



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Valerija Dirvuk

Kansallisen verotusvallan alueellinen ulottuvuus

Tuloverotuksen näkökulmasta

Johtamisen akateeminen
yksikkö
Julkisoikeus
Hallintotieteiden kandidaatti

Vaasa 2025

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Valerija Dirvuk		
Tutkielman nimi:	Kansallisen verotusvallan alueellinen ulottuvuus: Tuloverotuksen näkökulmasta		
Tutkinto:	Hallintotieteiden kandidaatti		
Oppiaine:	Julkisoikeus		
Työn ohjaaja:	Laura Perttola		
Valmistumisvuosi:	2025	Sivumäärä:	35

TIIVISTELMÄ:

Tutkielman tarkoituksena on määritellä Suomen verotusvallan alueellinen ulottuvuus sekä selvittää oikeudelliset perusteet ja tilanteet, joissa luonnolliset henkilöt ovat rajat ylittävissä tilanteissa verovelvollisia tuloistaan Suomeen. Tavoitteena on tutkia oikeudellisia lähteitä ja oikeuskäytäntöä, jotka asettavat alueelliset rajat Suomen verotusvallalle kansainvälisessä kontekstissa. Tulkinnan apuna on käytetty laajasti oikeuskirjallisuutta ja Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, sekä kattavasti verohallinnon syventäviä ohjeita, säädösten esitöitä ja muuta kirjallisuutta. Tutkimuksen kohteena ovat tuloverolain piiriin kuuluvat luonnolliset henkilöt ja heidän palkkatuloistaan suoritettava vero sekä näihin tuloihin kohdistuva verovelvollisuus Suomessa. Tutkimuksessa ei tarkastella eläketulojen tai veronalaisten sosiaalietuuksien verotusta.

Lähtökohtana on se, että jokaisella valtiolla on oma verolainsäädäntö, joka määrittää valtion verotusvallan alueellisen ulottuvuuden rajat. Kansainvälisessä kontekstissa, kun verosubjektilla on yhteys useampaan valtioon, on kuitenkin otettava huomioon useampi oikeuslähde ja sovitettava yhteen useamman valtion lainsäädännöt. Rajat ylittävän verotuksen lähtökohtana on kansallinen lainsäädäntö, jota täydentävät mahdolliset verosopimukset ja Euroopan Unionin oikeudelliset rajoitukset. Kansainvälisen vero-oikeuden voidaan katsoa muodostuvan kolmesta erillisestä oikeusosa-alueesta: kansallisesta kansainvälisestä vero-oikeudesta, valtioiden välisistä verosopimuksista ja EU-vero-oikeudesta.

Rajat ylittävän verotuskysymyksissä on lähdettävä liikkeelle kansallisen lainsäädännön tulkinnasta. Suomen ulkomaanvero-oikeuden tuloverotukseen liittyvät säännökset löytyvät tuloverolaista (1535/1992), jossa määritellään verovelvollisuuden laajuuden ja sen, millä perusteella henkilö on Suomessa yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen. Verovelvollisuus voi perustua asuinvaltioon, tulon lähteeseen tai kansalaisuuteen.

Lähtökohtana on se, että jokaisella valtiolla on oma verolainsäädäntö, joka määrittää valtion verotusvallan alueellisen ulottuvuuden rajat. Vaikka Suomi säilyttää päätäntävällän omasta tuloverotuksestaan, EU-oikeus ja verosopimukset voivat merkittävästi rajoittaa sen verotusvaltaa. Kansainvälisissä verotustilanteissa syntyy usein päällekkäistä verotusoikeutta, jolloin samaa tuloa voidaan verottaa useammassa valtiossa. Tällaisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi valtioiden välillä on solmittu verosopimuksia, joiden ensisijainen tehtävä on jakaa verotusoikeus valtioiden kesken. Verosopimuksia sovelletaan erityislakeina kansallisen lainsäädännön rinnalla, mutta ne eivät itsessään luo verotusoikeutta. Näin muodostuu kolmitasoinen sääntelyjärjestelmä, jossa kansallinen laki, verosopimukset ja EU-oikeus yhdessä määrittävät Suomen verotusvallan alueelliset ja materiaaliset rajat. Kun verovelvollisen verovelvollisuusasema on määritelty kansallisen lainsäädännön perusteella ja verotusoikeutta rajoittavat verosopimukset tai EU-oikeus on huomioitu, voidaan arvioida, miten tiettyä tuloa verotetaan rajat ylittävissä tilanteissa käytännössä.

AVAINSANAT: verotus, verovelvollisuus, kansainvälinen vero-oikeus, tuloverolaki, verosopimus, EU-vero-oikeus

Sisällys

1	Johdanto	5
2	Kansallisen verotusvallan lähtökohdat	8
2.1	Yleinen verovelvollisuus	9
2.1.1	Varsinainen asunto ja koti	10
2.1.2	Yli kuuden kuukauden oleskelu	11
2.2	Rajoitettu verovelvollisuus	13
2.3	Kolmen vuoden sääntö	14
3	Kansallisen verotusvallan rajat	17
3.1	Euroopan unionin oikeusvaikutukset kansalliseen verotusvaltaan	18
3.2	Verosopimukset ja kahdenkertaisen verotuksen poistaminen	20
3.2.1	Valtioiden väliset tuloverosopimukset	20
3.2.2	Kahdenkertaisen verotuksen poistaminen	21
3.2.3	Kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten välinen suhde	22
4	Verotusvallan jako valtioiden kesken	25
4.1	Poismuuton vaikutus verovelvollisuusasemaan	25
4.2	Ulkomaan kansalaisten verovelvollisuusasema ja tulojen verotus	26
4.3	Ulkomailta saadun tulon verotus	27
5	Johtopäätökset	31
	Lähteet	35

Lyhenteet

EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan Unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
SEU	Sopimus Euroopan Unionista
SEUT	Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta
TVL	Tuloverolaki

1 Johdanto

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkin Suomen verotusvallan alueellista ulottuvuutta rajat ylittävissä verotustilanteissa tuloverotuksen näkökulmasta. Tuloverolain (1992/1535) 1 luvun 1§ mukaan ansiotulosta suoritetaan veroa valtiolle. Tilanne ei ole niin yksinkertainen, kun verovelvollisella on yhteyksiä useampaan valtioon. Tällaisia yhteyksiä voi syntyä silloin, kun henkilö asuu yhdessä valtiossa sen kansallisen lainsäädännön mukaisesti, mutta työskentelee toisessa valtiossa. Rajat ylittävää tuloverotusta sääntelevät paitsi kansallisen lainsäädännön normit, myös Euroopan Unionin oikeus, verosopimukset sekä kansainvälisen vero-oikeuden normit. Kansallinen verotuslainsäädäntö voi koskea ainoastaan sellaisia verovelvollisia sekä sellaisia tuloja, joilla on liittymäkohtia Suomeen. Tämän lisäksi rajan verotusvallalle asettavat muiden valtioiden, joihin verosubjektilla tai -objektilla on yhteyksiä, verotuslainsäädäntö. Näin ollen kansallinen verotusvalta ei ole rajaton. Ensisijaisesti sisäinen verolakimme määrittelee Suomen verotusvallan alueelliset rajat ottaen huomioon Euroopan Unionin (EU) oikeuden ja valtiosopimusten vaikutuksen.¹ Tässä tutkielmassa sanalla ”verosopimus” tai ”valtiosopimus” viitataan vain tuloverotusta koskeviin verosopimuksiin. Tutkielmassa kansainvälisellä vero-oikeudella tarkoitetaan niiden normien, oikeussäntöjen ja -käytäntöjen kokonaisuutta, jotka koskevat rajat ylittävien oikeustoimien tuloverotusta. Yhtä yhtenäistä kaikkia valtioita sitovaa kansainvälistä verolakia tai normikokonaisuutta ei ole olemassa; kansainvälisen vero-oikeuden voidaan katsoa muodostuvan kolmesta erillisestä oikeusosa-alueesta: kansallisesta kansainvälisestä vero-oikeudesta, valtioiden välisistä verosopimuksista ja EU-vero-oikeudesta.² Kyseisiä kokonaisuuksia tulen käsittelemään erillisissä kappaleissa. Suomi säätää itsenäisesti oman verolainsäädäntönsä, jonka perusteella verovelvollisuus ja tulojen verotus määräytyvät.³ Kuitenkin verosopimukset ja EU-oikeuden normit voivat rajoittaa valtion verotusoikeutta ja antaa erilaisia tulkintavaihtoehtoja, vaikka sen oma lainsäädäntö muuten sallisi verotuksen.

¹ Ossa, 2020, s. 40.

² Andersson, Linnakangas, ja Frände, 2016, s. 65-66.

³ Urpilainen, 2025

Tutkimuskysymykseni on seuraava: Mitkä ovat oikeudelliset perusteet Suomen verotusvallan alueelliselle ulottuvuudelle ja mitkä ovat sitä rajoittavat tekijät? Verovelvollisuuden alueellisessa ulottuvuudessa ja sen määrittämisessä on kysymys siitä, mitkä ovat Suomen verotusvallan rajat. Tämä asia täytyy ratkaista ensisijaisesti kansallisen lainsäädännön avulla.⁴ Koska Suomen verotusvaltaa ei voida ulottaa äärettömiin, kansallisen lainsäädännön tulee määritellä Suomen verotusvallan rajat.⁵ Vasta kun henkilön verovelvollisuusasema kansallisella lainsäädännöllä on selvitetty, voidaan arvioida, miten ja milloin tiettyä tuloa verotetaan sekä vaikuttavatko ja jos vaikuttaa, niin miten, verosopimukset tai EU-oikeus Suomen verotusvaltaan.⁶

Tutkielmassa käytetty tutkimusmetodi on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Lainoppi tutkii, tulkitsee ja systematisoi voimassa olevaa oikeusjärjestystä. Tutkimukseni on vero-oikeudellinen ja tutkimus kuuluu kansainvälisen vero-oikeuden alaan.⁷ Tutkimuksessani, kyseisen metodin valossa, tarkastelen kansallisen verotusvallan alueellista ulottuvuutta ja sitä rajoittavien tekijöiden oikeudellisia perusteita voimassaolevan lainsäädännön, oikeuskäytännön ja -kirjallisuuden avulla. Tutkimuksen keskeinen tarkastelun kohde on sisäisen lainsäädännön vuorovaikutussuhde kansallisen verotusvallan rajoittavien ylikansallisten oikeusosa-alojen kanssa ja päällekkäisten verovaikutusten merkitys valtion verotusvallan alueellisen ulottuvuuden kannalta. Tutkimuksessa käsitellään luonnollisten henkilöiden kansainvälistä verotusta. Koska yhtenäistä, kaikkia valtioita sitovaa, ylikansallista verolakia ei ole, aiheeseen liittyy verotuslainsäädännön lisäksi useita oikeusperiaatteita ja rajat ylittävän tuloverotuksen kohdalla onkin otettava huomioon useampi oikeuslähde. Lisäksi, tutkielmassa tukeudun Verohallinnon ohjeisiin. Tutkimuksellani pyrin tulkitsemaan kyseisiä oikeuslähteitä sekä systematisoimaan niiden järjestystä.

⁴ Malmgrén, Myrsky, Nissinen ja Svensk, 2025, s. 97-100.

⁵ Ossa, 2020, s. 40.

⁶ Andersson, Linnankangas, ja Frände, 2016, s. 66.

⁷ Aarnio, 2011, s. 105.

Tutkimukseni ensimmäinen pääluku käsittelee kansallisen verotusvallan. Aloitan tutkimuksen kansallisen lainsäädännön tarkastelusta, sillä juuri kansallinen ulkomaan vero-oikeus määrittää valtion verotusvallan ulottuvuuden, eli sen kuka on valtiossa verovelvollinen, mistä tuloista ja millä perusteilla. Kun määritetään tulon veronalaisuutta tilanteissa, jotka ylittävät kansalliset rajat keskeisessä roolissa on verovelvollisuuden käsite, joka vaikuttaa siihen, miten ja milloin tulot verotetaan. Verotusvallan ulottuvuutta arvioitaessa on huomioitava myös verosopimusten ja EU-oikeuden vaikutus.

Näitä kansallisen verottavallaan rajoittavia ja tulkintaa ohjaavia tekijöitä käsittelen toisessa luvussa. Vaikka kyseessä onkin kansalista lainsäädäntöä täydentävä osa-alueet, EU-oikeuden etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden sekä kansainväliset valtiosopimukset rajoittavat Suomen verotusvaltaa ja asettavat rajat sen alueelliselle ulottuvuudelle.

Kun oikeudelliset perusteet ja rajoittavat tekijät on käsitelty ja kokonaisvaltainen kuva kansallisen verotusvallan perusteista ja ulottuvuudesta on hahmotettu, siirrytään tutkielman kolmannessa luvussa käytännönkysymyksiin. Kolmannessa luvussa tarkastelen verotusvallan jakautumisen valtioiden kesken; sovitan kahden ensimmäisen luvun teoriaosuudet käytännötilanteisiin, jotka auttavat hahmottamaan kansallisen lainsäädännön, EU-oikeuden ja valtiosopimusten vuorovaikutteista suhdetta verotusvallan alueellisen ulottuvuuden määrittelemisessä.

Tutkielma jakautuu siis kolmeen eri lukuun; ensimmäisessä määritellään verovelvollisuuden käsite ja kansallisen lainsäädännön oikeudelliset perusteet verotusvallalle, toisessa tarkastellaan verotusvaltaa rajoittavia tekijäitä ja kolmannessa luvussa tarkastellaan oikeusosa-alueiden vuorovaikutteista suhdetta käytännön tilanteiden valossa. Lopuksi viimeisessä luvussa, käsittelen tutkimuksen tuloksena syntyneitä johtopäätöksiä.

2 Kansallisen verotusvallan lähtökohdat

Rajat ylittävien verotustapausten tarkastelu lähtee Suomen sisäisen lainsäädännön tulkinnasta. Kansallisen ulkomaanvero-oikeuden tuloverotukseen liittyvät säännökset löytyvät tuloverolaista (1535/1992, TVL). Kansallisen ulkomaan vero-oikeuden tehtävänä on määrittellä valtion verotusvallan alueellisen ulottuvuuden rajat, eli osoittaa, kuka on valtiossa verovelvollinen ja mistä tuloista.⁸ Kansallisen lainsäädännön kansainväliset säännökset voivat perustua useisiin periaatteisiin. Ratkaiseva kriteeri rajat ylittävän tilanteen verotusristiriidassa voi olla verovelvollisen asuinmaa tai hänen kansalaisuutensa taikka tulon lähdemaa. Ensisijaisesti on selvitettävä henkilön verovelvollisuusasema sisäisen lainsäädännön perusteella; henkilön verovelvollisuusasema vaikuttaa verovelvollisuuden laajuuteen ja verotusmenettelyyn. Verovelvollisuuden käsite ja sen laajuus ovat kansallisen lainsäädännössä keskeisiä tekijöitä, kun on kyse tulon veronalaisuuden määrittämisestä tilanteissa, jotka ylittävät kansalliset rajat.⁹ Lähtökohdana voidaan pitää sitä, että kaikki itsenäiset verovelvolliset kuuluvat Suomessa joko yleisen tai rajoitetun verovelvollisuuden piiriin. Suomen verolainsäädäntö voi kohdistua ainoastaan henkilöihin ja tuloihin, joilla on verovelvollisuusaseman tai veronalaisuuden perusteella jokin yhteys Suomeen, sekä tuloihin, joilla on sidosta Suomeen. Tämän vuoksi Suomen verotusvalta ei ole rajaton, vaan sen ulottuvuus on selkeästi rajattava kansallisessa lainsäädännössä.¹⁰ Vasta kun henkilön verovelvollisuusasema on selvitetty, voidaan arvioida, miten ja milloin tulo verotetaan sekä vaikuttavatko valtiosopimukset sekä EU-oikeus Suomen verotusvaltaan.

Kaikki luonnolliset henkilöt ovat velvollisia suorittamaan veroa saamansa tulon perusteella. Verovelvollisuus määräytyy tuloverolain säännösten perusteella. Yleisesti verovelvollisten verotus perustuu Suomessa tuloverolain säännöksiin ja tapahtuu verotusmenettelystä annettu lain (1558/1995) mukaisesti. Sen sijaan rajoitetusti verovelvollisten verotus perustuu sekä tuloverolain että rajoitetusti verovelvollisen tulon

⁸ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 25.

⁹ Valtiovarainministeriö, n. d.

¹⁰ Andersson, Linnankangas, ja Frände, 2016, s. 66-71.

verottamisesta annetun lain (627/1978), eli niin sanotun lähdeverolain, säännöksiin. Verovelvollisuus voi määräytyä kolmen pääperiaatteen perusteella; asuinvaltioperiaatteen, lähdevaltioperiaatteen ja kansalaisuusperiaatteen.¹¹ Periaatteet heijastuvat tuloverolain pykälistä. Suomessa sovelletaan useimpien muiden valtioiden tapaan kahta ensimmäistä pääperiaatetta verotuksessa; Suomen tuloverolaissa verovelvolliset jaetaan yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin.¹²

2.1 Yleinen verovelvollisuus

Asuinvaltioperiaatteen perusteella henkilö on verovelvollinen tuloistaan asuinvaltioon. Tällöin verotus kohdistuu henkilön kansalaisuudesta tai tulon lähteestä riippumatta henkilön kaikkiin tuloihin ja verotusvalta on henkilön asuinvaltiolla. Asumiseen perustuvassa verotuksessa keskeistä ei ole se, mistä valtiosta tulot ovat peräisin, vaan se, missä verosubjekti eli verovelvollinen, asuu.¹³ Toisin sanoen verovelvollisuus määräytyy asuinpaikan, ei tulon alkuperän mukaan. Asuinvaltioperiaate kuvastaa tuloverolain 9.1§ määriteltä yleistä verovelvollisuutta, jonka mukaan verovuonna eli kalenterivuoden aikana Suomessa asunut henkilö on verovelvollinen Suomessa maailmanlaajuisista tuloistaan. Tuloverolain yleinen verovelvollisuus on siis globaalia;¹⁴ yleisesti verovelvolliset henkilöt ovat Suomessa verovelvollisia kaikista tuloistaan, riippumatta siitä, saadaanko tulot Suomesta vai ulkomailta.¹⁵ Suomessa yleisesti verovelvollisen maailmanlaajuinen verovelvollisuus perustuu siis asuinvaltioperiaatteeseen.¹⁶ Näin ollen, luonnollisten henkilöiden yleinen verovelvollisuus on kytketty Suomessa asumiseen, minkä vuoksi myös henkilöt, jotka ovat asuneet Suomessa vain osan verovuotta, ovat siltä ajalta saadusta tulosta yleisesti verovelvollisia Suomeen.

¹¹ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 27.

¹² Homén, 2004

¹³ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 190.

¹⁴ Andersson ja Linnakangas, 2006, s. 91.

¹⁵ Valtionvarainministeriö, n. d.

¹⁶ Nykänen, 2015, s. 84.

2.1.1 Varsinainen asunto ja koti

Tuloverolaista voidaan päätellä että, yleinen verovelvollisuus ja Suomessa asuminen ovat toistensa synonyymejä. Tuloverolain 11§:n mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana.¹⁷ Toisin sanoen, tuloverolaki tarjoaa kaksi pääsääntöä, joiden perusteella henkilö voidaan katsoa Suomessa asuvaksi eli yleisesti verovelvolliseksi; Suomessa asuvaksi henkilöksi katsotaan ensinnäkin se, jolla on Suomessa varsinainen asunto ja koti; toiseksi henkilö voi olla Suomessa asuva, vaikka varsinainen koti olisi ulkomailla, jos hän oleskelee Suomessa jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan.¹⁸ Poikkeuksen tähän muodostaa sääntö, joka liittyy Suomen kansalaisia koskevaan kolmen kuukauden sääntöön, jonka mukaan, jos kansalainen muuttaa ulkomaille, häntä pidetään yhä Suomessa asuvana kolmen vuoden ajan muutosta.¹⁹ Tuloverolain 11§n mukaan Suomessa asuvaksi luokitellaan myös Suomen kansalainen, joka työskentelee Suomen valtion palveluksessa ulkomaanedustuksessa.

Asumisen määritelmä ei ole sidottu ainoastaan fyysiseen maassa oleskeluun. Tuloverolain näkökulmasta henkilöllä voi olla varsinainen asunto ja koti Suomessa, vaikka tätä ei olisi kirjattu väestötietojärjestelmään. Vastaavasti pelkkä väestörekisterimerkintä Suomessa ei riitä osoittamaan, että henkilön varsinainen asunto tai koti sijaitisi Suomessa. Varsinaisella asunnolla ja kodilla tarkoitetaan yleensä pidempiaikaista asuinpaikkaa ja tietynlaista henkilökohtaisten intressien keskusta.²⁰ Kodin määrittäminen ei ole yksiselitteinen, mutta sen voidaan katsoa olevan pysyvä ja useimmiten pitkäaikainen asuinpaikka, johon henkilöllä on läheiset siteet. Henkilön kotipaikka ei muutu tilapäisen ulkomailla oleskelun vuoksi.²¹ Yksiselitteistä rajaa tilapäiselle poissaololle lainkohdassa ei myöskään määritellä; se, milloin poissaolo

¹⁷ Sakslin ja Lindström, 2014

¹⁸ Verohallinto, 2025

¹⁹ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s. 94.

²⁰ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 190-192.

²¹ Andersson, Linnakangas, ja Frände, 2016, s. 74

katsotaan tilapäiseksi, joudutaan kuitenkin arvioimaan tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella.²²

Tapauksessa KHO 2008/43 Korkein hallinto-oikeus tarkasteli, oliko henkilö verovuonna asunut Suomessa TVL 11 §:n tarkoittamalla tavalla. Suomen kansalaiset, muuttivat Espanjaan ja ovat ilmoittaneet asuvansa pysyvästi siellä. Heidän verotuksensa Suomessa on toimitettu rajoitetun verovelvollisuuden perusteella. Hallinto-oikeus katsoi, että kyseiset Suomen kansalaiset tulisi katsoa Suomessa yleisesti verovelvollisiksi oleskelun ja omaisuussuhteiden perusteella. Heillä on käytössään pysyvä asunto Suomessa, ja he oleskelivat Suomessa yli kuusi kuukautta, jolloin tilapäiset poissaolot eivät katkaisseet jatkuvaa oleskelua. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin kumosi hallinto-oikeuden päätöksen, vedoten siihen että, elinetsijän keskus (OECD malliverosopimus 4 artikla) oli edelleen Espanjassa ja oleskelu Suomessa on ollut tilapäistä. Korkein hallinto-oikeus palautti voimaan aiemmin toimitetut verotukset, joiden mukaan kyseiset suomen kansalaiset ovat olleet rajoitetusti verovelvollisia Suomessa. Tapauksessa korostuu TVL 11 §:n merkitys verovelvollisuuden määrittelyssä ja se, että pelkästään fyysinen oleskelu maassa ei tarkoita asumista. Tapaus osoittaa myös tapauskohtaisen kokonaisharkinnan merkityksen verovelvollisuusasemaa koskevissa tapauksissa ja asumisen ja oleskelun jatkuvuutta koskevien seikkojen arvioinnissa.

2.1.2 Yli kuuden kuukauden oleskelu

Henkilöä voidaan pitää Suomessa asuvana, vaikka hänen varsinainen kotinsa sijaitsee ulkomailla, jos hän oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Tällöin myös tilapäiseksi tarkoitettu, mutta yli puoli vuotta kestävä oleskelu katsotaan jatkuvaksi, eikä lyhytaikainen tai tilapäinen poissaolo muuta tätä. Näin ollen henkilö voi tulla yleisesti verovelvolliseksi Suomeen pelkästään pitkäkestoisen oleskelun perusteella, vaikka hän ei muodollisesti asettuisikaan tänne asumaan pysyvästi.²³

²² Verohallinto, 2025

²³ Kansainvälisen verotuksen päiväkirja, 2015, s. 72.

Henkilö, joka asuu vakituisesti ulkomailla, saattaa työnsä vuoksi joutua käymään Suomessa toistuvasti lyhyinä jaksoina.²⁴ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1990/4757 käsiteltiin tapausta, jossa Ruotsissa perheensä kanssa asuva tehdaskonsultti työskenteli yli kuuden kuukauden ajan suomalaisessa yhtiössä, enintään neljä päivää viikossa. Hän vietti vapaapäivät kotona perheensä kanssa Ruotsissa. Poissaolot Suomesta kestivät kolmesta kahteenkymmeneen kahdeksaan päivään. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että tehdaskonsultti oleskeli Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta ja näin ollen oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Tällaiset satunnaiset tai säännöllisesti toistuvat lyhyet oleskelut eivät kuitenkaan yksinään osoita, että henkilö olisi muuttanut asumaan vakituisesti Suomeen tai tullut yleisesti verovelvolliseksi täällä. Olennaista on arvioida oleskelun kokonaiskesto ja luonne. Tilapäiset työmatkat eivät vielä itsessään johda verovelvollisuuden muuttumiseen.

Tuloverolain 11 §:n mukaan Suomeen oleskelun tulee olla jatkuvaa eli yhtäjaksoista, jolloin tilapäiset poissaolot eivät katkaise tätä oleskelua. Tilapäisyyden arviointi tehdään kuitenkin aina tapauskohtaisesti. Tuloverolaki ei tarkkaan määrittele tilapäisen poissaolon ajallista kestoa. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että yli kahden kuukauden poissaolo ei enää ole tilapäinen, jolloin oleskelun Suomessa katsotaan katkenneen.²⁵ Arviointi suoritetaan aina yksilöllisesti ja kokonaisarviointina, jossa otetaan huomioon muun muassa se, onko henkilölle jäänyt asunto Suomeen tai jatkuuko hänen työsuhteensa edelleen Suomessa.²⁶ Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 1986 II 502 Ruotsissa asuvan henkilön, joka oleskeli Suomessa ja oli työssä suomalaisen työnantajan palveluksessa yli kuuden kuukauden ajan, oleskelua Suomessa pidettiin siitä riippumatta, että hän kävi viikonloppuina tapaamassa perhettään Ruotsissa, tuloverolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitetuin tavoin jatkuvana. Minkä vuoksi henkilö oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Tapauksessa perheen luona Ruotsissa tehdyt viikonloppukäynnit tulkittiin tilapäisiksi poissaoloiksi, eikä niiden katsottu katkaissees henkilön jatkuvaa oleskelua Suomessa. Toisaalta taas ratkaisussaan

²⁴ Verohallinto, 2011, s. 31.

²⁵ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 193.

²⁶ Verohallinto, 2011, s. 18.

KHO 1987 II 506 korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei Suomen ja Ruotsin rajan läheisyydessä Ruotsin puolella pysyvästi asuvan ruotsin kansalaisen oleskelu Suomessa ole pysyvää, vaikka hän käy Suomen puolella töissä.²⁷

2.2 Rajoitettu verovelvollisuus

Lähdeveroperiaate tulee kyseeseen, kun on määriteltävä sellaisen henkilön verovelvollisuus, jonka tulo on peräisin valtiosta, jossa hän ei asu. Kyseisen periaatteen perusteella, tulon verotus on riippumaton verosubjektin asuinpaikasta tai kansalaisuudesta, ratkaisevassa asemassa on tulon lähdevaltio.²⁸ Tuloverolain 9.1§ 2 kohdassa säädetään lähdevaltioperiaatetta kuvastava rajoitettu verovelvollisuus, jonka mukaan henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa on verovelvollinen suorittamaan Suomessa veroa täältä ansaitsemastaan tulosta. Näin ollen rajoitetusti verovelvollinen maksaa Suomessa veroa vain Suomesta saadusta tulosta, jolloin Suomea pidetään lähdevaltiona.²⁹ Lähdevaltioperiaate ei kuitenkaan määrittele, miten ulkomailta saatuja tuloja tulisi verottaa. Tuloverolaissa ei ole erillistä määritelmää rajoitetulle verovelvollisuudelle, vaan luonnollinen henkilö katsotaan rajoitetusti verovelvolliseksi Suomessa silloin, kun hän ei täytä Suomessa asumisen edellytyksiä tuloverolain nojalla.³⁰ Ulkomailla asuvan verottamisesta säädetään lähdeverolailla. Rajoitetusti verovelvollisen henkilön Suomesta saamat tulot verotetaan lähdeverolain mukaisesti. Lähdeverolain 1.2 §:ssä kuitenkin tarkennetaan, että rajoitetusta verovelvollisuudesta säädetään tuloverolailla. Tämä tarkoittaa, että lähdeverolaki ei laajenna niiden tulojen joukkoa, joita rajoitetusti verovelvolliselta Suomessa verotetaan, veronalaiset tulot määräytyvät siis edelleen tuloverolain perusteella.³¹

²⁷ Verohallinto, 2011, s. 16.

²⁸ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 28.

²⁹ Valtionvarainministeriö, n. d.

³⁰ KHO 1986 B 503

³¹ Nykänen, 2015, s.

Sen lisäksi verosopimuksilla on merkittävä rooli rajoitetusti verovelvollisen verotuksen määräytymisessä.³² Käytännössä työskentelyvaltio verottaa tuloa, vaikka henkilö ei asu työskentelyvaltiossa sen kansallisen lainsäädännön mukaan. Rajoitetusti verovelvollisia ovat luonnolliset henkilöt, jotka eivät ole Suomessa yleisesti verovelvollisia, kuten ulkomailla asuvat ulkomaan kansalaiset, jotka työskentelevät suomalaisen työnantajan lukuun mutta eivät oleskele Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan. Henkilö pysyy rajoitetusti verovelvollisena, jos hän oleskelee Suomessa enintään kuuden kuukauden ajan eikä hänellä ole Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia. Samoin rajoitetusti verovelvollisia ovat pääsääntöisesti ulkomaille muuttaneet Suomen kansalaiset, jos heidän muutostaan on kulunut yli kolme vuotta tai jos he pystyvät tätä ennen esittämään selvityksen siitä, että heillä ei ole olennaisia siteitä Suomeen verovuonna.³³

2.3 Kolmen vuoden sääntö

Verovelvollisuus voi perustua myös verovelvollisen kansalaisuuteen. Kansalaisuusperiaatteen mukaan valtion kansalaiset ovat kansalaisuutensa perusteella verovelvollisia tuloistaan riippumatta siitä, missä he asuvat ja mistä heidän tulonsa on saatu. Tuloverolain 11§ :ssä säädetty kolmen vuoden sääntö kuvastaa osittain kansalaisuusperiaatetta. Kolmen vuoden säännön nojalla Suomen kansalaiset pidetään Suomessa yleisesti verovelvollisina ulkomaille muutosta huolimatta muuttovuonna ja sitä seuraavana kolmena vuotena.³⁴ Yleinen verovelvollisuus voi jatkua myös tilanteessa, jossa henkilöllä ei enää ole varsinaista asuntoa ja kotia Suomessa, eikä hän oleskele täällä jatkuvasti yli kuuden kuukauden ajan. Tuloverolain mukaan yleinen verovelvollisuus säilyy lähtökohtaisesti kolme vuotta ulkomaille muuton jälkeen. Jos henkilö kuitenkin kykenee osoittamaan, ettei hänellä enää ole olennaisia siteitä Suomeen, hänen verovelvollisuusasemansa voi muuttua rajoitetuksi jo tätä ennen.³⁵

³² Kansainvälisen verotuksen käsikirja, 2015, s. 152.

³³ Verohallinto, 2025

³⁴ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 29.

³⁵ Verohallinto, 2025

Kun henkilö muuttaa Suomesta ulkomaille, keskeinen kysymys on, milloin hänen verovelvollisuutensa muuttuu rajoitetuksi. Tämä riippuu siitä, milloin hänen olennaiset siteensä Suomeen katkeavat. Näitä siteitä voivat olla henkilökohtaiset, kuten perheenjäsenten jääminen Suomeen, tai taloudelliset, kuten yritystoiminta tai omaisuus Suomessa.³⁶ Myös Suomeen jäävä passiivinen varallisuus muodostaa tietyn siteen. Lopullinen arvio tehdään kuitenkin kokonaiskuvan perusteella. TVL 11§:n ”olennaisia siteitä” ei määritellä laissa; tarkempi määritelmä on jätetty oikeuskäytännön varaan.³⁷ Olennaiset siteet ovat verovelvollisen henkilökohtaisia ja taloudellisia siteitä Suomeen. Siteiden olemassaoloa on arvioitava kussakin tapauksessa henkilökohtaisia olosuhteita koskevan kokonaisarvioinnin pohjalta, kiinnittäen huomiota kaikkiin asian kannalta merkityksellisiin seikkoihin.³⁸

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2021:172 mukaan kolmen vuoden sääntö on tarkoitettu tilanteisiin, joissa henkilö pyrkii siirtämään verotuksellisen kotipaikkansa toiseen valtioon, vaikka hänellä yhä on sellaisia siteitä Suomeen, että hänen varsinaisen asuntonsa ja kotinsa katsotaan säilyneen täällä. Tuloverolain esitöissä on mainittu olennaisia siteitä vahvistavina tekijöinä esimerkiksi se, ettei henkilö ole vakiintunut asumaan ulkomailla tietyllä paikkakunnalla, että oleskelu ulkomailla johtuu opiskelusta tai terveydenhoidosta, että hän harjoittaa liiketoimintaa tai omistaa kiinteistön Suomessa, tai että hänen perheensä asuu pysyvästi Suomessa. Näiden seikkojen perusteella henkilön verovelvollisuusasema arvioidaan kokonaisharkintana, jossa tarkastellaan yksilöllisesti kaikkia henkilön ulkomailla oleskelun pysyvyyteen tai tilapäisyyteen liittyviä olosuhteita.³⁹ KHO:n ratkaisussa 2021:172 arvioitiin, oliko verovelvollisella yhä olennaisia siteitä Suomeen sen jälkeen, kun hän oli muuttanut pysyvästi ulkomaille yhdessä perheensä kanssa. Verovelvollinen omisti suomalaisen sijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön ja toimi yhtiön hallituksen jäsenenä sekä

³⁶ Niskakangas, Viitala, ja Hokkanen, 2020, s. 93

³⁷ HE 40/1974, s. 4.

³⁸ Nykänen, 2021

³⁹ Verohallinto, 2025

toimitusjohtajana, mutta muita merkittäviä siteitä Suomeen hänellä ei ollut. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että henkilön siteet Suomeen olivat katkenneet, kun hän oli siirtynyt asumaan ulkomaille vakituisessa työsuhteessa ja ottanut perheensä mukaansa. Näin ollen häntä ei enää pidetty yleisesti verovelvollisena Suomessa. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, pelkästään passiiviluonteiset taloudelliset siteet eivät riitä muodostamaan olennaisia siteitä Suomeen.⁴⁰ Ratkaisu korostaa kokonaisvaltaisen tapauskohtaisen punninnan sekä olennaisten siteiden luonteen arvioinnin merkityksen.

⁴⁰ Nykänen, 2021

3 Kansallisen verotusvallan rajat

Eurooppavero-oikeus, Suomen solmimat verosopimukset ja kansallinen verolainsäädäntö ovat kaikki osa Suomen vero-oikeutta.⁴¹ EU-vero-oikeus, kansallinen verolainsäädäntö ja verosopimukset muodostavat kolme erillistä mutta vuorovaikutuksessa olevaa oikeusosa-aluetta, joilla on omat käsitteensä ja sääntönsä. Niiden yhteensovittaminen on välttämätöntä verollisten ristiriitojen välttämiseksi. Suomi, kuten muutkin Euroopan unionin jäsenvaltiot, säätelee itse verotustaan ja verotusvallansa rajoista kansallisella lainsäädännöllä. Kansainväliset verosopimukset ja Euroopan Unionin oikeus voivat kuitenkin rajoittaa tulojen kansallisen lainsäädännön mukaista veronalaisuutta.⁴² EU-oikeus syrjäyttää kansalliset säännökset, jotka ovat sen kanssa ristiriidassa, minkä vuoksi kansallista verolainsäädäntöä ja verosopimuksia on tulkittava EU-oikeuden mukaisesti, ja ristiriitaiset säännökset on tarvittaessa muutettava.⁴³ Samalla kun EU-oikeus ja verosopimukset täydentävät Suomen verotuslainsäädäntöä, ne myös rajoittavat sen verotusvallan alueellista ulottuvuutta.

Kansainvälisessä vero-oikeudessa tarkastellaan tilanteita, joissa tulolla ja sen saajalla tai varallisuudella ja sen omistajalla on yhteys useampaan kuin yhteen valtioon. Tällöin voi syntyä päällekkäistä verotusoikeutta, eli useampi valtio voi katsoa olevansa oikeutettu verottamaan samaa tuloa tai omaisuutta. Näin syntyy kansainvälistä kaksinkertaista tai moninkertaista verotusta eli tilanne, jossa samasta tulosta tai varallisuudesta peritään veroja useassa valtiossa. Tällaiset ristiriidat voivat johtaa verovelvolliselle epäedulliseen tilanteeseen, jossa hän maksaa veroja useaan valtioon samasta veropohjasta. Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi valtioiden välille on solmittu verosopimuksia, jotka määräävät siitä, miten verotusvalta jakautuu valtioiden välillä, ja niiden avulla voidaan estää tai lieventää kaksinkertaista verotusta.⁴⁴

⁴¹ Helminen, 2018, s. 26.

⁴² Malmgrén, Myrsky, Nissinen ja Svensk, 2025, s. 97.

⁴³ Helminen, 2016, s. 25-28

⁴⁴ Helminen, 2025, luku 4. kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus.

3.1 Euroopan unionin oikeusvaikutukset kansalliseen verotusvaltaan

Euroopan unionin veropolitiikka jakautuu kahteen pääalueeseen: välittömään verotukseen, joka on jäsenvaltioiden omaa toimivaltaa, sekä välilliseen verotukseen, joka liittyy tavaroiden ja palveluiden vapaaseen liikkumiseen sisämarkkinoilla ja jota voidaan säädellä EU-tasolla yhteisten pelisääntöjen turvaamiseksi.⁴⁵ Euroopan unionilla ei ole omaa tuloverotusjärjestelmää, vaan kaikki tuloverot jäävät kansallisten valtioiden säädettäväksi. EU:n toimielimillä ei ole toimivaltaa säätää jäsenvaltioiden välittömistä veroista, joten kukin jäsenmaa, kuten Suomi, säilyttää itsenäisen päätösvallan tuloverotuksessa. Kuitenkin EU-jäsenyys asettaa rajoja kansalliselle verolainsäädännölle: Suomen on noudatettava EU:n perussopimuksia ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Koska EU-oikeus on etusijalla kansalliseen lainsäädäntöön nähden, Suomi ei saa soveltaa säännöksiä, jotka ovat ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.⁴⁶

EU-oikeus ohjaa kansallista verolainsäädäntöä vain siltä osin kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden toimivuuden turvaamiseksi.⁴⁷ Periaate sisältyy Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 5 artiklaan, jonka mukaan EU:n toiminta ja sen sisältö eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimuksissa määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. Käytettävien vaikutustapojen ja tavoiteltavien päämäärien on aina oltava oikeassa suhteessa toisiinsa. Täydelliseen yhdenmukaistamiseen ei pyritä, ellei se ole välttämätöntä sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta.⁴⁸

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) mukaan jäsenmaiden on kohdeltava muiden EU-maiden kansalaisia samoin kuin omia kansalaisiaan. Välittömän verotuksen kannalta merkitystä on erityisesti sopimuksen 18 artiklalla, jolla kieltää kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän tilanteissa, jotka kuuluvat EU-oikeuden piiriin.⁴⁹ Tämä edellyttää rajat ylittävää ulottuvuutta; pelkkä yhden valtion sisäinen tilanne ei riitä. Artikla koskee myös verotusta. Verolaeissa tai verosopimuksissa ei siis

⁴⁵ Euroopan unionin julkaisutoimisto, n.d.

⁴⁶ Andersson, Linnakangas, ja Frände, 2016, s. 67

⁴⁷ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 129.

⁴⁸ Helminen, 2016, s. 37.

⁴⁹ Helminen, 2025, luku 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

saa olla sääntöjä, jotka suosivat oman maan kansalaisia ja asettavat muiden jäsenmaiden kansalaiset huonompaan asemaan. Kaikkia EU-kansalaisia on kohdeltava tasapuolisesti, jos heidän verotukselliset tilanteensa ovat olennaisilta osin samanlaiset. Kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kielletty sekä silloin, kun se on suoraa ja avointa, että silloin, kun jokin muu peruste, kuten asuinpaikka, johtaa käytännössä samaan lopputulokseen.⁵⁰ Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on katsonut, että kahta saman jäsenvaltion alueella asuvaa, yleisesti verovelvollista henkilöä ei saa kohdella verotuksessa eri tavoin vain siksi, että toisella heistä on vakituinen asunto toisessa EU-maassa.⁵¹ Tämä suojaa yksilöiden vapauksia sisämarkkinoilla ja varmistaa kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun. EU:n oikeuskäytännössä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia voidaan käsitellä eri tavoin verotuksessa.⁵² Tämä eroava kohtelu ei ole syrjintää, sillä on katsottu, että heidän verotukselliset tilanteensa ovat olennaisilta osin erilaiset. Syrjintä verotuksessa on kiellettyä silloin, kun samankaltaisissa tilanteissa verotetaan eri tavalla ilman hyväksyttävää perustetta.⁵³

EU-maiden verojärjestelmät eroavat toisistaan. Erojen olemassaolo ei itsessään riko SEUT:n syrjintäkieltoa, vaikka järjestelmien erilaisuus voikin toisinaan vaikeuttaa tai toisaalta helpottaa rajat ylittävää toimintaa. Tällaiset erot ovat sallittuja, jos kyseistä verotuksen osa-alueetta ei ole EU-tasolla harmonisoitu. Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja ratkaisut ovat kuitenkin suhteellisen kattavasti harmonisoineet tuloverotusta EU-tasolla.⁵⁴ Samoin se, että valtiot tekevät kahdenvälisiä verosopimuksia jakaakseen verotusoikeuden keskenään, ei ole kiellettyä, vaikka toinen sopimusvaltio verottaisikin ankarammin kuin toinen. EU-jäsenvaltioilta ei edellytetä, että ne muuttaisivat kansallisia verolakejaan vain siksi, että verojärjestelmien eroista voi syntyä epätasapainoa tai haittaa verovelvolliselle. Syrjinnästä on kuitenkin kyse, jos

⁵⁰ Helminen, 2016, s. 68

⁵¹ C-152/03 Ritter-Coulais.

⁵² Helminen, 2018, s. 71.

⁵³ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 142.

⁵⁴ Helminen, 2018, s. 64-66

valtio kohtelee muita EU-kansalaisia epäedullisemmin kuin omiaan, ilman hyväksyttävää perustetta.⁵⁵

3.2 Verosopimukset ja kahdenkertaisen verotuksen poistaminen

Yksi keskeisistä haasteista kansainvälisessä vero-oikeudessa on kansainvälinen kaksinkertainen verotus. Kaksinkertaista verotusta voi syntyä tilanteessa, jossa henkilö on yleisesti verovelvollinen kahdessa eri valtiossa, kun toinen valtio soveltaa kansalaisuusperiaatetta ja toinen asuinvaltioperiaatetta.⁵⁶ Tärkein väline kaksinkertaisen verotuksen torjumisessa ovat valtioiden kesken sovitut verosopimukset. Näissä sovitaan tarkasti, miten verotusoikeus jaetaan eri tulolajien osalta asuin- ja lähdevaltion kesken, jotta sama tulo ei joutuisi verotetuksi kahdesti.⁵⁷ Verosopimuksissa sovitaan siis siitä, kummalla sopimus valtiolla on verotusoikeus verovelvollisen tuloon. Verosopimuksia voidaankin kutsua konfliktinratkaisunormistoksi, koska ne ratkaisevat valtioiden välisiä eturistiriitoja.⁵⁸

3.2.1 Valtioiden väliset tuloverosopimukset

Suomi on solminut tuloverosopimuksia yli seitsemänkymmenen valtion kanssa.⁵⁹ Verosopimuksia tehdään sellaisten valtion kanssa, joihin Suomesta on olennaisia taloudellisia yhteyksiä. Näitä sopimuksia tehdään jatkuvasti lisää, ja vanhoja päivitetään tarpeen mukaan. Useimmat sopimukset perustuvat taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimaan malliverosopimukseen ja sen laatimaan kommentaariin, joita käytetään apuna sopimusten tulkinnassa. Tässä tutkielmassa sanalla ”verosopimus” tai ”valtiosopimus” viitataan vain tuloverotusta koskeviin verosopimuksiin.⁶⁰ Tuloverolain 135§:ssä säädetään verosopimuksista: lainkohdan mukaan hallituksella on oikeus kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

⁵⁵ Helminen, 2016, s. 69.

⁵⁶ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 87.

⁵⁷ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s.93.

⁵⁸ Myrsky & Linnakangas, 2009, s. 2.

⁵⁹ Ojala, 2024, s. 123.

⁶⁰ Verohallinto, 2024

tai lieventämiseksi vastavuoroisuuden edellytyksellä sopia vieraan valtion kanssa tietyn tulon osalta verottamisoikeuden jakamisesta mainitun valtion ja Suomen välillä taikka siitä, että verovelvollinen kokonaan tai osaksi vapautetaan suorittamasta Suomessa veroa.

On huomioitava että, kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja poistaminen ovat kaksi eri asiaa. Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen viittaa yleisesti kaikkiin keinoihin ja sääntelyyn, joilla pyritään estämään saman tulon verottaminen kahdessa valtiossa. Jos tästä huolimatta syntyy tilanne, jossa tulo joutuu kahteen kertaan verotetuksi, tarvitaan erityisiä toimenpiteitä, jolloin kyse on jo kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Tuloverosopimusten tehtävänä on nimenomaan ehkäistä tällaista verotusta jakamalla verotusoikeus valtioiden kesken ja määrittelemällä, kumpi valtio saa verottaa mitään tuloa.⁶¹

3.2.2 Kahdenkertaisen verotuksen poistaminen

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen hoidetaan kahdella tavalla: kansallisten lakien kautta sekä valtioiden välisillä verosopimuksilla. Kahdenkertainen verotus pyritään poistamaan verosopimuksissa määrittämällä vain toinen valtio yleisen verovelvollisuuden pohjana käytetyksi henkilön asuinpaikaksi. Asuinpaikka on yleensä se valtio, missä henkilön katsotaan pysyvästi oleskelevan. Mikäli hän oleskelee pysyvästi molemmissa valtioissa, voidaan asiaa ratkaista henkilön kansalaisuuden nojalla ja viime kädessä valtioiden välisin sopimuksin.⁶² Kansallisessa lainsäädännössä käytetyin keino on se, että ulkomailla maksettu vero hyvitetään asuinvaltion verotuksessa, mistä säädetään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetulla lailla (Menetelmälaki 1552/1995). Lakia sovelletaan silloin, kun Suomella ei ole toisen valtion kanssa verosopimusta tai kun sopimus ei sisällä erillistä määräystä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Lain keskeinen mekanismi on yllämainittu hyvitysmenetelmä, jossa ulkomailla maksettu vero voidaan vähentää Suomen vastaavasta verosta samasta tulosta (menetelmälaki 2 ja 3§).⁶³ Hyvitys voi olla kuitenkin enintään sen verran kuin

⁶¹ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 9.

⁶² Verohallinto, 2024

⁶³ Helminen, 2025, luku 4. Kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus

kyseisestä tulosta menee veroa Suomessa. Menetelmälain esitöissä korostetaan myös OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin merkitystä sen tulkinnassa.⁶⁴ Useimmiten tulo kuitenkin saadaan valtiosta, jonka kanssa Suomella on verosopimus, jolloin sovelletaan sopimuksen menetelmäartiklaa. Suomi käyttää valtaosassa sopimuksia hyvitysmenetelmää, mutta muutamissa vanhemmissa sopimuksissa käytössä on vapautusmenetelmä, jolloin ulkomailla verotettu tulo jätetään Suomessa kokonaan verottamatta.⁶⁵ Vapautusmenetelmää sovelletaan tilanteissa, joissa Suomi on kansainvälisen sopimuksen nojalla luopunut tietyiltä osin verotusoikeudestaan. Tällöin Suomi ei verota ulkomaantuloa, mutta tulo voi silti vaikuttaa verovelvollisen Suomessa maksaman veron määrään niin sanotun progressioehdon kautta. Menetelmälain 6 §:n mukaan ulkomaantulo voi korottaa Suomessa veronalaisista tuloista perittävää veroa, vaikka kyseistä ulkomaantuloa ei itsessään veroteta Suomessa. Tällä tavoin turvataan verotuksen oikeudenmukaisuus ja progressiivisuuden säilyminen. Poikkeuksellisesti kansainvälinen verosopimus voi kuitenkin sisältää määräyksen, joka estää progressioehdon soveltamisen. Tällöin ulkomaantuloa ei huomioida lainkaan verovelvollisen veroprosentin määrittelyssä, vaikka tulo vapautetaan verotuksesta Suomessa.⁶⁶ Näin ollen kansainvälisillä sopimuksilla voidaan paitsi siirtää verotusoikeus toiseen valtioon, myös rajoittaa kansallisten menetelmälain säännösten soveltamisalaa. Tämä korostaa verosopimusten oikeuslähdehierarkiassa vahvaa asemaa erityislakeina kansallisen lainsäädännön rinnalla.

3.2.3 Kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten välinen suhde

Valtioiden keskeisistä verosopimuksista huolimatta, jokainen valtio käyttää verotusvaltaa oman lainsäädäntönsä perusteella. Verotuksen lähtökohtana on aina kansallinen lainsäädäntö. Verosopimuksia sovelletaan erityislakeina kansallisen lainsäädännön rinnalla.⁶⁷ Tämä ilmenee myös menetelmälain 1.2§:ssä; Tätä lakia

⁶⁴ HE 282/1994 vp

⁶⁵ Verohallinto, 2024

⁶⁶ Helminen, 2025, luku 4. Kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus

⁶⁷ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 88.

sovelletaan myös, kun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määräys kansainvälisessä sopimuksessa, sikäli kuin sopimuksessa ei toisin määrätä.⁶⁸

Verosopimusten ensisijainen tarkoitus on estää tai lieventää kansainvälistä kaksinkertaista verotusta. Ne määrittävät, missä määrin valtio voi käyttää omaa verotusoikeuttaan tietyissä rajat ylittävissä tilanteissa.⁶⁹ Verosopimukset eivät määrää, milloin verovelvollisuus Suomessa syntyy. Henkilö ei voi tulla rajoitetusti verovelvolliseksi pelkästään sen perusteella, että hän asuu verosopimuksen mukaisesti toisessa valtiossa. Vastaavasti Suomessa rajoitetusti verovelvollinen ei voi koskaan olla verosopimuksen mukaan Suomessa asuva henkilö.⁷⁰ Verovelvollisuus määräytyy aina tuloverolain säännöksillä.

Verosopimukset eivät anna valtiolle laajempaa oikeutta verottaa kuin sen oma laki sallii, mutta ne voivat rajoittaa tätä oikeutta. Tätä verosopimusperiaatetta kutsutaan niin sanotuksi verosopimusoikeuden kultaiseksi säännöksi.⁷¹ Käytännössä verosopimus voi estää valtiota verottamasta tiettyä tuloa, jos sopimuksessa on näin sovittu.⁷² Verosopimukset voivat siis rajoittaa sisäisen lainsäädännön mukaista Suomen verotusvaltaa.

Mikäli Suomen laki ei anna perusteita tietyn tulon verottamiselle, verosopimus ei voi tätä oikeutta luoda. Verosopimukset eivät itsessään aiheuta veroseuraamuksia, vaan ne määrittelevät, missä määrin kansallista verotusoikeutta voidaan käyttää. Näin ollen Suomella ei ole oikeutta verottaa tuloa, vaikka verosopimus sen sallisi, ellei kansallinen lainsäädäntö anna tähän oikeutta.⁷³ Vaikka kansainvälinen verosopimus on erityislaki ja on ensisijainen suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, se ei koskaan voi laajentaa

⁶⁸ HE 76/1995 vp

⁶⁹ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 88-90-

⁷⁰ Nykänen, 2015, s. 89.

⁷¹ Helminen, 2025, luku 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

⁷² Kansainvälisen verotuksen käsikirja, 2015, s.144

⁷³ Verohallinto, 2024

Suomen verotusoikeutta. Verosopimusten vaikutus on rajoittava, ei oikeuksia perustava.⁷⁴ Verovelvollisuus syntyy vain kansallisen lainsäädännön perusteella.⁷⁵

Jos sopimusta ei ole tai se ei kata käsillä olevaa tuloa, sovelletaan kansallista lakia, joka myös ohjeistaa, miten sopimuksia käytännössä sovelletaan Suomessa.

Lisäksi noudatetaan periaatetta, jonka mukaan sovelletaan sitä sääntöä, joka johtaa verovelvolliselle lievempään verotukseen. Verosopimusten määräykset menevät kansallisen lainsäädännön edelle silloin, kun ne johtavat verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen. Jos verosopimus antaisi Suomelle laajemman verotusoikeuden kuin mitä Suomen oma laki sallii, verotus tehdään silti kansallisen lainsäädännön lievemmän säännöksen mukaan.⁷⁶ Näin ollen, vaikka sopimukset ovat etusija-asemassa suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, jos kansallinen laki johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen, sovelletaan sitä. Tätä kutsutaan lievemmän normin periaatteeksi.⁷⁷ Verosopimusten keskeinen tavoite on ehkäistä tai vähentää kansainvälistä kaksinkertaista verotusta, mutta ne eivät takaa sitä, että kaikki tulot verotettaisiin jossakin valtiossa. Tästä seuraa, että verosopimukset eivät estä tilanteita, joissa tietty tulo jää kokonaan verottamatta eli niin kutsuttua nollaverotusta.⁷⁸

⁷⁴ Andersson, Linnakangas, ja Frände, 2016, s. 111.

⁷⁵ Myrsky ja Linnakangas, 2009, s. 87.

⁷⁶ Verohallinto, 2024

⁷⁷ Helminen, 2025, luku 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

⁷⁸ Helminen, 2025, luku 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

4 Verotusvallan jako valtioiden kesken

Kun verovelvollisen verovelvollisuusasema Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella on selvitetty ja verotusvaltaa rajoittavat tekijät on huomioitu, voidaan selvittää, miten tiettyä tuloa verotetaan. Kansainvälisen vero-oikeuden yllä käsiteltyjen oikeusosa-alojen keskinäinen suhde vaikuttaa siihen, miten verotus Suomessa määräytyy rajat ylittävissä tilanteissa. Jos tulolla on yhteys valtioon, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta eikä kyse ole EU-jäsenvaltio, menetelmälain 1§:n mukaan verotus määräytyy Suomen kansallisen lain perusteella. Jos verosopimus on olemassa, tai kyse on EU-maasta, verotukseen vaikuttavat myös sopimusmääräykset ja EU-oikeuden säännökset ja oikeusperiaatteet. Kansainvälisissä verotustilanteissa lähdetään liikkeelle kansallisen lainsäädännön tarkastelulla; jos kyse ei ole veronalaisesta tulosta kansallisen lain mukaan, muuta sääntelyä ei sovelleta lainkaan. Kun taas kyse on Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisesta veronalaisesta tulosta, on huomioitava rajoittavatko verosopimukset tai EU-oikeus kansallista verotusvaltaa.⁷⁹

Luvussa käsitellään miten ulkomaille muutto vaikuttaa verovelvollisuuteen; milloin ulkomailla asuvasta tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen ja miten verotetaan ulkomaakansalaisen saamia tuloja Suomessa sekä selvitetään, miten Suomessa asuva luonnollista henkilöä verotetaan, kun hän saa tuloja ulkomailta.

4.1 Poismuuton vaikutus verovelvollisuusasemaan

Kun Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille, häntä pidetään yleensä yleisesti verovelvollisena Suomessa muuttovuoden lisäksi vielä kolmena seuraavana vuotena. Yleinen verovelvollisuus säilyy, vaikka hänellä ei enää olisikaan varsinaista asuntoa tai kotia Suomessa eikä hän oleskelisi maassa jatkuvasti yli kuuden kuukauden aikana. Henkilö voi kuitenkin vaatia rajoitetuksi verovelvolliseksi muuttumista jo ennen kolmannen vuoden loppua, mikäli hän osoittaa, ettei hänellä ole verovuonna olennaisia siteitä Suomeen. Kolmen vuoden kuluttua muutosta hän katsotaan tavallisesti

⁷⁹ Helminen, 2025, luku 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

rajoitetusti verovelvolliseksi, mikäli hänellä ei ole asuntoa tai kotia Suomessa eikä hän oleskele maassa yli kuutta kuukautta peräkkäin. Yleisen verovelvollisuuden jatkaminen yli kolmen vuoden ei ole mahdollista pelkän verovelvollisen pyynnön perusteella.⁸⁰

Tuloverolain 9.4§ :n mukaan verovelvollista, joka ainoastaan osan verovuotta on asunut Suomessa, verotetaan tältä ajalta yleisesti verovelvollisena ja muulta osalta vuotta rajoitetusti verovelvollisena. Tämä tarkoittaa, että sama henkilö voi olla saman verovuoden aikana sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollinen maahanmuuton tai poismuuton vuoksi.⁸¹

4.2 Ulkomaan kansalaisten verovelvollisuusasema ja tulojen verotus

Ulkomaan kansalaisen tuloverotuksen laajuutta arvioitaessa ensimmäinen on selvitettävä, onko henkilö saanut tulonsa Suomesta. Tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen on verovelvollinen vain Suomesta saadusta tulosta. Tämän vuoksi kaikki muu kuin Suomesta saatu tulo jää verotuksen ulkopuolelle rajoitetun verovelvollisuuden tapauksessa. Kuitenkin, jos rajoitetusti verovelvollisella henkilöllä on Suomessa tuloverolain 13§:n mukainen kiinteä toimipaikka, hän on verovelvollinen myös toimipaikkaan liittyvästä ulkomailta saadusta tulosta.⁸² Tuloverolain 9.3 §:n perusteella kiinteän toimipaikan kautta syntynyt tulo on veronalaista riippumatta siitä, onko tulo peräisin Suomesta vai muualta. Kun rajoitetusti verovelvollinen saa palkkaa suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä, hän on verovelvollinen kyseisestä tulosta Suomessa TVL 13 §:n mukaan, vaikka tuloa ei ole varsinaisesti tai alueellisesti Suomesta saatua.⁸³ Näin ollen rajoitetusti verovelvollisen ulkomaan kansalaisen Suomessa veronalaiseksi tuloksi voi lukeutua tietyissä tilanteissa myös ulkomailta saadut tulot. Lisäksi tuloverolain 10§:ssä on lueteltuna tulot, jotka on pidettävä Suomesta saatuna tulona henkilön verovelvollisuusasemasta huolimatta.

⁸⁰ Verohallinto, 2025

⁸¹ Andersson, Linnakangas, ja Frände, 2016, s.

⁸² Verohallinto, 2011, s. 24.

⁸³ Nykänen, 2015, s. 123.

Tuloverolain mukaan suomalaisen julkisyhteisön maksama palkka on Suomessa veronalaista tuloa, vaikka työ on suoritettu ulkomailla. Kuitenkin Suomen oikeutta verottaa tällaista palkkaa saatetaan rajoittaa kansainvälisissä verosopimuksissa. Usein verosopimuksissa on määräys, jonka mukaan julkisyhteisön maksaman palkan verotusoikeus kuuluu yksinomaan sille valtiolle, jossa palkansaaja verosopimuksen mukaan asuu.⁸⁴

Mikäli rajoitetusti verovelvollisen henkilön asuinvaltiolla ja Suomella on voimassa oleva verosopimus, tämän henkilön Suomesta saama tulo verotetaan lähtökohtaisesti Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Kuitenkin verosopimus voi rajoittaa Suomen verotusoikeutta määrittelemällä, missä määrin Suomi saa kyseistä tuloa verottaa, tai siirtämällä verotusoikeuden kokonaan toiseen sopimusvaltioon. Kuitenkin verosopimus voi rajoittaa Suomen oikeutta verottaa kyseistä tuloa. Jos taas verosopimusta ei ole, tulon verotus perustuu yksinomaan Suomen omaan verolainsäädäntöön ilman sopimusperusteisia rajoituksia.⁸⁵

Ulkomaan kansalaisesta tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen siitä päivästä alkaen, kun hän muuttaa asumaan Suomeen ja hänen varsinainen asuntonsa ja koti siirtyvät tänne, tai kun hänen oleskelunsa Suomessa kestää yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta. Sinä päivänä, jolloin ulkomaan kansalainen muuttaa pysyvästi pois Suomesta, tulee hänestä uudestaan rajoitetusti verovelvollinen. Ulkomaan kansalaisen, jolla ei ole suomen kansalaisuutta yleinen verovelvollisuus Suomeen päättyy välittömästi maasta lähdön yhteydessä.⁸⁶

4.3 Ulkomailta saadun tulon verotus

Suomessa yleisesti verovelvollisen henkilön verotus perustuu globaaliin tuloverotukseen. Tämä tarkoittaa, että kaikki tulot ovat lähtökohtaisesti Suomessa veronalaisia. Kansainvälisissä tilanteissa verosopimuksilla on kuitenkin keskeinen merkitys, sillä niissä määritetään, mikä valtio saa verottaa tiettyä tulotyyppiä. Yleensä verosopimuksissa

⁸⁴ Verohallinto, 2025

⁸⁵ Nykänen, 2015, s. 261.

⁸⁶ Verohallinto, 2025

jaetaan verotusoikeus asuinvaltion ja lähdevaltion kesken. Jos lähdevaltio verottaa tuloa, Suomi pyrkii estämään kaksinkertaisen verotuksen.⁸⁷ Suomessa asuvan henkilön ulkomaantulosta aiheutuva kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa. Jos kysymyksessä on verosopimusvaltio, verosopimuksesta käy ilmi menetelmä, jonka avulla poistetaan kaksinkertainen verotus.⁸⁸ Vieraasta valtiosta saadun tulon kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään menetelmälailla. Tätä lakia sovelletaan tilanteissa, joissa Suomella ei ole kyseisen valtion kanssa verosopimusta, sekä kun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määräys kansainvälisessä sopimuksessa, mikäli kuin sopimuksessa ei toisin määrätä.⁸⁹

Yksityisoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvaa palkkatuloa verotetaan lähtökohtaisesti siinä valtiossa, jossa työ suoritetaan. Tätä työntekovaltion verotusoikeutta voi kuitenkin rajoittaa kahden valtion välinen verosopimus, jossa sovelletaan niin sanottua 183 päivän sääntöä eli mekaanikoehtoa. Tämä sääntö on osa OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaa ja sen soveltaminen edellyttää kolmen edellytyksen yhtäaikaista täyttymistä. Ensinnäkin työntekijän oleskelu työskentelyvaltiossa ei saa ylittää 183 päivää tietyn ajanjakson aikana. Toiseksi, työnantaja, joka suorittaa hyvityksen ei asu työskentelyvaltiossa. Kolmanneksi, palkkaa ei tule maksaa sellaisesta kiinteästä toimipaikasta, jonka työnantaja on perustanut työskentelyvaltioon, eikä sen tule olla vähennettävissä kyseisen toimipaikan verotettavasta tulosta.⁹⁰ Mikäli yksikin näistä edellytyksistä ei täyty, työskentelyvaltio saa verottaa kyseisestä työstä maksettua palkkaa. Säännön tarkoituksena on estää verotuksen kohdistuminen tilapäisiin ja lyhytaikaisiin työskentelyjaksoihin ulkomailla, jolloin verotusoikeus säilyy työntekijän asuinvaltiossa. Käytännössä verosopimusten soveltaminen edellyttää tapauskohtaista arviointia sekä kyseisen sopimuksen tarkkaa tulkintaa.⁹¹ Esimerkiksi Suomen kansalainen, joka matkustaa työasioiden merkeissä ulkomaille lyhytaikaisesti, ei yleensä joudu maksamaan veroja niihin valtioihin. Mikäli

⁸⁷ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s.95.

⁸⁸ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 67.

⁸⁹ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 68.

⁹⁰ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s.94.

⁹¹ Verohallinto, 2025

henkilö Suomi säilyy verosopimuksen mukaan henkilön asuinvaltiona, Suomella on oikeus verottaa hänen ulkomailta saamansa palkkatulo. Tällöin mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan verosopimuksen mukaisilla menetelmillä, kuten hyvitys- tai vapautusmenetelmällä.⁹²

Lisäksi Suomen tuloverolain 77§:ssä säädetään ulkomaantyötulojen verovapaudesta, jota kutsutaan kuuden kuukauden säännöksi.⁹³ Tämän säännöksen mukaan ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka (ulkomaantyötulo) voi olla verovapaata Suomessa, jos tietyt ehdot täyttyvät. Kuuden kuukauden sääntö koskee vain palkkatuloja.⁹⁴ Ensinnäkin työntekijän ulkomailla oleskelun tulee johtua työstä ja sen on kestettävä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Toiseksi, työntekijä ei saa oleskella Suomessa keskimäärin yli kuutta päivää kuukaudessa työskentelyjakson aikana. Kolmanneksi, Suomen ja kyseisen työskentelyvaltion välillä on oltava voimassa tuloverotusta koskeva verosopimus.⁹⁵

Säännöstä ei kuitenkaan voida soveltaa, jos palkka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta suomalaiselta julkisyhteisöltä. Käsite "julkisyhteisö" ei ole yksiselitteinen, vaan se on oikeuskäytännössä ja verohallinnon ohjeistuksissa määritelty tarkentavasti. Sen sijaan ulkomainen valtio tai ulkomainen julkisyhteisö ei ole TVL 77 §:ssä tarkoitettu julkisyhteisö. Lisäksi poikkeus koskee myös tilanteita, joissa palkka on saatu suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa suoritetusta työstä.⁹⁶ Sen sijaan ulkomaiselta julkisyhteisöltä saatu tai ulkomaisella niin sanotulla mukavuuslippulaivalla ansaittu palkkatulo voi olla verovapaata, mikäli muut kuuden kuukauden säännön edellytykset täyttyvät. Korkein hallinto-oikeus on vahvistanut tämän tulkinnan ratkaisussaan KHO 1987 II 599, jossa kuuden kuukauden sääntöä voitiin soveltaa ulkomaiselta taholta saatuun palkkatuloon, vaikka työ oli tehty ulkomaalaisella aluksella. Mukavuuslippulaiva ei purjehdi Suomen lipun alla, eikä se siten täytä sellaista juridista määritelmää, joka estäisi kuuden kuukauden säännön soveltamisen.⁹⁷

⁹² Verohallinto, 2025

⁹³ Niskakangas, Viitala, & Hokkanen, 2020, s.95.

⁹⁴ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 209.

⁹⁵ Helminen, 2025, luku 4. Kaksinkertainen verotus ja vajaaverotus

⁹⁶ Nykänen, 2015, s. 141.

⁹⁷ Malmgrén ja Myrsky, 2017, s. 211-212.

Säännöksen 1 momentti ei edellytä, että henkilö työskentelee koko ajan samassa maassa tai saman työnantajan palveluksessa. Riittää, että ulkomailla työskentely jatkuu keskeytyksettä vähintään kuusi kuukautta kokonaisuutena. Tilapäiset tauot, kuten työnantajan vaihtuminen tai työkomennuksen siirtyminen toiseen maahan, eivät katkaise yhtäjaksoisuutta, kunhan työskentely jatkuu ulkomailla ilman pidempiä keskeytyksiä. Tämä tulkinta on vahvistettu myös oikeuskäytännössä. Korkein hallinto-oikeus otti kantaa ulkomaantyöskentelyn yhtäjaksoisuuteen ratkaisussaan KHO 2015:120. Tapauksessa verovelvollinen työskenteli peräkkäin kolmessa eri valtiossa, joiden kanssa Suomella ei ollut verosopimusta. Ulkomailla työskentely kesti yhteensä yli kuusi kuukautta. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan todennut, ettei ulkomaantyöskentelyn yhtäjaksoisuuden arvioinnissa ole ratkaisevaa, vaihtaako työntekijä työskentelyvaltiota ulkomailla oleskelun aikana. Tapauksessa verovelvollinen työskenteli useassa eri maassa ja oleskeli työjaksojen välissä tilapäisesti Suomessa, mutta ei palannut Suomeen tullessaan takaisin samaan työskentelyvaltioon. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tämä ei katkaissut tuloverolain 77 §:n mukaisen ulkomaantyöskentelyn yhtäjaksoisuutta. Olennaista oli se, että ulkomailla työskentely jatkui keskeytyksettä ja että muut edellytykset verovapaudelle täyttyivät. Näin ollen verovelvollisen ulkomaantyöskentelyn katsottiin olevan yhtäjaksoista, ja hänen saamansa palkka oli Suomessa verovapaata ulkomaantyötuloa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että työskentelyjakso oli yhtäjaksoinen, eikä työskentelyvaltioiden vaihtuminen tai lyhyet oleskelut Suomessa ja Espanjassa katkaisseet ulkomaantyötä. Näin ollen ulkomailta saatu tulo oli tuloverolain 77 §:n mukaista verovapaata ulkomaantyötuloa.

5 Johtopäätökset

Tämän tutkielman tavoitteena oli määritellä Suomen verotusvallan alueellinen ulottuvuus erityisesti luonnollisten henkilöiden palkkatulojen verotuksen näkökulmasta rajat ylittävissä tilanteissa. Lisäksi tavoitteena oli selvittää, millä oikeudellisilla perusteilla luonnolliset henkilöt ovat verovelvollisia tuloistaan Suomeen. Tarkastelun kohteena olivat sisäinen lainsäädäntö, kansainväliset verosopimukset sekä EU-oikeuden oikeuslähteet, jotka muodostavat jatkuvassa vuorovaikutuksessa olevan normikokonaisuuden. Tarkoituksena oli saavuttaa kokonaisvaltainen käsitys siitä, mihin Suomen verotusvallan rajat ulottuvat ja mitkä ovat kansallisen verotusvallan oikeuttavia ja mitkä taas toisaalta rajoittavia oikeuslähteitä.

Valtion verotusoikeuden alueellisen ulottuvuuden rajojen hahmottamiseksi on olennaista henkilön verovelvollisuusaseman määrittelemine kansallisen lainsäädännön perusteella. Verovelvollisuus Suomessa määrittyy ensisijaisesti kansallisen tuloverolain nojalla ja tapahtuu yleisen verovelvollisuuden tapauksessa menettelylain ja rajoitetun verovelvollisen kohdalla lähdeverolain mukaisesti. Tuloverolain 9 §:n mukaisesti henkilö on yleisesti verovelvollinen, mikäli hän asuu Suomessa tai oleskelee täällä yli kuusi kuukautta. Näin ollen, Suomessa yleinen verovelvollisuus kytkeytyy asumiseen; yleinen verovelvollisuus syntyy, kun henkilö asuu Suomessa tai täyttää tuloverolain 11 §:ssä säädetyt asumisen edellytykset. Tällöin verovelvollisuus kattaa myös ulkomailta saadut tulot. Mikäli nämä edellytykset eivät täyty, henkilö on rajoitetusti verovelvollinen, ja hänet verotetaan ainoastaan Suomesta saaduista tuloista. Kolmen vuoden sääntö mahdollistaa kuitenkin sen, että Suomen kansalainen säilyttää yleisen verovelvollisuuden vielä muuttovuoden jälkeen kolmen vuoden ajan, mikäli hänellä katsotaan olevan "olennaiset siteet" Suomeen. Tämä tulkinta on usein sidoksissa oikeuskäytäntöön ja viranomaisen tekemään kokonaisharkintaan, mikä tekee säännöksestä osin epäselvän ja tapauskohtaisen. Rajoitettu verovelvollisuus puolestaan koskee henkilöitä, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä, mutta saavat Suomesta tuloa. Rajoitetusti verovelvollinen on vain Suomesta saaduista tuloista verovelvollinen. Merkittävässä asemassa ovat kolmen vuoden sääntöön liittyvät tulkinnat, joiden

mukaan Suomen kansalainen voi olla yleisesti verovelvollinen vielä kolmen vuoden ajan ulkomaille muuton jälkeen. Kolmen vuoden sääntö tekee kansalaisuudesta relevantin tekijän arvioitaessa, kuinka kauan ulkomaille muuttanut Suomen kansalainen säilyttää yleisen verovelvollisuuden. Tulkinta "olennaisista siteistä" Suomeen on oikeuskäytännön ja yksilöllisen kokonaisarvioinnin varassa, mikä tekee sääntelystä osin tulkinnanvaraista ja antaa viranomaisille laajan harkintavallan.

Verotuksen kansallisen sääntelyn ja kansainvälisten normien välinen suhde muodostui keskeiseksi aiheeksi tutkimuksen kannalta. Tutkielmassa havaitsin, että vaikka verosopimukset ja EU-oikeus voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta ja ovat ensisijaisia suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, ne eivät koskaan itsessään luo uusia verotusoikeuksia. Vaikka EU-jäsenyys asettaa rajoja Suomen kansalliselle varotuslainsäädännölle sekä sen noudatettava EU:n perussopimuksia ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, EU:n toimielimillä ei ole toimivaltaa säätää jäsenvaltioiden välittömistä veroista, joten kukin jäsenmaa, kuten Suomi, säilyttää itsenäisen päätösvallan tuloverotuksessa. Suomen verovelvollisuuden syntyminen ja sen laajuus määritellään aina ensisijaisesti kansallisen lainsäädännön perusteella. Verosopimukset eivät myöskään luo verovelvollisuutta, vaan ainoastaan rajoittavat Suomen verotusoikeutta. Tämä ns. "verosopimusoikeuden kultainen sääntö" on keskeinen periaate kansainvälisessä vero-oikeudessa. Verosopimusten pääasiallisena tehtävänä on estää tai lieventää kaksinkertaista verotusta. Niiden avulla voidaan määritellä, kummalla valtiolla on verotusoikeus rajat ylittävissä tilanteissa. Vaikka tuloverolaki muodostaa verotusvallan ulottuvuuden tarkastelun ytimen, kansainväliset normit vaikuttavat merkittävästi siihen, miten ja missä veroa lopulta maksetaan.

Verosopimusten ensisijaisena tarkoituksena on estää tai lieventää kaksinkertaista verotusta ja määritellä valtioiden välinen verotusoikeuden jako rajat ylittävissä tilanteissa. Niiden soveltaminen ei kuitenkaan saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, eikä ne saa johtaa jäsenvaltioiden kansalaisten syrjintään. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on korostanut kansalaisuuteen ja kotipaikkaan perustuvan syrjinnän kieltoa, mikä asettaa lisärajoitteita kansalliselle verotukselle. Tämä

vaikuttaa etenkin tilanteisiin, joissa rajoitetusti verovelvollisia kohdellaan eri tavoin kuin Suomessa yleisesti verovelvollisia. Sisämarkkinoiden toimivuus ja syrjimättömyysperiaate voivat näin rajoittaa Suomen kansallista verotusvaltaa entisestään.

Tutkimuksessa korostui, kuinka monikerroksinen ja oikeuslähteiden yhteensovittamista vaativa kokonaisuus kansainvälinen verotus on. Kansallinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-oikeus eivät muodosta toisiaan korvaavia normeja, vaan täydentävät toisiaan. Ne eivät kuitenkaan ole aina yksiselitteisiä eikä niiden yhteensovittaminen ole aina ongelmaton. Koska rajat ylittävien tilanteiden sääntely perustuu osin tulkinnanvaraisiin normeihin ja tapauskohtaiseen harkintaan, kansallisen verotusvallan rajat jäävät monesti epäselviksi. Verovelvollisuuden ja verotusoikeuden arviointi vaatii yksityiskohtaista analyysia, jossa punnitaan kansallisen lain, verosopimusten ja EU-oikeuden sovellettavuutta yhtäaikaisesti. Kansainvälisen verotuksen tehokas ja oikeudenmukainen toteuttaminen vaatii sekä sääntelyn kehittämistä että oikeuslähteiden johdonmukaista soveltamista jatkuvasti muuttuvassa ja kehittyvässä maailmassa, jossa työ, asuminen ja tulonmuodostus yhä useammin ylittävät valtioiden rajat.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että Suomen verotusoikeuden alueellinen ulottuvuus rakentuu useiden oikeuslähteiden oikeusvaikutuksesta. Tuloverolaki on edelleen ensisijainen normilähde, mutta sen soveltamisalaa rajoittavat kansainväliset verosopimukset ja EU-oikeus. Veroviranomaisilta ja verovelvollisilta edellytetään laajaa oikeudellista ymmärrystä ja huolellista yksittäisten tapausten arviointia. Koska yhtä yhtenäistä kaikkia valtioita sitovaa kansainvälistä verolakia tai normikokonaisuutta ei ole olemassa, erityisesti rajat ylittävän verotukseen liittyvien kysymysten arviointi vaatii perusteellista oikeuslähdeanalyysiä ja niiden systematisointia. Kokonaisuutena tutkielma osoittaa, että Suomen verotusvalta kansainvälisissä tilanteissa on rakenteellisesti selkeästi säännelty, mutta käytännön soveltaminen edellyttää aina tapauskohtaista harkintaa. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe liittyisikin kansainvälisen verotuksen ongelmakohtiin ja tulkintakäytännön kehittämiseen ja sen

yhtenäistämiseen. Myös aiheeseen liittyvän oikeuskäytäntö ja sen kehitys voisivat muodostaa mielenkiintoisen jatkotutkimusiaheen; tutkimus tuottaisi systemaattisen analyysin oikeuskäytännön linjoista ja niiden kehityksestä.

Lähteet

- Aarnio, A. (2011). *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja.
- Andersson, E. (2006). *Johdatus vero-oikeuteen* (13., uudistettu painos). Alma Talent.
- Andersson, E., Linnakangas, E., & Frände, J. (2016). *Tuloverotus* (8., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Euroopan unionin julkaisutoimisto. (n.d.). *Verotus*. EUR-Lex. https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=fi&root_default=SUM_1_CODE_D%3D21
- Harju, J. (2023). Kansainvälinen verosääntely muuttaa valtioiden verotuksellista toimivaltaa. *Työeläke & Yhteiskunta (T&Y)*.
<https://labore.fi/t&y/kansainvalinen-verosaantely-muuttaa-valtioiden-verotuksellista-toimivaltaa/>
- Helminen, M. (2016). *EU-vero-oikeus: Välitön verotus* (3., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Helminen, M. (2018). *EU-vero-oikeus* (4., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Helminen, M. (2025). *Kansainvälinen verotus* (päivitetty 03.02.2025). Alma Media Finland Oy.
- Homén, S. (2004). Minkä valtion laki ratkaisee? Edilex. <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/2284.pdf>
- Malmgrén, M., & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Malmgrén, M., Myrsky, M., Nissinen, M., & Svensk, N. (2025). *Vero-oikeuden oppikirja* (2., uudistettu painos). Alma Insights.
- Myrsky, M., & Linnakangas, E. (2009). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (2. uud. p.). Talentum.
- Niskakangas, H., Viitala, T., & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (4., uudistettu painos). Alma Talent.

- Nykänen, P. (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus* (1. painos, sähköinen versio). Alma Talent.
- Nykänen, P. (2021). Suomen kansalaisen olennaiset siteet Suomeen ja yleinen verovelvollisuus – KHO 2021:172, Oikeustapauskommentti. Edilex.
<http://www.edilex.fi/artikkelit/25470>
- Nykänen, P., & Nieminen, M. (2025). *Tuloverolain kommentaari* (päivitetty 1.2.2025). Alma Insights. <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi>
- Ossa, J. (2020). *Tuloverolaki käytännössä* (2., uudistettu painos). Alma Talent.
- Ojala, M. (2024). Kansainvälisen verotusasioiden palsta. *Verotus* 1/2024. Edilex.
- Räbinä, T., Myllymäki, J., & Myrsky, M. (2019). *Henkilökohtaisen tulon verotus* (3., uudistettu painos). Alma Talent.
- Saarinen, M. (2018). *Ulkomaankomennus: Työ-, sosiaali- ja vero-oikeudelliset näkökohdat*. Alma Talent.
- Sakslin, M. (Apulaisoikeusasiamies), & Lindström, U.-M. (Esittelijä). (2014, 3. heinäkuuta). Ulkomailta asuvien Suomen kansalaisten velvollisuus maksaa yleisradioveroa (Dnrot 58/4/13, 238/4/13, 313/4/13 ja 826/4/13). Eduskunnan oikeusasiamies.
<https://www.oikeusasiamies.fi/r/fi/ratkaisut/-/eoar/58/2013>
- Urpilainen, M. (2025). *Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: Säätelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä*. *Lakimies*, 119(7-8), 1312–1332.
<https://journal.fi/lakimies/article/view/111615>
- Valtiovarainministeriö. (n.d.). *Kansainvälinen tuloverotus*.
<https://vm.fi/verotus/kansainvalinen-tuloverotus>
- Verohallinto. (2011). *Kansainvälisen verotuksen käsikirja*. Verohallinnon julkaisu 284.11.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49120/kansainvalisen-verotuksen-kasikirja-2012/>

- Verohallinto. (2015). *Kansainvälisen verotuksen käsikirja*. Verohallinnon julkaisu 284.11.
<https://www.vero.fi/contentassets/96da8e3d885544d19ec6b47e80cfa81/kansainvalisen-verotuksen-kasikirja-2011.pdf>
- Verohallinto. (2024, maaliskuu 28.). *Ulkomaisten liikkeen- ja ammatinharjoittajan tuloverotus Suomessa*. Verohallinnon ohje. Edilex
https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2024_0403.html?utm_source=chatgpt.com#2.3
- Verohallinto. (2024, elokuu 13.). *Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen luonnollisten henkilöiden verotuksessa*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77657/kansainvalisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen-luonnollisten-henkiloiden-verotuksessa/>
- Verohallinto. (2025, tammikuu 13.). *Ulkomaantyöskentelystä saatua palkkaa koskeva kuuden kuukauden sääntö*. Verohallinnon ohjeet.
https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2025_0113.html
- Verohallinto. (2025, tammikuu 29.). *Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus sekä verosopimuksen mukainen asuminen – luonnolliset henkilöt*. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48999/yleinen-ja-rajoitettu-verovelvollisuus-seka-verosopimuksen-mukainen-asuminen--luonnolliset-henkilot4/>

Virallislähteet

- HE 40/1974 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle Tulo- ja varallisuusverolaiksi.
- HE 282/1994 vp. Hallituksen esitys laiksi vieraasta valtiosta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.
- HE 76/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Oikeuskäytäntö

C-152/03 Ritter-Coulais.

KHO:1986 II 502

KHO1986 B 503

KHO:1987 II 506

KHO:1987 II 599

KHO:1990:4757

KHO:1998:1541

KHO:2008:43

KHO 2015:120

KHO:2021:172

