

LAUSUNTO

Luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi (VM070:00/2020)

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 1.7.2021 päiväystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyllä muutoksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta. Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen.

Lausunnossa pitäydyn hyvin yleisiin kommentteihin sekä viittauksiin eräiltä osin muihin Suomen verotusvaltaa koskeviin muutoksiin liittyviin huomioihin. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisena toimenä otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Kysymyksenasettelu ja aihepiiri on ollut esillä myös kotimaisessa oikeuskäytännössä ja –kirjallisuudessa viime vuosina.

Uudistuksen tavoitteet kohdistuvat veropohjan tiivistämiseen sekä Suomen verotusoikeuden laajentamiseen ja läpinäkyvyyden lisäämiseen. Samalla tavoitteena on parantaa Suomen säännösten soveltuvuutta useiden muiden maiden omaksuman sääntelyn suhteen. Esimerkiksi Tanskassa ja Norjassa sovelletaan taloudellisen työnantajan käsitettä ja aihepiiriä koskeva uusi sääntely on ajankohtainen myös Ruotsissa. Luonnoksessa esitetyn muutoksen voidaankin katsoa liittyvän laajempaan kansainvälisen verotuksen muutostrendiin.

Edellä esitetty antaa lähtökohdat hallituksen esitysluonnoksen tarkastelulle. Lisäksi on hyvä huomata, että hallitusohjelman mukaan hallitus seuraa jo aiemmin toteutettujen kansainvälisten ja kansallisten veronkiertoa estävien toimien vaikuttavuutta ja arvioi tarvetta uusille toimenpiteille. Myös nyt esitetyn muutoksen vaikutusten seuranta on tärkeää muutoksen tullessa voimaan.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyn lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Luonnoksessa ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kannalta lähtökohtaisesti perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista.

Esityksessä on käyty laajasti läpi esityksen suhdetta EU-vero-oikeuteen, verosopimusoikeuteen, ns. mekaanikkosäännön soveltumiseen sekä muuhun kansalliseen lainsäädäntöön. Lisäksi erityiskysymykset liittyen konsernitilanteisiin ja vuokratyöhön ovat luonnoksessa esillä. Se kuvaa hyvin sitä, miten luonnoksessa esitetty tulee sovittaa yhteen monin tavoin voimassaolevan oikeuden ja liiketoimintamallien muodostaman kokonaisuuden kanssa.

Luonnoksessa esitetään taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön ottamista ja soveltamista muutoksen voimaan tultua verovuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa. Käsitteen määrittely ja ymmärrettävyys ovat siten tarkastelun keskiössä. Ehdotetun EPL 14 a §:n mukaan taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjä(ä), jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. (Ehdotetun uuden EPL 14 a §:n ensimmäiseen lauseeseen on jäänyt vähäinen kirjoitusvirhe, joka on syytä korjata.)

Hallituksen esitysluonnoksen teksti ei kykene poistamaan vaikeaselkoiseen määritelmään liittyvää tulkinnanvaraisuutta. Ulkomaiselle yritykselle asetettavat ilmoitus- ym. velvollisuudet voivat koskea eri tilanteissa olevia yrityksiä ja työntekijöitä. Lisäksi ehdotetun muutoksen vaikutus kanavoituu osittain verosopimusten soveltamisen kautta. Sen vuoksi ehdotetun muutoksen asettamat velvoitteet sekä käytännön vaikutukset tulisi kyetä viestimään mahdollisimman selkeästi. Luonnoksessa mainitaan ”asiaan liittyvä neuvonta, ohjeistus ja tiedotus” yhtenä Verohallinnon seitsemästä uudesta tehtäväalueesta arvioitaessa muutoksen vaikutuksia. Sen vuoksi keskiöön nousee myös tehtävien resursointi, vaikka muutoksen piiriin kuuluvien yritysten ja työntekijöiden joukko jääneekin melko rajatuksi.

Ehdotuksen taloudellisten ja hallinnollisten vaikutusten arviointi jää luonnoksessa ohueksi. Luonnoksessa esitetyn muutoksen verotuotoksi arvioidaan noin miljoona euroa vuodessa. Samalla joidenkin ulkomaisten työntekijöiden tuloon kohdistuisi luonnoksessa esitetyn muutoksen myötä verorasitus, jota aiemmin ei ole ollut. Sääntelystä arvioidaan aiheutuvan työnantajayrityksille hallinnollisia lisäkustannuksia ilmoittamisvelvoitteiden ja mahdollisten veronmaksuvelvoitteiden vuoksi. Siten myös verotuottoa koskeva tavoite saattaa perustua liian staattiseen näkemykseen.

Mainituista syistä esimerkiksi esitetyn muutoksen käyttäytymisvaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista arvioida tarkemmin. Sen vuoksi muutoksen toteutuessa on järjestettävä kattava seuranta, jotta voidaan arvioida muutoksen todellisia vaikutuksia. Selvää lienee jo nyt, että muutoksen fiskaalinen merkitys jää vähäiseksi ja muutosta voidaan perustella lähinnä verotusvaltaa, verojärjestelmää ja verotuksen periaatteita koskevin argumentein sekä muiden

maiden esimerkillä. Esityksen arvioidaan lisäksi lisäävän Verohallinnon työtä ja edellyttävän sen tietojärjestelmien muutoksia lainsäädännön tullessa voimaan. Hallinnollisissa vaikutuksissa ei ole otettu huomioon muutoksesta mahdollisesti aiheutuvia veroriitoja.

Muuttuvan sääntelyn tulee olla selkeää ja tarkkarajaista. Erityisesti oikeustilaa muuttavien säännösten soveltamisedellytysten kohdalla tilanteen voidaan katsoa olevan ongelmallinen. Kansainvälisiä toimijoita tulee informoida ennen muutettavan sääntelyn soveltamista, jotta Suomi näyttäytyy jatkossakin kansainvälisesti ennustettavana verotusympäristönä. Ennakollinen tieto saattaa osaltaan johtaa käytänteiden muuttamiseen. Siten edellä esitetty korostaa ehdotetun sääntelyn, sen soveltamisedellytysten sekä muutoksen perustelujen selkeyttä. Verovelvollisen taloudellinen päätöksenteko ja viranomaisen päätökset eivät saisi jäädä odottamaan sisällöllisesti muodostuvaa oikeuskäytäntöä.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen vaikutuksia tulee arvioida ja seurata edellä esitetyn perusteiden lainmuutoksen voimaan tulon jälkeen.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnos sisältää hallituksen ohjelman mukaisen lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutosehdotuksen. Sitä voidaan pitää tavoitteen mukaisena. Edellä on arvioitu kokonaisuutta yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin sääntelyn selkeyttä ja ennakoitavuutta koskeviin seikkoihin. Lausunto sisältää myös huomioita esitetyn muutoksen vaikutusarvioinnista ja jatkoseurannasta.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainministeriö ottaa esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Ylöjärvellä 13.8.2021

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto