

Ulkomaisen avainhenkilön lähdeverotus - Suomen avainhenkilöverotuksen tarkoitus ja sääntelyn toteutuminen

Petteri Virtanen

OTM-tutkielma

Yritysverotus

Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta

Toukokuu 2021

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

TURUN YLIOPISTO
Oikeustieteellinen tiedekunta

VIRTANEN PETTERI: Ulkomaisen avainhenkilön lähdeverotus – Suomen avainhenkilöverotuksen tarkoitus ja sääntelyn toteutuminen

OTM-tutkielma, XV + 89s.

Yritysverotus

Toukokuu 2021

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Tutkielmassa käsitellään ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta annetun lain (avainhenkilöverolaki) mukaista verotusmenettelyä, jota nimitetään oikeuskirjallisuudessa ja verotuskäytännössä avainhenkilöverotukseksi. Avainhenkilöverotusta koskeva laki on astunut voimaan 1.1.1996 aluksi väliaikaisena lakina, mutta sääntely vakinaistettiin 1.1.2020 alkaen. Samalla avainhenkilöverolain mukaista lähdeveroprosenttia laskettiin aiemmasta 35 prosentista 32 prosenttiin.

Tutkielmassa käsiteltävä avainhenkilöverotus on ulkomaisille henkilöille suunnattu verohuojennus, jonka sääntelyn piiriin voi päästä avainhenkilöverolain soveltamisedellytykset täyttävä erityisasiantuntemusta edellyttävissä tehtävissä työskentelevä henkilö tai ulkomainen tutkija tai korkeakoulun opettaja. Avainhenkilöverolain tarkoituksena on ollut edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen kevennetyn verotuksen keinoin. Samoin lain esitöiden mukaisesti lain säätämisen tarkoituksena on ollut edistää ulkomaisten investointien saamista Suomeen.

Avainhenkilöverolain mukainen ulkomailta tulevalle palkansaajalle suunnattu erityisverotus on poikkeus Suomessa yleisesti verovelvollisten henkilöiden progressiiviseen verotukseen. Käytännössä kevennetty verotus toteutetaan siten, että progressiivisen verotuksen sijaan sääntelyn soveltamisedellytykset täyttävän henkilön palkkatuloa luontoisetuineen verotetaan kiinteällä 32 prosentin lopullisella lähdeverokannalla.

Tutkielmassa selvitetään, miten Suomessa kevennetään ulkomailta tulevan avainhenkilön verotusta, miten sovellettava avainhenkilöverolaki on muodostunut sekä onko nykyinen avainhenkilöverolaki ja sen mukainen tapa keventää ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta nykyisessä muodossaan lainsäädännöllinen väline sääntelyn tavoitteen toteuttamiseen.

Tutkielmassa esitettävä avainhenkilöverolainsäädännön saama kritiikki sekä lainsäädännön seikkaperäinen tarkastelu osoittaa, että suomalaisessa avainhenkilöverotuksessa on ongelmakohtia, minkä vuoksi avainhenkilöverolakia voisi kehittää huomioiden, että sääntelyn tarkoituksena on edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen. Tutkielmassa todetaan, että nyky muodossaan avainhenkilöverolaki ei ole käytännön toteutuksessaan tehokas menetelmä ulkomailta saapuvan palkansaajan verotuksen keventämiseen.

Asiasanat: vero-oikeus, avainhenkilö, avainhenkilöverolaki, lähdevero, henkilöverotus

Sisällys

SISÄLLYS	III
LÄHTEET	VI
LYHENTEET	XIV
1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkielman aiheen esittely	1
1.2 Avainhenkilöverotus käsitteenä	2
1.3 Tutkielman tarkoitus, kysymyksenasettelu ja teemat	3
1.2 Tutkielman rakenne	5
1.4 Tutkimuksen metodit ja lähteet	7
2. SUOMALAISEN AVAINHENKILÖVEROTUKSEN KESKEISET OMINAISUUDET JA TAUSTAT	9
2.1 Avainhenkilöverotus osana erityisryhmien verotusta ja avainhenkilöverolain verotusmenettelystä	9
2.2 Avainhenkilöverotus osana globaalia verokilpailua	11
2.3 Avainhenkilöverotuksesta eri toimijoiden näkökulmasta	13
2.3.1 Avainhenkilöverotus valtion näkökulmasta	13
2.3.2 Avainhenkilöverotus ulkomailta saapuvan työntekijän näkökulmasta	14
2.3.3 Avainhenkilöverotus työnantajan näkökulmasta	16
3. SUOMALAISEN AVAINHENKILÖVEROTUKSEN LAINSÄÄDÄNNÖLLINEN TAUSTA	18
3.1 Verolainsäädännön keskeiset muutokset 1980-luvun lopussa ja 1990-luvun alussa	18
3.1.1 Holkerin hallitusohjelman mukainen kokonaisverouudistus	18
3.1.2 Vuoden 1993 tuloverouudistus	18
3.2 HE 1/1994 vp: yritys säätää laki ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta	19
3.2.1 Esityksen sisällöstä ja vertailua HE 76/1995 välillä	19
3.2.2 HE 1/1994 vp: käsittely eduskunnassa	22

3.3 HE 76/1995 vp: avainhenkilöverolakiin johtanut hallituksen esitys	24
3.3.1 Hallituksen esityksen sisältö avainhenkilöverotuksen kannalta	24
3.3.2 Vuonna 1995 esitetyn avainhenkilöverolain mukainen tapa keventää ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta	27
3.3.3 Esitetyn HE 76/1995 vp mukaisen avainhenkilöverolainsäädännön kansainvälinen vertailu esityksen antamishetkellä	29
3.3.4 Avainhenkilöverotuksen keskeiset tavoitteet HE 76/1995 vp mukaisesti	31
3.4 Avainhenkilöverolain sääntelyn muutoksia sääntelyn voimassaolon aikana ennen vuonna 2020 voimaanastuneita muutoksia	32
4. VUONNA 2020 VOIMAAN ASTUNEET AVAINHENKILÖVEROTUKSEN MUUTOKSET	35
4.1 Esityksen HE 24/2019 vp mukaiset keskeiset muutokset avainhenkilöverotukseen	35
4.2 Esitystä HE 24/2019 vp taustoittaneet asiantuntijalausunnat ja muutoksia kohtaan esitetty kritiikki	39
5. VOIMASSA OLEVAN AVAINHENKILÖVEROLAIN SISÄLTÖ JA OIKEUSTILAN ARVIOINTI	42
5.1 Tutkimuksen kannalta olennaisten AvainhenkilöLV osa-alueiden tarkastelu ja kommentointi	42
5.2 Avainhenkilöverolain soveltamisala tulojen osalta ja veronsaaja	43
5.2.1 Soveltamisalaan kuuluva tulo AvainhenkilöLV mukaisesti ja lähdeveron saaja	43
5.2.2 Avainhenkilön palkkatulosta maksettavat sosiaaliturvamaksut	44
5.2.3 Suomesta saatu tulo	45
5.2.4 Ulkomaisen avainhenkilön saamien muiden tulojen verotus	48
5.3 Ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä: millainen henkilö katsotaan ulkomaiseksi avainhenkilöksi	49
5.3.1 Yleinen verovelvollisuus ja kansalaisuus	49
5.3.2 Rahapalkan vähimmäismäärän vaatimus	52
5.3.3 Erityisasiantuntemusta vaativat tehtävät	53
5.3.4 Avainhenkilöverotuksen henkilöllinen soveltamisaika	55
5.4 Maksettavan avainhenkilöveron peruste ja määrä	56
5.5 Avainhenkilöverotukseen hakeutuminen	58
5.6 Avainhenkilöverotuksen edellytysten lakkaaminen tai puuttuminen	60
5.7 Avainhenkilöverolain muu sisältö	62

6. AVAINHENKILÖVEROTUKSEN KANSAINVÄLINEN VERTAILU: ALANKOMAAT, RUOTSI JA TANSKA	64
<i>6.1 Ulkomaisten asiantuntijoiden erityisverotusmenettelyjen vertailusta</i>	64
<i>6.2 Alankomaat: 30 % -sääntö</i>	65
6.2.1 Alankomaalaisen 30 % -säännön mukainen verohuojennus	65
6.2.2 Alankomaiden 30 % -säännön soveltamisen edellytyksiä	66
<i>6.3 Ruotsin malli ulkomaisten erityisasiantuntijoiden verotuksen keventämiseen</i>	67
6.3.1 Ruotsin verolainsäädännön mukainen tapa keventää ulkomailta saapuvan henkilön verotusta	67
6.3.2 Edellytykset Ruotsin tuloverolain mukaiseen erityisverotukseen pääsemiselle	68
<i>6.4 Tanskan malli ulkomaisten erityisasiantuntijoiden verotuksen keventämiseen</i>	69
6.4.1 Tanskan verolainsäädännön mukainen tapa keventää ulkomailta saapuvan henkilön verotusta	69
6.4.2 Edellytykset Tanskassa sovellettavaan erityisverotukseen pääsemiselle	70
<i>6.5 Oikeusvertailun havaintoja ja koontia verrattuna avainhenkilöverolakiin</i>	71
7. AVAINHENKILÖVEROTUKSEN ONGELMAKOHTIA JA OIKEUSTILAN KEHITTÄMISSUUNTIA	76
<i>7.1 Tutkielmassa käsiteltävät avainhenkilöverolain ongelmakohdat ja tulkinnan haasteet</i>	76
<i>7.2 Sovellettavan 32 prosentin lähdeverotuksen vaikutus henkilön verotukseen</i>	76
7.2.1 Avainhenkilöverolain lähdeveroprosentista esitetyt kommentit ja kehitysehdotukset	76
7.2.2 Ulkomailta saapuvan palkansaajan verotus vaihtoehtoisissa verotusmalleissa	77
<i>7.3 Avainhenkilöverotuksen yhdenvertaisuus</i>	81
<i>7.4 Erityisasiantuntemusta edellyttävät tehtävät</i>	83
8. LOPUKSI	84

Lähteet

Kirjallisuus:

Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Tammi 1978.

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. WSOY 1989.

Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim: Tuloverotus. 8., uudistettu painos. Alma Talent 2016.

Deloitte: International Tax: Denmark Highlights 2021.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2021.pdf> (2021).

Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausunto: Luonnos talousarvioesityksen yhteydessä esiteltävistä tuloverolain sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain eräistä muutosehdotuksista (VM091:00/2019). https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/227d1ec2-173b-4785-9588-2ded687c7aa9/2cc62cd1-1073-4ca3-a7d8-f0a260d51f53/LAUSUNTO_20190909080000.PDF (EK 2019).

Euroopan syrjinnänvastaisen oikeuden käsikirja. Euroopan unionin perusoikeusvirasto, 2010.

EY: Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2020-2021.

https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide (2021).

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus – Välitön verotus. 4., uudistettu painos. Alma Talent 2018.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. (jatkuvatäydenteinen, viimeisin päivitys 25.1.2021). Alma Talent 2021.

International Bureau of Fiscal Documentation: Global Individual Tax Handbook 2019. Amsterdam: IBFD 2019.

Kalin, Salla – Kari, Seppo – Kauppinen, Ilpo – Kotakorpi, Kaisa – Määttänen, Niku – Ropponen, Olli – Valkonen, Tarmo: Verotuksen muutospainet ja tulevaisuus. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:35.

Keskuskauppakamari: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle vuoden 2020 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/227d1ec2-173b-4785-9588-2ded687c7aa9/c0219fbc-bcd7-4614-bc56-90792b82ed13/LAUSUNTO_20190909080000.PDF (Keskuskauppakamari 2019).

Kondelin, Antti – Peltomäki, Tomi: Palkkahallinnon säädökset 2021. 15., uudistettu painos. Alma Talent 2021.

Kontro, Mikael: Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus Suomessa Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto 2015.

Korkman, Sixten: Globalisaatio ja verotus. Julkaisussa Korkman, Sixten – Lassila, Jukka – Määttä, Niku – Valkonen, Tarmo: Kohti parempaa verotusta – Eväitä verokeskusteluun. Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos ETLA 2009.

KPMG Oy Ab:n Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle (VM091:00/2019). https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/227d1ec2-173b-4785-9588-2ded687c7aa9/831ed4de-7522-493f-902b-4430b8259a51/LAUSUNTO_20190910122000.PDF (KPMG 2019).

Kuivisto, Eija – Lehtimaja, Matti: Head North, Mobile Executives! Special Tax Advantages in the Nordic Countries. Business Law International Vol 13 No 3 September 2012.

Lehmusoj, Lauri: Koronapandemian liikkumisrajoitukset ja kansainvälinen henkilöverotus. Verotus 4/2020, s. 458–464.

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

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. 3. uudistettu painos. Alma Talent 2017.

Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilöverotus. Toinen, uudistettu painos. Lakimiesliiton kustannus. Gummerus Kirjapaino Oy 1996.

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum Media Oy 2013.

Niskakangas, Heikki – Knuutinen, Reijo: Henkilöverotus (jatkuvatäydenteinen, viimeisin päivitys 19.5.2021). Alma Talent 2021.

- Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Talentum 2015. (Nykänen 2015)
- Ojanen, Tuomas– Scheinin, Martin: Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö (PL 6 §). Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – VeliPekka Viljanen: Perusoikeudet. WSOYpro 2011, 2. uudistettu painos.
- Ossa, Jaakko: Tuloverolaki käytännössä. 2., uudistettu painos. Alma Talent 2020.
- Palan, Ronen – Murphy, Richard – Chavagneux, Christian: Tax Havens: How Globalization Really Works. Cornell University Press 2013.
- Peltomäki, Toni: Ennakkoperintälaki käytännössä. 3., uudistettu painos. Alma Talent 2020.
- Raunio, Mika: Aivovuodosta aivokiertoön – Huippuosajat talouden voimavarana. Elinkeinoelämän valtuuskunnan raportti. Taloustieto Oy 2005.
- Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent 2017.
- Sipponen, Riikka: Hyvän henkilöverojärjestelmän ominaisuudet progressiivisessa ja tasaverojärjestelmässä. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto 2007.
- Sivistystyönantajat ry | Tilastojulkaisu 2020 Yliopistot. Saatavilla osoitteesta:
https://www.sivista.fi/wp-content/uploads/2021/04/Tilastojulkaisu_2020_yliopistot.pdf
(2020).
- Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:n lausunto: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2020 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta (VM091:00/2019). https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/227d1ec2-173b-4785-9588-2ded687c7aa9/92a659de-14ad-477d-a09d-f8d8fc9d76f6/LAUSUNTO_20190906080000.PDF (SAK 2019).
- Tuomi, Lauri – Sumkin, Tuula: Osaamisen ja työn johtaminen. 1. painos. Sanoma Pro Oy 2012.
- Verohallinto: Kansainvälisen verotuksen käsikirja. Verohallinnon julkaisu 284.15.
- Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa. 4., uudistettu painos. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, Julkisoikeuden sarja. A:37, 2008.

Virallislähteet:

Euroopan unioni:

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta, (konsolidoitu toisinto 2016) EYVL C 202.

Kansainväliset:

OECD 2017: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

OECD Table I.7 Top statutory personal income tax rates, year 2020.

Suomi:

HE 200/1992 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

HE 1/1994 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta.

HE 76/1995 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 160/1997 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain muuttamisesta.

HE 106/2000 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

HE 91/2001 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle euron käyttöönoton edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 51/2003 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

HE 103/2006 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

HE 50/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta.

HE 31/2015 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2016 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 29/2016 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 24/2019 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

Valtiopäivät 1994. Pöytäkirjat 1. Istunnot 1-44. 7.2.-20.5.1994. Pöytäkirja PTK 7/1994 vp. Eduskunta Helsinki. (Valtiopäiväpöytäkirjat 1 1994).

Valtiopäivät 1995. Pöytäkirjat 3. Istunnot 92-139. 7.11.-20.12.1995. Eduskunta Helsinki. (Valtiopäiväpöytäkirjat 3 1995).

VaVM 45/1995 vp: Hallituksen esitys laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

VaVM 16/2006 vp: Hallituksen esitys laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

VaVM 12/2019 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

EV 142/1995 vp: Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

EV 68/2019 vp: Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

LA 13/2019 vp: Lakialoite laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain kumoamisesta.

VM091:00/2019: Lausuntopyyntö talousarvioesityksen yhteydessä esiteltävistä tuloverolain sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain eräistä muutosehdotuksista.

VM/1269/03.01.00/2019: Lausuntoyhteenveto hallituksen esityksestä vuoden 2020 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

HE 24/2019 vp VeJ 10.10.2019, Valtiovarainministeriön raportti Verojaostolle. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

Pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelma 30.4.1987. Saatavilla osoitteesta: https://valtioneuvosto.fi/hallitusohjelmat/-/asset_publisher/64-paaministeri-harri-holkerin-hallituksen-ohjelma.

Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelma 26.4.1991. Saatavilla osoitteesta: https://valtioneuvosto.fi/hallitusohjelmat/-/asset_publisher/65-paaministeri-esko-ahon-hallituksen-ohjelma.

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019. Osallistuva ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta. Valtioneuvoston julkaisuja 2019:31.

Hallituksen tiedot ja kokoonpano: 65. Aho | 26.4.1991 - 13.4.1995. <https://valtioneuvosto.fi/tietoa/historiaa/hallitukset-ja-ministerit/raportti/-/r/m1/65>.

Hallituksen tiedot ja kokoonpano: 66. Lipponen | 13.4.1995 - 15.4.1999. Saatavilla osoitteesta: <https://valtioneuvosto.fi/tietoa/historiaa/hallitukset-ja-ministerit/raportti/-/r/m1/66>.

Verohallinnon ohje Dnro VH/3187/00.01.00/2020, antopäivä 5.4.2019: Urheilusta saatujen tulojen verotus kansainvälisissä tilanteissa.

Verohallinnon ohje Dnro VH/5019/00.01.00/2019, antopäivä 2.1.2020. Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus. (Verohallinto 2020a)

Verohallinnon ohje Dnro VH/3187/00.01.00/2020, antopäivä 2.12.2020. Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus. (Verohallinto 2020b)

Verohallinnon ohje, antopäivä 29.1.2021. Valuuttakurssit 2020, vuoden keskiarvo. (Verohallinto 2021a)

Verohallinnon ohje Dnro VH/1520/00.01.00/2021, antopäivä 21.5.2021.
Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa. (Verohallinto 2021b)

Tanska:

Skatteforvaltningen 30.6.2018: Tax scheme for foreign researchers and highly-paid employees. Serial number: P 28 EN. ISBN number: 978-87-417-0249-0. Saatavilla osoitteesta: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=107035&chk=215693>.

Valtiosopimukset:

Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 25-26/1997).

Oikeuskäytäntö

KHO 1994 B 556

KHO 2005 T 2943

KHO 2006 T 1925

KHO 2010 T 412

KHO 2011 T 3521

Internet-lähteet:

Belastingdienst:

- You are coming to work in the Netherlands.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/working_in_another_country_temporarily/you_are_coming_to_work_in_the_netherlands/. (Luettu 16.5.2021)
- Belastingdienst: Conditions 30% facility.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/working_in_another_country_temporarily/you_are_coming_to_work_in_the_netherlands/30_facility_for_incoming_employees/conditions_30_p_facility/. (Luettu 17.5.2021)
- 30% facility for incoming employees.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/working_in_another_country_temporarily/you_are_coming_to_work_in_the_netherlands/30_facility_for_incoming_employees/. (Luettu 17.5.2021)
- U hebt een specifieke deskundigheid.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/internationaal/werken_wonen/tijdelijk_in_een_ander_land_werken/u_komt_in_nederland_werken/30_procent_regeling/u-hebt-een-specifieke-deskundigheid. (Luettu 17.5.2021)
- Partial non-resident taxpayer status.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/working_in_another_country_temporarily/you_are_coming

[to work in the netherlands/partial non resident taxpayer status/](#). (Luettu 17.5.2021)

- You possess a specific expertise.

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/working_in_another_country_temporarily/you_are_coming_to_work_in_the_netherlands/30_facility_for_incoming_employees/conditions_30_p_f/acility/you_possess_a_specific_expertise. (Luettu 17.5.2021).

Finlex, Säädöksille käytännössä vakiintuneita nimikkeitä.

<https://finlex.fi/fi/laki/smur/vakiintuneet/#kirjain-a> (Luettu 8.5.2021)

Forskarskattenämnden:

- About us.

<https://www.forskarskattenamnden.se/andrasprak/taxationofresearchworkersboard/aboutus.4.14dfc9b0163796ee3e73a787.html> (Luettu 18.5.2021).

- About tax relief.

<https://forskarskattenamnden.se/andrasprak/taxationofresearchworkersboard/abouttaxrelief.4.14dfc9b0163796ee3e7743e4.html> (Luettu 18.5.2021).

- Conditions for tax relief.

<https://forskarskattenamnden.se/andrasprak/taxationofresearchworkersboard/conditionsoftaxrelief.4.14dfc9b0163796ee3e77445d.html> (Luettu 18.5.2021)

- Statistics.

<https://forskarskattenamnden.se/andrasprak/taxationofresearchworkersboard/abouttaxrelief/statistics.4.14dfc9b0163796ee3e77a9a8.html> (Luettu 18.5.2021).

Keskuskaupakamari 3.1.2020, Keskuskaupakamari: Avainhenkilölain suunta on oikea, mutta tulorajaa ja veroprosenttia pitäisi laskea.

<https://kauppakamari.fi/tiedote/keskuskaupakamari-avainhenkilolain-suunta-oikea-mutta-tulorajaa-ja-veroprosenttia-pitaisi-laskea/> (Luettu 20.5.2021)

PwC 15.1.2021. Denmark: Individual - Taxes on personal income.

<https://taxsummaries.pwc.com/denmark/individual/taxes-on-personal-income> (Luettu 19.5.2021)

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veroluonteiset maksut, Liitetaulukko 1 Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2017–2018.

https://www.tilastokeskus.fi/til/vermak/2018/vermak_2018_2019-09-20_tau_001_fi.html (Luettu 11.4.2021)

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veroluonteiset maksut, Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2019–2020.

https://www.stat.fi/til/vermak/2020/vermak_2020_2021-03-15_tau_001_fi.html (Luettu 11.4.2021)

Tilastokeskus 2020, Rahanarvonmuunnin.

<https://www.stat.fi/tup/laskurit/rahanarvonmuunnin.html> (Luettu 9.5.2021)

Verohallinto 13.11.2020, Veroprosenttilaskuri.

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/verokortti/veroprosenttilaskuri/> (Luettu 29.5.2021)

Verohallinto 11.12.2020: Sosiaalivakuutusmaksut. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/yritys_tyonantajana/sosiaalivakuutusmaksut/ (Luettu 15.5.2021)

Veronmaksajain Keskusliitto ry 15.12.2020, Palkansaajan tuloveroprosentin kehitys.
<https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Laskelmat/Palkansaajan-tuloveroprosentin-kehitys/#9502a260> (Luettu 4.4.2021)

Yle 20.9.2013, Elovia verotettu Suomessa selvästi muita huippujohtajia löysemmin.
<https://yle.fi/uutiset/3-6841654> (Luettu 7.2.2021)

Yle 4.9.2014, Pääministeri Holkeri kehotti suomalaisia syömään silakkaa.
<https://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/09/04/paaministeri-holkeri-kehotti-suomalaisia-syomaan-silakkaa> (Luettu 3.4.2021)

Lyhenteet

AM-bidrag	arbejdsmarkedetsbidrag
ATP	Arbejdsmarkedets Tillægspension
AvainhenkilöLV	Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (1995/1551)
ed.	Kansanedustaja
EPL	Ennakkoperintälaki (1996/1118)
EU	Euroopan unioni
EUR	euro
EV	Eduskunnan vastaus
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
IL	Inkomstskattelag (1999:1229), Ruotsin tuloverolaki
KD	Suomen Kristillisdemokraatit r.p.
Kesk.	Suomen Keskusta
Kok.	Kansallinen Kokoomus r.p.
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (1978/627)
NIB	Pohjoismaiden Investointipankki
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (Organisation for Economic Co-operation and Development)
PL	Suomen perustuslaki (1999/731)
ps	Perussuomalaiset
PTK	Pöytäkirja
SDP	Suomen Sosialidemokraattinen Puolue
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SMP	Suomen Maaseudun Puolue
SVL	Sairausvakuutuslaki (1224/2004)
T	Taltio
TVL	Tuloverolaki (1992/1535)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö

Vihr.	Vihreä liitto r.p.
VML	laki verotusmenettelystä (1995/1558)
VML	Laki verotusmenettelystä
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
vp	valtiopäivät

1. Johdanto

1.1 Tutkielman aiheen esittely

Tutkielman aihealueena on ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta annetun lain mukainen verotusmenettely, jota nimitetään yleisemmin verotuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa ulkomaisen avainhenkilön verotukseksi sekä avainhenkilöverotukseksi. Tutkielman keskiössä on tarkastella, miten ulkomaisia avainhenkilöitä koskeva verosääntely toteuttaa sääntelylle alun perin esitettyjä tarkoituksia ja tavoitteita. Voimassa olevan avainhenkilöverotuksen taustaa kartoitetaan huomioiden sääntelyn taustalla ollut lainvalmisteluaineisto sekä tavoitteet, joista merkittävimpänä voidaan mainita sääntelyn valmisteluvaiheen tavoite ulkomaisen asiantuntijuuden saamisen edistäminen Suomeen ja tätä kautta myös ulkomaisten investointien saaminen Suomeen.¹ Tarkoituksena on selvittää avainhenkilöverotuksen mekanismeja sekä asiaa koskevan verotussääntelyn käytännön toimivuutta.

Vaikkakin tutkielman aihepiirissä oleva ulkomaisia avainhenkilöitä koskeva verolainsäädäntö on astunut voimaan ja ollut sovellettavissa Suomen verotuskäytännössä jo vuodesta 1996 alkaen, on tutkielman aihe ajankohtainen globalisoituvassa työympäristössä, jossa etenkin Suomen kilpailuaseman vahvistamisella kansainvälisellä mittapuulla on huomattava merkitys. Tutkielman ajankohtaisuutta korostaa myös vuonna 2020 voimaan astuneet muutokset avainhenkilöiden palkan verotuksessa (lähdeveroprosentin laskeminen, sääntelyn vakinaistaminen), joita tarkastellaan tutkielmassa. Avainhenkilöverotusta ei ole entuudestaan tutkittu paljoa pro gradu -tutkielmissa, etenkin tutkielmassa esiteltävät ja käsiteltävät, vuonna 2020 sovellettavien säädännön muutosten näkökulmasta. Nähdäkseni myös sääntelyä koskevia kehitysehdotuksia on esitetty verraten vähän.

Avainhenkilöverotuksen aihepiiriä koskevan oikeustieteellisten julkaisujen rajallinen määrä huomioiden katson, että sääntelyn nykytilan selvittämiseksi on selkeää tarvetta.

¹ HE 76/1995, s. 7–8.

1.2 Avainhenkilöverotus käsitteenä

Tutkielman tematiikan ja termistön kannalta on merkittävää määritellä ensiksi, mitä tarkoitetaan *avainhenkilöverolailta* ja keihin viitataan termillä *avainhenkilö*.

Yleisesti avainhenkilöllä voidaan viitata organisaation johtohenkilöihin tai muuhun henkilöstöön, joilla on muun muassa asiantuntemuksensa kautta ratkaiseva merkitys organisaation toiminnalle. Terminä avainhenkilö ei näin ollen ole yksiselitteisesti rajattu tieteellinen termi. Avainhenkilön määritelmää on tunnustettu myös strategiajohtamista koskevassa *Lauri Tuomen* ja *Tuula Sumkinin* teoksessa ”Osaamisen ja työn johtaminen”, jonka mukaisesti avainhenkilö muun muassa ”tuo selkeää lisäarvoa organisaatiolle” ja ”on vaikeasti hankittavissa työmarkkinoilta tai korvattavissa sisäisesti”.²

Vaikkakin edellä mainittu teos ei ole varsinainen oikeustieteellinen eikä verojuridinen lähde, koskevat edellä kuvatut ominaisuudet myös tässä tutkielmassa tarkasteltavia ulkomaisia avainhenkilöitä ja korostavat ulkomailta tulevien palkansaajien verotukselle annetun erityissäätelyn perimmäistä hyötyä rekrytoiville elinkeinoelämän toimijoille. Keskeistä tutkielman aihepiirin kannalta on se, että avainhenkilöillä viitataan tässä tutkielmassa nimenomaisesti ulkomailta Suomeen saapuviin palkansaajiin, joiden kohdalla voidaan tarkastella myöhemmin kuvattavan avainhenkilöverolain soveltuvuutta.

Avainhenkilöverolailta viitataan tässä tutkielmassa lakiin ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (1551/1995, jäljempänä AvainhenkilöLV tai yleisemmin avainhenkilöverolaki). *Avainhenkilöllä* viitataan tässä tutkielmassa ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta annetun laissa tarkoitettuun ulkomailta Suomeen tulevaan palkansaajaan, joka täyttää edellä mainitussa laissa määritellyt ehdot ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmästä (AvainhenkilöLV 2 §:n mukaiset edellytykset). Henkilöt, jotka palkkauksensa ja työskentelynsä puolesta kuuluvat yleisesti avainhenkilöverolain soveltamisalaan ovat muun muassa yliopiston tutkijoita, opetushenkilöstöä sekä muita henkilöitä, jotka työskentelevät Suomessa erityistä asiantuntemusta vaativissa tehtävissä (esimerkiksi yritysjohtajat, huippuasiantuntijat). Erityisasiantuntemus onkin lain soveltamisalan yksi keskeinen kriteeri avainhenkilöverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti.

Avainhenkilöverolakia sovelletaan lähtökohtaisesti palkkatuloon, joka katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi TVL:n nojalla. Käytännössä avainhenkilöverolain soveltaminen eri ansiotulolajeihin on kytketty TVL 10 §:n edellytyksiin Suomesta saadusta tulosta. Vaikka avainhenkilöverolain 1 §:ssä

² Tuomi – Sumkin 2012, s. 61–62.

viitataan sääntelyn soveltumisesta palkkatuloon, voidaan avainhenkilön lähdeverotusta soveltaa käytännössä myös sääntelyn piirissä olevan ulkomaisen palkansaajan luontoisetuihin.³

Avainhenkilöverolaista käytettävien lyhenteiden osalta todettakoon, että laille ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ei ole havaintojeni mukaan vakiintunut yhtä selkeää lyhennettä.⁴ Tutkielmassa käytettävä lyhenne AvainhenkilöLV sekä ilmaisu avainhenkilöverolaki ovat olleet käytössä oikeuskirjallisuudessa ja erinäisissä verotuksen alan julkaisuissa.⁵ Verohallinnon julkaisuissa avainhenkilöverotusta koskien laista on käytetty myös ilmaisua *avainhenkilölaki*.⁶

Termiä avainhenkilö ei käytetä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta annetun laissa, mutta yleisesti verotuskäytännössä sekä aihetta koskevissa julkaisuissa käyttöön ovat vakiintuneet käsitteet avainhenkilö ja avainhenkilöverolaki. Käsitteenä avainhenkilö on jo verraten vakinaistunut puhuttaessa ulkomailta Suomeen saapuvista asiantuntijatason palkansaajista, että muun muassa viimeisimmässä avainhenkilöverotuksen muutoksia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 24/2019 vp) käytetään jo käsitettä avainhenkilö.⁷

1.3 Tutkielman tarkoitus, kysymyksenasettelu ja teemat

Tutkielman kantavana teemana ja tätä myöten tutkimusongelman on kartoittaa voimassa olevan lainsäädännön ja sen valmisteluaineiston valossa sitä, toteuttaako nykyinen avainhenkilöverolainsäädäntö laille esitettyä alkuperäistä, esityksen HE 76/1995 vp mukaista ytimekästä tarkoitusta ”*pyrkimys edistää erityistä asiantuntemusta omaavien avainhenkilöiden Suomeen tuloa*”.⁸ Tarkoituksen osalta on keskeistä huomioida, että avainhenkilöverolain mukaisen erityisverotuksen säätämisen taustalla on ollut ajatus siitä, että Suomen korkea ansiotulojen verotusaste on voitu katsoa käytännön esteeksi ulkomaisten erityisasiantuntijoiden Suomeen

³ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Suomesta saatu palkka.

⁴ AvainhenkilöLV (1551/1995) ei ole listattuna muun muassa Finlex-palvelun julkaisemassa listauksessa säädöksille käytetyistä vakiintuneista nimistä. Ks. Finlex, Säädöksille käytännössä vakiintuneita nimikkeitä.

⁵ Lyhennettä AvainhenkilöLV on käytetty muun muassa Marianne Malmgrénin ja Matti Myrskyn teoksessa Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Ks. Malmgrén - Myrsky 2017. s. 276. Ilmaisua avainhenkilöverolaki käyttämisestä esimerkiksi Niskakangas – Knuutinen 2021, Viime muutokset > Aiemmat muutokset > Marraskuu 2016 > Tärkeimmät muutokset.

⁶ Ks. Verohallinto 2020b. 3 Erityisryhmät > 3.1 Ulkomaiset avainhenkilöt.

⁷ Hallituksen esityksessä muun muassa seuraava maininta: ”Erityistä asiantuntemusta omaavien avainhenkilöiden Suomeen tulon edistäminen on edelleen tärkeää”. HE 24/2019 vp, s. 13.

⁸ HE 76/1995 vp. s. 7.

saapumiselle, mikä taas olisi haitallista Suomen kansantaloudelle.⁹ Avainhenkilöverolain valmisteluaineistossa on myös todettu, että ulkomaisen yritysjohtajan työskentely Suomessa voi edistää ulkomaisten investointien saamista Suomessa.¹⁰

Tutkielman kysymystenasettelu muodostuu seuraavanlaisesti: miten Suomessa kevennetään ulkomailta tulevan avainhenkilön verotusta, onko nykyinen avainhenkilöverolaki ja sen mukainen verotus vuoden 2020 sääntelyn muutokset huomioiden toimiva lainsäädännöllinen väline sääntelyn tavoitteen toteuttamiseen, mitä ongelmakohtia nykyisessä avainhenkilöverolaissa on ja miten avainhenkilöverotusta voisi kehittää huomioiden, että sääntelyn tarkoituksena on edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen. Mainittuja teemoja tullaan käsittelemään tutkielmassa päällekkäin eri luvuissa.

Tutkielman tarkoituksena on kartoittaa ulkomaisten avainhenkilöverotuksen nykytilaa, sääntelyn taustalla vaikuttaneita tekijöitä sekä sitä, miten nykyinen avainhenkilöverotus on muotoutunut. Näin ollen avainhenkilöverotuksen historiallinen tarkastelu on myös tutkielmassa huomattavassa roolissa.

Katson, että nykyisen, voimassa olevan sääntelyn taustojen kartoittaminen hallituksen esitysten ja niiden käsittelyn osalta taustoittaa myös sääntelyä koskevaa kritiikkiä (muun muassa yhdenvertaisuusongelma säädettäessä erityislaki ulkomailta saapuville henkilöille). Tämä taas taustoittaa etenkin sitä, miksi avainhenkilöverolainsäädäntö on pysynyt pitkälti muuttumattomana sääntelyn voimassa ollessa. Historiallisen tarkastelun myötä on mahdollista hahmottaa avainhenkilöverolainsäädännön kehityskaari etenkin sääntelyn alkuperäisten tavoitteiden valossa ja se, miksi avainhenkilöverolaki on säädetty.

Koska tutkielmassa tarkastellaan myös kokonaisvaltaisesti sitä, onko nykyinen avainhenkilöverotuksen järjestelmä toimiva toteuttaakseen sille alun perin asetettuja tavoitteita, on tutkielman tarkasteltavina kohtina myös niitä avainhenkilöverolain osa-alueet, joita ei ole muutettu 1.1.2020 alkaen. Varsinainen syy näiden osa-alueiden tarkasteluun kumpuaa tutkielmassa esitettävän avainhenkilöverotuksen saaman kritiikin johdosta sekä tutkielman tavoitteesta tarjota kehitysideoita avainhenkilöverotuksen kehittämiseksi.

Tutkimuksen kannalta olennaista tarkastella näin ollen myös muita, kuin 1.1.2020 muuttuneita avainhenkilöverolain pykäläitä (AvainhenkilöLV 3 § ja 12 §). Tutkielman kannalta keskeisimmässä tarkastelussa näistä ovat AvainhenkilöLV 1 § (lain soveltamisala ja veronsaaja) AvainhenkilöLV 2 §

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

(ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä), 4 § (lain soveltamista koskeva hakemus) sekä 5 § (edellytysten puuttuminen tai lakkaaminen). Tutkimuksen aihealueen rajauksen kannalta todettakoon, että jokaista avainhenkilöverolain säännöstä ei ole tarkoitus tarkastella perusteellisesti, koska kokonaisen lain tutkiminen seikkaperäisesti säännöksittäin ei olisi myös tutkielman laajuus ja sivumäärä huomioiden ideaalia. Täten korostan, että vaikka tutkielmassa perehdytään avainhenkilöverolain muotoutumiseen sääntelyn valmistelun kautta ja paneudutaan myös sääntelyn ongelmakohtiin, on tutkielman keskeisinä tarkasteltavina säännöksinä ne osa-alueet, joilla on huomattava merkitys ulkomailta tulevan palkansaajan henkilökohtaiseen verotukseen. Katson, että tätä kautta avainhenkilöverotuksen soveltuvuutta sen tarkoituksen välineenä voidaan tarkastella soveltuvassa laajuudessa sääntelyn tavoitteet huomioiden.

Vaikkakin avainhenkilöverotus on verraten marginaalinen suomalaisen henkilöverotuksen osa-alue, voidaan tutkielman kysymyksenasettelun ja kantavien teemojen kautta tarkastella, onko nykyinen avainhenkilöverotus käytännössä hyvä verojärjestelmä. Hyvän verojärjestelmän keskeisiin piirteisiin on oikeustieteellisessä kirjallisuudessa mainittu tehokkuus, oikeudenmukaisuus ja yksinkertaisuus.¹¹

Tutkielman aiheenrajauksen osalta todettakoon lisäksi, että tutkimuksessa ei arvioida varsinaisesti saatavien ulkomaisten investointien määrää, koska katson, että tällaisten investointien arviointi suhteessa Suomessa olevien ja Suomeen mahdollisesti saapuvien ulkomaisten palkansaajien määrään on tutkimuksessa käytettävien oikeustieteen metodien kannalta hyvin haastavaa ja vaikeasti kvalifioitavissa. Ulkomaisten investointien lisääntyminen on käytännössä hypoteettinen johdannaisvaikutus sille, että esimerkiksi ulkomaisen johtajan Suomessa työskentely edistäisi ulkomaisten yritysten sijoittumispäätöksiä Suomeen.

1.2 Tutkielman rakenne

Tutkielma muodostuu kahdeksasta pääluvusta niitä käsittelevine alalukuineen. Tutkielman ensimmäisessä luvussa, johdannossa, käsittelen tutkittavaa aihetta ja olen asettanut tutkielman tavoitteet ja tarkoituksen sekä kysymyksenasettelun tarkentavine selostuksineen. Ensimmäisessä luvussa käsitellään myös tutkielman kannalta olennaista käsitteistöä, mikä tukee tutkielman aihepiirin ymmärrettävyyttä.

Toisessa luvussa käsitellään suomalaisen avainhenkilöverotuksen keskeisiä piirteitä osana erilaisten erityisryhmien verotusta. Toisen luvun tarkoituksena on myös asettaa avainhenkilöverotuksen

¹¹ Myrsky 2013, s. 78.

sääntelypiiri viitekehykseensä eri toimijoiden (valtio, työntekijä, työnantaja) osalta. Toinen luku toimii taustoitukseksi avainhenkilöverotuksen sääntelyn piiriin ja sääntelyn osapuolten piiriin

Kolmannessa luvussa käydään läpi nykyisen avainhenkilöverotusta koskevan lainsäädännöntaustalla vaikuttaneita tekijöitä sekä sääntelyn muotoutumisen taustaa. Kolmannen luvun tarkoituksena on tutkia, miten nykyään sovellettava avainhenkilöverolaki on muodostunut. Luvussa tuon esille myös avainhenkilöverotuksen taustalla ollutta yhteiskunnallista sääntely-ympäristöä sekä säädetyn avainhenkilöverotuksen alkuperäisiä tavoitteita. Alkuperäisten tavoitteiden käsittely on keskeistä, jotta tutkielmassa voidaan tarkastella, miten valikoitunut ja sovellettava tapa keventää ulkomailta tulevan erityisasiantuntijan verotusta toteuttaa sille asetettua tarkoitusta. Koska 1.1.2020 voimaan astuneet muutokset avainhenkilöverotuksessa on perusteltu varsin suppeasti muutoksia koskevassa hallituksen esityksessä, perehdytään ulkomaisia avainhenkilöitä koskevan verotussääntelyn taustoihin pitkälti ns. alkuperäisen hallituksen esityksen, HE 76/1995 vp, kautta sekä muiden suomalaista avainhenkilöverotusta taustoittaneiden ja muovanneiden lakiesitysten kautta.

Historiallinen tarkastelu tarjoilee näkemykseni mukaan tarvittavan viitekehyksen sääntelyn nykytilan arviointiin sekä hahmottaa myös sääntelypoliittista ympäristöä, kuten muun muassa sitä, miksi ulkomaisille erityisasiantuntijoille tarjottu verohyöty on myös herkkä aihe poliittisessa päätöksenteossa. Avainhenkilöverotusta sivuavissa valtakunnallisen median artikkeleissa verotuskohtelu on mielestäni irrotettu paikoittain laajemmasta kontekstista raflaavien otsikoiden tavoittelemiseksi. Tästä mainiona esimerkkinä toimii Nokia Oyj:n entisen toimitusjohtajan Stephen Elopin verotusta käsitellyt Ylen artikkeli, jonka otsikko ”Elopiä verotettu Suomessa selvästi muita huippujohtajia löysemmin” on jo muotoiltu provokatiiviseen sävyyn.¹²

Luvussa 4 käyn läpi avainhenkilöverolainsäädännön 1.1.2020 voimaan astuneet muutokset, joiden taustalla on hallituksen esitys HE 24/2019 vp. Muutoksia käydään läpi ensinnäkin sen perusteella, miten ne on ilmaistu 1.1.2020 alkaen voimassa olevassa lainsäädännössä ja muutoksia koskeneessa hallituksen esityksessä. Toiseksi muutoksia käsitellään käytännön vaikutusten kannalta huomioiden niiden tehokkuus toteuttaa sääntelyn tarkoitusta. Tätä käsittelyä siivittää myös avainhenkilöverotusta koskevat kannantotot erilaisissa asiantuntijajulkaisuissa.

Viidennessä luvussa syvennytään suomalaista avainhenkilöverolainsäädäntöä tutkimuskysymysten kannalta relevantein osin siten kuin siitä on säädetty avainhenkilöverolaissa. Katson, että sääntelyn taustojen ja nykytilan kartoittaminen on merkittävää, jotta tutkielmassa voidaan syventyä koherentisti

¹² Yle 20.9.2013.

siihen, onko sovellettava avainhenkilöverolaki nykymuodossaan toimiva järjestelmä sääntelyn tarkoituksen toteuttamiselle. Luvussa 5 käydään sääntelyn nykytilan toteamisen ohella läpi valikoitujen lainkohtien käytännön soveltuvuutta sekä mahdollisia tulkinnan ja käytännön sovellettavuuden haasteita tiiviine kehitystarpeineen.

Avainhenkilöverotuksen kaltaista erityisverotusta sovelletaan Suomen lisäksi myös useassa muussa valtiossa, minkä vuoksi vertailen tutkielman luvussa 6 Suomen avainhenkilöverojärjestelmää Ruotsin, Alankomaiden, Tanskan vastaavanlaisiin järjestelmiin. Vertailu mainittujen muiden valtioiden vastaavanlaisten avainhenkilöitä koskevien säännösten ja Suomen sääntelyn välillä tukee myös tutkielman tarkoitusta selvittää Suomen avainhenkilöverolainsäädännön hypoteettisia kehityssuuntia ja osoittaa tarvetta oikeustilan muutokselle.

Luvussa 7 tuon esille suomalaisen avainhenkilöverolainsäädännön haasteita sekä eräitä mahdollisia kehittämisideoita, joilla lainsäädännön avulla voitaisiin edistää entistä tehokkaammin ulkomaisen asiantuntijuuden saamista Suomeen, mitä kautta myös ulkomaisten investointien määrä Suomessa voisi lisääntyä. Edellä mainitut ongelmakohdat sekä kehitystarpeet tulevat esille myös muissa tutkielman luvuissa erityisesti luvussa 5. Seitsemäs luku toimii syventävänä jatkona viidennessä luvussa huomioitujen kehitystarpeiden käsittelyyn, vaikkakin kaikkia esitettyjä avainhenkilöverolain ongelma-kohtia ei tarpeettoman toiston välttämiseksi käsitellä enää seikkaperäisesti luvussa 7.

Luvussa 8 käsittelen tutkielmassa tehtyjen havaintojen pohjalta johtopäätöksiä. Viimeisen luvun olennaisena tarkoituksena on myös käydä pääpiirteittäin läpi se, mitä tutkielmassa on käsitelty, mitä kautta voidaan tarkastella, miten tutkielma on täyttänyt tarkoituksensa.

1.4 Tutkimuksen metodit ja lähteet

Tutkielman pääasiallisesti käytettävä metodi on oikeusdogmatiikka.¹³ Oikeusdogmatiikan lisäksi tutkielman metodeihin sisältyvät myös vertaileva oikeustiede sekä osittain oikeushistoriallinen tutkimus verojuridiikan näkökulmasta tarkasteltaessa avainhenkilöverolainsäädännön historiallista taustaa. Voimassa olevaa avainhenkilöverolakia tutkitaan oikeusdogmatiikan metodin kautta. Ulkomaisten avainhenkilöiden verotusta koskevan lain taustojen ja historian tarkastelussa sovelletaan oikeushistorian ja veropolitiikan metodeja. Suomen avainhenkilöverolainsäädännön vertailussa

¹³ Metodien osalta esimerkiksi Aarnio 1978, s. 52.

yleisellä tasolla muihin ulkomaisiin vastaavanlaisiin sääntelyihin (Ruotsi, Tanska, Alankomaat) sovellean vertailevan oikeustieteen metodia.

Tutkielman aiheiden käsittelyn lähtökohta on voimassa olevan oikeuden (*de lege lata*) systematisointi ja tulkinta.

Kehitysehdotuksia voimassa olevaan ulkomaisiin avainhenkilöitä koskevaan sääntelyyn selvitetään *de lege ferenda* -hengessä.¹⁴ Tutkimuksessa esille nostettu avainhenkilöverolainsäädännön samaa kritiikki sekä sääntelyssä ja sen valmisteluaineistossa ilmenneet ristiriidat esimerkiksi laissa tarkoitettun avainhenkilön määritelmästä tuodaan esille koko tutkielman mitassa eri luvuissa.

Tutkielman lähdeaineiston muodostavat pääasiallisesti oikeuskirjallisuus, lainvalmisteluaineisto sekä voimassa olevat kansalliset verolait, joista merkittävin on laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta. Lainvalmisteluaineiston osalta pääasiallisina lähteinä on käytetty hallituksen esityksiä sekä valtiovarainvaliokunnan mietintöjä ja näiden lisäksi myös eduskunnan vastauksia sekä eduskunnan täysistuntojen pöytäkirjoja. Lähdeaineistona on käytetty edellä mainittujen lisäksi Verohallinnon syventäviä ohjeita sekä muita ohjeistuksia ja tutkielmassa viitataan myös valtakunnallisen median uutisartikkeleihin, joiden tarkoituksena on nostaa esille julkista keskustelua avainhenkilöverotusta koskien. Ulkomaisten, avainhenkilöverotuksen kaltaisten erityisverotusten käsittelyssä on käytetty lähteinä oikeuskirjallisuutta sekä kansainvälistä henkilöverotusta koskevia koontijulkaisuja sekä Alankomaiden, Ruotsin ja Tanskan veroviranomaisten julkaisuja ja ohjeistusta paikallista sääntelyä koskien. Kansainvälisen vertailun tarkoituksena on tuoda esille alankomaalainen, ruotsalainen ja tanskalainen menettely pääpiirteissään.

Lähdeaineiston osalta todettakoon, että avainhenkilöverotusta koskevaa oikeuskirjallisuutta on julkaistu varsin rajallisesti, minkä vuoksi lain tarkoitusperää ja ominaisuuksia on tarkasteltu paljolti lainvalmisteluaineiston pohjalta. Aihepiiriä koskevien julkaisujen rajallinen määrä tarjoaa myös mahdollisuuksia itsenäiselle tulkinnalle. Tutkielman aihepiiriä, ulkomaisten avainhenkilöiden verotusta, on tutkittu entuudestaan Suomessa varsin rajallisesti, minkä vuoksi katsonkin, että tutkielmalle avainhenkilöverotuksesta on selkeää tarvetta.

¹⁴ Aarnio 1989, s.13.

2. Suomalaisen avainhenkilöverotuksen keskeiset ominaisuudet ja taustat

2.1 Avainhenkilöverotus osana erityisryhmien verotusta ja avainhenkilöverolain verotusmenettelystä

Avainhenkilöverotuksen voidaan katsoa olevan osa Suomen verotuksen tiettyjen erityisryhmien verotuskohtelua.¹⁵ Erona muiden erityisryhmien, kuten Suomessa olevien diplomaattien ja tiettyjen kansainvälisten järjestöjen työntekijöiden, verotukseen on se, että avainhenkilöverolaki ei tarjoa puitteita avainhenkilöverolaissa tarkoitettujen ulkomaisten asiantuntijoiden palkan verovapauteen, kun taas esimerkiksi Suomessa olevien ulkomaisten diplomaattien saama palkka voi olla tuloverolain 12 §:n nojalla kokonaisuudessaan verovapaata ansiotuloa. Yhteisenä piirteenä avainhenkilöverotukselle ja muille erityisryhmien verotuksella voidaan kuitenkin mainita tarve täyttää osittain valtion ja osittain erityissääntelyn kohteena olevien yksilöiden erityistarpeita.¹⁶ Avainhenkilöverotus voidaan tässä yhteydessä mieltää talous- ja elinkeinopoliittisen tavoitteen edistämiseksi tarkoitetuksi veronhuojennukseksi.¹⁷

Suomalainen avainhenkilöverotus onkin rinnastettavissa selkeämmin rajattujen erityisryhmien verotukseen, sen sijaan, että sitä verrattaisiin esimerkiksi diplomaattien verotukseen, joiden palkka on tietyin edellytyksin verovapaa. Suomi on solminut kansainvälisin sopimuksin tiettyjen erityisryhmien verokohtelusta, joista esimerkkinä voidaan mainita Pohjoismaiden Investointipankin (NIB) työntekijöiden verotus.¹⁸

Mainittavana erona muiden erityisryhmien verotukseen verrattuna on ne seikat, että suomalainen avainhenkilöverotus ei pohjimmiltaan perustu Suomen laatimaan kansainväliseen tai kahdenkeskiseen sopimukseen eikä avainhenkilöverotuksen tai avainhenkilöverolain soveltamisalaa ole rajattu tietyn yrityksen, organisaation tai muun toimijan palveluksessa työskentelemiseen. Näin ollen ulkomaisten avainhenkilöiden verokohtelu on työnantajanäkökulmasta soveltamisalaltaan laajempi.

¹⁵ Andersson – Linnakangas – Frände, 2016 s. 109.

¹⁶ Andersson – Linnakangas – Frände, 2016 s. 109.

¹⁷ Veronhuojennuksista selostettu esimerkiksi Wikström 2008, s. 91.

¹⁸ Andersson – Linnakangas – Frände, 2016 s. 110.

Avainhenkilöverotus on poikkeus perinteiseen suomalaiseen progressiiviseen ansiotulojen verotukseen, koska avainhenkilöverotuksella mahdollistetaan ulkomaisten avainhenkilöiden verotus kiinteällä ennalta määrätyllä lähdeveroprosentilla. Avainhenkilöverotusta voidaan soveltaa ainoastaan ulkomaiseen henkilöön, minkä vuoksi suomalainen palkansaaja ei voi kuulua avainhenkilöverotuksen piiriin, vaikka hän olisi oleskellutkin pitkään ulkomailla.¹⁹

Avainhenkilöverotuksen keskeinen ero myös muiden ulkomaalaisten ansiotulojen verotukseen Suomessa on se, että ulkomaisesta palkansaajasta tulee TVL:n mukainen Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö heti työskentelyn alkaessa, jotta häneen voitaisiin soveltaa avainhenkilöverotusta (AvainhenkilöLV 2 §:n 1 momentti). Näin ollen avainhenkilö on myös Suomeen verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan, mutta ainoastaan hänen nimenomaisesta Suomessa työskentelystä saatujen ansiotulojen verotukseen voidaan soveltaa avainhenkilöverolain mukaista lähdeverotusta. Avainhenkilöverotusta ei näin ollen voida soveltaa sääntelyn piirissä olevan henkilön pääomatulojen verotukseen tai muun ansiotulon verotukseen.

Poikkeuksellisen tästä menettelystä tekee se, että lähtökohtaisesti henkilö on TVL 11 §:n 1 momentin ns. perusolettaman mukaisesti yleisesti verovelvollinen Suomessa, jos hänellä on Suomessa varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan. Näin ollen ulkomailta saapuville työntekijöille saattaa muodostua yleinen verovelvollisuus Suomeen vasta, kun he ovat oleskelleet Suomessa yli kuusi kuukautta tai heillä on koti Suomessa.

Käytännössä muun ulkomailta tulevan palkansaajan yleinen verovelvollisuus voi alkaa yhteneväisesti, samalla tavoin kuin avainhenkilöllä, myös välittömästi Suomeen muuton yhteydessä, mikäli ulkomailta saapuvan palkansaajan henkilökohtaiset olosuhteet huomioiden on heti todennettavissa, että oleskelu Suomessa kestää yli kuusi kuukautta.

Tiivistetysti nykyisen voimassa olevan avainhenkilöverolain mukainen ansiotuloverotus on seuraavanlainen:

- Ulkomaisen avainhenkilön palkkatulojen kokonaismäärää verotetaan Suomessa 32 prosentin kiinteällä lähdeverokannalla (AvainhenkilöLV 3 §).
- Lakia voidaan soveltaa ulkomailta saapuvaan henkilöön, jonka kuukausittaiset palkkatulot ovat vähintään 5 800 euroa kuukaudessa (AvainhenkilöLV 2.1 § 2 kohta). Edellytyksenä on,

¹⁹ Asiaa käsitelty ratkaisussa KHO 2010 T 412. Ratkaisun mukaisesti Suomen kansalaiseen, joka oli oleskellut ulkomailla 20 vuoden ajan, ei katsottu voitavan soveltaa ulkomailta saapuvan palkansaajan lähdeverosta annetun lain mukaista avainhenkilöverotusta.

että henkilö työskentelee erityisasiantuntemusta edellyttävissä tehtävissä (AvainhenkilöLV 2 § 1 momentin 2 kohta)

- Kyseisen henkilön on hakeututtava Verohallinnolle tehtävällä kirjallisella hakemuksella avainhenkilöverotuksen piiriin 90 päivän kuluessa Suomessa työskentelyn alkamisesta (AvainhenkilöLV 4 §).
- Verovelvollista pidetään ulkomailta tulevana palkansaajana (avainhenkilönä) enintään 48 kuukauden ajan työskentelyn alkamisesta ja niin kauan kuin työskentely on yhtäjaksoista (AvainhenkilöLV 2.3 §).
- Avainhenkilöverolakia sovelletaan myös ulkomailta saapuviin henkilöihin, jotka toimivat opettajana suomalaisessa yliopistossa, korkeakoulussa tai muussa ylemmässä oppilaitoksessa taikka harjoittaa tieteellistä tutkimustyötä yleiseksi eduksi. Tällaisessa tapauksessa ei vaadita edellä mainittua 5 800 euron kuukausiansioiden täyttymistä eikä ns. erityisasiantuntemusta vaativia tehtäviä (AvainhenkilöLV 2 §:n 2 momentti).

2.2 Avainhenkilöverotus osana globaalia verokilpailua

Suomen avainhenkilöverotus voidaan linkittää vahvasti suomalaisen verolainsäädännön kautta sovellettuna kontribuutiona kansainväliseen verokilpailuun henkilöverotuksen tasolla. Verokilpailuun voidaan rinnastaa usein negatiivista sävyä tilanteissa, joissa valtioiden toimenpiteillä saatetaan lisätä hallinnollista taakkaa tai heikennetään verojärjestelmien oikeudenmukaisuutta.²⁰ Toisaalta avainhenkilöverotuksen kaltainen erityisjärjestely voidaan nähdä myös positiivisessa valossa eräänlaisena reilun verokilpailun toimenpiteenä, joka voi toimiessaan tehostaa kansantalouden toimintaa rakenteellisilla toimenpiteillä.²¹ Ihannetilanteessa suomalaisen avainhenkilöverotuksen voisi tulkita reiluksi verokilpailulliseksi toimenpiteeksi, jossa valtion toimenpiteillä ollaan voitu hankkia Suomeen lisää verotuloja houkuttelemalla Suomeen korkeatuloisia ulkomaisia asiantuntijoita sääntelyllä, joka on kohderyhmässään (ulkomaiset erityisasiantuntijat, tutkijat) yhdenvertainen verovelvollisten välillä.²²

Laajemmassa mittakaavassa avainhenkilöverotuksen reiluutta voidaan toki myös kritisoida yhdenvertaisuuden näkökulmasta, koska sääntely ei ole sovellettavissa Suomen kansalaisiin. Toisena seikkana yhdenvertaisuuden näkökulmasta mainittakoon, että kiinteän 32 prosentin

²⁰ Äimä 2017, s. 7.

²¹ Reilun verokilpailun määritelmää selostettu esimerkiksi Äimä 2017, s. 7.

²² Ks. Äimä 2017, s. 7.

lähdeveromenettely palvelee erityisesti sellaisia palkansaajia, joiden ansiotulot ovat huomattavan korkeat.²³

Erityisen avainhenkilöverotuksen säätämällä on voitu katsoa olevan myös kokonaisvaltainen taloudellinen tarkoituksiperä huomioiden, että ulkomaisten avainhenkilöiden, kuten asiantuntijoiden ja yritysjohtajien, kevyempi verotus voi houkutella myös ulkomaisia yrityksiä investoimaan Suomeen. Tämä voi käytännön tasolla näkyä esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomainen toimija on perustamassa Suomeen tuotantolaitosta ja omien intressiensä sekä käytäntöjensä tukemiseksi haluaa toiminnan aloitusvaiheessa saada oman avainhenkilöstatuksen työntekijänsä paikan päälle Suomeen.

Avainhenkilöverolain osalta sääntelyyn piiriin kuulunutta henkilömäärää on tuotu esille vuosien saatossa avainhenkilöverolain 12 §:ää muokanneissa hallituksen esityksissä, joilla on jatkettu alun perin määräaikaista sääntelyä ennen sen vakinaistamista 1.1.2020 alkaen. Sääntelyn astuttua alun perin voimaan vuonna 1996 on arvioitu henkilömäärä ollut 40, vuonna 1997 80 henkilöä, vuonna 1998 110 henkilöä.²⁴ Vuosien 2001 ja 2002 osalta vastaava arvio on ollut 100-150 henkilöä, vuosien 2003-2005 osalta 320-350 ja vuoden 2006 osalta 350.²⁵ Vuosien 2009-2010 osalta avainhenkilöverolakia on sovellettu arviolta 620-640 henkilöön, vuonna 2012 660 henkilöön, vuonna 2013 540 henkilöön, vuonna 2014 440 henkilöön,²⁶ kun taas vuosina 2017 ja 2018 noin 550 ulkomailta saapuneeseen palkansaajaan ja vuoden 2020 osalta arvioitu henkilömäärä on ollut 600.²⁷ Yllä olevat arviot osoittavat, että sääntelyyn piiriin kuuluva henkilöjoukko on verraten kapea ja lukumäärältään vaihteleva sääntelyn voimassaolon aikana. Katson tutkielman kannalta, että yllä esitetyt arviot ovat riittäviä sääntelyn piiriin kuuluvan henkilömäärän kartoittamiseksi.

Vaikkakin avainhenkilöverotuksen piiriin kuuluu verraten kapea joukko veronmaksajia, voidaan katsoa, että Suomi olisi kansainvälisen verokilpailun saralla heikommassa asemassa, mitä tulee ulkomaisen asiantuntijataustaisen työvoiman houkuttelemiseen. Jos Suomessa ei olisi aikanaan säädetty avainhenkilöverotusta voisi myös nykyinen tilanne olla se, että Suomessa toimivat yritykset

²³ Tämä tuodaan esille muun muassa KPMG Oy:n lausunnossa koskien luonnosteltua esitystä HE 24/2019 vp. Lausunnon mukaisesti nykyisen avainhenkilöverojärjestelmän mukaisesti saatu etu on sitä suurempi, mitä henkilön saama palkka on. Käytännön tasolla erittäin korkeatuloinen henkilö voi hyötyä avainhenkilöverotuksesta enemmän kuin sääntelyn mukaisen palkkavaatimuksen alarajan mukaista palkkaa (vähintään 5 800 euroa kuukaudessa) saava henkilö, koska lähdeveroprosentti (nykyään 32 prosenttia) on selkeästi alle korkeimman marginaaliveroprosentin. *KPMG 2019*, s.3.

²⁴ HE 106/2000 vp, s. 1.

²⁵ HE 103/2006 vp, s.1.

²⁶ HE 31/2015 vp, s. 3.

²⁷ HE 24/2019 vp, s. 6, 18.

pyrkisivät maksamaan ulkomaisille asiantuntijoille palkkion pääomatuloiksi luettavalla tulolla.²⁸ Toki edellä kuvatun kaltainen palkkion allokoiminen pääomatuloina luettaviin eriin voisi olla käytännössä haastavaa ja tämänkaltainen toiminta voitaisiin tulkita myös henkilöverotuksen tasolla toteutetuksi aggressiiviseksi verosuunnitteluksi. Aggressiivisella verosuunnittelulla viitataan tässä yhteydessä toimintaan, jossa sinällään toiminnassa (palkanmaksussa) hyödynnettäisiin laillisia järjestelmiä, mutta toiminta itsessään olisi ristiriidassa lain, tässä yhteydessä VML:n tai normin kanssa.²⁹

Myöskin, jos nykyisen kaltaista avainhenkilöverotusta ei olisi, voisi todennäköisenä seuraamuksena olla se, että Suomessa toimivat yritykset joutuisivat maksamaan huomattavasti korkeampaa bruttopalkkaa halutessaan tarjota asiantuntijalle tietyn houkuttelevan nettoansiotason, mikä kokonaisuudessaan lisäisi työnantajayritykselle koituvia henkilöstömenoja. Tämä luonnollisesti jollain tasolla lisäisi Suomeen kertyvää ansiotuloveroa, mutta osaltaan heikentäisi Suomen houkuttelevuutta työnantajamaana, mikä ei varsinaisesti tukisi avainhenkilöverolainsäädännön taustalla kummunnutta ideaa ulkomaisten investointien lisääntymisestä Suomessa.

Toki edellä mainitut mahdolliset seuraamukset sen kannalta, että avainhenkilöverotusta ovat lähinnä arvioita mahdollisista skenaarioista, mutta kokonaisuudessaan avainhenkilöverotuksen kaltaisen erityisryhmän verokohtelun voidaan nähdä edistävän kansainvälisyyttä Suomessa työskentelevien asiantuntijoiden joukossa.

2.3 Avainhenkilöverotuksesta eri toimijoiden näkökulmasta

2.3.1 Avainhenkilöverotus valtion näkökulmasta

Suomen kaltaisen hyvinvointivaltion yhdeksi viimeaikaiseksi ongelmaksi voidaan katsoa korkeakoulutettujen henkilöiden maastamuutto, jota nimitetään myös yleisemmin *aivovuodoksi*. Verotuksellisista seikoista keskusteltaessa aivovuoto voidaan nähdä myös osana verotuksellista kilpailua inhimillisestä pääomasta, jolloin muun muassa kilpailukykyä korostavina tekijöinä voidaan nähdä tutkimuksen, tuotekehityksen ja muun osaamisen merkitys maan tulevaisuuden kannalta.³⁰

Niin kutsuttu aivovuoto korostuu erityisesti maissa, joissa koulutus on ilmaista, mikä voi johtaa siihen, että korkeakoulutuksen saatuaan erityistä asiantuntemusta omaavat henkilöt muuttavat

²⁸ Kontro 2015, s. 4.

²⁹ Rabinä – Myrsky – Myllymäki 2017, s. 83–84.

³⁰ Myrsky 2013, s. 319.

Suomesta alhaisemman verotuksen valtioon.³¹ Ansiotuloverotus voi olla myös yksi vaikuttimista, joiden mukaisesti yritysmaailman globaali toimija päättää sijoittumisestaan eri maihin.³²

On varsin selkeästi todettavissa, että nykyisessä muodossaan avainhenkilöverotus ei ehkäise aivovuotoa sillä perusteella, että kyseinen verotus ei ole sovellettavissa Suomen kansalaisiin eikä Suomesta muuttaviin suomalaisiin, ja näin ollen sillä ei ole suoranaista vaikutusta korkeakoulutettujen suomalaisten maastamuuttoon. Olisi myös kiistanalaista linjata, että ulkomaisille erityisasiantuntijoille suunnatulla verokevennyksellä tilkittäisiin kotimaisten asiantuntijoiden lähdön aiheuttamaa osaamisvajetta.

Toisaalta on myös katsottavissa, että edistämällä ulkomaisen erityisasiantuntemuksen Suomeen saamista, voidaan myös edistää sellaisen ulkomaisen koulutus pääoman saamista Suomeen, mitä ei maassa entuudestaan ole ja jonka hankkiminen on kustannettu muualla kuin Suomessa.³³ Itse en kuitenkaan näkisi avainhenkilöverotusta varsinaisena “aivovuodon tukkijana”, vaan ennemminkin toimivalla erityisasiantuntijoiden verotuksen keventämisellä voitaisiin laajentaa entuudestaan Suomeen saapuvaa erityisasiantuntijoiden määrää, mikä voi heijastua myös positiivisesti erinäisten innovaatioiden kehittämiseen ja sitä kautta elinkeinoelämän kasvuun pitkällä aikavälillä.

2.3.2 Avainhenkilöverotus ulkomailta saapuvan työntekijän näkökulmasta

Johtuen avainhenkilöverotuksen henkilökohtaisen tason määräaikaisesta luonteesta, sovelletaan verotusmenettelyä yleensä ulkomaisiin asiantuntijoihin, jotka saapuvat komennukselle Suomeen.

Luonnollisesti ulkomailta saapuva avainhenkilöverotukseen kuulunut asiantuntija voi jäädä myös työskentelemään Suomeen avainhenkilöverotuksen päättymisen jälkeen, mutta hän siirtyy tällöin myös progressiivisen ansiotuloverotuksen piiriin.

Vaikka kohdemaan verotus ei olisikaan ensisijainen syy lähteä ulkomaille, voi työskentelymaan korkea verotusaste muodostua myös eräänlaiseksi käytännön esteeksi tässä tapauksessa Suomeen saapumiselle.

Suomen verotus on verraten korkea kansainvälisillä mittareilla. Suomen kansainvälisesti korkean ansiotuloverotuksen vaikutukset ulkomaisen asiantuntijoiden sijoittumispäätöksiin tunnistettiin jo

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ Raunio 2005, s. 34.

alkuperäistä avainhenkilöverolakiä taustoittaneessa hallituksen esityksessä.³⁴ Korkea ansiotulojen verotus voi käytännössä johtaa Suomen kannalta negatiivisiin tilanteisiin, jossa verotuksellisesti edullisempi maa valikoituu mieluisammaksi kohteeksi ulkomaan työskentelylle Suomen sijaan.

Työskentelyn käytännön näkökulmasta voidaan myös mainita, että usein Suomeen saapuminen voi merkitä ulkomaiselle asiantuntijalle siirtymistä ns. syrjäseudulle, jolloin myös ulkomaisen asiantuntijuuden saamisen edistämässä korostuvat monet kompensatiotekijät, jotta ulkomainen asiantuntija näkisi Suomen houkuttelevana kohteena työskentelemiseen.³⁵

Jotta ulkomaisten asiantuntijoiden Suomeen saapumista voidaan edistää tehokkaasti, on avainhenkilöverotuksen kaltaisella erityisverotuksella jopa ratkaiseva asema, sillä avainhenkilöille tarjottavan verohuojennuksen kautta voidaan minimoida ulkomaalaiselle asiantuntijalle koituvia käytännön kustannushaittoja siirryttäessä korkean kustannustason työskentelymaahan, johon Suomi voidaan laskea kuuluvaksi.³⁶

Eräs lainvalmisteluaineistossa esille nostettu seikka kustannusten näkökulmasta oli myös se, että ulkomaiset avainhenkilöt viettävät usein Suomessa rajallisen ja lyhyen ajan, minkä vuoksi he eivät voi myöskään hyödyntää Suomessa ollessaan julkisilla varoilla kustannettuja etuja siinä mittakaavassa, joka olisi verrattavissa yleisesti korkeaan Suomen ansiotuloverotuksen tasoon.³⁷ Tämä ajatus puoltaa erityisverotuksen hyödyllisyyttä henkilökohtaisella tasolla, mutta toisaalta työskentelyn määräaikaisuuden korostaminen jo hallituksen esityksen tasolla ei itsessään tue ulkomaisen asiantuntijan pitkäaikaista integroitumista Suomeen. Sääntelyn määräaikainen luonne henkilökohtaisen sovellettavuuden osalta voidaan myös tulkita siten, että avainhenkilöverolaki olisi suunnattu sellaisille henkilöille, jotka voitaisiin katsoa eräänlaisiksi vieraileviksi työntekijöiksi Suomessa.³⁸ En kuitenkaan suoranaisesti yhdy tähän linjaukseen, koska avainhenkilöverotuksen henkilöllisen soveltamisajan (48 kuukautta) päättymisen ei suoranaisesti johda tilanteeseen, jossa henkilön olisi poistuttava Suomesta.

³⁴ HE 76/1995 vp, s. 7. Hallituksen esityksessä mainitaan puhuttaessa siitä, että ulkomainen palkansaaja lähtökohtaisesti siirtyy kuuden kuukauden oleskelun jälkeen progressiiviseen verotukseen, että Suomen kansainvälisesti korkea ansiotulojen verotuksen taso voi tällöin muodostua tosiasialliseksi esteeksi kansainvälisten erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden työskentelylle Suomessa.

³⁵ Raunio 2005, s. 29.

³⁶ Kuivisto – Lehtimaja 2012, s. 2.

³⁷ Ibid.

³⁸ Peltomäki 2020, s. 225.

2.3.3 Avainhenkilöverotus työnantajan näkökulmasta

Modernissa, globaalissa yrityskulttuurissa verotuksellisilla seikoilla voi olla myös ratkaiseva merkitys yrityksen sijoittumispäätöksille, etenkin tilanteissa, jossa maailmanlaajuisesti toimiva konserni etsii uusia kohteita laajentaa yritystoimintaansa. Vaikkakin suuren linjan toimintasuunnitelmissa korostuu erityisesti maassa sovellettava yritysverotus, on myös henkilökohtaisen tulon verotuksella huomattava merkitys sen kannalta, millaisessa kilpailuasetelmassa yhtiö voi toimia muihin maihin verrattuna rekrytoidessaan ulkomaista erityisasiantuntemusta.

Ulkomaisten investointien ohella on myös huomioitava se, että myös Suomessa jo valmiiksi toimivat kotimaiset yritykset haluavat usein laajentaa työntekijäpohjaansa, mihin ulkomaisen asiantuntemuksen rekrytoiminen on erinomainen keino.

Työnantajan perspektiivistä tulkittuna valtio luo edellä kuvatussa eräänlaisessa globaalissa kilpailuasetelmassa myös puitteet sille, millä käytännön vaikuttimilla työnantaja voi edistää ulkomaisen asiantuntijuuden palkkaamista. Kuten olen edellä tuonut esille, mikäli Suomessa ei olisi sovellettavissa avainhenkilöverotusta, näkyisi tämä myös työnantajayritysten palkkamenoissa ajatellen, että Suomessa toimiva työnantaja joutuisi kompensoimaan korkean progressiivisen verotuksen vaikutuksen työntekijän nettoansioihin tarjoamalla tuntuvasti korkeampaa bruttopalkkaa.

Samankaltainen käytännön seuraamus toteutuisi myös komennussopimuksille tyypillisessä ns. nettopalkkajärjestelyissä. Nettopalkkajärjestelyllä viitataan tässä yhteydessä komennustilanteille tyypilliseen *nettopalkkasopimukseen*, jonka tarkoituksena on taata työntekijälle jo työ- tai komennussopimuksessa tietty kiinteä nettoansiosumma verojen jälkeen.³⁹ Tässä tapauksessa avainhenkilöverotus tarjoaa työnantajalle säästöä palkkatulon ja luontoisetujen brutottamisen yhteydessä (nettopalkan ja Suomen verovastuun yhteissumman laskenta), koska käytännössä matalammalla veroprosentilla voidaan alentaa työnantajalle nettopalkkajärjestelystä aiheutuvia menoja. Avainhenkilöverotuksen osalta on kuitenkin huomioitava se, että sääntely on sovellettavissa ainoastaan Suomesta TVL:n mukaisesti Suomesta saatuun palkkaan, jolloin palkanmaksajan tulee olla joko suomalainen julkisyhteisö, suomalainen Suomessa oleva työnantaja tai ulkomaalainen

³⁹ Malmgrén – Myrsky 2017. s. 256.

työnantaja, jolla on toimintaa Suomessa esimerkiksi kiinteän toimipaikan muodossa tai suomalaisen kirjanpitoimiston vastatessa henkilön palkanmaksusta ulkomaisen työnantajan toimeksiannosta.⁴⁰

Vastaavanlainen työnantajalle muodostuva käytännön verosäästö on sovellettavissa myös *tax equalization* -järjestelyssä, jossa henkilön lähtövaltion ja Suomen verojen tasaamisesta on sovittu työntekijän ja työnantajan välisellä sopimuksella.⁴¹

⁴⁰ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Suomesta saatu palkka. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2005 T 2943 on muodostunut avainhenkilöverotuksessa tulkinta, että ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotusta voidaan soveltaa, vaikka henkilön työnantaja olisi ulkomainen eikä tällä ulkomaisella työnantajalla ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, mutta henkilön palkanmaksu tapahtuu suomalaisen kirjanpitoimiston kautta ulkomaisen työnantajan toimeksiannosta. Vaikka varsinaiset nettopalkkajärjestelyt Suomessa oleville komennuksille koskevat usein tilanteita, joissa henkilöllä on ulkomainen työnantaja ja palkanmaksaja, käytännössä suomalainen yritys voi maksaa ulkomailta saapuvalle henkilölle sellaista bruttopalkkaa, jolla turvataan tietty nettoansiotaso.

⁴¹ Malmgrén – Myrsky 2017. s. 256

3. Suomalaisen avainhenkilöverotuksen lainsäädännöllinen tausta

3.1 Verolainsäädännön keskeiset muutokset 1980-luvun lopussa ja 1990-luvun alussa

3.1.1 Holkerin hallitusohjelman mukainen kokonaisverouudistus

Tutkielman aihepiiriä kartoittaakseni selostan tässä kappaleessa keskeisiltä osin 1990-luvun alun verolainsäädännön muutoksista, joista käsiteltäviksi olen valinnut myöhemmin tässä kappaleessa esiteltävät *kokonaisverouudistuksen* sekä vuoden 1993 *tuloverouudistuksen*. Vaikkakin kappaleessa esiteltävät muutokset eivät koske suoranaisesti avainhenkilöverotusta katson, että avainhenkilöverolainsäädännön sääntelyn taustalla on vallinnut tavoite Suomen verotuksen pohjan kokonaisvaltaisesta uudistamisesta ja verotuksen kansainvälisen kilpailukyvyn tehostamisesta.

Suomalaisen avainhenkilöverotuksen juuret on lähihistorian näkökulmasta sijoitettavissa osaksi 1990-alkupuolen ja puolivälin verotuksellisia uudistuksia Suomessa. Kyseisten 1990-luvun alun uudistusten taustalla on taas selkeimpänä sääntelytoimenpiteitä ajaneena tekijänä edesmenneen pääministeri Harri Holkerin 30.4.1987 julkaistu hallitusohjelma, jonka tavoitteena oli toteuttaa Suomessa *kokonaisverouudistus*.⁴² Kyseisen kokonaisverouudistuksen keskeisiä tavoitteita olivat muun muassa tulolajien yhdenmukainen verottaminen, marginaaliverotuksen laskeminen sekä vähennysjärjestelmän selkeyttäminen.⁴³

3.1.2 Vuoden 1993 tuloverouudistus

Keskeinen käännekohta 1990-luvun alun verotuksellisissa uudistuksissa oli myös vuoden 1993 tuloverouudistus, jonka uudistuksiin lukeutuivat muun muassa vuoden 1993 alussa voimaan astunut tuloverolaki, varallisuusverolaki (nykyään jo kumottu), laki ennakoperintälain muuttamisesta sekä laki korkotulon lähdeverosta annetun lain muuttamisesta.

Voidaan sanoa, että vuoden 1993 uudistukset muokkasivat tuloverotuksen sekä muun verotuksen kenttää merkittävästi. Muutoksista keskeisenä esimerkkinä voidaan mainita HE 200/1992 vp mukainen pääomatulojen verotuksen eriyttäminen ansiotulojen verotuksesta, jolla pyrittiin muun

⁴² Pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelma 30.4.1987 > Verotus.

⁴³ Ibid.

muassa verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyn turvaamiseen.⁴⁴ Verotuksen kehittäminen ja Suomen verojärjestelmän kansainvälinen kilpailukyky olivat myös huomioitu vuoden 1993 tuloverouudistuksen taustalla olleessa pääministeri Esko Ahon 26.4.1991 julkaistussa hallitusohjelmassa.⁴⁵

Katson, että edellä kuvatut kahden eri hallitusohjelman (Holkeri, Aho) mukanaan tuomat verotuksen kokonaisvaltaiset uudistukset luovat myös pohjaa avainhenkilöiden verotuksen kehitykselle.

Rakenteellisilla verotuksen kevennystoimenpiteillä voidaan katsoa luotaneen taustaa myös Suomen kansainvälisen kilpailukyvyn tehostamiselle henkilöverotuksen tasolla. Suomen verotuksen globaalin kilpailukyvyn tehostamisen taustat ja kehityspaineet ovat luonnollisesti moninaiset. Voidaan kuitenkin mainita, että Suomen verotuksen kehityslinjoissa on usein otettu mallia ulkomailla toteutetuista verotuksen uudistuksista. Tästä esimerkkinä voidaan mainita edellä kuvattu Holkerin hallitusohjelman kokonaisverouudistus, jonka muun muassa edesmennyt vero-oikeuden professori Matti Myrsky yhdisti Isosta-Britanniasta ja USA:sta alkaneeseen verotuksellisten uudistustoimenpiteiden aaltoon, jossa pyrkimyksenä olivat muun muassa verotusjärjestelmien tehostaminen ja veropohjien laajentaminen.⁴⁶

3.2 HE 1/1994 vp: yritys säätää laki ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta

3.2.1 Esityksen sisällöstä ja vertailua HE 76/1995 välillä

Avainhenkilöverotuksen taustoja syventääkseni on merkittävää tuoda esille, että ennen kuin HE 76/1995 vp mukainen ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annettu laki hyväksyttiin eduskunnassa 18.12.1995, oli avainhenkilöverotuksen kaltaista verotusjärjestelyä pyritty jo säätämään edellisellä vuonna hallituksen esityksellä HE 1/1994 vp, joka lopulta hylättiin Eduskunnassa.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta (HE 1/1994 vp) oli kokonaisvaltainen lakiesitys ulkomailta tulevan palkansaajan verotuksesta, joka

⁴⁴ HE 200/1992 vp, s. 6–7.

⁴⁵ Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelma 26.4.1991 > 5. Verotuksen uudistaminen.

⁴⁶ Myrsky 2013, s. 230.

oli säädännölliseltä sisällöltään hyvinkin samankaltainen esityksen HE 76/1995 vp kanssa. Vaikkakin termistössä on selkeitä eroja muun muassa sen suhteen, että hallituksen esityksellä HE 1/1994 vp pyrittiin säätämään laki *lopullisesta palkkaverosta* (myös *suhteellinen palkkaverro*), kun taas HE:llä 76/1995 ehdotettiin säädettäväksi laki ulkomailta saapuvan palkansaajan *lähdeverosta*. Vaikka veron nimitys on näissä kahdessa esityksessä erilainen, on yhdistävänä tekijänä tuloverotuksen kannalta se, että molempien esitysten mukaisesti lopullinen verotus suoritettaisiin valtiolle,⁴⁷ mikä käytännössä viittaa lähdeveromenettelyyn.

Muina keskeisinä yhdistävinä tekijöinä esitysten mukaisten avainhenkilöverolakien välillä voidaan myös mainita esitettyjen lakien soveltamisalan vaatimus kuukausittaisesta vähimmäispalkasta työskentelyn aikana sekä henkilökohtaisen soveltamisen määräaikaisuus.⁴⁸ Myös lopullisen veron määrä oli molemmissa esityksissä yhdenmukainen 35 prosenttia ennakonpidätyksen alaisen palkan kokonaismäärästä.⁴⁹

Eräs yhdistävä tekijä esitysten välillä oli se, että ollakseen esitettyjen lakien mukaisesti ulkomailta tuleva palkansaaja, oli henkilöstä tultava Suomessa yleisesti verovelvollinen työskentelyn aloittaessaan, vaikkakin henkilön ei tarvitsisi välttämättä muuttaa Suomeen heti työskentelyn alkamisen yhteydessä.⁵⁰

Annetun esityksen HE 1/1994 vp mukainen lakiesitys sisälsi ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmän, kuten myös HE 76/1995 vp, mutta näiden esitysten mukaisissa määritelmissä on huomattavissa selkeitä eroavaisuuksia myöhemmin esitetyn ja hyväksytyyn avainhenkilöverolain kanssa. Keskeinen eroavaisuus molempien esitysten 2 §:n mukaisissa määritelmissä on muun muassa se, että HE 1/1994 vp mukaisesti ollakseen ulkomailta tuleva palkansaaja, tuli henkilön työnantaja olla ulkomaisomisteinen yhteisö,⁵¹ kun taas nykymuotoisessakin avainhenkilöverolaissa henkilön palkan tulee olla Suomesta saatua, mikä viittaa yleisimmin myös suomalaiseen työnantajaan.

⁴⁷ Muun muassa HE 1/1994 vp s. 4 ja HE 76/1995 vp s. 31.

⁴⁸ HE 1/1994 vp mukaisesti työstä maksettavan rahapalkan olisi koko työskentelyn ajan oltava vähintään 40 000 markkaa kuukaudessa ja lopullista palkkaveroa perittäisiin enintään 36 kuukauden ajan. Ks. HE 1/1994 vp, s. 4. HE 76/1995 vp mukaisesti yleisenä edellytyksenä palkkatulon lähdeverotukselle olisi, että työstä maksettavan rahapalkan olisi koko työskentelyn ajan oltava vähintään 35 000 markkaa kuukaudessa ja palkkatulon lähdeveroa perittäisiin enintään 24 kuukauden ajan. Ks. HE 76/1995 vp, s. 21–22.

⁴⁹ HE 1/1994 vp, s. 7 ja HE 76/1995 vp, s. 31.

⁵⁰ Muun muassa tuotu esille HE 1/1994 vp, s. 4 sekä HE 76/1995 vp, s. 21.

⁵¹ HE 1/1994 vp, s. 7.

Toinen esille nostettavista eroavaisuuksista on esitettyjen lakien soveltuvuus Suomen kansalaiseen. Kuten olen tutkielmassa tuonut esille, nykyisessä muodossaan olevaa avainhenkilöverolakia ei voida soveltaa Suomen kansalaiseen. Tämä soveltumisehto on ilmaistu nykyään voimassa olevan AvainhenkilöLV 2 § 1 momentin 4 kohdassa. Vaatimus siitä, että avainhenkilö ei saisi olla AvainhenkilöLV soveltuessa Suomen kansalainen on tuotu esille alkuperäisessä esityksessä HE 76/1995 vp ja sen perustelut ovat linkitettävissä siihen, ettei sääntely mahdollistaisi verotuksellisen erityiskohtelun väärinkäytöksiä.⁵² Tämä huomioiden on syytä tuoda esille, että HE 1/1994 mukaisessa lakiesityksessä ei ole vaatimusta siitä, että ulkomailta tuleva palkansaaja ei saisi olla Suomen kansalainen, vaan esitys sisältää samanlaisen rajauksen työskentelyä edeltävästä asumisesta Suomessa, minkä myös nykyinen AvainhenkilöLV sisältää. Kyseisen vaatimuksen mukaisesti henkilö ei ole saanut olla yleisesti verovelvollinen Suomessa viiden vuoden ajanjaksona ennen kuin hän aloittaa työskentelyn Suomessa.

Huomionarvoinen seikka on se, että HE:n 1/1994 vp mukaisesti sääntely olisi näin ollen ollut sovellettavissa myös Suomen kansalaiseen. Esitetyn sääntelyn soveltuminen myös Suomen kansalaisiin sai kritiikkiä hallituksen esitystä seuranneessa eduskuntakäsittelyssä⁵³, kun taas sääntelyn soveltuminen myös Suomen kansalaisiin näyttäisi nykyisen avainhenkilöverolainsäädäntöä kohtaan esitetyn kritiikin valossa olevan juuri yksi niistä seikoista, joilla sääntelyä haluttaisiin muutettavan.⁵⁴

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta (HE 1/1994 vp) oli silloisen pääministeri Esko Ahon hallituksen, joka oli valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä.⁵⁵ Esityksen voidaan katsoa olleen osa Ahon hallitusohjelman suuremman linjan tavoitetta uudistaa Suomen verotusta huomioiden verojärjestelmän kansainvälinen kilpailukyky.⁵⁶ Hallituksen esityksen keskeisinä tavoitteina on mainittu ulkomaisten sijoitusten

⁵² Hallituksen esityksessä on mainittu väärinkäytösten torjumisia varten säädettäväksi ehto, että ulkomailta tuleva palkansaaja ei saisi sääntelyyn piiriin päästäkseen olla asunut Suomessa työskentelyn alkamista edeltäneiden viiden vuoden aikana. Samassa yhteydessä mainitaan myös säädettäväksi ehto siitä, että sääntely ei olisi sovellettavissa Suomen kansalaisiin. Ks. HE 76/1995 vp, s. 7.

⁵³ Muun muassa ed. Paavo Nikula (Vihr.) linjasi puhuessaan lakiesityksestä ja ulkomailta tulevasta palkansaajasta, että ”Hän voi yhtä hyvin pöllähtää esimerkiksi Pöytävuoren tunnelistakin tähän kaupunkiin nauttimaan näitä veroetuksia, kunhan hän ei ole viiteen vuoteen ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen”. Ks. Valtiopäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 153.

⁵⁴ Muun muassa KPMG:n veroasiantuntijoiden lausunnossa koskien luonnosteltua esitystä HE 24/2019 vp ehdotetaan avainhenkilöverolainsäädäntöä uudistettavan siten, että avainhenkilöverotuksen piiriin voisivat myös hakeutua Suomen kansalaiset, jotka ovat oleskelleet kauan ulkomailla. Ks. KPMG 2019, s. 4.

⁵⁵ HE 1/1994 vp, s. 3.

⁵⁶ Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelma 26.4.1991 > 5. Verotuksen kehittäminen.

Suomeen saamisen edistäminen, minkä eräänlaisena haasteena katsottiin olevan Suomen korkea ansiotulojen verotuksen taso.⁵⁷ Samoin kuin myöhemmin hyväksytyssä esityksessä HE 76/1995 vp, myös hallituksen esityksessä HE 1/1994 vp tunnistettiin se seikka, että esimerkiksi ulkomaisen yritysjohtajan työskentely Suomessa voisi edistää ulkomaisten investointien saamista Suomeen, mikä taas luonnostaan vaikuttaisi positiivisesti Suomen kansantalouteen.⁵⁸

3.2.2 HE 1/1994 vp: käsittely eduskunnassa

Kuten aiemmin tämän tutkielman edellisessä kappaleessa toin esille, annettu HE 1/1994 vp herätti paljon keskustelua ja pitkälti kritiikkiä eduskunnan lähetekeskustelussa, jossa hallituksen esitystä käsiteltiin. HE 1/1994 vp oli yhtenä käsiteltävistä aiheista eduskunnan lähetekeskustelussa, joka käytiin 22.2.1994.

Näen, että sääntelyn alun perin saama kritiikki on keskeistä tuoda esille myös tässä tutkielmassa, koska jo 1990-luvulla annettu kritiikki ulkomaisten henkilöiden erityisverotukselle voi olla myös keskeinen syy sille, miksi sääntely on nykymuodossaan pysynyt monilta osin koskemattomana. Toisaalta sääntelyn saama kannatuskin korostaa nykyäänkin jatkuvaa tarvetta avainhenkilöverotuksen mukaiselle erityisverotukselle. Tarve ulkomaisen erityisasiantuntijuuden Suomeen saamisen edistämiseksi on tunnustettu myös avainhenkilöverolain vuoden 2020 muutosten taustalla olleessa hallituksen esityksessä.⁵⁹

Vuoden 1994 eduskuntakäsittelyn aikaan Suomen valtioneuvoston kokoonpanon muodosti Ahon hallitus, johon puolueiden puolesta kuuluivat Kokoomus, Keskusta, RKP ja Kristillinen liitto,⁶⁰ ja kyseisen hallituksen toimivallan aikana oli toteutettu jo Suomen tuloverotukseen merkittävästi vaikuttanut aiemmin käsitelty vuoden 1993 tuloverouudistus. Oppositiopuolueita sen sijaan vuonna 1994 hallituksen esityksen käsittelemisen aikaan olivat muun muassa SDP, Vasemmistoliitto sekä Vihreät.

Eduskuntakäsittelyn pöytäkirjasta on tulkittavissa varsin jyrkkää kritiikkiä HE 1/1994 vp mukaista ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta palkkaverosta annettua lakia kohtaan, mikä tuli pitkälti

⁵⁷ HE 1/1994 vp, s. 3.

⁵⁸ HE 1/1994 vp, s. 3 ja HE 76/1995 vp, s. 7. Vuoden 1995 hallituksen esityksessä ei suoranaisesti linjata vaikutuksia kansantalouteen puhuttaessa ulkomaisten yritysjohtajien Suomessa työskentelystä, mutta ulkomaisia investointeja edistävä vaikutus on tuotu molemmissa esityksissä esille.

⁵⁹ Esityksessä HE 24/2019 vp tuodaan esille määräaikaisen avainhenkilöverolain vakinaistamisen taustana, että ulkomaisen erityisasiantuntijuuden Suomeen tuleminen edistäminen on edelleen tärkeää. Ks. HE 24/2019 vp, s. 13.

⁶⁰ Hallituksen tiedot ja kokoonpano: 65. Aho | 26.4.1991 - 13.4.1995

oppositiopuolueiden kansanedustajien puolelta. Kritiikin ja vastustuksen aiheista keskeisimpiä hallituksen esityksen pohjalta oli esitetyn avainhenkilöverotuksen vaikutukset palkansaajien väliseen tasa-arvoon ja esityksen nähtiinkin muun muassa vaikuttavan haitallisesti yhdenmukaiseen verokohteluun.⁶¹ Kokonaisuutena voidaan katsoa, että eduskuntakäsittelyn yhteydessä ongelmaksi nähtiin se, että muuten korkeassa Suomen verotusympäristössä tarjottaisiin veroetuja ulkomailta saapuville palkansaajille, minkä nähtiin lisäävän epätasa-arvoisuutta ulkomaalaisten ja suomalaisten välillä.

Hallituksen esityksessä mainittu tarkoitus säädettävän erityisverotuksen taustalla oli edistää ulkomaisen pääoman ja asiantuntijuuden saamista Suomeen.⁶² Esitetyn lain vaikutukset edellä mainittuun tavoitteeseen nähtiin myös heikkoina. Kokoomuksen kansanedustaja Väinö Saario toi esille, että ulkomaisten sijoitusten saaminen Suomeen on tärkeää ja Suomen houkuttelevuutta tulisi kehittää, mutta luonnehti hallituksen esityksen nujertavan suomalaisten omanarvontuntoa ja tällaisen toiminnan olevan ”sikamaista”.⁶³ Mielestäni tässä yhteydessä hallituspuolueenkin edustajan vastustus esitettyä lakia kohtaan korostaa esitetyn lain tematiikan arkaluontoisuutta säädäntöympäristössä. Katson, että eduskuntakäsittelyssä mainittu lain vaikutus omanarvontuntoa loukkaavana tekijänä nähtiinkin verohelpotuksen säätäminen nimenomaisesti ulkomaalaisille tilanteessa, jossa Suomen ansiotuloverotus oli kokonaisvaltaisesti vielä hyvin korkea.

Ymmärrettävästi hallituksen esitystä eduskuntakäsittelyssä puolusti silloinen valtiovarainministeri Iiro Viinanen (Kok.), joka roolinsa puolesta oli myös lakiesityksen vahvana myötävaikuttajana. Viinanen muun muassa toteaa varsin yksiselitteisesti, että tarve ulkomailta tulevan palkansaajan lopullisesta verotuksesta annetulle laille ja sitä myötä erityisverotukselle on päivänselvä.⁶⁴ Viinanen korosti myös puheenvuoroissaan sitä, että esitetty erityisverotus ulkomailta tuleville palkansaajille olisi lopulliselta henkilömäärältään hyvin rajallinen ja näki ”parhaiden kykyjen” Suomeen saamisen myös edukkaaksi suomalaisten näkökulmasta.⁶⁵

⁶¹ Tämän seikan on tuonut esille Risto Metsälä teoksessa Kansainvälisen verotuksen uudet ongelmat käsitellessään HE 1/1994 vp:n eduskuntakäsittelyn lähetekeskustelua. Metsälä 1997, s. 177–178. Metsälän esille nostama kanta perustuu kansanedustaja Paavo Nikulan (Vihr.) puheenvuoroon lähetekeskustelun yhteydessä, jossa Nikula muun muassa toteaa, että ”tämän lain vaikutus kansalaisten yhdenvertaisuuden tai yleensä ihmisten yhdenvertaisuuden kannalta on hyvin ongelmallinen.”. Valtioapäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 153.

⁶² HE 1/1994 vp, s.2.

⁶³ Valtioapäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 156.

⁶⁴ Valtioapäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 158.

⁶⁵ Valtioapäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 158.

Maltillisesta puolustuksesta huolimatta, Ahon hallituksen antama HE 1/1994 vp hylättiin lopulta eduskunnassa, ja näin ollen avainhenkilöverotuksen säätäminen jäi vielä tässä vaiheessa kellumaan. Esitystä haukuttiin pitkälti oppositiopuolueiden edustajien aloitteesta varsin jyrkin termein sekä sanankääntein ja esitystä luonnehdittiinkin muun muassa jopa iljettäväksi ja sikamaiseksi.⁶⁶

On syytä nostaa esille, että HE 1/1994 vp julkaistiin alun perin poliittisesta näkökulmasta haastavaan ja jopa herkkään ajankohtaan, jossa ulkomaisille ehdotetut verokevennykset ovat voineet tuntua ennenkuulumattomilta ja epätasa-arvoisilta lama-ajan Suomessa, jossa valtion pääministerikin oli vielä muutama vuosi aiemmin kehottanut suomalaisia kustannussyistä syömään silakkaa.⁶⁷ Tämä jokseenkin kärjistetty yksittäinen poiminta 1990-luvun alun mediasta korostaa mielestäni sitä, että ajankohta ei ollut vielä oikea lainsäätäjätahon puolelta avainhenkilöverotuksen kaltaisen erityisverotuksen säätämiseksi.

Voidaan myös arvioida, että hallituksen esityksen HE 1/1994 vp hylkääminen on ollut eräänlainen poliittisesti laskelmoitu liike opposition puolesta, jonka suurimpana puolueena oli HE 1/1994 vp vireille tulon ja eduskuntakäsittelyn aikana SDP ja muina merkittävinä puolueina muun muassa Vasemmistoliitto ja Vihreät. Muun muassa aiemmin SMP:n ja myöhemmin Keskustan kansanedustaja Sulo Aittoniemi tunnusti eduskuntakäsittelyssä annetun jyrkän kritiikin taustalla lähestyvien eduskuntavaalien vaikutuksen.⁶⁸ Huomionarvoista on se, että HE 1/1994 vireille tulon aikaista Ahon hallitusta seurasi Lipposen hallitus, jossa olivat myös mukana SDP ja Vasemmistoliitto. Kyseinen Lipposen hallitus myös antoi aikanaan varsinaiseen avainhenkilöverolakiin johtaneen hallituksen esityksen HE 76/1995 vp.

3.3 HE 76/1995 vp: avainhenkilöverolakiin johtanut hallituksen esitys

3.3.1 Hallituksen esityksen sisältö avainhenkilöverotuksen kannalta

Esityksen HE 76/1995 vp mukainen laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta muodosti kokonaisuudessaan rungon nykyisinkin sovellettavalle avainhenkilöverolaille esitetyllä kaksitoista pykälää kattavalla lakiesityksellä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta.

Vuoden 1995 hallituksen esityksen selkeinä eroavaisuuksina hylättyyn HE 1/1994 vp verrattuna oli kuitenkin sääntelyyn piiriin kuulumisen määräajan lyhentäminen HE 1/1994 vp mukaisesta 36

⁶⁶ Valtiopäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 153, 156.

⁶⁷ Yle 4.9.2014.

⁶⁸ Valtiopäiväpöytäkirjat 1 1994, s. 156.

kuukaudesta 24 kuukauteen, sääntelyn soveltumattomuus Suomen kansalaiseen sekä se, että HE 76/1995 vp lakiesityksen mukaisesti avainhenkilön työnantajalle ei ollut asetettu varsinaisia säädännöllisiä rajoituksia, minkä vuoksi esityksen mukainen sääntely on sovellettavissa myös suomalaisen työnantajan palveluksessa työskentelevään avainhenkilöön⁶⁹.

HE 76/1995 vp annettiin hallituksen toimesta 8. syyskuuta 1995. Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lakiesityksen ohella kyseinen hallituksen esitys sisälsi myös useita muita kansainvälisen henkilöverotuksen kenttään vaikuttavia lakiesityksiä. Hallituksen esityksen mukaisia muita säädettäviä asioita olivat muutokset ulkomaantyöskentelyä koskevaan ns. kuuden kuukauden sääntöön, säädäntöä koskien ulkomaisten taiteilijoiden ja urheilijoiden Suomessa esiintymisestä saamaansa tuloon, muutoksia koskien ulkomaalaiselle vakuutuslaitokselle maksettuihin vapaaehtoiisiin eläkevakuutusmaksuihin sekä esitys laista kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.⁷⁰

Lipposen I hallituksen antaman HE 76/1995 mukaiseen avainhenkilöverolakiin esitettiin tehtäväksi muutoksia VaVM 45/1995 myötä. Valtiovarainvaliokunnan mietinnön ehdotusten pohjalta esitetyn avainhenkilöverolain 2 §:n (ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä) 1 momenttiin lisättiin nykyäänkin laissa oleva 3 kohta, jonka mukaisesti henkilön tulee työskennellä *erityisasiantuntemusta edellyttävissä tehtävissä*. Mietinnön mukaisesti esitetyllä rajauksella pyrittiin siihen, että avainhenkilöiden lähdeverotuksella saataisiin Suomeen sellaista Suomen talouskehityksen kannalta merkittävää asiantuntijuutta, jollaista ei olisi Suomessa muuten riittävästi saatavilla.⁷¹ Lisäyksen relevanssista voidaan myös kiistellä, koska verotuskäytännössä myös 5 800 euron ylittävä kuukausipalkka (HE 76/1995 mukaisesti 35 000 markkaa) on ollut osoitus erityisasiantuntijuutta edellyttävästä työskentelystä.

Toinen valtiovarainvaliokunnan esittämä muutos hallituksen esitykseen koski lisäystä esitetyn lain 10 §:ään, eli työnantajan sosiaaliturvamaksuja koskien. Muutoksen myötä esitetyn lain 10 §:ää laajennettiin siten, että palkkatulon lähdeveron alaisena palkkana pidettäisiin palkkana, jonka perusteella on suoritettava muut kuin lain 1 §:ssä tarkoitettut sosiaaliturva-, työeläkevakuutus-, tapaturmavakuutus- ja työttömyysvakuutusmaksut, joista olisi soveltuvilta osin voimassa, mitä niistä erikseen säädetään.⁷² Nykyisen muotonsa AvainhenkilöLV 10 § sai lopulta esityksen HE 29/2016

⁶⁹ HE 76/1995 vp, s. 21–22.

⁷⁰ HE 76/1995 vp, s. 1.

⁷¹ Mukailten VaVM 45/1995 vp, s. 4.

⁷² VaVM 45/1995 vp, s. 4, 6.

myötä, jolloin sosiaaliturvamaksujen nimitys päivitettiin voimassa olevan työnantajan sairausvakuutusmaksun mukaiseksi.

VaVM 45/1995 sisälsi myös esitettyä avainhenkilöverolakia käsitelleen vastalauseen. Vastalauseen esittivät tuolloin oppositiopuolueita edustaneet⁷³ valiokunnan jäsenet Olavi Ala-Nissilä (Kesk.), Raimo Liikkanen (Kesk.), Jukka Vihriälä (Kesk.), Bjarne Kallis (Kristillinen liitto, nyk. KD) sekä valtiovarainvaliokunnan puheenjohtajana toiminut Mauri Pekkarinen.⁷⁴ Esitetty vastalause koski nimenomaisesti avainhenkilöverolain soveltamisedellytyksiä koskevaa 2 §:ää ja mainitun pykälän 1 momentin 4 kohtaa sekä avainhenkilön lähdeveron määrän määrittävää 3 §:ää.

Vastalauseessa linjataan, että esitetty verojen kevennys ulkomaisille erikoisasiantuntijoille sekä korkeakouluissa tai ylemmissä oppilaitoksissa työskenteleville henkilöille on perusteltu Suomen korkea ansiotulojen verotusaste huomioiden, mutta lähdeverokannan tulisi olla esitetyn 35 prosentin sijaan 40 prosenttia.⁷⁵ Esitetty 40 prosentin lähdeverokanta pohjautui vastalauseessa jo vuoden 1995 aikaan sovellettavissa olleen NIB:n Suomessa työskentelevän henkilöstön erityisverotukseen, josta säädetään laissa Pohjoismaiden Investointipankin, Pohjoismaiden kehitysrahaston ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiön palveluksessa olevien henkilöiden verottamisesta (29.6.1976/562). Vastalauseessa vedotaan johdonmukaisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen avainhenkilöveron linkittämisessä NIB:n henkilöstön verotukseen⁷⁶, mutta tämän seikkaperäisemmin lähdeverokannan nostamisen puolesta ei ole esitetty argumentteja.

Vastalauseessa esitettiin myös AvainhenkilöveroLV:n 2 §:n mukaisten soveltamisedellytysten muuttamista siten, että sääntelyn piirissä voisi olla myös Suomen kansalainen.⁷⁷ Käytännössä vastalauseen mukaisesti lain 2 §:n 1 momentin 4 kohdasta olisi tullut poistaa siitä, ettei henkilö saisi olla Suomen kansalainen⁷⁸, jolloin lain edellyttämä ulkomaalaisuusaspekti olisi ollut sidoksissa yleiseen verovelvollisuuteen Suomessa työskentelyä edeltäneiden viiden kalenterivuoden aikana.

⁷³ Hallituksen tiedot ja kokoonpano: 66. Lipponen | 13.4.1995 - 15.4.1999.

⁷⁴ VaVM 45/1995 vp, s. 9.

⁷⁵ VaVM 45/1995 vp, s. 8–9.

⁷⁶ VaVM 45/1995 vp, s. 8.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ VaVM 45/1995 vp, s. 8–9.

Kansanedustaja Ala-Nissilä toi vastalauseen esille myös avainhenkilöverolain säätämistä käsitelleessä Eduskunnan käsittelyssä myöntäen, että erityisverotus olisi tarpeellinen, mutta esitetty 35 prosentin verokanta olisi liian matala.⁷⁹

Vastalauseesta huolimatta, HE:n 76/1995 vp mukainen laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta hyväksyttiin eduskunnan vastauksella EV 142/1995 vp 5.12.1995 valtiovarainvaliokunnan esittämin muutoksin koskien lain 2 §:ää ja 10 §:ää ja tätä myöten myös vahvistettuun 18.12.1995.

3.3.2 Vuonna 1995 esitetyn avainhenkilöverolain mukainen tapa keventää ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta

Hallituksen esityksen mukaisesti ulkomaisen avainhenkilön ansiotulon verotuksen keventämiseen oli kaksi eri toimintamallia. Ensimmäinen esitellyistä vaihtoehdoista oli se, että ulkomaista avainhenkilöä kohdeltaisiin verotuksessa rajoitetusti verovelvollisena, vaikka hän oleskellisikin Suomessa yleisen verovelvollisuuden rajat täyttävän kuuden kuukauden ajan.⁸⁰ Toinen vaihtoehdoista, joka valittiin hallituksen esitystä tulkiten käytännöllisemmäksi toimintatavaksi oli erityisverotuksen säätäminen, jonka mukaisesti ulkomailta tulevasta palkansaajasta tulee tosiasiallisesti yleisesti verovelvollinen, mutta hänen palkkatuloaan verotettaisiin samalla tavalla kuin rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa tuloa.⁸¹ Jälkimmäisen vaihtoehdon etuina nähtiin se, että erikseen säädettävällä verotuskohtelulla, jolla avainhenkilö on yleisesti verovelvollinen voitiin turvata tehokkaammin henkilön muiden tulojen kuin palkkatulojen verotus Suomessa.⁸²

Mielestäni hallituksen esityksessä on tässä kohdin jätetty huomioimatta myös kolmas mahdollinen toteutustapa verohuojennuksen soveltamiseen, joka olisi voitu toteuttaa siten, että tietty osuus ulkomaisen avainhenkilön saamasta ansiotulon bruttomäärästä katsottaisiin verovapaaksi, samalla tavoin kuin esimerkiksi Ruotsissa verotetaan avainhenkilöitä nykyään.⁸³

⁷⁹ Valtioapäiväpöytäkirjat 3 1995, s. 3167.

⁸⁰ HE 76/1995 vp, s. 7.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

⁸³ Ruotsissa ulkomaisen avainhenkilön veroetuutta sovelletaan siten, että 25 % ulkomaisen avainhenkilön bruttopalkasta on verovapaata tuloa. Sääntelyyn piiriin tulee täyttää Ruotsin sisäisen lainsäädännön asettamat soveltumisedellytykset, muun muassa vaatimus erityisosaamisesta sekä vaatimus vähimmäispalkasta. Verotusmenettelystä selostettu muun muassa IBFD 2019, s. 818–819.

Erikoista tämän vaihtoehdon sivuuttamisesta ja soveltumiskelpoisuuden arvioinnista Suomen verotukseen tekee mielestäni se, että hallituksen esityksessä olleen kansainvälisen vertailun osana oli Alankomaissa sovellettava avainhenkilöverotuksen kaltainen sääntely, jossa ulkomaisomisteisen (vähintään 50 prosentin ulkomaisomistus) yrityksen työntekijälle on voitu tietyin edellytyksin myöntää verohuojennus, jonka mukaisesti 35 prosenttia tietyn verotusta varten määritellyn palkan määrästä on voitu maksaa verovapaasti.⁸⁴ Esitellyssä Alankomaiden mallissa henkilölle myönnettäisiin rajoitetusti tosin verovelvollisen asema Alankomaissa, jolloin mainittu 35 prosentin verovapaus koskisi vain alankomaalaisesta lähteestä saatua tuloa.⁸⁵ Käytännössä sääntelyn piirissä olevia henkilöitä ei siis ollut verotettu ulkomailta saadusta tulosta.

Hallituksen esityksessä ei argumentoida yllä kuvailtua veronalaisen tulon leikkausta koskevaa menettelyä vastaan, mutta ei myöskään tarjota sitä yhtenä sovellettavana vaihtoehtona ja mainittu vaihtoehto jopa suoranaisesti sivuutetaan. Sen sijaan Alankomaidenkin mallissa sovellettua rajoitettua verovelvollisuutta käsiteltiin yhtenä vaihtoehtona avainhenkilöiden verotuksen lievennyksessä.

Esityksen HE 76/1995 vp pohjalta herääkin kysymys, miksi Suomen lainsäädännössä päädyttiin ensinnäkin säätämään oma erillinen erityislaki ja miksi vaihtoehdoksi valittiin juuri kiinteä lähdeverotus suhteellisen kevennyksen sijaan (malliin, jossa avainhenkilön bruttoansiotuloja leikattaisiin kiinteällä prosenttimäärällä, mutta jäljelle jäävää osuutta verotettaisiin progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti). Varsinaista syytä ulkomaisen avainhenkilön verotuksen keventämismallin valinnalle on tässä yhteydessä vaikea todentaa. Sen sijaan AvainhenkilöLV mukainen yleinen verovelvollisuuden asema on verraten kannattava malli sen johdosta, että erityinen verokohtelu ei ulotu ulkomaisen palkansaajan pääomatuloihin, mitä kautta mahdollistetaan myös lisääntyvää verokertymää avainhenkilön saamien pääomatulojen verotuksen kautta.

Toisaalta avainhenkilöverolain taustaa kartoittaessa on syytä nostaa myös esille, miksi Suomen lainsäädännössä päädyttiin lopulta säätämään erillislaki sen sijaan, että Suomen asemaa kansainvälisessä verokilpailussa olisi kohennettu keventämällä yleisesti koko maan verotuksen tasoa. Tämä seikka on nostettu esille myös avainhenkilöverolain säätämisen ajan oikeuskirjallisuudessa ja

⁸⁴ HE 76/1995 vp, s. 6–7.

⁸⁵ HE 76/1995 vp, s. 7.

avainhenkilöverolaki on nähty erillislain asemassaan jopa paikkaavana toimenpiteenä muuten korkeassa suomalaisessa henkilöverotuksessa.⁸⁶

Huomioiden etenkin 1990-luvun nykyistä henkilöverotusta korkeamman verotusasteen on varsin tuvallista sanoa, että erillislain säätäminen on ollut aikoinaan hallinnollisesti kevyempi ja valtiontalouden kannalta edullisempi toimenpide kuin kokonaisvaltainen ansiotuloverotuksen keventäminen, mutta toisaalta erillislain säätäminen ja valinta verottaa avainhenkilöitä kiinteällä lähdeveroprosentilla on myös eräänlainen tunnustus muuten kilpailukyvyttömälle ansiotuloverotukselle.

3.3.3 Esitetyn HE 76/1995 vp mukaisen avainhenkilöverolainsäädännön kansainvälinen vertailu esityksen antamishetkellä

Hallituksen esityksessä HE 76/1995 vp ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotukselle haettiin vertailupohjaa yhteensä viiden maan vastaavanlaisesta verolainsäädännöstä. Kyseiset hallituksen esityksessä vertailut ja käsitellyt maat olivat Tanska, Norja, Ruotsi, Alankomaat ja Belgia. Hallituksen esityksessä HE 76/1995 käsiteltyä tuolloista Alankomaiden erityisverotuksen mallia on käsitelty jo tutkielman edellisessä luvussa 3.3.2.

Säädetyt AvainhenkilöLV mukainen ulkomailta tulevalle palkansaajalle annettu erillinen verokohtelu sai selkeästi eniten vaikutteita Tanskassa tuolloin voimassa olleesta sääntelystä. Selkeitä yhdistäviä tekijöitä Suomeen esitetyssä sääntelyssä ja Tanskassa voimassa olleessa mallissa olivat muun muassa henkilölle asetettu kuukausikohtainen rahapalkan vähimmäismäärä, kiinteä lähdeveroprosentti sekä vaatimus yleisen verovelvollisuuden muodostumisesta sääntelyn piiriin astuttaessa.⁸⁷

Hallituksen esityksessä esille tuodussa Tanskan mallissa ulkomailta saapuva henkilö sai valita kuuluvansa joko yleisen, progressiivisen verotuksen piiriin tai ennalta säädettyjen ehtojen täytyessä 25 prosentin lähdeverotuksen piiriin.⁸⁸ Samoin kuten säädetyssä avainhenkilöverolaissa, myös Tanskan mallissa erityisverotuksen sääntelypiiriin kuulumista oli rajoitettu ajallisesti sekä henkilön saaman kuukausittaisen rahapalkan osalta.⁸⁹ Yhtäläisen piirteenä avainhenkilöverolakiin voidaan

⁸⁶ Linnakangas – Viio 1997, s. 178.

⁸⁷ HE 76/1995 vp, s. 6.

⁸⁸ HE 76/1995 vp, s. 6.

⁸⁹ Hallituksen esityksen aikaisessa Tanskan mallissa paikallista avainhenkilöverotuksen kaltaista menettelyä voitiin soveltaa ulkomaiseen henkilöön, joka aikoi työskennellä Tanskassa vähintään kuusi kuukautta ja enintään 36 kuukautta.

mainita myös se, että sääntelyssä asetettu kuukausitulojen alaraja ei koske ulkomailta tulevia tutkijoita.⁹⁰

Vaikka Suomessa käyttöön otettu avainhenkilöiden lähdeverotus mukaili monelta osin Tanskassa sovellettua mallia, oli keskeisenä eroavaisuutena se, että AvainhenkilöLV mukaisen lähdeverotuksen soveltumista ei ole Suomessa sidottu työntekijän työnantajayhteisönsä osakkeiden omistukseen. Sen sijaan hallituksen esityksessä käsitellyssä Tanskan mallissa bruttopalkan lopullisen 25 %:n lähdeverotuksen piiriin ei ollut mahdollista päästä, mikäli henkilö oli työskentelyä edeltäneen viiden vuoden ajanjaksolla omistanut Tanskassa vähintään 25 %:n osuuden työnantajayhteisön osakkeista tai hallinnut 50 % työnantajayhteisön osakkeiden tuomasta äänivallasta.⁹¹

Kuten säädetyssä avainhenkilöverolaissa, myös Tanskan mallissa erityisverotuksen soveltuvuutta oli rajoitettu henkilön aiemman yleisen verovelvollisuuden pohjalta. Tanskan sääntelyn mukaisesti henkilö ei voinut päästä erityisverotuksen piiriin, mikäli hän on ollut yleisesti verovelvollinen Tanskassa, jos hän on katkaissut Tanskan verovelvollisuuden aikomuksenaan päästä 25 %:n lähdeverotuksen piiriin Tanskaan palatessaan.⁹² Katson, että hallituksen antaman HE 76/1995 vp mukainen, ja nykyään sovellettava malli yleisen verovelvollisuuden historiallisesta rajauksesta on selkeämpi, kuin henkilön aikomusten näyttäminen edellä mainitun Tanskan mallin mukaisesti. Näkisin, että esitetty ja nykyäänkin sovellettava viiden kalenterivuoden raja itsessään jo rajaa mahdollista väliaikaista ulkomailla oleskelua verohyödyn saavuttamiseksi.

Hallituksen esityksen mukainen ja taustalähteenä käytetty Tanskan malli on päivittynyt hallituksen esityksen ajankohdan sääntelystä. Tanskassa nykyään sovellettavaa avainhenkilöverotuksen kaltaista erityisverotusta käsitellään tarkemmin myöhemmin tutkielmassa luvussa 6.

Hallituksen esityksen antamisen ajankohtana vuonna 1995 Norjassa ja Ruotsissa ei ollut voimassa varsinaista palkkatuloja koskevaa erityisverotusmenettelyä ulkomailta saapuville avainhenkilöille tai vastaavanlaisille asiantuntijoille. Norjassa oli vuonna 1995 sovellettavissa 15 prosentin erityisvähennys verotuksessa ulkomailta saapuville henkilöille, kun taas Ruotsissa oli mahdollista hakea erikseen poikkeusasemaa, jonka toteutuessa ulkomaalaisen henkilön saamat muutto- ja

Jotta sääntely voisi soveltua henkilön Tanskan mallissa, tuli henkilön kuukausittainen rahapalkka olla vähintään 43 500 Tanskan kruunua. HE 76/1995 vp, s. 6.

⁹⁰ Tanskan hallituksen esityksen aikaisessa mallissa tosin tutkijan tutkimushanke tuli olla erityisen tutkimusneuvoston hyväksymä. HE 76/1995 vp, s. 6.

⁹¹ HE 76/1995 vp, s. 6.

⁹² Ibid.

matkakustannusten, lasten koulutuskustannusten sekä asuntoedun korvaukset voitiin katsoa erillisellä päätöksellä verovapaiksi.⁹³

Belgiassa oli vuoden 1995 sääntelyn mukaisesti mahdollista hakea erikseen verotuksellista erityiskohtelua säädettyjen edellytysten täytyessä. Tällaisessa tapauksessa henkilön tuli olla ulkomaisen yrityksen lähettämä, ulkomaisen yrityksen belgialaisessa tytäryhtiössä tai kiinteällä toimipaikalla tilapäisesti työskentelevä johtaja, huippuasiantuntija tai erityistutkija.⁹⁴ Niin sanotun erityiskohtelun soveltuessa henkilöä ei katsottaisi Belgiassa asuvaksi eikä häntä verotettaisi nimenomaisesti Belgian työskentelystä saatujen erityisten menojen korvauksista.⁹⁵ Tämän lisäksi erityissääntelyn soveltuessa henkilön Belgian ulkopuolelta saatuja tuloja ei verotettaisi Belgiassa.⁹⁶

3.3.4 Avainhenkilöverotuksen keskeiset tavoitteet HE 76/1995 vp mukaisesti

Kuten tutkielmassa onkin tuotu entuudestaan esille, vuoden 1995 hallituksen esityksestä on nostettavissa esille myös nykymuotoisen AvainhenkilöLV olennaiset tavoitteet: pyrkimys edistää erityistä asiantuntemusta omaavien avainhenkilöiden Suomeen saapuminen.⁹⁷ Käytännössä edellä kuvattuihin tavoitteisiin pyrittiin lieventämällä Suomen muutoin korkeasta progressiivisesta verotuksesta muodostuvia haittavaikutuksia.⁹⁸ Ytimekkäästi ilmaistuna AvainhenkilöLV olennaisin tavoite on houkutella Suomeen ulkomaista erityisasiantuntijuutta progressiivista veroastetta matalammalla ja ennakoitavammalla 32 %:n (ennen 1.1.2020 35 %:n) palkkatulon lähdeverokannalla. Vaikka avainhenkilöverolaissa käytetään nimenomaisesti termiä lähdevero, voidaan avainhenkilöveron katsoa olevan eräänlaisen tietyille ulkomaalaisille henkilöille suunnattu tasavero.⁹⁹

Avainhenkilöverolaille asetettuja tavoitteita voidaan hahmottaa myös eräänlaisena tapahtumaketjuna, jolloin ihannetilanteessa ulkomaisille erityisasiantuntijoille tarjottu veroetu edistää avainhenkilöiden saamista Suomeen, minkä kautta myös Suomeen olisi saatavissa ulkomaisia sijoituksia ulkomaisten yritysjohtajien Suomessa työskentelyn myötä. Ulkomaisten avainhenkilöiden Suomeen saamisen merkittävyttä korostaa niin ikään tavoitellut seurannaisvaikutukset ulkomaisten investointien

⁹³ HE 76/1995 vp, s. 6.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ HE 76/1995 vp, s. 7.

⁹⁸ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Erityislaki.

⁹⁹ Sipponen 2007, s. 61.

muodossa. Hallituksen esityksessäkin korostetaan, että Suomen kansantaloudelle olisi haitallista, mikäli Suomen korkealla ansiotulojen verotuksella olisi kielteisiä vaikutuksia ulkomaisten yritysten sijoittumispäätöksiin.¹⁰⁰

Vastaavanlaisesti avainhenkilöverotuksen soveltuessa tavoitellulla tavalla ulkomaiseen opetushenkilöstöön (yliopisto-opettajat, korkeakoulut, muut ylemmät oppilaitokset) ja tutkijoihin, Suomeen saataisiin huippuosaamista myös suomalaisiin yliopistoihin ja tutkimuslaitoksiin, millä voisi olla positiivista vaikutusta tieteellisen tutkimuksen ja kehitystyön kentässä.

3.4 Avainhenkilöverolain sääntelyn muutoksia sääntelyn voimassaolon aikana ennen vuonna 2020 voimaanastuneita muutoksia

Avainhenkilöverolakia on sen voimassaolon aikana muokattu eräiden muiden hallituksen esitysten kautta ja avainhenkilöverotuksen voimassaolon määräaika on jatkettu hallituksen esitysten HE 160/1997 vp, HE 106/2000 vp, HE 51/2003 vp, HE 103/2006 vp, HE 50/2011 vp sekä HE 31/2015 vp mukaisesti. Kyseisten kuuden hallituksen esityksen pohjalta on näiden hyväksynnän myötä lähinnä muutettu avainhenkilöverolain 12 §:ää koskien sääntelyn voimassaoloaika.

Olellainen muutos sääntelyn voimassaoloa koskien syntyi HE 106/2000 vp pohjalta, kun avainhenkilöverotuksen voimassaolo keskeytettiin hetkellisesti. Tätä ennen avainhenkilöverolaki oli ollut voimassa 31.12.1999 asti ja Suomi oli pannut vireille vuoden 1999 lopussa EY:n komissiolle (nykyinen EU:n komissio) kannanotopyynnön siitä, oliko ulkomailta tulevien palkansaajien lähdeverojärjestelmä yhteisöainsäädännön näkökulmasta yhteensopiva.¹⁰¹ Samankaltaisen pyynnön komission kannanotosta olivat tehneet myös aiemmin Tanska ja Ruotsi, joissa sovellettiin avainhenkilöverotuksen kaltaista erityisverotusta ulkomailta saapuville palkansaajille.¹⁰²

Pyyntö kannanotosta pohjautui sille, että tulisiko avainhenkilöverotusta pitää valtion tukena veronmaksajille. Entuudestaan Suomessa avainhenkilöverotusta ei ollut pidetty tämänkaltaisena valtion tukena.¹⁰³ Valtion tuella viitataan tässä yhteydessä verokilpailulliseen toimenpiteeseen ja positiivisen syrjinnän elementtiin, jolla normin tai käytännön turvin annetaan tietyille toiminnalle

¹⁰⁰ HE 76/1995 vp, s. 7.

¹⁰¹ HE 106/2000 vp, s. 1.

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid.

tilapäinen tai pysyvä etu alhaisemman verotuksen kautta.¹⁰⁴ Tämänkaltainen *valtiontukikielto* on kielletty Sopimuksessa Euroopan unionin toiminnassa (SEUT) tämän 107 ja 108 artikloissa ja mielletään haitalliseksi verokilpailuksi.¹⁰⁵ Vero-oikeuden professori Marjaana Helminen on luonnehtinut teoksessaan ”EU-vero-oikeus” kielletyksi valtiontueksi muun muassa verovapauden, erityisen vähennysoikeuden, sekä normaalia suuremmat verotukselliset poistot.¹⁰⁶

Koska komission vastaus ei ehtinyt valmistua vielä 1999 aikana lain soveltaminen keskeytettiin vuodelle 2000 ja soveltamista jatkettiin jälleen vuoden 2001 alusta alkaen. Hyväksytyin hallituksen esityksen mukaisesti avainhenkilöverolaki oli sovellettavissa myös vuonna 2000 alkaneeseen työskentelyyn, mutta kuitenkin vain siten, että avainhenkilön lähdeverotus oli sovellettavissa vuoden 2001 alusta alkaen saatuun palkkaan ja näin ollen silloisen 24 kuukauden soveltamisajan puitteissa vuosina 2001 ja 2002 saatuun palkkaan.¹⁰⁷ Lopulta, komission kesäkuussa 2000 toimittaman vastauksen perusteella avainhenkilöverotus katsottiin niin kutsutusti yleiseksi toimenpiteeksi eikä näin ollen yhteisön lainsäädännön vastaiseksi.¹⁰⁸ Komission vastauksen myötä avainhenkilöverolakia on sovellettu jälleen yhtäjaksoisesti vuodesta 2001 lähtien.

Keskeinen muutos muihin kuin lain voimassa oloa koskevan 12 §:n osalta tapahtui vuodesta 2007 alkaen, kun avainhenkilöverolakia muutettiin lain 2 ja 4 §:ien osalta. Näiden muutosten taustalla oli hallituksen esitystä HE 103/2006 muokannut valtiovarainvaliokunnan mietintö 16/2006 vp, jossa nostettiin asiantuntijoiden antaman kommentoinnin pohjalta kaksi silloin voimassa olleen avainhenkilöverolain epäkohtaa: lain 24 kuukauden mittainen soveltamisaika yksittäisen henkilön tasolla sekä ulkomailta tulevan palkansaajan määräaika hakeutua avainhenkilöverotuksen piiriin eli ns. lähdeverokortin haku-aika, joka oli 30 päivää työskentelyn aloittamisesta Suomessa.¹⁰⁹

Mietinnön VaVM 16/2006 pohjalta AvainhenkilöLV 2.3 §:n säännöstä muutettiin siten, että ulkomailta tulevaa henkilöä pidetään avainhenkilöverolain mukaisena ulkomaisena palkansaajana 48

¹⁰⁴ Helminen 2018, s. 52.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ HE 106/2000 vp, s. 1–2.

¹⁰⁸ HE 106/2000 vp, s. 1.

¹⁰⁹ VaVM 16/2006 vp, s.2.

kuukauden ajan.¹¹⁰ AvainhenkilöLV 4 §:ää taas muutettiin siten, että avainhenkilöverotukseen kuulumista tulee hakea kirjallisesti 90 päivän kuluessa työskentelyn alkamisesta.¹¹¹

Kyseiset muutokset avainhenkilön statukseen ja verotuksen piiriin hakeutumiseen liittyen ovat olleet mielestäni aiheellisia muutoksia, huomioiden se, että nykyäänkin voimassa oleva neljän vuoden avainhenkilöverotus on enemmän omiaan lisäämään ulkomaisia investointeja kuin tätä edeltänyt 24 kuukauden soveltaminen. Myös, koska avainhenkilöverolaissa edellytetään lain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti *erityisasiantuntemusta* (pois lukien tutkijat ja tietyt opettajat), on myös huomioitava, että lakia sovelletaan työnkuvaan, jolle on ominaista työskentelyn pitkä kesto kohdemaassa ja mahdollinen vakiintuminen tässä tapauksessa Suomeen. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä tämä seikka olikin tuotu esille perusteltaessa 48 kuukauden soveltamisaikaa ja mietinnön taustalla olleiden asiantuntijakuulemisten pohjalta 4 vuotta olisi vähimmäisaika sääntelyn soveltamiselle avainhenkilöön johtuen työskentelylle ominaisesta pitkäjänteisyydestä.¹¹²

Avainhenkilöverolakiin on lisätty myös sääntelyn voimassa ollessa pykälät 1 a § koskien muiden lakien soveltamista, 8 a § koskien palkkatulon lähdeveron kohdistamista sekä 9 a § koskien muutoksenhakua. Avainhenkilöverolain termistöä on myös muokattu vuosien saatossa vastaamaan voimassa olevien lakien nimiä. Katson, että edellä kuvatuilla lisäyksillä ja muutoksilla ei ole ollut varsinaisesti huomattavaa merkitystä ulkomailta tulevan palkansaajan käytännön verotuksen tasolla, kuten maksettavan lähdeveron määrään, ulkomaisen avainhenkilön määritelmään, enkä näe tarpeen käsitellä näitä seikkoja tarkemmin tutkimuksen tarkoitus ja laajuus huomioiden.

Voidaan katsoa, että avainhenkilöverolaki oli valtaosin sisältönsä puolesta jonkinasteisessa lepotilassa HE 106/2000 ja VaVM 16/2006 myötä säädettyjen muutosten jälkeen aina vuoteen 2019 saakka, jolloin hallitus esitti HE 24/2019 vp mukaisia muutoksia voimassa olleeseen avainhenkilöverolakiin. HE 24/2019 vp mukaiset muutokset eli alennettu lähdeveroprosentti (AvainhenkilöLV 3 §) ja sääntelyn vakinaistaminen (AvainhenkilöLV 12 §) astuivat voimaan 1.1.2020 alkaen.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² VaVM 16/2006 vp, s.2.

4. Vuonna 2020 voimaan astuneet avainhenkilöverotuksen muutokset

4.1 Esityksen HE 24/2019 vp mukaiset keskeiset muutokset avainhenkilöverotukseen

Suomessa voimassa olevan avainhenkilöverotuksen yksi merkittävimpiä kehitysaskelaita otettiin vuonna 2019, kun hallituksen esityksellä (HE 24/2019 vp) ehdotettiin tehtäväksi muutoksia voimassa olevaan ulkomaisen avainhenkilön lähdeverosäätelyyn perittävän lähdeveron määrän ja sääntelyn vakinaistamisen kannalta.

Kuten tutkielmassa on aiemmin esitetty, ennen 1.1.2020 voimaan astuneita HE 24/2019 vp mukaisia muutoksia avainhenkilöverolakiin oli tehty sen voimassaoloaikana muutoksia lähinnä avainhenkilöverotukseen kuulumisen ajanjakson sekä avainhenkilöverotukseen hakeutumisen kannalta.¹¹³

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 §:n ja 12 §:n muuttamisesta (HE 24/2019 vp) annettiin hyväksyttäväksi 7.10.2019. HE 24/2019 vp hyväksyttiin eduskunnan toimesta 11.12.2019 EV 68/2019 vp mukaisesti ja vahvistettiin 30.12.2019. Vahvistuksen myötä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:ien muutokset astuivat voimaan 1.1.2020 alkaen lailla ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta (1558/2019).

¹¹³ Ennen esitettyjä HE 24/2019 vp mukaisia muutoksia avainhenkilöverolakia oli voimassaolonsa näkökulmasta jatkettu jo useasti sekä muutettu osittain vuodesta 1.1.2007 alkaen, jolloin avainhenkilöverotuksen henkilökohtaista voimassaoloaika jatkettiin alkuperäisestä 24 kuukaudesta 48 kuukauteen sekä aikaa hakeutua avainhenkilöverotukseen jatkettiin aiemmasta 30 päivästä 90 päivään. Näiden muutosten taustalla olivat hallituksen esitystä (HE 103/2006 vp) muokanneet Valtiovarainvaliokunnan mietintö (VaVM 16/2006 vp) ja muutokset hyväksynyt Eduskunnan vastaus (EV 126/2006 vp). Molempien edellä mainittujen muutosten taustalla olivat valtiovarainvaliokunnan mietinnön asiantuntijakuulemiset, joiden mukaisesti sekä verotuksen voimassaoloaika että avainhenkilöverotukseen hakeutumista katsottiin kannattaviksi jatkaa käytännön tarpeiden vuoksi. Ks. VaVM 16/2006 s. 2.

Kyseiset muutokset ovat myös kirjattu avainhenkilöverolakiin vuoden 2020 alusta lukien. Käsiteltävällä hallituksen esityksellä on avainhenkilöverotuksen kannalta kaksi merkittävää muutosta: pidätettävän lähdeveron määrä (veroprosentti) ja lain vakinaistaminen.

Hallituksen esityksellä HE 24/2019 lähdeveron määrää ehdotettiin alennettavaksi aiemmin voimassa olleesta 35 prosentista 32 prosenttiin alkaen vuoden 2020 alusta.¹¹⁴ Veroprosentin alennus olisi maksettavan avainhenkilöveron määrän kannalta suurin muutos lain voimassaolon historiassa.

Hallituksen esityksessä tuodaan esille, että arvioiden mukaan vuonna 2020 lakia ulkomaisen palkansaajan lähdeverosta sovelletaan yhteensä 600:n henkilön palkkatulojen verotukseen.¹¹⁵ Samaisten arvioiden mukaan ulkomailta saapuneiden palkansaajien lähdeveron määrä on ollut vuonna 2018 noin 30 miljoonaa euroa.¹¹⁶ Tutkielman osalta katson, että esitetyt arviot ulkomaisten avainhenkilöiden lukumäärästä ovat riittäviä tutkielman tarkoituksen kannalta

Veroprosentin alentamisella on luonnollisesti vaikutuksia kerättävien verotulojen määrään, mutta toisaalta, kun veroprosenttia alennetaan 32 prosenttiin, voi tämä johtaa myös siihen, että avainhenkilöverotuksen piiriin saadaan lisää veronmaksajia, mikä puolestaan olisi omiaan nostamaan kerättävän lähdeveron yhteismäärää etenkin pitkällä aikavälillä, mikäli laskenut veroprosentti johtaisi käytännön tasolla siihen, että ulkomaisia palkansaajia muuttaisi lisää Suomeen.

Hallituksen esityksessä avainhenkilöverotuksen toimittaminen 32 prosentin mukaisesti laskisi saatavia verotuloja noin 5 miljoonaa euroa,¹¹⁷ Viiden miljoonan verotuoton lasku viittaa hallituksen esityksessä siihen tuottoon, mikä olisi saatavilla, mikäli avainhenkilöiden palkkatuloon sovellettaisiin tuloverolain mukaista verotusta ja mikäli henkilöiltä perittäisiin sairausvakuutusmaksut.¹¹⁸ Katson, että hallituksen esityksessä mainittu verraten matala verotuoton lasku on erittäin hypoteettinen, koska tuloverolain säännösten mukainen verotus voisi johtaa myös siihen, että Suomessa ei olisi vastaavaa määrää sellaisia erityisasiantuntijoita, joihin sovelletaan tällä hetkellä avainhenkilöverotusta.

Lähdeveron piiriin on arvioitu saatavan lisää henkilöitä myös hallituksen esityksessä, ja onkin arvioitu, että vuonna 2020 kertyvä lähdeveron määrä olisi 29,5 miljoonaa euroa, minkä vuoksi merkittäväksikin luokiteltava prosentuaalinen lasku 35 prosentista 32 prosenttiin olisi vaikutuksiltaan

¹¹⁴ HE 24/2019 vp, s. 13.

¹¹⁵ HE 24/2019 vp, s. 18.

¹¹⁶ HE 24/2019 vp, s. 18.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

verraten vähäinen arvioituun kertyvään verotuloon.¹¹⁹ Hallituksen esityksessä mainittujen arvioiden käytännön toteutuminen on vielä tutkielman valmisteluvaiheessa lähes mahdotonta, koska vuoden 2020 lopullinen henkilöverotus valmistuu vasta vuoden 2021 aikana toimitettavien vuoden 2020 henkilöiden veroilmoitusten pohjalta, jolloin myös toteutunut verokertymä on vahvistettu.

Arvioitaessa avainhenkilöverotuksen hyötyjä kokonaisuudessaan, on avainhenkilöiden palkoista saatavilla lähdeveron pidätyksillä varsin marginaalinen vaikutus henkilöverotuksen kentässä. Kuten edellä on tuotukin esille, on hallituksen esityksen arvion mukaisesti ulkomaisilta avainhenkilöiltä kerätty lähdevero ollut yhteensä vuonna 2018 n. 30 miljoonan euroa¹²⁰, mikä muodostaa laajemmassa vertailussa hyvin pienen osuuden tilastojen mukaisesta, vuoden 2018 tuloverojen kokonaiskertymästä, 34,5 miljardia euroa.¹²¹ Vuotta 2020 koskevien ennakkotietojen valossa vastaava tuloverokertymä vuoden 2020 olisi noin 34,7 miljardia euroa.¹²² Tämän pohjalta voidaankin todeta, että avainhenkilöverotuksella ja siihen suunnatuilla muutoksilla (etenkin veroprosentin laskeminen) ei ole itse verokertymän kannalta huomattavaa merkitystä.

Toinen hallituksen esityksestä ja sitä seuranneista lakimuutoksista tullut muutos ulkomaisten avainhenkilöiden verotukseen oli avainhenkilöverolain vakinaistuminen. Kuten aiemmin on tuotu esille, avainhenkilöverolaki on ollut aiemmin määräaikainen ja sen voimassaoloa on jatkettu toistuvasti. Hallituksen esityksen sekä sen pohjalta tehtyjen avainhenkilöverolain muutosten johdosta avainhenkilöverolain määräaikainen luonne poistettiin tekemällä sääntelystä vakinainen.

Edellä selostettu sääntelyn vakinaistaminen toteutettiin käytännössä muuttamalla ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta annetun lain 12 §:n 2 momenttia siten, että nykyisessä säännöksessä oleva lain soveltamisen määräaika poistettiin. Kyseisen 2 momentin aiempi sanamuoto oli seuraava:

Lakia sovelletaan palkkaan, joka saadaan tai on saatu 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen, jos palkka perustuu työskentelyyn, joka alkaa tai on alkanut 1 päivän tammikuuta 1996 ja 31 päivän joulukuuta 1999 tai 1 päivän tammikuuta 2001 ja 31 päivän joulukuuta 2019 välisenä aikana, mainitut päivät mukaan

¹¹⁹ HE 24/2019 vp, s. 18–19.

¹²⁰ HE 24/2019 vp, s. 18.

¹²¹ Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veroluonteiset maksut, Liitetaulukko 1 Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2017–2018.

¹²² Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veroluonteiset maksut, Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2019–2020.

luettuina. Muulta osalta lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

Muutoksen myötä AvainhenkilöLV 12 §:n 2 momentin sanamuotoa uudistettiin siten, että määräaikaaisuuteen liitännäiset aikarajat poistettiin. Näin ollen HE 24/2019 mukaisesti lakia sovellettaisiin palkkatulon verotukseen, joka on saatu 1.1.1996 tai sen jälkeen.¹²³ Tämä on myös Eduskunnan lopulta hyväksymä lain nykyinen sanamuoto 1.1.2020 alkaen.

Avainhenkilöverolain vakinaistaminen on huomattava muutos oikeustilan pysyvyyden kannalta, mikä voi myös näkyä siinä, että vakiintunut sääntely rohkaisee myös Suomessa toimivia työnantajia rekrytoimaan ulkomaisia asiantuntijoita entistä enemmän. Ulkomaisten avainhenkilöiden ns. erityisverokohtelu on nähty myös hallituksen esityksessä Suomen kannalta järkeväksi toimenpiteeksi.¹²⁴ Huomioiden se, että avainhenkilöverolakia oli jatkettu säännöllisesti sääntelyn voimassa ollessa, oli sääntelyn vakinaistamiselle myös selkeää tarvetta. Sääntelyn vakinaistaminen AvainhenkilöLV 12 §:n muutoksella sai pääosin myöntävää palautetta luonnostellun HE 24/2019 taustaksi pyydytyissä asiantuntijalausunnoissa ja vakinaistamisen nähtiin ehkäisevän sääntelyn määräaikaistamiselle luonteelle ominaista epävarmuutta.¹²⁵ Avainhenkilöverolain pysyväksi säätämisen vaikutus verotuksen ennakoitavuuteen tuotiin esille myös annettua HE 24/2019 koskeneessa Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä, jossa muun muassa avainhenkilöverolain muutoksia puollettiin hyväksyttäväksi muuttamattomina.¹²⁶

Avainhenkilöverotuksen aiempi määräaikainen luonne on tosin ollut sangen kyseenalainen toistuvista jatkamisista johtuen, minkä vuoksi katsonkin, ettei sääntelyn vakinaistaminen 1.1.2020 alkaen ole kovin järeä toimenpide ulkomaisten erityisasiantuntijoiden Suomeen saamisen edistämiseksi, koska sääntely on ollut yhtäjaksoisesti voimassa jo vuodesta 2001 lähtien. Joka tapauksessa vakinaistaminen korostaa sitä, että avainhenkilöverotuksen kaltaiselle erityisverotukselle on selkeä vakituinen tarve globalisoituvassa työympäristössä, mikä voinee luoda myös taustaa myöhemmille avainhenkilöverotusta koskeville päivitystoimenpiteille.

¹²³ HE 24/2019 vp, s. 13.

¹²⁴ HE 24/2019 vp, s. 13.

¹²⁵ VM/1269/03.01.00/2019, s. 8–10.

¹²⁶ VaVM 12/2019 vp, s. 6, 3.

4.2 Esitystä HE 24/2019 vp taustoittaneet asiantuntijalausunnot ja muutoksia kohtaan esitetty kritiikki

On tärkeää nostaa esille, että hallituksen esityksellä ei ehdotettu muutettavaksi avainhenkilöverolain soveltamisen edellytyksiä. Myös tämä seikka on herättänyt kritiikkiä verotuksen asiantuntijoiden keskuudessa ja muun muassa KPMG Oy Ab:n veroasiantuntijat Joakim Frände ja Paula Holmström tuovat 5.9.2019 antamassaan lausunnossa verraten selkeästi esille, että veroprosentin muutos 32 prosenttiin on ”riittämätön muutos”.¹²⁷ Mainittu KPMG Oy:n lausunto perustuu lausuntokierrokseen, jossa eri alojen asiantuntijat antoivat kommenttinsa luonnosteltua esitystä HE 24/2019 koskien. Samassa raportissa kritisoidaan myös kokonaisvaltaisemmin nykyistä ulkomaisten avainhenkilöiden verotusta käytännön näkökulmasta, ja kyseinen lausunto siivittää myös osalta tässä tutkielmassa esitettäviä kannanottoja avainhenkilöverotuksen toimivuuteen. Myös Keskuskauppakamarin pääekonomisti Mauri Kotamäki on luonnehtinut vuoden 2020 muutosten (veroprosentin lasku ja lain vakinaistaminen) olevan uudistusta oikeaan suuntaan, mutta tunnistaa lisätoimille, kuten veroprosentin laskemiselle tarvetta.¹²⁸

Valtiovarainministeriön lausuntoyhteenvedosta luonnosteltua esitystä HE 24/2019 vp koskien on huomattavissa, että muilta 19:ltä lausunnon antaneelta taholta ei noussut KPMG:n tavoin yhtä vahvoja kantoja tai kehitysehdotuksia avainhenkilöverolainsäädäntöä koskien. Keskeinen huomio on, että esimerkiksi Verohallinto ei ollut kommentoinut lainkaan lausunnossaan AvainhenkilöLV 3 §:n ja 12 §:n muutoksia. Lausuntoyhteenvedosta ilmenee, että avainhenkilöverotuksen vakinaistaminen ja lähdeveroprosentin laskeminen nähtiin pääosin myönteisinä toimenpiteinä muun muassa EK:n, Työ- ja elinkeinoministeriön sekä Keskuskauppakamarin edustajien toimesta.¹²⁹ Sen sijaan SAK:n lausunnossa avainhenkilöiden lähdeverotus nähdään perustelluksi, mutta veroprosentin alentamisen katsottiin olevan ongelmallista ja katsottiin mahdollisesti heikentävän verotuksen koettua legitimitteettiä sekä veromyönteisyyttä.¹³⁰

Hallituksen esityksen antamisen jälkeen kansanedustaja Ville Tavio (ps) antoi myös Eduskunnalle lakialoitteen laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain kumoamisesta (LA 13/2019 vp). Lakialoitteessaan ed. Tavio argumentoi avainhenkilöverolain kumoamisesta linjaten sen

¹²⁷ KPMG 2019, s. 2.

¹²⁸ Ks. Keskuskauppakamari 3.1.2020.

¹²⁹ VM/1269/03.01.00/2019, s. 8–9.

¹³⁰ SAK 2019, s. 2.

olevan yritystukea sellaisille toimijoille, joilla on jo valmiiksi halua sekä resursseja palkata ulkomaisia henkilöitä johtotehtäviin.¹³¹ Lakialoitteessa vedotaan myös usean muun tässä tutkielmassakin esitetyn tahon nostamaan yhdenvertaisuusongelmaan suomalaisten ja ulkomaisten työntekijöiden välillä.¹³² Edustaja Tavion huomioima yritystuen aspekti on näkemykseni mukaan yhdistettävissä avainhenkilöverotuksen käsittämisenä kiellettyinä valtiontukena, mitä koskien EU:n komissio oli jo antanut ratkaisunsa vuonna 1999.

Edellä selostettu LA 13/2019 on myös linjassa vastalauseen kanssa, minkä Perussuomalaisten edustajat olivat antaneet valtiovarainvaliokunnan mietinnössä annettua HE 24/2019 koskien. Annetussa vastalauseessa ei varsinaisesti vaadita avainhenkilöverolain kumoamista, mutta esitettyjä AvainhenkilöLV 3 §:n ja 12 §:n muutoksia vaadittiin hylättäväksi.¹³³ Annetussa vastalauseessa avainhenkilöverotuksen katsottiin olevan käytännössä tarpeetonta yritystukea eikä sillä myöskään voitaisi kääntää aivovuotoa paluumuutoksi, koska Suomen kansalaiset eivät ole sääntelyn piirissä.¹³⁴

Annettu LA 13/2019 hylättiin Eduskunnan toimesta, eikä sillä tätä myöten ollut myöskään vaikutusta 1.1.2020 voimaan astuneiden avainhenkilöverolain muutosten sisältöön. Myöskään Perussuomalaisten valtiovarainvaliokunnan mietinnössä esittämällä vastalauseella ei ollut konkreettista vaikutusta säädettyjen muutosten sisältöön.

Avainhenkilöverotusta on monessa käänteessä kritisoitu nimenomaisesti niin kutsutun aivovuodon näkökulmasta ja kyseisellä argumentoinnilla on nimenomaisesti viitattu siihen, että avainhenkilöverotus muodostaa yhdenvertaisuusongelman suomalaisten ja ulkomaalaisten välillä. Verotus on todennäköisesti huomattava tekijä varsinaisissa sijoittumispäätöksissä ulkomaantyöskentelytilanteissa, mutta verotuksen vaikutus maastamuuton syynä on vaikea todentaa. Annetussa HE:ssä 24/2019 viitataan myös Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan raporttiin ”Verotuksen muutospainet ja tulevaisuus”, jossa sen sijaan tuodaan esille, että verotus ei olisi merkittävä tekijä suomalaisten maastamuutosta.¹³⁵ Samassa raportissa linjataan myös, että avainhenkilöverotus on järkevä politiikka Suomen näkökulmasta ja tähän kannanottoon viitataan

¹³¹ LA 13/2019 vp, s. 1.

¹³² Ibid.

¹³³ VaVM 12/2019 vp, s. 9–10.

¹³⁴ VaVM 12/2019 vp, s. 9.

¹³⁵ Kalin et al. 2019, s. 9.

myös esityksessä HE 24/2019 vp annettaessa pohjaa avainhenkilöverolain viimeisimmille muutoksille.¹³⁶

Vaikka HE 24/2019 vp annettiin Rinteen hallituksen toimesta, on avainhenkilöverotuksen vakinaistaminen tunnustettu myös Rinteen hallitusta seuranneen Marinin hallituksen hallitusohjelmasta osana verotuksen toimenpiteitä, vaikkakin hallitusohjelmassa ansiotuloverotuksen yleistä keventämistä ei ole nähty tarpeellisena.¹³⁷

¹³⁶ Kalin et al. 2019. s. 9, 65. Ks. myös HE 24/2019 vp, s. 13.

¹³⁷ Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 2019, 2.1 Verotus muuttuvassa maailmassa > Tavoite 4: Työllistävä ja yrittämiseen kannustava verotus.

5. Voimassa olevan avainhenkilöverolain sisältö ja oikeustilan arviointi

5.1 Tutkimuksen kannalta olennaisten AvainhenkilöLV osa-alueiden tarkastelu ja kommentointi

Tutkielmassa on entuudestaan selostettu jo eri luvuissa avainhenkilöverolain keskeisiä elementtejä pääpiirteissään, kuten AvainhenkilöLV soveltamisalaa, ulkomaisen avainhenkilön määritelmää, perittävän lähdeveron määrää sekä lain ajallista soveltumista sekä henkilön että koko avainhenkilöverolain osalta. Katson kuitenkin tutkielman aihepiirin kannalta keskeiseksi hahmottaa, tarkastella ja arvioida nykyään voimassa olevaa lakia ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksesta luodakseni myös kehystä kansainväliselle vertailulle sekä ongelmakohtien ja kehitysideoiden tarkastelulle.

Valikoitujen pykälien sanamuotojen yksiselitteisen toteamisen sijaan katson, että AvainhenkilöLV osa-alueiden tarkastelu lain valmisteluaineiston, oikeuskirjallisuuden ja virallislähteiden pohjalta hahmottaa myös seikkaperäisemmin voimassa olevan sääntelyn elementtejä. Lisäksi tarkasteltavat KHO:n ratkaisut avainhenkilöverotusta koskien tarjoavat näkökulmaa ja linjanvetoja lain sanamuodon tiimoilta. Valikoitujen AvainhenkilöLV pykälien läpikäynnin tarkoituksena on nimenomaisesti todeta voimassa olevan sääntelyn tilaa sekä osoittaa sen tulkintahaasteita sekä käytännön sovelluksen ongelmakohtia.

Kuten olen jo entuudestaan esittänyt, tutkielman tarkoituksena on tutkia sitä, miten nykyinen avainhenkilöverolainsäädäntö toteuttaa sille annettua alkuperäistä tarkoitusta pyrkiä edistämään ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen sekä tarkastella viimeaikaisten muutosten vaikutusta ulkomaisten avainhenkilöiden verotukseen. Näin ollen tutkielman laajuus huomioiden ei ole myöskään tarkoituksenmukaista paneutua laajalti kaikkien avainhenkilöverolain 1 § - 12 §:ien sisältöön mittavasti, vaan tarkastella sääntelyn tarkoituksen kannalta merkittäviä pykäläiä. Kokonaisuudessaan nykyään sovellettava AvainhenkilöLV muodostuu yhteensä viidestätoista pykälästä.

Tutkimuksen kannalta katson avainhenkilöverotuksen käytännön vaikutusten perspektiivistä merkittävimmiksi tarkasteltaviksi AvainhenkilöLV osa-alueiksi lain soveltamisalan (AvainhenkilöLV 1 §), ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmän (AvainhenkilöLV 2 §), veron

perusteen ja määrän (AvainhenkilöLV 3 §), lain soveltamista koskevan hakemuksen (AvainhenkilöLV 4 §), edellytysten puuttumisen tai lakkaamisen (AvainhenkilöLV 5 §), muiden ansiotulojen verotuksen (AvainhenkilöLV 6 §) sekä voimaantulon eli sääntelyn voimassaolon (AvainhenkilöLV 12 §). Avainhenkilöverolain 1.1.2020 päivittyneitä pykäläitä 3 § ja 12 § on käsitelty jo muutosten näkökulmasta tutkielman edellisessä luvussa¹³⁸ ja näin ollen katsonkin, ettei 12 §:n voimaantulon ja tätä myötä vakituisen lain sanamuotoa ja vaikutuksia avainhenkilöverotukseen ole syytä tarkastella laajemmin enää tässä luvussa.

5.2 Avainhenkilöverolain soveltamisala tulojen osalta ja veronsaaja

5.2.1 Soveltamisalaan kuuluva tulo AvainhenkilöLV mukaisesti ja lähdeveron saaja

Avainhenkilöverolain 1 §:n kautta määrittyvät ne tulot, joihin avainhenkilöverolain mukaista 32 prosentin lähdeverotusta voidaan soveltaa. Pykälän sanamuotoa mukailleen avainhenkilöverolakia sovelletaan palkkatuloon, joka katsotaan TVL:n mukaisesti Suomesta saaduksi tuloksi.

Koska avainhenkilöverotus on poikkeus tavanomaisesta progressiivisesta verotuksesta, lähdevero maksetaan AvainhenkilöLV 1 §:n mukaisesti TVL:n mukaan suoritettavien verojen ja vakuutetun sairausvakuutusmaksun sijaan.

Vaikka avainhenkilöverotusta sovelletaankin ainoastaan Suomessa yleisesti verovelvollisiin ulkomaisiin palkansaajiin, on verotusmenettely hyvin samankaltainen rajoitetusti verovelvollisten lähdeverotuksen kanssa.¹³⁹ Kyseessä on näin ollen henkilön työnantajan perimä lopullinen vero, joka menee kokonaisuudessaan valtiolle AvainhenkilöLV 1 §:n mukaisesti. Käytännössä avainhenkilöverolain mukaisesta palkkatulosta ei makseta kunnallisveroa, valtion tuloveroa eikä vakuutetun sairausvakuutusmaksuja.¹⁴⁰ Termi *lopullinen vero* viittaa myös siihen, että avainhenkilö ei voi tehdä verotuksessaan vähennyksiä saamaansa avainhenkilön palkkatuloa koskien. Tällaisia vähennyksiä ovat tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot, kuten esimerkiksi matkakulut asunnon ja työpaikan välillä sekä muut ansiotulojen hankkimisesta aiheutuneet menot. Koska avainhenkilöverotus johtaa myös enintään 48 kuukauden ajaksi kyseisen vähennyspotentiaalinen menettämiseen, avainhenkilöverotukseen hakeutuvan henkilön on tärkeää tiedostaa menojen

¹³⁸ Ks. luvut 4.1 ja 4.2.

¹³⁹ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Lähdevero.

¹⁴⁰ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Muut maksut.

vähennyskeltottomuus erityisesti tilanteessa, jossa avainhenkilöverotuksen laskennallinen kannattavuus on 32 prosentin ansiotuloerotuksen rajoilla.

5.2.2 Avainhenkilön palkkatulosta maksettavat sosiaaliturvamaksut

Perittävien sosiaaliturvamaksujen osalta on kuitenkin syytä tarkentaa, että ulkomaiselta avainhenkilöltä ei peritä avainhenkilöverolain mukaisesti verotettavan tulon osalta vakuutetun sairaanhoitomaksua eikä sairausvakuutuksen päivärahamaksua. Sen sijaan AvainhenkilöLV 10 §:n mukaisesti avainhenkilön palkkatulosta on perittävä muut avainhenkilön työskentelyyn liittyvät sosiaaliturvamaksut kuin vakuutetun sairausvakuutusmaksu. Käytännössä tämä tarkoittaa lain 10 §:n mukaisesti sitä, että avainhenkilön palkkatulosta maksetaan työnantajan sairausvakuutusmaksu sekä työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut. Ulkomaisen avainhenkilön osalta tämä tarkoittaa myös sitä, että hänen palkastaan pidätetään palkanmaksun yhteydessä työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

Poikkeuksen edellä mainittujen maksujen pidättämiseen ja suorittamiseen muodostaa se, mikäli työntekijällä on kotimaan sosiaaliturvaansa koskeva E101- tai A1-todistus kotivaltiostaan, muu sosiaaliturvaa koskeva todistus kotimaasta, mikäli Suomella on sosiaaliturvasopimus kotivaltion kanssa tai vaihtoehtoisesti Kansaneläkelaitoksen todistusta siitä, ettei avainhenkilö kuulu Suomen sosiaaliturvaan.¹⁴¹

Maksettavilla työntekijän sosiaaliturvamaksuilla (työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut) on myös käytännön vaikutusta ulkomailta tulevan palkansaajan nettoansiotulotasoon. Mikäli avainhenkilö kuuluu Suomessa työskennellessään Suomen sosiaaliturvan piiriin, hänen avainhenkilön lähdeverotuksen piiriin kuuluvasta palkkatulosta peritään työntekijän eläkevakuutusmaksu, joka on vuoden 2021 osalta joko 7,15 prosenttia (17-52 -vuotiailta ja 63-68 -vuotiailta) tai 8,65 prosenttia (53-62 -vuotiailta) sekä työntekijän työttömyysvakuutusmaksu, joka on 1,40 prosenttia vuonna 2021.¹⁴² Mainitut työntekijän sosiaalivakuutusmaksut huomioiden ulkomaisen avainhenkilön kuukausipalkan käytännön tason ennakonpidätysprosentti nousee 32 prosentista 40,55 prosenttiin tai 42,05 prosenttiin riippuen henkilön iästä, koska työntekijän sosiaalivakuutusmaksut pidätetään hänen kuukausipalkastaan.

¹⁴¹ Ks. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 260.

¹⁴² Verohallinto 11.12.2020, Sosiaalivakuutusmaksut.

Huomioiden työntekijän sosiaalivakuutusmaksujen veroluonteinen pidätys ulkomaiselta avainhenkilöltä, voi maksettavilla työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksuilla olla merkittävä vaikutus ulkomailta tulevan palkansaajan sijoittumispäätökseen Suomeen.

Poikkeuksena selostettuun työntekijän eläkevakuutusmaksujen ja työttömyysvakuutusmaksujen osalta muodostavat kuitenkin muun muassa osakepalkkiosta saatava veronalaiseksi ansiotuloksi katsottava tulo, josta ei tietyin palkkion kertymäaikaa koskevin edellytyksin makseta työnantajan sekä työntekijän sairausvakuutusmaksuja SVL 11 luvun 3 §:n 3 momentin mukaisesti.¹⁴³

5.2.3 Suomesta saatu tulo

Vaikkakin edellytys Suomesta saadusta tulosta on ilmaistu ytimekkäästi AvainhenkilöLV 1 §:ssä, on aihetta tarpeellista kartoittaa avainhenkilöverotuksen soveltamisen osalta. Kuten tutkielman luvussa 1.2 on tuotu esille, vaikka AvainhenkilöLV 1 §:n sanamuodossa viitataan puhtaasti palkkatuloon, on sääntely sovellettavissa myös ulkomaisen avainhenkilön saamiin luontoisetuihin. Varsin tyypillistä tämänkaltaisissa työskentelytilanteissa on esimerkiksi se, että avainhenkilön työnantaja tarjoaa henkilölle ainakin työskentelyn alkuun asuntoedun, minkä vuoksi on varsin luontevaa, että avainhenkilön veroprosenttia ja lähdeveromenettelyä sovelletaan myös esimerkiksi tällaiseen luontoisetujen erään. Suomalaisessa vero-oikeudessa palkan käsite on ollut pitkälti laaja, ja varsinaisen rahapalkan lisäksi palkaksi on laskettu myös muut työsuhteeseen perustuvat edut.¹⁴⁴ Palkan käsite onkin määritettävissä selkeämmin kotimaisessa verolainsäädännössä EPL 13 §:n määritelmän mukaisesti.¹⁴⁵ Mainitun 13 §:n 1 momentin 1 kohdassa palkalla on tarkoitettu *kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa*.

Keskeinen huomio lain 1 §:n osalta on Suomesta saadun tulon sitominen TVL:n määräyksiin Suomesta saadusta tulosta. Yhdistäminen TVL:n määräyksiin taas viittaa käytännössä siihen, että avainhenkilöverotuksen soveltamiseksi henkilön saaman tulon tulee täyttää jokin TVL 10 §:n

¹⁴³ SVL 11 luvun 3 §:n 3 momentin mukainen sääntely koskee lain sanamuodon mukaisesti *palkkiota, joka annetaan työnantajayhtiön tai sen kanssa samaan konserniin tai muuhun vastaavaan taloudelliseen yhteenliittymään kuuluvan yhtiön viranomaisen valvonnan alaisella säännellyllä markkinalla tai viranomaisen valvonnan alaisessa monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä noteerattuina osakkeina, sijoitustalletuksena tai muulla vastaavalla tavalla, taikka osakkeiden sijasta osin tai kokonaan rahana, jos tällaisen palkkiona saatavan edun arvo riippuu kyseisten osakkeiden arvon kehityksestä vähintään vuoden ajan palkkion lupaamisen ja antamisen välisenä aikana*. Käytännössä mainittu sääntö koskee esimerkiksi osakepalkkiota, joka maksetaan työnantajayhtiön osakkeina (tai rahapalkkiona), mikäli palkkion kertymäaika (grant-vest) on vähintään vuosi.

¹⁴⁴ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Palkan käsite.

¹⁴⁵ Ibid.

Suomesta saadun määritelmistä ja koska verotusmenettelyä sovelletaan palkkatuloon, linkittyä avainhenkilöverolain soveltaminen erityisesti TVL 10 §:n 1 momentin 4 kohtaan, jonka mukaisesti Suomesta saatua tuloa on *palkkatulo, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.*

Jaakko Ossa on myös tiivistänyt Suomesta saadun tulon määritelmää tuloverolain pohjalta mainiten, että ”Suomesta saatua tuloa ovat muun muassa täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo sekä palkkatulo, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä”.¹⁴⁶ Vaikkakin TVL 10 §:n mukainen luettelointi Suomesta saadusta tulosta ei ole täysin tyhjentävä ja kaiken kattava, on listausta pidetty vakiintuneesti verotuskäytännössä kattavana.¹⁴⁷

Ulkomaisten avainhenkilöiden verotuksen soveltumisen kannalta on keskeistä, että henkilön saama palkkatulo perustuu nimenomaisesti yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa tehtyyn työhön suomalaisen työnantajan lukuun. Muilta osin Verohallinnon ohjeistuksenkin mukaisesti avainhenkilön verotus on sovellettavissa Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatuun palkkaan, suomalaisen yhteisön, yhtymän hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenyydestä saatuun palkkioon sekä ulkomaiselta työnantajalta saatuun palkkaan, mikäli kyseinen työ on tehty Suomessa ulkomaisen työnantajan vuokratessa työntekijän Suomessa sijaitsevalle työn teettäjälle.¹⁴⁸

Verohallinto on ottanut ohjeistuksessaan varsin suoraviivaisen tulkintalinjan siitä, millä aikavälillä pääasiallista Suomessa työskentelyä tarkastellaan. Verohallinnon kannanoton mukaisesti avainhenkilöiden yleisen verovelvollisuuden asemasta johtuen tarkastelujaksona on verovuosi.¹⁴⁹ Tarkastelujakso poikkeaa huomattavasti verrattuna rajoitetusti verovelvollisten Suomesta saadun tulon tarkasteluun, jossa lähtökohtana on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 1994 B 556 mukainen linjaus palkanmaksukausittaisesta tarkastelusta. Käytännössä palkanmaksukausittaisessa tarkastelussa Suomesta saadun tulon edellytyksenä on, että relevantin palkanmaksukauden enemmän kuin puolet työstä on tehty Suomesta käsin.¹⁵⁰

¹⁴⁶ Ossa 2020, s. 46.

¹⁴⁷ Niskakangas – Knuutinen 2021, Luku 16. Ulkomailla asuvan tulot Suomesta > Rajoitetusti verovelvollisen tulot > Suomesta saatu tulo.

¹⁴⁸ Verohallinto 2020b, 3.1 Ulkomaiset avainhenkilöt > 3.1.1 Soveltamisedellytykset.

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ Nykänen 2015, s. 141.

Työskentelyjakson ja tätä myötä Suomesta saadun tulon määritelmän tarkastelu voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa henkilöä ei voitaisi katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi hänen ulkomailla viettämiensä ajanjaksojen perusteella. Verohallinnon ottamalle linjaukselle verovuoden tarkastelujaksosta ei ole selkeää taustaa avainhenkilöverolaista eikä oikeuskirjallisuudesta, ja näin ollen katsonkin kyseisen linjauksen pohjautuvan ainoastaan verotuskäytäntöön, eli käytännössä veroviranomaisen ottamaan, aiemmissa vastaavanlaisissa tilanteissa sovellettuun ja omaksuttuun tulkintaan.¹⁵¹ Verohallinnon linjauksessa erikoista on näkemykseni mukaan myös se, että maininta verovuosi-kohtaisesta tarkastelusta on lisätty ohjeistukseen vasta 2.1.2020 päivitettyssä versiossa, eli yhtäaikaaisesti täydennettäessä vuonna 2020 voimaan astuneiden AvainhenkilöLV 3 §:n ja 10 §:n muutosten osalta. Annetussa vuoden 2020 ohjeistuksessa päivityksellä on viitattu siihen, että ohjeistusta on täsmennetty pääasiallisesti Suomessa tapahtuneen työskentelyn osalta.¹⁵²

Suomesta saadun tulon määritelmää on tarkasteltu myös avainhenkilöverotuksen osalta korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaisuissa KHO 2005 T 2943 sekä KHO 2011 T 3521. Ensiksi mainitussa Norjan kansalaisen voitiin katsoa kuuluvan avainhenkilöverotuksen piiriin tilanteessa, jossa hän työskenteli isobritannialaisen työnantajan Suomessa olleen telakan tiloissa usean vuoden aikana. Vaikka henkilön työnantaja oli ulkomaalainen, oli hänestä tullut Suomessa vietetyn ajan perusteella yleisesti verovelvollinen Suomessa ja hänen palkanmaksustaan vastasi isonbritannialaisen työnantajan toimeksiannosta suomalainen kirjanpito- ja toimisto. Mainitulla työnantajalla ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa, mutta henkilölle voitiin tästä huolimatta soveltaa avainhenkilöverotusta. KHO:n ratkaisusta on johdettavissa linjaus, että ollakseen Suomesta saatua palkkatuloa avainhenkilön työnantajan ei ole pakollista olla kotoisin Suomesta.

Vakiintuneen verotuskäytännön mukaisesti palkan voidaan katsoa myös olevan Suomesta maksettua, vaikka ulkomaisella työnantajalla ei olisi kiinteää toimipaikkaa Suomessa, mikäli henkilön palkkamenot veloitetaan suomalaiselta yhtiöltä.¹⁵³

Kuten ratkaisun KHO 2011 T 3521 osalta ilmenee, tulkitaan suomalaisen palkanmaksajan käsitettä varsin laajasti avainhenkilöverolakia sovellettaessa, koska työnantajan kiinteän toimipaikan puuttumisenkaan ei vielä estä avainhenkilöverolain soveltamista ulkomaisen palkansaajan palkkatuloon. Koska avainhenkilöverolain yhtenä esitettynä tavoitteena on ollut ulkomaisten

¹⁵¹ Vakiintuneen verotuskäytännön määritelmästä muun muassa Rabinä – Myrsky – Myllymäki 2017, s. 59.

¹⁵² Ks. Verohallinto 2020a. Ohjeistuksen alussa on selostettu, miltä osin 2.1.2020 annettua ohjeistusta on päivitetty.

¹⁵³ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Suomesta saatu palkka.

investointien lisääntyminen, palvelee laaja määritelmä myös tältä osin sääntelyn tavoitetta, mikäli henkilön palkanmaksu on mahdollista toteuttaa esimerkiksi erillisen kirjanpitoimiston välityksellä.

Ratkaisussa KHO 2011 T 3521 oli taas kyseessä avainhenkilöverotuksen soveltaminen työsuhdeoption käyttämisestä saatuun tuloon sekä se, miltä ajalta kyseinen tulo verotettaisiin avainhenkilöverotuksen mukaisesti. Ratkaisussa ulkomainen henkilö oli käyttänyt Suomessa ollessaan usealta vuodelta kertynyttä työsuhdeoptiota saaden tätä kautta työnantajayhtiönsä osakkeita. KHO:n ratkaisun mukaisesti Suomessa veronalaiseksi osuudeksi katsottiin se osuus saadusta kokonaismäärästä, jonka katsottiin kertyneen Suomessa työskentelyn aikana ja mainittu osuus voitiin katsoa osaksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeveron alaista kokonaispalkkaa. KHO:n ratkaisusta onkin johdettavissa linjaus, että avainhenkilöverotusta voidaan soveltaa myös työsuhdeoptiosta saatuun tuloon (mukaan lukien esimerkiksi osakepalkkiot), jotka ovat kertyneet sellaisen työskentelyn ajalta, johon on voitu Suomessa soveltaa avainhenkilöverotusta.¹⁵⁴

5.2.4 Ulkomaisen avainhenkilön saamien muiden tulojen verotus

Avainhenkilön saaman muiden ansiotulojen verotuksesta säädetään AvainhenkilöLV 6 §:ssä, jonka mukaisesti ulkomailta saavan palkansaajan saamaan muuhun tuloon (tuloon, johon ei sovelleta avainhenkilöverolakia) lisätään verotusta toimitettaessa myös palkkatulon lähdeveron alaisen tulon yhteismäärä. Tältä osin avainhenkilön saaman muun ansiotulon Suomen verotus noudattaa ns. progressioehtoista verotusta, jossa henkilön avainhenkilöverotuksen alainen palkkatulo kasvattaa myös muun ansiotulon osalta määrättävän veron määrää. Edellä kuvatusta muun ansiotulon ja avainhenkilötulon yhteismäärästä vähennetään myös AvainhenkilöLV 6 §:n mukaisesti puhtaasta ansiotulosta myönnettävät vähennykset. Avainhenkilön saamista muista ansiotuloista on mahdollista tehdä erinäisiä ansiotuloista sekä yleisesti verosta tehtäviä vähennyksiä. Ulkomaisen avainhenkilön saamien muiden ansiotulojen verotus noudattaa samaa verotusmenettelyä kuin yleisesti verovelvollisen saamien ansiotulojen verotus,¹⁵⁵ eikä sovellettavaksi tältä osin tule esimerkiksi LähdeVL.¹⁵⁶

Koska avainhenkilöverolaki on sovellettavissa ainoastaan henkilön saamaan palkkatuloon luontoisetuineen, ei avainhenkilöverolakia sovelleta henkilön saamiin pääomatuloihin, vaan näiden verotus toimitetaan TVL:n säännösten mukaisesti.

¹⁵⁴ Mukaillen Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Suomesta saatu palkka.

¹⁵⁵ Malmgrén - Myrsky 2017, s. 281.

¹⁵⁶ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Muut ansiotulot.

5.3 Ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä: millainen henkilö katsotaan ulkomaiseksi avainhenkilöksi

5.3.1 Yleinen verovelvollisuus ja kansalaisuus

Avainhenkilöverotuksen selkeästi kiistellyimpiä kohtia on ollut AvainhenkilöLV 2 §:n mukaiset edellytykset, joiden mukaisesti henkilöä voidaan pitää laissa tarkoitettuna ulkomailta tulevana palkansaajana. Kuten tutkielman aiemmissa luvuissa on tuotu historiallisen tarkastelun kautta esille, etenkin vaatimus kansalaisuudesta on ollut selkeästi eniten kritiikkiä herättänyt seikka soveltamisedellytyksiä säädettyessä sekä avainhenkilöverolain myöhemmässä tarkastelussa. Sääntelyn soveltamattomuutta kritisoitiin muun muassa hallituksen esityksen HE 24/2019 vp yhteydessä esitystä käsitelleessä valtiovarainvaliokunnan mietinnön vastalauseessa, kuten luvussa 4.2 on tuotu aiemmin esille.

Ulkomaiselle avainhenkilölle asetetut vaatimukset on ilmaistu AvainhenkilöLV 2 §:n 1 momentin kohdissa 1 ja 4. Mainittua 1 kohtaa mukaillen henkilö voidaan pitää avainhenkilöverolain mukaisena ulkomailta tulevana palkansaajana, mikäli *hän tulee tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvolliseksi tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkaessa*. Edellä viitatus 4 kohdan mukaisesti ollakseen laissa tarkoitettu avainhenkilö sääntely on sovellettavissa, mikäli henkilö *ei ole Suomen kansalainen eikä hän ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamisvuotta edeltäneiden viiden kalenterivuoden aikana*.

Vaatimus yleisestä verovelvollisuudesta Suomessa työskentelyn alkaessa on sidoksissa TVL:n 11 §:n määräyksiin Suomessa asumisesta. TVL 11 §:ää lainaten *henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana*. Käytäntöön johdettuna vaatimus Suomessa asumisesta ja tätä kautta muotoutuvasta yleisestä verovelvollisuudesta tarkoittaa sitä, että ulkomailta tulevan palkansaajan tulee pystyä osoittamaan Suomessa kuuden kuukauden ajanjakson ylittävä oleskelu jo työskentelyn alkaessa. Yleisen verovelvollisuuden kannalta ei ole kuitenkaan ratkaisevaa se, muuttaako henkilö Suomeen nimenomaisesti työskentelyn aloituspäivänä, vaan siirtymä Suomeen voi tapahtua jo esimerkiksi muutamia viikkoja etukäteen, jolloin henkilö katsottaisiin yleisesti verovelvolliseksi muuttopäivästä alkaen.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 276–277.

Edellä selostettu AvainhenkilöLV 2.1 §:n 4 kohta on taas tarkoitettu torjumaan avainhenkilöverotuksen väärinkäytöksiä ulkomailla oleskelun ja Suomen kansalaisuuden kautta.¹⁵⁸ Vaatimus siitä, että henkilö ei ole saanut olla Suomessa yleisesti verovelvollinen viiden vuoden aikana ennen Suomessa työskentelyn aloittamista voi ehkäistä näin ollen avainhenkilöverotuksen väärinkäyttötilanteita, mikäli henkilö tarkoituksenmukaisesti poistuisi väliaikaisesti Suomesta päästäkseen jälleen avainhenkilöverotuksen piiriin.

Huomioiden avainhenkilöverotusta kohtaan annettu kritiikki nimenomaisesti sen vuoksi, että sääntely ei sovellu Suomen kansalaiseen ja tämän seikan korostaminen yhdenvertaisuusongelmana, hallituksen esityksestä on tulkittavissa varsin jyrkkä linjaus, että sääntelyn soveltaminen Suomen kansalaiseen olisi nimenomaisesti avainhenkilöverosääntelyn väärinkäyttöä. Huomioiden avainhenkilöihin sovellettavan erityisverotuksen 32 prosentin lähdeveron mukaisesti, sääntely ei välttämättä olisi kuitenkaan omiaan mittavaan ulkomailla oleskeluun verohelpotuksen vuoksi, ellei henkilön ansiotulot olisi hyvin huomattavat

Avainhenkilöverotuksen soveltuvuutta Suomen kansalaiseen on käsitelty myös ratkaisussa KHO 2010 T 412. Kyseisessä ratkaisussa päätettävänä aiheena oli, voitiinko Suomen kansalaiseen, joka oli oleskellut ulkomailla jo 20 vuoden ajan soveltaa avainhenkilöverotusta huomioiden, että hänen työskentelynsä täytti muilta osin avainhenkilöverolain soveltumisen edellytykset. Tapauksessa avainhenkilöverotuksen piiriin hakeutunut henkilö puolusti sääntelyn soveltumista vedoten, että avainhenkilöverotuksen hylkääminen olisi EU-oikeuden vastaista. Ratkaisussa viitattavat EU-oikeudelliset oikeuslähteet olivat nykyiset SEUT 45 artikla työvoiman vapaasta liikkuvuudesta sekä 18 artikla kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä, jotka olivat ratkaisun antamisen ajankohtana 4.3.2019 Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen artiklat 39 ja 12.

Korkein hallinto-oikeus ei ratkaisussaan muuttanut aiempaa hallinto-oikeuden päätöstä siitä, että henkilöön ei voitu soveltaa avainhenkilöverotusta. KHO:n ratkaisun mukaisesti avainhenkilöverotuksen epääminen henkilöltä ei ollut kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää eikä rikkonut työvoiman vapaata liikkuvuutta. Ratkaisuselosteessa vedotaan siihen, että nimenomaisesti vain ulkomaisille palkansaajille suunnattu edullisempi verotus ei muodostanut tapauksessa mainitulle suomalaiselle henkilölle tosiasiallista estettä Suomeen muutolle, joka oli tapauksessa kahden vuoden

¹⁵⁸ Hallituksen esityksessä HE 76/1995 vp on tuotu esille, että asetettu vaatimus yleisestä verovelvollisuudesta viiden kalenterivuoden aikana sekä sääntelyn soveltamattomuus Suomen kansalaisiin torjuisi sääntelyn väärinkäytöksiä. Väärinkäytösten torjumiseen on viitattu myös oikeuskirjallisuudessa selostettaessa voimassa olevaa avainhenkilöverotusta. Ks. HE 76/1995 vp, s. 7 ja Niskakangas – Knuutinen 2021, Luku 16. Ulkomailla asuvan tulot Suomesta > Verotusmenettelylain mukaan verotettavat tulot > Ulkomailta tulevat avainhenkilöt > Lisäedellytykset.

työkomennus Suomessa. Ratkaisusta KHO 2010 T 412 on johdettavissa nykyisen avainhenkilöverolainsäädännön verraten tiukka linjaus siitä, että sääntely ei ole sovellettavissa missään olosuhteissa Suomen kansalaiseen, vaikka tapauksessa KHO 2010 T 412 henkilö oli oleskellutkin ulkomailla jo 20 vuoden ajan.

Nähdäkseni avainhenkilöverolain esitöissä ei oteta kovin seikkaperäisesti kantaa siihen, miksi avainhenkilöverotusta ei voitaisi soveltaa Suomen kansalaiseen eikä sääntelyn soveltamisesta Suomen kansalaiseen ole esitetty esimerkiksi minkäänlaisia taloudellisia haittavaikutuksia. Katsoisin, että tapauksessa KHO 2010 T 412 henkilön olennaiset siteet ovat vääjäämättä ollut varsin rajalliset hänen oleskellessaan ulkomailla jo 20 vuoden ajan, minkä vuoksi henkilön ainoa varsinainen sidonnaisuus on ollut Suomeen vain hänen kansalaisuutensa. Näin ollen herääkin kysymys, miksei tämänkaltaisessa tilanteessa avainhenkilöverolailla voitaisi edistää myös väliaikaisen, erityisasiantuntemusta omaavan paluumuuttajan Suomeen saapumista avainhenkilöverotuksen keinoin. Lisäksi on mahdollista, että henkilö on syntynyt ulkomailla eikä ole koskaan vierailut Suomessa, mutta hän on silti vanhempiensa kansalaisuuden perusteella myös Suomen kansalainen, jolloin myös tässä tilanteessa häneen ei voitaisi soveltaa avainhenkilöverotusta.¹⁵⁹ Tämän, varsin poikkeuksellisen tilanteen osalta on jopa kyseenalaista, onko henkilö Suomen kansalainen sellaisessa merkityksessä, mihin avainhenkilöverolakia säädettyäessä on viitattu ja tältä osin katson, että AvainhenkilöLV on valmisteltu puutteellisesti Suomen kansalaisia koskevan sääntelyn osalta.

Koska AvainhenkilöLV soveltamista ei ole selvitetty mielestäni lainsäätäjän tasolla riittävässä laajuudessa näkisin, että Suomen kansalaisten jättäminen sääntelyn ulkopuolelle olisi syytä ottaa tarkempaan selvittelyyn huomioiden myös, että soveltamattomuus Suomen kansalaisiin on ollut toistuvan vastustamisen kohteena. Esimerkkinä mainittakoon, että hallituksen esitystä HE 24/2019 vp taustoittaneen veroasiantuntijoiden Joakim Fränden ja Paula Holmströmin lausunnossa sääntelyn Suomen kansalaisia syrjivä vaikutus on yhdistetty myös suomalaisille erityisasiantuntijoille kohdistettuun käänteiseen syrjintään¹⁶⁰ Käänteinen syrjintä ei ole muun muassa EU-oikeuslähteissä vahvistettu termi, mutta sillä on viitattu Euroopan syrjinnänvastaisen käsikirjan vanhemmassa 2010 painoksessa tilanteeseen, jossa syrjivä kohtelu on edullista sellaiselle taholle, jonka on odotettu saavan epäedullisempaa kohtelua.¹⁶¹

¹⁵⁹ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 277.

¹⁶⁰ KPMG 2019, s. 3.

¹⁶¹ Euroopan syrjinnänvastaisen oikeuden käsikirja 2010, s. 39.

Tarkasteltaessa avainhenkilöverolain tiukkaa yksiselitteistä määritelmää siitä, että sääntelyn piirissä ei voi olla Suomen kansalainen, olisi sääntelyn soveltamisohjan laajentaminen kansalaisuuden osalta nostettava myös painokkaammin lainsäädännöllisen keskustelun kohteeksi. Avainhenkilöverotuksen soveltamisen laajentamisella myös pitkään ulkomailla asuneisiin Suomen kansalaisiin voitaisiin edistää arvokkaan erityisasiantuntemuksen saamista Suomeen tilanteessa, jossa henkilöt muilta kuin synnynnäisen kansalaisuutensa pohjalta täyttävät avainhenkilöverolain soveltumisedellytykset.

5.3.2 Rahapalkan vähimmäismäärän vaatimus

AvainhenkilöLV 2 § sisältää myös tutkielmassa entuudestaan mainitun edellytyksen kuukausittaisen rahapalkan vähimmäismäärälle sääntelyn soveltumisedellytyksenä (AvainhenkilöLV 2.1 § 2 kohta). AvainhenkilöLV 2 §:n 1 momentin 2 kohdan sanamuodon mukaisesti *hänelle tästä työstä maksettava rahapalkka on vähintään 5 800 euroa kuukaudessa koko tässä laissa tarkoitetun työskentelyn ajan.*

Vaikka avainhenkilöverotusta voidaankin soveltaa ulkomailta tulevan palkansaajan luontoisetuihin sisältäen myös työsuhdeoptioista saadun ansiotulon, on tässä kohdin keskeistä erottaa vaatimus nimenomaisesti rahapalkan vähimmäismäärästä. Edellytyksenä on näin ollen, että henkilön saaman rahapalkan yhteismäärä tulee olla vähintään 5 800 euroa kuussa eikä tässä summassa huomioida henkilön saamia luontoisetuja.¹⁶² Kuukausittaisen rahapalkan tulee olla vähintään 5 800 euroa koko sellaisen työskentelyn ajan, johon haetaan sovellettavaksi avainhenkilöverotusta. Työskentelyn yhtäjaksoisuutta ei myöskään katkaise suoraan työsuhteen vaihtaminen (uusi työsopimus) Suomessa, mikäli ulkomainen palkansaaja on solminut uuden työsuhteen kuukauden sisällä edellisen työsuhteen päätyttyä edellyttäen, että sekä päättyneeseen työsuhteeseen että uuteen työsuhteeseen voidaan muiden edellytysten perusteella soveltaa AvainhenkilöLV mukaista lähdeverotusta.¹⁶³ Yhtäjaksoisuus ei näin ollen edellytä sitä, että AvainhenkilöLV:ssa tarkoitetun ulkomaisen palkansaajan tulisi työskennellä saman työnantajan palveluksessa koko avainhenkilöverotuksen soveltumisajan.

AvainhenkilöLV 2.1 § 2 momentin mukaisesti selostettua 5 800 euron kuukausipalkan rajaa ei sovelleta ulkomailta tulevaan palkansaajaan, mikäli hän lainkohdan sanamuodon mukaan *toimii opettajana suomalaisessa yliopistossa, korkeakoulussa tai muussa ylemmässä oppilaitoksessa taikka*

¹⁶² Esimerkiksi Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Palkan suuruus.

¹⁶³ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 279.

harjoittaa tieteellistä tutkimustyötä yleiseksi eduksi eikä tietyn henkilön tai yhteisön yksityiseksi hyödyksi.

Käytännön sovelluksessa avainhenkilöverotukseen hakeutuminen alle 5 800 euron kuukausirahapalkalla ei ole kuitenkaan kannattavaa, sillä progressiivisen veroasteikon mukaisesti henkilön veroprosentti ei todennäköisimmin ylitä 32 prosenttia edes 5 800 euron kuukausipalkalla.¹⁶⁴

Vaaditun 5 800 euron rahapalkan osalta merkittävä huomio on, että rahapalkan vähimmäismäärän rajaa ei ole muutettu sääntelyn voimassa ollessa muilta osin kuin alkuperäisen markkasumman muuttaminen euroiksi 1.1.2002 alkaen.¹⁶⁵ Huomioiden elinkustannusindeksin muutokset sääntelyn soveltamisen aikavälillä, alkuperäinen 35 000 markan summa lain valmistelun aikana 1995 vastaisi vuonna 2020 8 359,77 euron yhteismäärää, kun taas vuoden 2002 osalta 5 800 euron vastaava määrä vuonna 2020 olisi 7 322,48 euroa.¹⁶⁶ Rahanarvossa tapahtuneiden muutosten osalta voidaan nostaa esille kaksi kysymystä: vastaako nykymuodossaan sovellettava 5 800 euron tuloraja sitä ansiotulotasoa, mihin avainhenkilöverolaila on alun perin pyritty sekä toiseksi, miksi edellytettävän rahapalkan osalta ei ole tehty muutoksia avainhenkilöverolakiin vuoden 2002 jälkeen.

5.3.3 Erityisasiantuntemusta vaativat tehtävät

AvainhenkilöLV 2.1 §:n 3 kohdan vaatimuksen mukaisesti avainhenkilöverotuksen soveltumisen edellytys on, että *hän työskentelee erityisasiantuntemusta edellyttävissä tehtävissä*. Mainittua erityisasiantuntemuksen vaatimusta ei ollut vielä alkuperäisessä hallituksen esityksessä HE 76/1995, vaan erityisasiantuntemuksen ehto lisättiin hallituksen esitystä koskeneessa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä. Kuten tutkielmassa on aiemmin luvun 3.3.1 selostettukin, vaatimus erityisasiantuntijuudesta perustui siihen, että lisäyksellä voitaisiin pyrkiä tehokkaammin houkuttelemaan Suomeen sellaisia henkilöitä ja erityisasiantuntemusta, jollaista ei ole Suomessa riittävästi saatavilla.¹⁶⁷ Erityisasiantuntijuuden kysymykseen oli jo otettu kantaa esityksessä HE

¹⁶⁴ Esittämäni arvio perustuu Verohallinnon vuoden 2021 veroprosenttilaskurilla laskemaani suuntaa antavaan arvioon 5 800 euron rahapalkalla, jolloin henkilön vuosittainen rahapalkka olisi 69 600 euroa. Laskelma on tehty veroprosenttilaskurilla siten, että henkilön kotipaikka on Helsinki, hän on syntynyt vuonna 1980, hän ei kuulu kirkkoon ja kuuluu Suomen sosiaaliturvaan. Mainitulla 69 600 euron rahapalkka-arviolla arvioitu veroprosentti olisi kalenterivuodelle 2021 26,5 %, mikä on merkittävästi 32 %:n avainhenkilöveroa matalampi. Mainittu veroprosentti 26,50 on kuitenkin suuntaa antava arvio, eikä tarkka toteutuva veroprosentti.

¹⁶⁵ Avainhenkilöverolain astuessa voimaan 1.1.1996 vaadittava rahapalkan vähimmäismäärä oli 35 000 markkaa, joka vaihdettiin 5 800 euron määrään 1.1.2002 alkaen. Lakimuutoksen taustalla oli hallituksen esitys eduskunnalle euron käyttöönoton edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön (HE 91/2001 vp).

¹⁶⁶ Rahanarvon muunnokset tehty Tilastokeskuksen verkkosivuilla julkaistua laskuria käyttäen. Ks. Tilastokeskus, Rahanarvonmuunnin.

¹⁶⁷ Mukaillen VaVM 45/1995 vp, s. 4.

76/1995 linjaamalla, että riittävän korkea rahapalkka, tuolloin 35 000 markkaa kuukaudessa, olisi jo osoitus erityisasiantuntemusta vaativista tehtävistä, kun taas opetus- ja tutkimushenkilöstölle vastaavaa tulorajaa ei ollut esitetty säädettäväksi.¹⁶⁸ Avainhenkilöverolain 2 §:n 2 momentin mukaisesti ulkomaiselta opetus- ja tutkimushenkilöstöltä ei kuitenkaan edellytetä 2.1 §:n 3 kohdan mukaisia erityisasiantuntemusta vaativia tehtäviä.

Erityisasiantuntemuksen määritelmä on jätetty avainhenkilöverolaissa hyvin avoimeksi, eikä määritelmää ole vaatimuksessa tarkennettu. Verotuskäytäntö on kuitenkin osoittanut, että pelkästään 5 800 euron ylittävä kuukausittainen rahapalkka olisi jo osoitus erityisasiantuntemusta vaativista tehtävistä

Vero-oikeuden professori *Marjaana Helmisen* mukaan VaVM 45/1995 vp pohjalta on myös johdettavissa tulkinta, että erityisasiantuntijuutta edellyttäväksi tehtäväksi ei katsota avainhenkilöverotuksen soveltuvuutta arvioidessa tehtäviä, jotka liittyvän joukkueurheiluun tai joukkueurheilun parissa työskentelevien ammattilaisten tehtäviä.¹⁶⁹

Nähdäkseni Helmisen esittämä mietinnöstä VaVM 45/1995 vp johdettu linjaus viittaa verotuskäytännössä otettuun tulkintaan, jonka mukaisesti erityisasiantuntemusta edellyttäväksi tehtäväksi tai tällaista asiantuntemusta omaavaksi henkilöksi ei lähtökohtaisesti katsota urheilijaa.¹⁷⁰ Verotuskäytännön mukaisesta linjauksesta on maininta Verohallinnon ohjeistuksessa urheilusta saadun tulon verotuksesta kansainvälisissä tilanteissa, jossa viitataan mietinnön VaVM 45/1995 vp erityisasiantuntemuksen edellytyksen lisäykseen säädettyyn avainhenkilöverolakiin.¹⁷¹ Mietinnössä tarkoituksena on ollut kohdistaa avainhenkilöverotus henkilöihin ”joiden tietämys tai muut taidot ovat tärkeitä mm. maamme tuotannon, elinkeinoelämän tai tutkimuksen kehittämisessä eikä maassamme ole tällaisia erityisasiantuntemusta omaavia henkilöitä riittävästi saatavissa”.¹⁷²

Nähdäkseni yllä selostettu verotuskäytännön linjaus ja viittaus Valtiovarainvaliokunnan mietintöön eivät kuitenkaan suoranaisesti viittaa siihen, että Helmisen viittaama joukkueurheilun tehtävissä työskentelevä huippuammattilainen ei voisi olla avainhenkilöverolain mukaisesti erityisasiantuntija

¹⁶⁸ HE 76/1995 vp, s. 8.

¹⁶⁹ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Erityisasiantuntemus.

¹⁷⁰ Verohallinto 2019, 8 Erityistilanteita > 8.2 Avainhenkilöt.

¹⁷¹ Verohallinto 2019, 8 Erityistilanteita > 8.2 Avainhenkilöt. Vrt. VaVM 45/1995 vp, s. 4.

¹⁷² Verohallinto 2019, 8 Erityistilanteita > 8.2 Avainhenkilöt sekä VaVM 45/1995 vp, s. 4. Näin tässä yhteydessä tarpeelliseksi lisätä suoran lainauksen Valtiovarainvaliokunnan mietinnöstä korostaakseni, miten mietinnössä on hahmotettu avainhenkilöverolakiin lisättyä mainintaa erityisasiantuntemusta edellyttävistä tehtävistä.

tai, että avainhenkilöverotusta ei voitaisi soveltaa mietinnön pohjalta ammattiurheilijan verotukseen. Esimerkiksi vero-oikeuden professorien *Marianne Malmgrénin* ja *Matti Myrskyn* nimenomaisesti maininneet, että avainhenkilöverolakia olisi sovellettu ulkomailta saapuneisiin valmentajiin ja urheilijoihin.¹⁷³

Vaikka urheilijoiden ja huippu-urheilun parissa työskentelevien henkilöiden verotus ei ole tämän tutkimuksen ja tätä myötä tutkielmani keskiössä katson, että yllä selostamani tulkintojen ristiriita korostaa myös erityisasiantuntemuksen käsitteen haasteellisuutta avainhenkilöverotuksen soveltamisessa. Mikäli asiaa tarkastellaan nimenomaisesti esityksen HE 76/1995 vp sääntelyn tavoitteen valossa edistää ulkomaisten, erityisosaamista omaavien henkilöiden saamista Suomeen, en näkisi suoranaista ongelmana katsoa myöskään huippu-urheilijaa tai valmentajaa sellaiseksi asiantuntijaksi, johon avainhenkilöverotus voisi soveltua. Näkisin tutkimukseni ja esittämieni havaintojen pohjalta, että erityisasiantuntemuksen käsitteen tarkentamiselle olisi selkeää tarvetta. Erityisasiantuntemusta koskevien tehtävien ongelmallisuus on myös tiedostettu oikeuskirjallisuudessa avainhenkilöverotusta käsiteltäessä.¹⁷⁴ Huipputasen joukkueurheilu on kuitenkin yleisellä tasolla tarkasteltuna merkittävää liiketoimintaa ja esimerkiksi ulkomailta palkattu huippu-urheilun valmentajan voisi katsoa omaavan sellaista erityisasiantuntemusta, mitä olisi muuten vaikeasti saatavilla Suomessa.

5.3.4 Avainhenkilöverotuksen henkilöllinen soveltamisaika

Mikäli ulkomailta tuleva palkansaaja täyttää AvainhenkilöLV 2 §:n 1 tai 2 momentin mukaiset edellytykset eli käytännössä avainhenkilön määritelmän, voidaan häneen soveltaa avainhenkilöverolain mukaista 32 prosentin lähdeverotusta enintään 48 kuukauden ajan työskentelyn alkamisesta lähtien. Mainittu, nykyään voimassa oleva neljän vuoden henkilöllinen soveltamisaika on säädetty AvainhenkilöLV 2 §:n 3 momentissa.

Mikäli ulkomainen avainhenkilö jatkaa Suomessa työskentelyä sen jälkeen, kun avainhenkilöverotus on hänen osaltaan päätynyt 48 kuukauden jälkeen, hänen palkkatulojensa verotukseen sovelletaan tavanomaista TVL:n mukaista progressiivista ansiotulojen verotusta.¹⁷⁵ Tässä tilanteessa henkilön AvainhenkilöLV mukaisen lähdeverotuksen päättyessä kesken verovuoden hänen ansiotulojensa verotus jatkuu samalla tavoin kuin muilla Suomessa yleisesti verovelvollisilla henkilöillä. Keskeistä

¹⁷³ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 277.

¹⁷⁴ Esimerkiksi Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 110.

¹⁷⁵ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Soveltamisaika.

tässä tilanteessa on kuitenkin se, että ulkomailta tulevan palkansaajan alkuvuoden, avainhenkilöverotuksen mukaisesti lähdeverotettu palkkatulo ei vaikuta hänen loppuvuoden palkkatulojensa veron progressioon eli käytännössä loppuvuoden ansiotulojen veroprosenttiin.¹⁷⁶

Mainittu, kesken verovuotta tapahtuva vaihdos voi myös tarjota henkilölle progressiohyötyä, mikäli hänen loppuvuoden palkkatuloihin kohdistuva veroprosentti jää alle 32 prosentin.

On kuitenkin mahdollista, että henkilön maksettava progressiivinen ansiotulovero on neljän vuoden soveltamisen jälkeen merkittävästi korkeampaa kuin 32 prosentin lähdevero, jolloin avainhenkilölle voidaan pyrkiä maksamaan jo etukäteen palkkatuloja avainhenkilöverotuksen voimassa ollessa. Tämänkaltaiseen veromaksujen minimointiin voidaan kuitenkin puuttua Verohallinnon toimesta VML:n 28 §:n mukaisen veronkiertopykälän kautta.¹⁷⁷

5.4 Maksettavan avainhenkilöveron peruste ja määrä

AvainhenkilöLV 3 §:ssä säädetään veron perusteesta ja määrästä. Mainittu avainhenkilöverolain 3 § on nykyisessä, 1.1.2020 voimassa olevassa muodossaan seuraavanlainen:

Palkkatulon lähdevero on 32 prosenttia 2 §:ssä tarkoitettusta työskentelystä saadun, ennakkoperintälain (1118/1996) mukaan lasketun ennakonpidätyksen alaisen palkan kokonaismäärästä. Verovelvollinen on tulon saaja. Vero peritään lopullisena verona siten, että työnantaja vähentää sen maksettavasta palkasta.

Kuten tutkielmassa onkin jo tuotu johdannosta alkaen esille, mainittu 32 prosentin verotus on ollut voimassa 1.1.2020 alkaen ja tätä ennen sovellettava veroprosentti oli 35. Mainitun 32 prosentin lähdeveron, eli käytännössä avainhenkilöverotuksen mukaisen veroprosentin soveltaminen henkilön palkkatuloon edellyttää, että ulkomailta saapuvan palkansaajan henkilökohtaiset ja hänen työskentelyään koskevat olosuhteet täyttävät AvainhenkilöLV 2 §:ssä asetetut edellytykset. Nykyistä avainhenkilöverotuksen 32 prosentin lähdeverokantaa on sovellettu 1.1.2020 lähtien maksettuaan palkkatuloon, joten aiemmasta 35 alennettu nykyinen 32 prosenttia ei ole voimassa retroaktiivisesti ennen 1.1.2020 maksettuaan palkkatuloon.

¹⁷⁶ Verohallinto 2020b, 3 Erityisryhmät > 3.1 Ulkomaiset avainhenkilöt > 3.1.2 Avainhenkilön lähdeverotus käytännössä.

¹⁷⁷ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Soveltamisaika. Viitatussa kohdassa Helminen mainitsee, että kuvailtuun veronminimointitarkoituksessa harjoitettuun etukäteiseen palkanmaksuun (ylisuurten palkkojen maksaminen) olisi mahdollista puuttua yleisen veronkiertopykälän mukaisesti. Katson, että tämänkaltaisen etukäteisen kompensointi voisi tulla esille esimerkiksi ulkomaisen avainhenkilön Suomen veroilmoituksen käsittelyn yhteydessä sen vuoden osalta, jolloin AvainhenkilöLV soveltaminen on päättynyt 48 kuukauden soveltamisjana päättyttyä.

AvainhenkilöLV 3 §:n nojalla 32 prosentin lähdeveronalainen palkka on sidoksissa pykälän sanamuodon mukaisesti EPL:n mukaiseen ennakonpidätyksen alaiseen palkkatuloon ja tätä myöten erityisesti EPL:n 13.1 §:n 1 kohdan mukaiseen kaikkeen työ- tai virkasuhteessa saatavaan palkkaan, palkkioon, etuuteen tai korvaukseen, minkä perusteella muodostuu kiinteällä 32 prosentilla verotettava tulo.

Avainhenkilöveron on velvollinen maksamaan tulon saaja, eli käytännössä ulkomailta tuleva palkansaaja. AvainhenkilöLV 3 §:n määritelmä lopullisesta verosta tarkoittaa myös sitä, että avainhenkilön saamasta lähdeveron alaisesta tulosta ei tehdä ennen lopullisen veron määräämistä vähennyksiä, jolloin kyseessä on bruttoverotus.¹⁷⁸ Poikkeuksena tuloihin kohdistuvien menojen osalta voidaan mainita kuitenkin työsuhdeoptioista saadut tulot, joista on voitu yleisesti lähdeverotuksessa vähentää työsuhdeoptioedun käytöstä johtuneet kustannukset ennen lopullisen lähdeveron määräämistä.¹⁷⁹

Kolmen prosenttiyksikön madallus on luonnollisesti merkittävä muutos maksettavan veron osalta ja mielestäni avainhenkilöverotuksessa on tältä osin otettu tarvittava kehitysaskel ulkomaisia palkansaajia houkuttelevampaan suuntaan, mutta huomioitavaa on myös, että 1.1.2020 voimaan astunutta muutosta on myös luonnehdittu henkilöverotuksen asiantuntijoiden lausunnossa riittämättömäksi muutokseksi.¹⁸⁰ Sovellettavan veroprosentin osalta herääkin kysymys toteuttaako 32 prosentin kiinteä veroprosentti avainhenkilöverotuksen keskeistä intressiä edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden Suomeen saamista.

Avainhenkilöverolain 8 a §:n maksettava lähdevero kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana kyseinen lähdevero on peritty. Mainittu 8 a § on lisätty avainhenkilöverolakiin 1.1.2017 alkaen. Muutosta koskeneen hallituksen esityksen mukaisesti lisäyksen tarkoituksena oli vastaavuus sovellettavan verotuskäytännön kanssa.¹⁸¹

¹⁷⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 280.

¹⁷⁹ Vaikka ratkaisu KHO 2006 T 1925 koskee nimenomaisesti LähdeVL:n soveltamista työsuhdeoptioiden käyttämisestä saatuun tuloon näkisin, että vastaavaa systematiikkaa lähdeveronalaisen työsuhdeoptiotulon laskennassa voidaan soveltaa myös avainhenkilöverotuksessa. Bruttoverotusmenettelystä työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadun tulon osalta esim. Niskakangas – Knuutinen 2021, Luku 16. Ulkomailla asuvan tulot Suomesta > Kustannusten korvaukset > Bruttoverotus.

¹⁸⁰ KPMG 2019, s. 2.

¹⁸¹ HE 29/2016 vp, s. 250.

5.5 Avainhenkilöverotukseen hakeutuminen

AvainhenkilöLV 4 §:ää mukaillen avainhenkilöverotusta sovelletaan ulkomailta tulevan palkansaajan hakemuksesta. Ulkomailta saapuvan avainhenkilön tulee oma-aloitteisesti hakeutua erityisverotuksen piiriin ja hänen tulee voida osoittaa kirjallisella hakemuksella, että AvainhenkilöLV 2 §:n mukaiset edellytykset täyttyvät hänen osaltaan. Kirjalliselle hakemukselle ei ole asetettu tarkempia muotovaatimuksia, joten kyseessä on vapaamuotoinen hakemus, vaikkakin tässä yhteydessä hakemus on yleisesti verokorttihakemus tarvittavine lisäselvityksineen, kuten osoitus siitä, että henkilön kuukausittainen rahapalkka ylittää vaaditun 5 800 euron vähimmäismäärän ja että hänen työskentelynsä Suomessa edellyttää erityisasiantuntemusta.

Avainhenkilöverotukseen hakeutuminen tarkoittaa myös sitä, että ulkomailta saapuva palkansaaja, joka täyttää AvainhenkilöLV 2 §:n mukaiset henkilökohtaiset soveltamisedellytykset, voi valita haluaako hän sovellettavaksi verotukseensa avainhenkilöverotuksen 48 kuukauden ajaksi vai haluaako hän tavanomaisen progressiivisen verotuksen piiriin.¹⁸² Avainhenkilöverolaista tai lain esitöistä ei ilmene varsinaista estettä sille, että henkilö voisi hakeutua myös pois avainhenkilöverotuksen piiristä kesken 48 kuukauden soveltamisajan omasta tahdostaan.

Avainhenkilöverotukseen hakeutuminen kirjallisen hakemuksen puitteissa tarkoittaa myös verotuskäytännön tasolla sitä, että Verohallinto vahvistaa hakemuksen pohjalta ulkomailta saapuvan palkansaajan avainhenkilöaseman (AvainhenkilöLV 2 §:n edellytysten täyttymisen) ja myöntää tämän pohjalta henkilölle verokortin, jossa on merkintä avainhenkilöverolain soveltamisesta. Verotuskäytännössä tällaista verokorttia kutsutaan avainhenkilön verokortiksi. Koska ulkomaisen avainhenkilön muita ansiotuloja verotetaan TVL:n säännösten mukaisesti (avainhenkilötulon progressiovaikutus huomioiden), voi henkilöllä olla myös kaksi eri verokorttia: avainhenkilön verokortti sekä ns. tavallinen verokortti muita ansiotuloja varten.¹⁸³

Nykyisen sääntelyn mukaisesti avainhenkilöverotuksen piiriin on hakeuduttava AvainhenkilöLV 4 §:n mukaisesti ennen työskentelyn alkamista tai vaihtoehtoisesti 90 päivän sisällä Suomessa työskentelyn alkamisesta. Työskentelyn osalta on keskeistä yleisesti koko avainhenkilöverotuksen ja siihen hakeutumisen osalta, että avainhenkilöverotuksen soveltumista tulee hakea nimenomaisesti sellaisen Suomessa työskentelyn osalta, johon vaaditaan sovellettavaksi avainhenkilöverotusta.

¹⁸² Kondelin – Peltomäki 2021, s. 123.

¹⁸³ Peltomäki 2020, s. 226–227.

Avainhenkilöverolain 4 §:n mukainen 90 päivän määräaika alkaa siitä hetkestä, kun ulkomailta saapunut palkansaaja on aloittanut avainhenkilöverolaissa tarkoitetun Suomessa työskentelyn, jonka alkaessa hänestä on myös tullut Suomessa yleisesti verovelvollinen.¹⁸⁴ Oikeuskirjallisuudessa 90 päivän määräaika on kuvailtu ongelmalliseksi esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomailta tulevan palkansaajan on alun perin ollut tarkoitus työskennellä alle kuusi kuukautta Suomessa ollen näin rajoitetusti verovelvollinen, eikä hänellä ole ollut Suomessa vakituista kotia.¹⁸⁵ Mikäli henkilön Suomessa työskentelyn vakinaistuminen yli kuuden kuukauden ajalle selviää 90 päivän kuluttua työskentelyn alkamisesta, ei hän voisi enää hakeutua avainhenkilöverotuksen piiriin.¹⁸⁶

On myös mahdollista, että Suomessa oleskelun kesto pitenee alun perin suunnitellusta pakottavien syiden vuoksi, kuten tutkielman ilmestymisajankohdan aikaan globaalisti vaikuttaneen koronaviruspandemian johdosta. Koronaviruspandemian kaltaisen *force majeure* -tilanteen osalta keskeinen huomio on, että pandemian aiheuttama poikkeustilanne ei vaikuta henkilön verovelvollisuusaseman määrittelyyn Suomessa.¹⁸⁷

Yhdyn tältä osin hakeutumisajan varsin rajallisen aikamäärään ongelmallisuuteen, koska käytännön työskentelytilanteissa erityisasiantuntijan tai tutkijan Suomessa oleskelun pituus voi selvitä vasta muutaman kuukauden työskentelyn kuluttua. Näkemykseni mukaan 90 päivän määräaika ei varsinaisesti edesauta ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen, vaan voi jopa yllä kuvaillussa esimerkkitilanteessa johtaa ulkomaisen erityisasiantuntijan poistumiseen Suomesta korkean progressiivisen verotuksen välttämiseksi. Tällaisessa tilanteessa erityisasiantuntemusta omaavan henkilön Suomesta poistuminen voi myös johtaa ulkomaisten investointien menettämiseen Suomessa esimerkiksi tilanteessa, jossa henkilö on ollut vastuussa mittavamman projektiluontoisen työn vakinaistamisessa Suomeen.

AvainhenkilöLV 4 §:n 90 päivän määräajan sijaan avainhenkilöverotukseen hakeutuminen voisi olla sidoksissa kuuden kuukauden oleskelun rajaan tai vaihtoehtoisesti veroilmoituksen toimittamisen yhteyteen, jolloin avainhenkilöverotuksen soveltamista voisi hakea henkilön Suomeen saapumista koskevan verovuoden osalta myös tuleville vuosille. Mikäli ulkomailta tulevalla palkansaajalla ei ole hankittuna ulkopuolista avustusta (esimerkiksi palkattu verokonsultti) hänen itsensä tai työnantajan toimesta, on hyvin mahdollista, että Suomeen muuttava avainhenkilö ei ole tietoinen

¹⁸⁴ Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus > Hakemus.

¹⁸⁵ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 280.

¹⁸⁶ Ibid.

¹⁸⁷ Lehmusojja 2020, s. 461.

avainhenkilöverotuksesta eikä etenäkään sen piiriin hakeutumisesta määräajan puitteissa. Tältä osin henkilö voi menettää merkittävän veroedun Suomessa.

5.6 Avainhenkilöverotuksen edellytysten lakkaaminen tai puuttuminen

AvainhenkilöLV 5 §:ssä säädetään verotuksen toimittamisesta tilanteessa, jossa avainhenkilöverotuksen soveltamisedellytykset ovat puuttuneet tai lakanneet.

Edellytysten puuttumiselle tai lakkaamiselle voi olla useita syitä, jotka ovat yhdistettävissä vahvasti AvainhenkilöLV 2 §:n ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmään. Tällaisia syitä voivat olla esimerkiksi kuukausittaisen rahapalkan madaltuminen alle säädetyn 5 800 euron rajan. Edellytykset voivat myös päättyä tilanteessa, jossa työskentely ei ole yhtäjaksoista. Keskeinen, AvainhenkilöLV 1 §:stä muodostuva katkeamistilanne voi syntyä myös siinä tilanteessa, että henkilön saamaa palkkatuloa ei katsota Suomesta saaduksi tuloksi, mikä voi taas aiheuta pitkittyneistä oleskelujaksoista ulkomailla.

Avainhenkilöverolain 5 §:n mukainen verotusmenettely edellytysten puuttuessa tai lakatessa on lain sanamuodon mukaisesti seuraava:

Jos palkkatulon lähdevero on peritty, vaikka sen edellytykset eivät ole toteutuneet, verotus toimitetaan koko työskentelyn ajalta tuloverotusta koskevien yleisten säännösten mukaan. Peritty lähdevero luetaan tällöin verovelvollisen hyväksi joko ennakkoperintälain mukaisena pidätettynä ennakkona tai rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) mukaisena lähdeverona. Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan myös siinä tapauksessa, että verovelvollisen palkka tässä laissa tarkoitetun työskentelyn kestäessä alenee alle 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa mainitun määrän.

Lain sanamuodosta on johdettavissa linjaus, että edellytysten puuttuessa tai päättyessä ulkomailta tulevan palkansaajan verotus toimitetaan koko sellaisen työskentely, johon on edellytysten puuttumisesta huolimatta sovellettu avainhenkilöverotusta, TVL:n ja VML:n yleisten tuloverosäännösten mukaisesti. Verotusmenettelyn kannalta tämä kuitenkin tarkoittaa sitä, että jo maksettu avainhenkilön lähdevero huomioidaan henkilön TVL:n mukaisessa progressiivisessä verotuksessa hänen hyväkseen EPL:n mukaisena ennakkona.¹⁸⁸ Vaihtoehtoisesti työnantajan jo

¹⁸⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 281.

perimä avainhenkilöverotuksen mukainen lähdevero voi tulla huomioitavaksi verovelvollisen, eli ulkomaisen palkansaajan, hyväksi LähdeVL:n mukaisena lähdeverona.¹⁸⁹

Verohallinnon antaman ohjeistuksen mukaisesti henkilön verovelvollisuusaseman vaihtuessa yleisesti verovelvollisesta rajoitetusti verovelvolliseksi avainhenkilöverotuksen mukaisen 48 kuukauden soveltamisajan sisällä, hänen palkkatulonsa verotukseen tulee sovellettavaksi LähdeVL:n mukaiset säännökset siitä lähtien, kun rajoitettu verovelvollisuus on alkanut, mutta henkilön verotusta ei muuteta enää siltä ajalta, kun hän on ollut vielä yleisesti verovelvollinen.¹⁹⁰ Näkisin Verohallinnon ohjeistuksen tältä osin jopa poikkeuksena AvainhenkilöLV 5 §:n sanamuodon tarjoamaan linjaukseen oikaista henkilön verotusta koko työskentelyn ajalta.

Avainhenkilöverolain esitöistä ei nähdäkseni ilmene tarkempia perusteluja sille, miksi verotus toimitettaisiin TVL:n tai LähdeVL:n säännösten mukaisesti koko työskentelyn ajalta. Käytännössä AvainhenkilöLV 5 § mahdollistaa tilanteen, jossa henkilön verotukseen on soveltunut esimerkiksi kahden vuoden ajan avainhenkilöverotus, mutta kolmannen työskentelyvuoden aikana hänen palkkatulonsa putoaisi alle 5 800 euron kuukausisummaan, jolloin hänen verotustansa toimitettaisiin uudelleen myös niiden vuosien osalta, jolloin hänen työskentelynsä on voitu soveltaa avainhenkilöverotusta.

Ulkomailta tulevan palkansaajan verotuksen korjauksen haasteellisuutta voidaan hahmottaa alla kuvailemani esimerkin kautta:

Ulkomailta tuleva palkansaaja A on työskennellyt Suomessa X Oyj:n palveluksessa 1.1.2018 alkaen ja hänen Suomesta maksetun palkkatulon verotukseen on AvainhenkilöLV 2 §:n edellytysten täytyessä sovellettu avainhenkilöverotusta 1.1.2018 alkaen. Henkilö A matkustaa Ruotsiin lomamatkalle 1.3.2020 tarkoituksenaan palata Suomeen huhtikuussa 15.3.2020. A:n oleskelu Ruotsissa viivästyy ns. *force majeure* -syyn johdosta (esimerkiksi alkuvuodesta 2020 asti maailmanlaajuisesti vaikuttaneen koronaviruspandemia (Covid-19) vuoksi) ja hän pääsee palaamaan Suomeen lokakuussa 2020.

Ruotsissa oleskelunsa aikana henkilö A on työskennellyt etänä suomalaiselle työnantajalleen ja hänen palkanmaksuunsa on sovellettu avainhenkilöverotusta. Tällaisessa tilanteessa henkilön A saamaa palkkatuloa ei välttämättä katsottaisi Suomesta saaduksi tuloksi, mikäli työskentely ei ole pääasiallisesti tapahtunut Suomessa verovuoden 2020 aikana, mutta hänestä ei ole myöskään tullut

¹⁸⁹ AvainhenkilöLV 5 §:n sanamuodon mukaisesti, menettelystä myös esim. Malmgrén – Myrsky 2017, s. 281.

¹⁹⁰ Verohallinto 2020b, 3 Erityisryhmät > 3.1 Ulkomaiset avainhenkilöt > 3.1.2 Avainhenkilön lähdeverotus käytännössä.

välttämättä rajoitetusti verovelvollinen Suomessa. Tässä tilanteessa AvainhenkilöLV 5 §:n mukainen verotuksen tuloverotuksen yleisten sääntöjen mukaisesti johtaisi henkilön A osalta progressiiviseen verotukseen koko hänen 1.1.2018 alkaneen työskentelyn ajalta. Mainitussa esimerkkitilanteessa myös Ruotsin verotus voisi aktivoitua henkilön A tilanteessa Ruotsissa vietetyn ajan perusteella Pohjoismaisen verosopimuksen (SopS 25-26/1997) 15 artiklan nojalla hänen oleskellessaan Ruotsissa yli 183 päivän ajan, etenkin, kun OECD:n malliverosopimukseen kommentaarin mukaisesti etätyöskentelytilanteissa työntekijän sijaintivaltiolla olisi pääsääntöinen verotusoikeus etätyöstä saatuun tuloon.¹⁹¹

Avainhenkilöverolain sääntelyn kannalta on keskeistä, että laissa säädetään myös tilanteista, joissa avainhenkilöverotusta ei voida soveltaa puuttuvien tai lakanneiden edellytysten johdosta.

Avainhenkilöverolain mukaisten edellytysten lakkaamisen huomioiminen sitoo myös henkilön työnantajaa AvainhenkilöLV 8.2 §:n kautta, jonka mukaisesti *Työnantajan on palkkatulon lähdeveron perimisen sijasta toimitettava ennakkoperintälain mukainen ennakonpidätys, vaikka palkansaajan verokortissa olisi 4 §:ssä tarkoitettu merkintä, jos palkkatulon lähdeveron edellytykset eivät ole toteutuneet tai ne ovat lakanneet*. Tällaisessa tilanteessa, kuten avainhenkilöverolakia yleisesti sovellettaessa, työnantajan tulee soveltaa lähdeveron perinnässä EPL:n määräyksiä AvainhenkilöLV 8 §:n mukaisesti.

5.7 Avainhenkilöverolain muu sisältö

Kuten olen esittänyt tarkasteltavien lainkohtien osalta luvussa 5.1, tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella, onko avainhenkilöverolaki sääntelynä omiaan edistämään ulkomaisten asiantuntijoiden Suomeen saamista, minkä vuoksi olen tarkastellut laajemmin erityisesti niitä pykäläiä, joilla on huomattavaa merkitystä avainhenkilön määritelmään, avainhenkilöverolain soveltamisalaan tulojen osalta, avainhenkilöverotuksen piiriin hakeutumiseen, veron perusteeseen ja määrään sekä avainhenkilöverotuksen edellytysten puuttumiseen tai lakkaamiseen sekä sääntelyn voimassaoloon. Katson, että kyseisten osa-alueiden tarkastelu muodostaa olennaisen viitekehyksen sääntely-ympäristölle, joka vaikuttaa ulkomailta tulevan palkansaajan Suomessa työskentelyn käytännön olosuhteisiin.

Muiden kuin luvuissa 5.1 – 5.6 luvuissa käsiteltävien tai sivuttujen avainhenkilöverolain määräysten osalta voidaan koontina mainita, että AvainhenkilöLV 1 a § koskee muiden lakien (oma-aloitteisten

¹⁹¹ OECD 2017. Malliverosopimuksen kommentaari artikla 15 > Kappale 1.

verojen verotusmenettelystä annettu laki, veronkantolaki) soveltamista, 7 § lain soveltamista Ahvenanmaan maakunnassa, 9 § veron määrittämistä verovelvolliselle eli ulkomailta tulevalle palkansaajalle verovelvollisena, 9 a § muutoksenhakua verovelvollista koskevaan päätökseen verovelvollisen tai VOVA:n toimesta ja 11 § tarkempien säännösten antamista asetuksella.

6. Avainhenkilöverotuksen kansainvälinen vertailu: Alankomaat, Ruotsi ja Tanska

6.1 Ulkomaisten asiantuntijoiden erityisverotusmenettelyjen vertailusta

Säädettäessä avainhenkilöverolakia Suomessa, alkuperäisessä hallituksen esityksessäkin haettiin vertailupohjaa erityisverotuksen säätämiseksi kansainvälisen vertailun pohjalta.¹⁹² Tutkielman yhtenä keskeisenä tarkoituksena on tarkastella nykyisen avainhenkilöverolain systematiikan (tapa keventää ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta) toimivuutta ja näin ollen oikeusvertailu tarjoaa näkökulmia eri maiden sääntelyn välillä. Tutkielman laajuus ja sivumäärä huomioiden vertailtaviksi maiksi on valittu Alankomaat, Ruotsi ja Tanska, joiden ulkomaisille asiantuntijoille suunnattua erityisverotusta tarkastellaan pääpiirteissään.

Vertailun keskiössä ovat maissa sovellettavan erityisverotuksen mekanismit tiettyjen ulkomailta saapuvien henkilöiden verotuksen keventämiseen, eli miten verokevennys käytännössä toteutetaan sekä edellytykset, joiden tulee täytyä, jotta selostettua erityisverotusta on mahdollista soveltaa henkilön verotuksessa. Tutkielman rajallinen sivumäärä huomioiden Alankomaiden, Ruotsin ja Tanskan ulkomailta saapuville avainhenkilöille, korkeapalkkaisille henkilöille ja tutkijoille suunnattuja erityismenettelyjä on tarkoitus kartoittaa pääpiirteissään soveltuvan vertailupohjan saamiseksi.

Maiden valinnassa on huomioitu valikoitujen maiden korkea tuloverotuksen aste, ja kaikkien vertailtavien maiden osalta korkein sovellettava ansiotulojen veroprosentti on ollut vähintään 49,50 % sekä vähintään 51,80 % paikalliset sosiaaliturvamaksut huomioiden.¹⁹³

Eri maiden avainhenkilöverotuksen kaltaisten järjestelmien vertailu on tuotu esille myös Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarjan 2019:35 julkaisussa ”Verotuksen muutospainet ja tulevaisuus”,¹⁹⁴ mikä taustoitti myös hallituksen esityksen HE 24/2019 vp argumentointia avainhenkilöverolain tarpeellisuudelle.

¹⁹² Hallituksen esityksen HE 76/1995 vp antamisen ajankohdan kansainvälistä vertailua käsitelty luvussa 3.3.3.

¹⁹³ OECD: Table I.7. Top statutory personal income tax rates year 2020.

¹⁹⁴ Kalin et al. 2019, s. 81.

6.2 Alankomaat: 30 % -sääntö

6.2.1 Alankomaalaisen 30 % -säännön mukainen verohuojennus

Alankomaiden tietyille asiantuntijoille suunnattua verotusmenettelyä nimitetään yleisemmin englanniksi joko nimellä *30 % ruling* tai *30 % facility* (*30 % -regeling* hollanniksi). Käytän tässä yhteydessä Alankomaissa sovellettavasta sääntelystä nimitystä 30 % -sääntö.

Alankomaiden henkilöverotusjärjestelmästä on keskeistä lisäksi täsmentää, että alankomaalainen tuloverotus on jaettu kolmeen kategoriaan, joista käytetään myös termiä *Box*.¹⁹⁵ Näistä kolmesta kategoriasta (Box 1 – Box 3) ansiotulot sijoittuvat kategoriaan Box 1, joita verotetaan progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti.¹⁹⁶ Tulojen kategorisoinnin osalta on huomattavaa se, että 30 % -säännön soveltamispiirissä oleva henkilö voi myös vaatia, että hänen Alankomaiden verotukseen sovelletaan osittain rajoitetusti verovelvollisen verotusta, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että häntä verotetaan tiettyjen tulojen osalta, kuten ulkomailla asuvaa henkilöä.¹⁹⁷ Edellä mainittu eräänlainen osittain rajoitetusti verovelvollisen asema taas voi käytännön tasolla tarkoittaa sitä, että esimerkiksi henkilön ulkomailta saatuja pääomatuloja ei veroteta lainkaan Alankomaissa.

30 % -säännön edellytysten täytyessä Alankomaissa työskentelevän, ulkomailta siirtyneen henkilön palkasta 30 prosenttia voidaan maksaa hänelle verovapaasti ja loppuosaa hänen saamastaan palkkatulosta verotetaan paikallisen tavanomaisen progressiivisen veroasteikon mukaan.¹⁹⁸ 30 % -säännön soveltuessa ulkomailta muuttaneelle asiantuntijalle voidaan maksaa myös ansiotuloja koskevan prosentuaalisen kevennyksen koulumaksuihin liittyviä kustannuksia verovapaasti.¹⁹⁹

30 % -säännön keskeisenä tarkoituksena on kompensoida ulkomailta Alankomaihin saapuvalla henkilölle Alankomaissa oleskelusta aiheutuvia kustannuksia (englanniksi *extraterritorial costs*), mitä varten alankomaalainen työnantaja voi korvata näitä kuluja tarjoamalla henkilön palkasta 30 prosenttia hänelle verovapaana tulona ilman, että tosiasiallisia kuluja on tarpeen osoittaa toteutuneen.²⁰⁰ Vaikka 30 % -säännön tarkoitus on tasata muutosta ja Alankomaissa asumisesta

¹⁹⁵ EY 2021, s. 1095.

¹⁹⁶ IBFD 2019, s. 614.

¹⁹⁷ IBFD 2021, s. 1101 sekä

¹⁹⁸ IBFD 2019, s. 614.

¹⁹⁹ EY 2021, s. 1101.

²⁰⁰ Belastingdienst: 30 % facility for incoming employees.

aiheutuvia kustannuksia,²⁰¹ tarkoittaa säännön soveltaminen käytännössä sitä, että sääntelyn ehtojen soveltuessa henkilön palkkatulosta 30 prosenttia on verovapaata sääntelyn soveltumisen ajan, joka on joko 8 vuotta tai viisi vuotta.²⁰²

6.2.2 Alankomaiden 30 % -säännön soveltamisen edellytyksiä

Kuten suomalaisen avainhenkilöverolain osalta, myös alankomaalaisen 30 % -säännön soveltaminen on sidoksissa tiettyihin henkilön työskentelyä, palkkausta sekä muita olosuhteita, kuten erityisasiantuntijuutta koskeviin olosuhteisiin ja edellytyksiin. 30 % -säännön soveltamisedellytykset ovat keskeisimmiltä osilta tarkasteltuna seuraavat:

- Henkilön tulee olla ulkomailta palkattu ja hänelle maksettava palkka tulee olla ennakonpidätyksen alaista tuloa Alankomaissa sekä 30 % -säännön mukaisesta kompensoinnista tulee olla sovittu henkilön ja hänen työnantajansa välillä
- Henkilöllä tulee olla sellaista asiantuntijuutta, mitä on saatavilla rajallisesti Alankomaissa. Vaadittavaa erityisosaamista tarkastellaan henkilön koulutustason, tehtäväkohtaisen asiantuntijuuden sekä palkkaustason pohjalta. Erityisasiantuntijuus on kuitenkin osoitettavissa henkilölle maksettavan palkan määrän perusteella
- 30 % -säännön piiriin kuulumista tulee hakea neljän kuukauden kuluessa työskentelyn alettua, mutta mikäli hakemus toimitetaan neljän kuukauden määräajan jälkeen, lyhentää edeltänyt Alankomaissa työskentely soveltamisajan pituutta.
- Henkilö ei ole saanut asua 150 kilometrin säteellä Alankomaiden rajasta 16 kuukauden ajanjaksoa Alankomaissa työskentelyä edeltäneen kahden vuoden aikana, ellei hän ole jo entuudestaan työskennellyt Alankomaissa edeltäneen kahdeksan vuoden aikana. Edeltänyt Alankomaissa työskentely kuitenkin lyhentää sääntelyn soveltamisaikaa ja edeltänyttä Alankomaissa työskentelyä ja asumista tarkastellaan 25 vuoden ajanjaksolta.²⁰³

Vaadittava erityisasiantuntijuus on alankomaalaisessa sääntelyssä sidoksissa henkilön palkkaustasoon ja ulkomailta saapuvan työntekijän palkkaukseen kohdistuvat ehdot ovat keskeisiltä osiltaan seuraavanlaiset:

²⁰¹ IBFD 2019, s. 622

²⁰² Sääntelyn soveltumisaika muutettiin 1.1.2019 alkaen soveltumaan enintään viiden vuoden (60 kuukautta) ajaksi, mikä vaikutti jo myönnettyjen 30 % -säännön mukaisen verotuksen saaneiden henkilöiden asemaan siten, että sääntelyn soveltumisaikaa lyhennettiin, mikäli alun perin myönnetty 8 vuoden soveltumisaika oli päättymässä vuonna 2021 tai tämän jälkeen. Ks. IBFD 2019, s. 622.

²⁰³ Selostetuista edellytyksistä EY 2021, s. 1102 ja IBFD 2019, s. 622 sekä Belastingdienst: Conditions 30 % facility.

- Henkilön saaman vuosipalkan tulee olla vähintään 38 961 euroa vuonna 2021 30 prosentin vähennyksen jälkeen, eli käytännössä noin 55 659 euroa vuodessa
- Mikäli henkilö on alle 30-vuotias ja hänellä on maisterin tutkinto, sovellettava palkkauksen raja on 29 616 euroa vuodessa vuonna 2021 30 prosentin jälkeen, käytännössä noin 42 309 euroa vuodessa
- Mikäli henkilö työskentelee tieteellisen tutkimuksen tehtävissä Alankomaissa (esimerkiksi tutkija yliopistossa) hänen palkkaukselleen ei ole vaadittua vähimmäisrajaa.²⁰⁴

6.3 Ruotsin malli ulkomaisten erityisasiantuntijoiden verotuksen keventämiseen

6.3.1 Ruotsin verolainsäädännön mukainen tapa keventää ulkomailta saapuvan henkilön verotusta

Ruotsissa ulkomaalaisen työntekijän verohelpotuksesta säädetään Ruotsin tuloverolaissa (IL) lain 11 luvun 22-23a §:ien sääntelyn mukaisesti. Ruotsissa päätöksen paikallisen IL:n mukaisen avainhenkilöverotuksen sääntelyn piiriin pääsemisestä tekee Ruotsin veroviranomaisesta (Skatteverket) erillinen viranomaistaho, Forskarskattenämnden, jonka jäsenet nimittää Ruotsin hallitus. Forskarskattenämnden on Ruotsissa toimiva tutkijoiden verolautakunta, jonka tarkoituksena on päättää Ruotsin tuloverolaissa asetetut edellytykset ulkomailta tulevan asiantuntijan verohelpotuksen soveltumiselle.

Henkilön täyttäessä laissa säädetyt edellytykset (IL 22 §), 25 prosenttia hänelle maksettavasta palkasta, palkkiosta tai vastaavasta työhön perustuvasta korvauksesta on hänelle verovapaata tuloa.²⁰⁵ Tämän lisäksi henkilölle voidaan korvata verovapaasti Ruotsissa oleskelusta johtuvia muuttokustannuksia, matkakuluja Ruotsin ja kotimaan välillä sekä henkilön lasten koulumaksuja.²⁰⁶ Henkilön saamaa loppuosaa palkkatulosta (75 prosenttia) verotetaan Ruotsissa normaalien tuloverosäännösten,²⁰⁷ eli progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti. Ruotsin tuloverolain mallin

²⁰⁴ Selostetuista palkkauksen edellytyksistä EY 2021, s. 1102 ja IBFD 2019, s. 622 sekä Belastingdienst: You possess a specific expertise ja tämän hollanninkielinen vastaava sivusto Belastingdienst: U hebt een specifieke deskundigheid. Hollanninkielistä Alankomaiden veroviranomaisten ohjeistusta on käytetty tässä yhteydessä ajantasaisen, vuoden 2021 soveltuvan palkkauksen rajan vahvistamiseksi.

²⁰⁵ IL 23 §:n mukaisesta 25 % verokevennyksestä selostettu myös englanniksi Forskarskattenämnden: About tax relief.

²⁰⁶ Mainitut IL 23 §:n mukaiset verovapaat korvaukset ilmaistu käännettynä mainitun lainkohdan mukaisesti. Korvauksista selostettu myös muun muassa EY 2021, s. 1497.

²⁰⁷ IBFD 2019, s. 818.

mukainen kevennetty verotus on IL 22 §:n 4 momentin (*stycKET*) mukaisesti voimassa enintään viiden vuoden ajan siitä hetkestä, kun Ruotsissa oleskelu on alkanut.²⁰⁸

6.3.2 Edellytykset Ruotsin tuloverolain mukaiseen erityisverotukseen pääsemiselle

Samoin kuin Suomessa ja aiemmin käsitellyssä Alankomaiden mallissa, myös Ruotsin sääntelyn osalta erityisverotuksen soveltumiselle on asetettu lakisääteisiä ehtoja, joista säädetään Ruotsin osalta IL 22 §:ssä. Mainitun Ruotsin tuloverolain pykälän sisältöä mukaillen ja tiivistäen sääntelyn soveltumiselle on asetettu seuraavia edellytyksiä:

- Henkilön tulee olla ulkomailta saapuva avainhenkilö, joka työskentelee johtotehtävissä yrityksen avainasemassa. Lisäksi sääntelyä voidaan soveltaa asiantuntija-, tutkimus- tai kehitystehtäviin, mikäli tällaisen henkilöstön rekrytoinnissa on huomattavia vaikeuksia Ruotsin sisällä
- Henkilön työnantajan kotipaikka on Ruotsi tai vaihtoehtoisesti ulkomainen yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka Ruotsissa
- Työntekijä ei ole Ruotsin kansalainen, eikä ole asunut pysyvästi Ruotsissa viiden edeltävän kalenterivuoden aikana ennen sellaisen työskentelyn alkua, johon vaaditaan sovellettavaksi erityisverotusta
- Henkilön aiottu Ruotsissa oleskelu kestää enintään viisi vuotta
- Henkilö on hakeutunut erillisellä hakemuksella sääntelyn piiriin kolmen kuukauden kuluessa Ruotsissa työskentelyn alettua.²⁰⁹

Edellytysten osalta keskeistä on, että henkilö on joko Ruotsin tuloverolain 22 §:n mukaisesti selostettu asiantuntija, tutkija tai muu avainhenkilö. Lisäksi mainitun lainkohdan mukaisesti sääntelyn piiriin voi päästä automaattisesti hakemuksella ja tätä myötä työntekijälle asetettujen ehtojen täytyneen, mikäli ulkomailta saapuvan henkilön Ruotsissa tehtävästä on kaksinkertainen verrattuna niin kutsuttuun ”perussummaan” (*prisbasbelopp*). Tässä tapauksessa henkilön ei tule osoittaa erikseen asiantuntijan, tutkijan tai muun avainhenkilön asemaansa, mutta hänen tulee täyttää muut yllä selostetut kansalaisuutta, Ruotsissa oleskelua ja työnantajaa koskevat edellytykset. Päästäkseen erityisverotuksen piiriin palkkauksen perusteella, henkilön kuukausipalkan

²⁰⁸ Sääntely on ollut sovellettavissa viiden vuoden ajalle 1.6.2020 tai tämän jälkeen alkaneen työskentelyn osalta. Tätä ennen sääntelyn enimmäiskesto on ollut kolme vuotta. Ks. Forskarskattenämnden: About tax relief.

²⁰⁹ Luettelossa selostettujen IL 22 §:n mukaisten edellytysten sisällöstä selostettu myös esimerkiksi EY 2021, s. 1497 ja IBFD 2019, s. 818–819 sekä Forskarskattenämnden: Conditions for tax relief.

(kaksinkertainen verrattuna ”perussummaan”) tulee olla vuoden 2021 osalta 95 201 Ruotsin kruunua,²¹⁰ joka vastaa noin 9 080 euron kuukausisummaa vuoden 2020 Ruotsin kruunun keskikurssilla.²¹¹

Ruotsin avainhenkilöverotusta käsittelevän viranomaisen (Forskarskattenämnden) julkaisemien tilastojen mukaisesti erityisverotuksen piiriin on hakeutunut yhteensä 965 henkilöä vuonna 2020, joista 758:lle on myönnetty erityisverotuksen mukainen verotusmenettely Ruotsissa, kun taas vuoden 2019 osalta hakemusten yhteismäärä on ollut 1127, joista hyväksyvä päätös on myönnetty 924:lle.²¹²

6.4 Tanskan malli ulkomaisten erityisasiantuntijoiden verotuksen keventämiseen

6.4.1 Tanskan verolainsäädännön mukainen tapa keventää ulkomailta saapuvan henkilön verotusta

Tutkielman luvussa 3.3.3 käsiteltiin vuonna 1995 voimassa ollutta Tanskan mallia keventää ulkomailta saapuvan henkilön verotusta,²¹³ ja nykyään Tanskassa sovellettava on monelta osin samankaltainen vielä nykyäänkin esimerkiksi käytettävän kevennysmekanismin, kiinteän veroprosentin soveltamisen, osalta.

Tanskassa nykyään sovellettavan mallin mukaisesti henkilön täyttäessä paikallisen erityisverotuksen soveltamisedellytykset hänen palkkatuloaan voidaan verottaa 27 prosentin kiinteällä veroprosentilla, jonka päälle lisätään Tanskassa maksettava veroluonteinen työmarkkinamaksu (AM-bidrag), jolloin sovellettava veroprosentti on 32,84.²¹⁴ Tanskan mallin mukaista erityisverotusta on mahdollista soveltaa enimmillään seitsemän vuoden ajan (84 kuukautta) ulkomailta saapuvan palkansaajan verotukseen Tanskassa ja kiinteän veroprosentin soveltuessa henkilö ei voi tehdä verotuksessaan palkkatuloihinsa kohdistuvia vähennyksiä.²¹⁵ Tanskan mallin mukaista erityisverotusta sovelletaan ainoastaan ulkomailta saapuvan, sääntelyn soveltamispiirissä olevan henkilön, palkkatulon verotukseen, jolloin henkilön saamaa muuta tuloa verotetaan Tanskassa tavanomaisten

²¹⁰ Forskarskattenämnden: Remuneration rate.

²¹¹ Euromääräinen summa laskettu käyttäen Verohallinnon julkaisemaa, Suomen pankin ilmoittamaa Ruotsin kruunun valuuttakurssin keskiarvoa (EUR 1 = SEK 10,4848). Ks. Verohallinto 2021a.

²¹² Forskarskattenämnden: Statistics.

²¹³ Ks. Luku 3.3.3 Esitetyn HE 76/1995 vp mukaisen avainhenkilöverolainsäädännön kansainvälinen vertailu esityksen antamishetkellä.

²¹⁴ Tanskassa sovellettavan mallin veroprosentista muun muassa EY 2021, s. 394 sekä Skatteforvaltningen 2018, Taxation under the scheme. Viitatus Tanskan veroviranomaisten (Skatteforvaltningen) ohjeistuksen todettakoon, että ohje on julkaistu alun perin 30.6.2018, mutta ohjeistusta on täydennetty ajantasaisesti vuoden 2021 osalta esimerkiksi sovellettavan vähimmäispalkan osalta.

²¹⁵ Skatteforvaltningen 2018, Taxation under the scheme.

verosäännösten (ansiotulojen osalta progressiivisen veroasteikon) mukaisesti.²¹⁶ Erityisverotuksen alaiseen palkkatuloon voidaan myös lukea myös henkilön työnantajan tarjoamat puhelin-, internet- sekä autoetu ja työnantajan kustantama terveystakuutus.²¹⁷

6.4.2 Edellytykset Tanskassa sovellettavaan erityisverotukseen pääsemiselle

Tanskan avainhenkilöverotuksen kaltaisen erityisverotuksen kaltaisen sääntelyn piiriin pääsemisestä ja sen edellytyksistä, kuten myös itse verotusmenettelystä säädetään Tanskan lähdeverolaissa (*kildeskatteloven*). Sääntelyn soveltamisedellytykset koskevat muun muassa henkilön työskentelyn aloittamisaikaa edeltänyttä oleskelua Tanskassa, hänelle maksettavaa vähimmäispalkkaa, omistusosuutta työnantajayhtiössä. Koska sääntely on sovellettavissa myös tietyin erityisedellytyksin ulkomailta Tanskaan saapuviin tutkijoihin, on heidän osaltaankin asetettu tiettyjä erityisehtoja sääntelyn soveltamiselle. Tiivistäen sääntelyn soveltumiselle on asetettu seuraavia edellytyksiä:

- Ulkomailta saapuva henkilö ei ole saanut olla verotuksellisesti Tanskassa asuva (termi englanniksi: *tax resident* englanniksi) tai muilta osin velvollinen (termi englanniksi: *limited tax liability*) suorittamaan veroja Tanskaan palkkatuloista tai vastaavista ansiotuloista tai liiketoiminnan tulosta kymmenen vuoden aikana ennen Tanskassa työskentelyn alkua. Henkilöstä on tultava verotuksellisesti Tanskassa asuva tai muilta osin verovelvollinen Tanskassa sellaisen työskentelyn alettua, johon vaaditaan sovellettavaksi erityisverotusta
- Henkilön tulee työskennellä pääsääntöisesti Tanskassa²¹⁸
- Tanskassa työskentelyä edeltäneiden viiden vuoden aikana henkilöllä ei ole saanut olla merkittävää osakeomistusta tai osakkeiden tuottamaa äänioikeutta työnantajayhtiössä eikä hänellä ole saanut olla merkittävää osuutta yrityksen omasta pääomasta tai muilta osin hallitsevaa roolia²¹⁹

²¹⁶ EY 2021, s. 394 sekä IBFD 2019, s. 208.

²¹⁷ Skatteforvaltningen 2018, Salary amount sekä esimerkiksi PwC 15.1.2021.

²¹⁸ Henkilön tulee pääsääntöisesti olla sovellettavan maiden välisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen (verosopimus) Tanskassa asuva. Mikäli henkilön nimenomaisesta työskentelystä saatua palkkatuloa verotetaan myös toisessa valtiossa, voi tällaisten verotettavien päivien yhteismäärä olla korkeintaan 30. Ks. Skatteforvaltningen 2018, Requirements as to where the work is to be performed.

²¹⁹ Mikäli henkilön Tanskassa sijaitsevan työnantajan omistus jakautuu osakkeisiin (esim. julkisesti noteerattuihin osakkeisiin tai muihin osakkeisiin), Tanskaan saapuvalla henkilöllä ei ole saanut olla työskentelyä edeltäneiden viiden vuoden aikana 25 %:n tai tämän ylittävää omistusosuutta työnantajayhtiönsä osakkeista tai 50 %:n tai tämän ylittävää osuutta osakkeiden tuottamasta äänivallasta työnantajayhtiössään. Mikäli henkilön työnantaja on yksityisomisteinen (ei osakeperusteinen), hän ei ole saanut omistaa työskentelyä edeltäneiden viiden vuoden aikana 25 %:n tai tämän ylittävää osuutta yhtiön omasta pääomasta tai muilta osin hallita tällaista yritystä. Omistukseen ja hallintaan perustuvista edellytyksistä Skatteforvaltningen 2018, Co-owner of the employer's enterprise sekä IBFD 2019, s. 207.

- Henkilön työnantajan tulee olla kotoisin Tanskasta (esim. Tanskassa toimiva yritys) tai ulkomainen yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa
- Henkilön kuukausittaisen palkkatulon tulee olla vähintään 69 600 Tanskan kruunua ennen AM-bidrag -vähennyksen tekemistä, mutta Tanskan työmarkkinoiden lisäeläkerahastoa koskevan ATP-vähennyksen jälkeen ja tämän palkkatulon tulee ilmetä henkilön Tanskan työskentelyä koskevasta työsopimuksesta. Mikäli henkilö on tutkija, vähimmäispalkan vaatimusta ei ole, mutta tutkijan tulee saada työskentelylleen ja osaamiselleen hyväksyntä määrättyltä tutkimussäätiöltä (*Danmarks Frie Forskningsfond*).²²⁰

Yllä olevassa luettelossa ilmoitettu vuoden 2021 osalta soveltuva vähimmäispalkka (DKK 69 600) vastaa noin 9 337 euromääräistä summaa vuoden 2020 Tanskan kruunun keskipäivällä.²²¹ Keskeistä Tanskan erityisverotusmenettelyn osalta on myös, että sääntelyn soveltumista voi hakea takautuvasti edeltäneille kalenterivuosille Tanskan veroviranomaiselta.²²²

6.5 Oikeusvertailun havaintoja ja koontia verrattuna avainhenkilöverolakiin

Avainhenkilöverolailta on useita yhteneväisyyksiä esiteltyjen Alankomaiden, Ruotsin sekä Tanskan sääntelyihin keventää ulkomailta tulevan asiantuntijan, avainhenkilön tai tutkijan verotusta. Keskeinen yhdistävä tekijä avainhenkilöverolain mukaisen sääntelyn sekä esiteltyjen ulkomaisten mallien välillä on, että erityissääntely on nimenomaisesti suunnattu ulkomailta saapuville henkilöille. Kuten avainhenkilöverolain 2.1 §:n 4 kohdassa, myös Ruotsin osalta IL 22 §:ssä on nimenomainen säännös siitä, että säännöstä ei sovelleta kotimaan kansalaiseen. Kuten avainhenkilöverolain osalta, myös vertailtavissa maissa ulkomailta saapuneen henkilön oleskelua työskentelymaassa työskentelyä edeltäneiden vuosien osalta on säännelty. Suomessa sovellettava vaatimus viiden edeltäneen vuoden rajoitetusta verovelvollisuudesta (AvainhenkilöLV 2.1 §:n 4 kohdan mukaisesti) on hyvin samankaltainen Ruotsissa sovellettavaan vaatimukseen.

Alankomaiden ja Tanskan mallit mahdollistavat sääntelyn soveltamisen sen sijaan kotimaan (Alankomaat, Tanska) kansalaiseen, mutta tässä tapauksessa henkilön tulee olla oleskellut joko

²²⁰ Luetteloidut edellytykset koostettu lähteistä: Skatteforvaltningen 2018, Tax liability in Denmark before and during employment ja Requirements as to where the work is to be performed ja Average monthly salary according to the contract of employment sekä Salary amount. Edellä mainittujen Tanskan veroviranomaisen ohjeistuksen lisäksi myös EY 2021, s. 394 sekä IBFD 2019, s. 207.

²²¹ Euromääräinen summa laskettu käyttäen Verohallinnon julkaisemaa, Suomen pankin ilmoittamaa Tanskan kruunun valuuttakurssin keskiarvoa (EUR 1 = DKK 7,4542). Ks. Verohallinto 2021a.

²²² Skatteforvaltningen 2018, Choice of the scheme after commencement of employment.

huomattavan pitkään ulkomailla tai hänen on tullut olla rajoitetusti verovelvollinen kotimaassaan huomattavan pitkän ajanjakson. Alankomaiden osalta ulkomailla oleskelun edellytys alankomaalaiselle on 6.2.2 luvussa esitetyn tiedon mukaisesti jopa 25 vuotta, kun taas Tanskassa on edellytys, että henkilöllä ei ole saanut olla verovelvoitteita Tanskaan työskentelyä edeltäneiden kymmenen vuoden aikana, mikä käytännössä edellyttäisi varsin vahvaa asumista ja tuloja koskevien siteiden katkaisemista Tanskaan maan kansalaisen osalta. Yhdistävänä tekijänä Suomen ja vertailtujen maiden välillä voitaneen siis todeta, että kaikkien maiden osalta sääntely on ensisijaisesti tai jopa yksiselitteisesti suunnattu ulkomailta saapuville ulkomaan kansalaiselle.

Keskeinen yhdistävä tekijä avainhenkilöverolain ja vertailtujen maiden välillä on myös ulkomailta saapuvan henkilön palkkaukselle asetetut vähimmäisvaatimukset, mikäli henkilö ei työskentele tieteellisen tutkimuksen parissa. Suomessa sovellettava, avainhenkilöverolain 2.1 §:n 2 kohdan mukainen 5 800 euron vähimmäisrahapalkan vaatimus on kuitenkin huomattavasti matalampi vertailtujen Pohjoismaiden kanssa huomioiden, että Ruotsissa vastaava vaatimus on noin 9 080 euroa ja Tanskassa noin 9 337 euroa. Ruotsin osalta todettakoon kuitenkin, että henkilön tuloraja voi olla alle vaaditun, noin 9 080 euron, kuukausimäärän, mikäli hän täyttää vaadittavan asiantuntijan tai avainhenkilön määritelmän.²²³ Vaadittavan palkkauksen osalta Suomessa on näin ollen helpompi päästä erityisverotuksen piiriin. Suomessa sovellettavan tulorajan osalta on kuitenkin huomioitava, että 5 800 euron rahapalkalla (ilman muita ansiotuloja) sovellettava 32 prosentin lähdevero on korkeampi kuin vastaavan ansiotulon verotus progressiivisen veroasteikon mukaisesti.²²⁴ Alankomaissa sovellettava henkilön ansiotuloja koskeva vähimmäisvaatimus on sen sijaan huomattavasti matalampi kuin Suomessa, 55 659 euroa tai 42 309 euroa vuodessa riippuen henkilön iästä, mutta toisaalta sovellettava tapa keventää henkilön verotusta (30 prosentin verovapaana maksettava osuus) on täysin poikkeava Suomessa sovellettavasta avainhenkilön lähdeverotuksesta. Vertailtujen Pohjoismaiden osalta Suomi on myös ainoa, jossa sääntelyn soveltamispiiriin pääseminen on sidoksissa nimenomaisesti ulkomailta saapuvan henkilön rahapalkkaan, kun taas Tanskassa ja Ruotsissa tulorajan mukaiseen ansiotuloon voidaan lukea mukaan myös muita luontoisetujen erä.²²⁵

²²³ EY 2021, s. 1497.

²²⁴ Esimerkki avainhenkilöverotuksen kannattavuudesta sääntelyn soveltamisedellytyksenä olevan rahapalkan alarajalla esitetty tutkielman luvussa 5.3.2. Tulorajan suhteutumista sovellettavaan 32 prosentin lähdeveroon käsitellään myös myöhemmin tutkielman luvussa 7.

²²⁵ Ruotsin osalta luontoisetujen huomioimisesta kruunumääräisen tulorajan soveltumiseen esimerkiksi IBFD 2019, s. 819.

Kaikkien vertailtujen maiden osalta yhteistä avainhenkilöverolain kanssa on myös se, että tutkijoille ei ole asetettu vähimmäispalkan rajaa myöskään Alankomaissa, Ruotsissa tai Tanskassa. Avainhenkilöverolain mukainen verotusmenettely on mahdollinen Suomessa tutkimus- ja opetushenkilöstölle (yliopisto, korkeakoulu, muu ylempi oppilaitos) AvainhenkilöLV 2 §:n 2 momentin mukaisesti ja nähdäkseni soveltumisala on tältä osin laajempi kuin vertailuissa maissa, joissa erityisverotus on suunnattu pääosin tutkijoille. Tanskan osalta tutkijan määritelmä on erityisen säännelty, kuten luvussa 6.4.2 on tuotu esille ja edellyttää erillistä hyväksyntää erilliseltä, valtakunnalliselta tutkimussäätiöltä.²²⁶ Vertailun pohjalta on katsottavissa, että avainhenkilöverolain soveltuminen tutkimushenkilöstöön ei ole poikkeuksellinen menettely, mikä taas voi toimia osoituksena, että myös esiteltyissä maissa on tunnustettu tarve houkutella ulkomaista, tieteellisen alan asiantuntijuutta maahan verotuksen keinoin. Ruotsin osalta paikallisen tuloverolain mukainen erityisverotus kuitenkin edellyttää, että vastaavanlaista osaamista on vaikeasti rekrytoitavissa Ruotsin sisältä.²²⁷

Yhtenäistä suomalaisen avainhenkilöverotuksen ja esiteltyjen ulkomaisten mallien välillä on myös sääntelyn henkilöllinen soveltamisaika. Suomessa sovellettava 48 kuukauden enimmäisaika on merkittävästi lyhyin maakohtaisessa vertailussa, huomioiden, että 30 % -sääntöä on mahdollista soveltaa Alankomaissa joko 5 tai 8 vuotta, Ruotsissa viisi vuotta ja Tanskassa enimmillään seitsemän vuotta. Ruotsissa tehty muutos kolmen vuoden soveltamisajasta viiden vuoden ajanjaksoon herättääkin tarkastelemaan, olisiko avainhenkilöverolain soveltamisajan jatkaminen myös omiaan edistämään ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen.

Vertailuista maista avainhenkilöverolain mukainen menettely 32 prosentin bruttoverotuksesta mukailee hyvin paljolti Tanskassa sovellettavaa lähdeveromallia 27 prosentin lähdeverosta (32,84 prosenttia paikallinen AM-bidrag huomioituna). Kuten tutkielmassa on aiemmin esitetty, avainhenkilön kuuluessa Suomen sosiaaliturvaan hänen ennakonpidätyksen alaisesta ansiotulostaan pidätetään myös työntekijän eläkevakuutusmaksu sekä työttömyysvakuutusmaksu, jolloin sovellettava pidätysprosentti on 40,55 prosenttia tai 42,05 prosenttia riippuen henkilön iästä.²²⁸ Samoin kuin Suomessa, Tanskassa sovelletaan bruttoverotusmenettelyä, jolloin kummassakaan valtiossa työskentelevä erityissääntelyn piirissä oleva henkilö ei voi tehdä vähennyksiä erityisen lähdeverotuksen kohteena olevasta palkkatulostaan. Yleisellä tasolla Tanskan osalta voidaan

²²⁶ Ks. tutkielman luku 6.4.2.

²²⁷ IL 22 §:n mukaisesta vaatimuksesta tutkijoiden osalta esimerkiksi IBFD 2019, s. 818.

²²⁸ Ks. tutkielman luku 5.2.2 Avainhenkilön palkkatulosta maksettavat sosiaaliturvamaksut.

arvioida, että 32,84 prosentin kiinteä veroprosentti on merkittävä veroetu, koska 69 600 Tanskan kruunun kuukausipalkan määrällä henkilön vuosittainen palkkatulo olisi 835 200 Tanskan kruunua, jolloin hänen ansiotulojaan verotettaisiin korkeimmalla sovellettavalla veroprosentilla, joka olisi vuoden 2021 osalta 56,52.²²⁹

Alankomaiden 30 % -sääntöä koskeva luku 6.2 ja Ruotsin mallia käsittelevä luku 6.3 osoittavat, että maissa sovelletaan erilaista mekanismia ulkomailta tulevan asiantuntijan, avainhenkilön tai tutkijan verotuksen keventämiseen ja käytännön mekanismi on tarjota osa henkilölle maksettavasta ansiotulosta verovapaana, mikäli hän täyttää sääntelyn soveltamiselle asetetut edellytykset. Alankomaiden 30 prosentin ja Ruotsin 25 prosentin huojennus on myös taloudellisilta vaikutuksiltaan yhdenvertainen ulkomailta tulevien palkansaajien osalta, koska menettelyitä sovellettaessa henkilön saama taloudellinen hyöty on ensinnäkin selkeästi ennakoitavissa ja toiseksi veroedun taloudellinen hyöty on henkilöille yhdenvertainen, koska heihin sovelletaan samaa prosentuaalista kevennystä. Sen sijaan avainhenkilöverolain bruttoverotusta ja kiinteää 32 veroprosenttia sovellettaessa voidaan katsoa, että henkilön saama suhteellinen verohyöty kasvaa huomattavasti henkilön tulojen kasvaessa, mikä käytännössä suosii suurituloisimpia palkansaajia.²³⁰ Kuten Alankomaita ja Ruotsia käsittelevissä luvuissa on selostettu, vähennyksen jälkeistä palkkatuloa (70 % tai 75 %) verotetaan tavanomaisten tuloverosäännösten mukaan, jolloin osuutta verotetaan käytännössä progressiivisen veroasteikon mukaisesti.

Avainhenkilöverolaki ei itsessään sääntele verovapaiden kustannuserien korvaamista vastaavanlaisesti kuin Ruotsin tuloverolain mahdollisuus tarjota verovapaana muuttokustannuksia, matkakuluja Ruotsin ja kotimaan välillä sekä henkilön lasten koulumaksuja.

Vaikka tämänkaltaisia verovapaiden etujen sääntelyä ei ole sisällytetty avainhenkilöverolakiin, voidaan Suomeen saapuvalla ulkomaiselle palkansaajalle korvata myös asumisesta aiheutuneita kustannuksia, mikäli hänen katsotaan työskentelevän TVL 72 a §:n mukaisesti erityisellä työntekemispaikalla. Erityisen työntekemispaikan edellytysten soveltuessa henkilölle voidaan tarjota TVL 71 §:n mukaisia verovapaita matkakustannusten korvauksia, joihin sisältyvät TVL 71 §:n sanamuodon mukaisesti *työnantajalta työmatkasta saatu matkustamiskustannusten korvaus, päiväraha, ateriakorvaus ja majoittumiskorvaus*. Käytännön sovelluksessa tämä voinee johtaa siihen, että Suomessa työskentelevälle avainhenkilölle voidaan myös tarjota asuntoetu verovapaasti, mikäli

²²⁹ Tanskassa sovellettavan progressiivisen ansiotuloveron prosenttimääristä esimerkiksi Deloitte 2021, s. 3.

²³⁰ Kiinteän lähdeveroprosentin suurituloisia henkilöitä suosivasta vaikutuksesta selostettu myös KPMG Oy:n lausunnossa luonnosteltua esitystä HE 24/2019 vp koskien. Ks. KPMG 2019, s. 3.

hänen työskentelynsä täyttää TVL 72 a §:n mukaisen tilapäisyyden edellytyksen.²³¹ Verohallinto on tuonut esille ohjeistuksessaan, että TVL 72 a §:n mukaiset määräajat ovat sovellettavissa kansainvälisissä tilanteissa, jolloin ulkomailta saapuvaan palkansaajaan voidaan myös soveltaa erityisen työtekemispaikan edellytyksiä.²³²

TVL 72 a §:n mukaisen erityisen työtekemispaikan sääntelyn lisäksi 1.1.2020 voimaan astuneen TVL 69 c §:n mukaisesti henkilölle voidaan tarjota puolet hänen ja hänen mukanansa muuttavan perheen matkustamis- ja muuttokustannuksista, mikäli muutto on tapahtunut henkilön työpaikan sijainnin vuoksi. Verohallinto on ottanut kannan, että ulkomailta Suomeen muutettaessa muuton katsotaan tapahtuneen aina työpaikan sijainnin vuoksi.²³³ Muuttokustannusten 50 prosentin verovapautta koskeneen sääntelyn taustalla oli myös avainhenkilöverolakia viimeisimmäksi muokannut HE 24/2019 vp. Vaikka avainhenkilöverolaki ei sääntelyn sanamuodossaan käsittele ulkomailta saapuvalla palkansaajalle tarjottavia verovapaita etuja, on Suomen verolainsäädännössä myös reagoitu ulkomailta saapuville henkilöille tarjottaviin verovapaisiin luontoisetuihin.

Toisin kuin Suomessa avainhenkilöverolain soveltamisen piirissä, Alankomaiden osalta ulkomailta saapuvalla henkilölle voi muodostua merkittävää verotuksellista etua, mikäli hän hakeutuu luvussa 6.2.1 selostetun mukaisesti osittain rajoitetusti verovelvollisen verotusta, jolloin hänen tiettyjä pääomatulojansa ei veroteta välttämättä lainkaan Alankomaissa.²³⁴ Vaikka Alankomaita on myös luonnehdittu kansainvälisessä vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa veroparatiisiksi²³⁵, en välttämättä näkisi tämänkaltaisella rajallisella poikkeusmenettelyllä mittavia veronkiertomahdollisuuksiakaan. Keskeistä eroavaisuuden osalta on kuitenkin huomata, että suomalaisen avainhenkilöverotuksen valmisteluaineistossa on nimenomaisesti ollut tarkoitus pitää avainhenkilöitä yleisesti verovelvollisena, jotta ulkomailta saamien muiden kuin palkkatulojen verotus mahdollistetaan Suomessa.²³⁶

²³¹ TVL 72 a §:n 1 momentin sanamuodon mukaisesti *tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla pidetään enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työtekemispaikassa*. Huomioitavaa kuitenkin on, että TVL 72 a §:n tilapäisyyden edellytystä on päivitetty 4 momentin lisäyksellä, jonka sanamuodon mukaisesti *tilapäisenä työskentelynä erityisellä työtekemispaikalla pidetään enintään kolmen vuoden ja kuuden kuukauden työskentelyä samassa työtekemispaikassa, jos 1 momentissa tarkoitettu määräaika päättyy 1.1.–31.12.2021 välisenä aikana*.

²³² Verohallinto 2021b, 5.3 5.3 Työskentelyn tilapäisyys > 5.3.1 Työskentelyn keston määräaika.

²³³ Verohallinto 2021b, 10.12 Työnantajan maksamat muuttokustannukset.

²³⁴ EY 2021, s. 1101.

²³⁵ Palan – Murphy – Chavagneux 2013, s. 40.

²³⁶ HE 76/1995 vp, s. 7.

7. Avainhenkilöverotuksen ongelmakohtia ja oikeustilan kehittämisseuuntia

7.1 Tutkielmassa käsiteltävät avainhenkilöverolain ongelmakohdat ja tulkinnan haasteet

Tutkielmassa on läpi avainhenkilöverotuksen käsittelyn mitan nostettu myös esille avainhenkilöverolainsäädännön herättämää kritiikkiä sekä eri lainkohtien ongelmallisuutta huomioden, että sääntelyn tarkoituksena on edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen. Esille nostettu lainvalmisteluaineistossa, oikeuskirjallisuudessa sekä muissa asiantuntijajulkaisuissa esitetyt kannanotot korostavat tutkielman tarkoitusta selvittää, onko avainhenkilöverolaki nyky muodossaan toimiva malli ulkomailta saapuvan henkilön verojen keventämiseen ja miten sääntelyä voisi kehittää palvelutarkoituksensa optimoimiseksi.

Tutkielman luvussa 5 on sääntelyn eri osa-alueita käsitellessä huomioitu eräitä ongelmakohtia AvainhenkilöLV osalta, jotka ovat sovellettavan 32 prosentin lähdeveron tehokkuus verotuksen keventämisen osalta, rahapalkan vähimmäismäärän summa, sääntelyn soveltumattomuus Suomen kansalaisiin, erityisasiantuntemusta edellyttävien tehtävien määrittelemine, sääntelyn piiriin hakeutumisen 90 päivän määräaika sekä sääntelyn soveltumisedellytysten päättyessä koko yleisen verovelvollisuuden ajalta tehtävä verotuksen korjaus.

Tutkielman luvussa 5 olevissa alaluvuissa olen esittänyt paikoittain kehitysehdotuksia yllä selostettujen avainhenkilöverolain yksittäisten ongelmakohtien osalta. Olen valikoinut vielä tutkielman lukuun 7 perusteellisemman tarkastelun kohteeksi havaintojeni perusteella keskeisimmät avainhenkilöverolain haasteet, joihin aion esittää kehitysehdotuksia: sovellettava lähdeverojärjestelmä verotuksen keventämismekanismine, sääntelyn soveltamine Suomen kansalaisiin sekä erityisasiantuntemuksen määrittely.

7.2 Sovellettavan 32 prosentin lähdeverotuksen vaikutus henkilön verotukseen

7.2.1 Avainhenkilöverolain lähdeveroprosentista esitetyt kommentit ja kehitysehdotukset

Avainhenkilöverolain 3 §:n mukaista nykyistä 32 prosentin lähdeverokantaa on arvosteltu verotuksen asiantuntijoiden toimesta suhteutettuna 5 800 euron vaatimukseen rahapalkan vähimmäismäärään ja esitetyt kommentit viittaavat ensisijaisesti siihen, että 5 800 euron rahapalkalla muodostuva

tavanomainen muodostuva progressiivinen veroprosentti on merkittävästi matalampi verrattuna siihen, millä ansiotulotasolla 32 prosentin lähdeverotus muodostuu henkilölle kannattavaksi.²³⁷ Asiantuntijoiden lausunnoista ja kommentteista on nostettavissa kaksi muutosehdotusta avainhenkilöverolain 3 §:n mukaisen lähdeveroprosentin sekä 2.1 §:n 2kohdan tulorajan osalta: 1) siirtyminen Ruotsin ja Alankomaiden kaltaiseen tapaan, jossa tietty prosenttiosuus voitaisiin maksaa henkilölle verovapaana sekä 2) avainhenkilöltä edellytettävän tulorajan laskeminen ja tätä myötä myös lähdeveroprosentin keventäminen.²³⁸ Mahdollisia kehityssuuntia olisi Ruotsin mallin mukainen, 25 prosentin verovapaan korvauksen keventämismallin implementoiminen Suomeen sekä tulorajan madaltamisen ja lähdeveroprosentin laskemisen osalta vaaditun rahapalkan rajan laskeminen 5 800 eurosta 4 000 euron summaan ja tätä myötä 32 prosentin laskeminen 20 prosentin lähdeverokantaan.

Toisaalta vuonna 2020 voimaan astunut veroprosentin muutos 35 prosentista 32 prosenttiin on nähty asiantuntijalausunnoissa myös myönteisenä muutoksena ulkomaisen asiantuntijuuden rekrytoinnin edistämisessä.²³⁹

7.2.2 Ulkomailta saapuvan palkansaajan verotus vaihtoehtoisissa verotusmalleissa

Avainhenkilöverotuksen vaikutuksia eri tulotasolla voidaan hahmottaa alla esitettävän taulukon mukaisesti, jossa on huomioitu nykymuotoinen 32 prosentin lähdeverotus, tätä edeltänyt 35 prosentin lähdeverotus, Ruotsin mallista sovellettu 25 prosentin osuuden maksamainen verovapaana palkkana henkilölle (75 prosenttia progressiivisen ansiotuloverotuksen alaista), lähdeveroprosentin laskeminen 20 prosenttiin sekä vertailupohjana tavanomainen progressiivinen verotus. Esitetyn laskelmataulukon osalta on keskeistä huomata, että esitettävät luvut veron määrästä ja veroprosentista ovat suuntaa antavia ja taulukon tarkoituksena on hahmottaa ulkomailta tulevalle palkansaajalle muodostuvaa verovastuuta eri verotusmenettelyiden esimerkkien vaihtoehdoissa.

Taulukko 1. Henkilön ansiotulojen veroprosentti vaihtoehtoisilla verotusmenettelyillä

Taulukossa 1. on esitetty toteutuvat veroprosentit ja maksettavan veron arvioitu yhteismäärä vuodelta 2021 verotusmenettelyissä I) - V). Menettelyt ovat seuraavat: I) 25 prosenttia verovapaata tuloa

²³⁷ KPMG 2019, s. 2–3.

²³⁸ Verovapaana maksettavan osuuden mallista ehdotettu KPMG:n lausunnossa koskien luonnosteltua esitystä HE 24/2019. Ks. KPMG 2019, s. 4–5. Avainhenkilöltä edellytettävän tulorajan madaltamisesta ja lähdeveroprosentin laskemisesta esimerkiksi Keskuskauppakamari 3.1.2020.

²³⁹ EK 2019, s. 1 sekä Keskuskauppakamari 2019, s. 1.

(loppuosa progressiivisella verotuksella), II) Lähdevero 20 prosenttia, III) Lähdevero 32 prosenttia, IV) Lähdevero 35 prosenttia ja V) Tavallinen progressiivinen verotus.

Taulukossa olevat laskelmat on laadittu vaihtoehdoissa I) ja V) Verohallinnon julkaisemalla veroprosenttilaskurilla²⁴⁰ seuraavin henkilöä koskevin olettaimin: kotikunta Helsinki, ei kirkollisverovelvollinen, syntymävuosi 1980, kuuluu Suomen sosiaaliturvaan. Menettelyissä I) ja V) Laskelman lopputuloksessa (veroprosentti, veron määrä) on huomioitu lopullista veroprosenttia määritettäessä Verohallinnon viran puolesta tekemät vähennykset ansiotulosta sekä veroista ja maksuista.²⁴¹ Menettelyissä II), III) ja IV) veroprosentti on lopullinen lähdeveroprosentti, jossa ei ole huomioitu työntekijän työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksuja.

Verotusmenettely:		I)		II)		III)		IV)		V)	
Palkka/kk (EUR)	Palkka/vuosi (EUR)	Veropro-sentti	Veron määrä (EUR)	Veropro-sentti	Veron määrä (EUR)	Veropro-sentti	Veron määrä (EUR)	Veropro-sentti	Veron määrä (EUR)	Veropro-sentti	Veron määrä (EUR)
4 000,00	48 000,00	11,47 %	5 503,61	20 %	9 600,00	32 %	15 360,00	35 %	16 800,00	20,58 %	9 878,80
5 800,00	69 600,00	16,42 %	11 425,20	20 %	13 920,00	32 %	22 272,00	35 %	24 360,00	26,43 %	18 396,26
8 636,25	103 635,00	20,89 %	21 651,92	20 %	20 727,00	32 %	33 163,20	35 %	36 272,25	32,00 %	33 163,08
10 000,00	120 000,00	22,14 %	26 569,22	20 %	24 000,00	32 %	38 400,00	35 %	42 000,00	34,21 %	41 056,22
20 000,00	240 000,00	28,78 %	69 071,26	20 %	48 000,00	32 %	76 800,00	35 %	84 000,00	40,37 %	96 876,43
50 000,00	600 000,00	32,37 %	194 194,49	20 %	120 000,00	32 %	192 000,00	35 %	210 000,00	43,95 %	263 707,40

Vaikka avainhenkilöverotus ei nykyisen sääntelyn mukaisesti sovellu 4 000 euron kuukausirahapalkalla, olen ilmoittanut soveltuvan lähdeveroprosentin myös tämän tulon osalta havainnollistavan vertailupohjan saavuttamiseksi.

Taulukosta ilmenee, että ulkomailta saapuvan palkansaajan verotus avainhenkilöverotuksen piirissä on hänelle selkeästi epäedullisempi verrattuna tavalliseen progressiiviseen verotukseen tilanteessa, jossa hänen kuukausipalkkansa on avainhenkilöverolain edellyttämä 5 800 euroa kuukaudessa. Tällaisessa esimerkkitalanteessa hänen arvioitu vuoden progressiivinen veroprosentti olisi 26,43 ja hän säästäisi lähes 4 000 euroa veroissa kuuluessaan progressiivisen verotuksen piiriin.

Taulukon mukaisesti henkilön saamien palkkatulojen tulisi olla yhteismäärältään 103 635 euroa vuodessa, jotta hänen progressiivinen veroprosenttinsa olisi 32. Tämä osoittaa, että ulkomailta saapuvan palkansaajan ei ole kannattavaa hakeutua avainhenkilöverotuksen piiriin, mikäli hänen vuosittainen ansiotulojensa yhteismäärä ei ylitä mainittua summaa. Koska avainhenkilöverotus on

²⁴⁰ Verohallinto: Veroprosenttilaskuri.

²⁴¹ TVL 95 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen 750 euron ns. automaattinen tulonhankkimisvähennys, työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut, sairausvakuutuksen päivärahamaksu, työtulovähennys.

bruttoverotusta eikä avainhenkilö voi tehdä verotuksestaan vähennyksiä,²⁴² tulee myös 32 prosentin rajoilla huomioida onko henkilöllä sellaisia vähennyksiä, jotka huomioiden yleisesti verovelvolliselle sovellettava progressiivinen verotus olisi kannattavampaa.

Taulukko osoittaa myös, että vuodesta 2020 alkaen sovellettu 32 prosentin lähdeverokanta vaikuttaa merkittävästi henkilön maksettavan lopullisen veron määrään verrattuna aiemmin sovellettuun 35 prosentin lähdeveroon. Tältä osin on todettavissa, että veroprosentin laskeminen voi lisätä Suomen houkuttelevuutta työnantajamaana alhaisemman verotuksen vuoksi.

Verotusmenettelyn I) mukaisesti henkilölle maksettaisiin 25 prosenttia palkkatuloista verovapaana, ja jäljellejäävään 75 prosentin osuuteen sovellettaisiin tavanomaista yleisen verovelvollisen ansiotuloverotusta progressiivisen veroasteikon mukaisesti. Taulukon suuntaa antavan laskelman lopputulos osoittaa, että menettely olisi verovelvolliselle (avainhenkilölle) selkeästi edukkaampi menettely. Esitetystä esimerkkitilanteesta henkilön veroprosentti ylittäisi avainhenkilöverolain mukaisen 32 prosentin veroasteen vasta hyvin korkealla palkkaustasolla (taulukossa 600 000 euron vuosiansiotasolla). Esitetty verotusmalli I) voisi kuitenkin verojen keventämismenetelmän puolesta olla ulkomaiselle henkilölle selkeämmin hahmotettavissa verrattuna tilanteeseen, jossa henkilön tulisi laskea erikseen, kannattaako hänen hakeutua nykymallisen avainhenkilöverolain sääntelyn piiriin. Ihannetilanteesta selkeä ja helposti ennakoitava verohuojennusmenettely voisi täten myös edistää tehokkaammin ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen

Verotusmenettelyn esimerkkitilanne II) (soveltaminen 4 000 euron kuukausirahapalkan alarajalla, lähdeveroprosentti 20) merkitsisi hyvin merkittävää lähdeveroprosentin laskua, mutta osoittautuisi esitettyjen lukujen valossa verovelvolliselle myös asetetussa vertailupohjassa edulliseksi vaihtoehdoksi. Tämänkaltainen 12 prosenttiyksikön lasku lähdeveroprosentin osalta voisi olla kuitenkin haastaa lainsäädäntöympäristössä huomioiden, että ensimmäinen, verraten varovainen 3 %:n lasku maksettavan avainhenkilön lähdeveroprosentin osalta on astunut voimaan vasta 1.1.2020. Alempi sovellettava tuloraja voisi kuitenkin houkutella sääntelyn piiriin enemmän ulkomailta tulevia palkansaajia, mikä voisi myös kasvattaa saatavan veron määrää.

Vaikka esitetyt vertailuluvut eri malleissa ovat suuntaa antavia arvioita, esitän havaintojeni perusteella lainsäädännöllisenä jatkotutkimusta ja -selvittelyä koskevana toimenpiteenä seuraavan: avainhenkilöverolain mukaista 32 prosentin lähdeverojärjestelmän korvaamista Ruotsin mallin esimerkin mukaisesti tulisi kartoittaa taloudellisilta vaikutuksiltaan, jotta olisi mahdollista osoittaa

²⁴² Esimerkiksi Helminen 2021, Luku 14. Palkka > Ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotus > Erityinen verotus > Lähdevero.

kvalifioitavin metodein esitetyn verohuojennusmallin edistävää vaikutus ulkomailta tulevan erityisasiantuntijuuden Suomeen saapumiselle. Vertailupohjana Ruotsin mallin soveltamisen tehokkuudesta voidaan myös todeta, että jo pelkästään vuoden 2020 osalta erityisverotusasema oli myönnetty 758 henkilölle,²⁴³ kun taas Suomessa hallituksen esittämä arvio ulkomaisten avainhenkilöiden yhteismäärästä vuoden 2020 osalta on ollut noin 600 henkilöä.²⁴⁴ Tämä yksittäinen havainto maiden välisestä erosta antaa jo taustaa sille, että oikeusvertailun pohjalta avainhenkilöverotuksen mekanismin selvittämiseksi ja sen mahdolliselle kokonaisvaltaiselle uudistamiselle on selkeää tarvetta.

Huomioiden, että avainhenkilöverotuksen säätämisen taustalla on ollut uhka Suomen korkean ansiotuloverotustason muodostumisesta tosiasialliseksi esteeksi Suomeen saapumiselle,²⁴⁵ totean, että nykymallissaan avainhenkilöverotus ei madalla ulkomailta saapuvan palkansaajan verotusta sääntelyn mukaisen ansiotulotason alarajoilla, vaan avainhenkilöverotuksen konkreettinen hyöty konkretisoituu vasta ansiotulotason korkealla tasolla.

Alkuperäisten tavoitteiden valossa avainhenkilöverotuksen tavoitteena on ollut saada Suomeen myös huippututkijoita suomalaisiin yliopistoihin sekä tutkimuslaitoksiin ja Suomen lainsäätämisaikana korkean ansiotuloverotuksen nähtiin laskevan tällaisten henkilöiden kiinnostusta saapua Suomeen.²⁴⁶ Tutkijoiden yleinen palkkaustaso ei kuitenkaan ole korkea, mitä puoltaa myös Sivistystyönantajat ry:n julkaisema tilastojulkaisu, jonka mukaisesti yliopistojen tutkimus- ja opetushenkilöstön kuukausittainen keskipalkka on ollut noin 4 000 euroa vuonna 2020.²⁴⁷ Mainittu keskipalkkaus huomioiden avainhenkilöverolaki ei toteuta tarkoitustaan ulkomaisen tutkimus- ja opetushenkilöstön Suomeen saamisessa, koska vaikka heidän osaltaan ei AvainhenkilöLV 2 §:n 2 momentin mukaisesti edellytetä 5 800 euron vähimmäispalkkaa, eivät he välttämättä pääse myöskään hyötymään avainhenkilöverotuksesta. Tutkimus- ja opetushenkilöstön osalta palkan tarjoaminen osittain verovapaana (esimerkiksi 25 prosentin mukaisesti) palvelisi selkeämmin lain valmisteluaineiston oikeuskirjallisuudessaakin tunnustettua tarkoitusta.

²⁴³ Forskarskattenämnden: Statistics.

²⁴⁴ HE 24/2019 vp, s. 18.

²⁴⁵ HE 76/1995 vp, s. 7.

²⁴⁶ Ibid.

²⁴⁷ Esitetty keskipalkka 4 076 euroa kuukaudessa perustui EK:n tekemään palkkatiedusteluun sellaisten henkilöiden osalta, joilla sovellettiin yliopistojen palkkausjärjestelmää (YPJ). Ks. Sivistystyönantajat ry 2020, s. 18. Esitetyn tilastotiedon on tarkoitus antaa tutkielmassani suuntaa tutkijoiden yleiselle palkkaustasolle, vaikka palkkauksessa ulkomaisten henkilöiden osalta voi olla myös huomattavia eroja.

7.3 Avainhenkilöverotuksen yhdenvertaisuus

Tutkielmassa on jo entuudestaan esitetty, että avainhenkilöverolakia on arvosteltu sen johdosta, että Suomen kansalainen ei voi päästä sääntelyn piiriin. Luvussa 6 esitetyn Alankomaiden, Ruotsin ja Tanskan vertailun osalta kuitenkin ilmenee, että kotimaan kansalaisten rajaaminen avainhenkilöverotuksen kaltaisen menettelyn ulkopuolelle ei ole kansainvälisesti mitattuna kovin poikkeuksellista, vaikkakin havaintojeni perusteella Alankomaissa ja Tanskassa sääntely voisi tietyin erityisedellytyksin soveltua kotimaan kansalaisiin.

Avainhenkilöverolain 2.1 §:n 4 kohdan mukainen edellytys siitä, että avainhenkilöverolakia ei sovelleta Suomen kansalaiseen sai myös vahvistuksen päätöksen KHO 2010 T 412 mukaisesti tilanteessa, jossa henkilö oli oleskellut ulkomailla yhtäjaksoisesti 20 vuoden ajan, mikä osoittaa, että myöskään erittäin huomattava ulkomailla vietetty aika ei poista vaatimusta ulkomaiden kansalaisuudesta avainhenkilöverolakia sovellettaessa. Kyseisessä KHO:n ratkaisussa argumentoitiin, että avainhenkilöverolain soveltamatta jättäminen Suomen kansalaisiin ei olisi SEUT 18 artiklan mukaisen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän vastaista. Mainitun artiklan mukaisesti *Kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perussopimusten soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta perussopimusten erityismääräysten soveltamista*. Jotta SEUT 18 artiklaa voidaan soveltaa, tulee kyseessä olevan tilanteen olla valtioiden rajat ylittävä, jolloin artiklan tarkastelu tulee ajankohtaiseksi esimerkiksi tilanteessa, jossa henkilö siirtyy maasta toisen EU-maiden välillä.²⁴⁸ SEUT 18 artiklan syrjintäkiellon yleissäännön vastaisesta tilanteesta voi olla kysymys silloin, kun kansallisessa verolaissa kohdellaan eri tavalla kotimaista ja toisesta EU-valtiosta tulevaa verovelvollista.²⁴⁹

Vaikka SEUT 18 artiklan sisältöä tulkiten voitaisiin katsoa, että avainhenkilöverolain mukainen menettely kohdella ulkomaan kansalaisia Suomen kansalaisia edullisemmin voisi olla eräänlaista kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää on kuitenkin huomioitava, että tämänkaltaisen niin kutsuttu käänteinen syrjintä ei ole SEUT 18 artiklan soveltamisalan piirissä eikä tämän vastaista.²⁵⁰ Edellä mainitut seikat huomioiden yhdyin SEUT 18 artiklan tulkinnassa KHO:n ottamaan linjaukseen, että

²⁴⁸ Helminen 2018, s. 65.

²⁴⁹ Helminen 2018, s. 67.

²⁵⁰ Ks. Helminen 2018, s. 68. Helminen ei mainitussa teoksen kohdassa käsittele avainhenkilöverotusta, mutta käänteisen syrjinnän teemaa voidaan nähdäkseni tulkita myös tässä kohdin avainhenkilöverolain tulkinnassa.

avainhenkilöverolain soveltamatta jättäminen Suomen kansalaiseen ei ole SEUT 18 mukaista kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää artiklan varsinaisessa merkityksessä.

Olisi varsin jyrkkää myös ilmaista, että AvainhenkilöLV 2.1 §:n 4 kohta olisi PL 6.2 §:n laaja-alaisen syrjinnän kiellon vastainen vedoten, että sääntelyllä asetetaan suomalaisia eri asemaan kansalaisuutensa perusteella. PL 6.2 §:n mukaisen syrjintäkiellon tarkoituksena ei ole varsinaisesti poistaa luonnollisia eroja, vaan nimenomaisesti ei-hyväksyttävä erottelu.²⁵¹

Katsonkin, että avainhenkilöverotusta koskeva yhdenvertaisuushaaste Suomen ja ulkomaiden kansalaisten välillä voitaisiin hahmottaa ennemmin mahdollisuutena kuin EU-oikeuden tai perustuslain vastaisena toimintana. Laajentamalla avainhenkilöverolain 2 §:n soveltamisalaa myös pitkään ulkomailla asuneisiin Suomen kansalaisiin voitaisiin edistää avainhenkilöverolain tavoitetta erityisasiantuntijuuden Suomeen saamisen edistämisestä, vaikka kyseessä ei tällöin olisikaan varsinaisesti ulkomainen asiantuntija. Avainhenkilöverolain säätämiseen johtanutta hallituksen esitystä edelsi eduskunnan hylkäämä HE 1/1994 vp, jossa esitetty avainhenkilöverolain kaltainen menettely oli myös mahdollistettu Suomen kansalaisille sillä edellytyksellä, että henkilö ei ole ollut yleisesti verovelvollinen Suomessa työskentelyä edeltäneiden viiden kalenterivuoden aikana.²⁵²

Muutoksena voimassa olevan avainhenkilöverolain osalta esittäisinkin, että AvainhenkilöLV 2.1 §:n 4 kohtaa muokattaisiin edes väliaikaisella muutoksella siten, että sääntely olisi sovellettavissa Suomen kansalaiseen, joka on viettänyt merkittävän ajanjakson ulkomailla. Katson, että Suomen kansalaisten osalta määräaika voisi olla erikseen määritettävä ajanjakso, esimerkiksi kymmenen vuotta, mitä on puollettu myös avainhenkilöverotuksen uudistuksia esittäneessä KPMG:n lausunnossa.²⁵³ Avainhenkilöverotuksen edellytysten sitominen työskentelyä edeltäneiden viiden vuoden rajoitettuun verovelvollisuuteen voisi muodostua ongelmalliseksi, koska TVL 11 §:n edellytysten mukaisesti Suomen kansalaisia koskevasta niin kutsutusta kolmen vuoden säännöstä voi poiketa ja tätä myöten Suomen kansalaisesta tulla rajoitetusti verovelvollinen, mikäli hän voi lain sanamuodon mukaisesti näyttää, *että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen*. Käytännön sovelluksessa tämä voisi johtaa tilanteisiin, jossa ulkomaille muuttanut Suomen kansalainen hakisi systemaattisesti rajoitetusti verovelvollisen asemaa päästäkseen Suomeen palatessaan avainhenkilöverotuksen piiriin veroetua tavoitellen.

²⁵¹ Ojanen – Scheinin 2011, s. 238–239.

²⁵² HE 1/1994 vp, s. 7.

²⁵³ KPMG 2019, s. 4.

Avainhenkilöverolain mukainen tapa keventää sääntelyn edellytykset täyttävän ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta kiinteään 32 lähdeveroprosentin bruttoverotuksen keinoin asettaa myös avainhenkilöt keskenään epätasa-arvoiseen asemaan. Yhdenvertaisuusongelmaksi voidaan tässä yhteydessä katsoa se, että avainhenkilöverotuksesta saatava hyöty kasvaa ansiotulojen yhteismäärän kasvaessa, mikä ilmenee myös luvussa 7.2.1 olevan taulukon (Taulukko 1.) mukaisesti. Kehitysehdotukseni lähdeverojärjestelmän vaihtamisesta malliin, jossa osa palkkatulosta maksettaisiin verovapaana ja loppuosa verotettaisiin progressiivisen veroasteikon mukaisesti loisi myös suhteellista yhdenvertaisuutta ulkomaisten avainhenkilöiden välillä.

7.4 Erityisasiantuntemusta edellyttävät tehtävät

Tutkielman luvussa 5 olen tuonut esille, että avainhenkilöverolain 2.1 §:n 3 kohdan mukainen ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmään kuuluva vaatimus työskentely erityisasiantuntemusta edellyttävissä tehtävissä on jätetty lain sanamuodon tasolla avoimeksi.²⁵⁴ Avainhenkilöverotusta koskeva verotuskäytäntö on kuitenkin osoittanut, että erityisasiantuntemusta vaativat tehtävät on voinut osoittaa 5 800 euron ylittävällä kuukausittaisella rahapalkalla, mikä on myös yhteneväinen linjaus lain esitöiden kanssa.²⁵⁵

Luvussa 6 esitetty oikeusvertailu havainnollistaa, että Alankomaissa ja Ruotsissa ulkomailta saapuvalta henkilöltä edellytetään maasta muuten vaikeasti saatavilla olevaa erityisasiantuntemusta, mutta erityisasiantuntijuuden vaatimus on sivuutettavissa, mikäli henkilön saama palkkatulo ylittää sääntelylle asetetun vähimmäisrajan vaatimuksen.

Kehitysehdotukseni avainhenkilöverolain osalta on, että ulkomailta tuleva palkansaaja (muu kuin opetus- ja tutkimushenkilöstö) voisi päästä avainhenkilöverotuksen piiriin joko osoittamalla työskentelevänsä erityisasiantuntijuutta edellyttävissä tehtävissä tai tienaamalla Suomen työskentelyä koskevan työsopimuksensa mukaisesti vaadittavan rahapalkan vähimmäismäärän. Tätä myöten laissa vaadittavan vähimmäispalkan edellytys olisi jo automaattinen osoitus erityisasiantuntemuksen osoituksesta.

²⁵⁴ Ks. tutkielman luku 5.3.3

²⁵⁵ Ks. HE 76/1995 vp, s. 8.

8. Lopuksi

Tutkielman tarkoituksena on ollut selvittää, miten ulkomailta saapuvien palkansaajien Suomen verotusta kevennetään voimassa olevan, alun perin 1.1.1996 voimaan astuneen avainhenkilöverolain mukaan. Tutkimuksen kantavana teemana on ollut selvittää, miten avainhenkilöverolain mukainen lähdeveromenettely toteuttaa sille asetettua varsin suoraviivaista tavoitetta edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen. Koska avainhenkilöverolain sisältöä muutettiin 1.1.2020 alkaen AvainhenkilöLV 3 §:n ja 12 §:n osalta, oli muutosten ajankohtaisuus huomioiden merkittävää arvioida lähdeveroprosentin laskemisen sekä sääntelyn vakinaistamisen vaikutuksia avainhenkilöverolain tavoitteet huomioiden.

Jotta avainhenkilöverolain mukaisia mekanismeja oli mahdollista tarkastella sääntelyn tavoitteiden näkökulmasta, oli keskeistä hahmottaa avainhenkilöverotuksen taustat huomioiden, miten nykyinen AvainhenkilöLV on saanut nykyisen sääntelymuotonsa ja miksi Suomessa on ylipäänsä ollut tarve säätää avainhenkilöverolain mukainen erityisverotus ulkomailta saapuville palkansaajille. Huomioiden avainhenkilöverolain saama arvostelu sääntelyn soveltamisjakson kokonaismitassa, oli keskeisenä päämääränä myös tarkastella, mistä avainhenkilöverolain saama kritiikki on kummunnut ja voisiko nykyistä avainhenkilöverolakia kehittää alkuperäiselle tarkoitukselleen tehokkaammaksi.

Totesin tutkielman johdannossa tutkimukseni kysymyksenasettelun muodostuvan seuraavasti: miten Suomessa kevennetään ulkomailta tulevan avainhenkilön verotusta, onko nykyinen avainhenkilöverolaki ja sen mukainen tapa keventää ulkomailta tulevan palkansaajan verotusta vuoden 2020 sääntelyn muutokset huomioiden toimiva lainsäädännöllinen väline tavoitteen toteuttamiseen, mitä ongelmakohtia nykyisessä avainhenkilöverolaissa on ja miten avainhenkilöverotusta voisi kehittää huomioiden, että sääntelyn tarkoituksena on edistää ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamista Suomeen. Lisäksi eräänlaisena taustoittavana tarkastelun kohteena oli selvittää, miten avainhenkilöverolaki on muodostunut Suomessa.

Ensimmäisessä luvussa esittelin tutkittavaa aihetta, avainhenkilöverotusta Suomessa, sekä määrittelin tutkielman kannalta merkittävät käsitteet, eli avainhenkilön sekä avainhenkilöverolain, josta käytettiin tutkielmassa myös nimitystä AvainhenkilöLV. Ensimmäisen luvun taustoitus oli nähdäkseni merkityksellinen, jotta lukijan on mahdollista hahmottaa, mitä aihepiiriä tutkielmani

käsittelee ja millaisia tavoitteita sekä tutkimuksellista problematiikkaa avainhenkilöverotuksen osalta on.

Koska avainhenkilöverolakia sovelletaan varsin rajalliseen, viime vuosien aikana noin 500–600 henkilön verotukseen, on kyseessä hyvin marginaalinen henkilöverotuksen ala. Näin ollen katsoin keskeiseksi sijoittaa avainhenkilöverolain sille relevanttiin sääntely-ympäristöön, mitä tarkasteltiin luvussa 2. Avainhenkilöverotusta koskevien julkaisujen ja oikeuskirjallisuuden rajallinen määrä huomioiden katsoin, että avainhenkilöverotus ja AvainhenkilöLV voidaan katsoa myös yleisesti vero-oikeuden alalla vieraaksi, minkä vuoksi katsoin, että avainhenkilöverotuksen hahmottaminen osana erityisryhmien verotusta palvelee myös tutkielman lukijaa sääntelykentän hahmottamista varten. Toisessa luvussa selostettiin myös hyvin pääpiirteittäin AvainhenkilöLV mukainen lähdeveromenettely sekä edellytykset sääntelyn piiriin pääsemiselle. Koska AvainhenkilöLV on ulkomailta tulevalle palkansaajalle suunnattua erityisverotusta ja tätä myöten poikkeus tavanomaiseen Suomessa yleisesti verovelvollisen progressiiviseen ansiotuloverotukseen, oli sääntelyn perussystematiikan hahmottaminen jo tutkielman alkuvaiheessa merkittävää. Katsoin, että tarkempi lainkohtien analyysi ei ollut tutkielman alkuvaiheessa tarpeen, koska aihepiiriin syvennyttiin vielä seikkaperäisemmin tutkielman luvussa 5.

Tutkielman toisen luvun tarkastelu avainhenkilöverotuksesta eri toimijoiden osalta osoitti, että avainhenkilöverotukselle tai ainakin tämänkaltaiselle ulkomaisille suunnatulle erityisverotukselle on ilmeistä tarvetta huomioiden Suomen korkea ansiotuloverotuksen taso, mikä avainhenkilöverolain valmisteluaineiston pohjalta nähtiin pahimmillaan haitallisena ulkomaisen erityisasiantuntijuuden ja tätä myötä ulkomaisten investointien Suomeen saamiselle.²⁵⁶ Globalisaation voidaankin katsoa edistävän talouden tehokkuutta, mutta samalla luovan painetta Suomen kaltaisen hyvinvointivaltion verotuksen keventämiselle.²⁵⁷ Lisäksi ulkomaalaisille suunnatun kevennetyn erityisverotuksen todettiin palvelevan ulkomailta saapuvan työntekijän lisäksi hänen suomalaista työnantajaa ulkomaisten rekrytointien edistämisen sekä huojentuvien palkkakustannusten osalta. Ulkomailta saapuvan henkilön osalta tunnistettiin selkeä tarve verotuksen keventämiselle Suomessa, vaikka tutkielmasta myöhemmin ilmenikin, että nykymuotoinen avainhenkilöverolaki ei ole ihanteellinen malli tällaisen verotuksesta aiheutuvan ”lasikaton” murtamiseen.

Tutkielman luku 3 painottui avainhenkilöverotuksen lainsäädännöllisen taustan tarkasteluun. Vaikka avainhenkilöverotuksen taustojen tarkastelu aloitettiin aina 1980-luvun lopulta saakka, voitiin tätä

²⁵⁶ Ks, HE 76/1995 vp, s. 7.

²⁵⁷ Korkman 2009, s. 14.

myöten myös hahmottaa, millaisessa sääntely-ympäristössä avainhenkilöverolaki on muotoutunut. Vaikka luvussa esitelty avainhenkilöverotuksen eräänlaisena pohjustuksena toiminut HE 1/1994 vp hylättiin eduskunnan toimesta, voitiin hallituksen esityksen käsittelyn kautta hahmottaa myös avainhenkilöverotuksen kritiikin osa-alue, eli ulkomaisille erityisasiantuntijoille suunnatun erityisverotuksen huomattava vastustus. Ulkomaisille erityisasiantuntijoille suunnatun sääntelyn vastustus etenkin hylätyn HE 1/1994 vp:n osalta osoitti, että ulkomaisille henkilöille suunnattu verohyöty on historiallisessa tarkastelussa herkkä ja ongelmallinen aihe. Toisaalta hylätyn esityksen HE 1/1994 vp osalta oli huomattavissa, että jo 1990-luvun alussa erityisverotuksen suuntaaminen myös Suomen kansalaisille nähtiin sovellettavana vaihtoehtona.

Koska avainhenkilöverolain taustalla oli Lipposen hallituksen antama HE 76/1995 vp ja avainhenkilöverotuksen oikeuskirjallisuudessakin selostettu tausta määrittyi kyseisen hallituksen esityksen myötä, näin keskeiseksi käydä pääpiirteissään mainitun esityksen avainhenkilöverotusta koskevat pääpiirteet. Lainvalmisteluaineistosta ilmenee, että avainhenkilöverolain mukainen soveltamisedellytys ulkomaan kansalaisuudesta on ollut kiistelty aihe myös avainhenkilöverolakia säädettäessä.²⁵⁸

Kolmannessa luvussa esitelty vuoden 1995 mukainen kansainvälinen vertailun kautta hahmotin niitä kansainvälisiä malleja, jotka toimivat taustana avainhenkilöverolain säätämiseksi. Mainitun vertailun pohjalta havaintojen pohjalta avainhenkilöverolaki sai merkittävästi vaikutteita Tanskan vastaavasta sääntelystä, mitä tarkasteltiin nykyisen sääntelyn osalta luvussa 6.

Kolmannen luvun ydinalueena oli myös määrittää avainhenkilöverotuksen tavoitteet seikkaperäisemmin siten, kun niitä oli selostettu HE 76/1995 vp:ssä. Toisaalta erityisverotuksen taustoja ja tarkoituksia tarkastellessa voidaan kyseenalaistaa, miksi ulkomaisten erityisasiantuntijoiden houkuttelemista Suomeen haluttiin edistää nimenomaisesti säätämällä oma erityislaki, mitä ei ole päivitetty merkittävästi sääntelyn ollessa voimassa. Kokonaisuudessaan kolmas luku vastasi tutkielmalle asetettuun tarkoitukseen hahmottaa avainhenkilöverolain kehityskaari sääntelyn nykytilan arvioimista varten.

Neljännessä luvussa käsiteltiin viimeisimpiä, 1.1.2020 lähtien sovellettuja avainhenkilöverolain muutoksia sekä muutosten vaikutuksia avainhenkilöverotuksen soveltamisessa. Käsitellyn lainvalmisteluaineiston pohjalta on todettavissa, että AvainhenkilöLV 3 §:n muutoksen aiemmasta 35 prosentin lähdeverosta 32 prosentin lähdeverokantaan nähtiin lisäävän avainhenkilöverotuksen

²⁵⁸ Sääntelyn vaatimusta ulkomaisten kansalaisuudesta vaadittiin poistettavaksi Valtiovarainvaliokunnan mietinnön vastalauseessa. Ks. VaVM 45/1995 vp, s. 8–9.

piiriin hakeutuvien henkilöiden määrää henkilölle edullisemman verotuksen näkökulmasta. Mainittua vaikutusta voitiin tutkielmassa tarkastella vain hypoteettisen pohdinnan valossa, koska tarkkaa tilastotietoa vuonna 2020 maksetun avainhenkilön lähdeveron yhteismäärästä ei ole ollut saatavilla tutkielmaa valmistellessa. Lasketun lähdeveroprosentin käytännön vaikutusten arviointi ei ole myöskään välttämättä tosiasiallisen merkityksen kannalta tehokkainta vuoden 2020 osalta huomioiden globaalisti vaikuttavan koronaviruspandemian mahdolliset vaikutukset Suomeen saapuvassa asiantuntijoiden lukumäärässä.

Sääntelyn vakinaistamisen merkittävin vaikutus on sääntelytilan pysyvyys verrattuna aiemmin määräaikaiseksi säädettyyn avainhenkilöverolakiin. Toisaalta avainhenkilöverolain toistuva voimassaolon jatkaminen vie pohjaa sääntelyn vakinaistamisen huomattavalta vaikutukselta. Yhteenvedona AvainhenkilöLV 12 §:n muutoksen osalta voidaan kuitenkin tutkielman pohjalta johtaa lopputulema, että sääntelyn vakinaistamiselle pysyväksi on ollut selkeä tarve.

Viidennessä luvussa pyrin selostamaan nykyistä oikeustilaa avainhenkilöverotuksen osalta seikkaperäisemmin sen mukaisesti, miten avainhenkilöverolaissa säädetään. Kuten tutkielman aiheenrajauksesta oli havaittavissa, luvun tarkoituksena ei ollut kuitenkaan käsitellä avainhenkilöverolain jokaista yksittäistä lainkohtaa laajalti, vaan käsittelyn keskiössä olivat tutkielman aihepiirin kannalta keskeimmät AvainhenkilöLV 1 § (lain soveltamisala ja veronsaaja) 2 § (ulkomailta tulevan palkansaajan määritelmä), 4 § (lain soveltamista koskeva hakemus) sekä 5 § (edellytysten puuttuminen tai lakkaaminen). Koska tutkielmassa oli jo aiemmissa luvuissa selostettu avainhenkilöverotuksen pääpiirteitä, näin keskeiseksi korostaa myös sääntelyn kehitystarpeita luvussa 5 mainittujen lainkohtien osalta. Luvun 5 analyysin perusteella sääntelyn kehityskohteet koskivat sovellettavan 32 prosentin lähdeveron tehokkuutta verotuksen keventämisen osalta, rahapalkan vähimmäismäärän summaa, sääntelyn soveltumattomuutta Suomen kansalaisiin, erityisasiantuntemusta edellyttävien tehtävien määrittelemistä, sääntelyn piiriin hakeutumista 90 päivän määräajassa sekä sääntelyn soveltumisedellytysten päättyessä koko yleisen verovelvollisuuden ajalta tehtävää verotuksen korjausta.

Viides luku vastasi tutkimusongelmaan siltä osin, miten Suomessa toteutetaan ulkomailta tuleville palkansaajille suunnattua verohuojennusta. Keskeisiä havaintoja olivat, millaiseen tuloon avainhenkilöverolakia voidaan soveltaa, miten 32 prosentin lähdeverotus toteutuu käytännössä ulkomaisen avainhenkilön Suomen verotuksessa ja millainen henkilö on avainhenkilöverolain tarkoittama ulkomailta tuleva palkansaaja. Sääntelyn nykytilan seikkaperäinen arviointi osoitti myös, että avainhenkilöverolaissa on merkittäviä ongelmakohtia ja tulkinnallisia haasteita, joihin tulisi reagoida lainsäädäntöä kehittämällä.

Kuudennessa luvussa toteutettiin tutkielman oikeusvertailun varsinainen osuus, eli avainhenkilöverolain sääntelyn vertaaminen Alankomaiden, Ruotsin ja Tanskan ulkomailta tuleville erityisasiantuntijoille suunnattuun erityisverotukseen. Kuudennen luvun vertailussa esitetyt havainnot osoittivat, että järjestelmien välillä on mainittavia yhteneväisyyksiä, mutta käytännön mekanismit niin kutsuttujen avainhenkilöiden verottamisessa poikkeavat etenkin Suomen sekä Alankomaiden ja Ruotsin välillä, joissa erityisverotus toteutetaan tarjoamalla osa henkilön palkkatulosta verovapaana. Kuudennen luvun havainnot osoittivat, että avainhenkilöverolain henkilöllinen soveltamisaika on verrokkimaihin nähden selkeästi lyhyin ja Suomi oli vertailtavista maista ainoa, missä muiden kuin opetus- ja tutkimushenkilöstön osalta edellytettiin sekä tulorajan että erityisasiantuntemuksen osoittamista, eikä sääntelyn piiriin voi päästä ainoastaan osoittamalla vaadittavan vähimmäisansion täyttyminen. Kuudennen luvun havainnot Suomen ja vertailtavien maiden sääntelyn yhteneväisyydestä tarjosivat näkemyksiä Suomen sääntelyn nykytilan kehittämiseksi.

Seitsemännessä luvussa tarkastelin läpi tutkielman havaittuja avainhenkilöverolain ongelmakohtia ja esitin seikkaperäisemmät kehitysehdotukset lähdeverojärjestelmän korvaamisen kartoittamiselle, sääntelyn soveltamiselle Suomen kansalaisiin sekä sille, että ulkomailta saapuva palkansaaja voisi päästä avainhenkilöverotuksen sääntelyn piiriin jo lain tasolla joko osoittamalla erikseen erityisasiantuntemusta edellyttävät tehtävät tai osoittamalla saavansa avainhenkilöverolaissa edellytetyn rahapalkan vähimmäismäärän. Seitsemännessä luvussa esitetty taulukko eri verotusmenettelyiden arvioiduista verovaikutuksista osoitti, että avainhenkilöverotukseen ei ole kannattavaa hakeutua, mikäli henkilön ansiotulotaso ei ylitä merkittävästi avainhenkilöverolaissa vaadittavan 5 800 euron rahapalkan vähimmäismäärää.

Koska avainhenkilöverolakia ei sovelleta Suomen kansalaisiin, avainhenkilöverolaki ei palvele täysimääräisesti tarkoitustaan ulkomaisen erityisasiantuntijuuden saamiselle Suomeen, mikäli merkittävän ajan ulkomailla asunut Suomen kansalainen katsottaisiin myös niin ikään ulkomaalaiseksi erityisasiantuntijaksi.

Tutkielmassa esitettyjen havaintojen perusteella totean yhteenvetona, että avainhenkilöverolain muutoksille olisi tarvetta, mikäli ulkomaisen erityisasiantuntijuuden Suomeen saamista haluttaisiin tosiasiallisesti edistää verotusta keventämällä. Avainhenkilöverotuksen mukainen 32 prosentin lähdeverotus on kannattava korkeasti palkatuille henkilöille, mutta sääntelyn soveltamis pohjaa laajentamalla ja verotusmenettelyä uudistamalla voitaisiin tehostaa jo 1990-luvulla esille nostettua tarvetta edistää ulkomaisen asiantuntijuuden saamista Suomeen.

Avainhenkilöverolain säätämisen historiallinen tarkastelu osoittaa, että avainhenkilöverolaki on pysynyt monelta osin muuttumattomana sääntelyn voimassaolon aikana. Vuodesta 2020 lähtien sovelletut muutokset ja muutosten taustalla ollut lainvalmisteluaineisto huomioiden on kuitenkin havaittavissa, että avainhenkilöverolain osittaisille muutoksille on valmiutta, eikä sääntelyn tila ole suoranaisesti Mika Waltarin kotimaisen kirjallisuuden kaanonia lainaten ”Niin on ollut ja niin on aina oleva”.