



VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys

1/2013

Verotusta koskeva arvio ulkomaisen työvoiman käyttöä
koskevan sääntelyn toimivuudesta ja puutteista

Maaliskuu 2013

SISÄLTÖ

1	Tiivistelmä.....	5
	Työryhmän toimenpide-ehdotukset.....	5
2	Taustaa.....	7
2.1	Hallituksen ohjelma.....	7
2.2	Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietintö	7
2.3	Tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma	8
2.4	Muutoin esillä olleita toimenpide-ehdotuksia	8
3	Johdanto.....	9
3.1	Nykytila lyhyesti	9
3.1.1	Yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliset	9
3.1.2	Yritysverotus	10
3.2	Lukumäärätietoja.....	10
3.2.1	Ulkomaiset työntekijät.....	10
3.2.2	Ulkomaiset yhteisöt	11
3.3	Hallituskaudella toteutetut ulkomaalaisten verovalvontaa tehostavat toimenpiteet	12
3.3.1	Veronumero	12
3.3.2	Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen	12
3.4	Muita työryhmän työhön liittyviä selvityksiä tai lainsäädäntöhankkeita	13
3.4.1	Tilajavastuulain uudistaminen	13
3.4.2	Yritysten tiedonsaanti	13
4	Eurooppa-oikeus.....	14
4.1	Yleisperiaate	14
4.2	Työvoiman vapaa liikkuvuus.....	14
4.3	Sijoittautumisvapaus.....	14
4.4	Palvelujen tarjoamisen vapaus.....	15
5	Ulkomailta tulevat työntekijät	17
5.1	Ulkomailta tulevien työntekijöiden verotus.....	17
5.1.1	Verovelvollisuuden laajuus sisäisen lainsäädännön mukaan.....	17
5.1.2	Verosopimuksen vaikutus palkkatulon verotukseen	17
5.2	Ulkomaisen yrityksen työnantajaveloitteet.....	19
5.2.1	Ennakkonpidätysvelvollisuuden syntyminen Suomessa	19
5.2.2	Työnantajan ilmoittamisvelvollisuus.....	19
5.3	Menettelyt työntekijän verotuksessa	20
5.3.1	Yleisesti verovelvollisen verotusmenettelystä.....	20
5.3.2	Rajoitetusti verovelvollisen verotuksesta	21
5.3.3	Veronumero sekä ulkomaalaisille annettava henkilötunnus Verohallinnosta	22
5.3.4	Kansainvälinen tietojenvaihto	23

5.4	Ongelmakohdat.....	23
5.4.1	Harmaa talous ja lain mukainen palkan verottomuus Suomessa.....	23
5.4.2	Vuokratyö ja aliurakointi.....	23
5.4.3	Työnantajan ja työntekijän velvollisuudet verojen kertymisessä.....	24
5.4.4	Työntekijän ja työnantajan intressit eivät ole aina yhteneväiset.....	25
5.5	Työryhmän toimenpide-ehdotukset.....	26
5.5.1	Vuosi-ilmoitus palkanmaksukausittain ja ilmoittamisvelvollisuus ulkomaisille työnantajille.....	26
5.5.2	Veronumeron käytön laajentaminen.....	27
5.5.3	Lähdeveron maksuunpano tulonsaajalle maksajan laiminlyönnistä riippumatta.....	28
5.5.4	Muiden viranomaisten tietolähteet.....	29
5.6	Työryhmässä esillä olleita aiheita, joiden osalta ei esitetä toimenpiteitä.....	30
5.6.1	Työnantajan ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä.....	30
5.6.2	Ulkomaisten työnantajan velvollisuus periä lähdevero tai suorittaa ennakonpidätys.....	30
6	Ulkomailta tulevat itsenäiset ammatinharjoittajat.....	32
6.1	Ulkomailta tulevan ammatinharjoittajan verovelvollisuus Suomessa.....	32
6.2	Ongelmakohdat.....	33
6.3	Työryhmän toimenpide-ehdotukset.....	33
6.3.1	Verovalvonnan kehittäminen ja verotuksen keskittäminen.....	34
7	Ulkomaiset yhteisöt - Kiinteä toimipaikka ja asiakasrekisteröinti.....	34
7.1	Lainsäädäntö.....	34
7.1.1	Kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa.....	34
7.1.2	Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa.....	38
7.2	Menettelyt verotuksessa.....	39
7.2.1	Rekisteröintiprosessin kuvaus.....	39
7.2.2	Verotusprosessin kuvaus.....	40
7.3	Ongelmakohdat.....	40
7.3.1	Ulkomaisten yritysten rekisteröitymisvelvollisuus Verohallinnolle toiminnastaan Suomessa.....	40
7.3.2	Kiinteän toimipaikan määritelmän tulkinnallisuus.....	41
7.3.3	Tietojen antaminen verotusprosessissa ja verotuksen takapainotteisuus.....	42
7.3.4	Suomalaisten esiintyminen ulkomaisena toimijana.....	42
7.3.5	Tulon määrittämiseen liittyvät ongelmat kiinteän toimipaikan tilanteessa.....	42
7.4	Työryhmän esittämät toimenpide-ehdotukset.....	42
7.4.1	Lähdeveron perimisvelvollisuuden laajentaminen.....	42
7.4.2	Urakkatietojen ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen vaiheittain Suomessa tehdystä työstä.....	44
7.4.3	Rakennustoimintaan liittyvän kiinteän toimipaikan määritelmän yhdenmukaistaminen.....	45
7.4.4	Ulkomaisten verovelkojen huomioiminen ennakkoperintärekisteröitymisessä.....	45
7.5	Työryhmässä esillä olleita aiheita, joiden osalta ei esitetä toimenpide-ehdotuksia.....	46
7.5.1	Laaja rekisteröintivelvollisuus ja rekisteröintiin liittyvät velvoitteet.....	46
8	Erityisvalvonta - Verotarkastus.....	47
8.1	Yleistä verotarkastuksesta.....	47
8.2	Lainsäädäntö.....	48

8.2.1	Verovelvollisen esittämisvelvollisuus	48
8.2.2	Sivullisen tiedonantovelvollisuus	49
8.2.3	Tosiasioiden selvittäminen	50
8.2.4	Veronumero, veronumerorekisteri ja kulkulupaluettelo	50
8.2.5	Rakennustyömaan urakka- ja työntekijätietojen ilmoittamisvelvollisuus	51
8.3	Verotarkastusprosessi	51
8.4	Seuraamukset laiminlyönneistä	52
8.5	Toimivalta Verohallinnon toimialojen kesken	52
8.6	Valvontakäynti	53
8.7	Rakennustyömaan vertailutietotarkastus	53
8.8	Kansallinen viranomaisyhteistyö	54
8.9	Kansainvälinen viranomaisyhteistyö	54
8.9.1	Tiedonvaihto	54
8.9.2	Kansainväliset yhteistarkastukset (Multilateral Controls, MLC)	55
8.9.3	Ulkomaisia toimijoita koskeva esittämisvelvollisuus	56
8.10	Verotarkastusten perusteella tehdyt rikosilmoitukset	57
8.11	Ulkomaisien toimijoiden verotarkastus ja siihen liittyviä ongelmia	57
8.11.1	Tilastotietoa tarkastetuista ulkomaisista yrityksistä	58
8.11.2	Ulkomaiset tarkastetut yritykset RAKSA-hankkeessa	60
8.12	Työryhmän toimenpide-ehdotuksia	61
9	verojen perintä	62
9.1	Lainsäädäntö	62
9.2	Pohjoismaat	63
9.3	EU:n jäsenvaltiot	63
9.4	Ulkomaan verojen perintä Suomessa	63
9.5	Toimivalta ulkomaista yritystä koskevista maksukyvyttömyysmenettelyissä	63
9.5.1	EU:n jäsenvaltiot	63
9.5.2	Pohjoismaat	64
9.5.3	Muut rajat ylittävät konkurssit	64
9.6	Verojen perintä – nykytila	64
9.6.1	Suomessa	64
9.6.2	Ulkomailla	65
9.7	Maksukyvyttömyysmenettelyt	65
9.7.1	EU-valtiot	65
9.7.2	Pohjoismaat	65
9.8	Ongelmakohdat	66
9.9	Työryhmän esittämät toimenpide-ehdotukset	68
	Tieto ulkomailla asetetusta konkurssista	68

1 TIIVISTELMÄ

Työryhmän tehtävänä oli selvittää ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvonnan toimivuutta. Työryhmän tuli muun muassa selvittää, voidaanko työnantaja velvoittaa ilmoittamaan Suomen viranomaiselle etukäteen lähettämistään työntekijöistä ja voidaanko Suomessa toimiville ulkomaisille työnantajille asettaa rekisteröitymisvelvollisuus. Työryhmän tuli myös selvittää, voidaanko ulkomaille yrityksille säätää velvollisuus periä lähdevero kiinteän toimipaikan muodostumisesta riippumatta Suomessa tehdystä työstä.

Työryhmä käsitteli edellä mainittujen seikkojen lisäksi ulkomaisten työntekijöiden verovalvontaa tehostavina toimenpiteinä muun muassa veronumeron käytön sekä palkkaan liittyvän ilmoitusvelvollisuuden laajentamista ja nykyistä reaaliaikaisempaa ilmoittamisvelvollisuutta. Ulkomaisten yhteisöjen osalta työryhmä on lisäksi käsitellyt muun muassa lähdeveron pidättämisvelvollisuutta sekä urakkatietojen ilmoittamisvelvollisuutta.

Työryhmä on ottanut huomioon toimenpide-ehdotuksissaan EU-oikeuden asettamat vaatimukset.

Työryhmän toimenpide-ehdotukset

Työryhmä esittää, että:

1. Palkan vuosi-ilmoittamisesta siirryttäisiin palkanmaksukausittaiseen palkkatietojen ilmoittamiseen.
2. Palkanmaksukausittaisen ilmoittamisvelvollisuuden tulisi koskea pääsääntöisesti myös ulkomaisia työnantajia silloin, kun niiden työntekijät työskentelevät Suomessa.
3. Veronumeron käyttöä laajennettaisiin uusille toimialoille vaiheittain.
4. Rajoitetusti verovelvollisen lähdevero voitaisiin maksuunpanna tulon saajalle myös silloin, kun maksaja olisi laiminlyönyt perinnän.
5. Eläketurvakeskuksen tulisi välittää verotuksen kannalta tarpeelliset tiedot työntekijöiden työskentelystä sähköisessä muodossa Verohallinnolle.
6. Työkorvauksen maksajalla olisi velvollisuus pidättää suoritukselta kiinteä lähdevero, ellei suorituksen saaja esitä lähdeverokorttia tai ole rekisteröitynyt ennakkoperintärekisteriin.
7. Rakennuspalvelujen tilaajalle suunniteltuja veloitteita (HE 92/2012) laajennettaisiin koskemaan vaiheittain myös muita toimialoja.
8. Verohallinto voisi ohjeistuksellaan yhdenmukaistaa kiinteän toimipaikan säännösten tulkintaa Verohallinnossa.
9. Kotivaltion verovelat olisivat esteenä ennakkoperintärekisteröinnille vastaavalla tavalla kuin kotimaisilla toimijoilla.
10. Verohallinto voisi kehittää säännönmukaisessa verotuksessa kansainvälisiin tilanteisiin soveltuvaa valvontaa.
11. Verohallinto voisi arvioida keskittämisestä saatavia hyötyjä kansainvälisen verotuksen osalta.
12. Verohallinnon henkilöstön lisäkoulutuksella voitaisiin edistää harmaan talouden torjuntaa.

13. Verotarkastustoiminnalla on ulkomaisten toimijoiden verovalvonnassa edelleen tärkeä rooli ja tarkastustoimintaa voitaisiin tehostaa muun muassa osittaistarkastuksin, reaaliaikaisen tarkastustoiminnan ja kansainvälisen yhteistarkastuksen sekä perintää tukevien tarkastustoimenpiteiden lisäämisellä ja vertailutietojen nykyistä tehokkaammalla hyödyntämisellä.
14. Verohallinto tulisi saada systemaattisesti tiedot toisessa EU-maassa aloitetusta konkurssista.

Työryhmä ei päätenyt esittämään ennakkoilmoitusmenettelyä lähetetyistä työntekijöistä eikä ulkomaisille työnantajille velvollisuutta periä lähdeveroa tai toimittaa ennakonpidätystä Suomessa tehdystä työstä. Samoin työryhmä ei esittänyt ulkomaisten yhteisöjen laajaa rekisteröintivelvollisuutta.

2 TAUSTAA

2.1 Hallituksen ohjelma

Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelman mukaan harmaan talouden torjunta on hallituksen kärkihankkeita. Talousrikollisuus ja harmaa talous aiheuttavat yhteiskunnalle merkittäviä tappiota. Harmaa talous on kansainvälistynyt ja sen määrä, erityisesti työvoimavaltaisilla aloilla, on kasvanut Suomessa. Järjestäytynyt ja vakava talousrikollisuus on myös lisääntynyt huolestuttavasti.

Harmaata taloutta kitketään monipuolisella keinovalikoimalla. Hallitus vie eteenpäin eduskunnan tarkastusvaliokunnan toimenpide-esityksiä. Kuntia ja julkisyhteisöjä kannustetaan mukaan samaan toimintalinjaan. Talousrikollisuuden kiinnijäämisriskin nostaminen edellyttää riittäviä viranomaisresursseja (finanssivalvonta, maistraatit, oikeuslaitos, syyttäjä, poliisi, rajavaltuutus, tullit, työsuojelu, verottaja ja kilpailuvirasto). Harmaan talouden viranomaisresurssointi on irrotettava hallituksen tuottavuusohjelmasta. Viranomaisresursseja lisätään määrällisesti harmaan talouden torjuntaan.

Rakennusalan työsuhde- ja verovalvontaa tehostetaan ottamalla työmailla käyttöön veronumero pakollisessa kuvallisessa tunnistekortissa. Rakennusalalla otetaan käyttöön työntekijä- ja urakkatietojen kuukausittainen ilmoittamisvelvollisuus Verohallinnolle.

Hallitus toteuttaa ”Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusalalla” -työryhmän raportin ehdotukset kolmikantaisen valmistelun pohjalta. Tarkoitus on myös tehostaa Suomessa toimivien ulkomaisten yritysten ja niiden työntekijöiden verovalvontaa ottaen huomioon Suomea sitovat kansainväliset velvoitteet.

Verotukseen liittyvien oikeuksien ja velvoitteiden tulee olla samat kaikilla Suomessa asuvilla työvoimaan osallistuvilla henkilöillä ja riippumattomia maahanmuuttajan asemasta verosopimukset ja kansainväliset verosäännökset huomioon ottaen. Tarkoituksena on tehdä kokonaisarvio ulkomaisen työvoiman käyttöä koskevan sääntelyn toimivuudesta ja arvioida nykyjärjestelmän puutteet. Selvityksen pohjalta valmistellaan Euroopan unionin lainsäädännön mahdollistamissa rajoissa työnantajien velvollisuus ennen työntekijän lähettämistä tehdä Suomen viranomaiselle ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä sekä Suomessa toimivien ulkomaisten työnantajien velvollisuus rekisteröityä Suomeen.

Hallitus selvittää, voidaanko ulkomaille rekisteröidyille yrityksille säätää velvollisuus periä lähdevero tai toimittaa ennakonpidätys niiden maksaessa Suomessa tehdystä työstä veronalaista palkkaa riippumatta siitä, onko yrityksellä Suomessa kiinteä toimipaikka vai ei.

2.2 Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietintö

Eduskunnan tarkastusvaliokunta on päättänyt vuonna 2008 käynnistää ulkopuolisen tutkimustyön harmaan talouden katvealueista. Tällä perusteella tutkimus ”Suomen kansainvälistyvä harmaa talous, Toim. Markku Hirvonen, Pekka Lith ja Risto Walden” (TrVM julkaisu 1/2012) on valmistunut ja luovutettu tarkastusvaliokunnalle 2010. Tutkimusta käsitellessään tarkastusvaliokunta on mietinnössään (TrVM 9/2010 vp) ehdottanut, että eduskunta edellyttää hallituksen ryhtyvän välittömästi toimenpiteisiin, jotta veronumero liitetään rakennustyömailla käytettäviin tunnistekortteihin. Lisäksi valiokunta on esittänyt, että eduskunta edellyttää hallituksen käynnistävän välittömästi selvityksen siitä, miten ulkomaisille yrityksille tulisi säätää velvollisuus periä lähdevero tai toimittaa ennakonpidätys, vaikka yrityksellä ei ole Suomessa

kiinteää toimipaikkaa. Eduskunta hyväksyi tarkastusvaliokunnan ehdotukset mietinnön (M 8/2010 vp) perusteella (EK 42/2010 vp).

2.3 Tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma

Valtioneuvosto on hyväksynyt tammikuussa 2010 harmaan talouden torjunnan ministerityöryhmän valmistelemassa tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelman vuosille 2012–2015.

Ohjelman mukaan verotukseen liittyvien oikeuksien ja velvoitteiden tulee olla samat kaikilla Suomessa asuvilla työvoimaan osallistuvilla henkilöillä ja riippumattomia maahanmuuttajan asemasta verosopimukset ja kansainväliset verosäännökset huomioon ottaen.

Ohjelman mukaisesti tehdään kokonaisarvio ulkomaisen työvoiman käyttöä koskevan sääntelyn toimivuudesta ja puutteista. Selvityksen pohjalta valmistellaan työnantajien velvollisuus ennen työntekijän lähettämistä tehdä Suomen viranomaiselle ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä sekä Suomessa toimivien ulkomaisten työnantajien velvollisuus rekisteröityä Suomeen yhteisölaainsäädännön mahdollistamissa rajoissa. Lisäksi selvitetään, voidaanko ulkomaille rekisteröidyille yrityksille säätää velvollisuus periä lähdevero tai toimittaa ennakonpidätys niiden maksaessa Suomessa tehdystä työstä veronalaista palkkaa riippumatta siitä, onko yrityksellä Suomessa kiinteä toimipaikka vai ei.

Edellä mainittu selvitystyö on käynnistetty valtiovarainministeriön vero-osastolla yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Työryhmään ovat kuuluneet erityisasiantuntija Ilkka Lahti ja ylitarkastaja Minna Upola (19.10.2012 asti) sekä ylitarkastaja Mikko Lehti (1.11.2013 alkaen) valtiovarainministeriön vero-osastolta sekä verotarkastaja Tuomo Karvonen, pääanalyttikko Anna Maria Könnömäki, veroasiantuntija Hannu Lahtomaa, ylitarkastaja Jaakko Mattila, ylitarkastaja Mika Nissinen, ylitarkastaja Tomi Peltomäki, ylitarkastaja Jussi Tuominen ja veroasiantuntija Iisa Väänänen Verohallinnosta. Työryhmän ohjausryhmään ovat kuuluneet hallitusneuvos Panu Pykönen ja hallitusneuvos Antero Toivainen valtiovarainministeriön vero-osastolta sekä apulaisjohtaja Erkki Laanterä ja johtava asiantuntija Tero Määttä Verohallinnosta.

Verotusta koskeva selvitys on tarkoitus lähettää lausunnolle. Lausuntokierroksen jälkeen on tarkoitus aloittaa kokonaisarvion laatiminen yhteistyössä valtiovarainministeriön, työ- ja elinkeinoministeriön, sosiaali- ja terveysministeriön sekä sisäasiainministeriön kanssa.

2.4 Muutoin esillä olleita toimenpide-ehdotuksia

Suomen kansainvälistyvä harmaa talous -tutkimuksessa on ehdotettu muun muassa, että tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä annettua lakia (1233/2006), jäljempänä *tilaajavastuulakia*, tulisi kehittää siten, että tilaajan vastuu laajennetaan koko aliurakoitsijaketjuun, laajennetaan tilaajan vastuu työehtosopimusten tosiasialliseen noudattamiseen sekä korotetaan laiminlyöntimaksua ja kriminalisoidaan tilaajan lapinlyönti törkeimmissä tapauksissa. Tilaajavastuulain uudistamistyön pohjaksi on laadittu työ- ja elinkeinoministeriön toimeksiannosta kansainvälinen selvitys tilaajavastuun sääntelykeinoista (TEM raportteja 27/2012). Selvityksen tarkoituksena oli kuvata 11 Euroopan maan tilaajavastuuta koskeva, voimassa oleva lainsäädäntö.

Selvityksessä on kuvattu Hollannissa käytössä olevaa ketjuvastuuta ja sulkutiliä. Ketjuvastuu koskee veroja ja sosiaaliturvamaksuja, ja vastuusta voi vapautua maksamalla tietty määrä aliurakan arvosta erilliselle sulkutilille. Jos tilaaja on käyttänyt sulkutiliä, tilaajavastuun mukaisen velvoitteiden rikkomisen seurauksena veroviranomaiset voivat pidättää sulkutilille maksetut varat.

Koska ketjuvastuusta ja siihen läheisesti liittyvästä sulkutilijärjestelmästä on kansainvälisesti tarkasteltuna säädetty tilaajavastuulain yhteydessä, ei verosta koskevassa selvityksessä ole arvioitu näiden keinojen käyttöä harmaan talouden torjunnassa Suomessa.

3 JOHDANTO

3.1 Nykytila lyhyesti

3.1.1 Yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliset

Suomen verolainsäädäntö tuntee kaksi eri verovelvollisuuden lajia: yleisesti verovelvolliset ja rajoitetusti verovelvolliset. Näillä ryhmillä on erilainen verovelvollisuuden laajuus ja myös veron periminen tapahtuu osin eri tavalla.

Suomessa asuvat eli yleisesti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia Suomesta ja muualta saamastaan tulosta. Verovelvollisuus Suomeen on siten maailmanlaajuista. Verotus tapahtuu veroilmoituksen pohjalta ja vähennyksiä voi tehdä. Yleisesti verovelvollisten ansiotulojen verotus on progressiivista.

Ulkomailla asuvat eli rajoitetusti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia vain Suomesta saadusta tulosta. Heidän useimmista tuloistaan peritään lopullinen lähdevero. Tällöin veroilmoitusta ei anneta eikä vähennyksiä voi tehdä. Tuloverolaissa (1535/1992) on esimerkkiluettelot Suomesta saaduista tuloista. Rajoitetusti verovelvollisen verotus ei ole progressiivista ansiotulojenkaan osalta.

Tuloverolaissa on määritelty, ketkä ovat yleisesti verovelvollisia. Rajoitetusti verovelvollisia ovat ne, jotka eivät täytä yleisen verovelvollisuuden tunnusmerkkejä. Se, onko luonnollinen henkilö tai yhteisö Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, ratkaistaan aina yksinomaan Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella. Siten mahdollisen verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä tässä rajanvedossa.

Säännökset, jotka määrittelevät verovelvollisuuden laajuuden Suomessa, ovat pääosin tuloverolain 9–13 §:ssä. Yleisesti verovelvollisen verotusmenettelystä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995). Rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelystä säädetään pääosin rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaissa*, jossa on lisäksi eräitä verovelvollisuuden laajuutta koskevia säännöksiä.

Suomen vieraiden valtioiden kanssa tekemät kansainväliset sopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta sekä yleisesti verovelvollisten että rajoitetusti verovelvollisten osalta. Jos kysymys on rajoitetusti verovelvollisesta, verosopimus edellyttää usein esimerkiksi pääomatulosta perittäväksi Suomessa pienempää lähdeveroa kuin Suomen sisäinen lainsäädäntö. Verosopimus voi myös kokonaan estää rajoitetusti verovelvollisen verottamisen Suomessa. Yleisesti verovelvollisen kohdalla verosopimuksen rajoittava vaikutus on usein sitä, että Suomi on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen. Tämä tapahtuu siten, että Suomi vähentää omasta verostaan ulkomailla samasta tulosta maksetun veron (hyvitysmenetelmä). Joskus verosopimus edellyttää vapautusmenetelmää, jolloin ulkomaisesta tulosta ei maksuunpanna veroja Suomessa. Sillä on kuitenkin korottava vaikutus muusta tulosta meneviin veroihin. Verosopimuksissa ratkaistaan myös niin sanotut kaksoisasumistilanteet, joissa Suomessa yleisesti verovelvollinen on toisessakin valtiossa maailmanlaajuisesti verovelvollinen. Kaksoisasumistilanteissa Suomessa toisinaan joudutaan toisen valtion hyväksi luopumaan maailmanlaajuisen verotusoikeuden käyttämisestä.

3.1.2 Yritysverotus

Yritys harjoittaa yleensä toimintaa ulkomailla joko perustamalla sinne juridisesti itsenäisen tytäryhtiön tai toimimalla itse toisessa valtiossa.

Ulkomainen tytäryhtiö perustetaan ja rekisteröidään sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomainen tytäryhtiö on emoyhtiöstä erillinen itsenäinen verosubjekti. Sitä verotetaan sen oman toiminnan tuloksen perusteella sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Ulkomaisiin tytäryhtiöihin liittyvät verotusongelmat koskevat etenkin emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiä voitonsiirtoja, siirtohinnoittelua sekä tappiollisen tytäryhtiön vaikutusta emoyhtiön verotukseen.

Yrityksen toimiessa itse toisessa valtiossa perustamatta sinne tytäryhtiötä yritykselle saattaa muodostua kyseiseen valtioon tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka, jonka tuloon kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla on verotusoikeus. Yritykselle voi syntyä ulkomaille kiinteä toimipaikka esimerkiksi kone- ja laitetoimitusten yhteydessä. Myös rakennusyritysten ulkomaiset projektit muodostavat pidempään kestäessään kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan etuna tytäryhtiöön verrattuna on muun muassa se, että sen perustaminen ulkomaille ei vaadi tiettyä minimipääomaa. Lisäksi kiinteän toimipaikan mahdollisesti tuottamat tappiot voidaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa vähentää pääliikkeen verotuksessa.

Käytännössä yritykset ovat monesti päätyneet itsenäisen tytäryhtiön perustamiseen, vaikka sen perustamiskustannukset saattavat muodostua sivuliikkeen aloituskustannuksia suuremmiksi. Etuna on muun muassa mahdollisuus hyödyntää sijaintimaan mahdollisia huojennussäännöksiä ja tukijärjestelmiä. Erillisen yhtiön perustaminen voi olla selkeämpää myös siirtohinnoittelusyistä.

Verosopimusten mukaan yritystä voidaan verottaa liiketulosta toisessa sopimusvaltiossa vain siinä tapauksessa, että liiketoimintaa on tässä toisessa valtiossa harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltiosta yritystä voidaan verottaa vain siitä osasta liiketuloa, jonka kiinteä toimipaikka on tuottanut. Yrityksen kotivaltiossa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta saatu tulo verotetaan osana yrityksen kokonaistuloa. Kaksinkertainen verotus poistetaan kotivaltiossa verosopimusten nojalla hyvitys- tai vapautusmenetelmää käyttäen. Joskus yritys harjoittaa ulkomailla toimintaa valtiossa, jonka kanssa kotivaltiolla ei ole verosopimusta. Tällöin kohdevaltiossa voidaan verottaa siellä harjoitetusta liiketoiminnasta kyseisen valtion sisäisen lainsäädännön mukaisesti. Verotus ei tällöin aina edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista. Näissä tilanteissa mahdollinen kaksinkertainen verotus jää poistettavaksi yrityksen kotivaltion sisäisessä lainsäädännössä määritellyllä tavalla. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole erillisiä säännöksiä rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta verosopimuksettomassa tilanteessa. Tällaisissa tapauksissa sovelletaan tuloverolain ja lähdeverolain säännöksiä. Tuloverolain 9 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen ainoastaan täältä saadusta tulosta. Tuloverolain 10 §:n mukaan Suomesta saatua tuloa on muun ohessa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta taikka metsätaloudesta saatu tulo. Verosopimuksettomassa tilanteessa on siten mahdollista, että ulkomaisen yrityksen liiketoimintaa verotetaan Suomessa, vaikka sille ei syntyisikään kiinteää toimipaikkaa.

3.2 Lukumäärätietoja

3.2.1 Ulkomaiset työntekijät

Ulkomaalaisten työntekijöiden määrästä Suomessa ei ole saatavissa tarkkaa ja luotettavaa tietoa. Rajoitetusti verovelvolliset työntekijät voivat rakennusalaan lukuun ottamatta työskennellä Suomessa ilman, että heidän tietojansa olisin merkitty Verohallinnon asiakastietoihin. Myöskään Verohallinnon tiedossa olevien ulkomaisien työntekijöiden määrästä on vaikea tehdä luotettavia johtopäätöksiä. Yli kuusi kuukautta Suomessa oleskelevat työntekijät ovat yleisesti verovelvollisia kuten muutkin pysyvästi Suomessa asuvat verovelvolliset. Pelkästään kansa-

laisuuden perusteella ei voida erottaa, onko kyseessä pysyvästi Suomessa asuvasta vai ulkomailta Suomeen lähetetyistä työntekijästä.

Suomalainen työnantaja tai sellainen ulkomaalainen työnantaja, jolla on täällä kiinteä toimipaikka, on velvollinen antamaan vuosi-ilmoituksen rajoitetusti verovelvolliselle maksamaan palkasta. Vuodelta 2011 olevan tilaston mukaan yksityisen sektorin työnantajat maksoivat palkkoja noin 20 000 työntekijälle. Lukumäärään ei sisälly ne ulkomaiset työntekijät, joiden ulkomaisilla työnantajilla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Luvussa on mukana vain työntekijät, joiden palkasta on peritty lähdevero, jolloin työ on ainakin pääasiallisesti tehty Suomessa. Lukumäärään sitä vastoin sisältyy myös ulkomailta asuvat suomalaiset. Verohallinnolla ei ole tarkkaan lukumäärätietoa pelkästään Suomeen lähetetyistä työntekijöistä.

Työkorvauksia maksettiin noin 3 000 yritykselle, jotka ovat pääasiassa yksityisiä liikkeen- tai ammatinharjoittajia. Lukumäärään ei sisälly ulkomaisia toimeksiantajia, jos tällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Ulkomaiset työnantajat ovat ilmoittaneet maksaneensa palkkoja noin 500 vuokratulle rajoitetusti verovelvolliselle työntekijälle. Lukumäärään sisältyy vain sellaiset työntekijät, joiden palkan verottamista Suomen solmima verosopimus ei estä.

Rakennusala koskevassa veronumerorekisterissä oli maaliskuussa 2013 noin 38 800 ulkomaan kansalaista. Virolaisia rekisterissä oli 18 600, venäläisiä 2 600, puolalaisia 2 300 ja saksalaisia 1 300. Muita kansallisuuksia edustavien henkilöiden määrät jäivät alle tuhannen. Kansalaisuutta ei tiedetty noin 3 000 tapauksessa. Veronumerorekisterin käyttöönoton uutuudesta johtuen kappalemääriä voi pitää suhteellisen hyvän kuvan antavina rakennusosalta. Tulevaisuudessa rekisterissä olevien työntekijöiden määrät antanevat liian suuria lukumääriä, koska rekisterissä ovat mukana Suomessa työskentelyn lopettaneet työntekijät, jotka eivät ole pyytäneet poistamista veronumerorekisteristä.

3.2.2 Ulkomaiset yhteisöt

Vuonna 2012 Verohallinnon rekistereissä oli noin 6 700 toimivaa ulkomaista yhteisöä tai sivuliikettä. Näistä yhteisöistä oli arvonlisäverollisten rekisterissä 44 % (2 981 kpl), työnantaja-rekisterissä tai satunnaisena työnantajana 28,5 % (1 924 kpl) ja ennakoperintärekisterissä 36 % (2 416 kpl). Tuloverolaissa tarkoitettu kiinteä toimipaikka oli alle 2 000 yrityksellä. Näistä 35 %:lla toimialana on rakentaminen.

Noin puolet toimivista ulkomaisista yrityksistä on virolaisia (49 %). Ruotsalaisten yritysten osuus toimivista yrityksistä on 14 %. Ulkomaisten toimivien yritysten yleisin toimiala on rakentaminen (38 %) ja kauppa (21,5 %). Toimintansa 2010–2012 aloittaneista ulkomaisista yrityksistä 61 % on virolaisia ja 9 % ruotsalaisia. Uusien yritysten yleisin toimiala on rakentaminen (47 %). Ulkomaisten yhteisöjen lukumäärä on kasvanut vuosittain noin 25 %. Toimivista yrityksistä 6 %:lla toimialana on työvoiman vuokraus, ja yrityksistä noin 35 % on aloittanut toimintansa vuosina 2011–2012.

Harmaan talouden selvitysyksikön mukaan (Ilmiöselvitys 6/2011) Suomessa on Verohallinnon rekistereissä (maaliskuu 2011) ollut yhteensä 9 433 ulkomaista yhteisöä tai sivuliikettä, jolla oli yhteisön toimintakausi voimassa. Näitä pidettiin selvityksen mukaan jatkavina yrityksinä. Selvityksessä toimivina (3784 kpl) pidettiin yrityksiä, jotka on merkitty verovelvollisuutta osoittaviin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin taikka työnantaja- tai ennakoperintärekistereihin tai satunnaisiksi työnantajiksi.

Ilmiöselvityksen mukaan toimivista yhteisöistä on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä 26 %, työnantajarekisterissä 14 %, ennakoperintärekisterissä 23 % ja satunnaisena työnantajana 2 %. Suurin osa toimivista ulkomaisista yrityksistä on virolaisia (56 %). Ruotsalaisten yritysten osuus toimivista yrityksistä on 17 %. Ulkomaisten toimivien yritysten yleisin toimiala on rakentaminen (35 %) ja kauppa (28 %).

Toimintansa 2006–2010 aloittaneista ulkomaisista yrityksistä 58 % on virolaisia ja 9 % ruotsalaisia. Uusien yritysten yleisin toimiala on rakentaminen (44 %). Rekisterissä olevien ulkomaalaisten yritysten yhteenlaskettu liikevaihto vuonna 2009 oli yli 2,3 miljardia euroa ja yhteisöillä on vuonna 2009 ollut 15 405 Suomeen yleisesti verovelvollista ja 1 830 rajoitetusti verovelvollista työntekijää. Rekisterissä olevien ulkomaalaisten yritysten verovelka oli 60 miljoonaa euroa maaliskuussa 2011.

Verohallinnon rekistereihin rekisteröimättömistä ulkomaalaisista yrityksistä ei vastaavia tietoja ole saatavissa. Tietoa ei myöskään ole tällaisten yritysten lukumääristä taikka esimerkiksi näiden työntekijöistä.

3.3 Hallituskaudella toteutettuja ulkomaalaisten verovalvontaa tehostavia toimenpiteitä

3.3.1 Veronumero

Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelman mukaisesti rakennusalan työsuhde- ja verovalvontaa tehostettiin ottamalla työmailla käyttöön veronumero pakollisessa kuvallisessa tunnistekortissa. Vuoden 2011 joulukuussa voimaan tullessa veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä annetussa laissa (1231/2011) säädetään Verohallinnon ylläpitämästä rakennusalan veronumerorekisteristä ja yleisen tietoverkon avulla käytettävästä palvelusta, josta jokainen voisi tarkistaa, onko palvelun käyttäjän yksilöimä henkilö ja veronumero merkitty veronumerorekisteriin.

Verohallinto merkitsee veronumerorekisteriin yksilöllisen veronumeron ja muut henkilöstä rekisteröitävät tiedot verovelvollisen tai rakennusalan työnantajan tai tunnistekortin antavan päätoteuttajan pyynnöstä tai oma-aloitteisesti. Työturvallisuuslakia (738/2002) muutettiin siten, että yhteisellä rakennustyömaalla työskenteleville henkilöille pakollisessa kuvallisessa tunnistekortissa tulee lain nykyisin edellyttämien tietojen lisäksi olla rakennusalan veronumerorekisteriin merkitty veronumero. Lisäksi henkilötunnisteen käytön valvontavastuuta laajennettiin koskemaan rakennuttajan lisäksi myös päätoteuttajaa ja omien työntekijöidensä osalta työnantajaa.

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annettuun lakiin (1346/1999) lisättiin säännökset Verohallinnon oikeudesta salassapitovelvollisuuden estämättä antaa työnantajalle tai tunnistekortin antavalle päätoteuttajalle tieto työntekijän veronumerosta.

Väestötietorekisterikeskuksen varmennepalveluista annettua lakia muutettiin siten, että maistraattien lisäksi Verohallinnolla on rinnakkainen toimivalta tallettaa väestötietojärjestelmään Suomessa tilapäisesti työskentelevää ulkomaalaista koskevat tiedot, minkä seurauksena hänelle annetaan väestötietojärjestelmästä automaattisesti henkilötunnus, jota käytetään henkilön yksilöivänä tunnuksena Verohallinnon tietokannassa.

3.3.2 Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen

Verotusmenettelystä annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi rakennusalan verovalvontaa tehostavat säännökset rakennustyömailla noudatettavasta työntekijöitä ja rakennusurakoita koskevasta kuukausittaisesta ilmoittamismenettelystä.

Rakentamispalvelujen tilaajan olisi toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot niistä yrityksistä, jotka suorittavat tilaajalle arvonlisäverolaissa (1501/1993) tarkoitettua rakentamispalvelua taikka rakennustelineiden pystytys- tai purkutyötä tai jotka vuokraavat tilaajalle työvoimaa edellä mainittuihin tarkoituksiin, samoin kuin tiedot tilaajan näille yrityksille maksamista vastikkeista.

Yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan olisi toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot yhteisellä työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista. Työmaalla toimivan yrityksen olisi puolestaan toimitettava päätoteuttajalle tiedot palveluksessaan olevista työntekijöistä.

Rakennuttajana olevan luonnollisen henkilön olisi annettava Verohallinnolle tiedot rakentamisen suorittaneista työntekijöistä ja yrityksistä samoin kuin näille maksamistaan palkoista ja muista vastikkeista ennen maankäyttö- ja rakennuslaissa (132/1999) tarkoitettua rakennuksen käyttöönottoa edeltävää loppukatselmusta, jos rakentaminen edellyttää rakennuslupaa. Rakennuttajan olisi lisäksi annettava loppukatselmuksessa rakennusvalvontaviranomaiselle Verohallinnon antama todistus siitä, että on täyttänyt tiedonantovelvollisuutensa. Laiminlyöntimaksua koskevaa säännöstä muutettaisiin lisäksi siten, että tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin perusteella voitaisiin määrätä laiminlyöntimaksu.

Työturvallisuuslakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan velvollisuudesta pitää ja säilyttää luetteloa työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista. Työnantajalle ja itsenäiselle työnsuorittajalle säädettäisiin velvollisuus toimittaa luettelon pitämiseksi tarpeelliset tiedot. Työturvallisuusrikkomusta koskevaa säännöstä muutettaisiin velvoitteiden täyttämisen tehostamiseksi.

Hallituksen esitys on eduskunnan käsiteltävänä, ja lait on tarkoitus vahvistaa kuluvan vuoden aikana.

3.4 Muita työryhmän työhön liittyviä selvityksiä tai lainsäädäntöhankkeita

3.4.1 Tilajavastuulain uudistaminen

Työ- ja elinkeinoministeriön asettama työryhmä selvittää tilajavastuulain uudistamistarpeita ja valmistelee tarvittavia lakimuutoksia. Vuonna 2007 voimaan tullut tilajavastuulaki edellyttää yrityksiä selvittämään ennen sopimuksen tekemistä, että niiden kanssa vuokratyötä ja alihankintasopimuksia tekevät yritykset ovat luotettavia ja noudattavat työehtoja. Työryhmä arvioi, onko tarpeen lisätä tilaajan vastuuta sopimuskumppanin velvoitteista. Työryhmä arvioi myös tarvetta korottaa tilajavastuulain rikkomistapauksissa määrättävää laiminlyöntimaksua ja tahallisten laiminlyöntien nykyistä voimakkaampaa sanktiointia. Työryhmän tehtävänä on esimerkiksi harkita, tulisiko julkisten hankintojen tarjouskilpailuista sulkea sellainen tarjoaja, joka on toistuvasti ja tahallisesti laiminlyönyt tilajavastuulain mukaiset velvoitteensa. Työryhmä antaa väliraportin toukokuussa 2013. Sen jälkeen se laatii mahdolliset lakimuutokset saman vuoden loppuun mennessä. Työ- ja elinkeinoministeriön johtaman työryhmän työhön osallistuvat työnantaja- ja työntekijäjärjestöt, sosiaali- ja terveysministeriö, valtiovarainministeriö, oikeusministeriö sekä tilajavastuulain valvonnasta vastaava Etelä-Suomen aluehallintovirasto.

3.4.2 Yritysten tiedonsaanti

Työ- ja elinkeinoministeriö on lisäksi asettanut työryhmän selvittämään, miten harmaan talouden torjunnassa tarvittavien rekisteritietojen saatavuutta voidaan parantaa. Tilajavastuulain osalta tällaisia tietoja ovat esimerkiksi yrityksen rekisteröintitiedot, verojen maksamisesta koskevat tiedot, tieto eläkevakuuttamisesta ja tapaturmavakuutuksen ottamisesta. Tavoitteena on, että yritykset voisivat nykyistä helpommin ja mahdollisesti maksutta saada käyttöönsä viranomaistietoja. Työryhmä pohtii myös mahdollisuuksia edistää viranomaisrekisterien ajantasaisuutta ja luotettavuutta. Työ valmistuu maaliskuussa 2013, ja tietoja hyödynnetään tilajavastuulain uudistamisessa. Työryhmän työhön osallistuvat oikeusministeriö, valtiovarainministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, Verohallinto ja Patentti- ja rekisterihallitus.

4 EUROOPPA-OIKEUS

4.1 Yleisperiaate

Euroopan unionin lainsäädännössä verrataan yleensä kansallisia ja rajat ylittäviä tilanteita, kun arvioidaan tilanteiden samanlaisuutta ja sitä, ovatko kansalliset säännökset ristiriidassa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) tai ETA-sopimuksen kanssa. Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten verotus voi Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioiden mukaan olla erilainen. Mikäli yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten tilanne kuitenkin on samanlainen, myös verotuksen pitäisi olla samanlainen. Silloinkin kun tilanteet ovat samanlaiset ja verotuksen pitäisi olla samanlainen, erilainen verotus voi olla sallittua oikeuttamisperusteella. Oikeuttamisperusteen pitää olla suhteellisuusperiaatteen mukainen, mikä tarkoittaa, että säännöksellä pitää saavuttaa tavoiteltu päämäärä ja sen pitää olla oikeassa suhteessa tähän tavoiteltuun päämäärään.

4.2 Työvoiman vapaa liikkuvuus

SEUT-sopimuksen 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionin alueella. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan. Tietyin rajoituksin se sisältää oikeuden hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä, liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella, oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti sekä työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa asetuksissa säädetyin edellytyksin.

Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki esimerkiksi verotusta koskevat toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. On myös muistettava, ettei kansallisen toimenpiteen pitäminen yhteisön kansalaisille taatun liikkumisvapauden vastaisena edellytä, että toimenpide on avoimen syrjivä. On riittävää, että toimenpide voi haitata perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä tai tehdä siitä vähemmän houkuttelevaa.

4.3 Sijoittautumisvapaus

SEUT-sopimuksen 49 artiklassa ja ETA-sopimuksen 31 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle unionin alueella. Artiklassa kielletään täsmentävien artiklojen (artiklat 50-54) mukaisesti rajoitukset edellä mainittuun vapauteen sekä kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Sijoittautumisvapauden kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

Sijoittautumisvapauden rajoittaminen on mahdollista vain edellä mainituilla yleisillä perusteilla. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että esimerkiksi jäsenvaltioiden välisen tasapainoisen verotusvallan jaon säilyttäminen tai veronkierron vaara voisi olla oikeutettu peruste rajoittaa sijoittautumisvapautta.

4.4 Palvelujen tarjoamisen vapaus

Euroopan unionista toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 56 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa. Sopimuksen 50 artiklan mukaan palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden perusteella. Siinä edellytetään myös kaikkien palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksesta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.

Palvelujen tarjoamisen vapautta voidaan rajoittaa vain sääntelyillä, jotka ovat perusteltuja yleisen edun mukaisten pakottavien syiden perusteella ja joita sovelletaan erottelematta, siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo turvattu oikeussäännöillä, joita palvelujen tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Tällaisia syitä ovat muun muassa työntekijöiden suojeleminen. Palvelujen tarjoamisen vapautta rajoittavia pakottavia syitä voivat olla myös veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus.

Kun jäsenvaltion kansallisia säädöksiä sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palveluntarjoajiin, sen on oltava tarpeen tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi, eikä sillä saa puuttua perusvapautteen enempää kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.

Tuomioistuin on lisäksi todennut, että jäsenvaltioilla on oikeus tarkastaa kansallisen ja unionin lainsäädännön noudattaminen palveluja tarjottaessa. Se on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvontatoimenpiteitä, jotka ovat tarpeen sen tarkastamiseksi, että yleisen edun vuoksi perusteltuja vaatimuksia noudatetaan.

Edellä mainittujen artiklojen piiriin kuuluu muun ohella 16 päivänä joulukuuta 1996 palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 96/71/EY artiklassa 1 määritelty työntekijöiden lähettäminen työkomennukselle. Komissio on direktiivin täytäntöönpanon seuranta käsitelleessä tiedonannossaan KOM(2007) 304 tarkastellut valvontatoimia, joita jäsenvaltiot toteuttavat työntekijöiden lähettämisen yhteydessä (Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon). Tällaisiin hallinnollisiin toimiin sisältyvät muun ohessa vaatimus ennakkoon tehtävästä ilmoituksesta vastaanottajavaltion viranomaisille, kirjaaminen valtion toimivaltaisen viranomaisen rekistereihin ja vaatimus työntekijöitä koskevien asiakirjojen laatimisesta.

Tiedonannossa komissio muun ohessa toteaa: ”on kiistattomasti selvää, että tarvitaan ennaltaehkäiseviä toimia ja asianmukaisia seuraamuksia, joilla torjutaan laitonta ja pimeää työtä - myös näennäistä itsenäistä ammatinharjoittamista - sekä fiktiivisten ulkomaisten vuokratyörytysten harjoittamaa laitonta toimintaa.” Kansallisia menettelyjä valittaessa komissio korostaa suhteellisuusperiaatetta, jonka yhteydessä on selvitettävä, voitaisiinko oikeutettu päämäärä saavuttaa vähemmän rajoittavalla, mutta yhtä tehokkaalla tavalla.

Tiedonannon päätelmissä komissio toteaa, että monet jäsenvaltiot käyttävät palveluntarjoajien valvonnassa pelkästään omia toimenpiteitään ja välineitään ja toimivat lisäksi tavalla, joka ei aina vaikuttaisi olevan enempää perustamissopimuksen 49 artiklan kuin direktiivinkään mukaista. Komissio kiinnittää erityistä huomiota jäsenvaltioiden välisen hallinnollisen yhteistyön parantamiseen.

Esimerkiksi Euroopan unionin tuomioistuimen tapauksessa C-515/08 tuomioistuin totesi, että SEUT 56 ja 57 artikkelit ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan, joka lähettää työntekijöitä työhön ensiksi mainitun jäsenvaltion alueelle, on lähetettävä ennakkoon toimitettava työhönlähetysilmoitus. Näin silloin, kun suunnitellun työhön lähettämisen aloittaminen edellyttää, että sanotun ilmoituksen rekisteröintinumero annetaan tiedoksi kyseiselle työnantajalle, ja kun ensiksi mainitun jäsenvaltion kansallisilla viranomaisilla on viiden arkipäivän määräaika, joka lasketaan ilmoituksen vastaanottamisesta, tämän tiedoksiannon toteuttamiseen.

Toisaalta tuomioistuin totesi, että SEUT 56 ja 57 artikkelit eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan, joka lähettää työntekijöitä työhön ensiksi mainitun jäsenvaltion alueelle, on pidettävä koko työhön lähettämisen ajan ensiksi mainitun jäsenvaltion kansallisten viranomaisten saatavilla jäljennös työntekijöitä ja työtä koskevista asiakirjoista. Nämä asiakirjat vastaavat ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeudessa edellytetyjä asiakirjoja, ja ne on lähetettävä ensiksi mainitun jäsenvaltion viranomaisille työhön lähettämistä koskevan ajanjakson päätyttyä.

Sosiaaliturvaa koskeneessa tapauksessa C-577/10 komissio vaati kanteellaan, että Belgiaa olisi kiellettävä soveltamasta järjestelmää, jossa se velvoittaa muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan sijoittautuneet itsenäiset palvelujen tarjoajat tekemään ilmoituksen ennen kuin ne alkavat harjoittaa toimintaansa Belgiassa. Tuomioistuimen mukaan kyseessä oleva ilmoitusvelvollisuus merkitsee sitä, että henkilöiden, jotka asuvat muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa tai ovat sijoittautuneet tällaiseen jäsenvaltioon, on rekisteröidyttävä luomalla tili ja ilmoitettava Belgian viranomaisille ennen kutakin palvelusuoritusta Belgian alueella tiettyjä tietoja. Näitä ovat esimerkiksi palvelusuorituksen päivämäärä, kesto ja paikka, sen luonne sekä sen vastaanottajana olevan luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön henkilöllisyys. Nämä tiedot on ilmoitettava lomakkeella, joka on mieluiten täytettävä internetissä tai, jos se ei ole mahdollista, täytetty lomake on lähetettävä toimivaltaiselle yksikölle postitse tai faksitse. Vaikka katsottaisiin, että muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan sijoittautuneisiin itsenäisiin palvelujen tarjoajiin voitaisiin soveltaa Belgiassa taloudellisia ja sosiaalisia velvoitteita, on kiistatonta, että asianomaisen ilmoitusvelvollisuuden soveltaminen ei rajoitu tilanteisiin, joissa on varmistettava, että näitä taloudellisia ja sosiaalisia velvoitteita noudatetaan. Muodollisuudet, joita kyseessä oleva ilmoitus merkitsee, ovat näin ollen omiaan häiritsemään muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden itsenäisten palvelujen tarjoajien toimintaa Belgian kuningaskunnan alueella. Kyseinen velvollisuus on siis palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus. Tuomioistuin toteaa myös, että yleinen petoksen oletama ei ole riittävä oikeuttamaan toimenpidettä, joka haittaa SEUT-sopimuksen tavoitteiden toteutumista. Tässä tilanteessa kyseessä olevia säännöksiä on pidettävä suhteettomina, koska ne ylittävät sen, mikä on tarpeen Belgian kuningaskunnan mainitsemien yleistä etua koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Kyseessä olevaa ilmoitusvelvollisuutta ei näin ollen voida pitää SEUT 56 artiklan mukaisena.

Työn tilaajan verovastuuseen ja veron pidättämiseen liittyviä yhteisöoikeudellisia näkökohtia arvioitiin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisussa asiassa C-433/04, jossa oli kyse Belgian järjestelmästä, jossa rakennuttajan tuli pidättää ennen laskun maksamista 15 %:n vero, mikäli (ali)urakoitsijaa ei ollut maksuhetkellä merkitty rekisteriin. Tuomioistuin totesi, että tarve ehkäistä veropetoksia ei kuitenkaan ole riittävä syy, jotta sillä voitaisiin perustella pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakkollinen soveltaminen kaikkiin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity; osa näistä ei lähdekohtaisesti ole velvollinen suorittamaan edellä tarkoitettuja veroja ja ennakonpidätyksiä, joiden kantaminen kyseessä olevilla toimenpiteillä pyritään takaamaan. On olemassa vähemmän rajoittavia keinoja taata niiden verojen ja ennakonpidätyksen kantaminen, joita kuvatus kaltaisten palvelujen tarjoajien maksettavina tietyissä tapauksissa voi olla. Pidätysvelvollisuuden osalta keino joka olisi ollut vähemmän rajoittava kuin se, että palvelujen tarjoajilta evätään mahdollisuus saada välittömästi haltuunsa tuloistaan osa, joka ei ole vähäinen, olisi ollut

sellaisesta järjestelmästä säätäminen, joka perustuu tietojenvaihtoon rakennuttajien, urakoitsijoiden, palvelujen tarjoajien ja Belgian verohallinnon välillä. Tämä olisi mahdollistanut esimerkiksi sen, että rakennuttajat ja urakoitsijat voivat saada tiedon sopimuskumppaniensa mahdollisista verovelvoista, tai jossa olisi asetettu velvollisuus ilmoittaa Belgian verohallinnolle kaikista rekisteröimättömien sopimuskumppanien kanssa tehdyistä sopimuksista tai kaikista näiden hyväksi suoritetuista maksuista. Pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakkollinen soveltaminen ei siten ollut suhteellisuusperiaatteen mukaista.

5 ULKOMAILTA TULEVAT TYÖNTEKIJÄT

5.1 Ulkomailta tulevien työntekijöiden verotus

5.1.1 Verovelvollisuuden laajuus sisäisen lainsäädännön mukaan

Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verovelvollisuuteen Suomessa vaikuttaa muun muassa se, kuinka kauan henkilö oleskelee Suomessa, onko hänen työnantajansa ulkomainen vai suomalainen yritys ja onko hän vuokratyöntekijä vai esimerkiksi aliurakoitsijan työntekijä.

Jos ulkomailta tuleva henkilö tulee Suomeen yli kuudeksi kuukaudeksi tai muuttaa Suomeen niin, että hänen varsinainen asunto ja koti on Suomessa, hän on Suomessa *yleisesti verovelvollinen*. Tilapäinen poissaolo ei katkaise kuuden kuukauden oleskeluajan laskentaa.

Henkilö, joka tulee Suomeen enintään kuudeksi kuukaudeksi, on Suomessa *rajoitetusti verovelvollinen*.

Tuloverolaki 9 §:

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on

1) verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus);

2) henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (rajoitettu verovelvollisuus).

Tuloverolaki 11 § :

Suomessa asuminen

Henkilön katsotaan asuvan 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.

5.1.2 Verosopimuksen vaikutus palkkatulon verotukseen

5.1.2.1 Asuinvaltio verosopimusta sovellettaessa

Ulkomailta Suomeen yleisesti verovelvolliseksi tuleva henkilö voi olla yleisesti verovelvollinen myös lähtövaltiossaan. Jos Suomen ja asuinvaltion välillä on verosopimus, voi verosopimus tällöin rajoittaa Suomen verotusoikeutta. Verosopimuksen (yleensä 4 artiklan) perusteella ratkaistaan, kumpi valtio on verosopimuksen mukainen asuinvaltio.

Jos henkilö muuttaa Suomeen pysyvästi, tulee Suomesta myös hänen verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Tällöin Suomella on rajoittamaton oikeus verottaa työntekijän maailmanlaa-

juisia palkkatuloja. Jos hän tulee Suomeen lyhyeksi ennalta määritellyksi ajaksi, säilyy lähtövaltio yleensä verosopimuksen mukaisena asuinvaltiona. Tällöin verosopimuksen mukainen asuinvaltio verottaa henkilön maailmanlaajuisia tuloja ja verosopimus rajaa Suomen verotusoikeutta.

Verosopimuksen mukaisesta asuinvaltiosta säädetään verosopimuksissa pääsääntöisesti artiklassa 4. Verosopimusten mukaan asuinvaltiota määriteltäessä otetaan yleensä huomioon seuraavat seikat tässä järjestyksessä:

1. Missä valtiossa henkilöllä on käytettävissään pysyvä asunto.
2. Mihin valtioon henkilöllä on kiinteämmät henkilökohtaiset (puoliso ja/ tai alaikäiset lapset) ja taloudelliset siteet eli missä on hänen elinutujensa keskus.
3. Missä valtiossa henkilö oleskelee pysyvästi.
4. Minkä valtion kansalainen henkilö on.

5.1.2.2 Suomalainen työnantaja tai ulkomaisen yrityksen kiinteä toimipaikka

Verosopimusten mukaan Suomella on verotusoikeus palkkatuloon aina, kun ulkomailta tuleva työntekijä työskentelee Suomessa suomalaiselle työnantajalle. Verotusoikeus syntyy oleskelun pituudesta riippumatta. Suomessa asuvaan työnantajaan rinnastetaan sellainen ulkomainen yritys, jolle muodostuu Suomeen tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka.

5.1.2.3 Ulkomainen työnantaja

Verosopimus voi rajoittaa Suomen oikeutta verottaa palkkatuloa, jos verovelvollisen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on muu kuin Suomi ja työnantaja on ulkomainen.

Jos yleisesti verovelvollinen henkilö on verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuva, Suomelle syntyy verotusoikeus ulkomaisen työnantajan maksamaan palkkaan, jos työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana verosopimuksesta riippuen. Useimmissa sopimuksissa oleskelun laskenta tapahtuu 12 perättäisen kuukauden ajalta.

Esimerkiksi Suomen ja Viron välisen verosopimuksen 15 artiklan mukaan Suomelle syntyy verotusoikeus, vaikka työnantaja on ulkomainen, jos työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana. Verotusoikeus palkkatuloon syntyy siis esim. oleskelusta 1.9.2012.-31.3.2013.

Esimerkiksi Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen 15 artiklan mukaan Suomelle syntyy verotusoikeus, vaikka työnantaja on ulkomainen, jos työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää kalenterivuoden aikana. Tällöin Suomelle ei synny verotusoikeutta palkkatuloon, jos henkilö oleskelee Suomessa esimerkiksi 1.9.2012.-31.3.2013. Kummankaan kalenterivuoden aikana yli 183 päivän oleskelu ei ole täyttynyt.

5.1.2.4 Vuokratyöntekijät

Osassa Suomen solmimista verosopimuksista on erityinen säännös koskien vuokratyöntekijän verotusta. Seuraavissa verosopimuksissa työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus vuokratulle työntekijälle maksettavaan palkkaan, vaikka työnantaja onkin ulkomainen ja oleskelu ei ylitä 183 päivää:

- Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro
- Vuodesta 2009: Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Man-saaret
- Vuodesta 2010: Guernsey, Bermuda ja Jersey
- Vuodesta 2011: Puola, Kazakstan ja Caymansaaret.
- Vuodesta 2013: Turkki

Suomessa voidaan verottaa vuokratulle työntekijälle maksettu palkka Suomessa oleskelun kestosta riippumatta myös silloin, kun Suomen ja asuinvaltion välillä ei ole verosopimusta.

5.2 Ulkomaisen yrityksen työnantajavelvoitteet

5.2.1 Ennakonpidätysvelvollisuuden syntyminen Suomessa

Ennakkoperintälain (1118/1996) 9 §:ssä säädetään suorituksen maksajan velvollisuudesta toimittaa ennakonpidätys. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä (KHO 14.8.1986/2944) otettiin kantaa ulkomaisen yrityksen työnantajavelvoitteisiin Suomessa. Päätöksen mukaan ulkomaiseen yritykseen, joka ei toiminut Suomessa kiinteästä toimipaikasta ja jolla ei ollut täällä asioiden hoitamista varten edustajaa, ei voitu soveltaa Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta ja työnantajan sosiaaliturvamaksuvelvollisuudesta. Verohallinnon ohjeistuksen ja verotuskäytännön mukaan rajoitetusti verovelvolliselle syntyy Suomessa työnantajavelvollisuudet, jos sille muodostuu Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka. Edustajan olemassaololle ei ole verotuskäytännössä annettu merkitystä.

Jos kiinteä toimipaikka muodostuu, ulkomaisen yrityksen on toimitettava maksamastaan palkasta ennakonpidätys tai perittävä lähdevero. Lisäksi sen on ilmoitettava maksamansa palkat ja niistä toimitetut ennakonpidätykset tai perityt lähdeverot ja mahdollisesti maksetut sosiaaliturvamaksut kuukausittain kausiveroilmoituksella.

Ulkomaisen työnantajan, jolle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, on maksettava Suomessa myös työnantajan sosiaaliturvamaksu, ellei työntekijällä ole lähetetyn työntekijän todistusta. Vaikka ulkomaiselle työnantajalle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, Verohallinto suosittelee, että se maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksun Suomeen, jos työntekijä kuuluu Suomen asumisperusteisen sosiaaliturvan piiriin kuten Suomessa pysyvästi asuva Suomen kansalainen.

Ulkomainen työnantaja voi myös vapaaehtoisesti ilmoittautua työnantajarekisteriin. Työnantajarekisterissä oleva työnantaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen tai perimään lähdeveron maksamastaan palkasta edellä kuvatuista tilanteista riippumatta.

5.2.2 Työnantajan ilmoittamisvelvollisuus

5.2.2.1 Vuosi-ilmoitus

Nykyisin suomalainen työnantaja on velvollinen antamaan vuosi-ilmoituksen maksamistaan palkoista. Lisäksi ulkomaisen työnantajan on annettava Verohallinnolle vuosi-ilmoitus seuraavissa tilanteissa (laki verotusmenettelystä 15 a §):

- Suomeen vuokratulle työntekijälle, joka työskentelee suomalaiselle työn teettäjälle, maksetusta palkasta, kun kansainvälinen verosopimus ei estä palkan verottamista Suomessa
- Palkasta, joka maksetaan henkilölle, joka oleskelee Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan.

Ulkomaisen työnantajan vuosi-ilmoituksen antovelvollisuuteen ei vaikuta se, onko sillä Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka. Verotuskäytännössä ulkomaisen työnantajan tulee antaa Verohallinnolle vuosi-ilmoitus, jos tämä on ilmoittautunut vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin Suomessa.

Vuosi-ilmoitus annetaan palkanmaksuvuotta seuraavan vuoden tammikuun loppuun mennessä.

5.2.2.2 Vuokratyönantajan ja työn teettäjän ilmoitukset

Ulkomainen vuokratyönantaja ja työn teettäjä ovat velvollisia antamaan Suomessa työskentelevistä vuokratyöntekijöistä ja yrityksistä ilmoitukset, kun vuokratyöntekijä on aloittanut työskentelyn Suomessa. Velvollisuus ilmoitusten antamiseen on ollut voimassa vuodesta 2007.

Ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa ulkomailta tulevan työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava ilmoitus Suomessa työskentelevistä työntekijöistään. Ilmoitus on annettava jokaisesta työntekijästä tämän työskentelyn aloittamista seuraavan kuukauden loppuun mennessä. Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on annettava ilmoitus muutosta seuraavan kuukauden loppuun mennessä. Ilmoitus vuokratyöntekijästä annetaan lomakkeella ”Ilmoitus vuokratyöntekijästä” (6147a tai 6147e).

Työn teettäjän on annettava ilmoitus Verohallinnolle ulkomaisesta yrityksestä, jolta työn teettäjä on vuokrannut Suomessa tehtävään työhön ulkomaista vuokratyövoimaa. Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on annettava ilmoitus. Työn teettäjän tulee toimittaa tiedot Verohallinnolle silloin, kun ensimmäinen kyseisen lähettävän yrityksen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjällä. Tiedot on annettava työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Tiedot tulee toimittaa lomakkeella ”Työn teettäjän ilmoitus verotusta varten” (6146a).

5.2.2.3 Rakennusalan kuukausittainen ilmoittamisvelvollisuus

Hallituksen esityksessä 92/2012 vp. ehdotetaan käyttöön otettavaksi rakennusallalla yritysten ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen, joka koskee reaaliaikaisesti annettavia työntekijä- ja urakkatietoja. Yritysten tulisi antaa kuukausittain Verohallinnolle tiedot urakoistaan. Lisäksi työnantajat olisivat velvollisia toimittamaan kuukausittain rakennustyömaan päätoteuttajalle tiedot rakennustyömaalla työskentelevistä työntekijöistään. Päätoteuttaja puolestaan toimittaisi työntekijätiedot Verohallinnolle. Uudistus tulee toteutumaan vuonna 2014.

Työntekijätietoina tulisi antaa työntekijän ja työnantajan yksilöintitiedot sekä tieto vuokratyöntekijän työn teettäjistä. Lisäksi annettaisiin tiedot Suomessa työskentelyn aloittamispäivästä ja arvioidusta lopettamispäivästä sekä tieto siitä, työskenteleekö henkilö vuokratyöntekijätehtävänä, palkansaajana suorassa työsuhteessa vai itsenäisenä ammatinharjoittajana

5.3 Menettelyt työntekijän verotuksessa

5.3.1 Yleisesti verovelvollisen verotusmenettelystä

Ulkomailta Suomeen tullutta työntekijää, joka on yleisesti verovelvollinen, verotetaan samalla tavalla kuin pysyvästi Suomessa asuvia. Ansiotulot verotetaan tuloverolain mukaan. Yleisesti verovelvollisella työntekijällä on oikeus esimerkiksi vähentää asuntolainan korot ja asunnon ja työpaikan väliset matkakulut. Valtion-, kunnallis- ja mahdollisen kirkollisveron lisäksi palkasta maksuunpannaan yleensä myös sairausvakuutuksen sairaanhoito- ja päivärahamaksu.

Jos ulkomailta tulevan työntekijän työnantaja on kotimainen tai ulkomaisen työnantajan täällä oleva kiinteä toimipaikka, toimittaa työnantaja maksamastaan palkasta ennakonpidätyksen samaan tapaan kuin muiltakin Suomessa yleisesti verovelvollisilta. Jos ulkomaisella työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, on työntekijän itsensä haettava ennakkoveron maksuunpanemista. Työntekijä voi maksaa veron myös oma-aloitteisesti ennakon täydennysmaksuna. Vaikka ulkomaisella työnantajalla ei olisikaan velvollisuutta toimittaa ennakonpidä-

tystä maksamastaan palkasta, on tämän kuitenkin annettava vuosi-ilmoitus maksamistaan palkoista, jos työntekijä oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan.

Työntekijä saa esitäytetyn veroilmoituksen, joka on palautettava, jos siinä on jotain korjattavaa tai täydennettävää. Vaikka työntekijä ei olisikaan saanut esitäytettyä veroilmoitusta, on hänen annettava oma-aloitteisesti veroilmoitus, jos hänellä on ollut veronalaisia tuloja. Jos työntekijä ei ole oma-aloitteisesti hakenut ennakkoverojen maksuunpanoa tai maksanut oma-aloitteisesti ennakon täydennysmaksua, maksuunpanelee Verohallinto verovuoden mukaiset verot säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä verovuotta seuraavan vuoden loppuun loppuun mennessä. Vero erääntyy maksettavaksi verovuotta seuraavan vuoden joulukuussa ja sitä seuraavan vuoden helmikuussa.

Sivullisten ja verovelvollisen itsensä antamia tietoja käsitellään koneellisesti ja osa asiakkaista valikoidaan tapauskohtaiseen valvontaan. Yleisesti verovelvollisten verotus perustuu käytännössä työnantajan antamiin vuosi-ilmoituksiin.

5.3.2 Rajoitetusti verovelvollisen verotuksesta

5.3.2.1 Lähdeveron periminen

Rajoitetusti verovelvollisen henkilön vero peritään lähdeverona. Lähdevero on lopullinen vero, jonka maksaja perii rajoitetusti verovelvolliselle tulon saajalle maksamastaan suorituksesta.

Lähdevero palkasta on 35 %. Lähdeveroa perittäessä ei suorituksesta voida lähtökohtaisesti tehdä vähennyksiä. Kuitenkin palkasta voidaan tehdä vähennys 510 euroa kuukaudessa tai 17 euroa päivältä, edellyttäen, että vähennyksestä on merkintä lähdeverokortilla.

Lähdeveroprosessin on tarkoitus olla mahdollisimman pitkälle automatisoitu. Maksaja antaa maksamastaan suorituksesta ja perimästään lähdeverosta vuosi-ilmoituksen. Maksajan soveltamaa verokantaa ja tekemää vähennystä ei lähtökohtaisesti enää erikseen tarkisteta verotusprosessissa eikä tulon saajaa veroteta vuosi-ilmoituksen perusteella.

5.3.2.2 Verotusmenettelylain mukainen verotus

EU/ETA-alueelta tuleva rajoitetusti verovelvollinen voi vaatia, että tulo, josta on peritty lähdevero, verotetaan verotusmenettelyssä. Jos rajoitetusti verovelvollisen maailmanlaajuisista ansiotuloista vuodessa vähintään 75 % kertyy Suomesta tehdystä työstä, verovelvollinen voi vaatia samanlaista verotusta kuin yleisesti verovelvollisella, jolloin ansiotulot verotetaan progressiivisesti ja tuloista tai veroista voidaan tehdä vähennyksiä. Vaatimus verotuksesta voidaan esittää vasta työskentelyvuoden päätyttyä. Henkilön on tällöin annettava Verohallinnolle veroilmoitus, josta ilmenevät maailmanlaajuiset ansiotulot. Tällöin tulot verotetaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa menettelyssä.

5.3.2.3 Lähdeverolain uudistus

Komissio on lähettänyt Suomelle 26.3.2012 virallisen huomautuksen, jossa komissio on kiinnittänyt huomiota rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamien ansiotulojen lähdeverotukseen. Lähdeverolakia tultaneen muuttamaan siten, että rajoitetusti verovelvollisen saama ansiotulo verotettaisiin hakemuksesta verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä. Verotusmenettelystä annetun lain mukainen verotus koskisi kaikkia ulkomailta tulevia työntekijöitä ja edellytyksestä että vähintään 75 % tulosta pitäisi olla saatu Suomesta, luovut-

taisiin. Lisäksi rajoitetusti verovelvollinen saisi vähentää tulon hankkimiseen liittyvät kulut samojen säännösten mukaan ja samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvolliset.

5.3.2.4 Vuokratyöntekijän verotus

Ulkomaisen työnantajan suomalaiselle työn teettäjälle vuokraaman rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän lähdeverotusta koskee erityinen menettely. Jos vuokratyöntekijällä on ulkomainen työnantaja, jolle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa ja joka ei kuulu Suomessa työnantajarekisteriin, tulee vuokratyöntekijän itse hoitaa verojen maksu. Tämä tapahtuu hakemalla Verohallinnolta ennakkoverojen määräämistä. Ennakkokantoa on haettava Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Työntekijä saa Verohallinnolta ennakkoveroliput, joiden mukaan hän maksaa ennakkoverot pääsääntöisesti kuukausittain eräpäivään mennessä. Jos ennakkoveroa ei ole haettu määräajassa, voidaan verotusta toimitettaessa laiminlyönnin perusteella määrätä enintään 2 000 euron veronkorotus.

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän osalta säännönmukainen verotus toimitetaan tulovuotta seuraavana vuotena verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa verotuksessa, jossa lopullinen vero määrätään todellisten tulojen perusteella. Jos ennakkoon maksetut verot eivät riitä kattamaan lopullisen veron määrää, työntekijälle määrätään maksettavaksi jäännösvero. Jos ennakkoon on kertynyt veroa tarvittavaa määrää enemmän, työntekijä saa veronpalautusta.

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus toimitetaan menettelyllisesti samalla tavalla ja samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvollisten verotus. Verotus kuitenkin toimitetaan kiinteällä 35 %:n lähdeverokannalla. Tuloista tehdään työskentelyajalta vähennys 17 euroa päivältä.

Vuokratyöntekijä saa yleensä työnantajan antamaan vuosi-ilmoituksen tietoihin perustuvan esitetytyn veroilmoituksen, joka hänen on palautettava, jos veroilmoituksessa on puutteellisia tai virheellisiä tietoja.

Vuokratyöntekijät valikoituvat säännönmukaisessa verotuksessa tapauskohtaiseen käsittelyyn vuosi-ilmoitustiedon perusteella.

5.3.2.5 Lähdeveron maksuunpano suorituksen maksajalle laiminlyöntitilanteissa

Jos maksaja on laiminlyönyt lähdeveron perimisen, voidaan perimättä jäänyt lähdevero maksuunpanna maksajalle. Laiminlyöntien johdosta tehtäviä lähdeverojen maksuunpanopäätöksiä tehdään useimmiten verotarkastuksessa tehdyn havainnon perusteella. Rajoitetusti verovelvolliselle suorituksen saajalle itselleen ei voida maksuunpanna lähdeveroa silloin, kun maksaja on laiminlyönyt lähdeveron perimisen.

5.3.3 Veronumero sekä ulkomaalaisille annettava henkilötunnus Verohallinnosta

Vuonna 2012 on toteutettu uudistus, jonka johdosta rakennustyömaalla käytettävässä kuvallisessa tunnustekortissa on pakollinen veronumero. Veronumeron tarkoitus on saada Verohallinnon asiakasrekisteriin tiedot ulkomailta Suomeen tulevista rakennustyömaalla työskentelevistä työntekijöistä.

Samassa yhteydessä veronumeron kanssa toteutettiin muutos, jolla haluttiin helpottaa ulkomailta Suomeen tilapäisesti tulevien työntekijöiden suomalaisen henkilötunnuksen saamista. Väestötietojärjestelmästä ja Väestötietorekisterikeskuksen varmennepalveluista annettua lakia (661/2009) muutettiin siten, että maistraattien lisäksi Verohallinnolle tuli rinnakkainen toimivalta tallettaa väestötietojärjestelmään Suomessa tilapäisesti työskentelevää ulkomaalaista

koskevat tiedot, minkä seurauksena hän saa suomalaisen henkilötunnuksen. Henkilötunnusta käytetään henkilön yksilöivänä tunnuksena Verohallinnon tietokannassa. Verotoimisto voi antaa henkilötunnuksen Suomeen tilapäisesti tulevalle henkilölle riippumatta siitä, millä toimialalla hän työskentelee. Henkilötunnuksen antamista koskeva uudistus koskee siis muitakin kuin rakennusalan työntekijöitä

5.3.4 Kansainvälinen tietojenvaihto

Valtiot vaihtavat keskenään verotietoja verosopimuksen, veroasioita koskevan virka-apusopimuksen tai EU:n virka-apudirektiivin 2011/16/EU perusteella. Vakiintuneesti tietoja lähetetään siitä valtiosta, josta tulo maksetaan tulonsaajan asuinvaltiolle.

Pohjoismaiden välillä on voimassa veronkantoa ja -siirtoa koskeva verosopimus (Sopimus veronkannosta ja siirrosta Pohjoismaissa ns. TREKK-sopimus). Sopimuksella pyritään estämään kaksinkertainen ennakkoverojen maksaminen, mahdollistamaan ennakkoverojen siirtäminen valtiosta toiseen sekä välittämään tietoja lähetetyistä työntekijöistä työskentelyvaltioon.

5.4 Ongelmakohdat

5.4.1 Harmaa talous ja lain mukainen palkan verottomuus Suomessa

Ulkomailta tuleva työntekijä on monessa tilanteessa Suomessa verovelvollinen Suomessa ansaitsemastaan palkkatulosta. Monilla niin sanotuilla riskialoilla, kuten rakennusala, ulkomailta tulevien työntekijöiden verotus Suomessa ei kuitenkaan välttämättä toteudu.

Harmaana taloutena voidaan pitää tilanteita, joissa työntekijä olisi verovelvollinen Suomeen lainsäädännön ja verosopimusten mukaan, mutta verotus ei silti toteudu muista kuin maksukyvyttömyydestä johtuvista syistä. Verotus voi jäädä toteutumatta, koska Verohallinnolla ei ole tietoa ulkomailta tulevasta työntekijästä tai hänen Suomesta saamistaan tuloista. Verotus voi myös jäädä toteutumatta, vaikka Verohallinnolla on tieto henkilöstä ja hänen saamistaan tuloista, mutta verot eivät kerry asianmukaisesti. Verojen asianmukaiseen kertymiseen mahdollisimman reaaliaikaisesti liittyy haasteita erityisesti, jos työnantaja on ulkomainen, koska ulkomaisella työnantajalla ei ole pääsääntöisesti Suomessa työnantajavelvoitteita ja verojen kertyminen on työntekijän omalla vastuulla. Lisäksi verojen jälkikäteen perintä on haastavaa erityisesti ulkomailta asuvien työntekijöiden osalta.

Harmaana taloutena sen sijaan ei voida pitää tilanteita, joissa ulkomailta tuleva työntekijä ei ole Suomessa verovelvollinen. Suomen lainsäädännön mukaan esimerkiksi ulkomaisen aliurakointiyrityksen Suomeen vain muutamaksi kuukaudeksi lähettämä työntekijä ei ole yleensä Suomeen verovelvollinen. Lisäksi verosopimukset rajoittavat Suomen verotusoikeutta. Verosopimukset myös poikkeavat keskenään toisistaan. Esimerkiksi Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen mukaan Suomeen vain muutamaksi kuukaudeksi tuleva saksalaisen työnantajan lähettämä vuokratyöntekijä Saksasta ei ole verovelvollinen Suomeen. Sen sijaan Suomen ja Viron välisen verosopimuksen mukaan Virossa tuleva vuokratyöntekijä on verovelvollinen Suomeen heti ensimmäisestä päivästä alkaen.

5.4.2 Vuokratyö ja aliurakointi

Vuokratyöntekijöitä koskeva sääntely muuttui vuoden 2007 alusta. Tällöin säädettiin rajoitettusti verovelvollisen Suomesta saaduksi tuloksi Suomessa suomalaiselle työn teettäjälle tehty vuokratyö, silloinkin kun työnantaja on ulkomainen vuokratyönantaja. Suomen lainsäädännön puitteissa Suomella on siis verotusoikeus kaikkien ulkomaisten vuokratyöntekijöiden palkkatuloon. Kuitenkin vain osa Suomen solmimista verosopimuksista (muun muassa Viro, Latvia, Liettua, Puola ja Pohjoismaat) sallii Suomessa alle puoli vuotta oleskelevien vuokratyönteki-

jöiden verotuksen. Lainsäädäntöuudistuksen jälkeen vaikuttaa siltä, että vuokratyöntekijöiden määrä on merkittävästi vähentynyt ja toiminta muutettu aliurakoinnin muotoon. Verosopimusten mukaan ulkomaisten aliurakoitsijaryitysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, työntekijöiden palkkatuloon syntyy Suomelle verotusoikeus vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisten 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana.

Verotustyössä on havaittu, että tällaista verovapaata tilannetta pyritään hyödyntämään keino-tekoisinkin järjestelyin. Ulkomaiset työnantajaryitykset pyrkivät järjestämään toiminnan sen näköiseksi, että Suomessa toimitaan vain lyhyillä urakoilla, jolloin Suomeen ei muodostu kiinteää toimipaikkaa eikä siten työnantajavelvollisuuksia. Lisäksi työntekijät esittävät oleskelevansa Suomessa alle puoli vuotta. Tällöin sekä työnantajaryitys että työntekijät näyttävät olevan Verohallinnon rekistereissä asianmukaisesti, mutta selviävät kuitenkin ilman veroseuraamuksia.

On siis houkuttelevaa järjestää toiminta sen näköiseksi, että työnantajaryitykset toimivat Suomessa vain lyhyillä urakoilla, jolloin kiinteää toimipaikkaa ja siten myös työnantajavelvollisuuksia ei synny, ja toisaalta niin, että työntekijät esittävät oleskelevansa Suomessa alle puoli vuotta.

5.4.3 Työnantajan ja työntekijän velvollisuudet verojen kertymisessä

Kotimaisissa tilanteissa palkkatulosta kertyy verot niin, että työnantaja toimittaa maksamastaan palkasta ennakonpidätyksen sekä ilmoittaa ja tilittää verot suoraan Verohallinnolle. Ulkomailta tuleva työntekijä on pääsääntöisesti velvollinen hakeutumaan Verohallinnon rekistereihin ja ilmoittamaan Verohallinnolle Suomesta saamansa tulot.

Ulkomaisella työnantajalla, jolla ei muodostu Suomeen tuloverotuksen kiinteää toimipaikkaa, ei ole Suomessa veronperimisvelvollisuutta. Näissä tilanteissa ulkomailta tulevan työntekijän verojen kertyminen on usein sen varassa, että hän itse ilmoittautuu Verohallinnolle ja hakee ennakoveroja ja alkaa maksaa ennakoveroja oma-aloitteisesti. Pääasiassa tämä velvollisuus koskee ulkomailta tulevia vuokratyöntekijöitä ja niitä ulkomaisten aliurakoitsijoiden työntekijöitä, jotka oleskelevat Suomessa yli 183 päivää.

Ulkomainen työnantaja, joka tulee verosopimusvaltiosta, voi hakeutua Suomessa työnantaja-rekisteriin vapaaehtoisesti, vaikka sillä ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Osa ulkomaisista erityisesti työvoimanvuokrausryityksistä on hakeutunut vapaaehtoisesti työnantaja-rekisteriin. Kuitenkin velvollisuus työnantajarekisteröintiin ja työnantajavelvoitteiden hoitamiseen koskee vain niitä ulkomaisia työnantajia, joilla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Verojen asianmukainen kertyminen ennakoperintävaiheessa edellyttää, että ulkomailta tulevasta työntekijästä, hänen Suomessa oleskeluistaan ja ulkomaisen työnantajan mahdollisesta kiinteästä toimipaikasta saataisiin mahdollisimman oikeat tiedot mahdollisimman reaaliaikaisesti. Työntekijällä ei välttämättä vilpittömistä pyrkimyksistä huolimatta ole Suomeen ensimmäistä kertaa saapuessa tietoa esimerkiksi siitä, kuinka pitkään työsuhde Suomessa kestää eli kuinka kauan hän tulee Suomessa oleskelemaan. Myös työnantajan kiinteä toimipaikan määrittäminen rekisteröintivaiheessa on haastavaa, koska tietoa toiminnan kestosta ei aina ole edes asiakkaalla itsellään. Kun selvyyttä kiinteän toimipaikan muodostumisesta ei ole, joudutaan olettamaan, että sitä ei muodostu. Samoin jos työntekijällä on alkuun vain muutaman kuukauden työsuopimus voimassa, lähdetään siitä, että puolen vuoden oleskelu ei ylity. Tällöin työntekijä aloittaa työskentelyn Suomessa ilman veroseuraamuksia. Jos myöhemmin osoittautuu, että verovelvollisuus olisi syntynyt, on verojen jälkikäteinen periminen haastavampaa kuin että ne olisivat kertyneet alusta asti oikein.

Työntekijöiden lopullinen verotus on pääasiassa sen varassa, että Verohallinto saa tiedon henkilölle maksetuista palkoista työnantajan vuosi-ilmoituksella. Ulkomainen työnantaja on useissa tilanteissa velvollinen antamaan vuosi-ilmoituksen palkoista, joita se maksaa Suomes-

sa tehdystä työstä. Käytännössä, jos palkkaa halutaan maksaa ilman veroseuraamuksia, ulkomainen yritys jättää antamatta vuosi-ilmoitukset. Ulkomaisten yritysten ilmoituksen antovelvollisuutta on vaikea seurata, koska ilmoituksenantovelvollisuus ei koske kaikkia ulkomaisia yrityksiä, jotka ovat Verohallinnon rekisterissä, ja koska kaikki Suomessa toimivat ulkomaiset yritykset eivät ole hakeutuneet Verohallinnon rekistereihin.

Vaikka ulkomainen työnantaja toimittaisi lain mukaisesti tiedot maksamistaan palkoista tilanteessa, jossa työntekijän oleskelu on kestänyt yli 6 kuukautta, Verohallinto saa tiedon vasta työskentelyä seuraavan vuoden tammikuun lopussa, jolloin verojen kertyminen jää jälkikäteeseen valvontaan. Reaaliaikainen ilmoittamisvelvollisuus parantaisi verojen valvontaa ja perintätoimenpiteitä. Ongelma korostuu niissä tilanteissa, joissa työnantajalla ei ole tarkkaa tietoa työntekijän oleskelusta Suomessa. On mahdollista, että työntekijä työskentelee yhden työnantajan palveluksessa alle 6 kuukautta, mutta oleskelu jatkuu Suomessa toisen työnantajan palveluksessa. Ulkomaiselle työnantajalle ei ole muodostunut nykylainsäädännön perusteella ilmoittamisvelvollisuutta, koska tämä on maksanut palkan työntekijälle alle 6 kuukauden työskentelyn perusteella.

Ulkomaisten työnantajan velvollisuudesta antaa vuosi-ilmoitus on käsitelty selvityksen kohdassa 5.2.2.1.

5.4.4 Työntekijän ja työnantajan intressit eivät ole aina yhteneväiset

Lähtökohtaisesti työntekijän asuinvaltiolla on verotusoikeus työntekijän maailmanlaajuisiin tuloihin. Verosopimusten mukaan asuinvaltiossa poistetaan kaksinkertainen verotus, jos työskentelyvaltiolla on verotusoikeus tässä valtiossa tehdystä työstä saatuun palkkaan. Kaksinkertainen verotus poistetaan pääsääntöisesti vähentämällä asuinvaltion verosta työskentelyvaltiossa maksettua veroa vastaava määrä. Jos asuinvaltion verokanta on vähintään samansuuruisen kuin työskentelyvaltion verokanta, ei työntekijän kokonaisverorasitus vähene, vaikka työskentelyvaltion verot olisi vältetty.

Esimerkiksi Virossa verokanta on tulon määrästä riippumatta kiinteä 21 % tulon 1728 euroa ylittävästä määrästä. Suomessa voi ansaita noin 35 000 euroa 21 % verokannalla. Lisäksi Viron verolainsäädännön mukaan ulkomailta verotettu palkka ei ole Virossa veronalaista tuloa. Tällöin Suomessa tehdystä työstä saatua palkkaa rasittaisi vain Suomen lainsäädännön mukainen vero, joka alle 35 000 euron tuloilla olisi vähemmän kuin Viroon samasta tulosta maksettava vero. (alaviite: Suomen veron perusteet laskettu vuoden 2012 veroprosentilla, kunnallisvero laskettu 18,5 % mukaan, kirkollisveroa ei ole oletettu maksettavan ja oletettu, että työntekijä ei kuulu Suomen sosiaaliturvaan) Työnantajamaksut Virossa ovat 33 % maksettujen palkkojen määrästä. Suomessa työnantajamaksut eivät yleensä nouse tähän määrään.

On todennäköistä, että Suomessa työskentelee joukko sellaisia ulkomailta tulevia työntekijöitä, jotka haluaisivat työskennellä Suomessa lain mukaan eli saada työehtosopimusten mukaisesti palkkaa, maksaa Suomeen verot ja sosiaaliturvamaksut kerryttäen näin myös heille kuuluvia sosiaalietuuksia. Kuitenkin työntekijöiden ulkomainen työnantaja saattaa pyrkiä painamaan omat urakkahintansa mahdollisimman alas välttelemällä Suomen verotusta ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja, jolloin työnantaja ilmoittaa Verohallinnolle virheellisiä tietoja toiminnastaan, eikä hoida Suomessa sille kuuluvia työnantajavelvoitteita. Ulkomailta tuleva työntekijä on monesti riippuvainen työnantajastaan, eikä itse tiedä oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan Suomessa.

Työnantajan ja työntekijän verot ja sosiaaliturvamaksut Suomessa toimimisesta eivät tällöin kerry lain ja verosopimusten mukaisesti Suomeen vaan mahdollisesti ulkomaille. On todennäköistä, että kustannuksia pyritään minimoimaan jättämällä verot ja maksut maksamatta sekä asuin- että työskentelyvaltiossa.

5.5 Työryhmän toimenpide-ehdotukset

5.5.1 Vuosi-ilmoitus palkanmaksukausittain ja ilmoittamisvelvollisuus ulkomaisille työnantajille

Työryhmän ehdotus: Työryhmä ehdottaa, että vuosi-ilmoittamisesta siirryttäisiin palkanmaksukausittaiseen palkkatietojen ilmoittamiseen. Tämän lisäksi työryhmä ehdottaa, että palkanmaksukausittaisen ilmoittamisvelvollisuuden tulisi koskea pääsääntöisesti myös ulkomaisia työnantajia silloin, kun niiden työntekijät työskentelevät Suomessa.

Perustelut: Palkanmaksukausittainen palkkatietojen ilmoittaminen edistäisi tehokkaasti sekä kotimaisten että ulkomaisten työntekijöiden reaaliaikaista verovalvontaa, ja tämän vuosi palkanmaksukausittainen palkkatietojen ilmoittaminen olisi myös harmaan talouden torjunnan näkökulmasta kannatettavaa. Pakollinen kuukausikohtainen palkkatietojen ilmoittaminen on käytössä jo Tanskassa, Hollannissa, Saksassa, Unkarissa. Virossa ja Ruotsissa esitetään siirtymistä vuoden 2013 alusta. (HYTSY, ilmiöselvitys 46/2011)

Jotta valvonnan piiriin saataisiin kattavasti Suomessa tehty työ myös ulkomaisten työntekijöiden osalta, palkanmaksukausittaisen ilmoittamisvelvollisuuden tulisi koskea myös ulkomaisia työnantajia silloin, kun niiden työntekijät työskentelevät Suomessa. Palkanmaksukuukausittain saatavien tietojen perusteella voitaisiin tehdä johtopäätöksiä työskentelyn toteutuneesta kestosta ja oleskelusta Suomessa, joilla seikoilla on merkitystä velvollisuudelle suorittaa veroja Suomeen.

Ulkomaisten työntekijöiden verovalvonnan kannalta merkityksellistä olisi se, että palkanmaksukausittain saatavilla ilmoituksilla voitaisiin valvoa verovelvollisuuden syntymistä niissäkin tilanteissa, joissa työntekijä työskentelee perättäin useammalle työnantajalle. Tällöin yksittäisellä työnantajalla ei välttämättä ole tietoa työntekijän oleskelun kestosta Suomessa, mutta Verohallinto voisi ilmoitusten perusteella valvoa verovelvollisuuden syntymistä Suomeen.

Erityisesti lyhyen elinkaaren yritysten kannalta nykyisen vuosi-ilmoitusmenettelyn ongelmana on se, ettei ilmoitusvelvollista yritystä välttämättä enää ole olemassa silloin, kun vuosi-ilmoitus tulisi antaa. Tällöin työskentelyä koskevat tiedot jäävät kokonaan saamatta.

Jatkotyössä olisi pohdittava, koskisiko ulkomaisten työnantajien ilmoitusvelvollisuus vain tiettyjä harmaan talouden kannalta riskitoimialoja. Lisäksi olisi arvioitava, säädettäisiinkö ulkomaisten työnantajien ilmoittamisvelvollisuuden edellytykseksi tietty Suomessa työskentelyaika koskeva vähimmäisaika. Ei olisi tarkoituksenmukaista, että kaikilla toimialoilla lyhyistäkin työmatkoista Suomeen syntyisi ilmoitusvelvollisuus Suomen verottajalle.

Työryhmän ehdottama asia on esillä myös nykyisessä tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelmassa. Toimintaohjelman hankkeen 6 mukaan selvitetään Verohallinnon mahdollisuudet saada työnantajalta nykyistä reaaliaikaisemmin työntekijäkohtaisia tietoja kaikilla toimialoilla. Ohjelman mukaan selvitetään muun muassa menettelyä, jossa työnantajat ilmoittaisivat vuosittaisten tietojen sijaan esimerkiksi kuukausikohtaiset palkanmaksutiedot Verohallinnolle. Harmaan talouden torjuntaohjelmassa hankkeen päävastuulliseksi on nimetty Verohallinto, joka on jo käynnistänyt selvitystyön nykyistä reaaliaikaisempien työntekijätietojen saamiseksi.

Verohallinnossa on niin sanotun valmishankkeen yhteydessä selvitetty, voitaisiinko siirtyä palkkojen työntekijäkohtaiseen ja palkanmaksukausittaiseen ilmoittamiseen. Samassa yhteydessä nykyisistä verovuoden päätyttyä annettavista vuosi-ilmoituksista luovuttaisiin. Koska ilmoittajatahon hallinnollista taakkaa ei ole tarkoitus lisätä nykyisestä, tulisi pyrkiä siihen, että

tiedot kerättäisiin keskitettyyn ansaintarekisteriin ICT 2015-työryhmän raportissa esitettyjen linjausten mukaisesti. Keskitetystä ansaintarekisteristä tiedot olisivat myös muiden viranomaisten kuin Verohallinnon käytettävissä. Vastaavan suuntainen esitys on tuotu esille myös työ- ja elinkeinoministeriön julkaisussa 21 polkua Kitkattomaan Suomeen – ICT 2015 -työryhmä.

Vaikutukset: Ehdotuksella arvioidaan olevan merkittävä vaikutus yhdessä muiden tietojen saamista lisäävien ehdotusten toteutuessa.

EU-oikeuden huomioiminen: Toimenpide-ehdotuksen arvioinnissa on otettava huomioon, että ilmoitusten reaaliaikaisuuden lisäämisen lisäksi ilmoituksenantovelvollisten piiriä ehdotetaan laajennettavaksi myös tilanteisiin, joissa Suomella ei aina ole verotusoikeutta. Vaikka ehdotuksessa ei kotimaisille ja ulkomaisille toimijoille lähtökohtaisesti aseteta erilaisia velvoitteita, on mahdollista, että sen katsottaisiin rajoittavan EU-oikeuden vastaisesti palvelujen tarjoamisen vapautta, jos ilmoittamisvelvollisuus olisi hyvin laaja koskien lyhytaikaisiakin työskentelyjaksoja Suomessa. Asiaa onkin tarkasteltava unionin perusvapauksien näkökulmasta erityisesti velvoitteen laajuutta rajattaessa. Tällöin ilmoitusvelvollisuuden laajuus on rajoitettava siten, että sen voidaan katsoa olevan suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Aikataulu: Ehdotus olisi toteutettavissa Verohallinnon valmis-hankkeen aikataulussa. Verohallinnon valmis-hanke ajoittuu vuosille 2012–2017 ja henkilöverotusmenettelyä koskevat muutokset ajoittuvat hankkeen loppupäähän.

Huomioitavaa: Työryhmä katsoo, että ellei ehdotus palkanmaksukausittaisesta ilmoitusvelvollisuudesta etene jatkovalmistelussa, tulisi työntekijöiden nykyistä reaaliaikaisempaa ilmoittamisvelvollisuutta joka tapauksessa edistää. Tällöin olisi harkittava rakennusalan kuukausi-ilmoitusvelvollisuutta vastaavien menettelyjen laajentamista myös muille toimialoille. Hallituksen esityksen 92/2012 vp. mukaan rakennusallalla työnantajat velvoitettaisiin antamaan tiedot työntekijöistään rakennustyömaan päätoteuttajalle, joka puolestaan toimittaisi työntekijätiedot Verohallinnolle. Muiden alojen osalta olisi selvitettävä, mikä taho antaisi työntekijätiedot Verohallinnolle, työnantaja vai esimerkiksi työsuorituksen tilaava taho tai toimeksiantaja. Lisäksi olisi selvitettävä, missä määrin rakennusalan työntekijöiden osalta ilmoitettavat tiedot olisivat soveltuvia myös muille aloille. Työryhmä kuitenkin katsoo, että ensisijaisena tavoitteena tulisi olla palkanmaksukausittaiseen ilmoittamisvelvollisuuteen siirtyminen.

5.5.2 Veronumeron käytön laajentaminen

Työryhmän ehdotus: Työryhmä katsoo, että veronumeron käyttöä tulisi laajentaa myös muille toimialoille vaiheittain. Tällöin ulkomailta Suomeen työskentelemään saapuvat henkilöt saataisiin Verohallinnon rekisteriin ja verovalvonnan piiriin. Verohallinnolla olisi veronumeroa haettaessa mahdollisuus kerätä työntekijöiltä verovalvonnan kannalta merkityksellistä tietoa. Veronumeron käytön laajentaminen loisi myös edellytyksiä ulkomaisia työntekijöitä koskevan tietojenantovelvoitteiden laajentamiselle, sillä veronumeron ja suomalaisen henkilötunnuksen saamisen jälkeen työntekijöiden olisi mahdollisuus antaa työntekijöistä tehokkaasti sähköisiä ilmoituksia.

Ensivaiheessa uusina toimialoina olisi työryhmän mielestä asennus- tai kokoonpanotyö, laivanrakennustyö, kuljetustyö, korjaus- ja huoltotyö, siivous-, hoito- ja hoivatyö sekä ravintolaja majoitusala. Työryhmän toimialaehdotus vastaisi lähdeverolain 10 e §:n 2 momentin mukaisia niin sanottuja riskialoja lisättynä korjaus- ja huoltotyöllä sekä ravintola- ja majoitusallalla. Tämän jälkeen veronumeron käytön laajentamista edelleen voitaisiin harkita, jos kokemukset veronumeron käytöstä ovat positiivisia.

Suomessa työskentelevällä työntekijällä olisi kansalaisuudesta riippumatta oltava Verohallinnolta saatu veronumero. Veronumero olisi esitettävä esimerkiksi Verohallinnon tai työsuojeluviranomaisten tehdessä työpaikalla tarkastusta. Vaihtoehtoisesti voitaisiin selvittää, tulisiko veronumero joillakin toimialoilla olla näkyvillä kaikkien havaittavissa rakennusalan tapaan.

Huomioitavaa: Veronumeroa edellyttäisiin Suomessa työskenteleviltä työntekijöiltä riippumatta siitä, onko kyseessä ulkomailta Suomeen lähetetty työntekijä tai Suomessa suomalaiselle työnantajalle työskentelevä työntekijä. Veronumeron käytön valvontaa voitaisiin edellyttää esimerkiksi siltä, jonka hallitsemisessa tiloissa työntekijä työskentelee.

Perustelut: Veronumeron antamisen yhteydessä ulkomailta Suomeen tulevalle annetaan suomalainen henkilötunnus ja asiakas saadaan Verohallinnon asiakasrekisteriin. Samassa yhteydessä Verohallinto voi kerätä henkilöltä verovalvonnan kannalta merkityksellistä tietoa ja jos työskentelyn perusteella henkilölle muodostuu verovelvollisuus Suomeen, hänelle voidaan määrätä ennakoverot. Henkilötunnus helpottaa asiakkaasta eri tietolähteistä saatavien tietojen hyödyntämistä. Esimerkiksi ulkomaiselta työnantajalta saatavien tietojen hyödyntäminen edellyttää, että työntekijää koskeva tieto voidaan kohdistaa tiettyyn Verohallinnon asiakasrekisterissä olevaan työntekijään. Veronumeron antamisen yhteydessä Verohallinto voi myös antaa asiakasohjeistusta ulkomaiselle työntekijälle tämän velvoitteista Suomessa, kuten veroilmoituksen antamisesta ja ennakoverojen hakemisesta.

Vaikutukset: Ehdotuksella arvioidaan olevan merkittävä vaikutus yhdessä muiden tietojen saamista lisäävien ehdotusten toteutuessa.

EU-oikeuden huomioiminen: Hallituksen esityksessä (HE 58/2011 vp) laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä on esitetty, että ehdotettujen säännösten edellyttämä ulkomaisen yrityksen ulkomaisten työntekijöiden ilmoittautuminen Verohallinnolle henkilötunnuksen ja veronumeron saamiseksi voidaan nähdä rajoittavan työnantajayrityksen palvelujen vapaata tarjontaa. Hallituksen käsityksen mukaan ehdotetut toimenpiteet ovat kuitenkin selvästi suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Ilmoittautumisvelvoitteen tarkoituksena on yhtäältä identifioida asiakas ja toisaalta saada häneltä hänen verotuksellisen asemansa arvioimiseksi tarvittavat tiedot. On vaikea nähdä, mikä voisi olla vieläkin kevyempi toimenpide, jolla sääntelyn tavoite voitaisiin saavuttaa. Työntekijän henkilöllisyyden selvittäminen on välttämätöntä, eikä toisaalta voida myöskään lähteä siitä, että riittävää olisi henkilön oma ilmoitus siitä, että hän ei ole velvollinen maksamaan veroa Suomeen. Henkilötunnusteen suhteen ulkomaiset työntekijät olisivat samassa asemassa kuin Suomessa vakituisesti asuvatkin. Veronumeron laajentamisessa on suhteellisuuden osalta huomioitava toimialojen erityispiirteet.

Aikataulu ja priorisointi: Työryhmä katsoo, että ennen veronumeron käytön laajentamista olisi perusteltua saada kokemuksia rakennusalan veronumeron käyttöönoton toimivuudesta. Käytön laajentaminen olisi toteutettava viimeistään samassa yhteydessä ulkomaista työvoimaa koskevan ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen kanssa.

5.5.3 Lähdeveron maksuunpano tulonsaajalle maksajan laiminlyönnistä riippumatta

Työryhmän ehdotus: Työryhmä ehdottaa, että rajoitetusti verovelvollisen lähdevero voitaisiin maksuunpanna tulon saajalle myös siinä tapauksessa, että maksaja olisi laiminlyönyt perinnän. Tulonsaajan lisäksi lähdevero voitaisiin maksuunpanna myös suorituksen maksajalle, jonka vastuu olisi toissijaista. Tämä edellyttäisi muutosta rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin (627/1978).

Perustelut: Olisi luonnollista, että tulonsaaja on aina vastuussa saamastaan tulosta suorittavasta verosta. Kun maksuunpano voitaisiin kohdistaa sekä tulonsaajaan että veron perimisen laiminlyöneeseen maksajaan, olisi veron kertyminen varmemmin toteutettavissa.

Nykyisin perimättä jätetty lähdevero voidaan maksuunpanna rajoitetusti verovelvolliselle tulon saajalle vain jos maksaja ei ole laiminlyönyt veron perimistä (esimerkiksi annettu vain luontoisetu). Jos maksaja on laiminlyönyt lähdeveron perimisen, lähdevero voidaan maksuunpanna vain tulon maksajalle. Rajoitetusti verovelvolliseen tulon saajaan ei voida tällöin kohdistaa toimenpiteitä.

Ulkomailta tulevan palkansaajan, eli ulkomailta tulevan erityisasiantuntijan, niin sanotut ulkomaisen avainhenkilön osalta lähdeverolaissa sekä korkotulon lähdeverosta annetussa laissa (1341/1990) asiasta säädetään nykyisin toisin. Näiden lakien mukaan lähdevero maksuunpannaan myös tulon saajalle vaikka maksaja olisikin laiminlyönyt perimisen.

Taustana sille, että rajoitetusti verovelvollisen lähdeveron maksuunpano on laiminlyöntitilanteissa mahdollista kohdistaa vain tulon maksajaan, on ollut se, että veron perintä olisi helpompi kohdentaa suomalaiseen maksajaan kuin ulkomailla asuvaan työntekijään. Kuitenkin usein työntekijä on helpompi tavoittaa kuin työnantaja, esimerkiksi kun kyse on ulkomainen työnantaja, jolla ollut Suomessa kiinteä toimipaikka.

Vaikutukset: Ehdotuksella olisi merkitystä esimerkiksi tilanteissa, joissa työnantajana on toiminut niin sanottu kertakäyttöyhtiö tai työnantaja on muutoin maksukyvytön.

EU-oikeuden huomioiminen: EU-oikeuden ei arvioida vaikuttavan ehdotukseen, sillä veronmaksun kohdistuminen tulonsaajaan on suoraan verrannollinen kotimaiseen verotusmenettelylain mukaan toimitettavaan verotukseen.

Aikataulu ja priorisointi: Menettely voitaisiin ottaa käyttöön hallituskauden lopussa.

5.5.4 Muiden viranomaisten tietolähteet

Työryhmän ehdotus: Työryhmä katsoo, että Eläketurvakeskuksen tulisi välittää verotuksen kannalta tarpeelliset tiedot työntekijöiden työskentelystä sähköisessä muodossa Verohallinnolle.

Perustelut: Verovalvontaa voidaan kohdistaa tehokkaammin, mitä enemmän on tietoa työntekijöiden olosuhteista.

Euroopan talousalueeseen kuuluvista valtiosta sekä Sveitsistä ilmoitetaan nykyisin tietoja lähetetyistä työntekijöistä, jotka kuuluvat lähtövaltion sosiaaliturvan piiriin. Menettely perustuu sovellettavaa sosiaaliturvalainsäädäntöä koskevaan niin sanottuun perusasetukseen (EPNAs (EY) N:o 883/2004) ja Euroopan Unionin ja Sveitsin valaliiton väliseen sopimukseen. Tiedot annetaan todistuksella sovellettavasta sosiaaliturvalainsäädännöstä (A1-todistus). Todistuksella annettavia tietoja ovat muun muassa työntekijän henkilötiedot, osoite työskentelyvaltiossa, todistuksen voimassaoloaika ja työntekijän työskentelypaikkana toimivan yrityksen tunnistaja- ja osoitetieto. Suomessa tiedot vastaanottaa Eläketurvakeskus. Perusasetuksen mukaan todistukset annetaan tietyn siirtymäkauden sisällä sähköisessä muodossa.

Nykyisen käytännön mukaan Eläketurvakeskus lähettää Verohallinnolle jäljennöksen niistä lähetettyjen työntekijöiden todistuksista, jotka perustuvat oikeuteen sopia sovellettavasta sosiaaliturvalainsäädännöstä asetuksen pääsäännöistä poikkeavalla tavalla. Tiedolla on merkitystä sairausvakuutusmaksun määräämiselle Suomessa.

Jos Verohallinnolla olisi käytettävissä sähköisessä muodossa kaikki perusasetuksen nojalla annettujen todistusten tiedot, olisi näillä tiedoilla merkitystä yhdessä muista tietolähteistä saa-

tujen tietojen kanssa valvottaessa ulkomaalaisten työntekijöiden verovelvollisuutta Suomeen. Esimerkiksi todistuksen voimassaoloajan perusteella voitaisiin tehdä johtopäätöksiä työntekijän työskentelyajasta, jolla on merkitystä ratkaistaessa työntekijän verovelvollisuuden laajuutta Suomeen.

Vaikutukset: Ehdotuksella arvioidaan olevan vaikutusta verovalvonnan kohdentamiselle.

EU-oikeuden huomioiminen: Tietojen luovuttamiseen liittyvät mahdolliset kansanväliset rajoitteet on selvitettävä.

Aikataulu ja priorisointi: Työryhmä katsoo, että mahdollisuus tietojen välittämiseksi sähköisessä muodossa voitaisiin varmistaa ennen hallituskauden päättymistä.

5.6 Työryhmässä esillä olleita aiheita, joiden osalta ei esitetä toimenpiteitä

Työryhmän tehtävänä oli arvioida, voidaanko työnantajalle asettaa velvollisuus ilmoittaa Suomen viranomaiselle lähetetyistä työntekijöistä ennen työntekijän lähettämistä Suomeen. Työryhmän tehtävänä oli myös selvittää, voidaanko ulkomaille rekisteröidyille yrityksille säätää velvollisuus periä lähdevero tai toimittaa ennakonpidätys niiden maksaessa Suomessa tehdystä työstä veronalaista palkkaa riippumatta siitä, onko yrityksellä Suomessa kiinteä toimipaikka vai ei. Työryhmä on arvioinut näitä toimenpiteitä erikseen ja alla kuvatuilla syillä katsonut, ettei toimenpiteeseen ole tässä vaiheessa syytä ryhtyä. Työryhmän käsityksen mukana sen jo edellä esittävät toimenpide-ehdotukset edistävät merkittäväällä tavalla harmaan talouden torjuntaa Suomessa.

5.6.1 Työnantajan ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä

Työryhmä on arvioinut mahdollisuutta asettaa työnantajalle velvoite ilmoittaa Suomen viranomaiselle lähetetyistä työntekijöistä ennen työntekijän lähettämistä Suomeen. Nykyisessä lähetetyistä työntekijöistä annetussa laissa ei ole säännöstä erillisestä ilmoituksesta, joka koskisi ulkomaisen työnantajan, tämän edustajan tai suomalaisen toimeksiantajan velvollisuutta omaaloitteisesti antaa tietoja viranomaiselle Suomeen lähetetyistä työntekijöistä.

Verotusmenettelystä annetun lain nojalla ulkomainen vuokratyönantaja on vuoden 2007 alusta ollut velvollinen antamaan ilmoituksen Suomeen lähettämistään vuokratyöntekijöistä, mutta ilmoittamisvelvollisuus muun muassa EU-oikeudellisista syistä koskee ainoastaan tilanteita, joissa Suomella on verotusoikeus vuokratyöntekijän palkkaan.

Esillä ollut kertaluontoinen ilmoittamisvelvollisuus koskisi vain yksittäistä tietoa. Työryhmän käsityksen mukaan tämä ei olisi riittävä keino tehokkaan verovalvonnan näkökulmasta. Tämän vuoksi työryhmä on päättänyt esittämään edellä kuvattuja toimenpiteitä (kohdat 5.5.1–5.5.5), jotka olisivat verovalvonnan kannalta tehokkaampia. Aiemmin esitetyt toimenpiteet kohtelisivat myös kotimaisia ja ulkomaisia toimijoita yhtenevästi, mikä on EU-oikeuden kannalta keskeistä. Ainoastaan lähetettyjä työntekijöitä koskeva ilmoittamisvelvollisuus olisi erittäin ongelmallinen EU-oikeuden näkökulmasta (esimerkiksi asiat C-515/08 ja C-490/04). Tällä perusteella työryhmä katsoo, ettei ulkomaiselle työnantajalle tulisi asettaa velvollisuutta antaa tietoja omaaloitteisesti lähetetyistä työntekijöistä.

5.6.2 Ulkomaisen työnantajan velvollisuus periä lähdevero tai suorittaa ennakonpidätys

Suomen ennakoperintäjärjestelmä perustuu siihen, että palkanmaksaja perii veron maksamastaan palkasta, ilmoittaa maksetut palkat ja perityt verot sekä tilittää verot Verohallinnolle. Ul-

komaisella työnantajalla on Suomessa veronperimisvelvollisuus vain, jos sille muodostuu Suomeen tuloverotuksen kiinteä toimipaikka tai maksaja on ilmoittautunut vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin Suomessa. Ulkomailta tuleva työntekijä, jonka ulkomaisella työnantajalla ei ole Suomessa veronperimisvelvollisuutta, joutuu hoitamaan itse verojen maksun maksamalla ennakoveroja. Työntekijän on itse arvioitava Suomesta saamansa palkan määrä verotoimistossa. Verotoimisto laskee arvioidun ennakoveron tarpeen ja työntekijä maksaa omaaloitteisesti ennakoverot eräpäivään mennessä, joka on pääsääntöisesti kuukauden 23. päivä.

Julkisessa keskustelussa on esitetty (mm. Harmaa Hirvi/ Ulkomaista työvoimaa koskevan sääntelyn toimivuus 29.3.2012), että ulkomainen työnantaja säädettäisiin velvolliseksi toimitamaan ennakonpidätys tai perimään lähdevero, silloin kun se maksaa palkkaa Suomessa tehdystä työstä. Velvollisuus koskisi ulkomaista työnantajaa riippumatta siitä, muodostuuko sille Suomeen kiinteä toimipaikka tai ei. Selvityksen mukaan ulkomaisen työnantajan veronperimisvelvollisuus tehostaisi verojen reaaliaikaista kertymistä.

Työryhmä ei esitä edellä kuvatun järjestelyn käyttöönottoa. Ehdotukseen liittyy monia ongelmia.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaan työnantajan pidättämä ennakonpidätys luetaan työntekijän verojen suoritukseksi. Näin on lähtökohtaisesti meneteltävä, vaikka työnantajan pidättämää ennakonpidätystä ei saataisi perityksi työnantajalta. Maksamatta jätetty ennakonpidätys voidaan jättää käyttämättä verovelvollisen verojen suoritukseksi vain, jos on ilmeistä, että suorituksen saaja ja ennakonpidätysvelvollinen ovat yhdessä toimineet siten, että maksamatta jätetyltä verolta vältyttäisiin. Näiden tilanteiden tunnistaminen verotuksen toimittamisen yhteydessä on ongelmallista. Ennakonpidätysvelvollisuuden asettaminen ulkomaiselle työnantajalle asettaisikin riskin siitä, että väärin toimiva ulkomainen työnantaja pidättää veron, mutta ei maksa sitä Verohallinnolle. Tällöin veron periminen ulkomaiselta työnantajalta saattaisi olla hyvinkin ongelmallista. Veroa ei tällöin voitaisi periä myöskään täällä oleskelevalta työntekijältä, sillä ennakonpidätys olisi luettava hänen hyväkseen.

Maksamattomien ennakonpidätysten tai lähdeverojen periminen ulkomaiselta työnantajalta on vaikeampaa kuin kotimaiselta työnantajalta. Tämän takia asiassa onkin otettava huomioon, ettei pääse syntymään tilannetta, jossa työntekijän verot katetaan maksamattomalla ennakonpidätyksellä tai työntekijälle jopa palautetaan maksamattomia ennakonpidätyksiä tai lähdeveroja, vaikka työnantajalla ei ole ollut aikomustakaan tilittää veroja Verohallinnolle.

Ennakonpidätysvelvollisuuden tai lähdeveron perimisvelvollisuuden laajentaminen voisi aiheuttaa ongelmallisia tilanteita myös silloin, jos ulkomaisella työnantajalla olisi velvollisuus toimittaa samasta tulosta ennakonpidätys sekä Suomeen että valtioon, josta työntekijä on lähetetty.

Työryhmä katsoo, että ehdotukseen liittyvät haasteet ovat merkittäviä. Myös velvollisuuden noudattamisen valvonta olisi ulkomaisten työnantajien osalta vaikeaa. Ehdotus olisi ongelmallinen myös maksun perinnän näkökulmasta. Vaikutuksia arvioitaessa on otettava huomioon se, kuinka hyvin voitaisiin valvoa sitä, että ulkomaiset yritykset noudattavat velvollisuutta.

Sen lisäksi, että työryhmän käsityksen mukaan harmaan talouden torjumiseksi olisi käytettävissä lievempiä toimenpiteitä, saattaisi tässä kohdassa esitelty toimenpide olla myös EU-oikeuden vastainen. Laaja, ulkomaiselle työnantajalle asetettu lähdeveron perimis- tai ennakonpidätysvelvollisuus tilanteissa, joissa lopullisesta verotusoikeudesta on epävarmuutta saattaisi helposti ylittää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset.

6 ULKOMAILTA TULEVAT ITSENÄISET AMMATINHARJOITTAJAT

6.1 Ulkomailta tulevan ammatinharjoittajan verovelvollisuus Suomessa

Sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvolliset ovat velvollisia suorittamaan veroa Suomessa harjoitetusta liikkeestä ja ammatista saadusta tulosta. Verosopimusten mukaan ammatinharjoittajan saamasta tulosta verotetaan vain luonnollisen henkilön verosopimuksen mukaisessa asuinvaltiossa, ellei toimintaa ole harjoitettu toisessa sopimusvaltiossa olevasta kiinteästä paikasta.

Verosopimuksen mukainen asuinvaltio on siinä valtiossa, jossa henkilöllä on pysyvä asunto. Ulkomailta tuleva ammatinharjoittaja voi tulla Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ja olla myös lähtövaltiossa maailmanlaajuisista tuloistaan verovelvollinen. Tällöin verosopimusta sovellettaessa on ratkaistava, kumpi valtio on hänen verosopimuksen mukainen asuinvaltionsa. Jos ulkomainen ammatin- tai liikkeenharjoittaja työskentelee Suomessa vain tietyn yksittäisen toimeksiannon suorittamiseksi, on hän yleensä verosopimusta sovellettaessa pysyvän asuntonsa perusteella lähtövaltiossa asuva eikä Suomi voi verottaa Suomesta saadusta tulosta ellei Suomeen muodostu kiinteää paikkaa.

Työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, jos sinne muodostuu verosopimuksen mukainen kiinteä paikka tai kiinteä toimipaikka. Kiinteältä toimipaikalta edellytetään verosopimuksissa pysyvyyttä, joten yksittäisen toimeksiannon suorittaminen ei yleensä muodosta Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Yksittäinen rakennus-, asennus ja kokoonpanotyö voi kuitenkin muodostaa kiinteän toimipaikan, jos työ kestää yli 12 kuukauden ajan. Eräissä Suomen verosopimuksissa aikaraja on kuusi kuukautta. Joissain verosopimuksissa (esimerkiksi Viro ja Pohjoismaat) työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus ammattituloon myös, jos hän ammatinharjoittajana oleskelee työskentelyvaltiossa yli 183 päivää perättäisten 12 kuukauden aikana. Verosopimuksettomassa tilanteessa Suomella on laaja verotusoikeus Suomessa harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatuun tuloon, vaikka toimintaa ei harjoitettaisikaan Suomessa kiinteästä toimipaikasta.

Suorituksen maksajan on toimitettava ennakkopidätys tai perittävä lähdevero maksamastaan työkorvauksesta, ellei tulonsaajaa ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Rajoitetusti verovelvolliselle maksettavasta työkorvauksesta ei peritä kuitenkaan lähdeveroa, jos työkorvauksen saaja esittää lähdeverokortin, johon on tehty merkintä, ettei lähdeveroa ole perittävä. Lähdeveron voi jättää perimättä myös, jos tulonsaaja esittää muun selvityksen, jonka perusteella maksaja voi päätellä, että verosopimus estää Suomea verottamasta tuloa. Niin sanotuilla riskialoilla, muun muassa rakennus-, asennus-, kokoonpano-, siivous-, hoito-, hoiva- ja kuljetusalalla, lähdevero on kuitenkin aina perittävä, ellei työkorvauksen saaja ole merkitty ennakkoperintärekisteriin tai esitä lähdeverokorttia, jossa on merkintä, ettei lähdeveroa ole perittävä.

Ulkomainen ammatinharjoittaja voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin, jos hän asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus, tai jos toiminnasta muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka. Jos ulkomaisella ammatinharjoittajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka ja hänet on merkitty ennakkoperintärekisteriin, kannetaan Suomeen suoritettava vero ennakkoverona, jonka ammatinharjoittaja suorittaa määrättyinä eräpäivinä oma-aloitteisesti.

Verosopimuksen määräysten mukaan ammatinharjoittajan ja palkansaajan verovelvollisuuden laajuus Suomeen poikkeaa toisistaan merkittävästi erityisesti silloin, kun kyseessä on alle kuusi kuukautta kestävä työskentely Suomessa. Palkansaaja on verovelvollinen Suomeen täällä tehdystä työstä maksetusta palkasta aina, kun työnantaja on Suomesta tai ulkomaalainen, jolla on täällä kiinteä paikka tai kiinteä toimipaikka. Ammatinharjoittaja on Suomeen verovelvollinen vain kiinteästä paikasta harjoitetusta toiminnasta.

6.2 Ongelmakohdat

Kun Suomessa asuva työskentelee Suomessa, on verotus- ja oikeuskäytännössä hyväksytty laajenevassa määrin luonnollisen henkilön työskentely itsenäisenä liikkeen- tai ammatinharjoittajana sen sijaan, että hänelle maksettua korvausta pidettäisiin palkkana. Tällä kehityksellä on heijastusvaikutus myös kansainvälisiin tilanteisiin, koska verosopimuksia sovellettaessa palkkana voidaan pitää vain sellaisia suorituksia, jotka ovat palkkaa myös työskentelystä Suomessa.

Kansainvälisissä tilanteissa rajanvedolla, onko ulkomailta tulevan henkilön Suomessa työskentelystä saama korvaus palkkaa vai työkorvausta, on erityisen suuri merkitys. Jos kyseessä on palkka Suomessa olevalta työnantajalta, on Suomella yleensä verotusoikeus palkkaan. Rajoitetusti verovelvolliselta peritään palkasta 35 prosentin suuruinen lähdevero ja yleisesti verovelvollinen verotetaan tuloverolain mukaisesti (progressiivinen verotus). Jos korvaus Suomessa tehdystä työstä maksetaan työkorvauksena, Suomi ei voi verosopimuksen määräyksistä johtuen useinkaan verottaa maksettua työkorvausta.

Käytännössä rajanvetoa palkan ja työkorvauksen välillä on usein vaikea tehdä asiakkaan rekisteröintivaiheessa, jossa päätökset on tehtävä ilman viivytyksiä. Toiminnan aloittamisvaiheessa asiakkaalla itsellään ei aina ole käsitystä tulevasta Suomessa harjoitettavan toiminnan laajuudesta ja luonteesta. Asian arviointi on Verohallinnon kannalta hankalaa myös siksi, että aina ei ole tehty kirjallisia sopimuksia. Vaikka kirjallinen sopimus on tehty, sen tulkitseminen on haastavaa, koska se saattaa sisältää ristiriitaisia elementtejä. Sopimuksessa saatetaan mainita esimerkiksi sanat ”palkka” ja ”työnantaja”, vaikka sopimus on nimetty ”urakkasopimukseksi” tai ”toimeksiantosopimukseksi”. Sopimuksista saattaa joissain tilanteissa vaikutelma, että työskentely pyritään nimeämään vastoin tosiasioita urakkasopimukseksi, vaikka kysymyksessä on tosiasiaa työskentely työsuhdetta vastaavissa oloissa.

Kiinteän paikan muodostumisen arviointi on myös ongelmallista. Rakennusurakan kokonaiskesto ei aina ole etukäteen tiedossa. Nykyinen tiedonsiirtoteknologia tekee mahdolliseksi varsinkin pienimuotoisen toiminnan harjoittamisen ilman erillistä toimistoa tai johtopaikkaa, eli käytännössä kaikki ammatinharjoittajan normaalit hallintotoimet voidaan hoitaa matkapuhelimella. Ammatinharjoittajan kiinteän paikan muodostumisen arviointiin liittyvät myös samat ongelmat kuin yhteisöjen kiinteän toimipaikan muodostumisen arviointiin. Tätä seikkaa on arvioitu kappaleessa 7.3.2.

Verotarkastusten perusteella on havaittu, että ulkomaiset ammatinharjoittajat ovat enenevässä määrin hakeutuneet ennakkoperintärekisteriin. Luonnollisen henkilön ennakkoperintärekisteröinti on pääsääntöisesti voimassa toistaiseksi, jolloin erityisesti ennakkoperintärekisterissä olevien asiakkaiden Suomessa oleskeluaikoja ja urakoiden kestoja on vaikea seurata reaaliaikaisesti. Työryhmä on käsitellyt kiinteän toimipaikan verovalvontaan liittyviä ongelmia kappaleessa 7.3. ja työryhmän toimenpide-ehdotuksia on esitetty kappaleessa 7.4.

6.3 Työryhmän toimenpide-ehdotukset

Ulkomailta tulevia ammatinharjoittajia on Suomessa suhteellisesti melko pieni määrä verrattuna esimerkiksi ulkomailta tulevien työntekijöiden lukumäärään. Edellä mainitut ulkomailta tulevia työntekijöitä koskevat toimenpide-ehdotukset soveltuvat osittain myös itsenäisiin ammatinharjoittajiin. Itsenäisiä liikkeen- ja ammatinharjoittajia koskisi esimerkiksi veronumeron käytön mahdollinen laajentaminen uusille toimialoille. Ulkomaisten yritysten verovalvontaan tehostavat toimenpide-ehdotukset tehostavat myös itsenäisiin liikkeen- ja ammatinharjoittajiin kohdistuvaa valvontaa. Esimerkiksi jäljempänä kappaleessa 7.4 esitetyt toimenpiteet lähdeve-

ron pidättämisestä ja urakkatietojen ilmoittamisesta koskisivat myös itsenäisiä liikkeen- ja ammatinharjoittajia.

6.3.1 Verovalvonnan kehittäminen ja verotuksen keskittäminen

Työryhmän ehdotus: Työryhmän katsoo, että Verohallinto voisi kehittää säännönmukaisessa verotuksessa kansainvälisiin tilanteisiin soveltuvaan valvontaa sekä arvioida keskittämisestä saatavia hyötyjä kansainvälisen verotuksen osalta. Samoin henkilöstön lisäkoulutuksella voitaisiin työryhmän mielestä edistää harmaan talouden torjuntaa.

Perustelut: Kansainvälisissä tilanteissa olisi selvitettävä Suomessa työskentelyn olosuhteet mahdollisimman tarkkaan, kun työntekijä on Verohallintoon ensimmäisen kerran yhteydessä esimerkiksi hakiessaan veronumeroa, henkilötunnusta, lähdeverokorttia tai hakeutuessaan ennakkoperintärekisteriin. Erityisesti olisi kiinnitettävä huomiota siihen, onko Suomessa työskentelystä saatu korvaus katsottava palkaksi vai korvaukseksi työskentelystä itsenäisenä liikkeen- tai ammatinharjoittajana. On myös selvitettävä Suomen verotusoikeus ottaen huomioon sovellettavan verosopimuksen määräykset ja työtä tekevän henkilön henkilökohtaiset olosuhteet, sekä muun muassa Suomessa oleskelun kesto ja vakituinen asuinvaltio. Ratkaisun tekeminen vaatii korkeaa ammattitaitoa. Tulisi huolehtia siitä, että ulkomaisten ammatinharjoittajien asioiden käsittelyä keskitetään siten, että osaaminen ja ratkaisukäytännön yhtenäisyys varmistetaan.

Koska Suomessa työskentelyn olosuhteet, esimerkiksi työskentelyn kesto, saattavat muuttua, on myös huolehdittava siitä, että kehitetään menettelyitä, joilla jälkikäteisseurannalla varmistetaan työskentelyn alkaessa tehtyjen ratkaisujen oikeellisuus toteutuneiden olosuhteiden perusteella. Esimerkiksi rakennusalalle esitettyjen työntekijätietojen ja urakkatietojen perusteella voitaisiin valvontaa kohdistaa niihin ammatinharjoittajiin, joiden osalta työskentelyn alkaessa saadut tiedot työskentelystä ovat työskentelyn kestäessä muuttuneet.

Saavutettavissa olevat hyödyt liittyvät siihen, että ulkomainen liikkeen- ja ammatinharjoittaja saadaan oikein perustein verotetuksi Suomessa. Tämä on saavutettavissa, kun Suomessa työskentelevistä ulkomaalaista saadaan enemmän tietoja, joita yhdistelemällä valvontaa voidaan kohdistaa tehokkaasti.

7 ULKOMAISET YHTEISÖT - KIINTEÄ TOIMIPAikka JA ASIAKASREKISTERÖINTI

7.1 Lainsäädäntö

7.1.1 Kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa

7.1.1.1 Yleistä säännöksistä

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan liikepaikkaa, josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Tämän niin sanotun pääsäännön mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan esimerkiksi toimistoa. Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty verosopimuksissa (yleensä 5 artikla), sisäisessä lainsäädännössä (tuloverolaki 13 a § ja arvonlisäverolaki 11 §), sekä yhteisölainsäädännössä korko-rojaltidirektiivissä (2003/49/EY, 3 artikla c kohta), ja määritelmät poikkeavat jossain määrin toisistaan.

Jos yrityksen kotivaltion ja Suomen välillä on solmittu verosopimus, ratkaistaan kiinteän toimipaikan muodostuminen tuloverotuksessa yleensä verosopimuksen perusteella. Suomen ve-

rosopimusten kiinteää toimipaikkaa koskevat määritelmät perustuvat pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan määritelmään.

Verosopimuksettomissa tilanteissa kiinteän toimipaikan määrittäminen tapahtuu Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella, jolloin kansallisesta lainsäädännöstä johtuen kiinteä toimipaikka muodostuu helpommin kuin verosopimustilanteessa.

Tuloverolaki 13 a §: Kiinteä toimipaikka

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

Arvonlisäverolaki 11 §:

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli yhdeksän kuukautta.

OECD:n malliverosopimus, 5 artikla Kiinteä toimipaikka:

1. Tätä sopimusta sovellettaessa ilmaisulla "kiinteä toimipaikka" tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.

2. Ilmaisun "kiinteä toimipaikka" käsittää erityisesti:

a) johdon sijaintipaikan

b) sivuliikkeen

c) toimiston

d) tehtaan

e) työpajan ja

f) kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen, louhoksen tai muun paikan, josta luonnonvaroja otetaan.

3. Rakennustyömaa tai rakentamis- tai asentamisprojekti muodostaa kiinteän toimipaikan vain silloin, kun se kestää yli 12 kuukautta.

4. Tämän artiklan edellä olevien määräysten estämättä ilmaisun "kiinteä toimipaikka" ei katsota käsittävän:

a) järjestelyjä, jotka on tarkoitettu ainoastaan yritykselle kuuluvien tavaroiden varastointiin, näytteilläpitoon tai luovuttamista varten

b) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämistä ainoastaan varastointiin, näytteilläpitoon tai luovuttamista varten

c) yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitämistä ainoastaan toisen yrityksen toimesta tapahtuvaa muokkaamista tai jalostamista varten

d) kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle

e) kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevan tai avustavan toiminnan harjoittamiseksi yritykselle

f) kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan a)–e) kohdassa mainittujen toimintojen yhdistämiseksi, edellyttäen, että koko tähän yhdistämiseen perustuva, kiinteästä liikepaikasta harjoitettava toiminta on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa.

5. Jos henkilö, joka ei ole sellainen itsenäinen edustaja, johon 6 kappaletta sovelletaan, toimii yrityksen puolesta ja hänellä on sopimusvaltiossa valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä ja hän käyttää valtuuttaan siellä tavanomaisesti, tällä yrityksellä katsotaan 1 ja 2 kappaleen määräysten estämättä olevan kiinteä toimipaikka tässä valtiossa kaiken sen toiminnan osalta, jota tämä henkilö harjoittaa yrityksen lukuun. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, jos henkilön toiminta rajoittuu sellaiseen 4 kappaleessa mainittuun toimintaan, joka kiinteästä liikepaikasta harjoitettuna ei kappaleen määräysten mukaan tekisi tästä kiinteästä liikepaikasta kiinteää toimipaikkaa.

6. Yrityksellä ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa sopimusvaltiossa pelkästään sen vuoksi, että yritys harjoittaa liiketoimintaa siinä valtiossa välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä, edellyttäen, että tämä henkilö toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa.

7. Pelkkä se seikka, että sopimusvaltiossa asuvalla yhtiöllä on määräämisvalta yhtiössä – tai siinä on määräämisvalta yhtiöllä – joka on toisessa sopimusvaltiossa asuva tai harjoittaa liiketoimintaa tässä toisessa valtiossa (joko kiinteästä toimipaikasta tai muuten), ei tee kumpaakaan yhtiötä toisen kiinteäksi toimipaikaksi.

Korko-rojaltidirektiivi 2003/49/EY, 3 artikla

c) ilmaisulla "kiinteä toimipaikka" tarkoitetaan jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteää liikepaikkaa, jonka kautta toisesta jäsenvaltiosta olevan yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan.

7.1.1.2 Pääsääntö (malliverosopimuksen 5 artiklan 1 ja 2 kappale)

Tuloverotuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta käsin ulkomaisen yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Tällainen liikepaikka voi olla mikä tahansa yrityksen liiketoiminnassa käytettävä toimitila, laitos tai muu toiminnan harjoittamispaikka, esimerkiksi yrityksen johtopaikka, sivuliike, toimisto, tehdas, työpaja tai luonnonvarojen hyödyntämispaikka. Ulkomailta toimivalle yritykselle katsotaan muodostuvan Suomeen kiinteä toimipaikka myös silloin, kun yrityksen johto ja hallinto hoidetaan Suomessa.

Liikepaikan tulee olla pysyvä sekä maantieteellisesti että ajallisesti. Liikepaikka voi myös sijaita toisen yrityksen liiketiloissa esimerkiksi silloin, kun ulkomaisella yrityksellä on jatkuvasti käytettävissään tietyt toisen yrityksen omistamat tilat tai osa niistä.

Toiminnan ajalliselle kestolle ei voida asettaa tarkkaa aikarajaa, mutta aivan tilapäinen ja lyhytaikainen liiketoiminnan harjoittaminen ei yleensä muodosta yritykselle kiinteää toimipaikkaa, ellei sitä ole tarkoitettu pysyväksi. Toisaalta jos alun perin väliaikaiseksi tarkoitettua liikepaikkaa käytetään yrityksen toiminnassa niin kauan, että sitä ei voida enää katsoa väliaikaiseksi, paikka katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi toiminnan aloittamisesta alkaen.

Pysyvä toimipaikka katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi vain, jos yritys harjoittaa toimipaikasta liiketoimintaa kokonaan tai osittain. Tavallisesti liiketoiminnan harjoittaminen edellyttää myös henkilökuntaa. Aina se ei kuitenkaan ole välttämätöntä, sillä kiinteän toimipaikan voi muodostaa myös ilman henkilökuntaa toimiva kone tai laitos.

7.1.1.3 Rakennustoiminta (malliverosopimuksen 5 artiklan 3 kappale, ns. rakennustointakappale)

Kiinteä toimipaikka muodostuu rakennus- ja asennustoiminnassa, mikäli kyseinen toiminta kestää verosopimuksesta riippuen yli 6, 12 tai 18 kuukautta. Esimerkiksi Suomen ja Viron välisen verosopimuksen mukaan urakointikohde muodostaa kiinteän toimipaikan, jos toiminta kestää yli kuusi kuukautta.

Toiminnan katsotaan yleensä alkavan siitä, kun työn valmistelu kohdemaassa on aloitettu. Työn katsotaan päättyneen, kun työ on valmistunut tai työ on lopullisesti luovutettu. Yleensä työmaan kestoajkaan luetaan mukaan myös ajanjaksot, jolloin työ on ollut tilapäisesti keskeytyneenä.

Jos ulkomainen yritys suorittaa Suomessa useampia projekteja, aikarajan täyttymistä arvioidaan yleensä kunkin projektin osalta itsenäisesti. Jos projektit liittyvät toisiinsa ja muodostavat sekä kaupallisesti että maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden, voidaan niiden kestot kuitenkin laskea yhteen. Samoin jos tietty projekti pilkotaan keinoitekoisesti useaan osaan, projekteja tarkastellaan kokonaisuutena.

Kun pääurakoitsijan toiminnan kesto arvioidaan, otetaan huomioon myös aika, jona pääurakoitsija hoitaa toiminnan alihankintana aliurakoitsijan kautta. Aliurakoitsijalle itselleen voi muodostua urakan ajaksi kiinteä toimipaikka, jos aliurakoitsijan toiminta ylittää vaaditun aikarajan tai muuten täyttää kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset.

7.1.1.4 Toiminnot jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa (malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappale)

Tietyt toiminnot eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Näitä ovat muun muassa järjestelyt, jotka on tarkoitettu ainoastaan yritykselle itselleen kuuluvien tavaroiden varastointiin, näyttöille pitämiseen tai luovuttamiseen. Kiinteän liikepaikan pitäminen ainoastaan muun luonteeltaan valmistelevalle tai avustavalle toiminnalle harjoittamiseksi ei muodosta yritykselle kiinteää toimipaikkaa.

Toiminta voi muodostaa kiinteän toimipaikan, jos toimintoja tarjotaan myös yrityksen ulkopuolelle, jolloin niitä ei voida enää pitää yrityksen itseensä kohdistuvana toimintana.

7.1.1.5 Edustaja (malliverosopimuksen 5 artiklan 5 ja 6 artikla)

Edustaja voi muodostaa ulkomaiselle yritykselle kiinteän toimipaikan, vaikka yrityksellä itsellään ei olisikaan käytävissä pysyvää liikepaikkaa. Niin sanottu epäitsenäinen edustaja voi muodostaa päämiehelleen kiinteän toimipaikan, jos edustajalla on valtuus solmia yrityksen nimissä sopimuksia tai vastaanottaa tilauksia. Lisäedellytyksenä on, että edustaja käyttää valtuutustaan säännönmukaisesti. Epäitsenäinen edustaja voi olla luonnollinen henkilö tai yritys. Epäitsenäisen edustajan toiminta ei muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos sama toiminta yhteisön itsensä harjoittamana ei muodostaisi kiinteää toimipaikkaa.

Kiinteää toimipaikkaa ei muodosta se, että ulkomainen yritys harjoittaa toimintaa itsenäisen välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäisen edustajan välityksellä. Itsenäisen edustajan tulee olla sekä taloudellisesti että oikeudellisesti riippumaton yrityksestä, jonka liiketoimia se hoitaa.

7.1.2 Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa

7.1.2.1 Pääsääntö

Suomessa oleva kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa ei sinänsä tee ulkomaisesta yrityksestä arvonlisäverovelvollista. Kiinteä toimipaikka määräytyy arvonlisäveroa koskevien säännösten mukaan hieman eri perustein kuin tuloverotuksessa. Lisäksi arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksenä on, että Suomessa oleva toimipaikka osallistuu myyntiin. Vastaavasti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ei itsessään tarkoita, että yritykselle muodostuisi tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka.

Arvonlisäverolaissa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Liikepaikalla tarkoitetaan esimerkiksi laitosta, huoneistoa tai laitteistoa, jota käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Liikepaikasta voi olla kyse myös silloin, kun yritys ainoastaan hallitsee pysyvästi tiettyä tilaa. Liikepaikka voi sijaita myös toisen yrityksen liiketiloissa.

Liikepaikan tulee olla pysyvä eli sen on sijaittava tietyssä maantieteellisessä paikassa. Liikepaikan muodostavan laitoksen, laitteiston tms. ei tarvitse kuitenkaan olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Yrityksellä katsotaan olevan kiinteä toimipaikka esimerkiksi silloin, kun se myy Suomessa kuljetuspalveluja, jotka noudattavat tiettyä aikataulua ja reittiä.

Liikepaikka katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi vain, jos yritys harjoittaa siitä liiketoimintaa kokonaan tai osittain. Käytännössä yrityksellä tulee olla kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa henkilökuntaa tai muita yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä, jotka hoitavat pysyvässä liikepaikassa harjoitettavaa toimintaa. Kiinteä toimipaikka on olemassa, vaikka toiminta olisi pitkälle automatisoitua, jos sijaintivaltiossa on henkilökuntaa huolehtimassa laitteistojen ylläpidosta, valvonnasta tai muusta vastaavasta.

Pysyvistä liikepaikasta harjoitettavan toiminnan ei tarvitse olla keskeytymätöntä, kunhan se on säännöllistä. Kiinteistöjen tai irtaimien esineiden vuokraus sekä immateriaalioikeuksien käyttäoikeuden luovuttaminen ei vielä sinänsä muodosta kiinteää toimipaikkaa.

Jos kiinteän toimipaikan edellytykset täyttyvät, arvonlisäverotuksessa kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat, luonnonvarojen talteenottoaikat ja varastot.

Pääsääntö on, että tavaroiden siirto ulkomaisen yrityksen Suomessa olevaan varastoon (konsignaatiovarasto) aiheuttaa ulkomaiselle yritykselle velvollisuuden rekisteröityä joko ilmoituksenantovelvolliseksi tai arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Ns. call off -varasto ei muodosta kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Call off -varastolla tarkoitetaan ostajan tiloissa sijaitsevaa varastoa, josta tavaroita toimitetaan yksinomaan tälle yhdelle ostajalle. Tavaroiden siirto tällaiseen varastoon ei aiheuta ulkomaiselle yritykselle rekisteröitymisvelvollisuutta Suomessa. Tuloverotuksessa pelkkä varasto ei yleensä muodosta kiinteää toimipaikkaa.

Ulkomaalaiselle yritykselle ei aiheudu arvonlisäverovelvollisuutta sellaisen Suomessa olevan toimipisteen perusteella, joka ei osallistu tavaroiden ja palveluiden myyntiin.

7.1.2.2 Rakennus- ja asennustoiminta

Arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka syntyy rakennus- ja asennustoiminnassa, jos yksi urakka tai peräkkäiset urakat kestävä yli yhdeksän kuukautta. Jos kiinteän toimipaikan edellytykset täyttyvät, arvonlisäverotuksessa kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat, luonnonvarojen talteenottoaikat ja varastot.

Pääsääntö on, että tavaroiden siirto ulkomaisen yrityksen Suomessa olevaan varastoon (konsignaatiovarasto) aiheuttaa ulkomaiselle yritykselle velvollisuuden rekisteröityä joko ilmoituksenantovelvolliseksi tai arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Niin sanottu call off -varasto

ei muodosta kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Call off -varastolla tarkoitetaan ostajan tiloissa sijaitsevaa varastoa, josta tavaroita toimitetaan yksinomaan tälle yhdelle ostajalle. Tavaroiden siirto tällaiseen varastoon ei aiheuta ulkomaiselle yritykselle rekisteröitymisvelvollisuutta Suomessa. Tuloverotuksessa pelkkä varasto ei yleensä muodosta kiinteää toimipaikkaa.

7.2 Menettelyt verotuksessa

7.2.1 Rekisteröintiprosessin kuvaus

Rekisteröintiprosessi on verovalvonnan kannalta kriittinen vaihe siksi, että toiminto sijoittuu valvontaketjun alkupäähän, joten rekisteröinnissä onnistuminen tai epäonnistuminen heijastuu suoraan ilmoitus-, maksu- ja tuloverovalvontaan. Rekisteröinti on usein ulkomaisen yrityksen ensimmäinen kosketuspinta Suomen Verohallintoon. Näin ollen on tärkeää selvittää jo rekisteröintivaiheessa yrityksen toiminta ja verovelvollisuudet mahdollisimman hyvin. Mitä kattavammin asiat selvitetään jo rekisteröinnissä, sitä paremmin ulkomaiset yritykset tietävät velvoitteensa ja osaavat hoitaa ne oikein.

Ulkomaisten yhteisöjen rekisteröinti on keskitetty Uudenmaan yritysverotoimistoon. Ulkomaisten yhteisöjen rekisteröintiprosessi alkaa siitä, kun asiakas täyttää rekisteröintilomakkeen tai rekisteröintitarve havaitaan muulla tavalla esimerkiksi viranomaisaloitteisesti. Hakemuksen kirjaamisen yhteydessä ulkomaiselle yhteisölle annetaan Y-tunnus perustamisilmoituksen perusteella. Asiakkaan antamien selvitysten perusteella muodostetaan peruskuva yrityksen toiminnasta:

- Mitä toimintaa yritys harjoittaa Suomessa ja miten?
- Mihin rekistereihin yritys ilmoittautuu tai hakeutuu?
- Mihin rekistereihin yrityksen tulisi ilmoittautua tai hakeutua?
- Onko yritys arvonlisäverovelvollinen Suomessa (ilmoittautuja, hakeutuja vai ilmoituksenantovelvollinen)?
- Onko yritys tuloverovelvollinen Suomessa?
- Selviääkö tiedoista muodostuuko yritykselle kiinteä toimipaikka Suomeen?
- Onko tarpeen selvittää yrityksen toimintaa tarkemmin?

Asiakkaalta saatujen tietojen analysoinnin jälkeen rekisteröijä tallentaa asiakkaan tiedot asianmukaisesti rekistereihin. Jos rekisteröinnissä todetaan, että yritykselle syntyy arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka, tallennetaan arvonlisäverovelvollisuutta koskeviin tietoihin kiinteän toimipaikan aloittamispäivä. Tuloverotuksen osalta kiinteän toimipaikan vastaavaa tietoa ei ole teknisesti mahdollista viedä asiakastietoihin. Jos kuitenkin rekisteröinnissä katsotaan asiakkaalle muodostuvan tuloverotuksen kiinteä toimipaikka tai kiinteän toimipaikan muodostumisesta ei voida rekisteröinnin yhteydessä tehdä ratkaisua, yrityksen verovalvontaa varten tallennetaan muun muassa seuraavat tiedot:

- Lyhyt kuvaus toiminnasta
- Rakennusurakoiden kesto
- Johtopaikkaan ja / työntekijöihin liittyvät tiedot
- Muodostuuko kiinteä toimipaikka ja millä perusteella
- Tuloverotuksessa selvittävät seikat

Silloin kuin ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa, se rinnastetaan suomalaisen työnantajaan. Tällöin yritys rekisteröidään tarvittaessa viranomaisaloitteisesti työnantajarekisteriin, mikäli se maksaa säännöllisesti palkkoja. On kuitenkin huomattava, että ulkomainen yritys voi myös vapaaehtoisesti rekisteröityä työnantajaksi, vaikkei kiinteää toimipaikkaa muodostuisikaan tuloverotuksessa.

Ulkomainen yritys voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on

verosopimus. Jos tällaisella yrityksellä tai sen johtohenkilöillä on Suomessa verotuksessa olennaisia laiminlyöntejä, yritystä ei kuitenkaan merkitä ennakkoperintärekisteriin. Johtohenkilöt saadaan selville rekisteröintilomakkeen liitteenä olevasta ulkomaisesta kaupparekisteriotteesta. Mahdollisuuksien mukaan selvitetään myös johtohenkilöiden liittynyt muihin Suomessa toimiviin suomalaisiin ja ulkomaisiin yrityksiin sekä niiden laiminlyönnit.

Rekisteröintiprosessin lopuksi rekisteröijä lähettää asiakkaalle rekisteröinti-ilmoituksen, johon hän liittää Suomen verovelvoitteista kertovan infokirjeen. Infokirje valitaan tapauskohtaisesti sen mukaan, muodostuuko yritykselle Suomeen tuloverotuksen kiinteä toimipaikka vai ei. Eri-tyinen infokirje on myös niihin tyypillisiin tilanteisiin, joissa tuloverotuksen kiinteän toimipaikan muodostumista ei ole voitu vielä rekisteröinnin yhteydessä ratkaista. Infokirjeistä on myös englanninkieliset versiot.

Ulkomaisten yhteisöjen rekisteröintihakemuksia kirjattiin vuonna 2011 yhteensä noin 2800 kappaletta, joista yli puolet oli perustamisilmoituksia. Kaikista Suomeen rekisteröidyistä ulkomaisista yhteisöasiakkaista yli puolet on virolaisia yhtiöitä. Rekisteröintihakemukset ovat usein puutteellisesti täytettyjä ja vaativat lisäselvitysten pyytämistä asiakkaalta. Huolimatta tulevaan toimintaan liittyvistä mahdollisista epäselvyyksistä, kuten esimerkiksi suullisiin sopimuksiin liittyen, yritys yleensä merkitään haluamiinsa rekistereihin, jolloin lopullinen tuloverovelvollisuus voidaan tutkia vasta verotusprosessin yhteydessä.

7.2.2 Verotusprosessin kuvaus

Kuten rekisteröinti, ulkomaisten yhteisöjen verotus on keskitetty Uudenmaan yritysverotoimistoon lukuun ottamatta tiettyjä suuryrityksiä, jotka verotetaan Konserniverokeskuksessa. Verotusprosessissa tehdään päätös, muodostuuko ulkomaiselle yritykselle tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka Suomeen ja siten siitä, verotetaanko ulkomaista yritystä Suomessa harjoitetusta toiminnasta. Verotusprosessiin vaikuttaa merkittävästi, onko rekisteröinnin yhteydessä saatu riittävät tiedot yrityksen toiminnasta Suomessa vai tarvitaanko toiminnasta lisää tietoa.

Jos rekisteröinnin yhteydessä on saatu riittävät tiedot yrityksen toiminnasta ja yritykselle on ilmoitettu, että kiinteä toimipaikka muodostuu, yritys antaa veroilmoituksen vastaavana aikana kuin kotimainenkin yritys antaisi, ja ajankohta riippuu yrityksen tilikaudesta. Osa yrityksistä antaa oma-aloitteisesti selvityksen verovuoden toiminnastaan Suomessa, ja uusia rakennusalan yrityksiä on ohjattu vapaamuotoisen selvityksen antamiseen erikseen lähetettävillä muistutuskirjeillä. Jos rekisteröintivaiheessa ei ole saatu riittäviä tietoja yrityksen toiminnasta, pyydetään yritykseltä lisätietoja toiminnasta Suomessa. Jos yritys ei anna pyydettyä lisäselvitystä, voidaan olosuhteet tarvittaessa arvioida rekisteröintiin annettujen tietojen tai muiden käytössä olevien tietojen perusteella. Yrityksen toiminnan selvittämisessä voidaan käyttää esimerkiksi yrityksen internet-sivuilta tai rakennusalan kulkulupatiedoista saatuja tietoja. Mikäli ulkomaiselle yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen, pyydetään yritystä antamaan veroilmoitus, ellei yritys ole antanut veroilmoitusta oma-aloitteisesti.

7.3 Ongelmakohtat

7.3.1 Ulkomaisten yritysten rekisteröitymisvelvollisuus Verohallinnolle toiminnastaan Suomessa

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 10 e §:n 2 kohdan mukaan työkorvauksesta ei peritä lähdeveroa, jos saaja esittää maksajalle 10 §:ssä tarkoitetun muun selvityksen sellaisen kansainvälisen sopimuksen soveltumisesta, joka estää veron perimisen, ellei työ ole ns. riskialoihin kuuluvaa, kuten asennus- ja kokoonpanotyötä. Tällöin suorituksen maksajan tulee periä lähdevero, ellei ulkomainen yritys ole ennakkoperintärekisterissä tai ole saanut lähdeverokorttia kyseistä toimintaa varten. Jos suorituksen maksaja perii lähdeveron,

on se velvollinen antamaan vuosi-ilmoituksen. Vuosi-ilmoituksen perusteella Verohallinto pystyy yksilöimään työkorvauksen saajan ja maksajan.

Jos yritys toimii toimialalla, jonka osalta lähdeveron perittämättä jättämiseen riittää muu selvitys, ei yrityksen tarvitse rekisteröityä Suomeen välttyäkseen lähdeveron perimiseltä. Tällöin Verohallinto ei saa tietoa Suomessa harjoitetusta toiminnasta eikä pysty arvioimaan, olisiko yritys Suomeen verovelvollinen. Toisaalta, myös ns. riskialalla toimiva yritys voi olla rekisteröitymättä Suomeen jolloin työkorvauksista peritään 13 %:n lähdevero. Lähdevero jää tällöin lopulliseksi veroksi jos yritys ei hae lähdeveron palautusta Verohallinnolta.

Yksi merkittävä ongelma ulkomaisten yhteisöjen rekisteröinnissä on se, että Suomessa toimii paljon sellaisia ulkomaisia yrityksiä, jotka eivät oma-aloitteisesti rekisteröidy Suomeen, vaikka niiden tulisivatkin olla rekistereissä ja ne olisivat Suomeen verovelvollisia. Suorituksen maksaja että saaja saattavat toimia tietoisesti vastoin heille asetettuja velvoitteita. Tällöin lähdevero voi jäädä perimättä vaikka suorituksen saaja ei ole ennakkoperintärekisterissä tai hakenut lähdeverokorttia. Sen sijaan lähes kaikki rekistereihin oma-aloitteisesti hakeutuvat ulkomaiset yritysasiakkaat hakevat Suomen ennakkoperintärekisteriin välttääkseen suomalaisten toimeksiantajien 13 % lähdeveron pidätykset, joten yritysten sekä niiden johtohenkilöiden mahdollisten aiempien laiminlyöntien tutkiminen vie rekisteröijiltä huomattavan paljon aikaa.

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa tuloverotuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, yrityksellä ei ole lähtökohtaisesti Suomessa työnantajavelvollisuuksia eikä sen tarvitse ilmoittautua työnantajarekisteriin. Yrityksen työntekijät vastaavat itse palkastaan menevän veron maksamisesta Suomeen ennakkoveroina. Työnantajalla on kuitenkin velvoitteita sosiaaliturvan, työntekijöiden vakuuttamisen sekä kirjanpidon osalta, mutta velvoitteita ei ole sidottu osaksi tuloverovelvollisuutta.

Ulkomainen yritys on velvollinen antamaan palkoista vuosi-ilmoituksen, jos sen palveluksessa olevat henkilöt oleskelevat Suomessa yli kuusi kuukautta. Halutessaan yritys voi myös ilmoittautua työnantajarekisteriin. Tällöin yritys perii työntekijän palkasta lähdeveron tai toimittaa ennakkonpidätyksen verokortin mukaan, eikä työntekijän tarvitse huolehtia ennakkoverojen maksamisesta Verohallinnolle.

Vaihtelevat säännökset aiheuttavat yrityksille epäselvyyttä ja ovat verovalvonnan kannalta ongelmallisia.

7.3.2 Kiinteän toimipaikan määritelmän tulkinnallisuus

Kiinteän toimipaikan muodostuminen syntyy tietyissä tilanteissa eri tavalla tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. Eroavuus aiheuttaa erityisesti verovelvolliselle epävarmuutta sekä verovelvoitteisiin liittyvää epäselvyyttä.

Tuloverotuksen osalta sekä Verohallinnon että verovelvollisen kannalta olisi toivottavaa, että kiinteän toimipaikan määritelmä olisi mahdollisimman yksiselitteinen. Rakennus- ja asennustoiminnassa on epäselvää, voiko toiminta muodostaa yritykselle kiinteän toimipaikan pääsäännön perusteella rakennustoiminnan lisäksi (malliverosopimuksen 5 artikla). Usein varsinkin pienurakointitoiminta ei kestä yli 5 artiklassa määrättyä aikarajaa, joka on edellytys kiinteän toimipaikan muodostumiselle. Tästä huolimatta yrityksen toiminta voi olla kyseisessä valtiossa käytännössä pysyvää, eikä kyse ole ainoastaan tilapäisestä toiminnasta kyseisessä valtiossa. Tällöin toimija kilpailee suomalaisia yrityksiä vastaavalla tavalla samoilla markkinoilla saaden kuitenkin kilpailuetua siitä, ettei sitä veroteta Suomessa vastaavalla tavalla kuin suomalaisia yrityksiä.

Lisäksi epäselvyys voi aiheuttaa verovelvolliselle jälkikäteen valitettavia seuraamuksia, jos kiinteä toimipaikka todetaan vasta jälkikäteen. Myös ennakkoiden määrittäminen epäselvässä tilanteessa on vaikeaa. Lisäksi epäselvissä tilanteissa kiinteän toimipaikan saatetaan katsoa muodostuvan väärin perustein. Toisaalta jos verovelvollisen on helppoa muuttaa toimintatapaa

siten, ettei kiinteä toimipaikka muodostu esimerkiksi aikarajoista johtuen, voi verovelvollisella pyrkiä järjestelmään toimintansa keinotekoiseksi välttääkseen aikarajojen täyttymisen. Eriytyisesti rakennus- ja asennustoimintaan liittyvä aikarajasäännös on aiheuttanut ongelmatilanteita verotuksessa.

7.3.3 Tietojen antaminen verotusprosessissa ja verotuksen takapainotteisuus

Verotusprosessin sujuvuuteen vaikuttaa se, kuinka helposti yritykset antavat tietoja toiminnastaan Suomessa. Suurimmalta osalta yrityksistä joudutaan pyytämään erillisellä selvityspyynnöllä selvitystä toiminnastaan, ja usein pyydetty tiedot annetaan vasta siinä vaiheessa, kun yritys on poistettu ilmoituslaiminlyönnin vuoksi ennakkoperintärekisteristä tai kun yritys on saanut arvioverotuksen perusteella verotuspäätöksen.

Verotusprosessin kannalta on ongelmallista riittävien tietojen saannin lisäksi se, että niissä tilanteissa, joissa rekisteröintihetkellä ei ole riittäviä tietoja toiminnasta Suomessa, päätös verovelvollisuudesta tehdään keskimäärin 1 - 1½ vuoden kuluttua toiminnan alkamisesta. Siten verovelvollisuus Suomessa voi tuottaa yrityksille hankaluuksia tulotietojen keräämisessä, jos kiinteän toimipaikan muodostumiseen ei ole varauduttu. Näitä ovat esimerkiksi rakennusalan yritykset, joiden osalta urakoiden kesto ei useinkaan ole tiedossa rekisteröintihetkellä vaan vasta tilikauden päättyessä. Lisäksi reaaliaikaista tietoa urakoiden kestosta ei vielä tällä hetkellä ole riittävästi saatavilla vaan tietojen saanti riippuu yritysten omasta halukkuudesta antaa tietoja. Eduskunnassa käsiteltävänä oleva esitys (HE 92/2012 vp) rakennusalan kuukausittaisesta ilmoittamisvelvollisuudesta on tuomassa lisäkeinoja ulkomaisten yritysten valvontaan, jolloin käytettävissä olevat tiedot eivät olisi enää riippuvaisia yrityksen itsensä antamista tiedoista, vaan Verohallinnolla olisi lähes reaaliaikaista tietoa rakennusalan yritysten toiminnasta Suomessa.

7.3.4 Suomalaisen esiintyminen ulkomaisena toimijana

Verovalvonnassa on ilmennyt väärinkäytöksiä, jossa suomalainen esiintyy ulkomaisena toimijana, vaikka tosiasiallisesti toimintaa harjoitetaan Suomesta käsin. Yhtenä merkittävänä toimintamuotona on se, että suomalainen, mahdollisesti (jopa liiketoimintakiellossa?) oleva henkilö perustaa yrityksen Viroon, mutta tosiasiallisesti toimii yksinomaan tai pääasiassa Suomessa.

7.3.5 Tulon määrittämiseen liittyvät ongelmat kiinteän toimipaikan tilanteessa

Koska kiinteä toimipaikka ei ole erillinen yhtiö vaan osa pääyhtiötä, tulee kiinteälle toimipaikalle kuuluva osa tulosta eritellä pääliikkeestä. Epäselvyyttä voi syntyä muun muassa siitä, mitä suorituksia pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä voidaan hyväksyä ja mikä on pääliikkeen ja sivuliikkeen välinen hyväksyttävä markkinaehtoinen hinta.

7.4 Työryhmän esittämät toimenpide-ehdotukset

7.4.1 Lähdeveron perimisvelvollisuuden laajentaminen

Työryhmän ehdotus: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 10 e §:n 2 kohdan mukaan työkorvauksesta ei peritä lähdeveroa, jos saaja esittää maksajalle 10 §:ssä tarkoitetun muun selvityksen sellaisen kansainvälisen sopimuksen soveltumisesta, joka estää veron perimisen. Kyseistä kohtaa ei sovelleta tällä hetkellä tiettyihin töihin, joita ovat muun muassa asennus- ja kokoonpanotyö. Työryhmä esittää, että kyseinen 2 kohta poistetaan laista

kokonaan, jolloin työkorvauksen maksamista varten suorituksen saajan on aina esitettävä lähdeverokortti tai suorituksen saajan on oltava ennakkoperintärekisterissä. Muussa tapauksessa suorituksen maksajalla on velvollisuus pidättää suorituksesta lähdevero. Lainsäädännössä tai Verohallinnon päätöksellä voitaisiin asettaa perimisvelvollisuudelle euromääräinen alaraja.

Perustelut: Kumoamalla laista 10 e §:n 2 kohta rajoitetusti verovelvollisille työkorvauksen saajille asetetaan vastaavanlaisia velvoitteita kuin yleisesti verovelvollisille työkorvauksen saajille. Suorituksen saajan on hankittava suorituksen maksamista varten lähdeverokortti tai hakeuduttava ennakkoperintärekisteriin. Muussa tapauksessa suorituksen maksajan on pidättävä suorituksesta aina lähdevero.

Lähdeverotuksessa vero peritään verotusmenettelystä poiketen suoraan tulon lähteellä, mikä asettaa lähdeveron perimiselle korostetun merkityksen veron oikeellisuudesta. Lainkohdan kumoamisella voidaan välttää tulkintatilanteet, koska suorituksen maksajan ei tarvitse arvioida, onko suorituksen saaja antanut riittävän muun selvityksen alemman lähdeveroprosentin soveltamiselle. Lisäksi muutos poistaa tulkintatilanteita esimerkiksi tutkittaessa sitä, onko suorituksen maksaja hoitanut sille kuuluvat velvoitteet ja pidättänyt suorituksesta lähdeveron.

Vaikutukset: Ehdotuksella arvioidaan olevan vaikutusta harmaan talouden torjunnan kannalta, koska verotusoikeuden määrittäminen siirtyy työkorvausten osalta yksinomaan Verohallinnon tehtäväksi, eikä suorituksen maksajan tarvitse ratkaista, onko muu selvitys riittävä alemman lähdeveroprosentin soveltamiselle. Muutos selkeyttää myös vastuita veron pidättämiseen liittyen. Toisaalta muutos laajentaa kaikki toimialat Suomen verovalvonnan piiriin, kun työkorvauksesta on aina perittävä vero, ellei tulon saaja hae Verohallinnolta lähdeverokorttia tai ilmoittaudu ennakkoperintärekisteriin. Muutoksella ei myöskään oleteta olevan merkittäviä vaikutuksia Verohallinnon työmäärään, koska lisääntyneestä verovalvonnasta aiheutuva työmäärä voidaan hallinnoilla riskianalyysin avulla tai erikseen asetettavalla euromääräisellä rajalla. Veronpidätysvelvollisuuden laajentamisella ei voida poistaa kaikkia väärinkäytöstilanteita, mutta niitä voitaisiin vähentää.

EU-oikeuden huomioiminen: Ehdotuksessa on otettava huomioon EU-oikeus, mutta edellä esitetyin mahdollisin rajauksin sen ei arvioida asettavan estettä ehdotuksen toteuttamiselle.

Huomioitavaa: Ehdotukseen liittyen on tärkeää, että Verohallinnolla on tehokkaat välineet ja menettelytavat ennakkoperintärekisteröitymisen ja lähdeverokortin hakemisen yhteydessä kerättyjen tietojen hyödyntämiseen verovalvonnassa. Samoin on erityisen tärkeää varmistua verovalvonnassa, että ulkomainen ennakkoperintärekisteriin merkitty yritys antaa tuloverotuksessa vuosittain veroilmoituksen kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioimiseksi. Lisäksi Verohallinnon tulisi varmistua verovalvonnassa, ettei ulkomainen yritys ole merkittynä ennakkoperintärekisteriin perusteetta: yritys tulee poistaa rekisteristä, jos tämä ei harjoita elinkeinotoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Vastaavasti yritys tulee poistaa rekisteristä, jos tämä on olennaisesti laiminlyönyt veronmaksu, kirjanpitovelvollisuutensa, verotusta koskevan ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuutensa taikka muun velvollisuutensa verotuksessa. Tehokas verovalvonta yhdessä toimenpide-ehdotuksen kanssa lisää harmaan talouden torjuntaa tehokkaasti.

Aikataulu ja priorisointi: Ehdotus olisi toteutettavissa hallituskauden loppuun mennessä.

7.4.2 Urakkatietojen ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen vaiheittain Suomessa tehdystä työstä

Työryhmän ehdotus: Työryhmä esittää, että rakennuspalvelujen tilaajalle suunniteltuja velvoitteita (HE 92/2012 vp) laajennettaisiin koskemaan vaiheittain myös muita, erikseen selvitettäviä toimialoja, joissa ilmoitusvelvollisuuden katsotaan olevan tarpeellista verovalvonnan kannalta. Ilmoitusvelvollisuus koskisi Suomessa tehtyä työtä.

Perustelut: Tehokkaan verovalvonnan tueksi valvontatietoja on tarkoituksenmukaista saada suorituksen saajan lisäksi suorituksen maksajalta tai kolmannelta osapuolelta. Verolainsäädännössä on useita hyväksi havaittuja menettelyjä, joissa tiedon saaminen suorituksen maksajalta tai kolmannelta osapuolelta on parantanut verovalvontaa ja lisännyt verotuloja. Muun muassa henkilöverotuksessa esitetyt veroilmoitusmenettely edellyttää tietoja suorituksen maksajalta. Arvonlisäverotuksessa sisäkaupan valvontajärjestelmän (VIES) kautta saadaan toista yritystä koskevia arvonlisäverotietoja kaupan toiselta osapuolelta. Samaan periaatteen perustuu myös rakentamispalvelutoimintaan suunniteltu urakkatietojen ilmoitusvelvollisuus. Tämän johdosta työryhmä pitää toimenpide-ehdotusta tarpeellisena, vaikka se esittääkin edellä olevassa kohdassa 7.4.1. esille tuotua lähdeveron perimisvelvollisuuden laajentamista. Toimenpide-ehdotus varmistaisi oikean ja reaaliaikaisen tiedon kertymisen verotuksen toimittamista varten, vaikka verovelvollinen olisi itse antanut virheellistä tietoa omassa verotuksessa. Toimenpide edistäisi myös niin sanottujen lyhyen elinkaaren yhtiöiden verovalvontaa: Verohallinnolla olisi kattavammat tiedot ulkomaisen yrityksen toiminnasta Suomessa ja tieto kertyisi nykyistä reaaliaikaisemmin. Tämä turvaisi esimerkiksi ennakoiden maksuunpanon ja verojen perinnän nykyistä aikaisemmassa vaiheessa. Yrityksen verojen kertyminen tehostuisi eikä verojen maksuunpano tapahtuisi vasta lopullisen verotuksen toimittamisen yhteydessä jälkikäteisesti.

Huomioitavaa: Laajennettaessa ilmoitusvelvollisuutta olisi otettava huomioon rakentamispalvelun tiedonantovelvollisuuden käyttöönoton johdosta saatava kokemus. Asiassa on otettava huomioon muun muassa se, kuinka usein tietoja on tarkoituksenmukaista antaa, vaihtoehtoisesti esimerkiksi kuukausittain, neljännesvuosittain tai puolivuositteittain. Lisäksi on otettava huomioon se, mitä toimialoja ilmoitusvelvollisuus koskisi. Ilmoitusvelvollisuuden laajennus voisi koskea niin sanottuja riskialoja eli asennus- tai kokoonpanotyö, laivanrakennustyö, kuljetustyö, korjaus- ja huoltotyö, siivous-, hoito- ja hoivatyö sekä ravintola- ja majoitusala. On huomioitava, että ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen lisäisi ilmoitusvelvollisten kustannuksia. Toisaalta hallituksen esityksen 92/2012 vp. mukaisesti toimenpide-ehdotus oikein kohdistettuna parantaisi rehellisesti toimivien yritysten kilpailukykyä ja toimintaedellytyksiä markkinoilla.

Vaikutukset: Muutoksella saataisiin valvontatietoja nykyistä paremmin tilaajalta ja huomattavasti reaaliaikaisemmin. Työryhmän käsityksen mukaan muutos vähentää harmaata taloutta ja lisäisi verotuloja.

EU-oikeuden huomioiminen: Tiedonantovelvollisuus koskisi täysin yhdenmukaisesti sekä kotimaisia että ulkomaisia tilaajia, ja tieto olisi annettava toimijan kansalaisuudesta riippumatta. Laajennettaessa velvoitetta muille toimialoille tulee suhteellisuuden arvioinnissa huomioida toimialojen erityispiirteet.

Aikataulu ja priorisointi: Työryhmä katsoo, että ennen laajennusta olisi perusteltua saada kokemuksia rakennusalan urakkatietojen ilmoittamisvelvollisuuden toimivuudesta. Toimenpide olisi otettavissa käyttöön, jos edellä esitetty kohdan 7.4.1 toimenpide ei osoittautuisi riittävän tehokkaaksi verovalvonnan näkökulmasta.

7.4.3 Rakennustoimintaan liittyvän kiinteän toimipaikan määritelmän yhdenmukaistaminen

Työryhmän ehdotus: Työryhmän mielestä kiinteän toimipaikan muodostuminen erityisesti rakennus- ja asennustoiminnassa on tulkinnanvarainen seikka. Verohallinto voisi ohjeistuksellaan yhdenmukaistaa kiinteän toimipaikan säännösten tulkintaa Verohallinnossa.

Perustelut: Suomessa verotus- sekä oikeuskäytännössä on katsottu, että riippumatta rakennustoimintakappaleesta yritykselle voi muodostua pääsäännön mukainen kiinteä toimipaikka, jos pääsäännön edellytykset täyttyvät. Rakennustoiminnassa kiinteä toimipaikka on katsottu muodostuvan esimerkiksi tilanteessa, jossa rakennustoimintaa harjoittavan yrityksen johto sijaitsee Suomessa tai se muuten harjoittaa toimintaa Suomessa pysyvästi.

Vaikutukset: Ehdotuksella olisi ennen kaikkea tulkintaa selkeyttävä merkitys, joka olisi sekä asianosaisille (verovelvolliset ja veronsaajat) että viranomaisille (veroviranomainen, tuomioistuimet) hyödyllistä. Tulkinnan selkeytyksellä olisi mahdollista asettaa ulkomaiset ja kotimaiset toimijat yhdenvertaisempaan asemaan markkinakilpailun sekä verovelvollisuuden ja verovalonnan osalta. Selkeytyksen tarkoituksena ei olisi niinkään verotulojen lisääminen.

EU-oikeuden huomioiminen: EU-oikeudella ei pitäisi olla vaikutusta tulkinnan selkeyttämiseen, kun asiassa otetaan huomioon se, että ulkomaisia tai kotimaisia toimijoita ei aseteta erillaiseen asemaan tulkinnassa.

Aikataulu ja priorisointi: Ehdotus olisi toteutettavissa hallituskauden loppuun mennessä.

7.4.4 Ulkomaan verovelkojen huomioiminen ennakkoperintärekisteröitymisessä

Työryhmän ehdotus: Työryhmä esittää, että ennakkoperintärekisteröinnin edellytykseksi asetetaan ulkomaisilta toimijoilta kotivaltion verovelkatodistus. Kotivaltion verovelat tai verotodistuksen antamatta jättäminen voi olla esteenä ennakkoperintärekisteröinnille vastaavalla tavalla kuin kotimaisilla toimijoilla.

Perustelut: Ennakkoperintälain mukaan Verohallinto voi poistaa ennakkoperintärekisteristä tai jättää rekisteriin merkittämättä sen, joka olennaisesti laiminlyö veronmaksun, kirjanpito-velvollisuuden, verotusta koskevan ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuuden taikka muut velvollisuutensa verotuksessa. Ulkomaisen yrityksen tulisi olla yhdenvertaisessa asemassa kotimaisiin yrityksiin nähden, joten ulkomaisen yrityksen kotivaltion verovelat tai verotodistuksen antamatta jättäminen tulisi olla esteenä ennakkoperintärekisteröinnille vastaavalla tavalla kuin kotimaisilla toimijoilla. Ulkomaiselle toimijalle tulee antaa mahdollisuus antaa riittävä selvitys, jos toimijalla ei ole jostain syystä mahdollisuutta saada kotivaltiosta verovelkatodistusta vastaavaa todistusta.

Työryhmä katsoo, että nykyinen ennakkoperintälaki mahdollistaa ulkomaisten yritysten kotivaltion verovelkojen huomioimisen merkittäessä ulkomaista yritystä ennakkoperintärekisteriin ja työryhmän mielestä jatkossa tälle seikalle tulisi antaa vastaava merkitys kuin kotimaisilla yrityksillä.

Vaikutukset: Ulkomainen yritys, joka on laiminlyönyt verotukseen liittyviä velvoitteitaan kotivaltiossaan, olisi vastaavan valvonnan piirissä Suomessa kuin kotimainen yritys. Työryhmän käsityksen mukaan muutos vähentää harmaata taloutta ja verovajeen riskiä.

EU-oikeuden huomioiminen: Verovelkojen huomioon ottaminen koskisi täysin yhdenmukaisesti sekä kotimaisia että ulkomaisia toimijoita, ja ulkomainen toimija voisi selvittää veron maksun kotivaltiossa joko verovelkatodistuksella tai muulla luotettavalla selvityksellä. Velvoitteen arvioinnissa tulisi EU-oikeuden näkökulmasta huomioida myös unionin uusi hallinnollisen yhteistyön kehys.

Aikataulu ja priorisointi: Toimenpide olisi otettavissa käyttöön pian.

7.5 Työryhmässä esillä olleita aiheita, joiden osalta ei esitetä toimenpide-ehdotuksia

Myös ulkomaisten yhteisöjen osalta työryhmä on työskentelyn aikana arvioinut muita vaihtoehtoisia harmaan talouden torjunnan toimenpiteitä. Työryhmän tuli myös selvittää, voidaanko Suomessa toimiville ulkomaisille työnantajille asettaa velvollisuus rekisteröityä Suomeen. Työryhmän käsityksen mukana sen jo edellä esittävät toimenpide-ehdotukset edistävät merkittävällä tavalla harmaan talouden torjuntaa Suomessa.

7.5.1 Laaja rekisteröintivelvollisuus ja rekisteröintiin liittyvät velvoitteet

Työryhmä ei esitä, että Suomessa toimiville ulkomaisille yrityksille määrättäisiin rekisteröitymisvelvollisuus Suomeen kiinteän toimipaikan muodostumisesta riippumatta. Verovalvontaa tulee ensisijaisesti tehostaa muilla tavoin.

Työryhmän käsityksen mukaan sen edellä esittämä lähdeverovelvollisuuden laajentaminen ja urakkatietojen ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen vaiheittain olisi merkittävästi tehokkaampi valvonnan tapa, koska pelkän rekisteröinnin perusteella ei kertyisi kattavaa kuvaa toimijan toiminnan luonteesta ja laajuudesta Suomessa.

Rekisteröintivelvollisuudella ei välttämättä saataisi merkittäviä hyötyjä verovalvonnan parantamiseksi, koska nykyisestäkin rekisteröintivelvollisuudesta huolimatta Suomessa toimii tällä hetkellä kotimaisia ja ulkomaisia yrityksiä, jotka toimivat ilman ennakkoperintärekisteröintiä ja lähdeverojen perimistä. Näissä tilanteissa suorituksen maksajalla on velvollisuus periä lähdevero sekä antaa tarvittavat valvontatiedot Verohallinnolle.

Suorituksen maksajalle asetetuilla velvoitteilla ei voida estää esimerkiksi tilanteita, joissa sekä suorituksen maksaja että saaja toimivat tietoisesti vastoin heille asetettuja velvoitteita. Toisaalta näitä tilanteita ei voida estää myöskään pakollisella rekisteröintivelvoitteella. Näitä tilanteita voidaan estää esimerkiksi tilaajalle asetettavilla velvoitteilla sekä erityisvalvonnalla.

Laaja rekisteröintivelvollisuus lisäisi myös toimijoiden hallinnollista taakkaa sekä Verohallinnon työtä. Mikäli ulkomaisen toimijan ei ole tarkoitus harjoittaa liiketoimintaa Suomessa säännöllisesti tai muuten pitkäaikaisesti, ei rekisteröintivelvollisuus välttämättä tuo lisäarvoa, vaan verovalvonta voidaan hoitaa ensisijaisesti suorituksen maksajalle asetetuilla velvoitteilla.

Rekisteröitymisvelvoitetta on tarkasteltava myös Euroopan unionin perusvapauksien kannalta. Tuomioistuin on muun muassa edellä mainitussa ennakkoilmoitusvelvollisuutta koskevassa asiassa C-577/10 todennut, että muodollisuudet, joita kyseessä oleva ilmoitus merkitsee, ovat omiaan häiritsemään muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden itsenäisten palveluntarjoajien toimintaa Belgian kuningaskunnan alueella. Kyseinen velvollisuus on siis palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus. Tuomioistuin toteaa myös, että yleinen petoksen oletama ei ole riittävä oikeuttamaan toimenpidettä, joka haittaa SEUT-sopimuksen tavoitteiden toteutumista. Tässä

tilanteessa kyseessä olevia säännöksiä on pidettävä suhteettomina, koska ne ylittävät sen, mikä on tarpeen Belgian kuningaskunnan mainitsemien yleistä etua koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Kyseessä olevaa ilmoitusvelvollisuutta ei näin ollen voida pitää SEUT 56 artiklan mukaisena. Muun muassa kyseisen tapauksen ja muiden edellä esitettyjen seikkojen valossa työryhmä on päättänyt olla esittämättä rekisteröitymisvelvoitetta ulkomaisille yrityksille.

Laajan rekisteröinnin sijaan verovalvontaa voidaan tehostaa muilla tavoin. Tästä johtuen työryhmä esittää, että ennakoperintärekisteröinnin edellytykseksi asetetaan ulkomaisilta toimijoilta kotivaltion verovelkatodistus. Kotivaltion verovelat tai verotodistuksen antamatta jättäminen voi olla esteenä ennakoperintärekisteröinnille vastaavalla tavalla kuin kotimaisilla toimijoilla. Toimijalle tulee antaa mahdollisuus antaa riittävä selvitys, jos toimijalla ei ole jostain syystä mahdollisuutta saada kotivaltiosta verovelkatodistusta vastaavaa todistusta.

Työryhmän käsityksen mukaan sen edellä esittämä lähdeverovelvollisuuden laajentaminen ja urakkatietojen ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen vaiheittain olisi merkittävästi tehokkaampi valvonnan tapa, koska pelkän rekisteröinnin perusteella ei kertyisi kattavaa kuvaa toimijan toiminnan luonteesta ja laajuudesta Suomessa.

8 ERITYISVALVONTA - VEROTARKASTUS

Verohallintolain 2 §:n mukaan Verohallinnon yhtenä tehtävänä on verovalvonta. Verovalvontaa ei ole kuitenkaan laissa tarkemmin määritelty. Verovalvontaa suoritetaan kaikilla verotusprosessin osa-alueilla. Verohallinnossa valvonnan on katsottu jakaantuvan perusvalvontaan ja erityisvalvontaan.

Verotarkastus on osa veroprosessia, joten kaikki ulkomaisten toimijoiden verotukseen liittyvät lainsäädännölliset ja käytännölliset, muualla tässä muistiossa mainitut ongelmat ennakoperinnästä säännönmukaisen verotuksen kautta perintään ovat myös verotarkastuksen kokonaisuuden näkökulmasta ongelmia. Tässä luvussa käsitellään kuitenkin yksinomaan verotarkastusprosessille ominaisia ja siinä esille nousevia ulkomaisin toimijoihin liittyviä kysymyksiä.

8.1 Yleistä verotarkastuksesta

Säännönmukaisen verotuksen toimittaminen perustuu verovelvollisen ja sivullisten antamiin tietoihin. Verotarkastus varmistaa oikeamääräistä ja -aikaista verokertymää selvittämällä, ovatko Verohallinnolle annetut tiedot oikeat ja riittävät lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi. Verotarkastuksessa selvitetään tarkastettavan toiminnan laadun ja laajuuden lisäksi, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidon tiedot ilmoitettu oikein Verohallinnolle. Tarvittaessa tehdään esitys puutteellisiin tai virheellisiin tietoihin perustuvan verotuksen korjaamiseksi.

Verotarkastuksen kohteena voivat olla kaikki koti- ja ulkomaiset luonnolliset ja juridiset henkilöt sekä heidän verovelvollisuusasemansa. Tarkastaa voidaan myös tietty alue, työmaa tai toimipaikka, esimerkiksi verovelvollisten selville saamiseksi. Verotarkastus voi kohdistua yhteen tai useampaan verolajiin. Verotarkastus voidaan suorittaa myös osittaistarkastuksena, jolloin joku yksittäinen asia tai asiakokonaisuus tarkastetaan ja tiedon oikeellisuutta verrataan asiakkaan antamaan tietoon. Verotarkastuksen yhteydessä esiin tulleita tietoja voidaan käyttää myös vertailutietoina toisen verovelvollisen verotuksessa. Verotarkastus voidaan tehdä myös pelkästään vertailutietojen hankkimiseksi.

8.2 Lainsäädäntö

Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa, ennakkoperintälaissa ja arvonlisäverolaissa. Verovelvollisen ja sivullisen tiedonantovelvollisuudesta säädetään verotusmenettelystä annetun lain 2 ja 3 luvuissa. Verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n mukaan ko. laissa säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Tiedonantovelvollisuutta säänteleviä lainkohtia hyödynnetään verotarkastuksen lisäksi myös muilla Verohallinnon toimialoilla. Esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain 14 §:n nojalla verotarkastusta varten saatuja tietoja voidaan käyttää muissakin verotuksen vaiheissa kuin tarkastuksessa. Asiasta säädetään verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 10 §:ssä:

Verohallinto saa käyttää ja käsitellä tiettyä verotusasiaa varten saamiaan ja laatimiaan verotustietoja muidenkin Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:n mukaisten tehtävien suorittamiseksi henkilötietojen suojaa ja asiakirjojen salassapitoa koskevien säännösten estämättä.

8.2.1 Verovelvollisen esittämisvelvollisuus

Verotusmenettelystä annetun lain 14 §:n mukaan:

Verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitoa, muistiinpanonsa samoin kuin kaikki se elinkeinotoimintaan tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä sekä muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Verotarkastuksessa noudatettavasta menettelystä säädetään tarkemmin verotusmenettelystä annetun asetuksen (763/1998) 2 ja 4 §:ssä. Verotusmenettelystä annetun asetuksen 3 §:ssä säädetään tarkastettavaksi esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta:

Verotarkastuksessa on esitettävä tarkastettavaksi kaikki elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus. Aineistolla tarkoitetaan tasekirjaa, tase-erittelyjä ja muita kirjanpitoa koskevia asiakirjoja, tilipuitteita käyttöaikaa koskevin merkinnöin, kirjaussuunnitelmaa, koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvausta, tositteita, kirjeenvaihtoa sekä muuta kirjanpitoaineistoa, muistiinpanoja, sopimus- ja velkakirjoja, pöytäkirjoja ja muuta laskentatoimeen kuuluvaa aineistoa. Aineiston esittämisvelvollisuus koskee kirjallisia ja kuvallisia esityksiä (asiakirja) sekä sellaisia tietovälineitä, joiden sisältö on luettavissa, katseltavissa, kuunneltavissa tai muuten ymmärrettävissä vain teknisin apuvälinein (tekninen tallenne). Omaisuudella tarkoitetaan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan kuuluvia varastoja ja muuta omaisuutta.

Esittämisvelvollisen on esitettävä tarkastettavaksi myös kaikki muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Verotarkastuksesta ja tiedonantovelvollisuudesta säädetään myös ennakkoperintälain 37 §:ssä. Kyseessä on lähinnä viittaussäännös verotusmenettelylakiin, mutta siinä säädetään myös ennakkoperintämenettelyn asianosaisen, kuten suorituksen saajan ja muunkin kuin Suomeen verovelvollisen ennakonpidätyksen alaisen suorituksen maksajan esittämisvelvollisuudesta.

Mitä verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään verotarkastuksesta ja tiedonantovelvollisuudesta, koskee myös ennakkoperintämenettelyä, siinä asianosaisia sekä en-

nakkoperintämenettelyn valvontaa. Lisäksi ennakonpidätyksen alaisen suorituksen maksajan on esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitoa tai muistiinpanonsa sekä mikä tahansa aineisto, tarpeisto tai omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotarkastusta toimittaessa, kuten suorituksen saajan maksajalle jättämä ennakonpidätystä koskeva aineisto. Myös ennakonpidätyksen alaisen suorituksen saaja on velvollinen kehotuksesta esittämään tarkastettavaksi ennakonpidätystä koskevan aineiston. Mitä ennakonpidätyksen alaisen suorituksen maksajasta säädetään, koskee jokaista, jolla on hallussaan edellä tarkoitettua aineistoa.

Tiedonanto- ja esittämisvelvollisuuden sisällöstä ja laajuudesta sekä tarkastuksessa noudatettavasta menettelystä säädetään verotusmenettelystä annetulla lailla ja asetuksella.

Ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 35 §:ssä on viittaussäännös verotusmenettelyasetukseen:

Mitä verotusmenettelystä annetun asetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetään verovelvollisen esittämisvelvollisuudesta ja sen laajuudesta ja sisällöstä sovelletaan myös työnantajaan ja muuhun suorituksen maksajaan.

8.2.2 Sivullisen tiedonantovelvollisuus

Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta säädetään verotusmenettelystä annetun lain 3 luvussa. Sivullisen tiedonantovelvollisuus voidaan jakaa yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. Erityinen tiedonantovelvollisuus on pyynnöstä tapahtuvaa ja sitä hyödynnetään erityisesti verotarkastuksessa.

Verotusmenettelystä annetun lain 19 §:

Jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jollei hänellä lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiasta. Verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.

Verohallinto voi pyytää tarkastuksessa tarvittavaa tietoa myös toiselta viranomaiselta verotusmenettelystä annetun lain 20 §:n nojalla:

Valtion ja kunnan viranomaisen sekä muun julkisyhteisön on Verohallinnon pyynnöstä annettava tai esitettävä tarkastettaviksi sellaiset tiedot, jotka saattavat olla tarpeen verotusta tai muutoksenhakua varten ja jotka selviävät viranomaisen tai muun julkisyhteisön hallussa olevista asiakirjoista tai muutoin ovat tämän tiedossa, jos tiedot eivät koske sellaista asiaa, josta lain mukaan ei saa todistaa. Verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.

Verotusmenettelystä annetun lain 21 §:n nojalla verotarkastus voidaan toimittaa myös yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa (*vertailutietotarkastus*). Vertailutietotarkastus on voitu 1.1.2011 alkaen kohdistaa myös luottolaitokseen.

Arvonlisäverolain 169 - 171 §:ssä säädetään verotarkastuksesta, tarkastuksessa esitettävästä aineistosta, sivullisen tiedonantovelvollisuudesta ja vertailutietotarkastuksesta liki samansisällöisenä kuin verotusmenettelylaisa.

Verotarkastusta ja verovelvollisen esittämis- ja sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevan lainsäädännön voidaan sanoa olevan tehokkaan tarkastustoiminnan toteuttamiseksi riittävä.

8.2.3 Tosiasioiden selvittäminen

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 4 momentin mukaan myös verovelvollisen on osallistuttava mahdollisuuksiensa mukaan verotukseen liittyvien asioiden selvittämiseen:

Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiaana.

Selvittämisvelvollisuus pitää sisällään myös velvollisuuden hankkia tosiasioita koskevaa näyttöä. Pääasiallinen selvittämisvelvollisuus on sillä osapuolella, jolla on siihen paremmat edellytykset. Verotarkastuksen yhteydessä velvollisuus on pääsääntöisesti verovelvollisella. Veroviranomaisen selvittämisvelvollisuus koskee lähinnä seikkoja, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista selvästi paremmat mahdollisuudet. Asia ratkaistaan tapauskohtaisesti.

Jotta verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 4 momentin kolmannessa lauseessa tarkoitettu selvittämisvelvollisuus voidaan asettaa verovelvolliselle, oikeustoimen toisen osapuolen tulee olla sellaisessa valtiossa asuva tai siellä kotipaikan omaava, jonka viranomaisilta Suomen viranomaiset eivät kahden- tai monenvälisen verotusta koskevan sopimuksen nojalla saa riittävästi tietoa verotuksen toimittamiseksi. Tällaisia valtioita olisivat ensinnäkin ne valtiot, joiden kanssa ei ole minkäänlaista verotustietojen vaihtoa koskevaa sopimusta. Lisäksi soveltamisalaa kuuluisivat ne valtiot, joiden kanssa on voimassa oleva sopimus, mutta sopimus ei takaa riittävää tiedon saantia.

Selvityksen esittäminen konkretisoituu lähinnä veroviranomaisen sitä vaatiessa. Verovelvollisen tulee tällöin selvittää muun muassa oikeustoimen liittyminen verovelvollisen elinkeino- tai muuhun toimintaan sekä se, että toiselta osapuolelta on saatu suoritusta vastaava vastasuoritus samoin kuin se, että toiselle osapuolelle siirretystä oikeudesta tai omaisuudesta on saatu käypä korvaus.

Asian ratkaisemisen mahdollistamiseksi kaikin osin verovelvolliselta voidaan vaatia myös toista osapuolta koskevia tietoja, ei kuitenkaan sellaista selvitystä, jota verovelvollisella ei ole mahdollista saada. Toista osapuolta koskevan selvityksen vaatiminen voi tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun toisen osapuolen voidaan epäillä olevan Suomessa asuvien määräämisvallassa oleva henkilö tai muutoin verovelvolliseen etuyhteydessä oleva henkilö. Selvitysvelvollisuus palvelee osaltaan myös ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain soveltamista.

8.2.4 Veronumero, veronumerorekisteri ja kulkulupaluettelo

Veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä annettu laki tuli voimaan 15.12.2011. Sen mukaan verohallinnon tietokantaan voidaan tallettaa jokaiselle Verohallinnon asiakastietokantaan rekisteröidylle luonnolliselle kotimaiselle ja ulkomaalaiselle henkilölle hänet yksilöivä pysyvä veronumero. Työturvallisuuslain 52 a §:n mukaan veronumero on merkittävä rakennustyömaalla pakolliseen kuvalliseen tunnisteeseen. Kuvallisen tunnisteeseen käyttöä valvoo aluehallintoviraston työsuojelun vastuualue.

Rakennusallalla työskentelevän henkilön nimi ja veronumero merkitään Verohallinnon ylläpitämään rakennusalan veronumerorekisteriin. Rekisterin käyttötarkoituksena on rakennusallalla

toimivien henkilöiden henkilötunnisteen oikeellisuuden valvonta sekä työnantajan ja työntekijän verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvonta.

Syyskuussa 2012 eduskunnalle annetussa hallituksen esityksessä (HE 92/2012 vp) ehdotetaan työturvallisuuslakiin lisättäväksi säännös yhteisen rakennustyömaan päätoteuttajan velvollisuudesta pitää ja säilyttää luettelo työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista (kukulupaluettelo).

Veronumeroa ja kukulupaluetteloä voidaan hyödyntää erityisesti Verohallinnon ja työsuojelun vastuualueen yhteistyönä tehtävillä rakennustyömaan valvontakäynneillä työmaalla työskentelevien henkilöllisyyden selvittämisessä.

8.2.5 Rakennustyömaan urakka- ja työntekijätietojen ilmoittamisvelvollisuus

Eduskunnalle 17.9.2012 annetussa hallituksen esityksessä (HE 92/2012 vp) ehdotetaan säädettäväksi rakennusalan verovalvontaa tehostavat säännökset rakennustyömailla noudatettavasta työntekijöitä ja rakennusurakoita koskevasta kuukausittaisesta ilmoittamismenettelystä.

Rakentamispalvelujen tilaajan olisi toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot niistä yrityksistä, jotka suorittavat tilaajalle arvonlisäverolaisissa tarkoitettua rakentamispalvelua taikka rakennustelineiden pystytys- tai purkutyötä tai jotka vuokraavat tilaajalle työvoimaa edellä mainittuihin tarkoituksiin, samoin kuin tiedot tilaajan näille yrityksille maksamista vastikkeista.

Yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan olisi toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot yhteisellä työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista.

Rakennustyömaan urakkatietojen perusteella saataisiin tietoa Suomessa toimivista ulkomalaisista yrityksistä mm. kiinteän toimipaikan syntymisen valvontaan. Työmaakohteiden työntekijätietojen avulla voitaisiin valvoa niin vuokratun työvoiman verovastuun toteutumista kuin myös Suomessa yli kuuden kuukautta olevien ulkomaalaisten alihankkijoiden palveluksessa olevien henkilöiden verovastuun toteutumista.

Tietoja on tarkoitus hyödyntää Verohallinnon kaikissa toiminnoissa, Verotarkastus voi hyödyntää tietoa analyysijärjestelmän avulla tehtävässä kohdevalinnassa sekä vertailutietoineistona yksittäisissä verotarkastuksissa ja rakennustyömaan valvontakäynneillä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2014 aikana.

8.3 Verotarkastusprosessi

Verotarkastuksesta ilmoitetaan verovelvolliselle etukäteen. Erityisistä syistä tarkastus voidaan kuitenkin tehdä etukäteen ilmoittamatta. Tarkastus aloitetaan yleensä alkukeskustelulla jossa muun muassa pyritään saamaan kokonaiskuva verovelvollisen liiketoiminnasta, kirjanpidosta ja veroasioiden hoidosta.

Kuten kohdasta 8.2.1 ilmenee, verovelvollisella on verotarkastuksen yhteydessä laaja esittämismisvelvollisuus. Varsinaisen kirjanpitoaineiston lisäksi verovelvollisen on esitettävä kaikki muukin aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotuksessa.

Verotarkastuksessa esille tulleet asiat selvitetään mahdollisimman yksityiskohtaisesti jo tarkastuksen kuluessa muun muassa pyytämällä tarkastuskohteen edustajilta suullisia ja kirjallisia selvityksiä. Myös verovelvollisen on osallistuttava mahdollisuuksiensa mukaan tarkastukseen liittyvien asioiden selvittämiseen.

Verotarkastuksen yhteydessä voidaan hankkia tietoja myös muilta kuin verovelvolliselta itseltään. Sivullisilta saatujen vertailutietojen avulla pyritään varmistamaan, että verovelvollisen kirjanpidossa olevat ja Verohallinnolle annetut tiedot ovat oikein. Tietoja voidaan hankkia erilaisista rekistereistä, muilta viranomaisilta, rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta sekä tarkastuskohteen liikekumppaneilta kirjallisilla tiedusteluilla tai vertailutietotarkastuksilla.

Verotarkastuksen päättävässä loppukeskustelussa keskustellaan tarkastushavainnoista, sovietaan keskeneräisten asioiden selvittämisestä ja kerrotaan tarkastuksen jatkotoimet.

Ennen lopullisen verotarkastuskertomuksen valmistumista verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi lähettämällä tälle tarkastushavainnot sisältävä alustava verotarkastuskertomus. Vastineen antamatta jättäminen ei ole este verotarkastuskertomuksen laatimiselle.

8.4 Seuraamukset laiminlyönneistä

Jos verotarkastuksessa havaitaan verotukseen vaikuttavia virheitä, tehdään kertomukseen esitys verotuksen korjaamiseksi.

Jos kysymys on yrityksen tulon perusteella määrättävästä tuloverosta, arvonlisäverosta tai muusta yrityksen maksettavaksi tai sen perittäväksi (ennakonpidätys, lähdevero) kuuluvasta verosta tai sellaisesta veronluontoisesta maksusta, jonka valvonta kuuluu Verohallinnolle (esim. työnantajan sosiaaliturvamaksu), kirjoitetaan verotarkastuskertomukseen esitys puuttuvien määrien jälkiverottamiseksi (verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi) tai maksuun panemiseksi (arvonlisävero, ennakonpidätys, lähdevero, sosiaaliturvamaksu).

Jos kysymyksessä on virheellisesti ennakonpidätystä toimittamatta maksettu palkka, esitetään toimittamatta jääneen ennakonpidätyksen maksuunpanoa palkan maksaneelle työnantajalle ja verottamatta jääneen palkan jälkiverottamista työntekijöillä.

8.5 Toimivalta Verohallinnon toimialojen kesken

Verotarkastus on verotuksen toimittamisesta erillinen toiminto. Verotarkastusyksikkö on jaettu viiteen alueelliseen toimintayksikköön, jotka tekevät verotarkastuksia ensisijaisesti omalla toimialueellaan, mutta ovat toimivaltaisia koko maassa.

Yhteisöjen ja yhteisötuksien verotusta ja verovalvontaa varten on Yritysverotusyksikkö (Yve), jonka toimintayksikkönä Konserniverokeskus vastaa oman asiakaskuntansa verotarkastuksista. Muiden verovelvollisten verottamisesta ja alkutuottajien verotarkastuksesta vastaa Henkilöverotusyksikkö (Heve).

Lopullisen verotarkastuskertomuksen hyväksymisen jälkeen toimivaltainen yksikkö (Yve) tekee tarkastuskertomuksessa esitettyjen ja muuten tietoon tulleiden seikkojen perusteella maksuunpanopäätöksen ja jälkiverotuksen toimittava yksikkö (Heve) tekee päätöksen jälkiverotuksen toimittamisesta. Ennen päätöksentekoa yksiköt kuulevat verovelvollista.

Verotarkastuksessa voi tulla ilmi seikkoja, jotka edellyttävät verorikosasian tai turvaamistoimenpiteen laittamista vireille. Jos verotarkastus ei ole vielä edennyt niin pitkälle, että voitaisiin laatia alustava verotarkastuskertomus, verotarkastaja kirjoittaa tarkastushavainnoistaan muistion. Muistio toimitetaan asianvalvojalle rikosasian tai turvaamistoimenpiteiden hoitamista varten.

8.6 Valvontakäynti

Verotarkastus on usein raskas menettely nopeaa ja reaaliaikaista käsittelyä edellyttävissä tapauksissa. Tietyissä asiakasryhmissä valvontatoimenpiteitä voidaan toteuttaa tarkoituksenmukaisesti myös muilla tavoin.

Reaaliaikaiset työmenetelmät ovat tehokkaita erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten verovalvonnassa. Lähtökohtana on tällöin asiakaskohtaisen toimintatavan lisääminen ja resurssien kohdistaminen joustavaan verovalvontaan. Asiakkaan virheelliset menettelyt pyritään näillä keinoilla oikaisemaan ajoissa ja estämään veroseuraamusten kasvaminen kohtuuttoman suuriksi.

Valvontakäynnillä tarkoitetaan verovelvollisen luona ja toimitiloissa suoritettavia verovalvontatoimenpiteitä, joiden ei katsota olevan varsinaisen verotarkastuksen toimittamista. Valvontakäynnit ovat osa asiakaskohtaista verovalvontaa. Ne voidaan tyypitellä sen mukaan, missä tarkoituksessa niitä tehdään ja mitä verotusprosessin osa-alueita ne koskevat. Olennaista on tiedostaa raja varsinaisen verotarkastuksen ja valvontakäynnin välillä.

Valvontakäynnillä suoritettava valvonta eroaa verotarkastuksesta muun muassa siinä, että valvontakäynnillä ei pyritä tutkimaan annettujen tietojen oikeellisuutta kirjanpidosta veron oikean määrän selvittämiseksi. Valvontakäynnillä tutkitaan kirjanpidon olemassaoloa, tasoa ja tilaa, jotta voidaan selvittää, täyttääkö se kirjanpitolain sille asettamat vaatimukset. Kirjanpidosta voidaan tarkistaa joitakin yksittäisiä seikkoja, mutta laajemmin sitä ei tarkasteta. Mikäli kirjanpito on puutteellinen tai kokonaan laiminlyöty, kehoitetaan verovelvollista määräaikaan mennessä korjaamaan tilanne. Jos kirjanpito tämän jälkeenkin on kokonaan pitämättä tai muutoin epäillään kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön toteutuvan, Verohallinto voi tehdä rikosilmoituksen poliisille.

Vuosina 2009 - 2011 on tehty yhteensä 2058 valvontakäyntiä, jotka kaikki kohdistuvat kotimaisiin yrityksiin.

8.7 Rakennustyömaan vertailutietotarkastus

Rakennustyömaalle tehtävän vertailutietotarkastuksen (*rakennustyömaakäynti*) tarkoituksena on kerätä vertailutietoja rakennustyömaalla toimineista ja toimivista yrityksistä sekä työntekijöistä. Työmaakäynnin tarkoituksena on myös ohjata asiakkaita ja ennalta ehkäistä verotuksen ja verojen maksujen laiminlyöntejä. Työmaalta saatavat vertailutiedot ovat reaaliaikaisia, mutta ne voivat koskea rakennustyömaan koko toiminta-aikaa. Vertailutiedot ovat reaaliaikaisesti hyödynnettävissä verovalvonnan valvontaprosesseissa.

Rakennustyömaakäynti tehdään rakennustyömaalle, joka muodostaa erityisen suljetun alueen, jossa tilaajan ja/tai pääurakoitsijan määräysvallan sekä valvonnan alla voi toimia samanaikaisesti jopa satoja yrityksiä ja useita satoja työntekijöitä.

Rakennustyömaalle tehtävää vertailutietotarkastusta ei katsota Verohallinnon valvontaohjeessa mainituksi valvontakäynniksi. Rakennustyömaalla asioidaan verotarkastuksen säännöksiin ja kyseessä on vertailutietotarkastus.

Vuosina 2009 - 2011 on tehty yhteensä 524 vertailutietotarkastusta. Luku sisältää muutkin kuin rakennustyömaalle tehdyt tarkastukset. Vuosittainen määrä on lisääntynyt siten, että pelkästään vuonna 2011 on tehty 425 tarkastusta. Lisäys selittyy rakennustyömaille tehtävien vertailutietotarkastusten määrän lisääntymisellä.

8.8 Kansallinen viranomaisyhteistyö

Verotarkastus voidaan tehdä samanaikaisesti muiden viranomaisten toimenpiteiden kanssa. Kyse voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa on vireillä poliisin suorittama esitutkinta tai tehdään rakennustyömaan valvontakäynti yhteistyössä Aluehallintoviraston työsuojelun vastuualueen tarkastajien kanssa. Tällöinkin verotarkastaja tekee toimenkuvaansa kuuluvaa työtä verolainsäädännön mukaisin valtuuksin.

Kansallinen viranomaisyhteistyö voi sisältää myös tiedonvaihtoa. Verotusasiakirjat ja niiden tiedot ovat salassa pidettäviä. Verohallinto voi antaa salassa pidettäviä asiakirjoja ja tietoja vain asianosaiselle tai muulle, jolla on laissa säädetty oikeus saada tietoja. Verotusmenettelystä annetun lain 20 §:n nojalla Verohallinto voi osoittaa verotarkastukseen liittyvän tiedustelun myös toiselle viranomaiselle.

8.9 Kansainvälinen viranomaisyhteistyö

Verotarkastukseen liittyviä kansainvälisiä yhteistyömuotoja ovat tiedonvaihto ja yhteistarkastukset.

8.9.1 Tiedonvaihto

Kansainvälinen viranomaisten välinen tiedonvaihto perustuu vero- ja virka-apusopimuksiin ja EU-lainsäädäntöön, joiden nojalla tietoja voidaan saada muiden maiden veroviranomaisilta, ja heille voidaan luovuttaa tietoja. Tiedonvaihto voi olla pyynnöstä tapahtuvaa (*virka-apuspyyntö*) tai oma-aloitteista (*vertailutieto*).

Kansainvälinen sopimusverkosto on laaja. Käytettävissä olevat instrumentit ovat viime vuosina parantuneet huomattavasti niin EU-tasolla kuin sen ulkopuolellakin - erityisesti entisten veroparatiisien osalta.

Suomessa toimivista ulkomaisista yrityksistä suurin osa on viranomaisrekistereiden perusteella virolaisia. Esimerkiksi Verohallinnon rakennusalaan kohdistuvassa RAKSA-hankkeessa esille nousseista ulkomaisista yhtiöistä valtaosa on ollut virolaisia ja kansainvälisistä virka-apuspyynnöistä valtaosa on kohdistunut Viroon. Muihin valtioihin kohdistuneiden pyyntöjen määrän on ollut marginaalinen.

Virka-apuspyynnöt

Suomi on lähettänyt vuosina 2009 - 2011 verotarkastukseen liittyvää tiedonvaihtoa koskevia virka-apuspyyntöjä 31 valtioon, yhteensä 931 kappaletta. Suurin osa pyynnöistä on lähetetty Viroon (435 kpl), toiseksi eniten Saksaan (235 kpl) ja kolmanneksi eniten Ruotsiin (91 kpl).

Suomi on vastaanottanut vuosina 2009 - 2011 verotarkastukseen liittyvää tiedonvaihtoa koskevia virka-apuspyyntöjä 33 valtiosta, yhteensä 574 kappaletta. Suurin osa pyynnöistä on tullut Saksasta (97 kpl), toiseksi eniten Ruotsista (70 kpl) ja kolmanneksi eniten Virosta (68 kpl).

Vertailutiedot

Suomi on lähettänyt vuosina 2009 - 2011 verotarkastukseen liittyvää oma-aloitteista vertailutietoa 32 valtioon, yhteensä 306 kappaletta. Suurin osa on lähetetty Viroon (53 kpl), toiseksi eniten Ruotsiin (50 kpl) ja kolmanneksi eniten Saksaan (47 kpl).

Suomi on vastaanottanut vuosina 2009 - 2011 tarkastukseen liittyvää oma-aloitteista vertailutietoa 23 valtiosta, yhteensä 776 kappaletta. Suurin osa on tullut Saksasta (233 kpl), toiseksi eniten Ruotsista (124 kpl) ja kolmanneksi eniten Virossa (100 kpl).

Valtaosa Saksaan liittyvistä virka-apupyynnöistä ja vertailutiedoista koskee käytettyjen autojen kaupan arvonlisäverovalvontaa.

8.9.2 Kansainväliset yhteistarkastukset (Multilateral Controls, MLC)

Kansainvälinen yhteistarkastus tarkoittaa sitä, että kaksi tai useampi maa sopii tarkastavansa koordinoitusti sellaisia yhtä tai useampaa verovelvollista koskevia asioita, joissa mailla on yhteinen tai toisiaan täydentävä intressi. Tarkastus voi koskea pelkästään tuloveroja tai arvonlisäveroa tai molempia.

Kansainvälisessä yhteistarkastuksessa maiden verotarkastajat sopivat kussakin maassa selvitettävistä asioista ja vaihdettavista tiedoista. Varsinaiset tarkastukset tehdään kansallisten menettelyiden ja lainsäädännön mukaisesti omassa maassa.

Kansainvälinen yhteistarkastus on tehokas esimerkiksi silloin, kun tutkitaan monimutkaisia tai pitkäkestoista tietojenvaihtoa vaativia tapauksia tai kun kansainväliset rajat ylittävien tilanteiden selvittely ei verotarkastuksella etene normaalikeinoin verovelvollisen kirjanpitoaineiston, verovelvolliselta saatavin selvityksin tai kansainvälisen tietojenvaihdon avulla.

Petosepäilytapauksissa kansainvälisen yhteistarkastuksen on usein todettu olevan paras ja nopein tapa saada toisesta maasta juuri ne tiedot ja selvitykset, jotka ovat välttämättömiä verotusta ja mahdollista rikostutkintaa varten. Tarkastajien välinen yhteistyö, keskustelut ja saadut selvitykset edesauttavat ja nopeuttavat oikean kuvan saamista verovelvollisen liiketoimista ja oikeasta verotuksesta sekä siitä, mikä maa verottaa, mitä ja miten.

Yhteistyöllä pyritään myös ennaltaehkäisevään toimintaan ja viestittämään petollisille toimijoille, että maat toimivat tiiviissä yhteistyössä ei vain lähialueiden kesken, vaan globaalisti.

Kansainväliset yhteistarkastukset perustuvat EU-lainsäädäntöön ja kolmansien maiden kanssa tehtyihin kahdensivisiin sopimuksiin.

Verohallinto on kehittänyt yhteistyötä erityisesti Viron kanssa jo pitemmän ajan. Varsinkin rakennusalan verovalvonnassa Viron kanssa yhteistyössä tehdyt simultaanitarkastukset ovat mahdollistaneet ja nopeuttaneet asioiden selvittämistä. Yhteistarkastuksista on saatu hyviä tuloksia sekä yritysten että työntekijöiden valvonnassa.

Vuosina 2010 - 2012 on tehty yhteensä 28 yhteistarkastusta muiden valtioiden verohallintojen kanssa. Vuosittainen jakauma näkyy alla olevasta taulukosta:

Vuosi	Lkm
2012	10
2011	8
2010	10
Yhteensä	28

Yhteistarkastuksia on kohdistettu eniten rakennusalalla toimiviin yhtiöihin, yhteensä 17 tarkastusta vuosina 2010 - 2012. Suurimmassa osassa kohteista yhteistyökumppanina on ollut Viron verohallinto.

RAKENNUSALA		
Vuosi	Kumppanit	Lkm
2012	Viro	7
2011	Viro	5
2010	Viro, Puola, Ruotsi, Irlanti, Iso-Britannia	5
Yhteensä		17

Kaikki vuoden 2010 kohdalla yllä olevassa taulukossa kumppaneina mainitut maat eivät ole osallistuneet jokaiseen tarkastukseen.

Siirtohinnoitteluun, kauppaan ja pääomasijoitustoimintaan kohdistuvia yhteistarkastuksia on tehty lähinnä muiden pohjoismaiden kanssa:

SIIRTOHINNOITTELU		
Vuosi	Kumppanit	Lkm
2012	Ruotsi	2
2011	Ruotsi, Belgia Tanska	1
2010	Tanska, Ruotsi, Norja	3
Yhteensä		6

KAUPPA		
Vuosi	Kumppanit	Lkm
2012	Saksa, Viro, Liettua, Latvia	1
2011	Ruotsi	2
2010	Ruotsi	1
Yhteensä		4

PÄÄOMASIOITUKSET		
Vuosi	Kumppanit	Lkm
2010	Ruotsi	1

8.9.3 Ulkomaisia toimijoita koskeva esittämisvelvollisuus

Ulkomaalaisten toimijoiden verotarkastuksissa sovelletaan samoja verotusmenettelyistä annetun lain, ennakkoperintälain ja arvonlisäverolain esittämis- ja tiedonantovelvollisuutta säänteleviä normeja kuin kotimaistenkin toimijoiden tarkastuksissa.

8.10 Verotarkastusten perusteella tehdyt rikosilmoitukset

Verotarkastuksessa voi tulla ilmi seikkoja, jotka edellyttävät verorikosasian laittamista vireille. Verotarkastaja toimittaa useimmissa tapauksissa alustavan verotarkastuskertomuksen tai asiaa koskevan muistion Verohallinnon asianvalvojalle rikosasian hoitamista varten.

Alla olevasta taulukosta ilmenee kaikkien verotarkastusten perusteella tehdyt rikosilmoitukset vuosina 2008 - 2011. Tiedot ovat verotarkastuksen seurantatietokannasta ja osoittavat ainoastaan niiden verotarkastusten lukumäärän, joiden kohteena oleviin yrityksiin on kohdistettu rikosilmoitus. Yhden tarkastuksen seurauksena voidaan tehdä rikosilmoitus itse kohdeyrityksen lisäksi muun muassa yrityksen omistajista tai niin sanottuja mustia palkkoja saaneista työntekijöistä. Viimeksi mainitut tiedot puuttuvat tästä tilastosta.

VUOSI	LKM
2011	78
2010	123
2009	174
2008	232

Verohallinnon RAKSA-hankkeessa on ajalla 1.1.2008 - 31.7.2012. tehty rikosilmoituksia seuraavasti:

Vuosi	2008	2009	2010	2011	YHT
Tarkastukset kpl	572	797	744	694	2 807
Rikosilmoitukset kpl	83	80	52	42	257
%	14,50 %	10,03 %	6,98 %	6,05 %	9,15 %
Kirjanpitorikos	54	53	31	26	164
Veropetos	11	16	6	8	41
Törkeä veropetos	71	63	45	34	213
Velallisen epärehellisyys	2	0	1	1	4
Verorikkomus	1	0	0	0	1
Yhteensä	139	132	83	69	423

Rikosilmoitus on tehty 9,15 % hankkeen tarkastuksista. Vuosittainen prosentuaalinen vaihtelu asettuu välille 6,05 % - 14,50 %.

Yhteen rikosilmoitukseen voi sisältyä useita eri rikosnimikkeitä.

8.11 Ulkomaisien toimijoiden verotarkastus ja siihen liittyviä ongelmia

Ulkomaisiin toimijoihin kohdistuva verotarkastus koostuu lähtökohtaisesti samoista elementeistä kuin kotimaistenkin toimijoiden verotarkastus. Molemmista on kysymys tosiasioiden selvittämisestä ja niiden vertaamisesta säännönmukaista verotusta varten annettuihin tietoihin ja niiden perusteella tehtyihin verotuspäätöksiin.

Ulkomaisiin toimijoihin kohdistuvissa verotarkastuksissa selvittävät tosiasiat poikkeavat kuitenkin jonkin verran kotimaisiin toimijoihin kohdistuvissa verotarkastuksissa selvittävistä asioista. Tämä johtuu lähinnä siitä, että ulkomaisten yritysten tarkastuksissa ja ulkomaista työvoimaa käyttävien kotimaistenkin yritysten tarkastuksissa joudutaan selvittämään kyseisen yrityksen ja henkilön verotuksellinen asema Suomessa. Kotimaisten yritysten ja työntekijöiden osalta tämä seikka on tarkastukselle mentäessä selvillä. Ulkomaisten yritysten osalta on selvittävä, onko yritykselle muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka ja ulkomaisten työn-

tekijöiden osalta, onko henkilö Suomessa rajoitetusti vai yleisesti verovelvollinen. Yrityksen kiinteän toimipaikan muodostuminen vaikuttaa sen oman verovelvollisuuden lisäksi myös sen velvollisuuksiin palkanmaksajana.

Esimerkkejä verotukselliseen asemaan liittyvistä tarkastuksessa selvitettävistä asioista:

- kuinka kauan henkilö oleskelee Suomessa,
- asuuko henkilö verosopimuksen mukaan Suomessa vai ulkomailla,
- maksaako palkan suomalainen vai ulkomaalainen työnantaja,
- onko ulkomaalainen yritys hakeutunut työnantajarekisteriin,
- onko ulkomainen työnantaja vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle,
- onko kyseessä työsuhde, aliurakointi vai työvoiman vuokraus.

Ulkomaisiin toimijoihin liittyvät tarkastukset ja niihin liittyvien tosiasioiden selvittäminen on yleensä hitaampaa ja työläämpää kuin kotimaisten toimijoiden. Tämä johtuu muun muassa siitä, että usein joudutaan turvautumaan kansainväliseen viranomaisten väliseen tiedonvaihtoon.

Ulkomaisiin yrityksiin kohdistuvissa tarkastuksissa ongelmaksi saattaa nousta myös se, että kirjanpidon saaminen tarkastettavaksi voi olla vaikeaa esimerkiksi sen vuoksi, että sitä säilytetään ulkomailla. Myös yhteydenotto esimerkiksi tarkastuksesta sopimiseksi ja kommunikointi ulkomaisen yrityksen edustajien kanssa tarkastuksen aikana tai sen jälkeen voi olla hankaa, varsinkin silloin, kun yrityksellä ei ole edustajaa Suomessa.

Kun kyseessä on kansainvälinen simultaanitarkastus (MLC) aineiston hankkimisesta, verotarkastuksen sopimisesta ja käytännön toteutuksesta huolehtii tarkastuskohteen kotivaltion veroviranomainen oman maansa lainsäädännön nojalla.

Verotarkastus on pääsääntöisesti jälkikäteistä toimintaa, jossa tarkastetaan yksi tai useampi päättynyt tilikausi tai verovuosi. Tämä muodostaa ongelman käytännön tarkastustyössä ja tarkastuksen seurauksena maksuunpantujen ja jälkiverotettujen määrien perinnässä erityisesti lyhytaikaisesti Suomessa toimineiden ulkomaalaisten yritysten ja palkansaajien kohdalla.

8.11.1 Tilastotietoa tarkastetuista ulkomaisista yrityksistä

Vuosina 2009 - 2011 tarkastettiin yhteensä 10 477 kohdetta. Näistä ulkomaisia oli 126 kappaletta:

	Kaikki tarkastukset			Kotimaiset yritykset			Ulkomaiset yritykset		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Veta	2799	3275	3286	2772	3239	3237	27	36	49
Yve ja Heve	698	277	142	694	270	139	4	7	3
Yhteensä	3497	3552	3428	3466	3509	3376	31	43	52

Ulkomaisia kohteita oli 1,20 % kaikista tarkastetuista mutta 15,8 % kaikista harmaan talouden kohteista. Ulkomaisista kohteista harmaan talouden kohteita oli 31,7 % kun kotimaisista kohteista harmaan talouden kohteita oli 21,3 %:

	Lukumäärä	Joista harmaita	%
Kaikki tarkastukset	10477	2253	21,50 %
Joista kotimaisia yrityksiä	10351	2213	21,30 %
%	98,70 %	98,20 %	
Joista ulkomaisia yrityksiä	126	40	31,70 %
%	1,20 %	15,80 %	

Verotarkastuksen tilastoissa harmaan talouden kohteina pidetään kohteita, joissa todetaan ennakonpidätystä toimittamatta maksettuja palkkoja, puuttuvaa myyntiä tai vääransisältöisiä tositteita. Harmaan talouden kohteina pidetään myös sellaisia tarkastuksia, jotka on tehty ennalta ilmoittamatta tai yhteistyössä poliisiviranomaisen kanssa.

Alla oleva taulukko osoittaa harmaan talouden kohteiksi määriteltyjen tarkastusten lukumäärän vuositason sekä tarkastuksissa todettujen ennakonpidätystä toimittamatta maksettujen palkkojen määrän (niin sanotut mustat palkat) ja kirjanpidosta puuttuvan myynnin määrän. Tiedot koskevat vuosia 2009 -2011 ja ne esitetään taulukossa yhteismääränä ja jaettuna kotimaisiin ja ulkomaisiin kohteisiin.

Harmaa talous	Vuosi	Lukumäärä	Mustat palkat	Puuttuvaa myynti
Kaikki harmaat kohteet	2009	802	51 m€	52 m€
	2010	719	47 m€	51 m€
	2011	732	42 m€	65 m€
Yhteensä		2253	140 milj. €	168 milj. €
Kotimaiset harmaat yritykset	2009	791	47,8 m€	43 m€
	2010	711	43,8 m€	48 m€
	2011	711	39,7 m€	62 m€
Yhteensä		2213	131,3 milj. €	153 milj. €
Ulkomaiset harmaat yritykset	2009	11	3,15 m€	9,4 m€
	2010	8	1,07 m€	2,5 m€
	2011	21	2,30 m€	3,0 m€
Yhteensä		40	6,52 milj. €	14,9 milj. €

Vuosina 2009 - 2011 harmaan talouden kohteista löydettiin mustia palkkoja n. 140 miljoonan euron arvosta. Ulkomaisista harmaan talouden kohteista mustia palkkoja löydettiin n. 6,5 miljoonan euroa. Puuttuvaa myyntiä löydettiin yhteensä 165 miljoonaa euroa, josta n. 15 miljoonaa euroa ulkomaisista kohteista.

Seuraavasta taulukosta ilmenee vääransisältöisten tositteiden lukumäärä ja arvo vuosina 2009 - 2011 tehdyissä verotarkastuksissa. Vääransisältöisiä tositteita todettiin 17 211 kappaletta ja niiden arvo oli 152 miljoonaa euroa. Ulkomaisista kohteista löydettiin 112 vääransisältöistä tositetta arvoltaan 146 548 euroa:

Harmaa talous	Vuosi	Lukumäärä	Tositteet kpl	Tositteiden arvo
Kaikki harmaat kohteet	2009	802	6522	38 m€
	2010	719	3687	64 m€
	2011	732	7002	50 m€
Yhteensä		2253	17211	152 milj. €
Kotimaiset harmaat yritykset	2009	791	6522	38 m€
	2010	711	3681	64 m€
	2011	711	6896	49 m€
Yhteensä		2213	17099	151 milj. €
Ulkomaiset harmaat yritykset	2009	11	?	41 451 €
	2010	8	6	14 500 €
	2011	21	106	90 597 €
Yhteensä		40	112	146 548 €

8.11.2 Ulkomaiset tarkastetut yritykset RAKSA-hankkeessa

Verohallinnon rakennusalaan kohdistuvassa RAKSA-hankkeessa on 1.1.2008 - 31.8.2011 tehty yhteensä 2 627 verotarkastusta.

- 156 kertomusta sisälsi ulkomaista yhtiötä koskevan toimenpide-esityksen,
- joista 41 kohdistui ulkomaiseen yhtiöön tai Suomen sivuliikkeeseen,
- joista 115 kohdistui suomalaisen yritykseen, mutta verotarkastuskertomuksessa ulkomaista yhtiötä tai sen laskutusta koskevia verotusesityksiä.

Ulkomaalaisiin yrityksiin kohdistuneet verotarkastukset

- 41 tarkastuksesta
 - 33 kohdistui virolaiseen yhtiöön tai sivuliikkeeseen,
 - 2 saksalaiseen, 2 ranskalaiseen, 2 puolalaiseen, 1 ruotsalaiseen ja 1 makedonialaiseen yhtiöön,
- Kahdessa verotarkastuksessa ei esitetty verotustoimenpiteitä.
- Kolmessa tapauksessa katsottiin, että yhtiölle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa.
- Harmaata taloutta havaittiin 17 tarkastuksessa (41,5 % kaikista ulkomaisista), kun kaikissa Raksa -hankkeen tarkastuksissa harmaata taloutta on havaittu 29,8 % verotarkastuksista.
- Tarkastetuista ulkomaisista yhtiöistä 24 (63 %) oli virheellisesti tulkinnut, ettei heille muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa.
- Kymmenessä tapauksessa suomalainen henkilö oli harjoittanut rakennusalan toimintaa virolaisen yrityksen kautta:

- Yhtiön koko toiminta on ollut Suomessa ja yhtiön suomalainen johtohenkilö on asunut Suomessa ja johtanut toimintaa täältä.
- Yksi näistä henkilöistä on ollut liiketoimintakiellossa.
- Kaikilla henkilöillä on yritysyhteyksiä myös suomalaisiin yrityksiin, jotka ovat pääosin toimineet ennen kuin toiminta virolaisen yhtiön kautta on aloitettu.
- Joissakin tapauksissa yhtiö on rekisteröitynyt joihinkin Verohallinnon rekistereihin, mutta osassa yhtiö ei ole lainkaan ilmoittanut toimintaa Suomen Verohallinnolle.
- Yhdessäkään tapauksista yhtiö ei ole itse ilmoittanut tai tulkinnut, että sille muodostuisi Suomeen kiinteä toimipaikka.

Ulkomaiset yritykset suomalaisten yhtiöiden verotarkastuksissa

Suomalaisten yhtiöiden verotarkastuksissa valtaosa ulkomaista yritystä koskevista toimenpide-esityksistä oli lähdeveron tai ennakonpidätyksen perimistä koskevia.

- Lähdeveroa tai ennakonpidätystä koskeva toimenpide-esitys on tehty 84 verotarkastuskertomuksessa,
- Näistä kiinteän toimipaikan on katsottu syntyneen 36 kertomuksessa:
 - tarkastuskohteelle on esitetty maksuunpantavaksi lähdevero tai ennakonpidätys maksetusta työkorvauksesta,
 - näistä 21 tapauksessa ulkomaiseen yhtiöön on kohdistettu verotarkastus.

8.12 Työryhmän toimenpide-ehdotuksia

Työryhmän käsityksen mukaan verotarkastustoiminnalla on ulkomaisten toimijoiden verovalvonnassa tärkeä rooli, mutta tarkastuksen toimet eivät yksinään riitä ratkaisemaan ulkomaisten toimijoiden verovalvontaan ja verotukseen liittyviä ongelmia. Verotarkastustoiminnan tehostamisen lisäksi tarvitaan myös muita toimenpiteitä.

Ulkomaisiin yrityksiin ja ulkomaisiin työntekijöihin liittyvissä tarkastuksissa ensimmäisenä tehtävänä on tunnistaa ulkomainen yritys ja työntekijä sekä selvittää ja ratkaista näiden verotuksellinen asema Suomessa. Ulkomaisten yritysten osalta on siis selvítettävä, onko yritykselle muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka ja ulkomaisten työntekijöiden osalta, onko henkilö Suomessa rajoitetusti vai yleisesti verovelvollinen. Tämän jälkeen on selvítettävä veronalaisen tulon määrä.

Verotarkastustoimintaa tulisi pyrkiä uudistamaan vastaamaan paremmin kansainvälistymisen mukanaan tuomia haasteita muun muassa tehostamalla ja kehittämällä valvonnassa käytettäviä menetelmiä ja työtapoja, tavoitteena nykyistä reaaliaikaisempi ja kattavampi verovalvonta. Kattavuuden parantuminen lisäisi myös verotarkastustoiminnan yleisestävää vaikutusta. Verovalvonta saadaan mahdollisimman kattavaksi, kun resurssit huomioon ottaen valitaan tuloksen ja vaikuttavuuden kannalta tarkoituksenmukaisimmat keinot ja menettelytavat kussakin tilanteessa.

Esittämis- ja tiedonantovelvollisuuteen liittyvä lainsäädäntö on menestyksekkään verotarkastustoiminnan toteuttamiseksi riittävä. Tämän vuoksi työryhmän esitykset liittyvät hallinnollisen toiminnan kehittämiseen eivätkä vaadi lainsäädäntömuutoksia.

Työryhmän käsityksen mukaan esimerkiksi seuraavat toimenpiteet edistäisivät ulkomaisten toimijoiden verovalvontaa:

1. Verotarkastustoiminnan painopisteen asettaminen jatkossakin ulkomaisten toimijoiden valvonnassa ongelmallisiksi koetuille toimialoille.
2. Ulkomaisiin yrityksiin ja ulkomaista työvoimaa käyttäviin kotimaisiin yrityksiin kohdistuvan mahdollisimman reaaliaikaisen tarkastustoiminnan lisääminen. Tämä tarkoittaisi lähinnä valvontakäyntejä ja rakennusalan vertailutietotarkastuksia, jotka voitaisiin toteuttaa sekä pelkästään Verohallinnon voimin että yhteistyössä muiden viranomaisten kanssa. Reaaliaikaisen valvonnan lisääminen palvelisi ulkomaisen toimijan tunnistamista, verovelvollisaseman määrittämistä ja veronalaisen tulon määrän selvittämistä. Vuonna 2014 voimaan tulevan rakennusalan ilmoittamisvelvollisuuden tuottaman vertailutiedon tehokas hyödyntäminen verotarkastuksen kohdevalinnassa ja yksittäisissä verotarkastuksissa. Tiedot palvelevat erityisesti ulkomaisten toimijoiden tunnistamista ja verovelvollisaseman selvittämistä mm. rakennustyömaan vertailutietotarkastuksissa.
3. Osittaistarkastuksen hyödyntäminen mahdollisimman reaaliaikaisessa ulkomaisten toimijoiden verovalvonnassa muun muassa siten, että tarkastus kohdistuu yksinomaan siihen, onko toimijalle muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka.
4. Kansainvälisten yhteistarkastusten lisääminen. Kansainvälinen yhteistarkastus on tehokas keino esimerkiksi silloin kun kansainväliset rajat ylittävien tilanteiden selvittely ei verotarkastuksella etene normaalikeinoin verovelvollisen kirjanpitoaineiston, verovelvolliselta saatavin selvityksin tai kansainvälisen tietojenvaihdon avulla. Yhteistarkastuksen on usein todettu olevan nopein tapa saada toisesta maasta juuri ne tiedot ja selvitykset, jotka ovat välttämättömiä verotusta ja mahdollista rikostutkintaa varten.
5. Ulkomaisia yrityksiä koskevan vertailutietoaineiston suunnitelmallinen kerääminen esimerkiksi suuryritysten verotarkastusten yhteydessä tai niihin kohdistettavissa vertailutietotarkastuksissa. Tietoa olisi mahdollista hyödyntää muun muassa kiinteän toimipaikan määrittämisessä ja verotettavan tulon määrän selvittämisessä.
6. Ulkomaisia toimijoita koskevan vertailutietoaineiston kerääminen rahoituslaitoksiin kohdistettavissa vero- tai vertailutietotarkastuksissa. Vertailutietoaineistoa voitaisiin hyödyntää ulkomaisten toimijoiden verotusaseman määrittämisessä ja verotettavan tulon määrän selvittämisessä.
7. Henkilöresurssien kohdentaminen verotarkastustoiminnan kattavuuden ja tehokkuuden parantamiseksi.
8. Ulkomaisiin toimijoihin kohdistuvien perintää tukevien verotarkastustoimenpiteiden lisääminen. Perintää tukevilla tarkastuksilla voidaan parantaa verotulojen kertymää ongelmalliseksi koetun ulkomaisiin toimijoihin kohdistuvan perinnän osalta.

9 VEROJEN PERINTÄ

9.1 Lainsäädäntö

Ulkomaisen yhtiön ja työntekijän Suomessa maksuunpantuja tai verotililain (604/2009) nojalla perimiskelpoisia veroja (= Suomen veroja) peritään Suomen lainsäädännön mukaan.

Suomen Verohallinto voi tehdä virka-apupyynnön muihin Pohjoismaihin ja EU:n jäsenvaltioihin Suomen verojen perimiseksi.

9.2 Pohjoismaat

Pohjoismaiden välillä perinnän virka-apu perustuu virka-avusta veroasioissa 7.12.1989 tehtyyn sopimukseen (SopS 52/1991). Pohjoismaisen perinnän virka-apusopimuksen soveltamisalaan kuuluvat kaikki verolajit lukuun ottamatta Suomen kiinteistövero. Pohjoismaiselle virka-apusopimukselle on annettu etusija perintädirektiiviin nähden Euroopan Unioniin kuuluvien Pohjoismaiden osalta. Näin ollen Ruotsin ja Tanskan kanssa perintädirektiiviä noudatetaan vain silloin, kun perintäpyyntö kohdistuu verolajeihin, jotka eivät kuulu pohjoismaisen sopimuksen soveltamisalaan. Tällainen vero on ainoastaan Suomen kiinteistövero.

Perintäpyyntö voidaan tehdä myös sellaisesta verosta, josta on valitus vireillä, ellei muutoksenhaakuviranomainen ole määrännyt täytäntöönpanoa keskeyttäväksi.

9.3 EU:n jäsenvaltiot

Muiden EU:n jäsenvaltioiden kanssa virka-apu perustuu EU-perintädirektiiviin (2010/24/EU), jonka uudistettu versio tuli voimaan 1.1.2012. Direktiivin perusteella voidaan pyytää virka-apua kaikkien Verohallinnon kantamien verojen ja maksujen perinnässä lukuunottamatta työnantajan sosiaaliturvamaksuja. Luonteensa vuoksi ennakkoveroja ei peritä, koska ennakot poistetaan ennen lopullisen verotuksen toimittamista.

Perintämahdollisuuksien tutkimisen lisäksi perintäpyynnön edellytyksenä on erääntynyt ja riidaton saatava, jonka määrä korkoineen on vähintään 1500 euroa. Pääsääntöisesti perintäpyyntöä ei voida kuitenkaan tehdä verosta, josta valitus on vireillä. Valituksen vireille tulo Suomessa perintämenettelyn aikana keskeyttää jo aloitetut perimistoimenpiteet perivässä valtiossa, kunnes asia on lainvoimaisesti ratkaistu.

9.4 Ulkomaan verojen perintä Suomessa

Ulkomaan veroja peritään Suomessa virka-apuna pohjoismaisen virka-apusopimuksen ja EU:n perintädirektiivin perusteella. Perintämenettelyissä noudatetaan Suomen lainsäädäntöä.

9.5 Toimivalta ulkomaista yritystä koskevissa maksukyvyttömyysmenettelyissä

9.5.1 EU:n jäsenvaltiot

Euroopan Unionin asetuksessa maksukyvyttömyysmenettelyistä (EY N:o 1346/2000, tuli voimaan 31.5.2002), jäljempänä *MKA*, säädetään toimivalta- ja menettelykysymyksistä maksukyvyttömyysmenettelyissä, joilla on ulottuvuuksia useampaan kuin yhteen EU:n jäsenvaltioon.

Maksukyvyttömyysmenettelyllä tarkoitetaan asetuksessa velallisen kaikkia velkoja koskevaa menettelyä, joita Suomessa ovat konkurssi- ja yrityssaneerausmenettelyt.

MKA on suoraan sovellettavaa oikeutta kaikissa jäsenvaltioissa Tanskaa lukuunottamatta. Jäsenvaltiossa annettu maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamista koskeva tuomioistuimen päätös on tunnustettava suoraan muissa valtioissa.

Maksukyvyttömyysmenettelyssä sovelletaan maksukyvyttömyysmenettelyn aloitusvaltion lainsäädäntöä.

9.5.2 Pohjoismaat

Ruotsin osalta sovelletaan EU:n maksukyvyttömyysasetusta.

Islannin, Norjan ja Tanskan osalta sovelletaan Pohjoismaiden välillä tehtyä konkurssisopimusta 35/1934. Sen mukaan jossakin sopimusvaltioista aloitettu konkurssi kattaa myös muissa sopimusvaltioissa olevan omaisuuden. Sopimuksessa on säännöksiä siitä, minkä valtion lakia itse konkurssimenettelyssä noudatetaan. Pääsääntöisesti noudatetaan konkurssin aloittajavaltion lainsäädäntöä, joiltakin osin omaisuuden sijaintivaltion lainsäädäntöä.

9.5.3 Muut rajat ylittävät konkurssit

EU:n maksukyvyttömyysasetusta sovelletaan velallisiin, joiden pääintressien keskus sijaitsee EU:n jäsenvaltioissa Tanskaa lukuun ottamatta. Jos velallisen pääintressien keskus sijaitsee muussa kuin edellä mainitussa valtiossa, suomalainen tuomioistuin on toimivaltainen, jos velallisella on Suomessa toimipaikka tai sellaista omaisuutta, että konkurssin aloittamista Suomessa voidaan pitää tarkoituksenmukaisena”. Suomalainen tuomioistuin ei kuitenkaan ole toimivaltainen, jos velallinen on asetettu konkurssiin Islannissa, Norjassa tai Tanskassa ja velallisella on ollut siinä valtiossa kotipaikka; konkurssilain (120/2004) 7 luvun 1 §:n 2 momentti.

9.6 Verojen perintä – nykytila

9.6.1 Suomessa

Mikäli veroa ei makseta eräpäivänä, asiakkaalle lähetetään verolajista riippuen joko saldohuomautus tai maksumuistutus. Jos asiakas ei maksa veroa saldohuomautuksen tai maksumuistutuksen eräpäivänä, vero lähetetään ulosottoon perittäväksi. Jos velallinen ei maksa vapaaehtoisesti, ulosotto ulosmittaa velallisen tiedossa olevan tulon tai omaisuuden verojen maksuksi. Jos velallinen on tuntematon tai varaton, ulosotto palauttaa verot perimisesteellä.

Verohallinto voi tehdä tilapäisissä maksuvaikeuksissa olevan asiakkaan veroista maksujärjestelyn tai lykätä veron maksua voidaan. Asiakkaan maksuvelvollisuutta voidaan kohtuusyistä huojentaa. Tieto maksamatta olevasta arvonlisäverosta, ennakonpidätyksestä tai työnantajan sosiaaliturvamaksusta voidaan ilmoittaa julkaistavaksi (protestointi).

Verohallinto voi hakea maksukyvyttömän asiakkaan konkurssiin ja tehdä rikosilmoituksen veropetoksesta, verorikkomuksesta tai velallisen rikoksesta. Verohallinto käyttää puhevaltaa muun muassa konkursseihin, rikosilmoituksiin, yrityssaneerauksiin ja velkajärjestelyihin liittyvissä oikeudenkäynneissä.

Verovelkatiedot ovat salassa pidettäviä lukuunottamatta protestoitavia veroja. Jos veroja on lähetetty ulosottoon perittäväksi, tiedot voivat kuitenkin tulla julkisiksi ulosottorekisteristä saatavan todistuksen ulosottokaaren (705/2007) 1 luvun 31 §:n nojalla kautta. Oikeudenkäyntimenettelyihin (konkurssi, yrityssaneeraus, velkajärjestelyt, rikosasiat) liittyvien verotustietojen julkisuutta säätelee laki oikeudenkäynnin julkisuudesta yleisissä tuomioistuimissa (370/2007).

Ulkomaisten yhtiöiden osuus kaikista verovelkaisista yhtiöistä oli n. 2 % joulukuussa 2011, mutta niiden osuus verojäämistä oli n. 5 %. Ulkomaisten yhtiöiden keskimääräinen verovelka oli melkein kolme kertaa suurempi kuin suomalaisten (ulkomaiset 72 807 euroa/kaikki 26 939 euroa). Toimivaksi luokiteltujen yhtiöiden osalta ulkomaisista yhtiöistä oli verovelkaisia

56 %, kun keskiarvo kaikkien yritysten osalta oli 28 %. (Lähde: Harmaan talouden selvitysyksikön verovelkoja koskeva Ilmiöselvitys 17/2012 osaraportti I, s.8-10).

9.6.2 Ulkomailla

Suomen Verohallinto voi tehdä virka-apupyynnön muihin Pohjoismaihin ja EU:n jäsenvaltioihin Suomen verojen perimiseksi. Pääsääntöisesti Suomen verojen perintä ulkomailla voidaan aloittaa, kun Suomessa käytetyt perintätoimenpiteet ovat päättyneet tuloksettomina.

Perintäpyynnön vastaanottava valtio perii Suomen veroa siten kuin se olisi pyynnön vastaanottavan valtion oma saatava. Perintämenettelyyn sovelletaan pyynnön vastaanottavan valtion lainsäädäntöä. Saataviin liittyvissä kysymyksissä, esimerkiksi saatavan oikeellisuuteen ja vanhentumiseen, noudatetaan hakijavaltion lainsäädäntöä. Saatavan riitautukset ratkaistaan virka-apua pyytävän valtion toimivaltaisessa viranomaisessa.

EU:n jäsenvaltioihin perimispyyntö ja sen perusteena oleva täytäntöönpanon mahdollistava asiakirja lähetetään aina sähköisesti. Sähköisesti lähetetyt asiakirjat on sellaisenaan tunnustettava täytäntöönpanon mahdollistavaksi asiakirjaksi perivässä valtiossa, eikä niihin voida kohdistaa tunnustamis-, täydentämis- tai korvaamistoimia kyseisessä jäsenvaltiossa. Tämä menettely nopeuttaa perintäpyyntöjen käsittelyä.

EU-perintädirektiivin sekä muihin kuin Pohjoismaihin virka-apusopimuksen perusteella lähetettiin vuonna 2010 yhteensä 280 virka-apupyynnöä, jotka koskivat 5 338 066,80 euron saatavia. Vuonna 2011 lähetettiin 325 virka-apupyynnöä, joiden yhteissumma oli 7 448 446,09 euroa. Viron osuus vuoden 2011 kappalemäärästä oli 60 % ja euromäärästä 33 %. Kertynyt määrä suhteessa lähetettyyn on hieman yli 9 %.

Vuonna 2011 lähetettiin Pohjoismaihin perittäväksi 162 perintäpyynnöä, jotka koskivat yhteensä 1 764 061 euron saatavia. Kertynyt määrä suhteessa lähetettyyn on noin 15 %. Eniten perimispyyntöjä lähetettiin Ruotsiin, mistä myös vastaanotettiin eniten pyyntöjä.

9.7 Maksukyvyttömyysmenettelyt

9.7.1 EU-valtiot

MKA:n mukaan sen jäsenvaltion tuomioistuin, jossa velallisella on pääintressien keskus, on toimivaltainen aloittamaan maksukyvyttömyysmenettelyn. Yhteisön ja muun oikeushenkilön pääintressien keskuksen katsotaan sijaitsevan siinä valtiossa, jossa oikeushenkilöllä on sääntömääräinen kotipaikka, jollei muuta näytetä. Ulkomainen yhtiö voidaan asettaa Suomessa konkurssiin, mikäli pystytään näyttämään, että yrityksen pääintressien keskus sijaitsee Suomessa.

Vaikka yrityksen pääintressien keskus ei olisi Suomessa, voidaan täällä aloittaa niin sanottu alueellinen konkurssi, jos yrityksellä on Suomessa toimipaikka. Konkurssi kohdistuu silloin vain Suomessa sijaitsevaan omaisuuteen.

9.7.2 Pohjoismaat

Pohjoismaisessa konkurssisopimuksessa ei ole mainintaa siitä, minkä valtion tuomioistuin on toimivaltainen aloittamaan konkurssimenettelyn. Tältä osin toimivalta määräytyy Suomen konkurssilain 7 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan, eli suomalainen tuomioistuin on toimivaltainen, jos velallisella on Suomessa toimipaikka tai sellaista omaisuutta, että konkurssin aloittamista Suomessa voidaan pitää tarkoituksenmukaisena. Kuitenkaan konkurssimenettelyä ei voida aloittaa Suomessa, jos velallinen on jo asetettu konkurssiin Islannissa, Norjassa tai Tanskassa ja velallisella on ollut kotipaikka siinä valtiossa.

9.8 Ongelmakohdat

Rekisteröinti

Kun ulkomainen yhtiö rekisteröityy Verohallintoon, siltä pyydetään muun muassa yhteystietoja ja tietoja vastuuhenkilöistä ja liiketoiminnasta. Tiedot ovat välttämättömiä esimerkiksi ulosotto- ja konkurssiperinnässä. Jos kaikki ulkomaiset yhtiöt velvoitettaisiin antamaan vastaavat tiedot, ulosotto- ja konkurssiperintä tehostuisi.

Niille yrityksille, joille on etua ennakoperintärekisteröinnistä, rekisteröinnin poistamisuhka on tehokas motivoija velvoitteiden hoitamiseen niin kauan kuin toiminta Suomessa jatkuu. Perinnän kannalta on tärkeää, että ennakoperintärekisterin valvontaa voidaan tehdä joustavasti, nopeasti ja asiakaskohtaisesti.

Ulkomaiset henkilö- ja yritystunnukset

Ulkomaiset tunnukset tulee tallentaa tai siirtää Verohallinnon järjestelmään siten, että ne ovat automaattisesti käsiteltävissä. Jos ulkomaiset tunnukset eivät ole käytettävissä, se vaikeuttaa velallisten tunnistamista sekä Suomessa että ulkomailla.

Verovelkatietojen julkisuus ja salassapito

Tilaajavastuulaki edellyttää, että tilaaja hankkii selvitystä sopimuspuolen taloudellisesta asemasta. Lain 5 §:n mukaan nojalla selvityksenä on hankittava muun muassa todistus verojen maksamisesta tai verovelkatodistus tai selvitys siitä, että verovelkaa koskeva maksusuunnitelma on tehty. Koska verovelkatiedot ja tieto verovelkoja koskevasta maksusuunnitelmasta ovat salassa pidettäviä, tilaaja ei voi saada tietoja suoraan Verohallinnolta. Puutteen korjaamiseksi on kehitetty yksityinen tilaajavastuu.fi-palvelu, jonka kautta tilaaja voi saada muun muassa sopimuspuolen verovelkatiedot, jos sopimuspuoli on antanut tilaajavastuu.fi-palvelulle valtakirjan, jonka nojalla se voi pyytää sopimuspuolen tiedot Verohallinnolta.

Menettely lisää verovelvollisten maksuhalua ja torjuu harmaata taloutta. Se osoittaa, että verovelkatietojen julkisuuden laajentamiselle on huomattava tarve.

Koska tilaajavastuu.fi-palvelulle annettavat tiedot koskevat vain niitä verovelvollisia, jotka ovat antaneet valtakirjan ja vain niitä toimialoja, joilla sovelletaan tilaajavastuulakia, verovelvolliset eivät ole yhdenvertaisessa asemassa. Menettelyn pitää olla viranomaistoimintaa, joka kohtelee verovelvollisia yhdenvertaisesti. Jos yritystoiminnan verovelkatiedot säädettäisiin julkisiksi, se lisäisi toiminnan avoimuutta, toteuttaisi veronmaksajien yhdenvertaista kohtelua ja parantaisi oikein toimivien yritysten toimintamahdollisuuksia.

Valtiovarainministeriö vero-osastolla valmistellaan virkatyönä yritysten julkisen verovelkarekisterin luomista. Valmistelussa on lähtökohtana, että kuka tahansa voisi tarkistaa verovelkarekisteristä yrityksen Y-tunnuksen perusteella sen, onko yrityksellä verovelkaa. Asian valmistelu on kesken ja muun ohessa kaavaillun verovelkarekisterin lähempi tietosisältö on toistaiseksi täsmentämättä. Ennen verovelan julkaisua yritykselle olisi annettava kohtuullinen maksuaika.

Tavoitteena on osaltaan luoda tilaajille mahdollisuus helposti, luotettavasti ja reaaliaikaisesti selvittää tarjoajayrityksen verovelkatilanne tilaajavastuulain mukaisen selvityselvöllisyyden

täyttämiseksi. Tältä osin hankkeen taustalla on pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelmaan sisältyvä kirjaus, jonka mukaan tilaajavastuulain mukaisen selvitysvelvollisuuden täyttämistä helpotetaan luomalla Verohallinnon ylläpitämä rekisteri, josta tilaaja saa tiedon verovaloista.

Verovelkarekisteri tarjoaisi myös julkisista hankinnoista annetussa laissa (348/2007) tarkoitettulle valtion ja kunnan hankintayksikölle mahdollisuuden selvittää tarjoajayrityksen verovelat, joiden olemassaolo on peruste yrityksen sulkemiseen pois tarjouskilpailusta. Mainittujen tavoitteiden ohella tarkoituksena on laajentaa verovelkatietojen käyttömahdollisuutta harmaan talouden torjunnan välineenä myös tilaajavastuulain ja hankintalain soveltamispiirin ulkopuolelle jäävissä sopimussuhteissa. Julkisen verovelkarekisterin luomisella olisi myös yleisempi harmaan talouden torjuntaan liittyvä vaikutus, sillä se ennalta estäisi laiminlyöntejä ja heikentäisi harmaan talouden toimijoiden toimintaedellytyksiä. Verovelkojen julkisuus muodostaisi lisäksi yleisen kannustimen yrityksille täyttää maksuvelvoitteensa ja vaikuttaisi verotuloja kerryttävästi myös harmaan talouden ulkopuolella.

Valmistelussa on alustavasti ollut yhtenä keskeisenä rajauksena se, että perustuslain yksityisyyden ja henkilötietojen suoja muodostavat esteen julkaista yksityisen elinkeinonharjoittajan verovelkatietoja. Tähän päädyttiin myös valtiovarainministeriön 22.12.2012 päiväystä selvityksestä ”Yritysten verovelat käsittävän julkisen rekisterin luominen tilaajavastuulain tarpeisiin”. Arvio vastasi oikeusministeriö valtiovarainministeriölle asiassa antamassa lausunnossa ilmaisemaa kantaa.

Yksityisten elinkeinonharjoittajien osalta verovelkarekisteri ei tarjoaisi ratkaisua, vaan heidän osaltaan verovelkatietojen selvittäminen olisi ratkaistava muulla tavoin. Julkinen verovelkarekisteri kattaisi kuitenkin valtaosan selvittelytarpeista. Suomen Tilajavastuu Oy:n arvion mukaan yhtiön tilaajille tuottamista selvityksistä vain vähäinen murto-osa, suuruusluokaltaan ehkä 5 prosenttia, koskee yksityisiä elinkeinonharjoittajia. Tämä on seurausta siitä, että laajamittaisempaa yritystoimintaa harvemmin harjoitetaan yksityisenä elinkeinonharjoittajana.

Valmistelussa on myös esillä mahdollisuus luovuttaa verovelkatietoja tilaajavastuulain edellyttämiä tietoja välittävälle yrityksille. Tätä koskevan ehdotuksen teki maaliskuussa 2011 Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla -työryhmä, joka oli asetettu muun ohessa selvittämään tilaajavastuulain kehittämistarpeita. (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 17/2011), Tavoitteena oli vähentää tilaajavastuulain soveltamisesta yrityksille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

Valtiovarainministeriö kaavailee tarvittavat lainsäädäntömuutokset sisältävän hallituksen esityksen annettavaksi budjettilakina vuoden 2013 aikana siten, että verovelkarekisteri voitaisiin ottaa käyttöön vuonna 2014.

Ulosotto

Verohallinnolla on hallussaan laajahkot tiedot Suomeen rekisteröidyistä yrityksistä. Tiedot pitäisi voida toimittaa ulosottoon automaattisesti heti verojen ulosottoon lähettämisen yhteydessä. Työntekijän verojen perinnässä avainasemassa on työnantajatietojen toimittaminen.

Verohallinnon ulkomaiselle työntekijälle antama keino tunnus on ulosoton kannalta ongelmallinen. Muiden viranomaisten ja esimerkiksi pankkien rekisterit eivät tunnista keino tunnusta, joten ulosotto ei voi tehdä sen perusteella pankkeihin tilitiedusteluja. Suomessa työskentelevä henkilö voi jäädä ulosotolle tuntemattomaksi keino tunnuksen vuoksi.

Tulojen osalta ulosotolla on käytettävissään Verohallinnolla olevat asiakkaan edellisen vahvistetun verotuksen tulotiedot. Ellei tulotietoja ole, jää asiakkaan palkkatulon selvittäminen asiakkaan tavoittamisen varaan.

Konkurssi

Yhtiön asettaminen konkurssiin Suomessa edellyttää, että yrityksen pääintressien keskuksen voidaan osoittaa sijaitsevan Suomessa. Käytettävissä olevat tiedot yhtiöstä, sen toiminnasta ja vastuuhenkilöistä eivät aina ole riittävät ja siksi ulkomaisia yrityksiä ei aina pystytä hakemaan konkurssiin samanlaisissa tilanteissa kuin suomalaisia yrityksiä. Erityisen tärkeää olisi saada tiedot niistä Viroon rekisteröidyistä yrityksistä, jotka toimivat pääasiassa tai kokonaan Suomessa.

Verohallinto saa vain satunnaisesti tietoa muissa valtioissa aloitetuista konkurseista ja näissä tehdään aina konkurssivalvonta. Joissakin tapauksissa tieto tulee liian myöhään, ja valvonnan määräaika on jo päättynyt. Ongelmana on systemaattisen tiedon saannin puuttuminen muualla aloitetuista konkurseista. Kun tietoa ei saada, saatavia jää valvomatta ulkomaisissa konkurseissa. Tietojen saatavuutta parantaisi EU:n yhteinen konkurssirekisteri.

Euroopan komissio selvittää Maksukyvyttömyysasetuksen uudistamistarpeita. Valtioneuvosto on antanut kirjelmän eduskunnalle ehdotuksesta Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi (maksukyvyttömyysasetuksen muuttaminen) 7.2.2013.

Suomen verojen perintä ulkomailla

Perintätoimien nopeuttaminen Suomessa toteutuisi parhaiten automatisoimalla Verohallinnolla velallisista olevien tietojen välitystä ulosottoon, jolloin perinnän esteen toteaminen Suomessa ulkomaisten asiakkaiden osalta voisi tapahtua ilman tietojen välitykseen liittyviä viivytyksiä.

Perinnän onnistumiseen ulkomailla voidaan Suomessa vaikuttaa lähinnä yksilöimällä velallinen tarkasti ja ilmoittamalla velallisen yhteystiedot sekä mahdollisesti tiedossa olevat tulot ja varallisuus jo virka-apua pyydettyä.

Ulkomaanperinnän tuloksellisuutta voidaan oletettavasti parantaa mahdollisimman varhaisella perintäpyynnön lähettämällä. Kuitenkin verojen määräämiseen, mahdolliseen muutoksenhaakuun ja perintämahdollisuuksien tutkimiseen Suomessa voi pisimmillään kulua vuosia, jolloin perinnälle ulkomailla jää liian vähän aikaa.

Suomen veroja voidaan periä ulkomailla vain valtioissa, joiden kanssa Suomella on voimassa perinnän mahdollistava sopimus. Tällä hetkellä Suomen veroja peritään virka-apuna yhteisön jäsenvaltioissa sekä Pohjoismaissa. Perinnän virka-avun ulkopuolelle jäävät sitä vastoin tällä hetkellä muun muassa Venäjä, Yhdysvallat ja Kanada. Australian kanssa on olemassa perintäsopimus, mutta se edellyttää vielä tarkempaa sopimista menettelystä.

9.9 Työryhmän esittämät toimenpide-ehdotukset

Tieto ulkomailla asetetusta konkurssista

Työryhmän ehdotus: Työryhmän mielestä tulisi huolehtia siitä, että Verohallinto saa systemaattisesti tiedot toisessa yhteisön jäsenvaltiossa aloitetusta konkurssista.

Perustelut: Kun tiedot ulkomailla asetetusta konkurssista saataisiin systemaattisesti ja riittävän ajoissa, verosaatavien valvonta tehostuisi.

Vaikutukset: Ulkomailla tapahtuvien konkurssien osalta saatavien kertymät eivät ole määriltään suuria, joten ehdotuksen vaikutus verokertymiin ei ole merkittävä.

Aikataulu: Komissio selvittää maksukyvyttömyysasetuksen uudistamistarpeita, joten tämä on syytä huomioida ehdotuksen toteuttamisessa. Viranomaisyhteistyötä on mahdollista parantaa omassa ja mahdollisesti nopeammassa aikataulussa.