Suomessa käynneistä;

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 198 , ja sitä sovelletaan ensimmäisen ker-
ran vuodelta 19 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 15 päivänä marraskuuta 1985

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Ministeri *Pekka Vennamo*

1.

Laki**tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 31 päivänä joulukuuta 1974 annetun tulo- ja varallisuusverolain (1043/74) 22 §:n 1 momentin 6 kohta ja
lisätään lakiin uusi 22 b § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

22 §
 Veronalaiseksi tuloksi ei katsota:

6) Suomessa asuvan henkilön muulta kuin Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä ulkomaalla suorittamastaan työstä, tehtävästä tai palveluksesta saamaa palkkatuloa, jos hänen sanotusta työstä, tehtävästä tai palveluksesta johtuva oleskelunsa ulkomaalla on kestänyt vähintään vuoden tai sen voidaan sopimuksen tai muun perusteen nojalla olettaa kestävänsä vähintään mainitun ajan, eikä työ, tehtävä tai palvelus ole sellainen kuin 10 §:n 3 momentissa tarkoitetaan,

(6 kohta kumotaan)

22 b §

Veronalaiseksi palkkatuloksi ei katsota verovelvollisen

1) saman työnantajan palveluksessa ulkomailla tai

2) samassa valtiossa ulkomaalla suorittamasta työstä saamaa palkkaa (ulkomaantulo), jos hänen tästä työstä aiheutuva oleskelunsa ulkomaalla (ulkomaantyöskentely) on kestänyt tai sen voidaan olettaa kestävänsä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Palkkatulo katsotaan kuitenkin veronalaiseksi tuloksi, jos se on saatu valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä taikka jos se on saatu suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

Ulkomaantyöskentelyn ei katsota keskeytyvän, vaikka verovelvollinen aloitettuaan työskentelynsä oleskelee Suomessa keskimäärin enintään kuutena päivänä sellaista täyttä kuukautta kohti, jonka hänen ulkomaantyöskentelynsä voidaan olettaa kestävänsä tai jonka se on kestänyt. Edellytyksenä kuitenkin on, että hän ei näin laskettavasta päivien määrästä oleskele Suomessa enem-

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

pää kuin 60 päivää etukäteen ja että hän tällaisen Suomessa oleskelun jälkeen palaa työskentelyvaltioon jatkamaan samaa ulkomaantyöskentelyä. Ulkomaantyöskentelyn ei myöskään katsota keskeytyvän, jos verovelvollisen Suomessa oleskelu aiheutuu pakottavasta, hänestä ja hänen työnantajastaan riippumattomasta syystä ja jos verovelvollinen tällaisen Suomessa oleskelun jälkeen palaa työskentelyvaltioon jatkamaan kyseistä ulkomaantyöskentelyä.

Ulkomaantyöskentelyn, jota ei enää voida pitää yhtäjaksoisena, katsotaan päättyneen sinä päivänä, jolloin verovelvollinen työskentelynsä lopetettuaan olisi voinut lähteä työskentelyvaltiosta. Ulkomaantyöskentelyn katsotaan myös päättyneen sinä päivänä, jona verovelvollinen

1) 1 momentin 1 kohdan tapauksessa on vaihtanut työnantajaa tai

2) 1 momentin 2 kohdan tapauksessa on siirtynyt työskentelemään toisessa valtiossa.

Jos ulkomaantyöskentely on päättynyt painavasta, verovelvollisesta ja hänen työnantajastaan riippumattomasta, odottamattomasta syystä, ei ulkomaantyötuloa pidetä veronalaisena tulonsen johdosta, että ulkomaantyöskentely ei ole kestänyt oletettua vähintään kuuden kuukauden aikaa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 198 . Lakia sovelletaan ensimmäisen keran lain voimaantulovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

Lain voimaantulovuodelta toimitettavassa verotuksessa veronalaisena palkkatulona ei pidetä myöskään palkkaa, jota tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin kumotun 6 kohdan mukaan ei olisi pidetty veronalaisena tulona.

2.

Laki**verotuslain 45 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 12 päivänä joulukuuta 1958 annetun verotuslain 45 §:n 1 momentin 3 b kohta, sellaisena kuin se on 22 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1035/78), näin kuuluvaksi:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

45 §

Verotusta varten tulee jäljempänä mainittavien viranomaisten, henkilöiden ja yhteisöjen toimittaa verohallituksen antamien ohjeiden mukaisesti veroviranomaiselle tai jäljempänä mainitulle yhteisölle tammikuun kuluessa edelliseltä kalenterivuodelta ja 2 kohdan osalta verohallituksen määräämänä ajankohtana puolivuositain seuraavat asiakirjat ja tiedot:

3 b) työnantajan, jos hän on jättänyt ennakonpidätyksen toimittamatta palkansaajan palkasta tulo- ja varallisuusverolain 22 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla, ulkomaalla suoritetusta työstä palkansaajalle maksetusta palkasta, työntekopaikasta, ulkomaalla oleskelun kestosta ja sen aikana tapahtuneista Suomessa käynneistä;

3 b) työnantajan, jos hän on jättänyt ennakonpidätyksen toimittamatta palkansaajan palkasta tulo- ja varallisuusverolain 22 b §:n nojalla, ulkomaalla suoritetusta työstä palkansaajalle maksetusta palkasta, työntekopaikasta, ulkomaalla oleskelun kestosta ja sen aikana tapahtuneista Suomessa käynneistä;

*Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 198 , ja sitä sovelletaan ensimmäisen ker-
ran vuodelta 19 toimitettavassa verotuksessa.*