

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Salla-Maaria Raitala

Tuloverolain kolmen vuoden sääntö ja olennaiset siteet

Pro Gradu –tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

RAITALA, SALLA-MAARIA: Tuloverolain kolmen vuoden sääntö ja olennaiset siteet

Pro gradu –tutkielma, XI + 73 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2017

Pro gradu –tutkielman aiheena on tuloverolain 11 §:n kolmen vuoden sääntö ja siinä mainitut olennaiset siteet. Kolmen vuoden sääntö on Suomen kansalaisia koskeva sääntö, jonka mukaan Suomen kansalaiset ovat Suomessa asuvia ja siten yleisesti verovelvollisia, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana henkilö on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Tutkielma keskittyy selvittämään, miten ja miksi kolmen vuoden sääntö on tullut Suomen verolainsäädäntöön ja mitä olennaisilla siteillä tarkoitetaan oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä. Koska olennaisten siteiden määrittely on jätetty oikeuskäytännön varaan, on sen analysoinnilla keskeinen rooli olennaisten siteiden määrittelyssä.

Tutkielman metodologinen lähestymistapa on lainoppi, jonka tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältöä. Tutkielman metodina on paikoin lisäksi oikeushistoria, jossa tarkastellaan menneitä aikoja ja sääntöjä, jotka eivät ole enää voimassa ja toisaalta kehityskulkua, joka on aiheuttanut voimassa olevan lainsäädännön.

Tutkielma on jaettu kolmeen osaan, joista ensimmäisessä selvitetään yleisen verovelvollisuuden muodostumista Suomeen sekä esitellään kolmen vuoden säännön historia ja tarkoitus sen ottamiselle suomalaisen lainsäädäntöön. Tutkielman toinen osa keskittyy selvittämään olennaisia siteitä oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä. Toinen osa on jaettu vahvoihin ja muihin kuin vahvoihin olennaisiin siteisiin sen perusteella, mitkä olennaisista siteistä muodostavat yleensä yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen ja mitkä eivät. Olennaisten siteiden arviointi on aina kokonaisharkintaa.

Tutkielman lopuksi kerrataan johtopäätökset tutkielman kolmannessa osassa. Tutkimustuloksina havaitaan joitakin kritiikinaiheita kolmen vuoden sääntöön, sekä tuodaan esille sääntöön liittyviä epäselviä oikeustiloja.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ.....	II
SISÄLLYSLUETTELO.....	III
LÄHDELUETTELO.....	IV
OIKEUSTAPAUSLUETTELO.....	IX
LYHENNELUETTELO.....	XI
1 JOHDANTO.....	1
1.1. Aiheen tausta.....	1
1.2. Tutkimuskohde, tutkimuksen tavoite ja aiheen rajaus.....	3
1.3. Tutkimuksen metodologia ja lähdeaineisto.....	5
2 YLEISEN VEROVELVOLLISUUDEN MUODOSTUMINEN JA KOLMEN VUODEN SÄÄNTÖ.....	8
2.1. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.....	8
2.1.1. Varsinainen koti ja asunto.....	10
2.1.2. Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa.....	11
2.1.3. Verovelvollisaseman merkityksestä.....	12
2.2. Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö.....	15
2.2.1. Säännöksen taustaa.....	19
2.2.2. Kolmen vuoden sääntö todistustaakkanormina ja olennaisten siteiden katkeamisajankohta.....	22
2.2.3. Verosopimusten ympäty kolmen vuoden sääntö.....	26
2.2.4. Yleisen verovelvollisuuden palautuminen.....	30
2.2.5. Poikkeukset kolmen vuoden sääntöön.....	33
3 VAHVAT OLENNAISET SITEET.....	35
3.1. Asunto Suomessa.....	35
3.2. Puoliso ja perhe Suomessa.....	40
3.3. Suomen sosiaaliturvaan kuuluminen.....	43
3.4. Liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa.....	46
3.5. Työskentely Suomessa.....	53
4 MUUT KUIN VAHVAT OLENNAISET SITEET.....	55
4.1. Oleskelu Suomessa olennaisten siteiden kannalta.....	55
4.2. Väestökirjamerkintä olennaisena siteenä.....	58
4.3. Passiivinen omaisuus Suomessa.....	60
4.4. Passiivinen tulo Suomesta.....	66
4.5. Olennaiset siteet kolmen vuoden jälkeen.....	68
5 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	70

LÄHDELUETTELO

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.

Andersson 2006

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Talentum 2006. 13. uud. p. E-kirja.

Andersson 1967

Andersson, Edward: Ulkomailta saadun työtulon verottaminen Suomessa. Verotus 4/1967, s. 137–148.

Andersson – Linnakangas – Frände 2016

Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim: Tuloverotus. 8. uud. p. Helsinki 2016.

Frände 2013

Frände, Joakim: Dubbelboende vid beskattning av fysiska personer.

Frände 2009

Frände, Joakim: Suomessa asuminen tuloverotuksessa – yleisen verovelvollisuuden palautuminen (KHO 2008:43) (referee-artikkeli). Verotus, 1/2009 s. 60–67.

Hellsten 2009

Hellsten, Kirsi: Ulkomaantyö. Helsinki 2009.

Helminen

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. WSOY. Jatkuvasti täydenteinen. Sähköinen versio päivitys 13.4.2017.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen Tuloverotus. 2. uud. p. Helsinki 2013.

HE 40/1974

HE 40/1974 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle Tulo- ja varallisuusverolaiksi.

Hirvonen 2012

Hirvonen, Ari: Oikeuden ja lainkäytön teoria. Helsinki 2012.

Huhtanen et al. 1993

Huhtanen, Heikki — Juanto, Leila — Järvi, Juhani — Karvo, Matti — Kauppila, Keijo — Korpi-Filppula, Anssi — Kunnari, Matti — Linnakangas, Esko — Mäkinen, Marko — Ollila, Päivi — Peltokoski, Katja — Tiitinen, Leena: Tuloverolain kommentaari. 2. p. Rovaniemi 1993.

Juusela 1998

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus : oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Lakimiesliiton kustannus 1998.

KHO 2014

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisujen julkaisuohje. www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjanjulkaisuohje.html. Viitattu 17.5.2017.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015

Verohallinnon julkaisu 284.15: Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015; Verovuodet 2013 ja 2014.

Keinonen 1981

Keinonen, Markku: Ulkomaille muuttoon ja ulkomailla tapahtuvaan työs-
kentelyyn liittyvästä verotuksesta. Verotus 1981, s. 40-52.

Kansaneläkelaitos

Kansaneläkelaitos ”Muutto ulkomaille”. Löydettävissä osoitteesta
www.kela.fi/muutto-ulkomaille. Viitattu 21.2.2017.

Linnakangas – Viio 1997

Linnakangas, Esko – Viio, Kim toim. : Kansainvälisen verotuksen uudet
ongelmat. Kitee 1997.

Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg 2003

Lodin, Sven – Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg,
Christer: Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Studentlitteratur.
9. painos. Lund 2003.

Malmgren 2009

Malmgren, Marianne: Osinkotulojen lähdeverotuksen muutokset. Verotus
2/2009, s. 157–166.

Malmgren 1999

Malmgren, Marianne: Kansainvälinen työskentely ja verotus. Helsinki
1999.

Myrsky – Linnakangas 2009

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysve-
rotus. Talentum. Helsinki 2009.

Määttä 2007

Määttä, Kalle: Veropolitiikka, Teoria ja käytäntö. Edita, 2007.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Helsinki 2014.

Niskakangas

Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus. WSOY. Jatkuvasti täydenteinen. Sähköinen versio päivitys 12.4.2017.

Niskakangas 2009

Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2. uud. p. Helsinki 2009.

Niskakangas 1997

Niskakangas, Heikki: Johdatus henkilöverotukseen. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1997.

Niskakangas 1987

Niskakangas, Heikki: Ulkomailla työskentelyn verotus. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1987.

Nykänen 2015

Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Helsinki 2015.

Rekola 1947

Rekola, Aarne: Tulo- ja omaisuusverolaki. Werner Söderström Osakeyhtiö. Helsinki 1947.

Ryynänen 2000

Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen. Vammala 2000.

Tarjanne 1939

Tarjanne, Tapio: Vero-oikeus. Turku 1939.

Valtiovarainministeriö 2017

Voimassa oleva Suomen verosopimustilanne 8.2.2017. Saatavilla osoitteessa www.vm.fi/verosopimukset1. Tarkistettu 28.4.2017.

VaVM 45/1974

Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 45 hallituksen esityksen johdosta tulo- ja varallisuusverolaiksi.

Verohallinto 2014

Verohallinnon ohje 30.4.2014. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. Dia-
risoimaton.

Verohallinto

Verohallinnon nettisivu, viitattu 3.1.2017. Saatavilla www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Suomesta_ulkomaille/Suomen_kansalainen_ ja_ kolmen_vuoden_saan.

Äimä 2005

Äimä, Marina: Maasta lähtemisen verotusongelmista. Verotus 2/2005, s. 145–156.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

KHO

KHO 4.8.2016 T 3294 (ei valituslupaa, julkaisematon)

KHO 15.6.2016 T 2669 (ei valituslupaa, julkaisematon)

KHO 1.2.2016 T 258 (ei valituslupaa, julkaisematon)

KHO 2013:93

KHO 20.4.2010 T 823 (julkaisematon)

KHO 2008:43

KHO 20.6.2007 T 1674 (julkaisematon)

KHO 2004:6

KHO 6.4.2005/761

KHO 1993 B 501

KHO 1992 B 502

KHO 1990 B 501

KHO 1990/399

KHO 1988 B 501

KHO 1987 B 506

KHO 1986 B 502

KHO 1986 B II 503

KHO 1984/1149

KHO 22.12.1982/5831

KHO 1981 B II 501

KHO 7.8.1981/3184

KHO 1980 II 60

KHO 1979 II 508

KHO 18.9.1979/3838

KHO 15.11.1977/4639

KHO 15.11.1977/4638

HAO

Helsingin hallinto-oikeus 2.3.2016 T 16/0261/4 D 04242/15/8108 (julkaisematon)

Helsingin hallinto-oikeus 24.9.2015 T 15/0801/4 D 04162/15/8108 (julkaisematon)

Helsingin hallinto-oikeus 29.8.2014 T 14/0895/4 D 04057/13/8106 (julkaisematon)

Helsingin hallinto-oikeus 1.7.2016 T 16/0778/4 D 07790/15/8108 (julkaisematon)

Hämeenlinnan hallinto-oikeus 30.6.2015 T 16/0396/1 D 03149/14/8101 (julkaisematon)

KVL

KVL 1990/39

EU-tuomioistuin

C-270/10 Gistö

LYHENNELUETTELO

AL	Avoliittolaki (234/1929)
BEPS	Base erosion and profit shifting
ETOL	Laki tulo- ja omaisuusverosta (306/1924, kumottu)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (18.12.1995/1552)
mom	Momentti
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PL	Perustuslaki (11.6.1999/731)
SOL	Laki asumiseen perustuvan sosiaaliturvalainsäädännön soveltamisesta (1573/1993)
T	Taltio
TOL	Tulo- ja omaisuusverolaki (19.11.1943/888, kumottu)
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
TVL (1974)	Tulo- ja varallisuusverolaki (1043/1974, kumottu)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

1 JOHDANTO

1.1. Aiheen tausta

Yleinen verovelvollisuus määräytyy Suomessa kahden pääsäännön mukaan, jotka määrittellään tuloverolain 11 §:ssä. Henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos henkilön varsinainen koti ja asunto on Suomessa tai jos hän oleskelee Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta. Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö on olennaisin poikkeus edellä mainittuihin verovelvollisuutta määrittäviin tekijöihin. Kolmen vuoden sääntö on olettamäsäännös, jonka mukaan henkilöä pidetään lähtökohtaisesti Suomessa asuvana Suomesta poismuuttovuoden ja kolmen sitä seuraavan vuoden ajan. Kuitenkin, jos verovelvollinen osoittaa, että hänellä ei ole olennaisia siteitä Suomeen, voidaan henkilöä pitää rajoitetusti verovelvollisena, vaikka kolme vuotta ei olisi vielä kulunut. Henkilöä pidetään rajoitetusti verovelvollisena sen jälkeen, kun muuttovuosi ja sitä seuraavat kolme vuotta ovat kuluneet, jollei muuta näytetä.¹

Kolmen vuoden sääntö on nykyisellään tuloverolain 11 §:ssä, jossa todetaan: ”*Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.*”

Kolmen vuoden sääntö tuli ensimmäisen kerran silloiseen tulo- ja varallisuusverolakiin (1043/1974) vuonna 1975. Tarve säännölle syntyi, kun verovelvolliset jatkuvasti oleskeliivat osan vuodesta ulkomailla ja esittivät tällä perusteella, että heitä ei voitaisi pitää verotuksellisesti Suomessa asuvina.² Henkilöillä oli kuitenkin pääsääntöisesti sellaisia siteitä Suomeen, että heidän voitiin katsoa asuvan Suomessa. Näin ollen Suomen lainsäädäntöön otettiin kolmen vuoden sääntö veropakolaisuuden estämiseksi.³ Kolmen vuoden sääntö on presumptiosäännös, jonka tarkoituksena on arvioida kriittisesti Suomen

¹ Nykänen 2015, s. 96.

² HE 40/1974, s. 4.

³ Linnakangas – Viio 1997, s. 91.

kansalaisen pysyvää ulkomaille muuttoa.⁴ Tutkielmassa havaitaan, että kolmen vuoden säännön taustalla on muitakin tekijöitä, joita käsitellään alaluvussa 2.2.1.

Kolmen vuoden säännön nojalla Suomen kansalainen säilyy yleisesti verovelvollisena muuttovuoden ja sitä seuraavat kolme vuotta, jollei hän osoita, ettei hänellä verovuonna ole olennaisia siteitä Suomeen. Kuten hallituksen esityksestä voi huomata, olennaisia siteitä ei ole mainittu laissa, vaan niiden määrittely on jätetty oikeuskäytännön varaan.⁵ Esityksessä myös todetaan, että olennaisten siteiden pysyvyyttä katsotaan kokonaisuuden perusteella. Verotuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että seuraavat seikat muodostavat yksinäänkin olennaisen siteen Suomeen⁶:

- verovelvolliselle jää asunto Suomeen
- verovelvolliselle jää Suomeen muu kiinteistö kuin vapaa-ajan asunto
- verovelvollinen työskentelee Suomessa
- verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa tai maataloutta Suomessa
- verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvan piiriin.

Suurin osa kolmen vuoden sääntöön liittyvästä sääntelystä tulee siis suoraan tuloverolaista ja sen pykälästä 9 §, 10 § ja 11 §. TVL 11 pykälän suppean sanamuodon vuoksi olennaisten siteiden määrittely on jäänyt oikeuskäytännön varaan. Olennaisten siteiden merkittävyyttä korostaa se, että ne määrittelevät viime kädessä henkilön verotuksellisen Suomessa asumisen ja täten yleisen verovelvollisuuden.⁷ Kolmen vuoden säännön problematiikka keskittyykin pääosin olennaisten siteiden tulkintaan ja määrittelemiseen. Olennaisten siteiden tarkastelun kohteena on ennen muuta sekä Suomeen jäävät siteet että ulkomaille syntyvät siteet.⁸

⁴ Andersson 2006, s. 25.

⁵ Ks. HE 40/1974, s. 4.

⁶ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

⁷ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 97.

⁸ HE 40/1974, s. 4.

1.2. Tutkimuskohde, tutkimuksen tavoite ja aiheen raja

Tutkimuskohteena on tuloverolain 11 §:n kolmen vuoden sääntö ja olennaiset siteet. Tutkielman tavoitteena on selvittää se, miten ja miksi kolmen vuoden sääntö on pääty-
nyt tuloverolakiin ja mitä olennaisilla siteillä tarkoitetaan. Tutkielmassa pyritään ym-
märtämään kolmen vuoden säännön tarkoitusta ja selvittämään millaisia siteitä on pidet-
ty olennaisina niin oikeuskäytännössä kuin oikeuskirjallisuudessaakin. Tutkielma pyrkii
päivittämään kuvan olennaisista siteistä sekä mahdollisuuksien mukaan arvioimaan
lainsäädännön muutostarpeita.

Tutkimuskohdetta lähestytään sekä oikeuskirjallisuuden että oikeuskäytännön kautta.
Tutkielman toisessa luvussa selvitetään tuloverolaissa säädetyt pääsäännöt, joilla yleis-
nen verovelvollisuus Suomeen muodostuu. Luvussa esitellään Suomen kansalaisia kos-
kevan kolmen vuoden säännön taustat, säännön luonne sekä merkitys verosopimusten
kannalta. Luvun lopuksi esitellään merkittävät poikkeukset kolmen vuoden sääntöön.

Tutkimuksen olennaisia siteitä käsittelevät luvut on valittu käsiteltäviksi niin sanottujen
vahvojen ja muiden kuin vahvojen olennaisten siteiden kautta. Vahvojen olennaisten
siteiden on oikeuskäytännössä katsottu muodostavan yksistäänkin olennaisen siteen
Suomeen.⁹ Näin ollen on perusteltua käydä läpi mitkä ovat tällaisia vahvoja siteitä ja
minkä vuoksi niitä pidetään itsestäänkin olennaisena siteenä Suomeen.

Tutkimuskohdetta tarkastellaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

1. Miten ja mihin tarpeisiin kolmen vuoden sääntö on syntynyt?
2. Mitä ovat kolmen vuoden sääntöön liittyvät olennaiset siteet oikeuskäytännössä ja
oikeuskirjallisuudessa?
3. Mitä muutostarpeita ja/tai kritiikkiä kolmen vuoden sääntöön kohdistuu?

⁹ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen
kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet.

Tutkimuskohteen valintaan on vaikuttanut muutama tärkeä seikka. Ensinäkin, tutkimuskohteena oleva lainsäädäntö on vanhaa ja oikeuskäytännössä jokseenkin ongelmallista. Lainsäädäntö on säädetty ajassa, jolloin nyky maailman tilannetta ei osattu ennakoida. Ihmiset muuttavat perheenjäsentensä mukana ympäri maailmaa ja usein myös varallisuus ja muut tulot seuraavat ihmisiä. Muutoksesta seuraa kysymyksiä liittyen niin omaisuuden verotukselliseen siteeseen Suomeen kuin siihenkin, miten kyseistä tuloa tulisi Suomessa verottaa¹⁰. Niinpä kysymys liittyy myös siihen, onko kolmen vuoden sääntö sellaisenaan enää mielekäs.

Toiseksi hallituksen esityksessä 40/1974 on todettu, että olennaisilla siteillä ei tarkoiteta mitään tiettyjä seikkoja, vaan niiden määrittely on jätetty oikeuskäytännön varaan. Siihtäkin huolimatta, että olennaisia siteitä on käsitelty oikeuskirjallisuudessa kattavasti¹¹, on olennaisten siteiden määrittely luonteeltaan sellaista, että se tarkentuu oikeuskäytännön syntyessä. KHO onkin säännöllisesti ratkaissut säännön soveltamisalan tapauksia, mutta ratkaisuja ei ole julkaistu kuin harvakseltaan. KHO ei myöskään ole myöntänyt asioissa valituslupia. Tämän vuoksi tässä tutkielmassa onkin pyritty esittelemään mahdollisuuksien mukaan KHO:n ja hallinto-oikeuksien tuoreempaa oikeuskäytäntöä. Tällainen suhtautuminen on otettu pitkälti myös oikeuskirjallisuudessa. KHO julkaisee ratkaisun vuosikirjassa vain, jos sillä katsotaan olevan periaatteellinen merkitys.¹²

Tutkimuskohteen valintaa puoltaa myös tutkimuskohteen ajankohtaisuus. Esimerkiksi Andersson – Linnakangas – Frände ovat viimeksi vuonna 2016 päivitettyssä teoksessaan todenneet kolmen vuoden säännön soveltamisen ja olennaisten siteiden katkeamisen osalta, että ”verovelvollinen voi hakea ennakkoratkaisua verovelvollisuudestaan. Ennakkoratkaisun pyytäminen on suositeltavaa lainsäädännön epätarkkuuden vuoksi.”¹³ Argumentti puoltaa osaltaan tutkimuskohteen mielekkyyttä sen vuoksi, että lainsäädäntö säännön osalta on epätarkkaa. Toisaalta on asianmukaista todeta, että Nykänen on huo-

¹⁰ Äimä 2005, s. 147.

¹¹ Tässä tutkielmassa on pyritty kartoittamaan kattavasti olennaisista siteistä kirjoitettua oikeuskirjallisuutta. Asiaa ovat teoksissaan kattavasti käsitelleet muun muassa Andersson – Linnakangas – Frände: Tuloverotus (2016), Nykänen: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus (2015), Helminen: Kansainvälinen verotus (jatkuvasti täydenteinen), Myrsky – Linnakangas: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus (2009), Niskakangas: Ulkomailla työskentelyn verotus (1987).

¹² Äimä 2005, s. 151. KHO:n vuosikirjaratkaisujen julkaisuohje on nähtävillä osoitteessa www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjanjulkaisuohje.html. Viitattu 15.3.2017.

¹³ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 76.

mauttanut olennaisten siteiden olemassaoloa koskevien tulkintojen olevan vakiintuneita.¹⁴ Tutkielman kirjoittaja kokee kuitenkin tutkimuskohteen mielekkääksi verrattain uuden oikeuskäytännön ja aiheen tulkinnallisuuden vuoksi. Lisäksi tutkielman kirjoittaja on verotuskäytännössä havainnut, että kolmen vuoden sääntö ei edelleenkään ole täysin selkeä verovelvollisten parissa ja aiheuttaa ongelmia olennaisten siteiden määrittelyn kannalta.

Verrattain harvakseltaan julkaistun oikeuskäytännön vuoksi tutkielmassa käsitellään julkaisemattomia KHO:n ja hallinto-oikeuden ratkaisuja. Tutkielman kannalta on oleellista erottaa KHO:n antamat ratkaisut ja niiden prejudikaattiarvo ja toisaalta hallinto-oikeuden ratkaisut, joille KHO ei ole antanut valituslupaa, mutta jotka ovat lainvoimaisia. Koska tutkimuskohteen ongelma syntyy osittain myös lainsäädännön kapeasanaisuuden takia, on tutkielmassa varattu oma alalukunsa kolmen vuoden säännön taustoitukseksi ja kehitysvaiheille. Kolmen vuoden säännön nykytilan hahmottamisen kannalta on välttämätöntä ymmärtää säännön kehitysvaiheet ja syyt säännön syntymiselle.

Tutkimuksessa ei käsitellä juurikaan kansainvälistä oikeutta tai muiden maiden lainsäädäntöä sen vuoksi, että tutkimuskohde on puhtaasti sisäisen lainsäädännön säännös. Tutkimuskohteen tutkimisessa oikeusvertailu olisi voinut olla sopiva apumetodi enemmänkin de lege ferenda –tutkimukseen, joka kuitenkin jouduttiin osittain hylkäämään tutkielman sopivan laajuuden saavuttamiseksi. Sanotusta huolimatta tutkielmassa käsitellään ohimennen Ruotsin lainsäädäntöä, sillä kolmen vuoden sääntö juontaa juurensa ruotsalaisesta lainsäädännöstä.¹⁵

1.3. Tutkimuksen metodologia ja lähdeaineisto

Tutkimuksen metodina on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Lainopin tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Lainoppi on sääntötutkimusta, jossa kohtee-

¹⁴ Nykänen 2015, s. 97.

¹⁵ Frände on väitöskirjassaan hakenut paikoin laajastikin tulkinta-apua kolmen vuoden sääntöön ruotsalaisesta lainsäädännöstä. Tämän tutkielman rajoissa kirjoittaja ei ole kuitenkaan kokenut Ruotsin lainsäädännön käsittelyä enemmälti mielekkääksi. Esim. Frände 2013, s. 68.

na on voimassa olevaan oikeusjärjestykseen kuuluvat säännöt. Usein sanotaankin, että lainopin tehtävä on oikeusnormien tulkinta ja systematisointi.¹⁶ Tutkielman apumetodina voidaan nähdä olevan osittain oikeuspoliittinen ote, sillä tutkielmassa pyritään osaltaan myös etsimään muutostarpeita ja ehdotuksia voimassa olevaan lainsäädäntöön. Siinä mielessä tutkielmaa voisi luonnehtia varsinkin johtopäätösten osalta *de lege ferenda* –tutkimukseksi, lähinnä tutkielmassa esitetyn kritiikin johdosta.

Tutkimus on jaettu kolmeen osaan, joista ensimmäinen muodostuu tutkielman toisesta luvusta, toinen osa kolmannesta ja neljännestä luvusta, sekä kolmas osa viidennestä luvusta. Ensimmäisen osan tavoitteena on selvittää kolmen vuoden säännön historiaa, sekä merkitystä verovelvollisaseman kannalta. Tavoitetta pyritään saavuttamaan tutustumalla kolmen vuoden säännön taustoihin ja kehitysvaiheisiin ja näin ollen tässä luvussa metodina on myös osittain oikeushistoria¹⁷. Lisäksi tässä osassa käsitellään kolmen vuoden säännön luonnetta todistustaakanormina sekä säännön merkitystä verosopimusten kannalta.

Tutkimuksen toinen osa, joka koostuu tutkielman kolmannesta ja neljännestä luvusta, käsittelee olennaisia siteitä. Kolmas luku käsittelee aihetta vahvojen olennaisten siteiden kannalta, kun taas neljäs luku muiden kuin vahvojen olennaisten siteiden kannalta. Tutkielman kirjoittaja kokee jaottelun mielekkääksi siitä syystä, että niin sanotut vahvat olennaiset siteet muodostavat yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen. Toisessa osassa on yhdistetty oikeuskirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä. Jokaiseen yksittäiseen vahvaan siteeseen on myös pyritty liittämään tuoreempaa oikeuskäytäntöä ja tällä tavoin kirjoittaja pyrkii hahmottelemaan olennaisen siteen nykytilan kunkin vahvan siteen kohdalta. Tutkielman neljänteen lukuun on kerätty erilaisia muita kuin vahvoja olennaisia siteitä, joita on arvioitu niin syntyneen oikeuskäytännön kuin oikeuskirjallisuudenkin kautta.

Tutkimuksen kolmas osa muodostuu viidennestä luvusta ja keskittyy tutkimuksen johtopäätöksiin ja yhteenvedoon. Luvussa käydään läpi tutkielmassa löydettyjä tuloksia ja

¹⁶ Aarnio 1989, s.48. Lisää tulkinnasta Hirvonen 2012, s. 130 ss.

¹⁷ Oikeushistoriassa tarkastellaan mennyttä aikaa ja sääntöjä, jotka eivät enää ole voimassa tai toisaalta kehitystä, joka on aiheuttanut voimassa olevien sääntöjen synnyn. Aarnio 1989, s. 50.

pyritään esittämään kokoavia vastauksia tutkimuskohteesta esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

Tutkimuksen lähteitä ovat lainsäädännön ohella oikeuskirjallisuuden kattavat yleisesitykset, asiantuntija-artikkelit, Verohallinnon antama ohjeistus sekä oikeustapaukset. Oikeustapauksia on valittu tähän tutkielmaan niin KHO:n, HaO:n kuin KVL:nkin antamina ja niiden valinta on painottunut niiden merkittävyyteen tutkimuskohdetta ajatellen. Kolmen vuoden sääntöön liittyy niin sanotut perustapaukset, joihin esimerkiksi lista vahvoista olennaisista siteistä nivoutuu. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on siis katsottu, että tietyt seikat muodostavat aina olennaisen siteen Suomeen. Edellä mainittujen lisäksi tutkielmassa on haluttu nostaa esiin muita ratkaisuja, joita on käsitelty oikeuskirjallisuudessa vähän tai ei lainkaan. Varsinkin julkaisemattomat oikeustapaukset on esitelty kattavasti ja kaikki olennaisiin siteisiin liittyvät seikat on pyritty tuomaan esiin. Toisaalta, joskus HaO:n ratkaisun perusteluja on tuotu esille runsaasti siitä syystä, että KHO ei ole muuttanut HaO:n päätöstä eikä esittänyt asiassa uusia perusteluja (kuten esimerkiksi ratkaisussa KHO 2013:93), jolloin HaO:n esittämät perustelut asiassa muodostavat olennaisen osan ratkaisua.

2 YLEISEN VEROVELVOLLISUUDEN MUODOSTUMINEN JA KOLMEN VUODEN SÄÄNTÖ

2.1. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Suomessa yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden on katsottu oikeuskäytännössä muodostuvan tuloverolain säännösten perusteella.¹⁸ Lähtökohtana verovelvollisuudelle voidaan pitää sitä, että kaikki itsenäiset verovelvolliset (luonnolliset henkilöt, kuolinpesät, yhteisetuudet ja yhteisöt) ovat Suomessa joko yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisia.¹⁹ Suomen säätämät verolait voivat kohdistua vain verovelvollisiin sekä tuloon, jolla on liittymäkohtia Suomeen. Toisin sanoen Suomen verotusvaltaa ei voida ulottaa äärettömiin vaan sisäisessä lainsäädännössä on määriteltävä verotusvallan rajat.²⁰ Tuloverolain 9.1 §:n 1 kohdan perusteella verovuonna Suomessa asunut henkilö on velvollinen suorittamaan veroa Suomesta ja muualta saamastaan tulosta, jolloin tällaista velvollisuutta kutsutaan yleiseksi verovelvollisuudeksi. Rajoitettua verovelvollisuutta ei sen sijaan ole määritelty tuloverolaissa, vaan luonnollinen henkilö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen, mikäli hän ei ole tuloverolain perusteella Suomessa asuva²¹. Tuloverolain 11 §:ssä määritellään se, milloin henkilö on Suomessa asuva.

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus ja verotusvallan jakaminen perustuvat tyypillisesti liittymäperiaatteisiin, joita ovat asuinvaltioperiaate, lähdevaltioperiaate ja kansallisuusperiaate. Suomessa yleisesti verovelvollisen maailmanlaajuinen verovelvollisuus perustuu nimenomaan asuinvaltioperiaatteeseen.²² Ajatus asuinvaltioperiaatteesta perustuu siihen, että valtiossa asuva henkilö käyttää hyödykseen asuinvaltion julkisia palveluita.²³ Asuinvaltioperiaatteen on myös nähty hillitsevän verokilpailua, sillä asuinvaltion

¹⁸ Nykänen 2015, s. 88.

¹⁹ Tämän tutkielman tutkimuskohteena on kuitenkin luonnollisia henkilöitä, tarkemmin sanottuna Suomen kansalaisia, koskeva kolmen vuoden sääntö, joten yhteisöjen verotusaseman käsittely on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

²⁰ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 64.

²¹ Ks. ratkaisu KHO 1986 B II 503, jonka mukaan henkilöä, joka ei ollut Suomessa asuva, oli pidettävä Suomessa rajoitetusti verovelvollisena.

²² Nykänen 2015, s. 84.

²³ Juusela 1998, s. 76.

verotusoikeus on laajalle ulotettu.²⁴ Vielä olennaisemmaksi syyksi nostaisin sen, että asuinvaltiolla on tyypillisesti katsottu olevan paras käsitys henkilön kokonaistuloista ja näin ollen veronmaksukyvyistä. Asuinvaltioperiaate on nykyään useimmissa teollisuusmaissa tärkein noudatettava periaate ja aikaisemmin vallalla ollut kansalaisuusperiaate on joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta saanut väistyä.²⁵ Aiemmin mainittu lähdevaltioperiaate tarkoittaa sitä, että valtio saa verottaa kaikkia kyseessä olevasta maasta saatuja tuloja. Lähdevaltioperiaate ei sen sijaan ota kantaa siihen, miten ulkomailta saatuja tuloja tulisi verottaa. Asuinvaltioperiaatteen lisäksi Suomessa on käytössä lähdevaltioperiaate, joka täydentää TVL 9 §:ää. TVL 10 §:ssä on käsitelty Suomesta saatua tuloa. Tämän tutkielman tutkimuskohteena oleva TVL 11 §:n kolmen vuoden sääntö sen sijaan antaa viitteitä kansalaisuusperiaatteesta.²⁶ Voidaankin sanoa, että Suomessa asuinvaltioperiaate (TVL 9 §) on tärkein ja olennaisin periaate, jota edellä mainitut kaksi muuta periaatetta täydentävät.

Verovelvollisuus määräytyy tuloverolain säännösten perusteella. On hyvä huomioida, että verosopimusten määräykset eivät vaikuta verovelvollisuusaseman syntymiseen Suomessa. Henkilöstä ei esimerkiksi tule rajoitetusti verovelvollista sillä perusteella, että verovelvollinen asuu verosopimuksen mukaisesti toisessa valtiossa. Toisaalta Suomessa rajoitetusti verovelvollinen ei koskaan voi olla Suomessa verosopimuksen mukaan asuva.²⁷ Verosopimusten merkitykseen tämän tutkielman tutkimuskohteen kannalta palataan vielä myöhemmin luvussa 2.2.3.

Tuloverolain 11.1 § tarjoaa kaksi pääsääntöä, joiden perusteella henkilö on Suomessa asuva. Henkilö katsotaan Suomessa asuvaksi, mikäli hänen varsinainen asunto ja kotinsa sijaitsee Suomessa. Tämän voidaan katsoa olevan ensisijainen periaate, sillä periaatetta ei ole liitetty Suomessa oleskelun keston. Toinen pääsääntö tulee käyttöön, mikäli henkilön varsinainen koti ja asunto ei ole Suomessa – tällöin määrittävää on se, oleskeleeko henkilö Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta. Tässä kohtaa on hyvä huomioida, että määräytymisperusteet ovat riippumattomia siitä, minkä valtion kansalainen

²⁴ Määttä 2007, s.135.

²⁵ Andersson 2006, s. 24.

²⁶ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 65.

²⁷ Nykänen 2015, s. 89.

henkilö on. Tärkeimmän poikkeuksen tähän muodostaa Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, joka on tämän tutkielman tutkimuskohteena.²⁸

2.1.1. Varsinainen koti ja asunto

Edellä esitetyn pääsäännön mukaisesti henkilö on yleisesti verovelvollinen Suomessa, mikäli hänen varsinainen koti ja asunto sijaitsevat Suomessa. Säännöksen edellytysten mukaan henkilöllä tulee olla Suomessa asunto, jota voidaan pitää hänen kotinaan. Henkilöllä voi olla samaan aikaan useampi asunto, mutta vain yksi näistä voi olla henkilön varsinainen koti – kodin sijainti Suomessa johtaa yleiseen verovelvollisuuteen. Mikäli henkilöllä on vain yksi asunto, on tämä samalla myös hänen kotinsa.²⁹ Jos henkilöllä on useampi asunto, tulisi määrittää, mikä asunnoista on verovelvollisen varsinainen koti. Fränden mukaan kodin sijainnin määrittelyssä voidaan huomioida muun muassa henkilökohtaisten ja taloudellisten siteiden keskus.³⁰ Kodin sijainnin määrittely on kuitenkin kokonaisharkintaa, jossa tulee huomioida perheen sijainti, työskentelypaikka ja missä henkilö on aiemmin asunut tai työskennellyt.³¹

Toisaalta on huomioitava, että mikäli verovelvollisen perhe asuu Suomessa, voidaan henkilön silti katsoa asuvan jossakin toisessa valtiossa, mikäli verovelvollisen koti sijaitsee toisessa valtiossa, eikä hän oleskele toisen pääsäännön mukaisesti Suomessa yli kuutta kuukautta yhtäjaksoisesti. Näin ollen verovelvollisuus ratkaistaan kunkin verovelvollisen kohdalla erikseen, joten esimerkiksi puoliset eivät aina välttämättä ole molemmat yleisesti verovelvollisia. Ratkaisussa KHO 1992 B 502 katsottiin, että Yhdysvaltojen kansalainen, jonka perhe asui Suomessa, oli rajoitetusti verovelvollinen, sillä hänen varsinainen koti ja asunto sijaitsivat Suomen ulkopuolella. Tapauksessa painoarvoa oli annettu enimmäkseen taloudellisten siteiden merkitykselle henkilökohtaisten siteiden kustannuksella. On kuitenkin syytä huomioida, että merkittävän seikan ratkaisussa muodostaa se, että henkilö ei ollut Suomen kansalainen. Mikäli henkilö olisi ollut

²⁸ Nykänen 2015, s. 89.

²⁹ Nykänen 2015, s. 93.

³⁰ Frände 2013, s. 56.

³¹ Helminen 2013, s.99.

Suomen kansalainen, olisi ratkaisussa voitu päätyä toisenlaiseen ratkaisuun, kuten tutkielmassa myöhemmin ilmenee.

2.1.2. Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa

Toinen pääsääntö yleisen verovelvollisuuden määrittelyssä on jatkuva oleskelu Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Lain edellytyksen mukaisesti tasan kuuden kuukauden oleskelu ei täytä ehtoa, vaan oleskelun on jatkuttava yli kuuden kuukauden ajan. Viikonloppujen ja lomien viettäminen Suomessa ei KHO 1992 B 502 mukaan pidetä jatkuvana oleskeluna Suomessa, eikä päivittäinen työssäkäynti Suomessa tee henkilöstä yleisesti verovelvollista KHO 1987 B 506 mukaan.³² Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi rajakuntatyöntekijöiden tilanteissa. Suomessa oleskelun merkitykseen olennaisten siteiden kannalta palataan vielä tämän tutkielman neljännessä luvussa. Toisaalta ratkaisussa KHO 1986 B II 502 henkilö katsottiin yleisesti verovelvolliseksi, kun hän oleskeli Suomessa ja työskenteli suomalaisen työnantajan palveluksessa yli kuusi kuukautta, huolimatta siitä, että henkilö kävi viikonloppuisin tapaamassa perhettään Ruotsissa.

Suomessa oleskelun syyllä ei ole merkitystä, näin ollen esimerkiksi yli kuusi kuukautta kestävä lomailu Suomessa tekee henkilöstä yleisesti verovelvollisen. Huomioitakoon myös se, että sillä onko henkilöllä Suomessa käytössään vakituista asuntoa, ei ole merkitystä, sillä henkilö voi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen yli kuuden kuukauden oleskelun perusteella, vaikka henkilön varsinainen asunto ja koti eivät sijaitsisikaan Suomessa.³³

Yleinen verovelvollisuus ei ole sidottu verovuoteen, kuten tuloverolain 9.4 §:ssä säädetään. Tästä seuraa se, että henkilö voi olla osan vuodesta yleisesti ja osan rajoitetusti verovelvollinen.³⁴ Yleinen verovelvollisuus alkaa siitä hetkestä, kun henkilön varsinainen asunto ja koti sijaitsevat Suomessa tai kun henkilön yli kuusi kuukautta kestänyt oleskelu on alkanut. Yleinen verovelvollisuus sen sijaan päättyy, kun varsinainen asunto ja koti eivät enää ole Suomessa tai kun Suomesta poissaoloa ei voida pitää tilapäisenä.

³² Nykänen 2015, s. 95.

³³ Nykänen 2015, s. 95.

³⁴ Frände 2013, s. 60.

Tyypillisesti henkilön yleinen verovelvollisuus päättyy siihen hetkeen, kun henkilö muuttaa pois Suomesta, ellei henkilö ole Suomen kansalainen.³⁵ Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö muodostaa olennaisen poikkeuksen yleisen verovelvollisuuden päättymiseen. Kolmen vuoden sääntöön palataan luvussa 2.2.

2.1.3. Verovelvollisaseman merkityksestä

Ensinnäkin verovelvollisaseman³⁶ määrittely vaikuttaa verotuksessa sovellettavan lain valintaan. Suomessa yleisesti verovelvollisia verotetaan pääsääntöisesti verotusmenettelylain mukaan, jolloin verovelvollisen tulot jaetaan tulolähteittäin muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Rajoitetusti verovelvolliset ovat verovelvollisia vain Suomesta saadusta tulosta ja heidän tulojaan verotetaan tyypillisesti rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (myöhemmin lähdeverolaki, LähdeVL) mukaan. Joissakin tapauksissa myös rajoitetusti verovelvollisten tuloja verotetaan verotusmenettelylain säännösten mukaisesti.

Toiseksi verovelvollisasema vaikuttaa veronsaajaan. Yleisesti verovelvolliset maksavat tuloveronsa valtiolle, kunnille ja seurakunnille. Rajoitetusti verovelvollisten verotus on puolestaan melkein kokonaan valtion verotusta. LähdeVL 1.1 §:ssä tosin mainitaan, että ”Rajoitetusti verovelvollisen on suoritettava tuloveroa valtiolle sekä kunnalle tämän lain mukaan.” LähdeVL 7 §:n pykälän mukaan lähdevero tilitetään kokonaisuudessaan valtiolle. Mikäli henkilö on asunut osan vuotta Suomessa, suorittaa hän koko vuoden ansiotuloistaan kunnallisveroa kotikunnalleen.³⁷

Verovelvollisaseman määrittelyn merkitystä ja tarpeellisuutta on käsitelty hallinto-oikeudessa. Hämeenlinnan hallinto-oikeus on 30.6.2015 antamallaan päätöksellä 16/0396/1³⁸ hylännyt verovelvollisen vaatimuksen siitä, että hänen verovelvollisuusasemansa olisi tutkittava sillä perusteella, että verovelvollisuusasemalla saattaisi olla merkitystä henkilön verotuksessa. Tapauksessa A:ta oli pidetty yleisesti verovelvollise-

³⁵ Nykänen 2015, s. 96.

³⁶ Verovelvollisasemalle voidaan antaa useampi samaa tarkoittava nimitys, esimerkiksi verovelvollisuusasema tai verovelvollisuusstatus.

³⁷ Nykänen 2015, s. 90.

³⁸ Diaarinumero 03149/14/8101

na vuoden 2010 verotusta toimittaessa, mutta A:n palkkatuloja ei ollut verotettu Suomessa, TVL 77 §:n niin kutsutun kuuden kuukauden säännön vuoksi. A oli kuitenkin valituksessaan verotuksen oikaisulautakunnalle vaatinut, että hänet oli katsottava rajoitetusti verovelvolliseksi 1.1.2010 lähtien, lisäksi A oli todennut, että hänellä oli lähdeverolain alaista korkotuloa Suomesta, josta oli virheellisesti peritty 28 prosentin vero. A oli perusteluissaan todennut, että verovelvollisuusasema oli ratkaistava, koska verovelvollisuusasemalla olisi saattanut olla vaikutusta veron määrään ja kolmen vuoden säännöstä johtuen verovelvollisuusaseman selvittämisen merkitys olisi erityisen korostunut. A oli esittänyt, että hänen varsinainen asunto ja koti oli siirtynyt Yhdysvaltoihin 31.8.2009, jonka jälkeen A ei ollut oleskellut Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden aikaa.

Verotuksen oikaisulautakunta ei ollut tutkinut vaatimusta perusteluinaan se, että verotustietojen mukaan A:lla ei ollut ansio- eikä pääomatuloja Suomesta vuonna 2010 ja näin ollen ratkaisu rajoitetusta verovelvollisuudesta ei muuttaisi verojen ja maksujen määrää. A ei tarvitsisi asiassa oikeussuojaa, ja näin ollen vaatimus oli jätetty tutkimatta. Hallinto-oikeus päätti hylätä A:n valituksen. Perusteluissaan Hallinto-oikeus totesi, että sillä onko henkilö yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen on lähtökohtaisesti merkitystä tulon verottamiseen ja veron määrään Suomessa. Merkitystä voi myös olla tulon verottamiseen muissa valtioissa sekä Suomen solmimien verosopimusten soveltamiseen, ja näin ollen veron määrään Suomessa. Lisäksi merkitystä on Suomen kansalaisten osalta TVL 11 §:n myötä tulevien vuosien verotukseen ja veron määriin.

Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että nimenomaisessa tapauksessa verovelvollisuusaseman ratkaisemisella ei ole vaikutusta A:n vuoden 2010 verojen määrään. A ei ollut valituksessaan esittänyt sellaista selvitystä, joka osoittaa että verovelvollisuusasema olisi tosiallisesti vaikuttanut hänen verotukseensa vuonna 2010, eikä selvitystä siitä, että asialla olisi merkitystä hänen tulevien vuosiansa verotukseen.³⁹ A ei ole tarvinnut asiassa oikeussuojaa ja näin ollen verotuksen oikaisulautakunta on voinut jättää asian tutkimatta. HaO ei ollut ratkaisussaan yksimielinen, vaan asiasta jätettiin eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin Aarne Reimanin äänestyslausunto. Reimanin mukaan verotuksen

³⁹ Valituksessaan A ei ollut vaatinut verovelvollisuusaseman tutkimista tällä perusteella, vaan vaati asian selvittämistä, koska sillä *saattaisi* olla merkitystä. Tähän HaO ei nähdäkseni ole olettanut suoranaisesti kantaa, joka jättänee ratkaisun jälkeen tilanteen edelleen tulkinnanvaraiseksi.

oikaisulautakunnan ja Verohallinnon asiassa tekemät päätökset tulisi kumota ja asia palauttaa käsiteltäväksi Verohallintoon.

Nähdäkseni eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin Aarne Reimanin äänestyslausunto on hyvin perusteltu. Kuten Reiman toteaa, verotusta toimittaessa on ensin ratkaistava kysymys verovelvollisuuden ulottuvuudesta, jonka jälkeen vahvistetaan verotettava tulo ja veron määrä. Näin ollen kysymys verovelvollisuusasemasta on ensisijainen ja asia tulisi ratkaista riippumatta verotettavan tulon määrästä ja veron määrästä.

Päätöksestä erityisen mielenkiintoisen tekee verovelvollisuusaseman määrittelyyn liittyvä problematiikka. Sinällään yllättävää on, että HaO vahvisti verotuksen oikaisulautakunnan käsitystä siitä, että koska verovelvollisuusasemalla ei tässä nimenomaisessa tapauksessa ollut merkitystä veron määrään, ei verovelvollisuusasemaa tarvinnut ratkaista. Ratkaisu on erikoinen, sillä huolimatta siitä, oliko verovelvollisuusasemalla merkitystä veron määrään, on kysymys lähtökohtaisesti olennainen. Tuloverolain 9 § säättää verovelvollisuudesta, joten nähdäkseni verovelvollisen verotuksen toimittaminen alkaa tämän kysymyksen ratkaisusta. Sinällään erikoista on, että asiaan ei otettu kantaa edes verovelvollisen sitä vaatiessa. Näin ollen ratkaisu jätti kysymyksen avonaiseksi, eikä verovelvollisuusaseman oikeellisuuteen otettu sinällään kantaa. Huomionarvoista on, että HaO totesi ratkaisussaan, että verotuksen oikaisulautakunta oli voinut jättää asian valituksen jälkeen tutkimatta, mutta kantaa ei otettu suoraan siihen, olisiko verovelvollisuusasema pitänyt ratkaista verotusta toimittaessa tai siihen, oliko verovelvollisuusasema sinällään oikein ratkaistu. Näin ollen tämän ratkaisun osalta ei voida tulkita verovelvollisuusasemaan ja kolmen vuoden sääntöön liittyviä olennaisia siteitä ja muita ominaisuuksia, koska HaO:n mukaan verovelvollisen valitusta ei tarvinnut tutkia. Tämän tutkielman tutkimuskysymyksiin ei sinällään saada tästä ratkaisusta vastauksia, mutta ratkaisu osoittaa sen, kuinka laajasti verovelvollisuusasemaan liittyviin kysymyksiin liittyy tulkinnallisuutta.

Verovelvollisuusasemaa ei olisi annettujen selvitysten perusteella voitu vielä ratkaista, vaan asiassa olisi pitänyt saada lisäselvityksiä verovelvollisuusaseman ratkaisemiseen liittyvistä perusteluista. Tästä huolimatta verovelvollisella olisi ollut oikeus saada kysymys verovelvollisuudesta ratkaistuksi, verovelvollisuusaseman ensisijaisuuden vuoksi. Näin ollen hallinto-oikeustuomari Reimanin näkemys asian palauttamisesta Verohal-

linnolle uudelleen käsiteltäväksi oli perusteltu, verotuksen oikaisulautakunnan olisi tullut kumota verotuspäätös ja palauttaa asia uudelleen käsiteltäväksi, sillä verovelvollisuuden ulottuvuuden ratkaisu on verotuksen toimittamisessa ensimmäinen ratkaistava kysymys. Lisäksi on syytä huomata, että päätös verovelvollisuusasemasta on lähtökohtaisesti osa verovuoden verotuspäätöstä ja näin ollen verovelvollisella tulee olla mahdollisuus hakea verotuspäätökseen muutosta, kuten verotusmenettelylaissa säädetään. Näin ollen on kyseenalaista, että verovelvollinen ei saanut kysymystä verovelvollisuusasemastaan verotukseen muutosta hakiessaan ratkaistuksi.

2.2. Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö

Edellä mainittujen seikkojen lisäksi henkilö voi olla Suomessa verovelvollinen myös tuloverolain 11.1 §:n niin sanotun kolmen vuoden säännön mukaisesti. Sääntö koskee nimenomaisesti Suomen kansalaisia ja laajentaa verotusoikeutta tilanteissa, joissa henkilö ei olisi enää Suomessa yleisesti verovelvollinen edellä esitettyjen pääsääntöjen mukaisesti.⁴⁰ Luonteeltaan kyse on olettamasäännöksestä, Suomen kansalaista pidetään lähtökohtaisesti Suomessa asuvana muuttovuoden ja sitä seuraavat kolme vuotta. Jos verovelvollinen vaatii rajoitettua verovelvollisuutta ja pystyy osoittamaan, ettei hänellä ole olennaisia siteitä Suomeen, voidaan henkilöä pitää rajoitetusti verovelvollisena, vaikka kolme vuotta ei olisi vielä kulunutkaan. Henkilöä pidetään rajoitetusti verovelvollisena sen jälkeen, kun muuttovuosi ja sitä seuraavat kolme vuotta ovat kuluneet.⁴¹ Jos Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille tilapäisesti, tarkoituksenaan oleskella siellä esimerkiksi 2-3 vuotta, ei henkilöä ole yleensä pidetty rajoitetusti verovelvollisena, koska ulkomaille ei ole asetettu pysyvästi.⁴²

Nykyisellään kolmen vuoden sääntö on mainittu tuloverolain 11 §:ssä, jossa todetaan seuraavaa:

⁴⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö.

⁴¹ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 17.

⁴² Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

TVL 11.1 §: ”Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.”

Hallituksen esityksessä 40/1974 todetaan, että säännöksessä mainittuja olennaisia siteitä ei kuitenkaan ole määritelty laissa, vaan niiden sisällön määrittely on jätetty oikeuskäytännön varaan. Lisäksi on mainittu, että olennaisten siteiden pysyvyyttä arvioidaan kokonaisuuden perusteella. Pääpiirteinä voidaan todeta, että olennaiset siteet muodostuvat verovelvollisen erilaisista henkilökohtaisista ja taloudellisista liittymäkohdista Suomeen. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, olennaisia siteitä tulkitaan maastamuuton pysyvyyttä tai tilapäisyyttä osoittavien seikkojen kannalta, kokonaisuutta arvioiden. Esityksessä mainitaan kuitenkin esimerkinomaisesti neljä olennaisuutta osoittavaa sidettä 1) henkilö ei ole asettunut vakituisesti asumaan tietylle paikkakunnalle 2) ulkomailla oleskellaan yksinomaan opiskeluun tai terveydenhuoltoon liittyvistä syistä 3) henkilö harjoittaa liikettä Suomessa tai omistaa täällä kiinteistön tai 4) henkilön perhe asuu vakituisesti Suomessa.⁴³

Verotus- ja oikeuskäytännössä on sen sijaan katsottu, että seuraavat seikat muodostavat yksinäänkin olennaisen siteen Suomeen:

- verovelvolliselle jää puoliso tai asunto Suomeen
- verovelvolliselle jää Suomeen muu kiinteistö kuin vapaa-ajan asunto
- verovelvollinen työskentelee Suomessa
- verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa tai maataloutta Suomessa
- verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvan piiriin.⁴⁴

Olennaisiksi siteiksi yksistään ei sen sijaan ole katsottu passiivisia omistuksia, esimerkiksi kotimaisten pörssiosakkeiden, sijoitusrahasto-osuuksien, Suomessa sijaitsevan vapaa-ajan asunnon tai eläketulon saamista Suomesta. Toisaalta jos tällaisia passiivisia

⁴³ HE 40/1974, s. 4.

⁴⁴ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

siteitä olisi useampi samanaikaisesti, voisivat ne yhdessä muodostaa olennaisen siteen Suomeen.⁴⁵

Kokonaisarviointia tehdessä huomiota voidaan kiinnittää myös verovelvollisen puolison siteisiin, näin ollen esimerkiksi puolison omistama asunto Suomessa voi muodostaa olennaisen siteen Suomeen. Säännöstä ei voi myöskään kiertää siirtämällä kaiken varallisuuden puolison nimiin. Toisaalta, puoliset voivat olla verovelvollisuusstatukseltaan eri asemassa, on siis mahdollista, että toinen puolisoista on yleisesti ja toinen rajoitetusti verovelvollinen.⁴⁶

KHO 1977/4639: Vaimo oli 21.12.1973 muuttanut terveydellisistä syistä Suomesta Espanjaan, jonne hänen miehensä oli häntä seurannut 14.12.1975. Puolisoilla oli Suomesta osinko- ja eläketuloa. Heidän yhteisessä omistuksessaan olivat puolisoiden asuntona Suomessa käytetyn huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Vaimon lähdeverokortin saamista tarkoittaneen hakemuksen johdosta katsottiin, että vaimo oli vuonna 1976 Suomessa yleisesti verovelvollinen ja että myös Suomen ja Espanjan välillä solmittua verosopimusta sovellettaessa häntä oli pidettävä Suomessa asuvana henkilönä.

Kuten edellä olevasta KHO:n ratkaisusta ilmenee, puolison Suomessa omistama asunto muodosti olennaisen siteen myös ulkomaille muuttaneelle puolisolle.

Kun muuttovuotta seuraavat kolme vuotta ovat kuluneet, katsotaan henkilö pääsääntöisesti rajoitetusti verovelvolliseksi. Tällöin näyttövelvollisuus olennaisten siteiden olemassaolosta siirtyy yleensä veronsaajalle, joskin tällaiset tilanteet ovat erittäin harvinaisia. Olennaisten siteiden tulee tällöin olla todella vahvat ja erityislaatuiset.⁴⁷ Yleensä kolmen vuoden kulumisen jälkeen veronsaajalla ei ole intressiä esittää vaatimusta yleisestä verovelvollisuudesta. Tähän johtavat tuloverolain säädökset (esimerkiksi kuuden kuukauden sääntö) ja Suomen solmimat verosopimukset.⁴⁸

Sen sijaan verovelvollinen ei voine itse vaatia yleisen verovelvollisuuden jatkamista kolmen vuoden kulumisen jälkeen. Nykäsen mukaan lain sanamuodon mukaisella tulkinnalla tämä olisi periaatteessa mahdollista. Kansainvälisen verotuksen käsikirjan kan-

⁴⁵ Nykänen 2015, s. 98.

⁴⁶ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Puolison siteet.

⁴⁷ Nykänen 2015, s. 99.

⁴⁸ Kansainvälisen verotuksen käsikirja, s. 19.

nanottoa on muutettu vuoden 2013 painoksesta vuoden 2015 painokseen. Aiemmin todettiin, että pelkkä verovelvollisen näyttö ei riitä säilyttämään yleistä verovelvollisuutta, mutta uusimpaan painokseen on lisätty sanamuodot ”*olisi mahdollista vain poikkeustapauksessa ja yleensä vain veroviranomaisen vaatimuksesta*”.⁴⁹ Sen sijaan Verohallinnon ohjeessa ”Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus” todetaan, että yleisen verovelvollisuuden jatkuminen kolmen vuoden jälkeen ei ole mahdollista pelkästään verovelvollisen vaatimuksesta.⁵⁰

Poikkeuksen tähän muodostavat luonnollisesti tietyt erityisryhmät⁵¹, jotka mainitaan tuloverolain 11 §:ssä, mutta näiden syvempi tarkastelu on kuitenkin rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle. Sitä, että yleisesti verovelvollista pidetään automaattisesti rajoitusti verovelvollisena kolmen vuoden kulumisen jälkeen, voidaan perustella lähdeverolailta, jota oli sovellettu päätöksessä KHO 1987 II 506.⁵²

Todettakoon vielä, että lopullinen päätös verovelvollisuusasemasta tehdään verotusta toimittaessa ja on osa sen vuoden verotuspäätöstä.⁵³ Tapauksessa, jossa verojohtaja oli päätöksellään antanut verovelvolliselle lähdeverokortin, ei voitu pitää sitovana lopullisessa verotuksessa (KHO 1980 II 60). Näin ollen ennakkoperinnässä tehdyt ratkaisut eivät välttämättä sido lopullista verotusta, vaikka luottamuksensuojaa koskeva verotusmenettelylain 26 § 2 momentti voisikin tulla sovellettavaksi. Verovelvollisen halutessa sitovan päätöksen verovelvollisuusasemasta, tulisi hänen haettava asiasta ennakkoratkaisua.

Olennaisten siteiden määrittelyyn oikeuskäytännössä paneudutaan tämän tutkielman kolmannessa ja neljännessä luvussa, joissa käsitellään HaO:n ja KHO:n ratkaisuja, joissa Suomessa asuminen ja kolmen vuoden sääntö on tullut käsiteltäväksi. Kolmas luku on jaettu alalukuihin eri siteiden perusteella niin, että jokainen niin kutsuttu vahva side tulee käsitellyksi omana alalukunaan. Olennaisten siteiden olemassaolon arviointi on

⁴⁹ Nykänen 2015, s. 99. Helminen toteaa kuitenkin, että kolmen vuoden jälkeen näyttötaakka olennaisten siteiden olemassaolosta siirtyy sille osapuolelle, joka niiden olemassaoloon haluaa vedota. Näin ollen tilanteesta riippuen näyttötaakka siirtyy sille, jolla on intressit siteiden olemassaolon osoittamiselle. (Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaisten siteiden katkeaminen.)

⁵⁰ Verohallinto 2014.

⁵¹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 96.

⁵² Myrsky – Linnakangas 2009, s. 97.

⁵³ Verohallinto 2014, otsikon Hakemus rajoitetusta verovelvollisuudesta alla.

aina kokonaisharkintaa, mutta oikeuskäytännössä on katsottu, että niin sanotun vahvan siteen olemassaolo muodostaa yleensä aina yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen.⁵⁴

2.2.1. Säännöksen taustaa

Suomessa säädettiin voimaan vuonna 1924 tulo- ja omaisuusverolaki, josta käytetään lyhennettä ETOL. ETOL:issa oli maininnat yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta, mutta tuolloin verovelvollisuus rakentui kansalaisuusperiaatteelle. Yleisesti verovelvollinen oli henkilö, joka oli Suomen kansalainen ja rajoitetusti verovelvollinen henkilö, joka oli ulkomaan kansalainen. ETOL:issa tulo- ja omaisuusverotus samoin kuin kunnallinen tuloverotus kohdistuivat Suomen kansalaisten tuloihin ja omaisuuteen, riippumatta siitä, mistä tulo oli saatu tai missä omaisuus sijaitsi. Ulkomaalaiset henkilöt, niin luonnolliset kuin juridiset, olivat verovelvollisia ainoastaan Suomesta saadusta tulosta ja Suomessa omistamastaan omaisuudesta.⁵⁵

Kansalaisuusperiaate aiheutti kuitenkin ongelmia, eikä sitä koettu verojärjestelmään sopivaksi. Siirtolaiset, jotka muuttivat esimerkiksi Yhdysvaltoihin ja Kanadaan säilyttivät usein Suomen kansalaisuuden, jolloin heitä pidettiin muutostaan huolimatta yleisesti verovelvollisina. Verotuksen kohdistaminen ja toimittaminen tuotti ongelmia ja aiheutti ongelmia myös oikeudenmukaisuuden kannalta. Toisaalta Suomessa vakituisesti asuvat ulkomaan kansalaiset välttyivät osin verotukselta, koska olivat rajoitetusti verovelvollisia. Jo tuolloin rajoitetusti verovelvolliset olivat silti verovelvollisia Suomesta saadusta tulosta. Kansalaisuusperiaatteen soveltaminen aiheutti Suomen kansalaisille ongelmia erityisesti niissä valtioissa, joissa sovellettiin tuolloin huomattavasti yleistynyttä asuinvaltioperiaatetta.⁵⁶

Suunniteltaessa uutta tulo- ja omaisuusverolakia (TOL) päätettiin myös Suomessa siirtää kansalaisuusperiaatteesta kohti asuinvaltioperiaatetta⁵⁷. Verovelvollisuutta koskevat määräykset löytyivät TOL 7 §:stä, jonka mukaan henkilön katsottiin olevan Suomessa

⁵⁴ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet.

⁵⁵ Tarjanne 1939, s. 53.

⁵⁶ Niskakangas 1987, s. 26–27.

⁵⁷ Rekola 1947, s. 33.

asuva, mikäli hänellä tai hänen perheellään on Suomessa varsinainen asunto tai jos henkilö oleskeli Suomessa yli kuuden kuukauden ajan.

TOL 7 § 2 mom.: *Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä tai hänen perheellään on täällä varsinainen asuntonsa taikka jos hän jatkuvasti täällä oleskelee yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poisolo ei estä oleskelua jatkuvana pitämästä.*

Tutkimuskohteena oleva kolmen vuoden sääntö tuli ensimmäisen kerran uuteen tulo- ja varallisuusverolakiin (1043/1974) vuonna 1975. Hallituksen esityksessä 40/1974 luonnollisen henkilön asumista Suomessa ehdotettiin tarkistettavaksi. Uutta tulo- ja varallisuusverolakia suunniteltaessa verovelvollisuuden kansainvälistä ulottuvuutta ei haluttu muuttaa oleellisesti, sen sijaan Suomessa asumista koskeviin säännöksiin tuli pieniä muutoksia⁵⁸. Aiemman TOL 7 §:n katsottiin nimittäin aiheuttavan ongelmia, sillä säännöstä sovellettaessa pohdittiin ensinäkin sitä, oliko ulkomaille muuttaneen henkilön varsinainen koti säilynyt Suomessa. Silloisen TOL:in 7 §:ssä viitattiin myös perheen asuntoon. TOL 7 §:n sanamuodon mukaan henkilö katsottiin yleisesti verovelvolliseksi ulkomaille muutostaan huolimatta, mikäli hänen perheensä vakituinen asunto oli Suomessa.⁵⁹

TOL:in katsottiin asettaneen perheelliset ja perheettömät verovelvolliset eri asemaan, aiheuttaen erilaisen verotuksellisen kohtelun, jota ei voitu asiallisin perustein puoltaa. Näin ollen tuloverolain uudesta lakitekstistä päädyttiin poistamaan maininta perheestä, vaikkakin seikalla edelleen oli ja on tärkeä merkitys ratkaistaessa verovelvollisuusasemaa.⁶⁰

Hallituksen esityksestä mainitaan myös muita perusteluja tuolloin paljon kaivatulle säännökselle. Toinen keskeinen muutostarve syntyi siitä, että henkilön muuttaessa ulkomaille, oli välittömästi ratkaistava, oliko kyseessä henkilön pysyvä muutto ulkomaille vai ei. Hallituksen esityksessä todetaan, että sellaiset tapaukset olivat yleistyneet, joissa verovelvollinen vuodesta toiseen oleskeli osan vuotta ulkomailla ja tällä perusteella esitettiin, että ei ole Suomessa verotuksellisessa mielessä asuva. Todettiin kuitenkin, että tällai-

⁵⁸ Niskakangas 1987, s. 35.

⁵⁹ Niskakangas 1987, s. 27.

⁶⁰ HE 40/1974, s. 4.

sissa tilanteissa verovelvollisella säilyy sellaiset siteet Suomeen, että hänen varsinaisen asunnon ja kodin katsottiin sijaitsevan Suomessa ulkomailla oleskelusta huolimatta. Veroviranomainen koki vaikeaksi osoittaa, että henkilön varsinainen asunto ja koti sijaitsivat edelleen Suomessa, etenkin sellaisissa tilanteissa, joissa päätös maastamuuton pysyvyydestä oli tehtävä välittömästi muuttohetkellä.⁶¹

Ratkaisuna edellä mainittuun ongelmaan, uuteen tulo- ja varallisuusverolakiin tarjottiin todistustaakkasäännöksenä kolmen vuoden sääntöä. Suomen kansalaisen oli katsottava asuvan Suomessa, jollei hän näytä, että hänellä ei verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Hallituksen esityksessä kuitenkin todettiin, että olennaiset siteet eivät tarkoittaisi mitään nimenomaisia seikkoja, vaan sisältö jäisi oikeuskäytännön varaan. Tällöin huomioitaviksi seikoiksi mainittiin kaikki maastalähdön pysyvyyttä tai tilapäisyyttä osoittavat seikat, jotka olisivat asian ratkaisun kannalta merkityksellisiä. Olennaisten siteiden puolesta katsottiin puhuvan sen, että henkilö ei ole pysyvästi asettunut millekään paikkakunnalle, että ulkomailla oleskeltaisiin nimenomaan opiskelun tai terveyteen liittyvien syiden vuoksi tai että, henkilö harjoittaa Suomessa liikettä tai omistaa kiinteistön Suomessa. Myös perheen vakituinen asuminen Suomessa katsottiin tällaiseksi olennaiseksi siteeksi. Esityksessä kuitenkin painotetaan, että kyse on tilanteen kokonaisarvioinnista, eikä yksi asumista osoittava seikka voi ratkaista asiaa. Jo tuolloin asian sanottiin ratkaistavan henkilökohtaisia olosuhteita koskevan kokonaisharkinnan perusteella. Sen jälkeen, kun kolme vuotta olisi kulunut, katsottiin näyttötaakan siirtyneen veroviranomaiselle.

Niskakankaan mukaan yksi merkittävä syy kolmen vuoden säännön ottamiselle Suomen tuloverolakiin oli vastaavanlaisen säännöksen kopioiminen Ruotsin verojärjestelmästä – säännös oli osoittautunut Ruotsissa käytännössä toimivaksi. Säännökseen olisi voitu ottaa malliesimerkkejä myös Pohjoismaiden ulkopuolelta, mutta esimerkkien hakeminen Pohjoismaiden ulkopuolelta oli varsin epätavallista.⁶² Kolmen vuoden sääntö tuli Ruotsissa voimaan 1966 ja sitä oli edeltänyt komitearaportti jo vuonna 1962. Ruotsin

⁶¹ HE 40/1974, s. 4.

⁶² Niskakangas 1987, s. 36.

lainsäädäntö on kolmen vuoden säännön antamisen jälkeen muuttunut, mutta Ruotsissa syntynyttä oikeuskäytäntöä voidaan käyttää tulkinta-apuna kolmen vuoden säännössä.⁶³

Mainittakoon lopuksi, että lain esitöistä löytyy hallituksen esityksen lisäksi myös niin sanottuja ensisijaisesti heikosti velvoittavia oikeuslähteitä⁶⁴, eli valiokuntamietintöjä. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä numero 45 (VaVM 45/1974) valiokunta on esittänyt, että Eduskunnan tulisi hyväksyä hallituksen esitys numero 40 pykälän 9 osalta sellaisena kuin se on esitetty hallituksen esityksessä.⁶⁵ Kolmen vuoden sääntö löytyi uuden tulo- ja varallisuusverolain 9 §:stä näin ollen seuravanlaisena:

TVL (1974) 9 §: Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti täällä oleskelee yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.

2.2.2 Kolmen vuoden sääntö todistustaakkanormina ja olennaisten siteiden katkeamisajankohta

Hallituksen esityksessä 40/1974 todettiin, että kolmen vuoden sääntö on ennen kaikkea todistustaakkasäännös⁶⁶. Todistustaakkasäännöksessä ajatuksena on, että asian ratkaisija tarvitsee käyttöönsä realiteetit, joihin normeja sovelletaan. Asian ratkaisijalla ei ole kuitenkaan aina käytössään tosiasioita, mutta ratkaisu on silti tehtävä. Kolmen vuoden säännön tapaisilla todistustaakkasäännöksillä määrätään, kenen asianosaisen on tarvittaessa näytettävä asiat toteen. Todistustaakkasäännöksen ideaan kuuluu myös, että se näyttää kumpi asianosainen kärsii haitalliset seuraukset, jos jokin seikka jää asiassa epäselväksi. Kolmen vuoden sääntö ei kuitenkaan ole puhdas todistustaakkasäännös, nimittäin kolmen vuoden kulumisen jälkeen tosiasiat pitäisi saattaa epäilyksenalaiseksi, muu-

⁶³ Niskakangas 1987, s. 44 ja Frände 2013, s. 68.

⁶⁴ Määttä 2014, s. 170.

⁶⁵ VaVM 45/1974, s. 8 ss.

⁶⁶ HE 40/1974, s. 4.

toin kolmen vuoden kuluttua ei pitäisi tapahtua mitään muutosta Suomessa asumista arvioitaessa. Niskakangas toteaaakin, että kolmen vuoden sääntö on eräänlainen legaali-presumptio, jota on päätetty kutsua hieman epämääräisin perustein todistustaakkasäännökseksi.⁶⁷

Uudemmassa oikeuskirjallisuudessa on todettu kolmen vuoden säännön olevan rakennettu presuntiosäännöksen muotoon, joka on kumottavissa. Presumptio on tässä tapauksessa se, että Suomen kansalainen on ulkomaille muuttonsa jälkeen Suomessa yleisesti verovelvollinen. Jos verovelvollinen pystyy osoittamaan muuta, presuntiosäännös kumoutuu. Taustalla on ajatus siitä, että epävarmoissa tilanteissa verovelvollisuus Suomeen säilyy ainakin muuttovuoden ja kolme seuraavaa vuotta.⁶⁸

Lähtökohtaisesti verovelvollinen voi osoittaa olennaisten siteiden katkeamisen koska tahansa muuttovuonna tai sen jälkeen. Mikäli verovelvollinen muuttaa pois Suomesta kesken vuotta ja osoittaa olennaisten siteiden katkenneen viimeistään muuttohetkellä, katsotaan yleisen verovelvollisuuden päättyvän muuttopäivänä pääsäännön mukaisesti. Tapauksessa KHO 7.8.1981 T 3184 verovelvollinen oli muuttanut Ruotsiin 8.9.1978, eikä hänelle ollut jäänyt Suomeen asuntoa tai kiinteää omaisuutta. Verovelvollisen katsottiin näyttäneen, ettei hänellä ollut olennaisia siteitä Suomeen enää maahanmuuttohetken jälkeen, jonka vuoksi hänet katsottiin rajoitetusti verovelvolliseksi muuttohetkestä alkaen. Näin ollen myös Suomen kansalainen voi olla osan vuodesta yleisesti ja osan vuodesta rajoitetusti verovelvollinen. Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että tämä tulee kyseeseen esimerkiksi siirtolaisuustapauksissa, kun kokonainen perhe myy omaisuutensa ja muuttaa vieraaseen maahan asumaan. Tällaisissa tilanteissa veroviranomaiset eivät saisi asettaa niin korkeaa todistuskynnystä, että verovelvollisen olisi mahdotonta saada presumtiota kumotuksi.⁶⁹

Mikäli verovelvollinen osoittaa olennaisten siteiden lakaneen muuttoajankohdan jälkeen, yleisen verovelvollisuuden katsotaan loppuvan vasta sen vuoden lopussa, jonka

⁶⁷ Niskakangas 1987, s. 37–42. Niskakankaan mukaan oikeuskäytäntö on tukenut ajatusta siitä, että kolmen vuoden sääntö ei ole puhdas todistustaakkasäännös. Kolmen vuoden oleskelun ulkomailta katsotaan ikään kuin osoittavan, että olennaiset siteet Suomeen ovat katkenneet. Toisaalta asiassa on jätetty mahdollisuus, että yleinen verovelvollisuus Suomeen säilyy vielä kolmen vuoden jälkeenkin. Ks. myös Ryyänen 2000, s. 206.

⁶⁸ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 76.

⁶⁹ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 77.

aikana olennaiset siteet ovat katkenneet.⁷⁰ Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen osoittaa muuttovuotta seuraavan kolmen vuoden aikana olennaisten siteiden katkenneen. Vastaava tilanne syntyy myös, kun verovelvollinen osoittaa olennaisten siteiden katkenneen muuttovuonna, mutta vasta muuttoajankohdan jälkeen. KHO linjasi ratkaisussaan KHO 2004:6, että tällaisissa tilanteissa yleinen verovelvollisuus päättyy vasta muuttovuoden lopussa⁷¹. KHO:n ratkaisutekstissä viitataan tuloverolain 11 § 1:n momenttiin ja todetaan, että verovelvollinen oli näyttänyt momentin edellyttämällä tavalla, ettei hänellä enää muuttovuoden päättyessä ollut olennaisia siteitä Suomeen.⁷² KHO:n tulkintaa voidaan perustella sillä, että lain sanamuodon mukaan verovelvollista pidetään Suomessa asuvana, – – , kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen.

Ratkaisu on noussut oikeuskirjallisuudessa kritiikin kohteeksi. Nykäsen mukaan ei ole täysin selvää, onko ratkaisu KHO 2004:6 vienyt prejudikaattiarvon ratkaisulta KHO 7.8.1981 T 3184. Olisi nimittäin kyseenalaista, jos verovelvollisuus määräytyisi eri tavalla, riippuen siitä, ovatko olennaiset siteet katkenneet ennen vai jälkeen muuton. Tapauksissa sovelletaan kuitenkin lähtökohtaisesti samaa tuloverolain kolmen vuoden sääntöä, joten tulkinnan tulisi perustellusti olla samanlainen molemmissa tilanteissa.⁷³ Käytännössä tulkintavaihtoehtoja on kaksi, joko edellä mainittu, eli yleinen verovelvollisuus päättyisi sen vuoden lopussa, kun olennaisten siteiden on näytetty katkenneen tai niin, että henkilö voi olla muuttovuoden aikana sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollinen ja yleinen verovelvollisuus päättyisi siteiden katkeamishetkeen. Jälkimmäisen tulkinnan mahdollistaa tuloverolain 9 § 4 momentti ”Verovelvollista, joka ainoastaan osan verovuotta on asunut Suomessa, verotetaan tältä ajalta 1 momentin 1 kohdan ja muulta osalta vuotta 2 kohdan mukaan”. Aikaisempi prejudikaattitapaus KHO 7.8.1981 T 3184 olisi tämän tulkinnan mukainen. Myös Frände on kritisoinut asiaa väitöskirjassaan ja todennut, että yleisen verovelvollisuuden loppumiselle vasta olennaisten siteiden

⁷⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaisten siteiden katkeaminen.

⁷¹ Tapauksessa KHO 2004:6 verovelvollinen oli muuttanut ulkomaille, jonka jälkeen hänen perheensä oli seurannut perässä ja jonka jälkeen perheen asunto myytiin kuukausi muuton jälkeen. Ratkaisussa henkilö katsottiin rajoitetusti verovelvolliseksi vasta seuraavan vuoden alusta.

⁷² Näin myös Nykänen 2015, s. 100. Nykänen toteaa, että KHO:n tulkinta perustunee lain sanamuotoon ”– – että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä – –”.

⁷³ Nykänen 2015, s. 100–101.

katkeamisvuoden lopussa (kun olennaiset siteet ovat katkenneet muuttohetken jälkeen) ei löydy tukea lainsäädännöstä, vaan periaate on muodostunut oikeuskäytännössä⁷⁴.

Myös uudemmassa oikeuskäytännössä on tulkittu olennaisten siteiden katkeamisen ajankohdan merkitystä KHO:n uudemman tulkintalinjan mukaan. KHO ei myöntänyt Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisulle 2.3.2016 T 16/0261/4 valituslupaa päätöksellä KHO 4.8.2016 T 3294 (julkaisematon). HaO oli ratkaisussaan katsonut, että A oli näyttänyt tuloverolain 11 §:n 1 momentissa edellytetyllä tavalla, että hänellä ei ollut olennaisia siteitä Suomeen enää vuoden 2014 päättyessä 31.12.2014, josta lukien A:ta ei voitu pitää yleisesti verovelvollisena. A ei kuitenkaan ollut osoittanut, että kaikki olennaiset siteet olisivat katkenneet viimeistään muuttohetkellä 27.8.2014, jonka vuoksi rajoitettu verovelvollisuus ei voinut alkaa välittömästi muuttohetkestä lähtien.⁷⁵

Käytännössä yleinen verovelvollisuus voi siis loppua kolmen vuoden säännön osalta kolmella tavalla, ensinäkin muuttohetkeen, jos verovelvollinen osoittaa olennaisten siteiden katkenneen ennen muuttoa, toiseksi sen vuoden lopussa, jona olennaisten siteiden on näytetty katkenneen muuton jälkeen ja kolmanneksi sen vuoden lopussa, kun muuttovuosi ja kolme vuotta ovat kuluneet.⁷⁶

Presumtiosäännös on mahdollista kumota osoittamalla se, että olennaiset siteet ovat katkenneet. Tässä tutkielmassa esitetään useampikin tapaus, jossa verovelvollisen todistustaakka on täyttynyt ja verovelvollinen on siten pystynyt osoittamaan, että olennaiset siteet ovat katkenneet⁷⁷. Presumtiosäännöksen käyttö lähtee liikkeelle siitä, että ensin on arvioitava, onko yksittäinen henkilö jo pääsäännön mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen. Mikäli henkilöä ei voida pääsäännön mukaan pitää Suomessa yleisesti verovelvollisena, tulee kolmen vuoden sääntö käyttöön. Kolmen vuoden sääntö ja pre-

⁷⁴ Frände 2013, s. 72. Myös Tuloverolain kommentaarissa (1993) on todettu, että mikäli henkilö muuttaa pois kesken vuotta ja näyttää, ettei hänelle jää olennaisia siteitä, on sovellettava pääsääntöä, eli yleinen verovelvollisuus päättyy muuttopäivään (Huhtanen et al. (1993), s. 28). Kiinnostavaa on, että kommentaarissa ei ole mainittu tilannetta, jossa olennaiset siteet katkeaisivat muuttohetken jälkeen. Osaltaan tämäkin saattaa kuvastaa oikeustilan muuttumista myöhemmin ja sitä, että aiemmin tuloverolakia tulkittiin niin, että yleinen verovelvollisuus päättyy olennaisten siteiden katkeamiseen.

⁷⁵ Ratkaisuun palataan vielä luvussa 3.4.

⁷⁶ Frände 2013, s. 71.

⁷⁷ Esimerkiksi KHO 1981 II 501 ja KHO 1982 T 5831.

sumtiosäännös koskeekin vain henkilöitä, jotka ovat selkeästi osoittaneet muuttonsa ulkomaille ja eivät oleskele Suomessa yhtäjaksoisesti 6 kuukauden jaksoa.⁷⁸

2.2.3. Verosopimusten ympätty kolmen vuoden sääntö

Kolmen vuoden säännöllä on merkitystä myös verosopimusten kannalta. Yleisesti verovelvolliset ovat Suomessa verovelvollisia maailmanlaajuisista tuloistaan. Näin ollen ei siis teoriassa tarvitsisi selvittää, mitkä verovelvollisen tuloista ovat Suomesta saatuja. Suomen solmimat verosopimukset vaikuttavat asiaan kuitenkin käytännössä, sillä tulon lähdevaltio vaikuttaa usein tulon verokohteluun.⁷⁹ Yleensä verosopimus viime kädessä ratkaisee verotuksellisen kohtelun ja henkilön verosopimuksen mukaisen asumisen. Suomi on kuitenkin sisällyttänyt osaan solmimistaan verosopimuksista sisäisen lainsäädännön kolmen vuoden säännön, jota kutsutaan myös ympättyksi kolmen vuoden säännöksi.⁸⁰

Määräys on sisällytetty noin kahteenkymmeneen Suomen solmimaan verosopimukseen, joskaan määräystä ei ole sisällytetty enää uusimpiin solmittuihin verosopimuksiin⁸¹. Tällaisissa tilanteissa Suomi voi muiden sopimuksessa olevien määräysten estämättä verottaa yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, siitäkin huolimatta, että henkilön katsotaan olevan verosopimuksen mukaan asuva toisessa sopimusvaltiossa. Näin Suomi laajentaa verotusvaltaansa koskemaan esimerkiksi arvopapereiden luovutuksista saatuja

⁷⁸ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 78.

⁷⁹ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 71.

⁸⁰ Huomionarvoista on, että ympättyä kolmen vuoden sääntöä ei ole juurikaan käsitelty oikeuskirjallisuudessa muutamaa mainintaa lukuun ottamatta. Asia on lyhyesti mainittu Linnakangas – Viio 1997, s. 92 sekä Myrsky – Linnakangas 2009, s. 99 ss. ja s. 69.

⁸¹ Maat joiden kanssa solmituissa verosopimuksissa on ympätty kolmen vuoden sääntö: Arabiemiraattien liitto (22 art.), Argentiina (23 art.), Barbados (25 art.), Bosnia-Herzegovina (Jugoslavia 22 art.), Brasilia (22 art.), Etelä-Afrikka (22 art.), Filippiinit (22 art.), Italia (pöytäkirjan 5. määräys), Kosovo (Jugoslavia 22 art.), Kreikka (23 art.), Kroatia (Jugoslavia 22 art.), Latvia (23 art.), Liettua (23 art.), Luxemburg (23 art.), Meksiko (22 art.), Montenegro (Jugoslavia 22 art.), Pakistan (22 art.), Romania (22 art.), Saksa (23 art.), Sambia (24 art.), Slovakia (22 art.), Sri Lanka (23 art.), Thaimaa (22 art.), Tsekki (22 art.), Ukraina (23 art.), Uusi-Seelanti (23 art.), Uzbekistan (22 art.), Venäjä (22 art.) ja Viro (23 art.). Tässä yhteydessä on syytä mainita, että Suomi on neuvotellut uuden Suomen hyväksymän verosopimuksen Saksan kanssa, mutta sopimus ei ole vielä voimassa. Uudessa sopimuksessa ympättyä kolmen vuoden sääntöä ei enää ole. Suomi on myös neuvotellut uuden verosopimuksen Sri Lankan kanssa ja on ilmeistä, että ympätty kolmen vuoden sääntö on poistettu myös tästä sopimuksesta. Sri Lankan ja Saksan kanssa solmittujen uusien sopimusten voimaantulopäivät eivät ole vielä tiedossa. Suomen voimassa olevan verosopimustilanteen voi tarkistaa Valtiovarainministeriön kotisivuilta www.vm.fi/verosopimukset1.

voittoja, joka ei normaalisti olisi mahdollista.⁸² Ympätty kolmen vuoden sääntö on aina rajattu koskemaan vain Suomen kansalaisia ja myös kaksoiskansalaisia, ellei sanamuodosta muuta johdu. Huomioitavaa on, että ympätty kolmen vuoden sääntö tulee sovellettavaksi vain tilanteissa, joissa Suomen kansalainen, joka on kolmen vuoden säännön nojalla yleisesti verovelvollinen, on muuttanut ulkomaille ja hänen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on jokin muu kuin Suomi.⁸³ Ympätty kolmen vuoden sääntö antaa Suomelle mahdollisuuden verottaa tuloa, vaikka verosopimuksen mukaan tulon verotusoikeus olisi vain asuinvaltiolla. On kuitenkin hyvä huomata, että sääntöä ei käytännössä sovelleta sellaiseen tuloon, jonka verotusoikeus on sopimuksessa jaettu sillä tavalla, että lähdevaltio saa verottaa tulosta tietyn enimmäismäärän – näissä tilanteissa Suomi verottaa tuloa enimmäismäärän verran.

Ympätty kolmen vuoden sääntö on sisällytetty verosopimukseen usealla eri tavalla ja joissakin sopimuksissa on tiettyjä rajoituksia. Säännön ajallista soveltamista on esimerkiksi saatettu rajata, kuten Luxemburgin ja Kreikan sopimuksissa. Tästäkin syystä sopimuksen sanamuoto on aina syytä tarkistaa. Yleensä sopimuksissa käytetään sanamuotoa *henkilö, joka on Suomen sisäisen verolainsäädännön mukaan Suomessa asuva* – tällöin sovelletaan TVL 11 §:n 1-3 momentteja, jotka koskevat Suomessa asumista. Näissä tilanteissa soveltamiselle ei ole erityistä aikarajaa. Aikarajauksella tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että määräystä voidaan soveltaa Suomen ulkomaanedustuksessa palvelemaan lähetettyyn henkilöstöön niin kauan kuin henkilö on edustuston palveluksessa lähetettynä työntekijänä.

Tyypillisimmillään ympätty kolmen vuoden sääntö on esimerkiksi Suomen ja Viron verosopimuksessa (17.12.1993/1302, SopS 96), jonka 23 artikla kuuluu seuraavasti:

Tämän sopimuksen muiden määräysten estämättä voidaan Virossa asuvaa luonnollista henkilöä, jonka myös katsotaan Suomen verolainsäädännön mukaan 2 artiklassa tarkoitettujen verojen osalta asuvan Suomessa, verottaa Suomessa. Suomen on kuitenkin a) kohdan määräysten mukaan vähennettävä Suomen verosta se Viron vero, joka on maksettu tulosta tai varallisuudesta. Tämän kohdan määräyksiä sovelletaan vain Suomen kansalaiseen.

⁸² Ks. myös Myrsky – Linnakangas 2009, s. 99 ss.

⁸³ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 69.

Ympätyn kolmen vuoden säännön osalta poikkeuksellinen verosopimus on Suomen ja Luxemburgin välinen verosopimus (18.3.1983/272, SopS 18), jonka 23 artiklassa todetaan seuraavaa:

b) Tämän sopimuksen muiden määräysten estämättä voidaan Luxemburgissa asuvaa luonnollista henkilöä, jonka myös katsotaan Suomen verolainsäädännön mukaan 2 artiklassa tarkoitettujen verojen osalta asuvan Suomessa, verottaa Suomessa. Suomen on kuitenkin a) kohdan määräysten mukaan vähennettävä Suomen verosta se Luxemburgin vero, joka on maksettu tulosta tai varallisuudesta. Tämän kohdan määräyksiä sovelletaan vain luonnolliseen henkilöön, joka on Suomen kansalainen eikä ole Luxemburgin kansalainen, siltä vuodelta, jonka aikana tämä henkilö lähti Suomesta, ja kolmelta seuraavalta vuodelta.

Luxemburgin verosopimuksessa säännön soveltamista on siis ajallisesti rajattu. Edelleen määräys soveltuu, kun Suomessa asuminen perustuu TVL 11 §:n 1–3 momentteihin. Sääntö tulee kuitenkin ajallisesti rajatuksi kolmeen seuraavaan vuoteen, joten edellä mainittu aikarajaton soveltaminen ei tule kyseeseen. Henkilön lähtöhetkenä Suomesta pidettäneen ajankohtaa, jota vastaavasti pidetään muuttohetkenä kolmen vuoden säännön laskennassa.

Toinen ympätyn kolmen vuoden säännön ajallinen rajaus löytyy Suomen ja Kreikan välisen verosopimuksen (9.8.1996/598, SopS 59) 23 artiklasta, jossa todetaan seuraavaa:

3. Tämän sopimuksen muiden määräysten estämättä voidaan kuitenkin sopimusvaltion kansalaisen, joka väittää muuttaneensa tuosta valtiosta asetuakseen asumaan toiseen sopimusvaltioon, katsoa asuvan ensiksi mainitussa valtiossa kunnes kaksi kalenterivuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana muutto tapahtui, jollei hän voi osoittaa, että hänellä ei ole kysymyksessä olevan verovuoden aikana ollut olennaisia siteitä ensiksi mainittuun valtioon. Ensiksi mainittu valtio vähentää kuitenkin tulosta tai varallisuudesta toisessa valtiossa maksetun veron omista veroista ottaen huomioon tämän artiklan 1 ja 2 kappaleen määräykset.

Sopimuksessa säännön soveltuminen on siis ajallisesti rajattu kahteen vuoteen sen verovuoden päättymisestä, jona muutto tapahtui. Huomionarvoista on lisäksi se, että määräys on siinä mielessä symmetrinen, että se koskee yhtä lailla Kreikan kuin Suomenkin kansalaisia, jotka ovat muuttaneet toiseen sopimusvaltioon. Toisaalta säännössä ei ole mainittu sisäistä lainsäädäntöä, joka rajoittaa puhtaasti kotimaisen lainsäädännön tulkin-

taa. Tämä aiheuttaa tulkintaongelman sen suhteen, voidaanko TVL 11 §:n 1–3 momentteihin tukeutua säännöstä sovellettaessa. Toinen huomionarvoinen kysymys on se, mitä muutolla tarkoitetaan. Tulkinnasta riippuen muutto voi tarkoittaa väestötietojärjestelmän mukaista muuttoa ulkomaille, verosopimuksen mukaisen asuinvaltion muuttamista toiseen sopimusvaltioon tai sille voidaan antaa sama merkitys, kuin tuloverolain kolmen vuoden säännössä.

Verosopimuksessa on myös saatettu rajata ympätyyn kolmen vuoden säännön soveltamista määrättyihin tuloihin. Suomen ja Italian välisen verosopimuksen (7.10.1983/791, SopS 55) 5. pöytäkirjamääräyksessä (55/1983) todetaan:

b) 1) Milloin Italiassa asuvaa henkilöä, joka on Suomen, mutta ei Italian kansalainen, pidetään Suomessa asuvana Suomen tulo- ja varallisuusverolain 9 §:ssä olevan niin sanotun kolmen vuoden säännön mukaan, sopimuksen 2 artiklassa tarkoitettujen Suomen verojen osalta, Suomi voi tapauksissa, joissa sopimuksen määräykset rajoittavat Suomen verottamisoikeutta, verottaa tällaisen henkilön tulosta, joka on saatu Italian ulkopuolella olevista lähteistä, tai varallisuudesta, joka on Italian ulkopuolella.

Sopimuksessa siis rajataan tuloja, joihin sääntöä voidaan soveltaa. Sopimuksessa ei ole määritelty, mitä tulon lähteellä tarkoitetaan. Tähän problematiikkaan ei kuitenkaan paneuduta tässä yhteydessä tämän enempää. Lisäksi pöytäkirjamääräyksessä mainitaan tuloverolain 9 §:n niin sanottu kolmen vuoden sääntö. Sanotusta huolimatta määräystä pitänee tulkita soveltumaan myös TVL 11 §:n kolmen vuoden sääntöön. Suomen ja Italian välinen verosopimus ja sen pöytäkirja on solmittu vuonna 1983, jolloin kolmen vuoden sääntö löytyi vielä TVL (1974) 9 §:stä.

Verotuskäytännössä ympättyä kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa tulot verotetaan Suomessa niin kuin henkilö ei olisi toisessa valtiossa asuva, poikkeuksena tulot, joista on verosopimuksessa määräys Suomessa perittävän veron enimmäismäärästä. Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen ja yleensä määräyksessä onkin maininta hyvitysmenetelmästä, kuten edellä esitellyissä Viron, Luxemburgin ja Kreikan verosopimuksissa.

Ympätyn kolmen vuoden säännön asema on myös vahvistettu oikeuskäytännössä.

KHO 6.4.2005/761: Suomessa yleisesti verovelvollista henkilöä, jonka katsottiin asuvan Sveitsissä Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen 4 artiklan määräysten perusteella, voitiin verottaa Suomessa luovutusvoitos-

ta, jonka hän oli saanut suomalaisten arvopapereiden myynnistä Suomessa.

Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 90/1993) 13 artiklan 6 kappale ja 23 artiklan 1 kappale.

Edellä mainitussa ratkaisussa Suomen verotusoikeus perustui nimenomaan Suomen ja Sveitsin verosopimuksen 23 artiklaan, jota on sittemmin muutettu. Suomen ja Sveitsin välisessä verosopimuksessa (17.12.1993/1296, SopS 90) tällainen säännös oli aiemmin 23 artiklassa, mutta säännös poistettiin verosopimuksen muutoksella SopS 91/2006.

2.2.4. Yleisen verovelvollisuuden palautuminen

Mikäli henkilöä on kolmen vuoden kulumisen jälkeen pidetty rajoitetusti verovelvollisena, ei sillä seikalla, että henkilöllä on olennaisia siteitä, ole merkitystä arvioitaessa kysymystä verovelvollisuusasemasta. Tällöin henkilöstä voi tulla yleisesti verovelvollinen ainoastaan pääsäännön kautta, eli joko Suomessa sijaitsevan varsinaisen asunnon ja kodin vuoksi tai Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta kestävänsä oleskelun perusteella.⁸⁴ Jos Suomen kansalainen oleskelee Suomessa tilapäisesti yli kuuden kuukauden ajan esimerkiksi opiskelujen vuoksi, ei kolmen vuoden ajan katsota alkavan uudestaan Suomessa oleskelun päätyttyä.⁸⁵ Tilapäinen yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa ei saa kolmen vuoden määräaika alkamaan alusta, jos olennaiset siteet ovat jo kerran katkenneet tai kolmen vuoden määräaika on kulunut. Sen sijaan, jos Suomen kansalaisesta tulee olennaisten siteiden katkeamisen jälkeen Suomessa uudestaan yleisesti verovelvollinen Suomessa sijaitsevan kodin ja asunnon takia, tulevat olennaiset siteet uudestaan tarkasteltaviksi.⁸⁶

KHO 1993 B 501: Suomen kansalainen, joka oli ollut rajoitetusti verovelvollinen, voi tulla yleisesti verovelvolliseksi vain siten, että hänellä oli

⁸⁴ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 98.

⁸⁵ Linnakangas – Viio 1997, s. 96.

⁸⁶ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaisten siteiden palaaminen.

varsinainen asunto ja koti Suomessa tai että hän oleskeli täällä jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan.

Ratkaisussa kyse oli A:n verovelvollisuudesta vuosina 1984–1988. A oli asunut Espanjassa vuodesta 1976 lähtien ja häntä oli pidetty rajoitetusti verovelvollisena vuoden 1983 loppuun saakka. A oli katsottu yleisesti verovelvolliseksi 1984 lähtien sillä perusteella, että A:lla oli tuloja Suomesta omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemiensa liike- ja asuinhuoneistojen vuokraamisesta sekä harjoittamastaan elokuvien maahan- tuonnista ja esitysoikeuksien vuokraamisesta sekä vuoteen 1986 asti omistamansa sisä- vesilaitteen vuokraamisesta. Lisäksi A:lle oli vahvistettu isyys vuonna 1982 samana vuonna syntyneeseen lapseen. Ratkaisussaan KHO kuitenkin totesi, että sillä seikalla onko A:lla ollut olennaisia siteitä Suomeen vuosina 1984–1988, ei sen jälkeen, kun A:ta on jo pidetty rajoitetusti verovelvollisena, ole merkitystä ratkaistaessa kysymystä verovelvollisuudesta vuosina 1984–1988. Ratkaisevaa on se, onko A:lle muodostunut Suomeen varsinainen asunto ja koti tai onko A oleskellut Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan. Näin ollen A:sta olisi tullut yleisesti verovelvollinen ainoastaan pääsäännön kautta.

Uudempaa oikeuskäytäntöä asiassa edustaa KHO 2008:43, jossa kyse oli puolisoista, jotka olivat muuttaneet Espanjaan ja heitä oli pidetty Suomessa rajoitetusti verovelvollisina. Verovuosina 2003 ja 2004 heidät oli kuitenkin katsottu verotusta toimittaessa yleisesti verovelvollisiksi.

KHO 2008:43: Puolisot olivat muuttaneet Espanjaan vuonna 1994, ja heitä oli pidetty rajoitetusti verovelvollisina Suomessa verovuosilta 1995–2002 toimitetuissa verotuksissa. Puolisoiden ei voitu katsoa tulleen uudelleen Suomessa yleisesti verovelvollisiksi, koska ei oltu näytetty, että heidän asumisessaan tai oleskelussaan Suomessa olisi vuosina 2003 ja 2004 tapahtunut muutosta aiempiin vuosiin nähden.

Ratkaisussa kyse oli siitä, oliko verovelvollisten asumisessa tai oleskelussa tapahtunut vuosina 2003 ja 2004 sellainen muutos, että verotuksen muuttamiselle olisi perusteita. Asiassa oli selvitetty, että verovelvolliset olivat oleskelleet Suomessa vuoden 2003 aikana ainakin 183 päivää ja vuoden 2004 aikana 185 päivää. Suomessa heillä oli käytössä asunto, joka oli heidän tyttären omistama, mutta johon puolisoilla oli hallintaoikeus. Annettu ratkaisu vahvistaa entisestään sitä kuvaa, että kerran rajoitetusti verovelvol-

liseksi katsottu henkilö ei palaudu yleisesti verovelvolliseksi ilman pääsääntöä. Ratkaisussa kyseenalaiseksi ei toisaalta tuotu sitä, millainen oleskelu Suomessa olisi katsottu pääsäännön mukaiseksi. Ratkaisussa kantaa otettiin siihen, että puolisoiden oleskelussa Suomessa ei ollut tapahtunut sellaista muutosta aiempiin vuosiin nähden, että heidät voitaisiin katsoa vuosina 2003 ja 2004 yleisesti verovelvollisiksi.⁸⁷

Yleisen verovelvollisuuden palautumista käsiteltiin myös Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 24.9.2015 T 15/0801/4, johon KHO ei myöntänyt valituslupaa päätöksellä KHO 15.6.2016 T 2669 (julkaisematon). Asiassa kyse oli A:n verovelvollisuudesta, kun A muuttaisi takaisin Suomeen pojan opiskelujen takia. Pojan oli tarkoitus aloittaa opinnot 1.8.2015. A oli katsottu rajoitetusti verovelvolliseksi vuoden 2013 alusta lähtien. A:n tarkoituksena oli muuttaa takaisin Suomeen joko niin, että A muuttaa yhdessä puolisonsa ja poikansa kanssa Suomeen 1.8.2015 tai niin, että A ja hänen puolisonsa muuttavat Suomeen 1.1.2016, mutta A oleskelee Suomessa poikansa luona vuonna 2015 elokuun ja joulukuun välisenä aikana keskimäärin 2 päivää viikossa. Hallinto-oikeus katsoi, että A:ta ei voida pitää Suomessa mahdollisesti tapahtuvasta työskentelystä ja hänen poikansa Suomessa asumisesta huolimatta Suomessa yleisesti verovelvollisena sinä aikana, jona A oleskelee Suomessa keskimäärin 2 päivää viikossa. A:n tuloverolain 11 §:ssä tarkoitetun varsinaisen asunnon ja kodin katsotaan siirtyvän Suomeen siitä lähtien kun A tulee oleskelemaan jatkuvasti Suomessa, eli ratkaisun olosuhteissa 1.1.2016 alkaen.

Ratkaisusta ei voida päätellä sellaisten Suomessa oleskelujen määrää, joka aiheuttaisi välittömästi yleisen verovelvollisuuden alkamisen. Ratkaisussa painotus oli ensimmäisessä pääsäännössä, eli varsinaisen asunnon ja kodin sijainnissa. Toisaalta ratkaisusta voidaan päätellä, että keskimäärin kahden päivän oleskelu viikossa Suomessa ei muodosta sanotuissa oloissa yleistä verovelvollisuutta Suomeen.

⁸⁷ Ratkaisusta lisää Frände 2009, s. 61 ss.

2.2.5. Poikkeukset kolmen vuoden sääntöön

Tuloverolain 11 §:n 2 ja 3 momentti koskevat poikkeustilanteita, joissa Suomen kansalaiset voivat olla Suomessa yleisesti verovelvollisia työskennellessään ulkomailla.⁸⁸ Suomessa asuvaksi katsotaan sekä Suomen ulkomaanedustuksessa palveleva lähetetty henkilöstö että Finpro ry:n tai Finpro Oy:n palveluksessa työskentelevä henkilö, joka välittömästi ennen työsopimuksen tekemistä asui Suomessa. Molemmat säännöt koskevat Suomen kansalaisia. Edellä esitetyissä tapauksissa verovelvollinen säilyy yleisesti verovelvollisena koko palvelussuhteen ajan, eikä verovelvollinen voi vaatia rajoitettua verovelvollisuutta olennaisten siteiden katkeamiseen vedoten⁸⁹.

Lisäksi Yhdistyneissä kansakunnissa, sen erityisjärjestöissä, Kansainvälisessä atomienergiajärjestössä tai kansainvälisessä kehitysyhteistyössä palveleva Suomen kansalainen, joka välittömästi ennen palvelussopimuksen tekemistä asui Suomessa, on Suomessa yleisesti verovelvollinen palveluksen kestäessä. 3 momentissa kuitenkin todetaan, että verovelvollisella on mahdollisuus osoittaa, että hänellä ei ole verovuonna olennaisia siteitä Suomeen – mikäli verovelvollinen näyttää, että olennaisia siteitä ei ole, katsotaan hänet rajoitetusti verovelvolliseksi. Sama koskee myös muita kuin Suomen ulkomaanedustuksessa palvelevia Suomen kansalaisia, jotka ovat päätoimisessa ja pysyvässä palvelussuhteessa Suomen valtioon.

Niin ikään Euroopan unionin henkilöstö muodostaa poikkeuksen kolmen vuoden sääntöön. EU:n erioikeuksista ja vapauksia on säädetty 8.4.1965 tehdystä pöytäkirjassa

⁸⁸ Tuloverolain 11 § 2 ja 3 momentti kuuluu seuraavasti: Suomessa asuvaksi katsotaan myös:

1) Suomen ulkomaanedustuksessa palveleva lähetettyyn henkilöstöön kuuluva Suomen kansalainen, joka on palvelussuhteessa Suomen valtioon; 2) Finpro ry:n tai Finpro Oy:n tehtävissä ulkomailla työskentelevä Suomen kansalainen, joka välittömästi ennen tätä työtä koskevan työsopimuksen tekemistä on asunut Suomessa.

Jos Yhdistyneissä Kansakunnissa, sen erityisjärjestössä, Kansainvälisessä atomienergiajärjestössä tai kansainvälisessä kehitysyhteistyössä ulkomailla palveleva Suomen kansalainen välittömästi ennen tätä palvelusta koskevan palvelussopimuksen tekemistä on asunut Suomessa, sen mukaan kuin 1 momentissa säädetään, hänet katsotaan mainitun palveluksen kestäessä Suomessa asuvaksi, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Edellä tässä momentissa säädetyn edellytyksin katsotaan Suomessa asuvaksi Suomen kansalainen, joka on muussa kuin 2 momentissa tarkoitettussa Suomen valtion pysyväisessä, päätoimisessa palveluksessa ulkomailla.

⁸⁹ Nykänen 2015, s. 101. Nykänen huomauttaa lisäksi, että mikäli palvelussuhde Suomen valtioon tai Finpro ry:seen tai Finpro Oy:öön päättyy ja henkilö ei palaa Suomeen, tulisi kolmen vuoden sääntöä soveltaa normaalisti. Vastaavasti, jos kolme vuotta on kulunut henkilön palvelussuhteen päättyessä, voisi rajoitettu verovelvollisuus alkaa palvelussuhteen päättymishetkellä. Lain sanamuodon mukainen tulkinta tukee tätä tulkintaa.

(SopS 103/95), jonka mukaan Suomi on luopunut verotusoikeudestaan. Tuloverolain mukaisen sopimuksesta tekee tuloverolain 135 §. Pöytäkirjan 14 artiklassa todetaan, että EU:n palvelukseen siirtyvien virkamiesten ja muun henkilökunnan verotuksellinen kotipaikka säilyy kuitenkin alkuperäisessä jäsenvaltiossa ja sama koskee myös näiden puolisoita. Sen sijaan epäselvää on, miten pöytäkirja vaikuttaa yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Lähtökohtaisesti henkilö voi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen vain sisäisen lainsäädännön perusteella, eli tuloverolain 9 ja 11 §:n mukaan. EU-tuomioistuimen tuomion C-270/10 Gistö mukaan pöytäkirja antaa Suomelle kuitenkin luvan verottaa ulkomailla asuvaa henkilöä yleisesti verovelvollisena silloinkin, kun henkilöä ei TVL 9 ja 11 §:n mukaan pidettäisi enää yleisesti verovelvollisena.⁹⁰

⁹⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Luonnollisia henkilöitä koskevat erityistilanteet, Euroopan unionin henkilöstö.

3 VAHVAT OLENNAISET SITEET

3.1. Asunto Suomessa

Verovelvollisen asunnon jääminen Suomeen on niin sanottu vahva side ja verotuskäytännössä on katsottu, että Suomeen jäänyt asunto muodostaa yleensä yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen.⁹¹ Olennaiseksi siteeksi katsotaan asunto, jonka verovelvollinen muuttaessaan jättää omistukseensa tai pitää vuokralla asunnon, jossa on itse asunut. Olennaisen siteen muodostaa niin ikään ympärivuotiseen käyttöön soveltuva, verovelvollisen elinolosuhteita vastaava asunto.⁹² Asunnon katsominen olennaiseksi siteeksi perustuu siihen ajatukseen, että verovelvollisella on mahdollisuus palata asumaan Suomeen.⁹³

Tulkinnanvaraista on se, millainen asunto täyttää elinolosuhteiltaan verovelvollista vastaavan asunnon kriteerit – saattaisi esimerkiksi olla mahdollista, että verovelvollisella olisi käytössään asunto Suomessa, joka sijaitsee vaikeasti tavoitettavissa olevassa saarella. Verovelvollisen terveydentilan heikettyä vanhuuden myötä voisi olla mahdollista, että verovelvollinen ei enää tosiasiallisesti kykenisi asumaan saarella ympärivuotisesti, vaikka tämä jollekin toiselle henkilölle olisi mahdollista. Asunnon tulisi siis olla lähtökohtaisesti verovelvollisen ympärivuotiseen asumiseen soveltuva⁹⁴. Niskakangas on todennut, että asunnon osalta merkitystä ei ole sillä, onko asunto omistusasunto vai vuokralla oleva asunto, kunhan asunto on verovelvollisen käytettävissä⁹⁵. Verotuskäytännössä huomio kiinnittyy kuitenkin lähinnä siihen, onko asunto verovelvollisen käytettävissä ympärivuotisesti. Asunnon soveltuvuutta verovelvollisen asunnoksi, esimerkiksi jonkin ominaisuuden takia, on hankalaa tutkia. Verotuskäytännössä soveltuvuutta asumiseen osoittaa pääasiassa se, onko asuntoa käytetty aiemmin verovelvollisen vakituksena asuntona.

⁹¹ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18. Verotuskäytännössä Suomeen jäänyt asunto muodosti olennaisen siteen ensimmäisen kerran jo ratkaisuisissa KHO 15.11.1977/4638 ja KHO 15.11.1977/4639.

⁹² Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Asunto.

⁹³ Frände 2013, s. 80.

⁹⁴ Frände 2013, s. 81.

⁹⁵ Niskakangas 1987, s. 59–60.

Verovelvollisen voidaan katsoa luopuneen Suomessa sijaitsevasta asunnostaan, jos asunto on myyty, lahjoitettu tai vuokrattu pitkäaikaisella vuokrasopimuksella perheen ulkopuolelle.⁹⁶ Tällaisen pitkäaikaisen vuokrasopimuksen osoittaminen on kuitenkin hankalaa, sillä Suomen lainsäädännöstä johtuen vuokralaisen pystyy irtisanomaan verrattain nopeasti, jolloin asunto olisi jälleen verovelvollisen käytössä. Vuokraus ei missään tapauksessa ole yhtä vahva osoitus olennaisten siteiden katkeamisesta kuin myyminen, edellä mainittujen seikkojen vuoksi. Myös verotuskäytännössä on tuettu ajattelua, jonka mukaan olennaisen siteen muodostaa yksinään Suomeen jäävä asunto, joka on ollut verovelvollisen tai hänen perheensä vakituksena asuntona. Sillä, onko asunto vuokrattu tai jätetty tyhjilleen ei ole asiaa ratkaistaessa merkitystä.

Myös Verohallinto on antanut asiassa ohjausta. Asuntoa ja olennaisia siteitä koskien Verohallinnon ohje ”Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus”⁹⁷ on kuitenkin harhaanjohtava. Ohjeessa todetaan seuraavaa: *”Jos maasta muuton jälkeen Suomeen jää edelleen perheen vakituinen asunto, joka on varattu omaan käyttöön tai jäänyt tyhjilleen, verovelvollisella on olennaiset siteet Suomeen.”* Johtopäätöksenä se, että mikäli asunto on jonkin muun kuin verovelvollisen itsensä käytössä, ei se muodostaisi olennaista sidettä, on virheellinen. Näin ei suinkaan ole, vaan oikea johtopäätös on se, että olennaiset siteet muodostuvat *ainakin silloin*, kun asunto on jäänyt tyhjilleen tai varattu omaan käyttöön.⁹⁸ Oikeuskäytännössä omaan käyttöön (vuokrattuna tai tyhjiään) varattu asunto on kuitenkin lähes aina katsottu olennaiseksi siteeksi.⁹⁹

Olennaisten siteiden osalta asuntoon liittyvää tuoreempaa oikeuskäytäntöä edustaa KHO:n ratkaisu 2013:93, jossa kyse oli A:n työsuhdeoptioiden verotuksesta sekä verovelvollisuuden määrittelystä toisen ulkomaille muuton yhteydessä. Verovelvollisuus-asetuksen määrittely vuoden 2006 osalta tapauksessa on oleellinen, koska optioista oli syntynyt tuloa vuonna 2006. Suomen kansalainen A oli asunut ja työskennellyt ulkomailta vuodesta 1987 lukien. A oli kuitenkin muuttanut takaisin Suomeen työskentele-

⁹⁶ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusasetuksen määrittäminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Asunto.

⁹⁷ Annettu 30.4.2014.

⁹⁸ Tällä hetkellä voimassa oleva ohje voi aiheuttaa tulkinnanvaraisia tilanteita, kun verovelvolliset vetoavat ohjeeseen sen löyhän sanamuodon aiheuttaman ”väärän” päätelmän vuoksi.

⁹⁹ Ks. myös KHO 1977/4639 ja KHO 1990/399. Tapauksessa verovelvollisella oli olennaiset siteet, kun puoliso omistivat Suomessa asuinhuoneiston, joka oli aiemmin ollut heidän vakituksena asuntonaan. Asunto oli jäänyt myymättä vaikean markkinatilanteen vuoksi.

mään X Oyj:n tytäryhtiön palveluksessa ajalla 15.7.2003 – 12.7.2004, A muutti perheineen Ranskaan 14.10.2004. Tapauksessa tämän tutkielman kannalta oleellisinta oli verovelvollisuusaseman määrittely ja kolmen vuoden säännön soveltaminen, sen sijaan optioiden verotuskohtelu ei tämän tutkielman puitteissa ole olennaista. Verovirasto oli pitänyt A:ta Suomessa yleisesti verovelvollisena, johon A oli hakenut muutosta Uudenmaan verotuksen oikaisulautakunnalta, joka oli hyväksynyt A:n vaatimuksen rajoitetusta verovelvollisuudesta 14.10.2004 lähtien. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli valituksessaan HaO:lle vaatinut A:n pitämistä yleisesti verovelvollisena 14.10.2004 lähtien ja näin ollen myös vuonna 2006. VOVA perusteli vaatimustaan sillä, että A:lla oli edelleen olennaiset siteet Suomeen kolmen vuoden säännön nojalla. Olennaiseksi siteeksi oli katsottava verovelvollisen omistukseen jäänyt asunto, jossa hän oli itse aiemmin asunut. Lisäksi VOVA totesi, että kolmen vuoden sääntö tulee sovellettavaksi uudestaan toisen ulkomaille muuton yhteydessä, mikäli verovelvollisen varsinainen asunto ja koti on siirtynyt Suomeen ja verovelvollisesta tuli tällä perusteella yleisesti verovelvollinen.

HaO totesi, että A:ta oli pidettävä Suomessa yleisesti verovelvollisena vuonna 2006. Kuten asiakirjoista ilmeni, A:lla oli ennestään Suomessa 4 asuntoa, jotka A oli puolisonsa kanssa yhdessä vuokrannut. Tämän lisäksi A oli hankkinut 28.5.2003 255 m²:n suuruisen asunnon perheensä käyttöön Suomessa asumista varten, asunnosta oli tullut A:n varsinainen asunto ja koti Suomessa asumisen ajan. Näin ollen verovelvolliselle jäi Suomeen viisi vuokralla olevaa asuntoa, jonka lisäksi hänen omistuksessaan oli kiinteää omaisuutta. Mainittakoon lisäksi, että A omisti Ranskassa 2 omistusasuntoa, joista toinen oli perheen vakituinen asunto heidän siellä asuessa. A ei ollut kuulunut Suomen sosiaaliturvaan 15.10.2004 lähtien. Väestötietojärjestelmän tietojen mukaan A oli asunut Suomessa ajalla 14.8.2003 – 14.10.2004 ja Ranskassa ajalla 15.10.2004 – 26.3.2008.

HaO katsoi edellä mainitut seikat huomioon ottaen, että A:n olennaiset siteet Suomeen eivät olleet katkenneet ulkomaille muuton yhteydessä TVL 11 §:ssä tarkoitetulla tavalla ja A oli näiden olennaisten siteiden johdosta yleisesti verovelvollinen edelleen vuonna 2006. A valitti ratkaisusta KHO:on. KHO oli myöntänyt valitusluvan ja tutkinut asian, mutta HaO:n tulkintaa verovelvollisuudesta ei muutettu. KHO tyytyi toteamaan, että

kun HaO:n perustelut ja asiassa KHO:ssa esitetyt vaatimukset ja saadut selvitykset otetaan huomioon, ei HaO:n päätöksen muuttamiseen ole perusteluita.

Ratkaisussa olennaisista siteistä oli mainittu useampikin, mutta eniten painoarvoa oli annettu verovelvollisen Suomeen jääneelle asunnolle, jonka on yksistäänkin katsottu muodostaneen olennaisen siteen Suomeen – myös VOVA nosti tämän esiin valituksessaan.

Valituksessaan KHO:een A nosti myös esille sen, että A:n Suomessa sijaitsevan varallisuuden arvolla ei voisi olla merkitystä olennaisten siteiden arvioinnissa. Asian käsittelyssä VOVA oli valituksessaan nimittäin todennut, että A:lla oli Suomessa varallisuutta, jonka arvoa voitiin pitää merkittävänä. Omaisuuden arvoon ei kuitenkaan ole oikeuskirjallisuudessa otettu juurikaan kantaa, eikä sitä ole pidetty kovin merkittävänä seikkana olennaisia siteitä arvioitaessa. Toisaalta passiivisia sijoituksia ei ole pidetty olennaisena siteenä, mutta niiden määrän kasvaessa, on mahdollista, että ne yhdessä muodostavat olennaisen siteen.¹⁰⁰ Näin ollen, vaikka suoranaisesti omaisuuden arvoon ei otettaisi kantaa, tarkoittaa yleensä usean passiivisen (esimerkiksi pörssiosakkeet, sijoitusrahasto-osuudet, vapaa-ajan asunto) siteen olemassaolo myös suurempaa arvoa. On myös huomattava, että olennaisilla siteillä tarkoitetaan yleensäkin osaltaan taloudellisia siteitä, joten varallisuuden arvoa voitaneen myös arvioida taloudellisten siteiden kannalta. Kuitenkaan yksittäisen passiivisen omaisuuden merkittäväkin arvo ei voi yksistään muodostaa olennaista sidettä, vaan asia on ratkaistava kokonaisuutta harkiten. Siteen omaisuuden arvo voi olla yksi arvioitavista seikoista, mutta ei yksiselitteisesti määräävä tekijä.¹⁰¹ Näin ollen A:n huomio varallisuuden arvosta oli oikea, mutta seikkaa ei oltu käytetty ratkaisutekstissä perusteluina yleistä verovelvollisuutta puoltavana seikkana.

Kiinnostavaa on, että A yritti valituksessaan vedota siihen, että verovelvollisen vakinaisen asunto ja koti ei sijaitseisi Suomessa täällä oleskelun aikana, vaan oleskelu olisi ollut tilapäistä. Ratkaisussa on kuitenkin syytä huomata, että A:sta tuli Suomessa yleisesti verovelvollinen nimenomaan vakituisen asunnon ja kodin siirtymisen vuoksi, jonka perusteella myös kolmen vuoden sääntö tulee uudelleen sovellettavaksi.¹⁰² Tilanne olisi

¹⁰⁰ Nykänen 2015, s. 98.

¹⁰¹ Passiiviseen omaisuuteen olennaisena siteenä palataan tämän tutkielman luvussa 4.3.

¹⁰² Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaisten siteiden palaaminen.

saattanut olla toinen, mikäli verovelvollisen varsinainen asunto ja koti sijaitisi ulkomailla, mutta verovelvollinen oleskelisi Suomessa tilapäisesti yli kuuden kuukauden ajan ja olisi näin yleisesti verovelvollinen. Näin ollen tulisi ensin ratkaista kysymys siitä, missä henkilön varsinainen asunto ja koti sijaitsee. Tällaisen kodin sijainnin ratkaisu on kokonaisvaltaista harkintaa, mutta kodin voidaan katsoa viittaavan erityisesti henkilökohtaisten ja taloudellisten siteiden keskukseen.¹⁰³ Arvioitavia seikkoja voivat esimerkiksi olla, missä verovelvollisen perhe asuu, missä maassa verovelvollinen työskentelee, tai missä hän on aiemmin asunut tai työskennellyt.¹⁰⁴

Mikäli henkilön lähimmät siteet ovat Suomessa, huolimatta siitä, että henkilö ei oleskele Suomessa yli kuutta kuukautta, voidaan henkilön varsinainen asunnon ja kodin katsoa sijaitsevan Suomessa, mikäli esimerkiksi henkilön perhe asuu Suomessa, kuten ratkaisusta KHO 1985 B II 501 ilmenee.¹⁰⁵

KHO 1985 B II 501: Saksan liittotasavallan kansalainen A palveli ulkomaan liikenteessä Saksan liittotasavallan lipun alla purjehtivassa kauppalavassa. Loma-aikaansa, noin 3-4 kuukautta vuodessa A asui Suomessa täällä vakinaisesti asuvien suomalaisen vaimonsa ja lapsensa kanssa. A katsottiin Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Kun A:n elinetsijän keskus oli Suomessa, katsottiin, että A:n verosopimuksen mukainen verotuksellinen kotipaikka oli myös Suomessa.

Päätöksessä olisi voitu päätyä erilaiseen ratkaisuun, mikäli henkilöllä olisi ollut vahvoja henkilökohtaisia ja taloudellisia siteitä molempiin maihin.¹⁰⁶ Ongelmassa voitaisiin ottaa käyttöön verosopimusvaltioiden kohdalla verosopimusten neljännessä artiklasta löytyvä verotuksellisen kotipaikan määrittelyyn liittyvä artikla. Johtopäätöksenä voitaneen sanoa, että mikäli henkilön verotuksellinen kotipaikka sijaitsee yllä olevan kaltaisessa tapauksessa Suomessa, olisi myös henkilön varsinainen asunto ja koti Suomessa.

Oikeuskäytännöstä löytyy myös Keskusverolautakunnan päätös 1990/39, jossa verovelvollisen Suomessa sijaitseva asunto oli huonon markkinatilanteen vuoksi jäänyt myymättä. Asunto oli sen sijaan jätetty myytäväksi kiinteistönvälittäjälle ja hänelle oli myös tarjottu mahdollisuutta vuokrata asunto ½ – 1 vuotta kestävällä vuokrasopimuksella työsuhdeasunnoksi. Ratkaisussa KVL katsoi, että verovelvollinen oli Suomessa yleisesti

¹⁰³ Nykänen 2015, s. 93.

¹⁰⁴ Helminen 2013, s. 99.

¹⁰⁵ Frände 2013, s. 56.

¹⁰⁶ Frände 2013, s. 56.

verovelvollinen, kunnes huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet oli luovutettu, kun muutosta ei ollut kulunut yli kolmea vuotta.

Lopuksi todettakoon, että pelkän Suomessa sijaitsevan vapaa-ajan asunnon ei ole oikeuskäytännössä katsottu muodostaneen olennaista sidettä Suomeen¹⁰⁷. Ratkaisussa KHO 1988 B 501 asumisoikeuden pidättämistä vapaa-ajan asuntoon ei pidetty olennaisena siteenä. Tapauksessa eläkeläinen oli muuttamassa Espanjaan, jossa hänellä oli myös pysyvä asunto. Verovelvollinen oli lahjoittanut Suomessa sijaitsevan tilan sukulaisilleen, mutta kuitenkin pidättänyt elinikäisen vapaan käyttöoikeuden asumista varten tilan asuin- ja ulkorakennukseen, saunaan sekä kasvimaahan. Tämän lisäksi verovelvollinen sai Suomesta Valtionkonttorin maksamaa eläkettä. Silloinen Uudenmaan läänioikeus katsoi, että verovelvollinen oli osoittanut, että hänellä ei ollut olennaisia siteitä Suomeen ja KHO oli katsonut, että ratkaisua ei ollut tarpeen muuttaa. Johtopäätöksenä ratkaisusta on, että asumisoikeus vapaa-ajan asuntoon ei muodosta olennaista sidettä Suomeen. Asiassa verovelvollisella oli Suomesta myös eläketuloa, joten nämä yhdessä eivät myöskään muodosta olennaisia siteitä. Helmisen mukaan kesähuvilaan olisi rinnastettava myös muut loma-asunnot. Kokonaisharkintaa käyttäen, jos verovelvollisella on kesähuvilan ja eläkkeen lisäksi muita siteitä Suomeen, voisivat olennaiset siteet kuitenkin säilyä Suomeen.¹⁰⁸ Verotuskäytännössä on katsottu, että vapaa-ajan asunto ei yksinään muodosta olennaista sidettä, vaikka varustelutaso mahdollistaisi ympärivuotisen asumisen. Vapaa-ajan asunto voi myös olla kiinteistö, ilman olennaisen siteen syntymistä.

3.2. Puoliso ja perhe Suomessa

Verotuskäytännössä on katsottu, että puolison jääminen Suomeen muodostaa yleensä yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen.¹⁰⁹ Yksi tärkeimmistä olennaisista siteistä Suomeen muodostuukin yleensä perheestä, joka ilmenee myös oikeuskäytännöstä. Perheen käsitettä tulee tulkita laajasti, sillä perinteinen perhekäsitys on muuttunut. Oikeus-

¹⁰⁷ Ks. mm. KHO 1988 B 501.

¹⁰⁸ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Vapaa-ajan asunto.

¹⁰⁹ Ks. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

käytännössä perheeksi on kuitenkin pääasiallisesti katsottu puoliso, avopuoliso ja alaikäiset lapset.¹¹⁰

Yleensä verovelvollisen ulkomaille muutto ei katkaise olennaisia siteitä, mikäli verovelvollisen puoliso tai perhe jää asumaan Suomeen. Tämän voidaan katsoa johtuvan siitä oletuksesta, että mikäli verovelvollisen perhe jää asumaan Suomeen, ei verovelvollisen muutto ulkomaille ole pysyvä, vaan verovelvollisen on tarkoitus muuttaa takaisin Suomeen perheensä luo. Sen sijaan täysi-ikäisille lapsille ja muille sukulaisille ei ole annettu niin suurta merkitystä. On myös mahdollista, että verovelvollisen puoliso on jäänyt Suomeen hoitamaan muuttoon liittyvät asiat kuntoon ja hänen on tarkoitus seurata puolisoaan ulkomaille, tällöin puolison ei välttämättä katsota muodostavan yksinään olennaista sidettä Suomeen.¹¹¹ Toisaalta voi syntyä myös tilanne, jossa toinen puolisoista muuttaa ulkomaille ja toinen jää Suomeen hoitamaan lapsia, jotka käyvät vielä koulua, mutta puolison tarkoituksena on myöhemmin seurata ensin muuttanutta puolisoa ulkomaille. Tällaisissa tilanteissa Suomessa oleskeleva perhe ei muodostane olennaista sidettä ulkomaille muuttaneelle puolisolle, mikäli perhe on henkilön ainut olennainen side Suomeen.¹¹² Mainittakoon myös se, että verovelvollisen pelkkä väite siitä, että perhe seuraa verovelvollista ulkomaille ei riitä, vaan todelliset olosuhteet ratkaisevat, kuten alla olevasta ratkaisusta ilmenee.¹¹³

KHO 15.11.1977/4638: Verovelvollinen oli ilmoittanut 15.12.1973 muuttaneensa vakituisesti asumaan Espanjaan. Hänen suomalainen työnantajansa oli maksanut hänelle palkkaa 1.1-28.2.1974, eläkettä 1.3.-30.6.1974 sekä eläkevakuutusyhtiö eläkettä 1.7.-31.12.1974. A oli koko vuoden ajan saanut työnantajalta vapaan asunto- ja autoedun. Verovelvollisen vaimo, joka ilmoituksen mukaan oli seurannut miestään Espanjaan mutta osoite-toimiston todistuksen mukaan jatkuvasti asunut mainitussa työsuhteasunnossa, oli saanut samalta työnantajalta palkkaa ajalta 1.1.-31.7.1974. Es-

¹¹⁰ Frände 2013, s. 76.

¹¹¹ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Puoliso ja perhe.

¹¹² Niskakangas 1987, s. 58 ja Frände 2013, s. 77.

Keinonen 1981, s. 48 vie ajatusta vielä pidemmälle. Hänen mukaansa henkilöllä ei olisi olennaisia siteitä Suomeen, mikäli Suomeen jäänyt perhe viettäisi ulkomailta kaikki perheen yhteiset lomat. Ajatus ei kuitenkaan ole saanut tukea muualla oikeuskirjallisuudessa.

¹¹³ Frände 2013, s. 78.

panjassa verovelvollisen asuntona oli kahden huoneen hotellihuoneisto. Katsottiin, että henkilö oli verosopimuksen mukaan Suomessa asuva.

On myös mahdollista, että puoliset ovat lopettaneet yhteiselämän ja avioeroa on tarkoitus hakea tai asia on vireillä. Näin ollen Suomeen jäävä puoliso, josta on erottu yhteiselämän lopettamistarkoituksessa, ei muodosta olennaista sidettä Suomeen. Samoin Suomeen mahdollisesti jäävät lapset, jotka on määrätty Suomeen jäävän puolison hoitoon, eivät muodosta olennaista sidettä Suomeen. Tässäkin tapauksessa tosiasiallinen tilanne ratkaisee. Kolmen vuoden säännön soveltumista ei esimerkiksi estä vain verotuksellisista syistä haettu avioero – muodollisen eron osoittaminen lienee kuitenkin lähes mahdotonta.¹¹⁴

Sen sijaan, mikäli henkilö solmii avioliiton ulkomailla, voidaan tämän katsoa muodostavan vahvistavan oletuksen olennaisten siteiden katkeamisesta, kuten seuraavasta KHO:n ratkaisusta ilmenee. Verohallinnon ohje ”Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus”¹¹⁵ ei sisällä erikseen mainintaa yhteiselämän lopettamisen vaikutuksista olennaisiin siteisiin.¹¹⁶

KHO 18.9.1979/3838: Henkilö oli 1.9.1970 lähtenyt ulkomaille ja siitä lähtien eräitä lyhyehköjä ajanjaksoja lukuun ottamatta 24.9.1971 saakka työskennellyt ja oleskellut Unkarissa, missä hän oli solminut avioliiton 30.7.1971. Sen jälkeen hän oli vaimoineen siirtynyt Ruotsiin, missä hän oli oleskellut ja työskennellyt ainakin 1.10.1972 saakka. Häntä ei pidetty vuonna 1971 Suomessa asuvana eikä siis velvollisena suorittamaan veroa Suomessa ulkomailta saamansa palkan perusteella.

Alaikäinen lapsi ei aina välttämättä muodosta olennaista sidettä Suomeen.¹¹⁷ Andersson on todennut, että perheen varsinaisen asunnon sijaintia pohdittaessa syntyy rajatapaus

¹¹⁴ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Avioero. Asiaa on käsitelty myös ratkaisussa KHO 22.12.1982/5831, jossa verovelvollisella ei katsottu olevan olennaisia siteitä Suomeen, kun avioeroprosessi oli käynnissä. Kiinnostavaa on, että ratkaisussa oli nimenomaisesti vielä mainittu, että verovelvollisen avioliitot olivat olleet lapsettomia. Ratkaisu olisi voinut olla toisenlainen, mikäli henkilöllä olisi ollut Suomessa lapsia, joiden huoltajana hän olisi edelleen ollut.

¹¹⁵ Verohallinto 2014. Annettu 30.4.2014.

¹¹⁶ Verohallinto. Verohallinnon sivuilla annetussa diarisoiomattomassa ohjeistuksessa kuitenkin on jo maininta asiasta. Viitattu 3.1.2017, saatavilla www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Suomesta_ulkomaille/Suomen_kansalainen_ ja_kolmen_vuoden_saan.

¹¹⁷ Frände 2013, s. 77.

silloin, kun asunnossa asuu alaikäisiä lapsia, jotka asuvat Suomessa esimerkiksi koulunkäynnin takia. Toisaalta pelkästään se, että lapset oleskelevat Suomessa ei voi tarkoittaa, että perheen varsinaisen asunnon tulisi katsoa sijaitsevan Suomessa. Andersson huomauttikin, että perheen asunto ei voi määräytyä lasten olinpaikan perusteella.¹¹⁸

Puolison ja perheen käsite on muuttunut suomalaisessa lainsäädännössä viime aikoina. Avioliittolain muutokset¹¹⁹ eivät suoranaisesti vaikuta kolmen vuoden säännön soveltumiseen tai puolison käsitteeseen. Sen sijaan joitakin tulkinnallisia muutoksia voinee syntyä arvioitaessa puolison lapsien pitämistä olennaisena siteenä. Tosiasiallinen tilanne saattaa olla se, että lapsi on asunut samaa sukupuolta olevien avopuolisoiden luona koko ikänsä, mutta henkilöt eivät ole solmineet avioliittoa ennen avioliittolain uudistamista. Tällaisessa tilanteessa on mahdollista, että verovelvollinen ei ole puolisonsa lasten huoltaja, mutta on ollut lapsen kasvattaja hänen koko ikänsä. Tällainen tilanne rinnastunee tilanteisiin, joissa puoliso on toiminut esimerkiksi lapsen yksinhuoltajana ennen avioliiton solmimista. Olennaisten siteiden arviointi on kuitenkin aina kokonaisuutena tarkasteltava, jossa eri seikat otetaan huomioon.

3.3. Suomen sosiaaliturvaan kuuluminen

Suomen sosiaaliturvaan kuulumista on oikeuskirjallisuudessa pidetty yksistäänkin vahvana siteenä, joka muodostaa oikeuskäytännön perusteella aina olennaisen siteen Suomeen.¹²⁰ Aiemmin käsitelty KHO:n ratkaisu KHO 2013:93 pitää sisällään maininnan sosiaaliturvasta. Tapauksessa verovelvollinen ei ollut kuulunut Suomesta muuttonsa jälkeen Suomen sosiaaliturvaan, mutta KHO katsoi kuitenkin muiden seikkojen perusteella, että henkilöllä oli Suomeen olennaiset siteet ja hän oli näin ollen yleisesti verovelvollinen. Ratkaisua arvioiden voidaan esittää pohdintoja siitä, olisiko ratkaisu ollut ilmeinen jo sillä perusteella, että henkilö olisi kuulunut Suomen sosiaaliturvaan.

¹¹⁸ Andersson 1967, s. 142. Kirjoitus on tehty aikana, jolloin oli voimassa TOL (1943).

¹¹⁹ 156/2015 Laki avioliittolain muuttamisesta.

¹²⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Vahvat siteet.

Oikeuskirjallisuudessa sosiaaliturvan on siis katsottu muodostavan olennaisen siteen Suomeen.¹²¹ Toisaalta, asiasta on esitetty myös vastakkaisia mielipiteitä. Malmgren on vuonna 1999 todennut, että sosiaaliturvaan kuulumista ei pitäisi pitää olennaisena siteenä.¹²² Malmgren on kuitenkin myöhemmin kirjoittanut Verotus-lehden artikkelissaan, että olennaisia siteitä arvioidaan muun muassa vakituisen asunnon, perheen asuinvaltion ja sosiaaliturvan perusteella.¹²³ Myös Kansainvälisen verotuksen käsikirja on oikeuskirjallisuudessa pääasiassa esitettyjen mielipiteiden kanssa samalla kannalla. Sen mukaan olennaiset siteet ovat olemassa aina, mikäli verovelvollinen kuuluu Suomen sosiaaliturvaan.¹²⁴

Sosiaaliturvaan kuuluminen ei kuitenkaan ole yksiselitteinen asia ja se tulisikin määrittellä ensin, ennen kuin sen asemaa olennaisena siteenä voidaan enemmälti arvioida. Suomen sosiaaliturvaan kuuluminen ulkomaille muutettaessa ratkeaa pääsääntöisesti oleskelun keston perusteella. Alle vuoden oleskelua ulkomailla pidetään tilapäisenä, jolloin henkilö yleensä kuuluu Suomen sosiaaliturvaan.¹²⁵ Sen sijaan oleskellessa yli vuoden ulkomailla, pidetään muuttoa ulkomaille vakituksena, jolloin oikeus Suomen sosiaaliturvaan päättyy useimmissa tapauksissa muuttoajankohtaan. Toisaalta, jos henkilö muuttaa työskentelemään toiseen EU-maahan, siirtyy hän työskentelymaahan sosiaaliturvan piiriin välittömästi, vaikka oleskelu ulkomailla kestäisi alle vuoden.¹²⁶

Sosiaaliturvaa koskevia sopimuksia ja EU:n sosiaaliturva-asetuksia (883/2004 ja 987/2009) tarvitaan tyypillisesti tilanteissa, joissa henkilö työskentelee jossakin muussa maassa kuin omassa asuinvaltiossaan. EU-asetuksissa ajatuksena on, että henkilö on vakuutettu yhdessä valtiossa. Toiseen maahan työskentelemään siirtyessään henkilölle taataan sosiaaliturva, eikä verovelvollinen jää vaille sosiaaliturvaa ns. odotustilanteissa. EU:n sosiaaliturva-asetus sitoo Suomea ja muita EU- ja ETA-maita ja näin ollen sosiaaliturvasopimusten merkitys näiden valtioiden kesken on vähentynyt. Suomella on sen lisäksi kahdenkeskisiä sosiaaliturvasopimuksia joidenkin muiden maiden kanssa¹²⁷.

¹²¹ Esim. Hellsten 2009, s. 135.

¹²² Malmgren 1999, s. 13.

¹²³ Malmgren 2009, s. 158.

¹²⁴ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

¹²⁵ SOL 4 § 1 mom.

¹²⁶ Kansaneläkelaitos ”Muutto ulkomaille”. Löydettävissä osoitteesta www.kela.fi/muutto-ulkomaille. Viitattu 21.2.2017.

¹²⁷ Muista maista mainittakoon esimerkiksi Amerikan Yhdysvallat, Israel, Kanada, Sveitsi ja Intia.

Näin ollen Suomessa asuvan henkilön työskennellessä ulkomailla sosiaaliturvasopimusvaltiossa tai EU/ETA valtiossa (tai Sveitsissä), kuuluu hän yleensä työskentelyvaltion vakuutukseen. Olennaisen poikkeuksen muodostavat lähetetyt työntekijät, diplomaatit ja konsuleiden edustajat, jotka säilyvät työskentelyn ajan kotivaltioissaan vakuutettuina.¹²⁸

Siihen, että sosiaaliturvaan kuulumista pidetään olennaisena siteenä, liittyy muutama ongelmakohta. Sosiaaliturvaan kuulumista ei ole käsitteenä yksiselitteisesti määritelty oikeuskirjallisuudessa eikä Verohallinnon ohjeissa.¹²⁹ Sosiaaliturvaan kuulumiseen vaikuttaa nimittäin monta tekijää, kuten verovelvollisen perheen sijainti, muuttovaltio, oleskelun kesto sekä tarkoitus.¹³⁰ Se, että sosiaaliturvaan kuulumisen on nostettu vahvojen olennaisten siteiden joukkoon, johtune siitä, että nimenomaan työskentelyn perusteella Suomen sosiaaliturvaan kuulumisen on katsottu olennaisuutta osoittavaksi seikaksi.¹³¹ Sen sijaan muunlaisiin tilanteisiin tulee nähdäkseni suhtautua varauksella sosiaaliturvaan kuulumisen monimuotoisen käsitteen vuoksi.

Sinäällään onkin erikoista, että sosiaaliturvaan kuulumisen on nostettu yhdeksi ns. vahvaksi siteeksi, vaikka oikeuskäytännöstä ei löydy prejudikaattitapausta, jossa sosiaaliturvaan kuulumisen olisi ollut ratkaiseva seikka olennaisia siteitä arvioitaessa. Aiemmin käsittelemässäni tapauksessa KHO 2004:6 sosiaaliturva oli mainittu, mutta asiaa ei oltu ratkaisussa sen enemmälti pohdittu. Verovelvollinen ei ollut kuulunut Suomen sosiaaliturvaan vaan oli siirtynyt työskentelyvaltionsa sosiaaliturvaan. Ratkaisusta ei kuitenkaan ilmene sitä, millainen painoarvo sosiaaliturvalle tulisi antaa olennaisia siteitä arvioitaessa.

Toisaalta sosiaaliturvaan kuulumisen puoltamista vahvana olennaisena siteenä voidaan perustella sillä, että henkilö kuuluu Suomen asumisperusteiseen sosiaaliturvaan, jos hänen katsotaan asuvan täällä.¹³² Sosiaaliturvaan kuulumisen käsitteen moninaisuuden vuoksi sosiaaliturvaan kuulumisen ja olennaisen siteen välillä ei kuitenkaan ole selkeää yhteyttä.¹³³ ”Suomen sosiaaliturvaan kuulumisen” ei avaa käsitettä tarpeeksi, jonka vuoksi siihen tulisi suhtautua varauksella vahvana olennaisena siteenä. Sosiaaliturvaan

¹²⁸ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 177–178.

¹²⁹ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 83.

¹³⁰ Lisää sosiaaliturvasta Frände 2013, s. 169–215.

¹³¹ Näin myös Frände 2013, s. 82.

¹³² SOL 3 §

¹³³ Näin myös Frände 2013, s. 100.

kuulumisen tulisikin olla yksi arvioitavista seikoista olennaisia siteitä arvioitaessa, mutta mielestäni ei ole perusteltua väittää, että sosiaaliturvaan kuulumisen yksistään muodostaisi olennaisen siteen Suomeen, ennen kuin asiasta on olemassa prejudikaattitapaus. Asia luonnollisesti voi täsmentyä, mikäli KHO antaa ratkaisun, jossa sosiaaliturvaan kuulumisen on ollut ratkaisevassa asemassa ratkaisua tehtäessä.¹³⁴ Mainittakoon vielä, että Ruotsissa sosiaaliturvajärjestelmään kuulumista ei ole mainittu olennaisena siteenä.¹³⁵

3.4. Liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa

Kokonaisharkinnasta huolimatta liiketoiminnan harjoittamisen Suomessa on aina katsottu muodostavan vahvan olennaisen siteen Suomeen.¹³⁶ Käytännössä voimakkain taloudellisista siteistä on Suomessa harjoitettava liiketoiminta.¹³⁷ Liiketoiminnan harjoittamiseen liittyy kuitenkin problematiikkaa sen suhteen, miten liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa määritellään ja mitä pidetään liiketoiminnan harjoittamisena Suomessa.¹³⁸

Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun KHO 1981 B-II-501, jossa käsiteltävänä oli verovelvollisuusaseman määrittely ja kolmen vuoden sääntö, kun verovelvollinen omisti puolisonsa kanssa Suomessa yhtiön osake-enemmistön ja työskenteli Suomessa käynneillään yhtiön lukuun.

KHO 1981-B-II-501: Verovelvollisen vakituinen asunto ja työpaikka olivat 16.8.1977 tapahtuneen Suomesta muuton jälkeen olleet Kanadassa, missä myös hänen perheensä asui. Sen vuoksi ja sen estämättä, että verovelvollinen yhdessä vaimonsa kanssa omisti erään suomalaisen autoliikkeyhtiön osake-enemmistön ja että hän toistuvilla, vuosina 1978 ja 1979 yhteensä noin 2-3 kuukautta kestäneillä käynneillään Suomessa oli työskennellyt yhtiön lukuun sekä että hänen täällä omistamansa lähinnä metsämaata käsittävä maatalouskiinteistö oli mainitulle yhtiölle vuokrattuna,

¹³⁴ Näin myös Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 84.

¹³⁵ Olennaiset siteet määritellään Inkomstskattelag:in 3 luvun 7 §:ssä.

¹³⁶ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Vahvat siteet. Sekä Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

¹³⁷ Niskakangas 2009, s. 98.

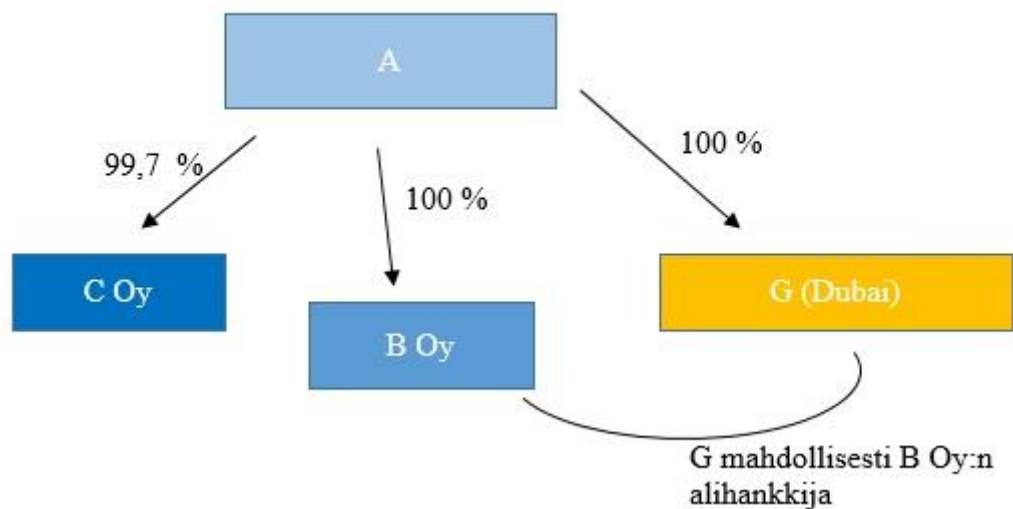
¹³⁸ Esimerkiksi tapauksessa KHO 1989/190 puoliset harjoittivat liiketoimintaa puoliksi Suomessa ja puoliksi Espanjassa ja heidät katsottiin yleisesti verovelvollisiksi.

katsottiin, että verovelvollisella ei ollut Suomeen sellaisia olennaisia siteitä kuin tulo- ja varallisuusverolain 9 §:ssä tarkoitetaan. Ennen muuttoaan Kanadaan verovelvollinen oli perheineen asunut X:n kaupungissa Suomessa. X:n kaupunginhallituksella oli oikeus hakea muutosta keskusverolautakunnan päätökseen, jossa verovelvollinen oli katsottu ulkomailla asuvaksi.

Ratkaisussa huomionarvoista on, että verovelvollinen omisti yhdessä vaimonsa kanssa yhtiön osake-enemmistön, mutta ei kuitenkaan yhtiön kaikkia osakkeita. Tämän lisäksi verovelvollinen oli työskennellyt Suomessa osittain omistamansa yhtiön lukuun. Kyseisessä ratkaisussa verovelvolliselle ei katsottu muodostuvan olennaisia siteitä Suomeen, Suomessa työskentelystä ja yrityksen osakkeiden omistamisesta huolimatta. Kyseisestä KHO:n ratkaisusta on niin ikään tulkittavissa, että passiivisluonteinen omistus olisi katsottava seikaksi, joka ei muodosta kiinteää sidettä Suomeen. KHO:n ratkaisua voidaan kuitenkin pitää siinä mielessä mielenkiintoisena, että edes aktiivisluonteinen omistus yrityksessä oman työskentelyn kautta ei muodostanut olennaista sidettä Suomeen.

Edellistä KHO:n ratkaisua vuodelta 1981 voidaan verrata Helsingin hallinto-oikeuden päätökseen 16/0778/4 annettu 1.7.2016 (julkaisematon), jossa A oli valittanut tuloveroa koskevasta ennakkoratkaisusta. Tapauksessa Verohallinto oli lausunut ennakkoratkaisuna, että A:ta oli pidettävä hakemuksessa esitetyissä olosuhteissa Suomessa TVL 9 ja 11 §:n tarkoittamalla tavalla yleisesti verovelvollisena vuonna 2015. Tapauksessa A oli perheineen irtisanonut vakituisen asuntonsa 27.7.2015 ja muuttanut pysyvästi pois asunnosta 25.8.2015. A:n puoliso ja kaksi vanhempaa lasta kävivät Arabiemiraateissa paikallista koulua 30.8.2015 alkaen ja nuorin lapsi aloittaisi koulun tammikuussa 2016. A ei kuulunut enää muuttonsa jälkeen Suomen sosiaaliturvaan. Sen sijaan A omisti Suomessa edelleen B Oy:n osakekannan yksin, mutta oli luopunut aktiivisesta roolistaan yhtiössä. Lisäksi A omisti passiivisesti C Oy:n osakkeista 997/1000 (Kuvio 1). A on työskennellyt molempien yhtiöiden toimitusjohtajana. A oli muuttanut Dubaihin, koska hänet oli valittu mukaan start-up hautomo-ohjelmaan, joka painottuu ohjelmistokehitykseen. A oli perustanut Dubaihin IT-alan yrityksen G:n, joka mahdollisesti tarjoaisi palveluitaan myös suomalaisille asiakkaille B Oy:n kautta.

Edellä mainittujen lisäksi, A omisti Suomessa sijoitusasunnon, passiivisluonteisia rahastoja ja pörssiosakkeita, sekä kiinteistöosakeyhtiön osakkeet, jotka oikeuttavat varastotilan hallintaan. HaO lausui päätöksensä, että A:lla oli erityisesti Suomeen jääneen aktiivisesti toimivan B Oy:n osakeomistuksen kautta olennaiset siteet Suomeen, varsinkin, kun A:lla oli mahdollisuus tehdä työtä samoille suomalaisille asiakkaille G-yhtiön kautta B Oy:n alihankkijana.



Kuvio 1. A:n omistukset yhtiöissä

Tämän tapauksen kannalta merkityksellisintä on se, että HaO katsoi, että A:n ollessa ainoa osakkeenomistaja, oli hänellä tosiasiallinen valta tehdä yhtiötä ja sen toimintaa koskevia ratkaisuja. Verrattuna aiemmin esiteltyyn ratkaisuun KHO 1981 B-II-501 tapauksessa siis katsottiin, että verovelvollisen omistaessa B Oy:n osakekannan yksin, oli hänen määräysvaltansa merkittävämpi. HaO:n ratkaisun perusteluissa ei ole otettu kantaa aiemmin esiteltyyn KHO:n ratkaisuun, vaikka verovelvollinen oli vedonnut tapaukseen omassa valituksessaan. Toisaalta tapauksien merkittävin ero on se, että verovelvollinen voi tosiasiallisesti jatkaa Suomessa ollutta yritystoimintaa ulkomailta käsin, koska hänen ulkomaille perustamansa G Oy tarjoaisi palveluitaan B Oy:n kautta samoille suomalaisille asiakkaille. Tämän on tapauksessa katsottu olleen omiaan muodostamaan olennaiset siteet Suomeen.

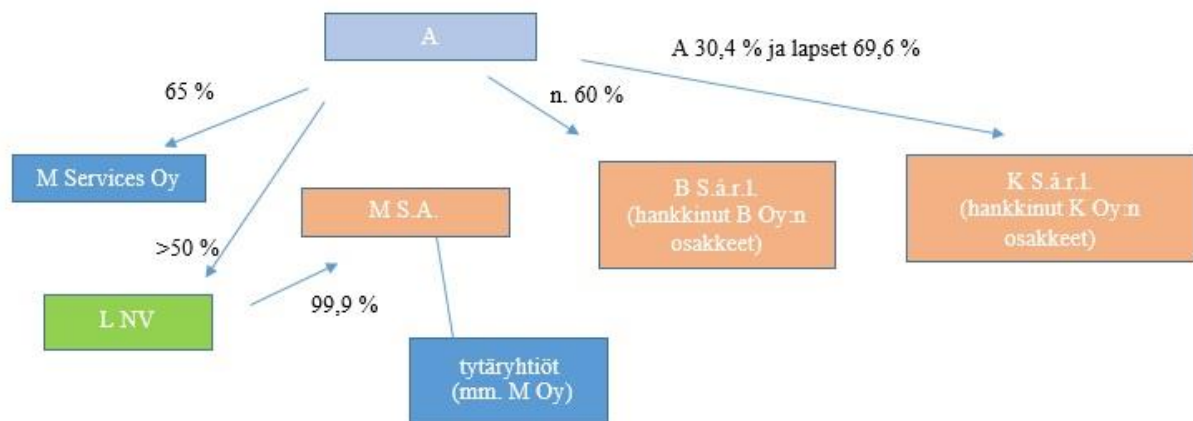
Toisenlaisen näkökulman liiketoiminnan harjoittamiseen Suomessa antoi KHO:n ratkaisu KHO 2004:6.

KHO 2004:6: Henkilöllä, joka oli muuttanut perheineen Suomesta Belgiaan kesäkuussa 2002 ja jolla ei muuton jälkeen ollut Suomessa asuntoa eikä muuta omaisuutta kuin passiivisuontoista sijoitusomaisuutta ja siitä saatua tuloa, ei katsottu olleen Suomeen tuloverolain 11 §:ssä tarkoitettuja olennaisia siteitä vuoden 2002 päättyessä. Ennakkoratkaisu.

Kyseisessä ratkaisussa verovelvollinen A osoitti olennaisten siteiden katkeamista tuomalla esiin puoltavina seikkoina sen, että A oli muuttanut Belgiaan 6.5.2002, jolloin hän myös oli alkanut työskennellä luxemburgilaisen yhtiön hallituksen puheenjohtajana. A:n perhe oli muuttanut perässä 3.6.2002 ja lapset alkoivat käydä paikallista koulua. Tämän lisäksi puoliset olivat myyneet Suomessa sijainneen asuntonsa 31.5.2002 ja vuokranneet Belgiasta asunnon käyttöönsä pitkäaikaisella vuokrasopimuksella (yhdeksän vuoden ajaksi). A:n ei ollut tarkoitus palata Suomeen.

Ratkaisussa kiinnostavinta on A:n passiivinen sijoitusomaisuus yhtiöissä, joilla oli kytköksiä Suomeen. A omisti 65 % M Services Oy:n osakkeista. Yhtiön toiminta koostui toimitilapalvelujen ja niihin liittyvien oheispalvelujen tarjoamisesta omistamalla kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita. Lisäksi A omisti osakkeita ulkomaisissa yhtiöissä. A omisti yli 50 % alankomaalaisen L NV:n osakkeista, jotka hän oli saanut osakevaihdossa M Oy:n kanssa. M Oy on alkujaan suomalainen yhtiö, jonka toiminnan kasvaessa perustettiin konsernin emoyhtiö L NV. L NV omistaa 99,9 % konsernin toiminnallisen emoyhtiön luxemburgilaisen M S.A:n osakkeista. M S.A. vastaa konsernin johtamisesta, johon kuuluu useita tytäryhtiöitä useassa maassa, mukaan lukien M Oy Suomessa. A työskenteli M S.A:n palveluksessa, josta A saa ansiotulonsa.

A omisti myös n. 60 % luxemburgilaisen B S.á.r.l:n osakkeista, kyseinen aktiivisesti toimiva yhtiö oli hankkinut vuonna 2002 suomalaisen B Oy:n osakkeet, joka on passiivinen yhtiö. Lisäksi A omisti luxemburgilaisen holding-yhtiön K S.á.r.l:n osakekannan yhdessä lapsiensa kanssa, niin että, A omisti 152/500 osaketta ja lapset 348/500 osaketta. K S.á.r.l oli hankkinut suomalaisen K Oy:n osakkeet vuonna 2002, K Oy ei harjoita aktiivista liiketoimintaa (Kuvio 2).



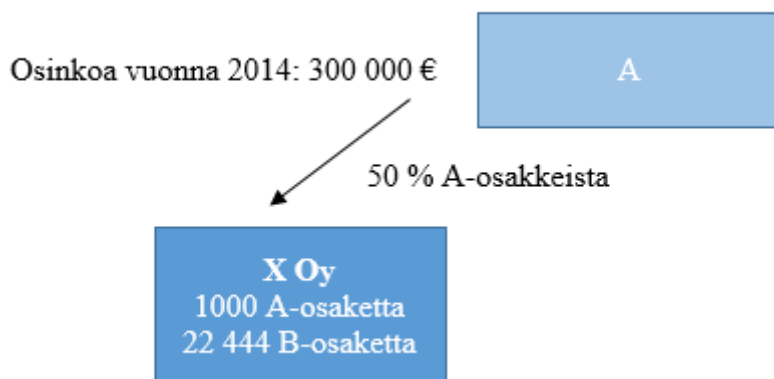
Kuvio 2. A:n omistukset yhtiöissä

Keskusverolautakunta oli ennakkoratkaisunaan lausunut, että A ei ollut näyttänyt olennaisten siteiden katkenneen ja, että A:n välilliset ja suorat omistukset muodostivat olennaisen siteen Suomeen. Ratkaisussa KHO kuitenkin lausui A:n näyttäneen, että hänellä ei enää ulkomaille muuttonsa jälkeen ollut olennaisia siteitä Suomeen. A:n osakeomistukset katsottiin passiivisluonteisiksi ja A oli luopunut jäsenyksistään suomalaisten yhtiöiden hallituksissa. Yllä olevasta kuviosta nähdään kuitenkin, että A:n suora osakeomistus M Oy:ssä oli osakevaihdon- ja kauppojen jälkeen vaihtunut holding-yhtiöiden kautta tapahtuvaksi välilliseksi omistukseksi. A:lla oli kuitenkin edelleen määräysvalta M-konsernissa. Lisäksi A:n suoraan omistama M Services Oy vuokrasi toimitilojaan M-konsernin suomalaiselle tytäryhtiölle M Oy:lle.

KHO:n ratkaisu on kyseenalainen aiemmin esitelyihin ratkaisuihin verrattuna. A oli de facto osoittanut, että hänellä ei ole muita olennaisia siteitä Suomeen kuin edellä mainitut ”passiiviset” omistukset. A:lla oli tapauksessa määräysvalta M-konsernissa, joka harjoitti liiketoimintaa tytäryhtiön muodossa edelleen Suomessa. Lisäksi A:n suoraan omistama yhtiö vuokrasi toimitilojaan konsernin tytäryhtiö M Oy:lle, joka edelleen lisää A:n omistamien yhtiöiden kytköksiä Suomeen. Ratkaisussa A oli esittänyt, että konsernirakenteen muutokselle oli yhtiön kasvun vuoksi liiketaloudelliset perusteet, jota voidaan toisaalta pitää A:n kantaa puoltavana seikkana. Olennaisten siteiden syntymistä ei kuitenkaan tulisi voida kiertää ketjuttamalla omaisuutta holding-yhtiöiden kautta ja siirtämällä omistusta ulkomaisiin yhtiöihin ja näin osoittaa, että olennaisia siteitä Suomeen ei ole. Tulkinnasta erityisen ongelmallisen tekee se, että omistuksen passiivisuutta ei

voida yksiselitteisesti määritellä, ja apuna tulisi käyttää ainakin yhtiöiden tilinpäätöksistä saatavaa dataa. Kyseenalaista olennaisten siteiden kannalta on niin ikään liiketoiminnan harjoittamisen muuttaminen ”passiiviseksi omistukseksi” toiminnan tosiasiallisesti jatkuessa samanlaisena. Olennaisten siteiden arviointi on kuitenkin aina kokonaisuarkintaa, joten yksittäisestä ratkaisusta ei voida päätellä sitä, millainen omaisuus katsotaan tai ei katsota olennaiseksi siteeksi.

Vieläkin uudempaa oikeuskäytäntöä asiassa edustaa KHO 4.8.2016 T 3294 (ei valituslupaa), jolloin Helsingin hallinto-oikeuden päätös 16/0261/4 annettu 2.3.2016 (julkaisematon) jäi voimaan. Tapauksessa kyse oli Verohallinnon ratkaisusta, jonka mukaan A:ta oli pidettävä Suomessa yleisesti verovelvollisena ulkomaille muutosta huolimatta. Tapauksessa A oli muuttanut Maltalle vedoten henkilökohtaisiin syihin ja ammattivaihdokseen. A:lla ei ollut aikomusta palata Suomeen ja hän oli muuttanut sinne puolisoineen ja lapsineen 27.8.2014, josta lähtien hän ei myöskään kuulunut Suomen sosiaaliturvaan. A oli vuokrannut puolisoineen asunnon Maltalta 27.8.2014 alkaen. A oli aiemmin toiminut X Oy:n toimitusjohtajana ja johtoryhmässä, mutta oli vaiheittain luopunut yhtiön johtamiseen ja operatiiviseen toimintaan liittyvistä tehtävistä. A oli perustanut Maltalle yhtiön B, josta hän sai ansiotuloa 4 700 euroa kuukaudessa. Hakemuksen mukaan A ei ollut riippuvainen X Oy:stä mahdollisesti saatavista osingoista. Vuonna 2014 A oli saanut osinkoa X Oy:stä 300 000 euroa. A omisti edelleen yhtiöstä X Oy 50 % A-osakkeista, joita oli yhteensä 1000 kappaletta. Tämän lisäksi X Oy:ssä on ollut 31.12.2014 alkaen 22 444 B-osaketta. Näin ollen A:n kokonaisomistus X Oy:stä oli noin 2,13 prosenttia (Kuvio 3).



Kuvio 3. A:n omistukset ja osinkotulot yhtiöstä

Hallinto-oikeus katsoi äänestysratkaisulla, että A:ta oli pidettävä Suomessa rajoitetusti verovelvollisena muuttovuoden päättyessä, eli 31.12.2014 alkaen. Hallinto-oikeus katsoi, että A:n aktiivinen taloudellinen toiminta Suomessa oli päättynyt hänen luovuttuaan suomalaisten osakeyhtiöiden hallitusten jäsenyyksistä sekä X Oy:n toimitusjohtajuudesta ja johtoryhmän jäsenyydestä. A:n omistuksen oli katsottava muuttuneen passiivisen sijoitusomaisuuden kaltaiseksi, jolloin X Oy:stä saatava passiivisluonteinen osinkotulo ei yksinään muodosta olennaista sidettä Suomeen. Hallinto-oikeus vielä totesi, että osinkotulojen määrällä ei ole vaikutusta arvioitaessa olennaisen siteen muodostumista.

Asiassa A oli näyttänyt, että hänen olennaiset siteet Suomeen olivat katkenneet taloudellisia siteitä lukuun ottamatta. Näin ollen ratkaisussa on kyse taloudellisten siteiden arvioinnista. Ratkaisu on kiinnostava siinä mielessä, että A oli aikaisemmin toiminut X Oy:n toimitusjohtajana ja omistaa edelleen merkittävän osan (puolet) yhtiön äänivaltaisista osakkeista. A oli vuonna 2014 saanut 300 000 euroa osinkoa yhtiöstä, joka näytetyissä olosuhteissa muodosti selkeän pääosan A:n toimeentulosta. A oli lisäksi esittänyt vuokrasopimuksen, jonka mukaan hän maksaa vuokraa asunnostaan 3 600 euroa kuukaudessa ja hänen nettotulonsa olivat 3 776 euroa kuukaudessa. Näin ollen A:lla täytyy olla viisihenkisen perheen elättämiseen muitakin tuloja. Siitäkin huolimatta, että hallinto-oikeus totesi, että osinkotulojen määrällä ei olisi vaikutusta olennaisten siteiden muodostumista arvioitaessa, voidaan nähdä, että kokonaisharkintaa käyttäen A:n Suomesta saamat osinkotulot muodostavat niin merkittävän taloudellisen siteen Suomeen, että A:lla olisi voitu katsoa olevan edelleen olennainen side Suomeen. Äänestyslausunnon jättänyt hallinto-oikeustuomari Merja Tarvainen niin katsoikin, että A:n saamalla osinkotuloilla on oleellinen merkitys A:n talouden kannalta ja näin ollen Suomesta saadut osinkotulot muodostavat olennaisen siteen Suomeen.

Verraten aiemmin tässä tutkielmassa esiteltyyn tapaukseen 2013:93 ja sen pohdintaan, nähdään, että tässä hallinto-oikeuden päätöksessä taloudellisen siteen merkittävyyttä nostaa sen arvo suhteessa verovelvollisen toimeentuloon, vaikka passiivisen siteen merkittävää arvoa ei voida yksistään pitää perusteena olennaisen siteen muodostumiselle. Tapauksessa olisi kuitenkin käytettävä kokonaisharkintaa, joka edellä mainituista perusteluista johtuen voisi kääntyä olennaisen siteen olemassaolon puoltamiseen.

Johtopäätöksenä edellä esitetyistä ratkaisista voidaan todeta, että pelkkä omistus (määräysvalta) suomalaisessa listaamattomassa yhtiössä ei muodosta olennaista sidettä, silloin kun henkilö ei ole mukana yhtiön hallinnossa eikä työskentele yhtiön hyväksi. Yhtiön toimintaan vaikuttaminen tai vaikuttamismahdollisuuksien olemassaolo ei omistuksen perusteella muodosta olennaista sidettä Suomeen.

3.5. Työskentely Suomessa

Suomessa työskentelyä on oikeuskirjallisuudessa pidetty vahvana olennaisena siteenä, joka yleensä muodostaa yksistäänkin olennaisen siteen Suomeen.¹³⁹ Olennaisia siteitä arvioitaessa huomio kiinnittyy usein siihen, kuinka paljon verovelvollinen oleskelee Suomessa verovuoden aikana. Luonnollisesti yli kuuden kuukauden oleskelu aiheuttaa yleisen verovelvollisuuden tuloverolain 9 ja 11 §:en mukaisesti. Suomessa oleskelun syyllä ei niinkään ole merkitystä, mikäli kuuden kuukauden oleskelu ylittyy. Oleskelun alittaessa kuusi kuukautta, tulee pohdittavaksi, muodostaako Suomessa työskentely olennaisen siteen Suomeen¹⁴⁰. Työskentelyn pituutta arvioitaessa, mitä pidempään Suomessa työskennellään, sitä vahvempi side muodostuu.

KHO 1984/1149: Verovelvollinen, joka oli laulaja, oli muuttanut Saksaan 15.5.1983. Työsopimuksen hän oli tehnyt kahdeksi vuodeksi, mutta hänen aikomuksensa oli työskennellä siellä 10–15 vuotta. Hänellä oli Saksassa vuokra-asunto, jossa asui koko perhe. Suomessa hän edelleen omisti asunto-osakkeiden perusteella omakotitalon, jossa olevat huoneistot olivat vuokratut. Muuta irtainta tai kiinteää omaisuutta ei Suomeen jäänyt. Verovelvollinen esiintyi kesällä 1983 oopperajuhlilla Suomessa noin seitsemän viikon ajan sekä lisäksi neljä eri kertaa. Keskusverolautakunta katsoi päätöksessään, jonka KHO pysytti, että huomioon ottaen verovelvollisen Suomessa oleskelemaan ajan ja työskentelyn täällä, hänellä oli katsottava olevan olennaiset siteet Suomeen ja häntä oli pidettävä Suomessa asuvana.

¹³⁹ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 18.

¹⁴⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Vahvat siteet.

Edellä mainitussa tapauksessa painoarvoa annettiin sille, että verovelvollinen työskenteli Suomessa seitsemän viikon ajan yhtäjaksoisesti, jonka lisäksi neljä erillistä kertaa. Tämän lisäksi verovelvollisella oli Suomessa edelleen omakotitalo, jonka hän oli vuokrannut ulkopuoliselle. Näin ollen Suomessa työskentelyn voitiin katsoa vahvistavan käsitystä siitä, että verovelvollisella oli edelleen olennaiset siteet Suomeen. Ratkaisu olisi saattanut olla erilainen, mikäli verovelvollisella ei enää olisi ollut Suomessa kiinteää omaisuutta. Ratkaisusta ja myöhemmästä oikeuskäytännöstä ei voitane päätellä, että lyhyt työskentely Suomessa katsottaisiin olennaiseksi siteeksi.

4 MUUT KUIN VAHVAT OLENNAISET SITEET

4.1. Oleskelu Suomessa olennaisten siteiden kannalta

Harkittaessa henkilön verovelvollisuutta Suomessa, on ensiksi ratkaistava, onko henkilö Suomessa yleisesti verovelvollinen ensimmäisen pääsäännön perusteella. Näin on, mikäli henkilön varsinainen asunto ja koti sijaitsee Suomessa. Toiseksi, mikäli henkilö oleskelee Suomessa yli 6 kuukauden ajan on hän toisen pääsäännön mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen. Kolmen vuoden säännön problematiikka liittyy siis tilanteisiin, joissa henkilö on muuttanut ulkomaille eikä oleskele Suomessa yli 6 kuukauden jaksoa.¹⁴¹ Tämä alaluku keskittyy tilanteisiin, joissa verovelvollinen oleskelee Suomessa ulkomaille muuton jälkeen.

On epäselvää kuinka pitkä oleskelu Suomessa muodostaa olennaisen siteen, mutta tuloverolain 11 § määrittää luonnollisesti ylärajan, jolloin verovelvollisesta tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen jo oleskelun perusteella. Olennaisen siteen muodostavan oleskelun on siis oltava jotakin lyhyen hetken ja 6 kuukauden oleskelun välillä.¹⁴² Olennaisen siteen muodostavan oleskelun pituudelle ei voida luonnollisestikaan määrittää eksaktia pituutta, sillä verovelvollisen tilanteesta riippuen ja kokonaisharkintaa käyttäen olennaisen siteen muodostumiseen vaikuttaa myös verovelvollisen muut siteet Suomeen.

KHO 1987 B 506: Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ei katsottu täällä kaupungin vakinaisessa virkasuhteessa toimivaa henkilöä, kun hän oli yli kolme vuotta asunut ja edelleen asui perheineen Ruotsissa eikä hänellä ollut Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia eikä hän täällä jatkuvasti oleskellut yli kuuden kuukauden ajan. Kaupungin maksamasta palkasta oli perittävä lähdevero.

¹⁴¹ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 78.

¹⁴² Frände 2013, s. 96. Näin myös Niskakangas 1987, s. 67.

Yllä mainitussa KHO:n ratkaisussa verovelvollinen oli asunut Ruotsissa ruotsalaisen puolisonsa kanssa yli kolmen vuoden ajan. Verovelvollisella oli Suomessa Torniossa sijaitseva kahden huoneen ja keittiön käsittävä asunto-osakehuoneisto, jonka lisäksi hän vieraili Suomessa päivittäin ja hänellä oli Suomessa työpaikka. Ratkaisusta ei selviä sitä, millainen paino asiassa oli annettu Suomessa säännölliselle vierailulle. Ratkaisussa oli vain todettu, että asiassa ”työn tekemistä Suomessa ei voitu yksistään pitää sellaisena olennaisena siteenä Suomeen, että pelkästään sen perusteella ulkomailla asuva henkilö voitaisiin katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi.” Ratkaisusta voidaan päätellä, että lyhyet vierailut Suomessa eivät muodosta kuuden kuukauden oleskelun perusteella yleistä verovelvollisuutta, vaikka ne toistuisivat tiheästi, jopa päivittäin. Luultavasti suurin syy tähän on se, että verovelvollinen ei yöpynyt Suomessa vaan kotonaan.¹⁴³ Ratkaisusta ei sen sijaan voida saada varmistusta sille, minkälainen ja kuinka pitkä oleskelu Suomessa muodostaisi olennaisen siteen, sillä ratkaisun tulkinta liittyi vain kuuden kuukauden oleskelun perusteella syntyvään yleiseen verovelvollisuuteen.¹⁴⁴

Myös Suomessa oleskelun tarkoitusta on arvioitava olennaisen siteen kannalta. Mitä useammin oleskelu toistuu, sitä todennäköisemmin oleskelu muodostaa olennaisen siteen, esimerkiksi työskentelyn, asunnon tai perheen vuoksi. Sen sijaan Suomessa kesälomilla vietetty aika ei muodosta olennaista sidettä. Kuten aiemmin on todettu, ei pelkkä kesämökin sijainti Suomessa muodosta olennaista sidettä, eikä myöskään siellä kesäkuukausina oleskelu.¹⁴⁵ Oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen voi oleskella Suomessa kesäkuukaudet omistamassaan vapaa-ajan asunnossa ilman, että olennaista sidettä syntyy.

Suomessa työskentely merkitsee vahvemman siteen syntymistä kuin Suomessa lomailu, mutta minkäänlaisia aikarajoja ei ole määriteltävissä, sillä asiasta ei ole syntynyt oikeuskäytäntöä. Pienen merkityksen asiassa voisi antaa vero-oikeudessa vallalla olevaan trendiin, BEPS-hankkeeseen, jonka mukaan verotus tapahtuisi tulevaisuudessa siinä maassa, missä tuloa tuottava arvo on syntynyt. Sanomatta selvää on, että millään trendillä tai hankkeella ei voida perustella olennaisen siteen olemassaoloa, mutta asialla voi

¹⁴³ Frände 2013, s. 97.

¹⁴⁴ Ks. lisää Frände 2013, s. 97.

¹⁴⁵ Ks. KHO 1988 B 501 ja Frände 2013, s. 96.

olla tulkintavaikutusta tulevaisuudessa – varsinkin sellaisissa asioissa, joissa oikeuskäytäntöä ei ole syntynyt.¹⁴⁶

Oman ongelmansa muodostaa luonnollisesti sen näyttäminen toteen, milloin henkilö on ylipäättään oleskellut Suomessa. Todistustaakan ongelmallisuuden nosti esiin jo Niskakangas vuonna 1987.¹⁴⁷ Frände käsitteli niin ikään aihetta, ja aiheellisesti huomautti, että EU:n ja Schengen-alueen sisällä matkustaminen on helpottunut ja vapautunut niin paljon, että verovelvollisten liikkeistä ei välttämättä jää merkintöjä passeihin kuten ennen. Näin ollen verovelvollisen tulee osoittaa Suomessa ja ulkomailla oleskeluaan muilla keinoin. Verotuskäytännössä tällaisiksi dokumenteiksi on hyväksytty passileimojen ohella esimerkiksi lento- ja laivaliput ja myös jossain määrin työnantajien todistukset ulkomailla työskentelystä ja oleskelusta. Ratkaisussa KHO 2008:43 verotoimisto oli asian selvittelyä varten hankkinut tiedot verovelvollisten tilitiedoista sekä Suomessa olevan auton vakuutuksista. Tilitietojen sekä auton seisontavakuutustietojen perusteella oli päätelty verovelvollisten oleskelua Suomessa kesäaikoina. Tapauksessa verovelvolliset olivat kiistäneet laskelmien oikeellisuuden ja väittäneet oleskelleensa ulkomailla jonkin verran enemmän. Ratkaisussa ei kuitenkaan otettu kantaa verotoimiston hankkimien tietojen oikeellisuuteen, sillä ratkaisussa kyse oli lähinnä siitä, voiko yleinen verovelvollisuus palautua ilman, että asumisessa tai oleskelussa Suomessa tapahtuu muutoksia. Ratkaisusta voidaan kuitenkin nähdä, että Suomessa oleskelua voidaan osoittaa ja tutkia monella tavalla.

Olennaisia siteitä arvioitaessa ei yleensä arvioida sitä, onko henkilöllä olennaisia siteitä ulkomaille vai ei. Sen sijaan tällaisten ulkomaihin kohdistuvien siteiden huomiointi keskittyy sen arviointiin, onko henkilön muutto ulkomaille ollut pysyvä vai ei.¹⁴⁸ Muuton pysyvyyttä voidaan katsoa osoittavan esimerkiksi ulkomailla sovittu avioliitto, perhe, asunnon hankinta tai pitkä työsopimus.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Näin myös Niskakangas 1987, s. 67. Niskakankaan mukaan aivan vailla merkitystä ei ollut se, että kansainvälisen vero-oikeuden taipumuksena viime vuosikymmeninä oli verosopimuksissa noudattaa yleisimmin periaatteita, joiden mukaan työskentelyvaltiolla on oikeus verottaa tuloa.

¹⁴⁷ Niskakangas 1987, s. 40. Niskakangas esitti kysymyksen siitä, miten paljon matkustelevalta verovelvollinen voisi todistaa, että ei ole käynyt Suomessa tai todistaa, ettei ole oleskellut Suomessa tiettyä aikaa kauempaa.

¹⁴⁸ Frände 2013, s. 86.

¹⁴⁹ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Ulkomailla oleskelun tarkoitus.

4.2. Väestökirjamerkintä olennaisena siteenä

Andersson totesi vuonna 1967, että henkikirjoituksella ei ole periaatteessa merkitystä siinä, katsotaanko henkilön asuvan Suomessa.¹⁵⁰ Myös Helminen on todennut että sillä, onko henkilö kirjoilla Suomessa, ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, onko henkilöllä Suomessa varsinainen asunto ja koti. Tosiallinen tilanne ratkaisee, joten merkitystä ei ole sillä, onko tai olisiko henkilö pitänyt kirjata väestökirjaan.¹⁵¹ Toisaalta henkilön merkitseminen väestötietojärjestelmään Suomessa asuvaksi antaa veronsaajalle vahvan oletuksen siitä, että henkilö on Suomessa asuva myös verotuksellisesti, jos muuta näyttöä verovelvollisen tilanteesta ei ole. Verotuskäytännössä on lähdetty siitä, että henkilöä ei ole katsottu rajoitetusti verovelvolliseksi ennen kolmen vuoden kulumista, mikäli henkilö on edelleen väestötietorekisterin mukaan Suomessa asuva. Käytännössä siis väestökirjamerkintä on aiheuttanut verovelvolliselle olennaisen siteen. Mikäli verovelvollinen esittää muuta pitävää näyttöä asiasta, voitaisiin väestökirjamerkintä verotuskäytännössäkin mahdollisesti sivuuttaa.

Väestökirjamerkinnän pitäminen yksistään rajoitetun verovelvollisuuden esteenä on ongelmallista kahdestakin syystä. Ensinäkin tosiasiallisessa tilanteessa henkilö saattaa asua ulkomailla, mutta ei unoituksen tai muun syyn vuoksi ole tehnyt muuttoilmoitusta ja näin ollen väestörekisterimerkintä ei ole paikkaansa pitävä. Toiseksi väestökirjamerkintä Suomessa asumisesta ei voi olla yksistään ns. vahva side, sillä väestörekisterimerkinnän käyttämiselle ei ole olemassa prejudikaattitapausta. Väestörekisterimerkintää voidaan toki käyttää yhtenä seikkana sen arvioimisessa, onko henkilöllä olennaisia siteitä Suomeen.

Toisaalta väestörekisterimerkinnän puuttuminen ja se, että henkilö ei ole kirjoilla Suomessa ei automaattisesti tarkoita, etteikö henkilöä voitaisi katsoa Suomessa asuvaksi. Henkilön tosiasiallinen koti ja asunto saattaa sijaita Suomessa esimerkiksi perheen si-

¹⁵⁰ Andersson 1967, s. 142. Ks. myös KHO 1963 B II 199: Perhe oli asunut Etiopiassa 20.3.1958–26.11.1959, mutta tullut Suomessa henkikirjoitetuksi vuonna 1959. Tästä huolimatta perheen ei katsottu asuvan Suomessa.

¹⁵¹ Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö, Varsinainen asunto ja koti Suomessa, Väestökirjamerkintä. Näin myös Niskakangas 1997 s. 146, jonka mukaan yleistä verovelvollisuutta ei ole oikeudellisesti sidottu väestötietojärjestelmään, vaan tosiasiallinen tilanne ratkaisee. Niskakangas kuitenkin huomauttaa, että merkinnällä on verotuskäytännössä jonkinlaista merkitystä, koska veroviranomaiset voivat seurata ihmisten liikkumista järjestelmän avulla.

jainnin vuoksi, mutta henkilö itse on kirjoilla ulkomailla. Tällöinkin tosiasiallinen tilanne ratkaisee.¹⁵² Asia mainitaan niin ikään Kansainvälisen verotuksen käsikirjassa, jossa nimenomaisesti todetaan, että tuloverolain 11 §:ssä ei ole viittausta väestötietojärjestelmää koskeviin säännöksiin.¹⁵³

Ratkaisussa KHO 20.6.2007 T 1674 (julkaisematon) A oli vaatinut yleistä verovelvollisuutta Suomessa vuonna 2004, vaikka hän oli muuttanut Belgiaan väestötietojärjestelmän tietojen mukaan 22.6.1999. A vaati, että hänet katsotaan yleisesti verovelvolliseksi tuloverolain 11 §:n 2 momentin perusteella. KHO katsoikin ratkaisussaan, että A oli Suomessa yleisesti verovelvollinen TVL 11 § 2 mom. 1 kohdan perusteella. Asiassa ei siis annettu painoarvoa sille, että A oli väestötietojärjestelmän tietojen mukaan muuttanut ulkomaille, vaan henkilö voitiin tästä huolimatta katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi.

Toisessa ratkaisussa KHO 20.4.2010 T 823 on niin ikään mainittu väestötietomerkintä. Ratkaisussa A vaati, että hänet oli katsottava rajoitetusti verovelvolliseksi muuttopäivästä 1.4.1999 alkaen. HaO kuitenkin katsoi, että A:lla oli olennaiset siteet Suomeen, kun hänellä oli jäänyt Suomeen asunto, jossa hänen vakituinen osoitteensa oli väestötietojärjestelmän mukaan 31.1.2003 saakka. A:n osoite ulkomailla oli merkinnältään tilapäinen. Näin HaO totesi, että A:lla oli olennaiset siteet Suomeen vuoden 2002 loppuun saakka. KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa siltä osin, kuin A vaati rajoitettua verovelvollisuutta, joten HaO:n päätös asiassa jäi voimaan. Ratkaisussa väestökirjamerkinällä on siis ollut merkitystä arvioitaessa henkilön olennaisia siteitä Suomeen. Ratkaisusta ei kuitenkaan ilmene erilaisten olennaisuutta osoittavien siteiden (asunto, väestötietomerkintä, sosiaaliturva) keskinäistä suhdetta, joten ratkaisusta ei ole pääteltävissä väestötietomerkinnän painoarvoa olennaisissa siteissä. Ratkaisusta ei ilmene, katsottiinko väestötietomerkinnän tarkoittavan asunnon sijaintia Suomessa vai oliko asiaa tarkasteltu muiltakin osin. Lisäksi henkilö kuului Suomen sosiaaliturvaan 1.7.2002 saakka, joten tämäkin seikka on puoltanut olennaisten siteiden olemassaoloa.

¹⁵² Helminen, luku 5. Verovelvollisuus ja asuinvaltio, Verovelvollisuusaseman määräytyminen, Luonnollisia henkilöitä koskeva pääsääntö, Varsinainen asunto ja koti Suomessa, Väestökirjamerkintä.

¹⁵³ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 16.

4.3. Passiivinen omaisuus Suomessa

KHO:n julkaistuissa ratkaisuisa paino olennaisten siteiden arvioinnissa on ollut henkilökohtaisissa siteissä.¹⁵⁴ Taloudellisille siteille on annettu kuitenkin yhä enemmän painoarvoa, mutta ongelmana on kysymys siitä, kuinka suuri merkitys Suomessa sijaitsevalle omaisuudelle on annettava. On yhä enemmän tyypillistä, että verovelvollisilla on erilaisia tulolähteitä. Erilaiset taloudellisten siteiden variaatiot voivat vaihdella huomattavastikin. Yleisesti ottaen voidaan kuitenkin sanoa, että taloudelliset siteet voivat muodostaa olennaisen siteen.¹⁵⁵ Yksi taloudellinen side on esimerkiksi passiivinen omaisuus Suomessa. Tällaisia taloudellisia siteitä Suomeen arvioidaan lain mukaan samalla tavalla kuin muitakin mahdollisia siteitä, eli olennaisuuden kautta.¹⁵⁶

Omaisuuden passiivisuutta voitaneen mitata useallakin asteikolla, mutta oikeuskirjallisuudessa yhdeksi mittariksi on mainittu omaisuuteen kohdistuva hoitotarve. Esimerkiksi pieni metsäkiinteistö ei luonnostaan vaadi työpanosta tai vuosittaisia vierailuja, eikä näin ollen yksistään muodosta olennaista sidettä Suomeen.¹⁵⁷ Toisaalta kun kiinteistön koko kasvaa, kasvaa myös omaisuuteen kohdistuva työpanos, jolloin olennainen side voi muodostua.¹⁵⁸ Todennäköistä on kuitenkin se, että olennainen side muodostuisi tällöin nimenomaan työpanoksen takia.¹⁵⁹ Suomessa sijaitsevien kiinteistöjen (pois lukien oma asunto) omistaminen ei yleensä tarkoita olennaisen siteen syntymistä, sillä tällainen omistus on luonteeltaan passiivista. Mitä suuremmaksi kiinteistöomistusten määrä ja arvo kasvaa, sitä suurempi merkitys omaisuudelle annetaan olennaista sidettä arvioitaessa.¹⁶⁰ Pääsääntöisesti voidaan sanoa, että kiinteistön omistus on merkityksellisempää kuin irtaimen omaisuuden (irtaimeen omaisuuteen ei tässä yhteydessä tule lukea mukaan asuntoja).¹⁶¹

¹⁵⁴ Äimä 2005, s. 150.

¹⁵⁵ Frände 2013, s. 89. Ja KHO 1989:190.

¹⁵⁶ Äimä 2005 s. 150.

¹⁵⁷ Frände 2013, s. 90. Näin myös Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 82.

¹⁵⁸ Näin myös Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Muu kiinteä ja irtain omaisuus. Helmisen mukaan, mitä aktiivisempaa toimintaa omistus edellyttää, sitä kiinteämmästä siteestä on kysymys.

¹⁵⁹ Frände 2013, s. 90.

¹⁶⁰ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Muu kiinteä ja irtain omaisuus.

¹⁶¹ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Muu kiinteä ja irtain omaisuus. Ja Frände 2013, s. 90.

Niskakangas on tosin esittänyt aiheellisen huomion siitä, merkitseekö kiinteän omaisuuden omistaminen lujempaa sidettä Suomeen kuin irtaimen omaisuuden. Toisaalta, kuten Niskakangas huomauttaa, liittyy omakotitalon omistamiseen yleensä jonkin verran suurempaa huolenpitoa, jolle on annettava asiassa jonkinlainen merkitys.¹⁶² Varsin aiheelliseksi huomio tulee tilanteissa, joissa kyse on omakotitalon ja osakehuoneiston omistamisen vertailusta. Nähdäkseni omistamiselle ei pitäisi tehdä suurta eroa, sillä de facto omistamisessa on kyse sisällöltään samanlaisesta asiasta. Tätä voidaan perustella esimerkiksi Suomen verosopimuspolitiikan linjanvedolla, jonka perusteella verosopimuksissa kiinteään omaisuuteen rinnastetaan tyypillisesti myös asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden hallinta erityisellä määräyksellä. Omistamisen tosiasiallista luonnetta ei tulisi voida kiertää esimerkiksi omistamalla asunto-osakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeita, mikäli kyse on muutoin samanlaisesta omistamisesta. Asia erikseen on, mikäli esimerkiksi omakotitalon hoito aiheuttaa merkittävää yhteydenpitoa Suomeen. Lähtökohtaisesti omakotitalon ja asunto-osakkeen omistamiselle ei kuitenkaan pitäisi tehdä merkittävää eroa.

Verovelvollinen voi omistaa Suomessa passiivisesti esimerkiksi vanhoja antiikkiesineitä, jotka on säilytetty yksittäiseen varastoon tai kellariin. Tällainen irtain omaisuus tuskin muodostaa Suomeen olennaista sidettä edellä mainituista syistä. Irtaimen omaisuuden kannalta tärkein omaisuuslaji on sen sijaan osakeomistukset ja pankkitalletukset Suomessa. Mielenkiintoisen kysymyksestä tekee it-teknologian kehittyminen ja omaisuuden hankkimiseen ja hoitamiseen liittyvät kysymykset. Esimerkiksi suomalaisten pörssi-osakkeiden ostaminen ei vaadi edes Suomessa käyntiä, vaan kauppaa voi käydä ja osakeomistuksiaan hallinnoida ulkomailta käsin.¹⁶³ Näin Suomessa toimiminen voidaan minimoida, mutta tulovirta saadaan ylläpidettyä samanlaisena kuin aiemminkin. Tältä osin on siis huomioitava, että KHO vanhat prejudikaatit eivät välttämättä enää vastaa todellisuutta pääomien suuruuden osalta, sillä olosuhteet ovat muuttuneet ajan saatossa radikaalisti.¹⁶⁴

¹⁶² Niskakangas, jakso 15, alaotsikko Kolmen vuoden sääntö, Muu kiinteistö Suomessa.

¹⁶³ Frände 2013, s. 91.

¹⁶⁴ Äimä 2005, s. 151.

Passiivisen omaisuuden omistamisen yleisyydestä huolimatta passiiviseen omistamiseen ja Suomesta passiiviluontoiseen tuloon liittyviä ratkaisuja on annettu vähän.¹⁶⁵ Tästä huolimatta oikeuskirjallisuudessa vallitsee käsitys, että passiivinen omaisuus harvoin muodostaa yksin olennaista sidettä Suomeen.¹⁶⁶ Kuten sanottua, pörssiosakkeita ja pankkitalletuksia on pidetty tällaisina passiivisina omistuksina, sillä ne eivät edellytä verovelvollisen toimintaa Suomessa. Mikäli passiivisten omaisuuksien määrä kasvaa erityisen suureksi, olisi periaatteessa mahdollista, että nämä muodostaisivat yksistään olennaisen siteen. Näin, koska omistusten määrän kasvaessa yleensä myös toimet Suomessa kasvavat.¹⁶⁷ Kuten aiemmin tässä tutkielmassa on esitetty, yksittäisen omaisuuden merkittäväkin arvo ei voi olla perusteena olennaisen siteen syntymiselle, vaan asiassa on aina käytettävä kokonaisharkintaa.

Toisaalta omistukset, jotka tarvitsevat paljonkin huolehtimista eivät välttämättä muodosta olennaista sidettä Suomeen. Verovelvollinen on nimittäin saattanut jättää omaisuuden hoitotehtävät muille tahoille, esimerkiksi yritystoiminnan osalta palkatulle johdolle tai muiden osakkaiden hoitoon, tai toimeksiantona omaisuudenhoitopalveluja tarjoaville yrityksille.¹⁶⁸ Ajatuksena on, että omaisuus muuttuu verovelvollisen näkökulmasta passiiviseksi, kun verovelvollinen hankkii ulkopuolisen tahon pitämään huolta omaisuudestaan. Omaisuutta voidaan jopa muokata passiiviseksi yhtiöittämällä omaisuutta. Tällaisessa tilanteessa omaisuus katsotaan passiiviseksi, mikäli verovelvollinen ei osallistu yrityksen johtoon toimitusjohtajana tai hallituksen jäsenenä.¹⁶⁹

Ratkaisussa KHO 1981 B II 501 kyse oli verovelvollisen olennaisten siteiden määrittelystä, kun henkilö omisti Suomessa osakeyhtiön osake-enemmistön ja lisäksi yhtiölle vuokratun maatalouskiinteistön. Ratkaisussa osakeomistusten katsottiin olevan luonteeltaan passiivisia kuten myös kiinteistöomistuksen. Ainut seikka, joka olisi voitu katsoa olennaiseksi siteeksi, oli Suomessa työskentely, jota käsiteltiin tämän tutkielman alaluvussa 3.4. Edellä mainitun ratkaisun lisäksi, tässä tutkielmassa esitellyissä KHO:n ratkaisuissa muun muassa ratkaisussa KHO 2004:6 verovelvollinen oli luopunut yhtiöiden

¹⁶⁵ Äimä 2005, s. 151.

¹⁶⁶ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Muu kiinteä ja irtain omaisuus.

¹⁶⁷ Helminen, luku 5. Verovelvollisuusasema ja asuinvaltio, Suomen kansalaisia koskeva kolmen vuoden sääntö, Olennaiset siteet, Muu kiinteä ja irtain omaisuus.

¹⁶⁸ Äimä 2005, s. 150.

¹⁶⁹ Frände 2013, s. 91. Asiaa on käsitelty aiemmin luvussa 3.4.

hallituspesteistä, jolloin verovelvollinen toimi enää vain yrityksen omistajana. Tällöin omistus oli muuttunut passiiviseksi, koska verovelvollinen ei enää toiminut yritysten toimitusjohtajana tai hallitusten jäsenenä. Mikäli henkilö olisi jatkanut yrityksen hallituksen jäsenenä, olisi tämä voinut johtaa olennaisen siteen syntyyn, sillä tällöin omistus ei olisi ollut passiivista.

Hyvä kysymys on, voiko olennainen side muodostua pelkästään sillä perusteella, että verovelvollisella on Suomesta passiivista tuloa ja omaisuutta. Niskakangas on todennut, että hyvin todennäköisesti näin on. Yhdeksi syyksi Niskakangas on maininnut sen, että olennaisen siteen voidaan katsoa syntyneeksi esimerkiksi silloin, kun verovelvollisen ylivoimaisesti suurin osa omaisuudesta on Suomessa. Suuromaisuuden omistaminen tarkoittaa usein sitä, että henkilöllä on Suomea kohtaan aktiivisuutta, joka erottaa seikan normaalista osakkeenomistuksesta ja esimerkiksi eläketulojen saamisesta. Tällaisessa tilanteessa varsinaista euromäärää on vaikea, ellei jopa mahdoton esittää. Käytännössä tällainen tapaus on kuitenkin harvinainen.¹⁷⁰ Aikaisemmin tässä tutkielmassa käsitelty ratkaisu KHO 2004:6 selkiyttää kuitenkin oikeustilaa passiivisesta omaisuudesta Suomessa.

KHO 2004:6 Henkilöllä, joka oli muuttanut perheineen Suomesta Belgiaan kesäkuussa 2002 ja jolla ei muuton jälkeen ollut Suomessa asuntoa eikä muuta omaisuutta kuin passiivisluontoista sijoitusomaisuutta ja siitä saatua tuloa, ei katsottu olleen Suomeen tuloverolain 11 §:ssä tarkoitettuja olennaisia siteitä vuoden 2002 päättyessä.

Myös muutokset omaisuuden luonteessa tai arvossa voivat vaikuttaa arviointiin. Aikaisemmin olennaiseksi siteeksi katsottu omaisuus voi muuttua normaaliksi siteeksi Suomeen esimerkiksi siten, että aktiivinen omaisuus muuttuu passiiviseksi yhtiöittämisen kautta, verovelvollinen myy omaisuuden tai luopuu paikasta yrityksen johdossa. Myös yhtiön konkurssi voi johtaa tilanteeseen, jolloin omaisuuden luonne muuttuu. Tilanteisiin tyypillisesti liittyvä problematiikka johtuu yleensä siitä, että omaisuuden luonne muuttuu vähitellen, jolloin sen ajankohdan osoittaminen, milloin olennainen side lakkaa olemasta, on vaikea esittää.¹⁷¹

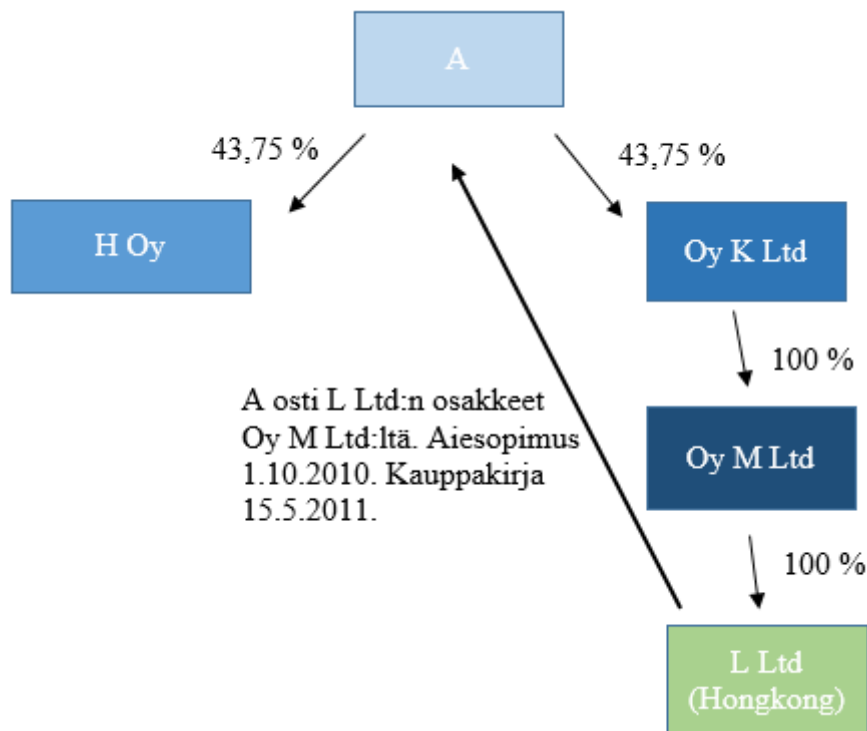
¹⁷⁰ Niskakangas, jakso 15, alaotsikko Kolmen vuoden sääntö, Vain passiivisia siteitä Suomeen.

¹⁷¹ Frände 2013, s. 93.

Tuoretta oikeuskäytäntöä edustaa Helsingin hallinto-oikeuden julkaisematon ratkaisu 29.8.2014 T 14/0895/4, joka jäi lainvoimaiseksi, sillä KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa.¹⁷² Asiassa kyse oli siitä, oliko A yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen vuonna 2011 olennaisten siteiden perusteella. A oli muuttanut Hongkongiin 18.8.2009 uuden puolison ja tämän kanssa yhteisten lapsien kanssa. A työskenteli paikallisen yhtiön L Ltd:n palveluksessa, mutta osti ulkomaille muuton jälkeen yhtiön koko osakekannan. Suomeen jäi A:n ex-puolison luona asuvia alaikäisiä lapsia, joihin yhteishuoltajuus purettiin vuoden 2011 aikana. A ei kuulunut Suomen sosiaaliturvaan. Lisäksi A omisti Suomesta 26,5 % asuinhuoneistosta, joka ei ollut A:n entinen vakituinen asunto. Vuoden 2011 alussa A omisti lisäksi kahden suomalaisen listaamattoman yhtiön (H Oy ja Oy K Ltd) osakkeista 43,75 %, joista H Oy:n osakekannan A myi vuoden 2011 aikana (Kuvio 4). A oli luopunut kaikista suomalaisissa yhtiöissä olleista hallituksen jäsenyyksistä ja Oy K Ltd –yhtiön toimitusjohtajuudesta 27.12.2010.

Ratkaisussaan HaO totesi, että A:lla ei ollut olennaisia siteitä Suomeen enää vuoden 2010 päättyessä ja että A:ta oli pidettävä rajoitetusti verovelvollisena 31.12.2010 lukien ja palautti asian Verohallinnolle käsiteltäväksi. Perusteluinaan HaO totesi, että A:n aktiivinen taloudellinen toiminta on päättynyt Suomessa 27.12.2010 hänen luovuttuaan H Oy:n ja K Ltd –konsernien suomalaisten yhtiöiden hallitusten jäsenyyksistä ja toimitusjohtajuuksista. Lisäksi HaO katsoi, että A:n saamat passiivisluonteiset osinko- ja korkotulot, sekä alaikäisten lasten yhteishuoltajuus eivät yksinään muodosta olennaista sidettä Suomeen. Ratkaisu ei ollut yksimielinen, ja äänestyslausunnossaan hallinto-oikeustuomari Matti Tamminen katsoi, että A ei ollut näyttänyt olennaisten siteiden katkenneen verovuonna 2011.

¹⁷² KHO 1.2.2016 T 258 (ei valituslupaa).



Kuvio 4. A:n omistukset yhtiöissä

Ratkaisusta voidaan päätellä, että oikeuskäytännössä pelkkää omistusta suomalaisessa listaamattomassa yhtiössä ei katsota olennaiseksi siteeksi, kun henkilö ei ole mukana yhtiön hallinnossa eikä työskentele yhtiön hyväksi. Yhtiön toimintaan vaikuttaminen tai sellaisen mahdollisuuden olemassaolo osakeomistuksen perusteella ei myöskään muodosta olennaista sidettä Suomeen. Uusimmassa oikeuskäytännössä ratkaisut KHO 4.8.2016 T 3294 (käsitelty aiemmin tässä tutkielmassa) ja viimeisimpänä käsitelty ratkaisu puoltavat vahvasti sitä käsitystä, että omistus suomalaisessa listaamattomassa yhtiössä, kun henkilö ei ole mukana yhtiön hallinnossa, ei muodosta olennaista sidettä Suomeen. Edellä mainittujen ratkaisujen voidaan siis katsoa vahvistaneen tulkintaa passiivisen omaisuuden osalta.

Ratkaisua voidaan kritisoida sillä perusteella, että A:n Suomessa omistamien yhtiöiden H oy ja Oy K Ltd muut omistajat kuuluivat A:n lähipiiriin. A:n veli omisti yhtiöistä noin 44 % osuudet ja A:n ex-puoliso noin 13 % osuudet. On siis varsin perusteltua kyseenalaistaa A:n omistusten passiivisuus, kun otetaan huomioon omistajien rajattu henkilöpiiri ja A:n työskentely konserniyhtiön palveluksessa, siitäkin huolimatta, että A oli

luopunut hallituksen jäsenyyksistä ja toimitusjohtajuuksista. Kokonaisharkinnan osalta asiassa oli myös otettava huomioon A:n Suomessa asuvat alaikäiset lapset, joiden yhteishuoltajuus A:lla oli 15.5.2011 asti. Tälläkin perusteella asiassa voidaan HaO:n katsoa antaneen suuren painoarvon sille, että A ei omistuksistaan huolimatta ollut mukana omistamiensa yhtiöiden hallinnossa.

Ratkaisussa ei sen sijaan arvioitu olennaisia siteitä A:n omistuksista saamien tulojen perusteella. Kuten tässä tutkielmassa on aiemminkin todettu, ei omistusten rahalliselle arvolle ole juuri annettu painoarvoa oikeuskäytännössä.

4.4. Passiivinen tulo Suomesta

Myös tulot, kuten omaisuuskin, voivat olla luonteeltaan aktiivista tai passiivista. Tulot, joiden hankkiminen ei edellytä aktiivista toimintaa, ei herkästi synnytä olennaista sidettä Suomeen.¹⁷³ Toisaalta taloudellisilla siteillä saattaa olla merkitystä varsinkin silloin, kun suurin osa verovelvollisen tuloista kertyy edelleen Suomesta. Pelkkä tulojen saaminen Suomesta ei kuitenkaan yksistään tarkoita olennaisen siteen olemassaoloa. Kuten passiivisen omaisuudenkin tapauksessa, olennaisen siteen syntyminen edellyttää, että tulojen hankkiminen vaatii aktiivista toimintaa. Näin ollen passiiviset tulot eivät pääsääntöisesti muodosta olennaista sidettä.¹⁷⁴

Esimerkiksi pelkkien eläketulojen saaminen Suomesta ei muodosta olennaista sidettä, kuten ratkaisusta KHO 1988/1334 B 501 ilmenee. Eläketulot katsotaan tyypillisesti passiiviseksi tuloksi, joten niiden merkitys olennaisten siteiden kannalta muodostuu lähinnä yhtenä seikkana kokonaisuutta arvioitaessa. On siis mahdollista, että eläketulon saaminen yhdessä muiden seikkojen kanssa muodostaa olennaisen siteen. Sama koskee pääomatuloja, jotka katsotaan passiiviseksi. Tällaisia ovat esimerkiksi osinko- ja korkotulot.¹⁷⁵ Sen sijaan aktiiviseksi tulo voi muuttua silloin, kun saadakseensa tulon verovelvollinen joutuu työskentelemään tai harjoittamaan liiketoimintaa Suomessa. Aktiiviset tulot katsotaan luonnollisesti helpommin olennaiseksi siteeksi kuin passiiviset tulot¹⁷⁶. Täl-

¹⁷³ Niskakangas 1987, s. 63.

¹⁷⁴ Helminen 2013, s. 106.

¹⁷⁵ Helminen 2013, s. 106–107.

¹⁷⁶ Frände 2013, s. 93.

löin palataan helposti vahvoihin siteisiin, kuten Suomessa työskentelyyn ja liiketoiminnan harjoittamiseen, jotka käsiteltiin edellisessä luvussa.

Tulon aktiivisuutta pohdittaessa tulee kysymykseen myös työskentelyn kesto ja se kuinka kauan Suomessa oleskellaan tulon saamiseksi.¹⁷⁷ Tilapäistä työtä Suomessa, ulkomaisen työnantajan lähettämänä, ei voida katsoa olennaiseksi siteeksi.¹⁷⁸ Työnantajalla on merkitystä olennaisuutta pohdittaessa, sillä tilanteissa, joissa verovelvollinen työskentelee esimerkiksi oman suomalaisen yrityksen eduksi, voidaan tulo helpommin katsoa aktiiviseksi tuloksi ja tulo voi näin ollen muodostaa olennaisen siteen Suomeen. Nykypäivänä on niin ikään mahdollista harjoittaa yritystoimintaa ulkomailta käsin niin, että liiketoiminnan intressit ovat kuitenkin Suomessa (esimerkiksi palkanmaksu ja asiakkaat). Tällöin voi syntyä tilanne, jolloin verovelvollinen on muuttanut ulkomaille verotuksellisista syistä. Tällaisissa tilanteissa voitaisiin periaatteessa katsoa, että henkilöllä on olennaiset siteet Suomeen.¹⁷⁹

Oikeuskäytännöstä on löydettävissä muutama ratkaisu, joissa asiaa on käsitelty. Tapauksessa KHO 1981 II 501 painoarvoa annettiin sille, että verovelvollinen oli vähentämässä aktiivisuuttaan osittain omistamassaan suomalaisessa yrityksessä.¹⁸⁰ Ratkaisussa arvioitiin myös maastalähdön pysyvyyttä, joka oli arvioitu suhteellisen pysyväksi.

KHO 1981 II 501: Verovelvollisen vakituinen asunto ja työpaikka olivat elokuussa 1977 tapahtuneen Suomesta muuton jälkeen olleet Kanadassa, missä myös hänen perheensä asui. Verovelvollinen omisti yhdessä vaimonsa kanssa erään suomalaisen osakeyhtiön osake-enemmistön ja hän oli vv. 1978 ja 1979 yhteensä n. 2-3 kk. kestäneillä käynneillään Suomessa työskennellyt yhtiön lukuun. Hän omisti täällä lisäksi yhtiölle vuokratun maatalouskiinteistön. Verovelvollisella ei katsottu v. 1979 olleen Suomeen TVL 9 §:ssä tarkoitettuja olennaisia siteitä.

Toisenlainen ratkaisu, jossa verovelvollinen katsottiin yleisesti verovelvolliseksi, on KHO 1989/190. Ratkaisussa siteiden olennaisuutta arvioitiin aktiivisten yritysintressien kautta. Kolmen vuoden säännön yksi tarkoitus on estää veropakoa, joka syntyy tilanteis-

¹⁷⁷ Frände 2013, s. 93.

¹⁷⁸ Äimä 2005, s. 150.

¹⁷⁹ Frände 2013, s. 94. Saman suuntaista ajatusta on herättänyt Niskakangas, jonka mukaan yksi kolmen vuoden säännön tarkoituksista on estää veropakoa, joka syntyy yrittäjien muuttaessa kevyemmän verotuksen maihin tilanteissa, joissa yrittäjän toimintojen painopiste on edelleen Suomessa (Niskakangas 1987, s. 65).

¹⁸⁰ Ratkaisussa verovelvollinen työskenteli toisessa maassa toisen lukuun. Mikäli verovelvollisen ainoa tulolähde olisi ollut hänen omistamansa suomalainen yritys, olisi ratkaisu luultavasti ollut toinen.

sa, joissa yrittäjä siirtyy matalan verotuksen maahan, mutta yrityksen toimintojen keskus sijaitsee edelleen Suomessa.¹⁸¹

KHO 1989/190: Puolisoiden oli tarkoitus vuonna 1988 muuttaa Espanjaan asumaan siten, että heille jää osaksi Espanjassa ja osaksi Suomessa tapahtuvaa liiketoimintaa. Suomessa asuntona käytetty talo oli myyty, mutta perheen omistukseen jäi suomalaisten pörssi-yhtiöiden osakkeita. Puolisoiden perustaman yhtiön oli alun perin tarkoitus harjoittaa Suomessa rakennus- ja kiinteistövälytystoimintaa. Kun Espanjaan muutto tuli terveydellisistä syistä välttämättömäksi, yhtiön puitteissa oli harjoitettu kiinteistövälytystoimintaa Espanjassa. Yhtiön palkkalistoilla oli Suomessa tapahtuvaa rakennustoimintaa varten edelleen 1–2 työntekijää. Espanjassa yhtiön palkkalistoilla olivat vain puoliset. Toinen puolisoista oli aluksi ottanut virkavapaata ja sittemmin sanoutunut irti Suomessa olevasta opettajanvirastaan. Puolisot olivat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Verovuosi 1988.

Ratkaisussa liiketoiminnan harjoittaminen Suomessa katsottiin edelleen aktiiviseksi ja näin ollen olennaiseksi siteeksi. Ratkaisussa painoarvoa annettiin myös sille, että yhtiöllä oli edelleen Suomessa työntekijöitä ja vastaavasti Espanjassa työntekijöitä olivat vain puoliset.

4.5. Olennaiset siteet kolmen vuoden jälkeen

Pääsääntöisesti tilanne, jossa verovelvollisen säilyy Suomessa yleisesti verovelvollisena kolmen vuoden kulumisen jälkeen, on harvinainen. Verovelvollisella täytyy olla Suomeen poikkeuksellisen vahvat olennaiset siteet, jotta yleisen verovelvollisuuden voitaisiin katsoa jatkuvan. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta on KHO:n ratkaisu 1979 II 508.

KHO 1979 II 508: Verosopimuksen määräyksillä ei ollut merkitystä ratkaistaessa kysymystä yleisestä tai rajoitetusta verovelvollisuudesta. Perheenjäsenillä, joilla oli ollut yli 3 kalenterivuoden ajan asunto ulkomailla, katsottiin olleen olennaiset siteet Suomeen ja heitä pidettiin täällä yleisesti verovelvollisina.

¹⁸¹ Niskakangas, jakso 15, alaotsikko Kolmen vuoden sääntö, Yritystoimintaa Suomessa.

¹⁸¹ Frände 2013, s. 93.

Ratkaisussa A työskenteli Englannissa sinfoniaorkesterin johtajana vuodesta 1972 alkaen, mutta samanaikaisesti myös Suomessa kaupunginorkesterin kapellimestarina erään toisen henkilön kanssa. A oli verovuonna 1976 oleskellut Suomessa yhteensä 131 vuorokautta. A:n puoliso omisti Suomessa puolisoiden aiemmin vakituksena asuntonaan käyttämän huoneiston, arvopapereita omistavan perheyhtiön osakkeita, muita asunto-osakkeita sekä kolme vapaa-ajan asuntoa käytettyä kiinteistöä. Puoliso toimi Suomessa myös eri johtokuntien jäsenenä sekä erään yhtiön tilintarkastajana. Puolison passimerkintöjen perusteella puoliso oli oleskellut vuonna 1976 Suomessa yhteensä 135 päivää. Puolisot olivat yhdessä ostaneet Englannista kiinteistön perheen vakituiseksi asunnoksi. Perheeseen kuului lisäksi kolme lasta, jotka olivat kukin käyneet koulua Englannissa. Tapauksessa verotus oli alun perin toimitettu siten, että A:ta oli pidetty rajoitetusti verovelvollisena ja puolisoa sekä lapsia Suomessa yleisesti verovelvollisina.

Valituksessaan silloiselle Lääninoikeudelle valtion- ja kunnan asiamies katsoi, että puolisoilla oli olennaiset taloudelliset siteet Suomeen ja myös asunto käytettävissä Suomessa. Puolisot totesivat vastineessaan, että koska kolme vuotta ulkomaille muutosta oli kulunut, ei heitä voitaisi pitää Suomessa yleisesti verovelvollisina. Tämän lisäksi puolisot katsoivat, että verosopimuksen mukaan heidät oli katsottava Englannissa asuviksi ja verosopimusten määräyksiä oli sovellettava.

Lääninoikeus katsoi, että A:n perheellä oli sellaisia olennaisia siteitä Suomeen kuin TVL 9 §:n 1 momentissa tarkoitettiin ja heitä oli pidettävä tähän nähden Suomessa asuvina saman lain 5 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla yleisesti verovelvollisina.¹⁸²

¹⁸² Ratkaisussa viitataan tulo- ja varallisuusverolain vanhaan sanamuotoon. Silloinen tulo- ja varallisuusverolaki (1043/1974) 5 § 1 momentti kuului: ”Velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on: 1) verovuonna Suomessa asunut henkilö sekä kotimainen yhteisö ja kuolinpesä täältä ja muualta saamaansa tulosta (yleinen verovelvollisuus).”

Samoin lain 9 § 1 momentti kuului: ”Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinaisen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti täällä oleskelee yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämistä oleskelua jatkavana. Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa”

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa on käsitelty yleisen verovelvollisuuden muodostumista pääsääntöjen kautta ja siihen suurimman poikkeuksen muodostavaa kolmen vuoden sääntöä. Kolmen vuoden säännön taustat ovat ruotsalaisessa lainsäädännössä, jota kopioimalla vastaava sääntö saatettiin voimaan myös Suomessa. Ruotsin lainsäädäntö on kuitenkin vuosien saatossa muuttunut. Inkomstskattelag:in 3 luvun 3 §:ssä säädetään, että Ruotsissa yleisesti verovelvollisia ovat henkilöt, jotka asuvat Ruotsissa, jotka oleskelevat pysyvästi Ruotsissa ja joilla on olennaisia siteitä Ruotsiin ja ovat aikaisemmin asuneet Ruotsissa. Saman luvun 7 §:ssä määritellään olennaiset siteet Ruotsiin.¹⁸³ 7 §:n mukaan Ruotsin kansalaisen tai maassa vähintään kymmenen vuotta asuneen on osoitettava, että hänellä ei ole olennaisia siteitä Ruotsiin. Sääntö koskee seuraavaa viittä vuotta muuttopäivästä laskien.¹⁸⁴ Ruotsin ”kolmen vuoden säännön” voidaankin luonnehtia olevan tiukempi suhteessa suomalaiseen vastineeseen.¹⁸⁵ Kiinnostavaa on myös se, että sääntö on ulotettu kansalaisuusperiaatteesta poiketen koskemaan myös maassa vähintään kymmenen vuotta asuneita. Tämän säännön taustalla ollee tavoite ulottaa sääntö koskemaan myös niitä henkilöitä, jotka tosiasiallisesti asuvat Ruotsissa, mutta joilla ei ole Ruotsin kansalaisuutta.¹⁸⁶ Suomessa ei ole esitetty ajatuksia kolmen vuoden säännön tiukentamisesta. Varsin kiinnostava onkin kysymys siitä, kumpaan suuntaan yleistä verovelvollisuutta ulottavia säännöksiä tulisi viedä.

¹⁸³ 7 § För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

¹⁸⁴ Olennaiset siteet on listattu Inkomstskattelag 3 kap. 7 §:ssä.

¹⁸⁵ Ruotsissa sääntöä kutsutaan joskus myös viiden vuoden säännöksi (*femårsregeln*), Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg (2003), s. 525.

¹⁸⁶ Lisää olennaisista siteistä Ruotsissa Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg (2003), s. 524 ss.

Tutkielman kolmannessa ja neljännessä luvussa on käsitelty olennaisia siteitä. Olennaisia siteitä ei ole määritelty lakitekstissä eikä hallituksen esityksessä. Sinällään olennaisien siteiden määrittely lainsäädännössä tyhjentävästi tulisi tuskin kyseeseen, sillä olennaisuutta voidaan osoittaa niin monella seikalla, että niiden määrittely laissa ei olisi mahdollista eikä edes mielekäästä.¹⁸⁷ Kolmen vuoden sääntöön liittyvä, ehkäpä tärkein kysymys onkin, mikä on olennainen side. Olennaisien siteiden määrittely on jätetty oikeuskäytännön varaan ja kehitys jatkuu edelleen. Voidaankin perustellusti sanoa, että oikeustila ei ole vielä vakiintunut.¹⁸⁸ Iso osa KHO:n verovelvollisuuteen liittyvistä päätöksistä on annettu 1970- ja 1980-luvulla, jonka jälkeen päätöksiä ei ole annettu yhtä mittavasti kuin aiemmin. Yhtenä syynä on se, että verovelvollisuutta määrittelevät säännökset TVL 9 § ja 11 § ovat edellä esitetysti suhteellisen vanhoja ja tulkinta on pysynyt melko muuttumattomana alkuvuosista lähtien.¹⁸⁹

Tutkielmassa havaittiin joitakin oikeuskäytännössä ilmeneviä ongelmia. Varsinkin liiketoiminnan harjoittamiseen ja sen omistamiseen Suomessa liittyy problematiikkaa, sillä liiketoiminnan harjoittamista Suomessa voidaan arvioida monelta kannalta. Tutkielmassa esiteltyjen KHO:n ratkaisujen perusteella on syytä huomata, että pelkkä omistus suomalaisessa listaamattomassa yhtiössä ei muodosta olennaista sidettä Suomeen silloin, kun henkilö ei ole mukana yhtiön hallinnossa tai työskentele sen hyväksi. Tämä saattaa muodostaa relevantin ongelman säännön tahtotilan kannalta, sillä omaisuuden muuttaminen passiiviseksi saattaa katkaista olennaisen siteen Suomeen, vaikka tämä ei välttämättä olisi säännön alkuperäinen tarkoitus. Näin ollen erilaisilla järjestelyillä yleinen verovelvollisuus Suomeen saadaan katkeamaan, toiminnan kuitenkin jatkuessa tosiasiallisesti samanlaisena. KHO:n linjauksen mukaan yhtiön toimintaan vaikuttaminen tai vaikuttamismahdollisuuksien olemassaolo eivät muodosta yksistään olennaista sidettä Suomeen.

Toinen vastaavaan ilmiöön liittyvä seikka on omaisuuden ketjuttaminen holding-yhtiöihin ulkomaille. Muuntelemalla suoria omistusketjuja holding-yhtiöiden kautta kauemmas Suomesta, saadaan omaisuus muutettua passiiviseksi, ja näin osoitettua, että olennaisia siteitä Suomeen ei ole. Oma kiinnostava kysymyksensä on se, millainen pai-

¹⁸⁷ Näin myös Niskakangas 1987, s. 43. Toisaalta Ruotsissa olennaiset siteet on listattu lakiin.

¹⁸⁸ Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 78.

¹⁸⁹ Frände 2009, s. 63.

noarvo tulisi antaa sille, että asioidenhoito on ulkoistettu toiselle taholle. Varakkaat henkilöt harvoin hoitavat itse omaisuuttaan (esimerkiksi metsää ja vuokra-asuntoja), vaan omaisuudenhoito on ulkoistettu. Tämäkin seikka on säännöksen säätämisaikojankohdasta lähtien muuttunut ja varallisuuden hoidon ulkoistaminen on lisääntynyt.

KHO:n yksittäisten ratkaisujen tulkintalinjasta huolimatta on syytä muistaa, että olennaisten siteiden arviointi on aina kokonaisharkintaa, eikä yksittäisistä olennaisuutta osoittavista siteistä voida aina päätellä niiden vaikuttavuutta muissa tapauksissa.

Tutkielmassa kritisoitiin Suomen sosiaaliturvaan kuulumisen pitämistä vahvana olennaisena siteenä lähinnä prejudikaatin puuttumisen vuoksi. Sosiaaliturvaan kuulumisen käsitettä olisikin syytä tarkentaa Verohallinnon uudessa ohjeistuksessa, ensisijaisesti käsitteen monimuotoisuuden vuoksi. Sanotusta huolimatta sosiaaliturvaan kuulumista on oikeuskirjallisuudessa pidetty yksistäänkin olennaisena siteenä Suomeen, joskin asiasta on myös esitetty kriittisiä mielipiteitä. Sosiaaliturvaan kuulumisen olennaisena siteensä saattaa kuitenkin saada vahvistuksen, mikäli KHO antaa asiassa prejudikaatin, jossa sosiaaliturvaan kuulumisen on ratkaisevassa asemassa.

Tässä tutkielmassa on tuotu esiin niin ikään olennaisten siteiden katkeamisajankohtaan liittyvä kritiikki ja erityisesti KHO:n ratkaisu KHO 2004:6. Ennen kyseistä ratkaisua KHO oli ratkaisussa KHO 7.8.1981 T 3184 linjannut, että mikäli verovelvollinen muuttaa pois Suomesta kesken vuotta ja osoittaa olennaisten siteiden katkenneen viimeistään muuttohetkellä, voitiin yleisen verovelvollisuuden katsoa päättyneen muuttopäivänä. KHO:n ratkaisussa KHO 2004:6 kuitenkin katsottiin, että mikäli olennaiset siteet katkeavat muuttoajankohdan jälkeen, yleinen verovelvollisuus päättyy sen vuoden lopussa, jona olennaiset siteet ovat katkenneet. Näin ollen voidaankin kyseenalaistaa, onko KHO 2004:6 vienyt prejudikaattiarvon ratkaisulta KHO 7.8.1981 T 3184. Ongelmallista on se, että ratkaisuissa tulkittiin samaa tuloverolain kolmen vuoden sääntöä, joten tulkinnan tulisi olla samanlainen molemmissa tilanteissa. Mahdollisia tulkintavaihtoehtoja on näin ollen kaksi. Täysin selvää ei siis ole se, onko KHO muuttanut linjaansa, vai tulki-taanko samaa tuloverolain säännöstä kahdella tavalla. Joka tapauksessa KHO:n uusimman ratkaisun mukaiselle tulkinnalle ei löydy suoraa tukea lainsäädännöstä, vaan periaate on muodostunut lähinnä oikeuskäytännössä.

Tutkielmassa on pyritty tuomaan esiin myös muita kuin niin sanottuja vahvoja olennaisia siteitä. Kiinnostavaa on, tulevatko olennaiset siteet muuttamaan muotoaan ajan kuluessa. Kolmen vuoden sääntöä säätäessä maailma oli erilainen. Tuolloin ei välttämättä osattu ennakoida, millaiset siteet osoittavat olennaisuutta Suomeen vuonna 2017. On siis perusteltua olettaa, että tulevina vuosina olennaisten siteiden käsite saattaa muuttua. Ihmisten vapaa liikkuvuus lisää kytköksiä eri maihin, jolloin saattaa olla tarvetta uudella laiselle lainsäädännölle. Kansalaisuus- tai asuinvaltioperiaate yhdessä lähdevaltioperiaatteen kanssa elää ja etsii varmasti paikkaansa.

Tuoreella oikeuskäytännöllä on vaikutusta myös Verohallinnon tulevaan ohjeistukseen. Tällä hetkellä varsin suppea ohje koskien yleistä ja rajoitettua verovelvollisuutta kaipaa osin päivitystä, kuten tutkielmassa aiemmin havaittiin. Kiinnostavaa on nähdä, tuleeko Verohallinnon uuteen ohjeistukseen vaikutuksia tuoreemmasta oikeuskäytännöstä ja annetaanko tässäkin tutkielmassa esitettyihin kritiikinaiheisiin uudenlaista ohjausta.

Niin ikään kolmen vuoden säännön olemassaolon perusteet ovat muuttuneet. Suomesta ei enää juurikaan lähdetä Sveitsiin tai Espanjaan paremman sairaanhoidon perässä tai terveydellisistä syistä kuten aiemmin, mutta silti uudet globaalit ilmiöt vaikuttavat kolmen vuoden säännön tarpeellisuuteen. Kolmen vuoden säännön pitämisessä suomalaisessa lainsäädännössä on pitkälti kyse lainsäätäjän tahdosta ja tarjolla olevista keinoista Suomen verotusvallan turvaamiseksi.