



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Oikeustieteiden laitos

1 (9)

Valtiovarainministeriö

valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi, VM070:00/2020

Alla on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi, VM070:00/2020 (jäljempänä "Luonnos"). Lausunnossa tarkastellaan muutettavaksi esitetyn lainsäädännön laajuuden takia vain eräitä Luonnoksen kohtia.

1 Yleistä

Luonnoksen taustalla on pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelma. Hallitusohjelman liitteessä 5 esitetään taloudellisen työnantajan käsitteen säätämistä kansallisessa lainsäädännössä, jotta Suomessa ei voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Tämä tarkoittaa Suomen *alueellisen verotusvalan kasvattamista* säätämällä Suomesta tehdystä työstä saatu palkka veronalaiseksi silloin, kun on kyse taloudellisen työntekijän tilanteesta.

Kyse on Suomessa veronalaisen tulon (*vero-objektin*) käsitteen laajentamisesta voimassa olevaan lainsäädäntöön verrattuna. Muutoksessa on myös ratkaistava, mitkä ovat ulkomaisen työnantajan ja taloudellisen työnantajan velvollisuudet (*menettely*). Menettelyyn kuuluu mm. velvollisuus periä lähdevero tai toimittaa palkan ennakonpidätys ja tilittää lähdevero tai ennakonpidätys Verohallinnolle sekä muu tiedonantovelvollisuus. Luonnoksessa on myös ehdotettu muutoksia suomalaisessa aluksessa tehdystä työstä saadun palkan verotukseen liittyviin ilmoitus- ja veronmaksuvelvollisuuksiin.

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO | uef.fi

JOENSUU Yliopistokatu 2, PL 111, 80101 Joensuu

KUOPIO Yliopistonranta 1, PL 1627, 70211 Kuopio



Verosopimustilanteessa palkan verottaminen Suomessa edellyttää kansallisen säätelyn lisäksi, että tulo voidaan myös yksittäisen tuloverosopimuksen määräysten mukaan verottaa Suomessa. Luonnoksen ehdotuksissa pyritään rajoittamaan verosopimuksen ns. 183 päivän säännön¹ soveltamisalaa ja turvaamaan Suomelle työskentelyvaltiona verotusoikeus silloin, kun ulkomainen työnantaja on pelkästään muodollinen. Useimmiten Suomessa pitäisi taloudellisen työnantajan käsitteen soveltuessa olla verosopimusta sovellettaessa palkkatulon verotusoikeus, koska monessa valtiossa verosopimusten tulkintaohjeena käytetyssä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa lähdetään siitä, että taloudellisen työnantajan ollessa työskentelyvaltiossa verosopimusten 183-päivän sääntöä ei voida soveltaa. Edellytyksenä on kuitenkin malliverosopimuksen kommentaarin kohtien 8.10–8.11 mukaan, että *taloudellisesta työnantajasta on säädetty kansallisessa lainsäädännössä ja muodollinen työnantaja voidaan sivuuttaa objektiivisten kriteerien perusteella*. Tällöin työskentelyvaltiosta saatu palkka voidaan sopimusmääräystenkin mukaan verottaa työskentelyvaltiossa.

Muutoksen peruslähtökohtaa taloudellisen työnantajan käsitteen sisällyttämisestä Suomen kansalliseen lainsäädäntöön voidaan pitää perusteltuna mm. kansainvälisen kehityksen takia. Taloudellisen työnantajan käsitettä on sovellettu jo pitkään useissa valtioissa ja keskeisistä kilpailijavaltioista myös Ruotsi on säätänyt taloudellisesta työnantajasta ja soveltanut käsitettä vuodesta 2021 lähtien. Mikäli säätelyä ei sisällytetä Suomen lainsäädäntöön, Suomi voi edelleen verottaa vain ns. vuokratyövoimatilanteita silloin, kun tuloverosopimuksessa on erillinen määräys vuokratyöstä. Verotusoikeuden jakautumisen vastavuoroisuus valtioiden kesken ei toteudu, jos vain toinen valtio soveltaa kansallisen lainsäädäntönsä perusteella taloudellisen työnantajan käsitettä.

Luonnoksessa esitettyä lainmuutosta arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon muutoksen vaikutukset mm. työvoiman liikkuvuuteen, yritysten kansainvälistymiseen, yritysten sijoittautumisvaltion valintaan, työvoimansaataavuuteen ja hallinnollisen taakan lisääntymiseen. Nämä tekijät saattavat pienentää luonnoksessa esitettyjä arvioita verotuottojen kasvusta. Erityisesti on kiinnitettävä huomiota siihen, että säätely ei vaikeuta työvoiman siirtoa konsernien sisällä. Konsernien sisäiseen työvoiman siirtoon liittyvä hallinnollinen taakka voi Luonnoksessa esitettyjen esimerkkien perusteella lisääntyä esimerkiksi silloin, kun työnantajayhtiö ja työn teettäjyhtiö toimivat samalla toimialalla (ks. esim. Luonnoksen s. 15 Esimerkki 3).

¹ Luonnoksessa 183-päivän säännöstä käytetään useassa kohdassa nimitystä mekaanikkosääntö. Termi olisi suositeltavaan muuttaa tekstissä 183-päivän säännöksi.



Luonnoksessa *arvioituun verotulojen absoluuttiseen kasvuun voi vaikuttaa* myös se, että vastaavia muutoksia tehdään muissa valtioissa, joissa ei vielä ole kansallisessa lainsäädännössä säädetty taloudellisesta työnantajasta ja joiden kanssa tehdyissä verosopimuksissa ei ole erityismääräyksiä vuokratyövoiman verotuksesta. Tällöin verotusvalta jakautuu näiden valtioiden kesken eri tavalla kuin aikaisemmin, mutta ei välttämättä kasvata yksittäisen valtion absoluuttista verokertymää, koska toisen valtion kansallisen sääntelyn muutosten takia myös verotusoikeus Suomessa aikaisemmin verotettujen palkkatulojen osalta siirtyy toiselle valtiolle.

Hallituksen esityksen jatkovalmistelussa olisi Luonnoksessa esitettyä *laajemmin vertailtava ja yksityiskohtaisemmin arvioitava ehdotettujen säännösten suhdetta keskeisten kilpailijavaltioiden säännöksiin* niin verosubjektien valinnan (yleisesti ja/tai rajoitetusti verovelvolliset) kuin muidenkin sääntelyn osatekijöiden osalta. Tämä on tärkeää Suomen kilpailuaseman kannalta.

Jatkovalmistelussa on otettava huomioon jäljempänä kommentoitu Luonnoksessa esitetyn sääntelyn *yhteensopivuus olemassa olevan Suomen verojärjestelmän* kanssa sekä *hallinnon lainalaisuuden periaatteiden noudattaminen*. Mikäli lausunnossani jäljempänä esitettävät muutokset Luonnokseen otetaan huomioon hallituksen esityksen jatkovalmistelussa, *on mietittävä, voidaanko taloudellisen työnantajan sääntelyn muutos käytännössä saattaa voimaan vuoden 2023 alusta*. Asian jatkovalmistelu, kuten mahdollinen uusi lausuntokierros, saattaa vaatia lisää aikaa.

2 Verosubjektit ja muutettavan lain valinta

Luonnoksen keskeinen säännös on TVL 10 § 4 c kohta, jossa määritellään taloudellinen työnantaja. Lainkohdassa *määritelmä liittyy vain rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman tulon verottamiseen*. Luonnoksen mukaan *taloudellisen työnantajan käsitettä* sovellettaisiin kuitenkin myös *yleisesti verovelvollisten verotuksessa*.² Näin siitä huolimatta, että Luonnoksen kohdassa "Esityksen pääasiallinen sisältö" viitataan vain rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon verotuksen muuttamiseen. *Mikäli muutosta sovelletaan myös yleisesti verovelvollisiin, "Esityksen pääasiallinen sisältö" olisi korjattava vastaavasti*.

Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen yleisesti verovelvollisiin pyritään Luonnoksessa toteuttamaan uudella EPL 14 a §:llä. Luonnoksessa esitetään, että *taloudellisen työnantajan määritelmä* olisi sekä TVL:ssä ja EPL:ssä.

² Ks. mm. Luonnoksen s. 31, 56 ja 57.



Luonnoksen säännöskohtaisten perustelujen (s. 56–57) mukaan EPL 14 a § soveltuu tilanteeseen, jossa *Suomessa yleisesti verovelvollinen*, joka asuu verosopimuksen mukaan muussa valtiossa kuin Suomessa, työskentelee ulkomaisen työnantajan palveluksessa ja taloudellinen työnantaja on Suomessa. Tällaisesta soveltamisesta ei kuitenkaan säädetä ehdotetussa uudessa EPL 14 a §:ssä. EPL 14 a §:ssä säädettäisiin vain taloudellisen työnantajan käsite (joka siis olisi samasanaisena myös TVL 10 § 4 c kohdassa) ja viitattaisiin taloudellisen työnantajan VML 17 § 7 momentissa säädettyihin velvollisuuksiin. Taloudelliselle työnantajalle ei säädettäisi EPL:ssä mitään velvollisuuksia. Kaiken kaikkiaan luonnos on EPL 14 a §:n osalta epäselvä ja *vaikuttaa siltä, että EPL 14 a §:n perustelut ja sisältö eivät vastaa toisiaan.*

Luonnoksen ajatus näyttää olevan, että *yleisesti verovelvollista*, joka asuu verosopimuksen mukaan muussa valtiossa kuin Suomessa, voitaisiin verottaa Suomessa suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle tehdystä työstä säätämällä uusi EPL 14 a §. Säännösesitys on tältä osin laajempi kuin esimerkiksi Ruotsissa vuoden 2021 alusta voimaan tullut sääntely, jossa muutos koskee vain Ruotsissa rajoitetusti verovelvollisia.

Uusi EPL 14 a § ei näytä johtavan perusteluissa tavoiteltuun yleisesti verovelvollisten palkkatulon verotusoikeuteen taloudellisen työnantajan tilanteessa. Luonnokseen *ei sisälly TVL:n muutosta*, jossa taloudellisen työnantajan käsitettä sovellettaisiin yleisesti verovelvolliseen. On otettava huomioon, että säännökset verovelvollisuudesta ja tulon veronalaisuudesta sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisten osalta ovat TVL:ssä. TVL:n mukaan yleisesti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa Suomesta ja muualta saamastaan tulosta. TVL 10 §:ä koskee vain rajoitetusti verovelvollisia. TVL 61 § 2 momentissa todetaan, että veronalaista ansiotuloa on mm. ”työsuhteen perusteella saatu palkka”. Palkan käsite on lainkohdassa kytketty työsuhteeseen, jonka pääsääntöisesti katsotaan muodostuvan vastaavien seikkojen perusteella kuin työoikeudellisen työsuhteen.³ Palkka tai muu korvaus katsotaan saadun muodolliselta sopimuskumppanilta. Näin asia on ymmärretty myös silloin, kun työnantaja on ulkomailla, koska esityksellä pyritään nimenomaan sivuuttamaan muodollinen työsuhde taloudellisen työnantajan käsitteen avulla ja varmistamaan verotusoikeus verosopimustilanteessa.

Muutosta ei voida tehdä Luonnoksessa esitetyllä tavalla EPL:n säännöksellä siksikään, että EPL 1 §:n soveltamisalasäännöksen mukaan kyseisessä laissa säädetään vain veronalaisen tulon perusteella maksettavaksi määrättyjen verojen ja maksujen suorittamisesta. EPL:ssä ei säädetä tulon veronalaisuudesta. Siitä on säädettävä TVL:ssä, kuten edellä on todettu.

³ Ks. Rabinä, Timo – Myllymäki, Janne – Myrsky, Matti, Henkilökohtaisen tulon verotus (2019) s. 388.



Jos taloudellisen työnantajan käsitettä aiotaan soveltaa myös yleisesti verovelvollisten saamaan palkkaan, esimerkiksi TVL:n 2 luvun yleisiin määritelmiin uuteen 8 b §:ään voitaisiin lisätä taloudellisen työnantajan määritelmä. Tällöin TVL:n taloudelliseen työnantajan määrittelyyn säännökseen voitaisiin vain viitata TVL 10 §:n 4 c kohdassa. EPL 14 a §:n säännös olisi poistettava hallituksen esitysestä tarpeettomana. EPL 14 a §:n säännöksen poistamisen takia myös tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin ja VML:ään ehdotetut muutokset, joissa viitataan EPL 14 a §:n olisi muutetta viittauksiksi TVL:n säännökseen, jossa taloudellinen työnantaja määritetään. Mikäli lainsäädännön muutos toteutetaan Luonnoksessa esitetystä muodossa, taloudellisen työnantajan käsitettä ei voida soveltaa kansallisen säännöksen puuttumisen takia yleisesti verovelvollisten palkkatulon verotuksessa 183-päivän säännön tilanteissa. Kuten edellä on todettu OECD:n malliverosopimuksen kommentaari edellyttää, että sopimusvaltion kansallisessa lainsäädännössä on taloudellisen työnantajan käsite ja muodollinen työnantaja voidaan sivuuttaa objektiivisten kriteerien perusteella.

3 Taloudellisen työnantajan käsite

3.1 Taloudellisen työnantajan määrittely

Taloudellinen työnantaja sivuuttaa muodollisen työnantajan. Luonnoksessa taloudellinen työnantaja on määritetty mm. siten, että Suomessa olevalle työn teettäjälle tehtyä työsuoritusta pidetään erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa ja se tehdään työn teettäjän työnjohton ja valvonnan alaisuudessa. Näyttää siltä, että näillä kriteereillä pyritään täyttämään OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa mm. kohdassa 8.11 mainitut objektiiviset kriteerit, jotka ovat yksi edellytys muodollisen sopimussuhteen sivuuttamiselle. Tältä osin *jatkovalmistelussa olisi hyödyllistä verrata, Luonnoksessa olevaa lakiehdotuksen sanamuotoa muissa valtioissa voimassa olevien vastaavien säännösten sanamuotoon.*

Työsuorituksen pitämistä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa sekä työn teettäjän työnjohtoa ja valvontaa on pyritty selkeyttämään Luonnoksen sivuilla 33–40. *Luonnoksen esimerkit selkeyttävät monelta osin säännöksen tulkintaa.* Yleensä ottaen erityisesti *konsernitilanteet* saattavat kuitenkin olla erityisen ongelmallisia säännöksen tulkinnassa. Lisäksi muun muassa Luonnoksessa esitetystä kannasta *toimitilojen hallinnan ja vallinnan merkityksestä* voidaan olla erimieltä. Samoin esimerkiksi ulkoistamisesta ja sopimusvalmistajista herättää kysymyksiä siitä, mitä Luonnoksessa mainittu ulkoistaminen ”pitkällä tähtäimellä” tarkoittaa.

Luonnoksen taloudellisen työnantajan määritelmässä, on myös monia käsitteitä, kuten ulkomainen työnantaja, työntekijä, täällä oleva työn teettäjä. Näitä ei ole määritelty verolainsäädännössä. *Suomalaisen ja ulkomaisen työnantajan määrittelyyn* liittyviä ongelmia, kuten määritelmän puuttuminen, on käsitelty jäljempänä kohdassa 4.



3.2 Suhde vuokratyöhön

Luonnoksen mukaan ehdotettu *taloudellisen työnantajan käsite pitää sisällään myös vuokratyön* (s. 31). Tätä ei kuitenkaan laajemmin käsitellä Luonnoksessa, joten jää epäselväksi, missä suhteessa ehdotetun taloudellisen työnantajan kriteerit ovat aikaisemmin voimassa olleisiin vuokratyön soveltamistilanteisiin. On epäselvää, onko taloudellisen työnantajan säännöksen soveltamisala täysin sama kuin vuokratyösäännöksen soveltamisala vai onko esimerkiksi mahdollista, että taloudellisen työnantajan soveltamisala olisi laajempi tai suppeampi kuin vuokratyön soveltamisala.

Epäselvää on myös se, voiko sopimusvaltio, jonka kanssa solmitussa tuloverosopimuksessa on määräys vuokratyöstä katsoa, että lainsäädäntöön ehdotettu taloudellisen työnantajan käsite vaikuttaa verosopimuksessa olevan vuokratyömääräyksen soveltamiseen. Voisiko sopimusvaltio esimerkiksi todeta, että vuokratyömääräys ei kuulu taloudellisen työnantajan soveltamisalaan ja näin, vuokratyötilannetta ei voitaisikaan jatkossa verottaa Suomessa taloudellisen työnantajan käsitteen perusteella.

Esimerkiksi Ruotsin taloudellista työnantajaan koskevassa lainsäädännössä käytetään sekä termiä vuokraus ”uthyrning” että käyttöön asettaminen ”ställs till förfogande”.⁴ Ruotsin lainsäädännön sanamuodon etuna on, että siinä mainitaan erikseen työvoiman vuokraus. Sanamuodon mukaan Ruotsin säännöstä sovelletaan edelleen työvoiman vuokraukseen eikä ole tarpeen pohdita lakimuutoksen suhdetta verosopimusten vuokratyömääräksiin.

Ehdotettua sääntelyä olisi tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi muutettava siten, että säännöksessä jatkossakin mainitaan edelleen myös työvoiman vuokraus. Sääntelyssä olisi muutoinkin otettava huomioon myös se, miten asiasta on säädetty Suomen keskeisissä kilpailijavaltioissa.

4 Työnantajavelvollisuudet – Suomessa olevan ja ulkomaisen työnantajan käsite

Tuloverolain (1535/1992, TVL) 10 § 3 kohdassa säädetään, että *rajoitetusti verovelvollisen mm. yksityiseltä työnantajalta saatua palkkaa* verotetaan Suomessa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiassa suoritettu *Suomessa tällä olevan työn- tai toimeksi-antajan lukuun. Suomessa olevana työnantajana* on pidetty kotimaista työnantajaa ja ulkomaisen yhteisön täällä olevaan kiinteää toimipaikkaa. Lisäksi on katsottu, että ennakonpidätysvelvollisuus on mm. silloin, jos ulkomaisen työnantajan Suomessa oleva edustaja maksaa palkan. Yleisesti verovelvollisiin sovellettavan ns. avainhenkilölain on katsottu päätöksessä KHO 2005/2943 soveltuvan silloinkin, kun ulkomaisella työnantajayhteisöllä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, mutta palkan maksaa työnantajan toimeksiannosta suomalainen kirjanpitotoimisto. Luonnoksessa (s. 18) todetaan myös, että verotuskäy-

⁴ Ks. Regeringens proposition 2019/20:190.



tännössä palkan maksajaksi on hyväksytty ulkomainen yhtiö, jolla ei ole kiinteää toimipaikka Suomessa, jos palkka veloitetaan edelleen suomalaiselta yhteisöltä.

TVL 9 §:ää muutettiin verovuodesta 2021⁵ lähtien niin, että ulkomainen yhteisö on Suomessa TVL:n mukaan yleisesti verovelvollinen, jos sillä on *tosiasiallinen johtopaikka Suomessa*. Luonnoksen mukaan Verohallinto on linjannut, että tällaista ulkomaista työnantajaa pidetään suomalaisena työnantajana.⁶

Suomessa olevan työnantajan käsite ja siihen liittyvät palkkatulon veronalaisuus sekä ennakonpidätysvelvollisuudet tai -oikeudet perustuvat siis pitkälti oikeus- ja verotuskäytäntöön. Lainsäädännössä ei ole säännöksiä siitä, mitä esimerkiksi TVL 10 § 3 kohdassa mainitulla täällä olevalla työnantajalla tarkoitetaan. Tämä on ongelmallista mm. hallinnon lainalaisuuden periaatteen näkökulmasta.

Luonnoksessa esitetään säädettäväksi, että *ulkomaisella työnantajalla* olisi vastaavat VML 55 a §:n mukaiset tiedonantovelvollisuudet taloudellisen työnantajan tilanteessa yms. kuin nykyään on vuokratyön osalta. Taloudellisella työnantajalla ja TVL 13 §:n mukaan työtä suomalaisella aluksella toimessa olevalla teettävällä olisi VML 17 § 7 momentin mukaan vastaava velvollisuus ilmoittaa verotusta varten tarpeelliset tiedot ulkomaisesta työnantajasta sekä työntekijöiden lähettämisestä annetun lain mukaisesta edustajasta kuin voimassa olevassa laissa on vuokratyön osalta.

Palkasta perittävän lähdeveron osalta noudatettaisiin samaa menettelyä kuin vuokratyön osalta. Jos ulkomainen työnantaja ei olisi työnantajaperintäreksiterissä, työntekijän olisi maksettava palkasta ennakonkanto. *Nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna.*

Taloudellisen työnantajan olisi perittävä ulkomaiselle yritykselle maksetusta työkorvauksesta lähdevero, jos saaja ei ole hakeutunut ennakoperintäreksiteriin. Luonnoksessa ei ehdoteta muutosta EPL 25 § 3 momenttiin, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollinen voi *hakeutua ennakoperintäreksiteriin* vain, jos rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka tai kotipaikka valtiossa, jonka kanssa Suomella on tuloverosopimus. *Säännös voi olla SEUT:n tai ETA-sopimuksen sijoittautumisvapaussäännösten vastainen, koska rekisteröintioikeutta ei ole EU- tai ETA-valtioon sijoittautuneella toimijalla, jolla ei ole Suomessa*

⁵ Luonnoksessa s. 18 todetaan virheellisesti, että muutokset tulivat voimaan 1.1.2020.

⁶ Ks. lisäksi ulkomaisen työnantajan määrittelystä tulorekisterin osalta mm. Luonnoksen s. 20, jossa todetaan, että Verohallinnon ohjeen mukaan *ulkomaisena työnantajana pidetään* yritystä, jota ei ole perustettu Suomen lainsäädännön mukaan tai jonka rekisteröity kotipaikka on muualla kuin Suomessa.



kiinteää toimipaikkaa tai kotipaikkaa verosopimusvaltiossa. Esimerkiksi EU-valtio Portugalilla ei ole tällä hetkellä verosopimusta Suomen kanssa. Tämän takia EPL 25 § 3 momentin säännöstä rajoitetusti verovelvollisen oikeudesta hakeutua ennakkoperintärekisteriin olisi muutettava.

Kuten edellä on kerrottu, laissa asetettaisiin ulkomaiselle työnantajalla velvollisuuksia, joten muun muassa hallinnon lainalaisuusperiaatteen, verolainsäädännön tulkinnassa yleensä noudatettavan legaliteettiperiaatteen sekä lainsäädännön selkeyden ja ennustettavuuden takia olisi perusteltua, että "ulkomainen työnantaja" määritettäisiin laissa. Luonnosta olisi muutettava tältä osin. Ruotsissa esimerkiksi verotusmenettelylain (skatteförfarandelagen) 10 luvun 2 §:ssä asetettaessa tiettyjä velvollisuuksia maksajalle viitataan maksajaan, joka asuu toisessa valtiossa ja ei harjoita toimintaa Ruotsissa olevasta kiinteästä toimipaikasta.⁷ Muutettaessa Suomen lainsäädäntöä siten, että lainsäädäntöön lisätään taloudellisen työnantajan käsite, ulkomaiselle työnantajalle asetettavien velvollisuuksien määrittämiseksi on keskeistä tietää, mitä tarkoitetaan ulkomaisella työnantajalla. Tämän käsitteen määrittelyssä on myös olennaista tietää, mitä tarkoitetaan suomalaisella työnantajalla. Luonnoksessa on mm. todettu (s. 32), että "uusi säännös ulkomaisen työvoiman luovutuksesta saadun palkkatulon veronalaisuudesta ei soveltuisi, jos työvoimaa luovuttavaa työnantajaa on pidettävä suomalaisena." Suomalaisen ja ulkomaisen työnantajan käsitteitä ei voida jättää oikeus- ja verotuskäytännön varaan.

5 Karenssiajan lisääminen esitykseen

Luonnoksessa ei esitetä karenssiaikaa eli sitä, että tietyn aikarajan alle jäävää työskentelyä ei verotettaisi Suomessa, vaikka muut taloudelliseen työnantajaan liittyvät edellytykset täyttyisivät. Suomen keskeisessä kilpailijavaltiossa Ruotsissa taloudellisen työnantajan säännöksiä on sovellettu vuoden 2021 alusta.⁸ Ruotsissa on karenssiaika, jonka mukaan palkkaa ei veroteta taloudellisen työnantajan tilanteessa Ruotsissa, mikäli työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää. Luonnoksen mukaan myös esimerkiksi Alankomaissa on karenssiaikasäännös.

Hallituksen esitykseen on lisättävä karenssiaika. Karenssiajasta olisi perusteltua säätää myös Suomessa, koska näin voitaisiin pienentää sääntelyn hallinnollista taakkaa lyhytaikaisen työskentelyn osalta. Karenssiaikasäännös olisi myös tärkeää, jotta Suomen verolainsäädä-

⁷ Ks. Prop 2019/20:190, Bilaga 7. s. 184, jossa ilmaisu on seuraava: "En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige---".

⁸ Ks. Ruotsin säännöksen soveltamisesta https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/ekonomiskt-arbetsgivarbegrepp---forandrade_H801SkU5.



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Oikeustieteiden laitos

9 (9)

däntö ei olisi keskeisiä kilpailijavaltioita tiukempi. Tiukempi sääntely voi vaikuttaa myös toimintojen ja yritysten sijoittautumisvaltion valintaan eli Suomen kilpailuasemaan.

Joensuussa 13. päivänä elokuuta 2021

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)
puh. 050 317 2898
marianne.malmgren@uef.fi