

Ulkomaantyon verotus Kuuden kuukauden sääntö

Marja Nummela
veroasiantuntija

Verohallinto

27.8.2014

Käsiteltävät asiat

- Yleistä ulkomaantyyön verotuksesta
- Kuuden kuukauden sääntö (TVL 77 §)
 - Soveltumisen edellytykset
- Vakuutetun sairausvakuutusmaksu
- Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu
- Toimintaohjeita
- Lisätietoa ja yhteystiedot

Yleistä

Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö on velvollinen ilmoittamaan maailmanlaajuiset tulot ja on verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloista

- Suomen kansalainen on yleisesti verovelvollinen muuttovuoden ja 3 seuraavaa vuotta (ellei osoita, ettei olennaisia siteitä Suomeen) (TVL 11 §)
- Tietyin edellytyksin ulkomaanpalkka voi kuitenkin olla Suomessa verovapaa

Yleistä

Kansainvälisten työskentelytilanteiden verotukseen Suomessa vaikuttaa

- **Suomen oma lainsäädäntö** (Kuuden kuukauden sääntö)
- **Muiden valtioiden kanssa solmitut verosopimukset**
 - Verosopimus voi rajoittaa Suomen verotusoikeutta, mutta ei laajentaa
 - Verosopimuksissa on määräykset kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta
 - Mikäli työskentelyvaltion kanssa ei ole verosopimusta, sovelletaan Suomen sisäistä lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Kuuden kuukauden sääntö

- **TVL 77 §:n mukaan ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka ei ole veronalaista tuloa, jos**
 - oleskelu ulkomailla johtuu tästä työstä,
 - ulkomaantyöskentely kestää yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta,
 - verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkaa ja
 - oleskelua Suomessa on enintään keskimäärin kuusi päivää jokaista täyttä ulkomaantyöskentelykuukautta kohden

Ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka

- **Kuuden kuukauden sääntö soveltuu vain ulkomailla tehdystä työstä saatuun palkkaan**
 - Voi soveltua myös ulkomaantyöskentelyn perusteella maksettuun mm.:
 - loma-ajan palkkaan ja lomakorvaukseen
 - bonuksiin
 - luontoisetuihin
 - palkkaturvalain nojalla maksettuihin palkkoihin (mikäli maksettu ulkomaantyöskentelyn perusteella)
 - Ei sovellu esim. työkorvauksiin (ammattituloihin) eikä käyttökorvauksiin (rojalituloihin)

Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu esim.

- **Palkkaan, joka on saatu Suomen valtiolta, kunnalta, muulta julkisyhteisöltä tai Finpro ry:ltä**
 - Suomalaisia julkisyhteisöjä ovat mm.
 - evankelis-luterilainen kirkko ja seurakunta, ortodoksinen kirkkokunta ja seurakunta, kirkon keskusrahasto, Suomen Pankki, Kansaneläkelaitos, Suomen Akatemia, Matkailun edistämiskeskus
 - Suomalaiset yliopistot eivät ole julkisyhteisöjä (alkaen tulovuosi 2010)
 - Ulkomainen valtio tai julkisyhteisö ei ole tässä laissa tarkoitettu julkisyhteisö
 - **Suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä ansaittuun palkkaan**

Työstä johtuva oleskelu

- **Ulkomailla oleskelun tulee olla työstä johtuvaa**
 - Esim. jos oleskelu johtuu perhesyistä tai opiskelusta, sääntö ei sovellu
 - Etätyöhön kuuden kuukauden sääntö ei yl. sovellu, koska työn ei voida katsoa edellyttävän ulkomailla oleskelua
 - Sivutoimesta saatuun palkkaan kuuden kuukauden sääntö voi soveltua, jos
 - Sivutoimi edellyttää oleskelua ulkomailla
 - Työskentelyvaltiolla on verosopimuksen mukaan oikeus verottaa palkkaa
 - Esim. Ulkomailla yli kuusi kuukautta työskentelevän sivutulosta saatuun palkkaan soveltui kuuden kuukauden sääntö, vaikka suomalaiselta julkisyhteisöltä saatuun päätoimen palkkaan sääntö ei soveltunut (KHO 1996-B-518 taltio 4135)

Työstä johtuva oleskelu

- **Saapumispäivä työskentelyvaltioon ja lähtöpäivä työskentelyn jälkeen voidaan katsoa ulkomaankomennuksesta johtuvaksi**
 - **Työskentelyn alussa tai lopussa vietetty loma ei ole työstä johtuvaa ulkomaantyöskentelyä, jos tosiasiallinen työskentelyaika on alle kuusi kuukautta**
 - Esim.: Maija lähtee suomalaisen työnantajan lähettämänä Saksaan 1.1. - 15.7.2013 väliseksi ajaksi, mutta Maija lomailee Italiassa 16.6. - 15.7.2013 välisen ajan.
 - Maijan ulkomaan työskentely on kestänyt vain 5,5 kuukautta
- kuuden kuukauden sääntö ei sovellu

Yhtäjaksoinen vähintään kuusi kuukautta kestävä työskentely

- **Ulkomaantyöskentelyn täytyy kestää yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta**
 - Aika ei ole sidottu kalenterivuoteen
 - Aika lasketaan työstä johtuvan oleskelun ensimmäisestä päivästä aina kuukausi eteenpäin
 - Esim. 1.10.2012 – 31.3.2013 on yhtäjaksoinen vähintään kuusi kuukautta kestävä jakso

Työskentelyvaltion verotusoikeus

- **Kuuden kuukauden säännön soveltuminen edellyttää, että verosopimusvaltiossa työskenneltäessä verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkaa**
 - Työskentelyvaltiolla on verotusoikeus, jos:
 - Työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä tai useammassa jaksossa yli 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai perättäisten 12 kuukauden aikana **tai**
 - työnantaja on työskentelyvaltiosta **tai**
 - palkalla rasietaan työskentelyvaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta
- **Jos ei verosopimusta => verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkaa**

Suomessa oleskelu

- **Yhtäjaksoisen ulkomaan työskentelyn ei katsota keskeytyvän, jos**
 - Ulkomaantyöskentelyn aikana oleskellaan Suomessa enintään keskimäärin kuusi päivää jokaista täyttä työskentelykuukautta kohti
 - Esim. ulkomaantyöskentely 1.1. – 15.10., sääntö sallii Suomessa oleskelua 54 päivää (9 kk x 6 pv)
 - Käyntikertojen lukumäärällä eikä Suomessa oleskelun syyllä ole merkitystä, esim. ns. raportointipäivät katsotaan Suomi-päiviksi
 - Myös vajaat vuorokaudet ovat Suomi-päiviä
 - Kolmannessa valtiossa vietettyä lomaa ei lueta Suomi-päiviksi

Suomessa oleskelu

- **Ulkomaan työskentelyn ei katsota keskeytyvän, jos Suomessa oleskelu johtuu pakottavasta, odottamattomasta, työntekijästä tai työnantajasta riippumattomasta syystä**
 - Pakottava syy on esim. sotatila, poliittiset levottomuudet, ydinvoimalaonnettomuus, oma tai perheenjäsenen vakava sairastuminen, työnantajan konkurssi
 - Huom. Kuuden kuukauden sääntöä ei kuitenkaan voida soveltaa, mikäli ulkomaantyöskentelyn keskeytyminen johtaa siihen, ettei työskentelyvaltiolle synny verotusoikeutta palkkatuloon

Suomessa oleskelu

- Mikäli koko ulkomaantyöskentelyajan osalta Suomi-päivät ylittyvät, työskentelyjakson sisällä voi kuitenkin olla vähintään kuuden kuukauden mittainen ns. puhdas jakso/jaksoja, jonka aikana kaikki 6 kk:n säännön edellytykset täyttyvät
 - Verovapaata vain puhtaalta jaksolta/jaksoilta kertynyt palkka
 - Villen ulkomaan työskentely kestää 1.1.2011 - 31.12.2012, maksimi Suomi-päivät kyseisenä ajanjaksona voivat olla 24 kk x 6 pv = 144 pv
 - Vile on oleskellut Suomessa yhteensä kahden vuoden aikana 180 päivää; kumpanakin vuotena 90 pv
 - Näyttäisi, että kuuden kuukauden sääntö ei sovellu
 - Kuitenkin ajanjaksolla 1.10. - 31.3. Vile on oleskellut Suomessa 30 pv. Maksimi Suomi-päivät olisivat 36 pv. Ajanjakso lokakuun alusta maaliskuun loppuun on ns. puhdas jakso, johon soveltuu kuuden kuukauden sääntö

Sairausvakuutusmaksu / työskentely suomalaisen yrityksen lähettämänä

- Mikäli henkilö kuuluu ulkomaan työskentelyn ajan Suomen sosiaaliturvan piiriin (lähetetyn työntekijän todistus A1/E101), palkasta peritään vakuutetun sairausvakuutusmaksu eli sairaanhoito- ja päivärahamaksu
 - 6 kk:n säännön soveltuessa sv-maksun perusteena on vakuutuspalkka
 - Mikäli vakuutuspalkkaa ei ole sovittu, sv-maksun perusteena on ennakonpidätyksen alainen palkka
- Suomalainen työnantaja perii ns. minipidätyksen 2014: 2,16%
- Ulkomaisen työnantajan maksama palkka:
 - Ei peritä ns. minipidätystä, maksu määrätään lopullisessa verotuksessa

Kuuden kuukauden sääntö ei sovellu

- **Ulkomaan työskentelystä saatu palkkatulo on Suomessa veronalaista ansiotuloa** (ellei verosopimus estä)
 - Myös työskentelyvaltiolla voi olla verotusoikeus tuloon
 - Verosopimuksesta riippuen Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen joko:
 - Hyvitysmenetelmällä: Suomi verottaa ulkomaantulon, mutta vähentää (hyvittää) omasta verostaan ulkomaille maksetun veron tai
 - Vapautusmenetelmällä: Suomi ei verota ulkomaantuloa, mutta Suomi ottaa tulon huomioon progressiossa määrätessään veroa suomalaisista ansiotuloista
 - Ei verosopimusvaltiosta saadun tulon kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Hyvitetään vain vieraaseen valtioon maksettua valtionveroa

Suomalaisen työnantajan velvollisuuksia

Selvitettävä soveltuuko kuuden kuukauden sääntö

- **Jos soveltuu:**
 - Ilmoitettava Verohallinnolle lomakkeella NT2 kuukauden kuluessa siitä, kun jätetään ennakonpidätys, minipidätystä lukuun ottamatta, ensimmäisen kerran toimittamatta
 - Ilmoitettava palkka, josta ei ole toimitettu ennakonpidätystä kuuden kuukauden säännöstä johtuen, kausiveroilmoituksella ja vuosi-ilmoituksella
 - Annettava tarkkailuilmoitus lomakkeella 5053. Ilmoitus annettava työntekijän kotikunnan verotoimistolle tammikuussa niistä edellisenä vuonna maksetuista palkoista, joista ennakonpidätys on jätetty toimittamatta kuuden kuukauden säännön nojalla
- **Jos ei sovellu tai soveltuminen on epävarmaa, toimitetaan ennakonpidätys ja ilmoittamiset normaaliin tapaan Suomeen**
 - Kun lähetetään Suomesta työntekijä työskentelemään toiseen pohjoismaahan, työnantajan on ennen työskentelyä annettava omalle verotoimistolle täytettynä joko lomake NT1 (ennakonpidätys toimitetaan Suomeen) tai lomake NT2 (ennakonpidätystä ei toimiteta Suomeen)

Esimerkki

- Suomessa asuva Elli työskentelee Italiassa suomalaisen työnantajan palveluksessa lähetettynä työntekijänä 1.1. - 31.8.2013 välisen ajan eli 8 kuukautta.
 - Työnantajalla ei ole Italiassa kiinteää toimipaikkaa
- Elli oleskelee tuona aikana Suomessa yhteensä 20 päivää
- Ellin oleskelu Italiassa ylittää 183 päivää kalenterivuonna, joten verosopimus ei estä palkan verotusta Italiassa
- Suomessa palkkaan sovelletaan kuuden kuukauden sääntöä
 - Eli Ellin saama palkka on **Suomessa verovapaata tuloa**
- Elli on **Suomessa vakuutettu** myös ulkomaantyöskentelyn ajan, eli hänellä on ns. A1-todistus
- Sairausvakuutusmaksu määrätään vakuutuslaskasta
- Suomalainen työnantaja pidättää Ellille maksamastaan palkasta ns. minipidätyksen eli 2,16 % (vuonna 2014)

Toimintaohjeita:

- **Selvitä työskentelyvaltion veroviranomaisilta** mm. tarvitsetko verokortin paikallista työnantajaa varten ja onko työskentelyvaltiossa annettava veroilmoitus
- **Ilmoita ulkomaantulot myös Suomessa.** Veroilmoitus verkossa (VIV) –palvelussa voit täydentää esitäytetyn veroilmoituksen tietoja
 - Esitäytettyä veroilmoitusta tai liitelomakkeita ei tarvitse palauttaa, jos ilmoitat kaikki tiedot verkossa
- Jos et käytä VIV -palvelua, ilmoita ulkomaan tulot tuloveroilmoituksen kohdassa 10 ja ulkomaille maksetut verot kohdassa 11
 - Anna työskentelystä lisäksi selvitys lomakkeella 16 (www.vero.fi)
 - Säilytä työnantajalta tuloista ja veroista saatu tosite

Lisätietoa ja yhteystiedot:

www.vero.fi >> Syventävät vero-ohjeet >>
Kansainväliset tilanteet

Työntekijät / Muita ohjeita:

- ✓ Tilapäisesti töihin ulkomaille
- ✓ Ulkomaantyöskentelyn verotus
- ✓ Kansainvälisen verotuksen käsikirja
- ✓ Ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Työnantajat:

- ✓ Ulkomaille lähetettävä työntekijä
- ✓ Pohjoismaihin lähetettävät työntekijät

Kansainvälinen henkilöverotus, puhelinnumero: 020 697 024

www.vero.fi

Siellä on kaikki,
mikä on
tietämisen veroista