



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Oikeustieteiden laitos

1 (5)

Valtiovarainministeriö
Neuvotteleva virkamies Minna Upola
valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi, VM070:00/2020

Alla on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi, VM070:00/2020 (jäljempänä ”Luonnos II”). Lausunnossa tarkastellaan muutettavaksi esitetyn lainsäädännön laajuuden takia vain eräitä Luonnoksen II kohtia ja keskitytään esitykseen ensimmäisen elokuussa 2021 päättyneen lausuntokierroksen jälkeen tehtyihin muutoksiin.

1 Yleistä

Luonnoksessa II on muutettu eräitä heinäkuussa 2021 lausunnolle lähetetyn hallituksen esityksen kohtia. Muutoksia on tehty muun muassa seuraaviin kohtiin¹:

1. Taloudellisen työnantajan määritelmää on muokattu ja se on siirretty tuloverolain (TVL) 8 b §:ksi. Saman säännöksen 2 momenttiin on lisätty ulkomaisen työnantajan määritelmä. Luonnos II:sta on poistettu aikaisemmassa luonnoksessa ollut TVL 10 § 4 c kohdan ja ennakkoperintälain (EPL) 14 a §:n määritelmä taloudellisesta työnantajasta.
2. TVL 92 e §:ssä säädettäisiin taloudelliselle työnantajalle tehtävän lyhytaikaisen työskentelyn vapauttamisesta etuysteystilanteissa eli ns. karenssiajasta.
3. Verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:iin lisättäisiin ilmoitusvelvollisuus suomalaisella aluksella työskentelystä.
4. Lähdeverolain 16 a §:ään lisättäisiin säännös suomalaisella aluksella työskentelevän henkilön saaman tulon ennakonkannosta.
5. EPL 25 §:ää muutettaisiin siten, että myös ETA:lla kotipaikan omaava Suomessa rajoitetusti verovelvollinen voitaisiin merkitä ennakkoperintärekisteriin.
6. Muutosten on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2023 alusta. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa 1.1.2023 tai sen jälkeen saatun palkkatuloon.

¹ Luonnos II:een tehtyjä muutoksia on käsitelty laajemmin Luonnos II:n kohdassa 6.



Olen 13.8.2021 lausunut edellisessä samaa taloudellisen työnantajan sääntelyä koskevassa lausunnossani monista yllä mainituista kohdista. Yleensä ottaen Luonnoksessa II on otettu huomioon useita aikaisemmalla lausuntokierroksella esille tuotuja kommentteja, mikä on hyvä. Luonnosta II voidaankin pitää pääosin toimivana. Myös säännöksen voimaantuloa vuoden 2023 alusta ja ehdotettua soveltamisaikataulua voidaan pitää perusteltuna.

Todettakoon, että Luonnokseen II tehdyistä muutoksista huolimatta TVL 8 b §:n 1 momentin taloudellisen työnantajan käsite on edelleen osittain tulkinnanvarainen. Lainkohdassa mainitut työsuorituksen pitäminen erottamattomana osana työntekijän Suomen toimintaa sekä työjohto ja valvonta ovat edelleen tulkinnanvaraisia.

Käsittelen seuraavassa vielä eräitä Luonnos II:n kohtia, mutta en toista aikaisemmassa lausunnossani esittämiäni näkemyksiä mm. taloudellisen työnantajan sääntelyn tarpeellisuudesta yms.

2 Taloudellisen työnantajan määritelmä

Luonnoksen II taloudellisen työnantajan määritelmä näyttää pitävän sisällään voimassa olevan TVL 10 § 4 c kohdan vuokratyösäännöksen. Tämä selkeyttää tilannetta siten, että myös jatkossa sääntelyä voidaan soveltaa sekä vuokratyöhön että taloudellisen työnantajan tilanteisiin, eikä jouduta pohtimaan, eroavatko taloudellisen työnantajan ja vuokratyön määritelmät toisistaan.

Jatkossa taloudellisen työnantajan käsitettä, johon siis kuuluisi myös nykyisin voimassa oleva vuokratyösäännös, voitaisiin soveltaa sekä Suomessa yleisesti että rajoitetusti verovelvollisten palkkatulon verotukseen. Tätä ei mainita erikseen säännöskohtaisissa perusteluissa TVL 10 § 4 c kohdan osalta, mutta asiaa käsitellään Luonnoksen II kohdassa 4.1.1.2 (s. 30). Asia olisi toivottavaa todeta myös säännöskohtaisissa perusteluissa.

3 Ulkomaisen työnantajan määritelmä

Ulkomaisen työnantajan määritelmä on lisätty Luonnos II:een TVL 8 b § 2 momenttiin. Määritelmän lisääminen on perusteltua ja tärkeää mm. hallinnon lainalaisuuden periaatteen näkökulmasta, koska muun muassa verotusmenettelystä annetussa laissa (VML) ulkomaiselle työnantajalle asetetaan erilaisia velvollisuuksia. VML:n sääntely (esim. VML 15 a §) on ymmärrettävissä niin, että siinä mainitulla ulkomaisella työnantajalla tarkoitetaan TVL 8 b § 2 momentissa määritettyä ulkomaista työnantajaa, koska VML:ssä viitataan nimenomaan TVL 8 b §:n taloudellisen työnantajan tilanteisiin. Näin siitä huolimatta, että määritelmä on vain TVL:ssä.

TVL 8 b § 2 momentissa viitataan TVL 9 § 1 momentin 2 kohtaan. Tältä osin voitaisiin myös miettiä, että ehdotetussa säännöksessä viitattaisiin suoraan ”rajoitetusti verovelvolliseen henkilöön tai yhteisöön”, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Tämä tekisi säännöksestä ehdotettua muotoilua helpolukuisemman.



Luonnoksessa II TVL 8 b § 2 momentissa viitataan myös ”muuhun ulkomaiseen oikeushenkilöön”, jota ei kuitenkaan ole määritelty TVL:ssä. Säännöksen sisältöä pyritään avaamaan mm. säännöskohtaisissa perusteluissa (kohta 7.1), jossa todetaan seuraavaa:

”Ulkomaisena työnantajana pidettäisiin myös muuta ulkomaista oikeushenkilöä. Tällä tarkoitettaisiin ulkomaisia oikeushenkilöitä, jotka kyseisen ulkomaisen valtion lainsäädännön nojalla olisivat oikeushenkilöitä. Käsite olisi siten laaja. Tällaisia olisivat esimerkiksi ulkomaiset henkilöyhtiöt.”

Säännöskohtaisessa perusteluissa esitettyä on kuitenkin hankala ymmärtää säännöstekstistä, joten riskinä on, että asiasta säädetään perusteluissa eikä säännöksessä. Tämä erityisesti siksi, että TVL 9 § 1 momentin 1 kohdan mukaan ”ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa” on Suomessa yleisesti verovelvollinen. TVL:n ehdotetusta sanamuodosta voi saada sen käsityksen, että siinä mainittu ”muu ulkomainen oikeushenkilö” tarkoittaisi myös näitä Suomessa yleisesti verovelvollisia ulkomaisia yhteisöjä. Säännöskohtaisten perustelujen mukaan tavoitteena näyttää olevan sisällyttää ulkomaisen työnantajan määritelmään rajoitetusti verovelvolliset toimijat niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta, koska ne voivat olla Suomen kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuja työnantajia.

Edellä kerrotuista syistä säännöksen muotoilua olisi hyvä vielä kehittää. Säännöksen muotoilussa on toki otettava huomioon se, että ulkomaiset ”henkilöyhtiöt” tai ehkä paremminkin yhtiymät eivät yleensä ole Suomessa verovelvollisia, koska niitä usein verotetaan tuloverotuksessa läpivirtausyksiköinä.

Tarkoituksena lienee myös, että ulkomaisen työnantajan määritelmä ei vaikuta esimerkiksi siihen, milloin henkilön katsotaan työskentelevän Suomessa olevalle työnantajalle esimerkiksi ennakonpidätysvelvollisuuden tai ns. avainhenkilön lähdeverolain kannalta². Luonnos II:ssa ei myöskään edelleenkään säädetä, mitä Suomessa olevalle työnantajalla tarkoitetaan, joten tältä osin tilanne jää verotus- ja oikeuskäytännön varaan, eikä hallinnon lainalaisuus toteudu.

4 Karenssiaika etuyhteystilanteissa

Luonnos II:ssa esitetään, että TVL 92 e §:ssä säädettäisiin taloudelliselle työnantajalle tehtävästä lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapaudesta eli ns. karenssiajasta. Säännös koskee vain rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä. Edellytyksenä on lisäksi VML 31 § 4 momentin mukainen etuyhteys taloudellisen työnantajan ja ulkomaisen työnantajan välillä.

Karenssiajasta säättäminen on perusteltua, koska se vähentää työnantajien, tulonsaajien ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa. Se merkitsee sitä, että taloudellisen työnantajan käsitteen tulkintaa ei tarvitse tehdä ”lyhytaikaisessa” työskentelyssä.

² Ks. esim. KHO 2005/2943.



On myös hyvä, että säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että verovelvollisuus alkaa työskentelypäivien ylittäessä 45 päivää vasta tämän päivärajan ylittävistä työpäivistä. Näin sääntely ei muodosta takautuvaa palkkatulon verovelvollisuutta työskentelyn alusta 45 päivän rajan ylityksessä. Säännöskohtaisista perusteluista käy myös ilmi, että laskennassa otettaisiin huomioon vain työskentelypäivät. Tältä osin sääntely vastaa Ruotsin vastaavaa sääntelyä.

TVL 92 e §:n mukainen vapautus koskisi kuitenkin vain VML 31 § 4 momentin mukaisia etuyhteystilanteita, kuten edellä on todettu. Luonnos II:n mukaan (kohta 4.1.2.1) karenssinajan rajaamista etuyhteystilanteisiin näyttää perusteltavan lähinnä sillä, että aikaisemmin veronalaisina pidettyjä lyhyitä vuokratyötilanteita ei haluta säätää verovapaiksi (s. 30–31). Luonnos II:n säännöskohtaisissa perusteluissa karenssinajan rajaamista etuyhteystilanteisiin ei enää erikseen perustella. Luonnos II:ssa ei näytä myöskään kerrotun, mikä on vuokratyön ja taloudellisen työntekijän ero. Luonnos II:ssa todetaankin perustellusti, että objektiivisten kriteerien määrittely, joilla vuokratyö ja taloudelliselle työnantajalla työskentely erotettaisiin toisistaan, on haasteellista. Vaikuttaa myös siltä, että erottelun tekeminen ei yleensääkään olisi tarpeen tai järkevää, koska vuokratyö ja muu työntekijän luovuttaminen työntekijän käyttöön sisältyvät TVL 8 b §:n määritelmään taloudellisesta työnantajasta. TVL 8 b §:n 1 momentin mukaan sekä vuokratyö että muu työntekijän työntekijän käyttöön luovuttaminen tekee työntekijästä taloudellisen työnantajan, jos työsuoritus on erottamaton osa työntekijän toimintaa Suomessa ja se tehdään työntekijän työn johdon ja valvonnan alaisuudessa. Nämä edellytykset vaikuttavat siis olevan yhteisiä sekä vuokratyölle että työntekijän luovuttamiselle työntekijän käyttöön.

Ruotsissa on karenssiaika, jonka mukaan palkkaa ei veroteta taloudellisen työnantajan tilanteissa Ruotsissa, mikäli työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää. Päivien laskennassa otetaan huomioon vain työpäivät. Ruotsin karenssiaikaa ei ole rajattu etuyhteystilanteisiin, joten perusteita karenssinajan rajoittamiseen Suomen sääntelyssä vain etuyhteystilanteisiin ei löydy myöskään Ruotsin sääntelystä.

Olisi perusteltua soveltaa karenssiaikaa kaikkiin taloudellisen työnantajan tilanteisiin eikä vain etuyhteystilanteisiin. Tämä on perusteltua myös lainsäädännön selkeyden ja yksinkertaisuuden takia. Etuyhteysedellytyksen asettaminen karenssiajalle lisää säännöksen hallinnollista taakkaa, koska joudutaan erikseen arvioimaan, täyttyykö etuyhteysvaatimus vai ei. Näin siitä huolimatta, että taloudellisen työnantajan tilanteita saattaa olla yleisimmin etuyhteysosapuolten välillä. Luonnos II:een (s. 31) sisältyvän taulukon mukaan alle 30 päivän vuokratyötilanteita näyttäisi olleen vuosina 2019–2020 yhteensä vain 8,58 prosenttia. Lukumäärä on siis vähäinen ja vaikka siitä ei voida päätellä karenssiaikaan perustuvan verovapautuksen laajentamisen vaikutuksia verokertymään, oletettavaa on, että karenssinajan soveltaminen myös muihin kuin etuyhteystilanteisiin ei olisi taloudellisesti merkittävää, kun otetaan huomioon vapautukset hyödyt mm. hallinnollisen taakan vähentymisessä. Lisäksi etuyhteysedellytykseen liittyy esimerkiksi yritysraakenteen muutostilanteissa kysymys siitä, minkä ajankohdan mukaan etuyhteyden olemassaolo ratkaistaan. Arvioitavana oleva työskentely saattaa alkaa, kun etuyhteys on olemassa ja jatkaa etuyhteyden päätyttyä.



5 Ennakkoperintärekisteriin merkitseminen

Ehdotettu EPL 25 §:n muuttaminen siten, että myös ETA:lla kotipaikan omaava Suomessa rajoitetusti verovelvollinen voitaisiin merkitä ennakkoperintärekisteriin, on hyvä ja tärkeä muutos. Ehdotetulla muutoksella poistetaan voimassa olevan säännöksen todennäköinen ristiriita SEUT:n tai ETA-sopimuksen sijoittautumisvapaussäännösten kanssa. Jatkossa ennakkoperintärekisteriin voi hakeutua myös EU- tai ETA-valtioon sijoittautunut toimija, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai kotipaikkaa verosopimusvaltiossa.

Joensuussa 10. päivänä toukokuuta 2022

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)