

Luonnos 28.4.2022

Hallituksen esitys eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi tuloverolakia, verotusmenettelystä annettua lakia, rajoitettusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia, ennakkoperintälakia ja tulotietojärjestelmästä annettua lakia. Esityksen mukaan tuloverolakiin lisättäisiin uusi säännös taloudellisesta työnantajasta. Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Lisäksi säädettäisiin ulkomaisesta työnantajasta, jolla tarkoitetaan rajoitettusti verovelvollista henkilöä tai yhteisöä sekä ulkomaista yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, sekä muuta ulkomaista oikeushenkilöä.

Tuloverolakia muutettaisiin lisäksi siten, että Suomesta saatuna tulona pidettäisiin taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saatua palkkatuloa. Ulkomaiseen työnantajaan etuyhteydessä olevalle suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskentelevä, ulkomailta Suomeen saapunut rajoitettusti verovelvollinen työntekijä olisi kuitenkin oikeutettu lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapauteen, mikäli työskentely kestäisi yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää ja enintään 45 päivää kalenterivuodessa. Mikäli suomalainen työnantaja ei olisi etuyhteydessä ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän ulkomaiseen työnantajaan, ulkomaalaisen työntekijän saama palkkatulo olisi veronalaista ensimmäisestä päivästä.

Työnantajan rekisteröitymisvelvoitteiden, veronmaksumenettelyiden sekä ilmoitusmenettelyiden osalta noudatettaisiin soveltuvin osin vastaavaa menettelyä kuin nykyisen vuokratyösäännöksen osalta. Tätä vastaavat muutokset tehtäisiin verotusmenettelystä annettuun lakiin, rajoitettusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin sekä tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin. Lisäksi tuloverolaisissa tarkoitettuun, suomalaisella aluksella työskentelystä saatuun tuloon sovellettaisiin vastaavaa ilmoitusmenettelyä. Tätä vastaava muutos tehtäisiin verotusmenettelystä annettuun lakiin, rajoitettusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin sekä tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin.

Ennakkoperintälakia muutettaisiin siten, että ennakkoperintärekisteriin voisi rekisteröityä myös sellainen rajoitettusti verovelvollinen, jonka asuinpaikka on Euroopan talousalueella.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2023 alusta. Säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa palkkatuloon, joka on saatu 1.1.2023 tai sen jälkeen.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	5
1 Asian tausta ja valmistelu	5
2 Nykytila ja sen arviointi.....	5
2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus	5
2.2 Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun tulon verotus	6
2.2.1 Yleistä	6
2.2.2 Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän työskentely Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun.....	6
2.2.2.1 Yleistä	6
2.2.2.2 Vuokratyöntekijät.....	7
2.2.2.3 Kansainvälinen liikenne.....	9
2.3 Verosopimusten säännökset muussa valtiossa kuin asuinvaltiossa tehdystä työstä saadun palkkatulon verotuksesta.....	10
2.3.1 Yleistä verosopimuksista	10
2.3.2 OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla	11
2.3.2.1 Pääsääntö.....	11
2.3.2.2 Taloudellisen työnantajan käsite	11
2.4 Työnantajan ennakonpidätysvelvollisuus ja lähdeveron perimisvelvollisuus sekä ilmoittamisvelvollisuudet.....	15
2.4.1 Työnantajan käsite	15
2.4.2 Työnantaja- ja ennakoperintärekisteröityminen.....	16
2.4.3 Lähdeveron periminen ja ennakonpidätyksen toimittaminen	18
2.4.3.1 Lähdeveromenettely	18
2.4.3.2 Ennakonpidätysmenettely	18
2.4.4 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin.....	19
2.4.4.1 Yleistä	19
2.4.4.2 Ulkomainen työnantaja	19
2.4.4.3 Työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu ulkomaisen työnantajan edustaja.....	20
2.4.5 Vuokratyöntekijöihin liittyvät velvollisuudet	21
2.4.5.1 Vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus	21
2.4.5.2 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan rekisteröinti työnantajarekisteriin.....	21
2.4.5.3 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan ennakoperintärekisteröinti.....	21
2.4.5.4 Työn teettäjän ilmoitus.....	22
2.5 Vastuu veron ja ennakon suorittamisesta	22
2.6 EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö	23
2.6.1 Työntekijöiden vapaa liikkuvuus	23
2.6.2 Palvelujen tarjoamisen vapaus	23
3 Tavoitteet.....	27
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	28
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	28
4.1.1 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon verotusoikeuden laajennus.....	28
4.1.1.1 Yleistä	28

4.1.1.2 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuus työskenneltäessä taloudelliselle työnantajalle.....	28
4.1.2 Lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapaus	30
4.1.2.1 Yleistä	30
4.1.2.2 Taloudellisen työnantajan käsitteen arviointi konsernitilanteissa	32
4.1.2.3 Taloudellisen työnantajan arviointi muissa kuin konsernitilanteissa	32
4.1.3 Kansainvälinen liikenne	33
4.1.4 Työnantajavelvoitteet työskenneltäessä taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle	33
4.1.4.1 Lähdeveron periminen tai ennakonpidätyksen toimittaminen ja ennakonkanto ..	33
4.1.4.2 Työnantajan ilmoittamisvelvollisuus ja rekisteröityminen	34
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	36
4.2.1 Vaikutukset verotuottoihin.....	36
4.2.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	39
4.2.3 Vaikutukset verovelvollisille	39
4.2.4 Vaikutukset elinkeinoelämään	40
4.2.4.1 Yleistä	40
4.2.4.2 Vaikutukset eri toimialoille.....	40
4.2.4.3 Vaikutukset pk-sektoriin	44
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	45
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	45
5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot	46
5.2.1 Ruotsi	46
5.2.2 Norja.....	46
5.2.3 Tanska	47
5.2.4 Saksa	48
5.2.5 Alankomaat	49
5.2.6 Belgia	50
5.2.7 Iso-Britannia.....	50
5.2.8 Yhdysvallat	51
6 Lausuntopalaute.....	52
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	54
7.1 Tuloverolaki	54
7.2 Laki verotusmenettelystä	62
7.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta	62
7.4 Ennakkoperintälaki	62
7.5 Laki tulotietojärjestelmästä	63
8 Voimaantulo	63
LAKIEHDOTUKSET	64
1. Laki tuloverolain muuttamisesta.....	64
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta	66
3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta.....	67
4. Laki ennakkoperintälain 25 §:n muuttamisesta.....	68

5. Laki tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta.....	69
LIITE	71
RINNAKKAISTEKSTIT	71
1. Laki tuloverolain muuttamisesta	71
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta	73
3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta.....	75
4. Laki ennakkoperintälain 25 §:n muuttamisesta.....	76
5. Laki tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta.....	77

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 listataan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia. Liitteen kohdassa 9 todetaan, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 1.7.-13.8.2021. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomaisilta, elinkeinoelämän etujärjestöiltä ja muilta sidosryhmiltä, yhteensä 26 taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa <https://vm.fi/hankkeet/tunnuksella/VM070:00/2020>.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992; TVL) 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen verovelvollisuus*). Kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan TVL:n 9 §:n 7 momentin mukaan Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai rekisteröityä yhteisöä.

Yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Yleisesti verovelvollisen tulon veronalaisuuteen ei kansallisen lainsäädännön osalta vaikuta se, saadaanko tulo Suomesta vai muualta. Suomessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset, jäljempänä *verosopimukset*, voivat rajoittaa Suomen verotus oikeutta, mutta ne eivät kuitenkaan muuta kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verovelvollis asemaa.

TVL:n 11 §:n 1 momentin mukaan 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. Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näydetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.

TVL:n 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvollisuus*). Pykälän 3 momentin mukaan, jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta. TVL:n 10 §:ssä säädetään Suomesta saadusta tulosta. TVL:n 10 §:ssä siten määritellään, mitä tuloja pidetään täältä saatuina määriteltäessä rajoitetusti verovelvollisen verovelvollisuuden laajuutta Suomen ollessa lähdevaltion asemassa.

2.2 Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun tulon verotus

2.2.1 Yleistä

Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun palkka- tai muun tulon verotukseen vaikuttaa keskeisesti se, onko työntekijä Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen. Jos ulkomailta Suomeen tullut henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, hän maksaa saamastaan palkasta veroa Suomeen riippumatta siitä, onko työnantaja suomalainen vai ulkomainen. Ulkomailta tulevan rajoitetusti verovelvollisen työntekijän verotusta kuvataan seuraavassa kappaleessa.

2.2.2 Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän työskentely Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun

2.2.2.1 Yleistä

Palkan käsite on määritelty ennakkoperintälaissa (1118/1996; EPL). Palkalla tarkoitetaan EPL:n 13 §:n 1 momentin mukaan 1) kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa; 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta. Lainkohdan 2 momentin mukaan harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantajien lukumäärä ja muun toiminnan laajuus. EPL:n 25 §:n mukaan työkorvaus on työstä, tehtävästä tai palvelusta muuna kuin palkkana maksettava korvaus.

TVL:n 10 §:n 3 kohdan mukaan Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu palkkatulo on aina Suomesta saatua tuloa. Julkisyhteisöltä saadun palkan verotusoikeuteen ei vaikuta se, missä valtiossa työ on tehty. Säännös ei koske julkisyhteisön maksamaa työkorvausta.

TVL:n 10 §:n 4 kohdan mukaan muu kuin 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Se, onko työ tehty Suomessa, ratkaistaan tosiasiallisen työntekopaikan perusteella. Tulo on Suomesta saatua aina, jos työskentely on tapahtunut yksinomaan Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun. Riittävää on kuitenkin myös, että työ on tehty pääasiassa Suomessa. Palkka Suomessa tehdystä työstä ei ole yleensä Suomesta saatua, jos työ tehdään ulkomailla olevan työnantajan lukuun. Jos mainitun laiseen yksityisoikeudellisen työsuhteen perusteella saatuun palkkatuloon liittyvä työ on tehty pääasiallisesti ulkomailla, palkka ei ole Suomesta saatua, ellei työn- tai toimeksiantaja ole Suomen valtio tai suomalainen julkisyhteisö. Suomessa oleva työnantaja on Suomessa rekisteröityjen tai muiden kotimaisten yritysten lisäksi ulkomaisen yrityksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka sekä ulkomaisen yhteisön täällä sijaitseva tosiasiallinen johtopaikka. Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, pelkkä palkanmaksu Suomessa ei merkitse sitä, että Suomessa tehty työ on tehty TVL:n tarkoittamalla tavalla Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.

Pääasiallisuuskriteerin ei ole katsottu täyttyvän, jos ulkomailla työskentelevä henkilö käy Suomessa vain satunnaisesti raportoimassa. Tällöin palkkaa ei veroteta Suomessa edes Suomessa käyntipäivien osalta, koska palkan ei katsota olevan Suomesta saatua. KHO:n ratkaisussa 1985/4275 yhtiön hallituksen jäsenenä ja konsulttina toimineen Ruotsin kansalaisen K:n palveluksista oli maksettu konsultti- ja kokouspalkkioita. Laskuttajina näissä olivat olleet ulkomailla rekisteröidyt yhtiöt, joissa K oli toiminut. Saadun selvityksen mukaan K oli suorittanut merkittävän osan konsultin tehtävästään ulkomailla ja matkustanut Suomeen vain raportointia sekä hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin osallistumista varten. Näissä olosuhteissa vain osa laskutetuista kokouspalkkioista katsottiin Suomessa lähdeveron ja sosiaaliturvamaksun alaisiksi. K:lle maksettujen kokouspalkkioiden sekä yhtiön järjestämässä koulutustilaisuuksissa opettajina toimineiden ulkomaisten parturimestareiden osalta KHO pysytti silloisen lääninoikeuden maksuunpanopäätöksen.

Työn, tehtävän tai palveluksen suorittamista yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa on arvioitu oikeuskäytännössä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1993 T 3616 Ruotsissa vakinaisesti asuva verovelvollinen työskenteli suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa siten, että kuljetustyöstä tehtiin osa Suomessa, osa Ruotsissa. Ratkaisun mukaan tällaisessa tapauksessa Suomesta saatua tuloa on vain palkka sellaiselta palkanmaksukaudelta, jonka aikana työ on tehty pääasiallisesti Suomessa. Työskentelyä yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa on arvioitu myös palkkana verotettavan, työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadun edun osalta. Ratkaisuissa KHO 1998 T 2148, KHO 2001 T 1000 ja KHO 2004 T 1773 työsuhdeoption käyttämisestä saadun edun katsottiin olevan Suomesta saatua siltä osin, kuin se kohdistuu aikaan, jona verovelvollinen työskenteli Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun tai oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. Jotta etu voidaan verottaa Suomessa, täällä tehdyn työn työnantajan pitää olla sama tai kuuluva samaan konserniin kuin edun antanut työnantaja.

2.2.2.2 Vuokratyöntekijät

TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaan ulkomailta Suomeen vuokratun työntekijän ulkomaiselta työnantajalta saama palkkatulo on Suomesta saatua tuloa. Palkka katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi siltä osin kuin se perustuu Suomessa tehtyyn työhön. Säännös kattaa tyypillisen työvoiman vuokrauksen lisäksi esimerkiksi sellaisen tilanteen, jossa työntekijä ei ole suoraan työsuhteessa suomalaisen toimeksiantajan kanssa sopimuksen tehneeseen vuokranantajaan, vaan on tämän vuokranantajan toiselta yritykseltä vuokraama (HE 158/2006 vp). Näin myös alle kuusi kuukautta Suomessa oleskelevien, ulkomaisen työnantajan palveluksessa olevien vuokratyöntekijöiden saamaa palkkatuloa on voitu pitää Suomesta saatuna tulona. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ei ole verotuskäytännössä pääsääntöisesti sovellettu konsernitilanteisiin, ellei selkeästi ole ollut kyse työvoiman vuokrauksesta, joten kyseisen lainkohdan käyttöala on suppeampi kuin jäljempänä käsiteltävä taloudellisen työnantajan käsite.

TVL:n 10 §:n 4 c kohdan säännös tulee käytännössä sovellettavaksi vain silloin, kun verosopimus sallii vuokratyöntekijän palkan verottamisen kohdevaltiossa tai kun Suomen ja työntekijän asuinvaltion välillä ei ole voimassaolevaa verosopimusta. Suomella on vuokratyön verotuksen salliva sopimus muun muassa seuraavien valtioiden kanssa: Pohjoismainen verosopimus (SopS 83/1992), Latvia (SopS 56/2003), Liettua (SopS 35/2003), Viro (SopS 37/2004), Moldova (SopS 92/2008), Georgia (SopS 76/2008), Valko-Venäjä (SopS 84/2008), Mansaari (SopS 74/2008), Guernsey (SopS 84/2009), Bermuda (SopS 87/2009), Jersey (SopS 78/2009), Puola (SopS 36/2004), Kazakstan (SopS 85/2010), Caymansaaret (SopS 34/2010), Turkki (SopS 49/2012), Kypros (SopS 40/2013), Tadzikistan (SopS 72/2013), Saksa (SopS 86/2017), Turkmenistan (SopS 12/2017) ja Espanja (SopS 32/2018). Lisäksi Suomessa tehdystä työstä saatua palkkatuloa voidaan Suomen ja Bulgarian välisen verosopimuksen mukaan verottaa Suomessa oleskeluajasta riippumatta heti ensimmäisestä työpäivästä alkaen, jos Bulgariassa asuva henkilö

työskentelee Suomessa muun kuin bulgarialaisen työnantajan palveluksessa (Suomen tasavallan ja Bulgarian kansantasavallan välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 7 artikla (11/1986)). Tämä Bulgarian verosopimuksen kohta koskee sekä vuokratyöntekijöitä että muita työntekijöitä.

Työntekijää pidetään vuokrattuna työntekijänä, kun joku on asettanut hänet käytettäväksi työn tekemistä varten toisen henkilön liiketoiminnassa edellyttäen, että asettaja eli vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kannan siihen liittyvää riskiä. Hallituksen esityksen HE 158/2006 vp mukaan arvioitaessa sitä, onko kyseessä työvoiman vuokraus, ratkaisu tehdään kokonaisharkinnalla, jossa otetaan erityisesti huomioon seuraavat seikat:

- kuuluuko työn yleinen johto ja ohjaus toimeksiantajalle;
- tehdäänkö työ työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa;
- lasketaanko vuokranantajalle suoritettava hyvitys käytetyn ajan mukaan tai muun, hyvityksen ja työntekijän saaman palkan välisen yhteyden perusteella;
- asettaako toimeksiantaja suurimman osan työvälineistä ja tarvikkeista käytettäväksi;
- voiko vuokranantaja yksipuolisesti määrätä työntekijöiden lukumäärästä ja heidän sopivuudesta;
- vastaako työn teettäjä työn lopputuloksesta.

Säännös koskee pääsääntöisesti toimialansa mukaisesti työvoiman vuokrausta harjoittavien yritysten työntekijöitä. Myös toimialansa mukaisesti työvoiman välitystä harjoittavan yrityksen voidaan katsoa vuokraavan työntekijöitään säännöksessä tarkoitettulla tavalla, jos työnvälitysyrittäjän ja työntekijän välillä vallitsee työsopimussuhde. Säännöksen soveltamisalaa ei kuitenkaan ole rajattu ulkomaisen yrityksen toimialan mukaan, vaan ratkaisu tehdään kokonaisharkinnan perusteella ottaen erityisesti huomioon edellä mainitut kriteerit. Näiden kriteerien täyttyessä muunkin kuin toimialansa mukaisesti työvoiman vuokrausta tai tilapäistä työvoiman välitystä harjoittavan ulkomaisen työnantajan Suomeen lähettämän työntekijän saama palkka katsotaan täältä saaduksi tuloksi.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995; VML) 15 a §:n 1 momentin mukaan ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa ulkomailta tulevan työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava ilmoitus Suomessa työskentelevistä työntekijöistään. Työvoimaa vuokralle antavan ulkomaisen yrityksen on ilmoitettava Suomessa työnantajarekisteriin ennen ensimmäistä palkanmaksua, jos yrityksellä on Suomessa säännöllisesti palkkaa maksavana työnantajana toimiva kiinteä toimipaikka. Työnantaja voi hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, vaikka sille ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Ulkomaisen yrityksen, joka vuokraa Suomeen työntekijöitä, on Verohallinnon ohjeen mukaan suositeltavaa hakeutua Suomessa ennakkoperintärekisteriin. Kun yritys on ennakkoperintärekisterissä, suomalaisen työn teettäjän ei tarvitse periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. EPL:n 25 §:n 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan, jos rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus.

Kun vuokratyöntekijän työnantajana on ulkomainen yhtiö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, se ei ole velvollinen perimään veroa Suomeen vuokratyöntekijän palkkatulosta. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978, jäljempänä *lähdeverolaki*) 16 a §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulee tällöin hakea ennakkoeroa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

2.2.2.3 Kansainvälinen liikenne

TVL:n 13 §:n mukaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva rajoitetusti verovelvollinen henkilö on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta. TVL:n 13 §:n säännös soveltuu kaikkeen vesi- tai ilma-aluksessa tehtyyn työhön ja tähän työhön välittömästi liittyvään työhön, joka tehdään muualla kuin aluksessa. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa vain vähäinen määrä miehistöä tai jonka mukana ei lainkaan seuraa miehistöä. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvä vuokratyösäännös soveltuu vain Suomessa tehtyyn työhön, minkä johdosta kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tehty työ jää sen soveltamisalan ulkopuolelle.

Kun Suomessa rajoitetusti verovelvollinen henkilö työskentelee ajoneuvonkuljettajana suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa tehden työajoja useissa eri maissa, palkkatulo verotetaan Suomessa ainoastaan silloin, kun työ on palkanmaksukauden aikana yksinomaan tai pääasiallisesti tehty Suomessa. KHO:n ratkaisun KHO 1994-B-556 mukaan työ on tehty pääasiallisesti Suomessa, jos palkanmaksukauden ajoista yli puolet on tehty Suomessa.

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan 3 kappaleen mukaan korvaus, joka saadaan kansainvälisessä liikenteessä olevassa laivassa tai ilma-aluksessa tai sisämaan vesistöliikenteessä olevassa laivassa tehdystä työstä, voidaan verottaa sen sopimusvaltion toimesta, jossa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Tuloa voidaan verottaa toissijaisesti verovelvollisen asuinvaltiossa. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan verosopimuksessa voidaan määrätä, että ensisijainen verotusoikeus kuuluu yrityksen valtiolle (the state of the enterprise). Malliverosopimuksen 3 artiklan 1 d kohdan mukaan yrityksen valtiolla tarkoitetaan kyseisessä valtiossa asuvan henkilön harjoittamaa yritystä (enterprise carried on by a resident of a state). Suomen OECD:n malliverosopimuksen mukaisten verosopimusten nojalla Suomella olisi näin ollen verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän suomalaisella aluksella saamaan tuloon. OECD:n malliverosopimusta vastaavasti Suomen tekemissä verosopimuksissa on erilliset määräykset kansainvälisessä liikenteessä työskentelevien verottamisesta. Henkilön verosopimuksen mukaisella asuinvaltiolla on useimmiten toissijainen verotusoikeus.

Kun ulkomailla asuva henkilö työskentelee suomalaisella, kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella esimerkiksi merimiehenä, lentoemäntänä tai lentäjänä, verosopimukset saattavat siten rajoittaa Suomen verotusoikeutta. Verosopimusten mukaan ensisijainen verotusoikeus on yleensä työnantajayrityksen kotivaltiolla tai yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintivaltiolla. Joidenkin verosopimusten mukaan verotusoikeus voi olla sillä valtiolla, jonka kansallisuus eli niin kutsuttu lippuvaltio laivalla on.

Suomella on verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän saamaan palkkatuloon TVL:n 13 §:n nojalla siinäkin tilanteessa, että juridinen työnantaja on ulkomainen ja työskentely tapahtuu suomalaisen työnantajan aluksella. Tällaisessa tilanteessa alusta hallitsevaa ja työtä teettävää tahoja kutsutaan taloudelliseksi työnantajaksi. Juridisen työnantajan ja työn teettäjän aloittamisilmoituksen antovelvollisuus eivät koske TVL:n 13 §:n mukaista työskentelyä

kansainvälisessä liikenteessä, koska VML:n 15 a §:n 1 momentin ja 17 §:n 7 momentin aloittamisilmoituksen antovelvollisuutta koskevien säännösten ilmoitus on annettava vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaisesti eli Suomessa tapahtuvasta työskentelystä. Myöskään työntekijällä ei ole lähdeverolain 16 a §:n mukaista velvollisuutta oma-aloitteisesti hakea ennakoveron määräämistä, koska kyseinen säännös koskee sanamuotonsa mukaan vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaista työskentelyä.

OECD:n malliverosopimuksessa ja useissa Suomen tekemissä verosopimuksissa, pois lukien muun muassa Pohjoismainen verosopimus, verotusoikeus määräytyy liikennettä harjoittavan henkilön asuinvaltion tai tosiasiallisen johtopaikan mukaan. Suomalaisilla lentoyhtiöillä ja laivayhtiöillä, jotka vuokraavat työntekijöitä käyttöönsä, on yleensä ollut yrityksen asuinvaltio tai johtopaikka Suomessa, minkä johdosta TVL:n 13 §:n soveltamisessa ei ole ollut verotuskäytännössä ongelmia.

2.3 Verosopimusten säännökset muussa valtiossa kuin asuinvaltiossa tehdystä työstä saadun palkkatulon verotuksesta

2.3.1 Yleistä verosopimuksista

Verosopimus on kahden tai useamman valtion välinen valtiosopimus. Siinä sovitaan muun muassa verotusvallan jaosta kahden tai useamman valtion välillä. Verosopimuksilla pyritään poistamaan kaksinkertaista verotusta ja siinä voidaan luopua kansallisen lainsäädännön mukaisesta verotusoikeudesta. Verosopimuksilla pyritään myös estämään nollaverotusta sekä veronkiertoa ja veron välttämistä. Verosopimuksista tulee osa Suomen kansallista lainsäädäntöä, kun ne on sopimusvaltioiden kansallisten säännösten mukaan saatettu voimaan ja ne ovat tulleet sovellettaviksi.

Verosopimusoikeudessa on tärkeää sopimusten rakenteen, sisällön ja soveltamisen yhdenmukaisuus. Keskeinen merkitys tässä harmonisoinnissa on OECD:n malliverosopimuksella, jota monet valtiot, myös Suomi, käyttävät verosopimusneuvottelujen lähtökohtana. OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin sisältyy malliverosopimuksen sopimusteksti ja sopimuksen artiklakohtainen kommentaari. OECD:n malliverosopimuksesta on julkaistu useita päivitettyjä versioita, joissa on muutettu sekä sopimuksen artikloja että kommentaaria. Uusin päivitetty malliverosopimuksen kommentaariteos on vuodelta 2017.

Malliverosopimuksella ja sen kommentaarilla on merkitystä erityisesti OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnassa. Malliverosopimuksen kommentaariosan kannanotot osoittavat OECD:n jäsenvaltioissa vallitsevan käsityksen siitä, miten sopimuksen määräyksiä pitäisi tulkita. Kommentaarin mukaan kansallista lainsäädäntöä on sovellettava verosopimusten hengessä. Malliverosopimus on luonteeltaan OECD:n jäsenvaltioille annettu suositus siitä, että verosopimukset pitäisi tehdä OECD:n mallin mukaisina, jäsenvaltioiden pitäisi noudattaa kommentaarin tulkintaa ja valtioiden kommentaariin tekemät varaukset olisi otettava huomioon. Malliverosopimusten kommentaarit ovat tärkeitä, vaikka niillä ei ole juridista sitovuutta. Ratkaisujen KHO 2016:71 ja 2002:26 yhteydessä korkein hallinto-oikeus on todennut, että vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta.

Ulkomailla työskentelyn tulot voivat kuulua verosopimuksissa eri tulotyyppiartikloihin. OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla koskee yksityisestä palvelusta saatuja korvauksia, 16 artikla johtajanpalkkiota, 17 artikla taiteilijoita ja urheilijoita, 18 artikla eläkkeitä ja 19 artikla julkista palvelusta.

2.3.2 OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla

2.3.2.1 Pääsääntö

Malliverosopimuksen 15 artiklan mukaan yksityisestä palvelusta saatu palkka verotetaan asuinvaltiossa, jos työtä ei tehdä toisessa valtiossa. Mikäli työ tehdään toisessa valtiossa eli muualla kuin asuinvaltiossa, työskentelyvaltio verottaa yksityisestä palvelusta saadun palkan. 15 artiklan 2 kappaleen mukaan työskentelyvaltiolla ei ole kuitenkaan verotusoikeutta, jos palkkaan soveltuu niin kutsuttu 183 päivän sääntö. Tällöin palkka verotetaan asuinvaltiossa. Verosopimusten 183 päivän säännön mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät samanaikaisesti:

– työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai 12 perättäisen kuukauden aikana;

– työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; ja

– hyvityksellä ei rasiteta menona työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa.

Jos yksikin edellä mainituista edellytyksistä ei täyty, palkasta voidaan verottaa työntekovaltiossa. Näin tehdään esimerkiksi, jos työnantajalla on kiinteä toimipaikka, kuten toimisto tai sivuliike työskentelyvaltiossa, tai yleensä, jos työntekijän palkka kirjataan kiinteän toimipaikan rasitukseksi.

Laskettaessa sitä, onko työntekijä oleskellut työntekovaltiossa yli 183 päivää, otetaan huomioon kaikki tosiasialliset oleskelupäivät ja niiden osat. Oleskelupäivinä pidetään yleensä kaikkia niitä päiviä, joiden aikana henkilö oleskelee työskentelyvaltiossa, mutta ei niitä lomapäiviä tai työskentelyn keskeytymispäiviä, jotka hän viettää työntekovaltion ulkopuolella. Mukaan lasketaan näin myös työntekovaltiossa vietetyt lomapäivät. Suomen verosopimuksissa käytetään 183 päivän laskemistapana peräkkäistä 12 kuukautta, kalenterivuotta sekä verovuotta.

Valtio, jolla on oikeus verottaa palkkaa, verottaa sitä kansallisen lainsäädäntönsä mukaisesti. Verosopimuksissa ei ole määräyksiä esimerkiksi palkasta menevän veron määrästä, vaan verosopimusvaltio noudattaa omien säännöstensä mukaisia veroprosentteja. Verotus työntekovaltiossa ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei palkalla olisi mitään verotuksellista vaikutusta asuinvaltiossa. Asuinvaltio poistaa yleensä kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen mukaisesti joko vapautus- tai hyvitysmenetelmällä. Työntekovaltiossa verotettava tulo voi siis korottaa asuinvaltiossa määrättäviä veroja.

2.3.2.2 Taloudellisen työnantajan käsite

Yleistä

Eräissä valtioissa sovelletaan niin sanottua taloudellisen työnantajan käsitettä. Suomi ei kuitenkaan sovelle kansallisessa lainsäädännössään taloudellisen työnantajan käsitettä. Valtioissa, joissa taloudellisen työnantajan käsitettä sovelletaan, katsotaan, että palkan on maksanut tässä valtiossa oleva työnantaja silloin, kun työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä tässä valtiossa olevan yrityksen lukuun ja palkalla rasitetaan tässä valtiossa olevaa yritystä. Näin on siitä huolimatta, että käytännössä palkan on maksanutkin ulkomainen työnantaja.

OECD:n malliverosopimuksen tulkintaa ohjaava kommentaari on muuttunut työtuloa koskevan artiklan osalta sen jälkeen, kun Suomessa lisättiin TVL:iin vuokratyötä koskeva 10 §:n 4 c kohta vuonna 2007. Työnantajan käsitettä on selkiytetty muun muassa taloudellisen työnantajan käsitteen osalta. Käsitys siitä, miten verosopimukset vaikuttavat sopimusvaltiolla olevaan työtulon verotusoikeuteen on kehittynyt sen jälkeen, kun Suomessa säädettiin ulkomaisen vuokratyövoiman verokohtelusta.

Kommentaarin mukaan jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö määrittää sen, onko kyseessä työsuhde vai ei, mikäli konteksti tietyssä verosopimuksessa ei muuta edellytä. Tämä kansallisen lainsäädännön tulkinta määrittää sen, kuinka valtio soveltaa verosopimusta. OECD:n malliverosopimuksessa tai Suomen tekemisissä verosopimuksissa ei ole määritelty työsuhteen käsitettä. Valtiot voivat kansallisessa lainsäädännössään tulkita työsuhteen muodostumista juridisesti tai niin kutsutun taloudellisen työnantajan käsitteeseen perustuen. Näin ollen, jos sopimusvaltion kansallisessa verolainsäädännössä käytetään taloudellisen työnantajan käsitettä, sitä voidaan käyttää myös verosopimusta sovellettaessa. Sen sijaan, jos sopimusvaltion kansallisessa verolainsäädännössä työsuhteen käsitettä tulkitaan juridisesti, on tätä tulkintaa sovellettava myös verosopimuksia soveltaessa. Kommentaarin mukaan muodollisen sopimussuhteen sivuuttamiseen tarvitaan kuitenkin objektiiviset perusteet.

Taloudelliset työnantajan arviointikriteerit

Taloudellisen työnantajan käsitettä koskevat arviointikriteerit sisältyvät OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2017 kommentaarin 15 artiklan kohtiin 8.10 - 8.28. Keskeistä on arvioida, liittyvätkö työntekijän suorittamat työtehtävät kiinteästi sen yrityksen liiketoimintaan, jolle nämä työtehtävät suoritetaan. Avainasemassa arvioinnissa on se, mikä yritys kantaa työntekijän työhön liittyvän vastuun tai riskit. Oletuksena arvioinnissa on tällöin, että kommentaarin mukaan luonnollisesti, työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu luovutetaan suoraan kysymyksessä olevalle yritykselle. Mikäli työntekijä tarjoaa palveluita valmistajalle tai yhtiölle, jolle liiketoiminta on ulkoistettu, palvelua ei tarjota sille yritykselle, joka saa kyseessä olevat palvelut tai tuotteet. Kun vertaillaan työntekijän työtehtävien muodossa suorittamia palveluita muodollisen työnantajan liiketoimintaan ja sen yrityksen liiketoimintaan, jonka kanssa työsuhde olisi muuhun kuin muodolliseen sopimukseen perustuva, taloudellisen työnantajan tunnusmerkistön täyttymiselle merkityksellisiä seikkoja voivat kommentaarin (kohta 8.14) mukaan olla:

- Kuka ohjeistaa työntekijää työn suorittamistavan osalta.
- Kenellä on työnsuorittamispaikan osalta valvontavastuu ja -valta.
- Muodollinen työnantaja laskuttaa suoraan työntekijän palkan yritykseltä, jolle palvelut suoritetaan.
- Kuka antaa työssä tarvittavat työvälineet ja materiaalit työntekijän käyttöön.
- Kuka määrittää työntekijöiden määrän ja pätevyysvaatimukset.
- Kuka valitsee työn suorittavat henkilöt ja kenellä on oikeus päättää tällaista työtä koskevat sopimusjärjestelyt.
- Kenellä on oikeus määrätä kurinpidollisia seuraamuksia.
- Kuka päättää lomista ja työajoista.

Kun työntekijä työtehtäviensä muodossa suorittaa palvelua muulle kuin juridiselle työnantajalle, taloudelliset järjestelyt kahden mainitun yrityksen välillä ovat merkityksellisiä, joskaan eivät yksin ratkaisevia, sen arvioimiseksi, laskutetaanko työntekijän palkka suoraan siltä yritykseltä, jolle palvelu suoritetaan. Esimerkiksi jos muodollisen työnantajan veloittamat maksut vastaavat työntekijälle maksettavia palkkoja joko ilman voitto- tai tuotto-osuutta tai esimerkiksi prosenttiperusteisena osuutena, viittaa tämä siihen, että työntekijän palkka veloitetaan juridisen työnantajan toimesta suoraan palvelun vastaanottavalta yritykseltä. Näin ei kuitenkaan ole, jos veloitetulla maksulla ei ole mitään yhtymäkohtaa työntekijälle maksettavaan palkkaan tai jos palkka on ainoastaan yksi monista huomioon otettavista seikoista määritettäessä palkkion suuruutta palvelunostosopimuksen perusteella. Palkan suora laskuttaminen palvelun vastaanottavalta yritykseltä on kuitenkin ainoastaan yksi seikka monista arvioitaessa, katsotaanko työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu tapahtuneeksi työsuhteessa vai palvelunostosopimuksessa.

Kommentaarissa mainitaan seuraavat esimerkit:

Esimerkki 1: Valtiossa A asuva yhtiö Aco, tekee sopimuksen valtiossa B asuvan yhtiön Bco kanssa koulutuspalveluiden tuottamisesta. Aco on erikoistunut tuottamaan koulutusta erilaisten tietokoneohjelmistojen käyttämisestä. Bco halusi kouluttaa henkilökuntaansa käyttämään jokin aika sitten hankkimaansa tietokoneohjelmaa. Acon työntekijä, valtiossa A asuva X, lähetetään Bco toimitiloihin valtioon B koulutustehtäviin osana sopimusta. Esimerkissä valtio B ei voi väittää, että X on työsuhteessa Bcon tai että Aco ei ole X:n työnantaja verosopimuksen tarkoittamalla tavalla. X on muodollisesti Acon työntekijä, jonka omat toiminnot muodostavat kiinteän osan Acon liiketoiminnasta. X:n Bcolle tuottamat palvelut luovutetaan Acon puolesta näiden kahden yrityksen keskinäisen sopimuksen perusteella. Siten, mikäli X ei ole oleskele B valtiossa kauemmin kuin 183 päivää minään 12 kuukauden jaksolla ja jos Acolla ei ole B valtioissa kiinteää toimipaikkaa, jolta rasitettaisiin X:n palkkakustannuksilla, 15 artiklan 2 kohdan poikkeus soveltuu X:lle maksettavaan palkkatuloon.

Esimerkki 2: Gco on G valtiossa asuva yritys. Gco toimialana on huippuasiantuntijoiden vuokratyönvälitys. Hco on H valtiossa asuva yritys, joka tuottaa rakentamisen insinööripalveluita. Saattaakseen loppuun rakennusprojektin valtiossa H, Hco tarvitsee insinööriä viiden kuukauden ajaksi. Tätä tarkoitusta varten se ottaa yhteyttä Gcoon. Gco palkkaa X valtiossa asuvan X:n viiden kuukauden ajaksi. Erillisessä Gcon ja Hcon välisessä sopimuksessa Gco sopii luovuttavansa X työpanoksen Hcolle kyseiseksi viideksi kuukaudeksi. Näiden sopimusten mukaisesti Gco maksaa X:n palkan, sosiaaliturvamaksut, matkakustannukset sekä muuta työsuhde-edut sekä muut työsuhteeseen liittyvät kulut. X tuottaa insinööripalveluita. Gcon toimialana on lyhytaikaisen työvoimatarpeen täyttäminen vuokratyövoimalla. X:n työpanos ei ole keskeinen osa hänen muodollisen työnantajansa liiketoimintaa. X:n työpanos on kuitenkin keskeinen osa insinööripalveluita tuottavan Hcon liiketoimintaa. Siten valtio H voi katsoa, ettei 15 artiklan 2 kohdan poikkeus sovellu insinöörin työstä maksettavaan palkkaan mainitussa valtiossa.

Esimerkki 3: Ico on I valtiossa asuva yritys, jonka liiketoimintana on insinööripalveluiden tuottaminen. Ico työllistää useita kokoaikaisia insinöörejä. J valtiossa asuva, pienempi insinööriyritys tarvitsee tilapäistä insinöörityövoimaa rakennustyöprojektiin valtiossa J. Ico tekee sopimuksen Jcon kanssa, että eräs Icon I valtiossa asuvista työntekijöistä työskentelee Jcon alaisuudessa erään Jcon vanhemman insinöörin suoran työjohto- ja valvontasuhteessa. Ico maksaa Icolle summan, joka vastaa kyseiselle insinöörille kyseiseltä ajalta maksettavaa palkkaa, sosiaaliturvamaksuja, matkakustannuksia sekä muita työsuhde-etuja yhdessä 5 prosentin palkkion kanssa. Ico sitoutuu myös maksamaan Icolle korvauksen kaikista insinöörin tuona aikana suorittamaan työhön liittyvistä vaatimuksista. Vaikka Ico:n liiketoimintana on insinööripalveluiden tuottaminen, on selvää, että kyseisen insinöörin työskentely rakennustyömaalla valtiossa J tapahtuu

Jcon, ei Icon toimesta. Koska välitön työjohto ja -valvonta insinöörin työskentelyn osalta tapahtuu Jcon toimesta, Jco kantaa vastuun tästä työskentelystä ja se vastaa myös työskentelystä maksettavan palkan maksamisesta kyseiseltä työskentelyjaksolta, puoltavat mainitut seikat sitä johdopäätöstä, että insinööri on työsuhteessa Jcoon. Valtio J voisi siten tulkita 15 artiklan 2 kohtaa siten, ettei kohta soveltuisi insinöörille maksettavaan palkkaan niistä työsuorituksista, jotka suoritettiin valtiossa J.

Taloudellinen työnantaja konsernitilanteissa

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 b §:n 7 momentin mukana konserniyhtiöillä tarkoitetaan kyseisessä pykälässä osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluvia yhtiöitä tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta.

Taloudellista työnantajaa arvioidaan konsernin sisäisissä siirroissa samoin periaattein kuin erillisten yritysten välillä. Arvioinnissa olennaisempaa on järjestelyn tosiasiallinen sisältö kuin muodollinen sopimussuhde. OECD:n kommentaarissa konsernin sisäisiä siirtoja havainnollistetaan myös erikseen esimerkkitalanteiden avulla.

Kommentaarissa mainitaan konsernitilanteiden osalta seuraavat esimerkit:

Esimerkki 4: Yhtiö Cco, joka asuu valtiossa C. Cco on konsernin emoyhtiö, jonka tytäryhtiö on valtiossa D asuva Dco. Cco on kehittänyt uuden markkinointistrategian maailmanlaajuisesti konsernin tuotteille. Cco lähettää strategian kehittämisen parissa työskennelleen työntekijänsä X:n yhtiöön Dco varmistamaan, että strategia on ymmärretty oikein. X työskentelee yhtiössä Dco neljä kuukautta neuvoakseen yhtiötä Dco sen markkinoinnissa ja konsernin maailmanlaajuisten tavoitteiden noudattamisessa. Näissä oloissa yhtiön Cco liiketoiminta kattaa konsernin maailmanlaajuisen markkinoinnin hallinnon, ja X:n toiminta muodostaa olennaisen osan yhtiön Cco toimintaa. Vaikka voitaisiin sanoa, että Dco olisi voinut palkata X:n, on selvää tällaista toimintaa suorittavat usein konsultit, erityisesti kun tarvitaan erityistä tietoa suhteellisen lyhyen ajanjakson ajan. Markkinointistrategia kuuluu myös enemmän yhtiön Cco liiketoimintaan kuin yhtiön Dco liiketoimintaan. 15 artiklan 2 kohdan poikkeus soveltuu, mikäli muut kohdan edellytykset täyttyvät.

Esimerkki 5: Kansainvälinen konserni harjoittaa hotelli- ja majoitustoimintaa useissa valtioissa niissä sijaitsevien tytäryhtiöiden kautta. Konserniin kuuluva tytäryhtiö Eco asuu ja toimii valtiossa E harjoittaen yhden hotellin muodossa hotelli- ja majoitustoimintaa. Henkilö X työskentelee Econ palveluksessa valtiossa E. Konsernin toinen tytäryhtiö Fco harjoittaa hotelli- ja majoitustoimintaa valtiossa F, ja tarvitsee kielitaitoista työvoimaa. X lähetetään työskentelemään Fcon vastaanottovirkailijana viideksi kuukaudeksi. Fco maksaa X:n matkakustannukset. Eco on X:n muodollinen työnantaja ja palkanmaksaja. Fco maksaa Ecolle X:n palkkaan, sosiaalikuluihin ja muihin työsuhte-etuihin perustuvan hallintopalkkion. Näissä oloissa X:n työskentelyä vastaanottovirkailijana valtiossa F voidaan pitää olennaisena osana yhtiön Fco liiketoimintaa eli hotelli- ja majoitustoiminnan harjoittamista valtiossa F sen sijaan, että kyse olisi olennaisesta osasta Econ valtiossa E harjoittamaa liiketoimintaa. X:n taloudellisena työnantajana pidetään yhtiötä Fco, eikä 15 artiklan 2 kohdan poikkeus sovellu.

Esimerkki 6: Valtiossa K asuva yhtiö Kco ja valtiossa L asuva Lco kuuluvat samaan konserniin. Suuri osa konsernin toiminnoista on organisoitu toimintolinjoittain, minkä vuoksi eri yhtiöiden

työntekijät työskentelevät yhdessä siten, että heidän esimiehensä on toisessa valtiossa ja työsuhteessa eri yhtiöön. Kcon työntekijä X asuu valtiossa K ja hän on esimiesasemassa tehtävänään valvoa koko konsernin henkilöstöresursseja. Koska X:n työnantajana on Kco, toimii Kco henkilöstöresurssien kustannuspaikkana. Nämä kustannukset veloitetaan konserniin kuuluvilta yhtiöiltä tietyn kaavan mukaan, joka ottaa huomioon useita tekijöitä kuten kunkin yhtiön henkilöstömäärän. X:n toimenkuvaan kuuluu matkustaa konsernin eri toimipisteisiin. Eräänä vuonna X vietti valtiossa L kolme kuukautta yhtiötä Lco koskevien henkilöstökysymysten vuoksi. Näissä olosuhteissa X:n työskentely yhtiössä Kco on palvelu, jota Kco tarjoaa koko konsernille. Tällainen palvelu, kuten myös yritysviestintä, strategia, rahoitus- ja verotuskysymykset, rahoituspalvelut (treasury), tietohallinto ja oikeudelliset palvelut, ovat usein keskitettyjä suurissa konserneissa. X:n työskentely muodostaa olennaisen osan Kcon liiketoimintaa. Yhtiötä Lco valtiossa L ei tulisi katsoa X:n taloudelliseksi työnantajaksi.

2.4 Työnantajan ennakonpidätysvelvollisuus ja lähdeveron perimisvelvollisuus sekä ilmoittamisvelvollisuudet

2.4.1 Työnantajan käsite

EPL:n 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädettyistä velvollisuuksista.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1970 II 590 kunnan nuohoustoimen hoitaakseen saanut nuohoojamestari oli velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun ottamiensa apulaisten perimistä, heille jäävistä nuohouspalkkioista. Ratkaisussa KHO 1974 II 582 kotihoitoon siirretyn hengityshalvauspotilaan oli toimittettava ennakonpidätys siitä palkasta, jonka hän kunnallisen sairaalan hänelle maksamasta kotihoitopäivärahasta maksoi häntä hoitaneille vanhemmilleen. Jos työn ei voida katsoa tulleen tehdyksi sen lukuun, joka maksaa työstä korvauksen, ei korvauksen maksaja ole työnantaja. Ratkaisussa KHO 1967/1269 opettajaa ei pidetty itse palkkaamansa viransijaisen työnantajana, koska opetustyö tehtiin kunnan lukuun. Korvauksen maksajalle voi kuitenkin syntyä velvollisuus toimittaa ennakonpidätys, ellei sitä ole toimitettu jo aikaisemmin. Ratkaisussa KHO 1987/5788 huolintaliikettä ei pidetty sen toimiessa varustamon edustajana velvollisena ennakonpidätyksen toimittamisesta luotseille maksetuista satamaluotsauspalkkioista.

Työnantaja tai muu suorituksen maksaja voi olla luonnollinen henkilö, yhteisö, julkisoikeudellinen yhdyskunta tai muu oikeushenkilö. Työnantajalta tai muulta ennakonpidätyksen alaisia suorituksia maksavalta edellytetään oikeustoimikelpoisuutta. Sen puuttuessa henkilöllä, yhteisöllä tai yhtymällä ei ole mahdollisuutta tehdä esimerkiksi pätevää työsopimusta tai muuta ennakonpidätyksen toimittamiseen velvoittavaa sitoumusta eikä siksi myöskään mahdollisuutta vastata EPL:n työnantajalle tai muulle suorituksen maksajalle asettamista velvollisuuksista.

Ennakonpidätysvelvollisuus koskee yleensä kaikkia Suomessa olevan työnantajan lukuun tehdystä työstä maksettuja palkkoja ja sen vuoksi myös täällä palkkoja maksavaa ulkomaista työnantajaa lukuun ottamatta ulkomaista lähetystä tms. edustustoa. Palkanmaksun katsotaan tapahtuneen Suomessa, kun ulkomaisen työnantajan täällä oleva edustaja tai toimihenkilö maksaa palkan Suomessa asuvalle palkansaajalle. Muullekkin asianomaisen yrityksen sijasta palkan tai muun suorituksen maksajalle syntyy ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuus Suomessa maksamastaan ennakonpidätyksen alaisesta suorituksesta. Korkeimman hallinto-oikeuden rat-

kaisun KHO 1986/2944 mukaan velvollisuutta ennakonpidätyksen toimittamiseen ei kuitenkaan synny, jos ulkomainen työnantaja tai muu suorituksen maksaja maksaa palkan tai muun suorituksen ulkomailla palkansaajan tilille eikä suorituksen maksajalla voida katsoa olevan Suomessa vähintään kiinteää toimipaikkaa, joka voitaisiin velvoittaa toimittamaan myös ennakonpidätys tai muutoin toimimaan työnantajana täällä. Tällaisesta palkkatulosta tai muusta suorituksesta, josta ei toimiteta ennakonpidätystä, vero peritään ennakonkantona.

Työnantajan käsitettä on arvioitu myös ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995), jäljempänä *avainhenkilölaki*, soveltamisen yhteydessä. Avainhenkilölain tarkoittaman palkan tulee olla Suomesta saatua, toisin sanoen palkan täytyy TVL:n 10 §:n 3 ja 4 kohtien nojalla olla joko suomalaiselta julkisyhteisöltä saatua tai työ on täytynyt suorittaa yksinomaan tai pääasiassa Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Työnantajan täytyy siten olla joko suomalainen tai sellainen ulkomainen työnantaja, joka on Suomessa. Ulkomaisen työnantajan, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa, on katsottu olevan Suomessa. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan välttämättä edellytetä, jos työnantaja on muulla tavalla läsnä Suomessa. Ratkaisussa KHO 2005/2943 katsottiin, että avainhenkilölakia voitiin soveltaa, vaikka ulkomaisella työnantajalla ei ollut kiinteää toimipaikkaa Suomessa, kun palkan maksoi työnantajan toimeksiannosta suomalainen kirjanpito toimisto. Samoin verotuskäytännössä palkan maksajaksi on hyväksytty ulkomainen yhtiö, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, jos palkka kuitenkin veloitetaan edelleen suomalaisesta yhtiöstä, joka siten viime kädessä on palkanmaksaja.

TVL:n 9 §:n muutos tuli voimaan 1.1.2020. Muutoksen ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, pidetään yleisesti verovelvollisena. Verohallinto on linjannut, että suomalaisena työnantajana pidetään myös ulkomaista työnantajaa, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan vuoksi.

2.4.2 Työnantaja- ja ennakoperintärekisteröityminen

EPL:n 31 §:ssä säädetään työnantajarekisteristä sekä ilmoituksista rekisteröintiä varten. Lainkohdan 1 momentin mukaan työnantaja ja muu suorituksen maksaja merkitään Verohallinnon työnantajarekisteriin. Lainkohdan 2 momentin mukaan säännöllisesti palkkaa maksavan työnantajan on ennen palkanmaksun aloittamista tehtävä ilmoitus. Tietojen muuttumisesta on myös viipymättä tehtävä ilmoitus. Säännöllisenä työnantajana toimivan yrityksen pitää aina ilmoittautua työnantajarekisteriin. Yritys on säännöllinen työnantaja, mikäli se maksaa vakituisesti palkkaa kahdelle tai useammalle työntekijälle, jos yritys maksaa vakituisesti palkkaa yhdelle työntekijälle ja lisäksi yhdelle tai useammalle työntekijälle, joiden työsuhde on tilapäinen tai tarkoitettu lyhytaikaiseksi tai jos yritys maksaa palkkaa samanaikaisesti vähintään kuudelle työntekijälle, vaikka heidän työsuhteensa olisivat tilapäisiä ja tarkoitettu lyhytaikaisiksi.

Ennakoperintäasetuksen (1124/1996) 30 §:n mukaan EPL:n 34 §:ssä tarkoitettu satunnaisesti palkkaa maksava työnantaja on maksaja, jolla on verovuoden aikana palveluksessaan vain yksi palkansaaja tai jos palkansaajia on enintään viisi, heidän työsuhteensa ei kestä koko kalenterivuotta. Satunnaisesti palkkoja maksavan työnantajan ei tarvitse ilmoittautua työnantajarekisteriin.

Rekisteröidyn ja rekisteröimättömän työnantajan ilmoitusvastuut ovat erilaiset. Yrityksen pitää antaa tulorekisteriin palkkatieto ilmoituksella tiedot maksetuista palkoista. Ilmoitus on annettava aina, vaikka yritys ei kuuluisi työnantajarekisteriin. Työnantajan sairausvakuutusmaksut pitää ilmoittaa työnantajan erillisilmoituksella. Jos yritys kuuluu työnantajarekisteriin eli se on sään-

nöllinen työnantaja, sen pitää antaa tulorekisteriin ilmoitus myös niiltä kuukausilta, jolloin palkkaa ei makseta. Jos yritys ei kuulu työnantajarekisteriin eli se on satunnainen työnantaja, sen ei tarvitse antaa tulorekisteriin ilmoituksia, ellei se maksa palkkaa tai muita suorituksia.

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole tuloverotuksessa kiinteää toimipaikkaa Suomessa, yrityksen ei tarvitse ilmoittautua työnantajarekisteriin. TVL:n 9 §:n muutos tuli voimaan 1.1. 2020. Muutoksen myötä ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, pidetään yleisesti verovelvollisena. Verohallinto on linjannut, että suomalaisena työnantajana pidetään myös ulkomaista työnantajaa, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan vuoksi. Näin ollen velvollisuus ilmoittautua työnantajarekisteriin koskee myös ulkomaista yhteisöä, jolla on TVL:n 9 §:n 1 ja 8 momentissa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomessa.

Ennakkoperintärekisteristä säädetään EPL:n 25 §:ssä. Lainkohdan 1 momentin mukaan suorituksen maksajan on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, 1) työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavasta korvauksesta (*työkorvaus*); tai 2) tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden ja teollisoikeuden, kuten patentin tai tavaramerkin käyttämisestä, käyttöoikeudesta tai käyttöoikeuden myynnistä suoritettavasta korvauksesta taikka teollisia, kaupallisia ja tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista suoritettavasta korvauksesta (*käyttökorvaus*). Lainkohdan 2 momentin mukana Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona, ellei 26 §:n 2 ja 3 momentissa säädetystä muuta johdu. Verohallinto voi myös hakemuksetta merkitä ennakkoperintärekisteriin edellä tarkoitettua toimintaa harjoittavan. Lainkohdan 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Lainkohdan 4 momentin mukaan ennakkoperintärekisterin käyttötarkoituksena on parantaa suorituksen maksajan oikeusturvaa ja tehostaa verojen kertymistä. EPL:n 26 §:n mukaan Verohallinto voi poistaa ennakkoperintärekisteristä yrityksen, joka laiminlyö ilmoittamis- ja maksuvelvollisuutensa.

EPL:n 25 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen yritys voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin silloin, kun sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 14.8.1986/2944 otettiin kantaa ulkomaisen yrityksen työnantajavelvoitteisiin Suomessa. Päätöksen mukaan ulkomaiseen yritykseen, joka ei toiminut Suomessa kiinteästä toimipaikasta ja jolla ei ollut täällä asioiden hoitamista varten edustajaa, ei voitu soveltaa Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta ja työnantajan sosiaaliturvamaksuvelvollisuudesta. Verohallinnon ohjeistuksen ja verotuskäytännön mukaan rajoitetusti verovelvolliselle syntyvät Suomessa työnantajavelvollisuudet, jos sille muodostuu Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka. TVL:n 9 §:n muutos tuli voimaan 1.1. 2020. Muutoksen myötä ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, pidetään yleisesti verovelvollisena. Verohallinto on linjannut, että suomalaisena työnantajana pidetään myös ulkomaista työnantajaa, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan vuoksi.

Yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö merkitään ennakkoperintärekisteriin samoin edellytyksin kuin suomalainen yritys. Tieto yrityksen kuulumisesta ennakkoperintärekisteriin on julkinen. Työkorvauksen maksajan tulee tarkistaa, kuuluuko suorituksen saaja ennakkoperintärekisteriin. Kun Suomessa tuloverovelvollinen yritys on merkitty ennakkoperintärekisteriin, se

vastaa itse tuloverojensa maksamisesta. Rekisteröityminen ennakkoperintärekisteriin ei kuitenkaan itsessään aiheuta yhtiölle tuloverovelvollisuutta Suomessa. Yritys voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä, jos yritys ei ole antanut veroilmoituksia arvonlisäverosta tai työnantaja-suorituksista tai tuloverotuksen veroilmoitusta taikka yritys on jättänyt arvonlisäveron, tuloveron tai ennakkoveron maksamatta. Jos ennakkoperintärekisteriin merkitylle yritykselle lähetetään selvityspyyntökirje, joka koskee yrityksen toimintaa Suomessa, yrityksen tulee antaa Verohallinnolle pyydetty vastaus. Jos yritys ei anna vastausta, se voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä. Yritys voidaan jättää rekisteröimättä tai se voidaan poistaa rekisteristä myös sillä perusteella, että yritystä johtavalla henkilöllä tai hänen johtamallaan toisella yrityksellä on vastaavia laiminlyöntejä.

2.4.3 Lähdeveron periminen ja ennakonpidätyksen toimittaminen

2.4.3.1 Lähdeveromenettely

Maksettaessa korvaus tehdystä työstä palkkana, palkan maksaja voi soveltaa lähdeverolakia oma-aloitteisesti varmistuttuaan, että tulonsaaja on rajoitetusti verovelvollinen. Voidakseen soveltaa verosopimusten määräyksiä maksajan on ennen suorituksen maksamista saatava selvitys tulonsaajalta tämän kotipaikasta ja muista sopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Selvityksenä suorituksen maksaja voi vaatia suorituksen saajalta lähdeverokorttia, jonka myös suorituksen maksaja itse suorituksen saajan asiamiehenä voi hankkia. Muulloin lähdeverokortti ei ole kuitenkaan pakollinen, jos maksaja voi muutoin todeta suorituksen saajan rajoitetun verovelvollisuuden ja verosopimusten soveltamisen luotettavasti. Tätä varten maksajan on vaadittava tulonsaajalta vähintään nimi, syntymäaika sekä mahdollinen henkilötunnus asuinvaltiossa ja osoite kotivaltiossa.

Maksettaessa korvaus tehdystä työstä työkorvauksena, suorituksen maksajan on perittävä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdevero silloin, kun työ on tehty Suomessa. Lähdevero lähdeverolain 7 §:n mukaan työkorvauksesta on 13 prosenttia, kun työkorvauksen saaja on osakeyhtiöön tai henkilöyhtiöön rinnastuva yritys. Lähdevero on 35 prosenttia kun työkorvauksen saaja on yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja.

Työkorvauksen maksaja ei peri lähdeveroa, jos ulkomainen yritys kuuluu ennakkoperintärekisteriin, ulkomainen yritys esittää työn teettäjälle lähdeverokortin, jolla perittävän veron määrä on 0 prosenttia tai ulkomainen yritys esittää muun selvityksen, joka estää veron perimisen. Eri-tyisiä säännöksiä sovelletaan eräillä aloilla, kuten maksettaessa työkorvausta talonrakennus-, maanrakennus-, vesirakennus- tai muusta rakennustyöstä, asennus- tai kokoonpanotyöstä, laivanrakennustyöstä, kuljetustyöstä tai siivous-, hoiva- tai hoitotyöstä.

2.4.3.2 Ennakonpidätysmenettely

Veronalaisista tuloista toimitetaan ennakkoperintä joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona. Ennakonpidätyksestä ja ennakonkannosta säädetään EPL:ssä, jonka mukaan ensisijainen ennakkoperintämuoto on ennakonpidätys. EPL:n 9 §:n mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen, jollei asiasta jäljempänä toisin säädetä tai 6 §:n nojalla toisin määrätä. Suorituksen maksajaa koskevia säännöksiä sovelletaan suorituksen sijaismaksajaan, jollei asiasta erikseen säädetä tai määrätä. Ennakonpidätyksen on velvollinen toimittamaan jokainen, joka maksaa toiselle suoritusta, ellei tulo ole verovapaa, ennakonkannon piirissä tai määrätty Verohallinnon päätöksellä kokonaan ennakkoperinnän tai ennakonpidätyksen ulkopuolelle.

Työnantajasta säädetään EPL:n 14 §:ssä. Lainkohdan mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädetyistä velvollisuuksista.

Ennakonpidätys toimitetaan silloin, kun suoritus on tulonsaajan nostettavissa, toisin sanoen suoritusta maksettaessa tai tulonsaajan hyväksi tilille merkittäessä. Ennakonpidätys toimitetaan vähentämällä pidätettävä määrä rahana maksettavasta suorituksesta. Pidätyksen määrä lasketaan ennakonpidätyksen alaisen suorituksen yhteismäärästä: jos henkilöllä on samanaikaisesti rahanpalkkaa ja luontoisetuja, ennakonpidätyksen suuruus määritetään näiden yhteissumman perusteella.

2.4.4 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin

2.4.4.1 Yleistä

Tulorekisteristä säädetään tulotietojärjestelmästä annetussa laissa (53/2018). Tulotietojärjestelmä muodostuu lakisääteisen ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuuden sekä tiedonsaantioikeuden nojalla annettavia tietoja sisältävästä tulorekisteristä sekä tietojen oikeellisuutta palvelevasta yksilöinti- ja yhteystietoja sisältävästä rekisteristä. Kaikkien suoritusten maksajien, eli työnantajien, yhdistysten ja organisaatioiden, pitää ilmoittaa tiedot maksetuista suorituksista tulorekisteriin pääsääntöisesti viiden päivän kuluessa maksupäivästä.

Rajoitetusti verovelvolliselle maksetusta suorituksesta, muun muassa palkasta ja työkorvauksesta, on annettava tulorekisterin palkkatietoilmoitus. Palkkatietoilmoituksella maksajan edellytetään ilmoittavan rajoitetusti verovelvollisesta tulonsaajasta yksilöintitiedot. Tämän vuoksi maksajan on jo ennen suorituksen maksamista varmistuttava, että hänellä on tarvittavat tiedot myöhemmin annettavaa palkkatietoilmoitusta varten. Jos verovelvollinen esittää verotoimistosta hankitun lähdeverokortin tai rajoitetusti verovelvollisen verokortin, tarvittavat yksilöintitiedot näkyvät kortilta. Jos verokorttia ei esitetä, maksajan on selvitettävä tiedot muulla tavalla. Tulonsaajan tiedot on ilmoitettava tulorekisteriin ensisijaisesti suomalaisella henkilötunnuksella. Ulkomailla asuvasta henkilöstä on lisäksi annettava tieto ulkomaisesta vero- tai henkilötunnisteesta.

2.4.4.2 Ulkomainen työnantaja

Verohallinto on antanut ohjeen VH/8373/00.01.00/2020 tietojen ilmoittamisesta tulorekisteriin kansainvälisissä tilanteissa. Ohjeen mukaan myös ulkomaisella työnantajalla on tietyissä tilanteissa velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin tietoja maksamistaan palkoista. Lisäksi ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa työntekijöitä Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava tulorekisteriin verotusta varten tietoja muun muassa työntekijän työskentelystä Suomessa. Ohjeen mukaan verotuksessa ulkomaisena työnantajana pidetään yritystä, jota ei ole perustettu Suomen lainsäädännön mukaan tai jonka rekisteröity kotipaikka on muualla kuin Suomessa. Ulkomaisena työnantajana pidetään myös henkilöä, joka toimii työnantajana eikä asu Suomessa (rajoitetusti verovelvollinen).

Ulkomaisen työnantajan on annettava palkkatietoilmoitus tulorekisteriin seuraavissa tilanteissa:

Suomessa työskentelevälle tulonsaajalle maksetaan tuloa, ja

– tulonsaaja on vakuutettu Suomessa

– tulonsaaja oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, vaikka hän ei olisikaan vakuutettu Suomessa

– työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä, ja työntekijän asuinvaltion ja Suomen välisen verosopimuksen mukaan Suomella on verotusoikeus palkkaan tai Suomen ja asuinvaltion välillä ei ole verosopimusta.

– Ulkomailla työskentelevälle tulonsaajalle maksetaan tuloa, ja tulonsaaja on vakuutettu Suomessa.

Lisäksi ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa ulkomailta tulevan työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava tulorekisteriin Verohallintoa varten vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus.

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa tuloverotuksen kiinteää toimipaikkaa, ei yrityksen tarvitse ilmoittaa työkorvausta tulorekisteriin, vaikka tulonsaaja asuisi Suomessa. Jos ulkomaisella yrityksellä on Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka, sen on annettava tiedot tulorekisteriin maksamastaan työkorvauksesta samalla tavalla kuin suomalaisen yrityksen. Tietoa ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa, jos yritys on maksanut työkorvausta rajoitetusti verovelvolliselle ulkomailla tehdystä työstä tai maksanut työkorvausta, joka muutoin ei ole Suomesta saatua tuloa TVL:n 10 §:n mukaan.

2.4.4.3 Työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu ulkomaisen työnantajan edustaja

Velvollisuus antaa tiedot tulorekisteriin on joko ulkomaisella työnantajalla tai sen edustajalla. Ulkomainen työnantaja on velvollinen antamaan palkkatietoilmoituksen ja työnantajan erillisilmoituksen tulorekisteriin, jos työnantaja on merkitty ennakkoperintärekisteriin. Jos työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, ulkomaisen työnantajan työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:ssä tarkoitettulla edustajalla on toissijainen velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin verotuksessa tarvittavat tiedot. Jos edustaja ei kuitenkaan ilmoita tietoja, ulkomaisen työnantajan on ilmoitettava tiedot.

VML:n 15 a §:n 3 momentin mukaan työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettulla edustajalla on velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin työnantajan puolesta seuraavat tiedot:

– Ulkomaisen työnantajan maksama palkka Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokratyönantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle ja kun työntekijän asuinvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä Suomea verottamasta palkkaa.

– Ulkomaisen työnantajan maksama palkkatulo silloin, kun palkansaaja oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan.

Lisäksi edustajan on annettava vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus, kun työntekijä aloittaa työskentelyn Suomessa. Aloittamisilmoituksella on ilmoitettava tiedot ulkomaisen vuokratyöntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjältä silloin, kun työntekijän asuinvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä Suomea verottamasta työntekijän palkkaa. Edustajan velvollisuudesta ilmoittaa edellä mainitut tiedot on säädetty VML:n 15 a §:ssä.

2.4.5 Vuokratyöntekijöihin liittyvät velvollisuudet

2.4.5.1 Vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaan työnantajan on annettava tulorekisteriin ulkomaisesta vuokratyöntekijästä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot. Vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot annetaan Suomessa työskentelevistä ulkomaisista vuokratyöntekijöistä työskentelyn kestosta riippumatta, ellei kansainvälinen sopimus estä veron perimistä palkasta. Vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedoissa on ilmoitettava työskentelyn arvioitu kesto, suomalaisen työn teettäjän sekä ulkomaisen työnantajan edustajan tiedot. Lisäksi on ilmoitettava arvio palkan määrästä koko verovuoden ajalta. Ulkomaisen työnantajan on ilmoitettava ilmoituksella sen työn teettäjän tiedot, jonka käyttöön työntekijät tosiasiallisesti tulevat. Jos työnantaja tarjoaa työntekijöitään välittäjäyritykselle, tulee sen tästä huolimatta antaa tiedot lopullisesta työtä teettävästä suomalaisesta toimeksiantajasta, ei työvoiman välittäjäyrityksestä. Ulkomainen työnantaja, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, on velvollinen perimään maksamistaan palkoista lähdeveron tai toimittamaan ennakonpidätyksen, eikä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tietoja tällöin anneta.

2.4.5.2 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan rekisteröinti työnantajarekisteriin

Työvoimaa vuokralle antavan ulkomaisen yrityksen on ilmoitauduttava Suomessa työnantajarekisteriin ennen ensimmäistä palkanmaksua, jos yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka on säännöllisesti palkkaa maksava työnantaja. TVL:n 9 §:n muutos tuli voimaan 1.1. 2020. Muutoksen myötä ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, pidetään yleisesti verovelvollisena. Verohallinto on linjannut, että suomalaisena työnantajana pidetään myös ulkomaista työnantajaa, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan vuoksi. Työnantaja voi hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, vaikka sille ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Työnantajarekisteriin kuuluvalla ulkomaisella työnantajalla on samat verojen perimiseen liittyvät työnantajavelvollisuudet Suomessa kuin suomalaisilla työnantajilla. Tällöin työnantaja perii työntekijän palkasta veron, eikä työntekijän tarvitse hakea ennakoveroja. Ulkomainen työnantaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ei kuitenkaan ole TVL:ssä tarkoitettu Suomessa oleva työnantaja, vaikka se kuuluisi työnantajarekisteriin. Kun yritys on merkitty työnantajarekisteriin, yrityksen on perittävä työntekijöiden palkasta ennakonpidätykset ja lähdeverot ja maksettava ne Verohallinnolle. Ennakonpidätys tai lähdevero pidätetään kunkin työntekijän verokortin mukaan. Jos ulkomainen työntekijä oleskelee Suomessa enintään kuusi kuukautta, hän saa verotoinnistosta lähdeverokortin tai rajoitetusti verovelvollisen verokortin. Jos oleskelu kestää yli kuusi kuukautta, työntekijä saa yleisesti verovelvollisen verokortin.

2.4.5.3 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan ennakoperintärekisteröinti

Verohallinto suosittelee, että Suomeen työntekijöitä vuokraava ulkomainen yritys ilmoittautuu Suomessa ennakoperintärekisteriin. Kun yritys on ennakoperintärekisterissä, suomalainen työn teettäjä ei peri ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. Jos yritys ei ole ennakoperintärekisterissä, suorituksen maksajan on perittävä lähdevero. Lähdevero työkorvauksesta on 13 prosenttia, kun työkorvauksen saaja on osakeyhtiön tai henkilöyhtiön rinnastuva yritys. Lähdevero on 35 prosenttia, kun työkorvauksen saaja on yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja. Ennakoperintärekisteröinti ei vaikuta yrityksen tuloverovelvollisuuteen Suomessa. Tuloverovelvollisuus ratkeaa sen perusteella, muodostuuko yritykselle Suomeen kiinteä toimipaikka. Edellytyksenä ennakoperintärekisteriin merkitsemiselle on, että yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

2.4.5.4 Työn teettäjän ilmoitus

Suomessa olevan työn teettäjän on annettava ilmoitus Verohallinnolle ulkomaisesta yrityksestä, jolta työn teettäjä on vuokrannut Suomessa tehtävään työhön ulkomaista vuokratyövoimaa (VML 17 § 7 momentti). Ilmoitus on annettava jokaisesta ulkomaisesta yrityksestä erikseen. Verohallinnolle tulee toimittaa edellä mainitun yrityksen yksilöinti- ja yhteystiedot sekä tieto yrityksen toimialasta. Lisäksi työn teettäjän on ilmoitettava työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetun edustajan yksilöinti- ja yhteystiedot. Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on ilmoitettava Verohallinnolle. Työn teettäjänä ilmoitusvelvollisia ovat sekä yritykset että luonnolliset henkilöt.

Työn teettäjän tulee antaa ilmoituksella tiedot siitä ulkomaisesta työnantajasta, joka on työntekijöiden juridinen työnantaja. Jos työvoimaa on vuokrattu välittäjäyrityksen kautta, ilmoituksella tulee antaa tästä huolimatta tiedot ulkomaisesta työnantajasta, johon vuokratut työntekijät ovat työsuhteessa, ei välittäjäyrityksestä. Työn teettäjän on toimitettava tiedot Verohallinnolle silloin, kun ensimmäinen kyseisen lähettävän yrityksen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjällä. Tiedot on annettava työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on annettava ilmoitus muutosta seuraavan kuukauden loppuun mennessä. Tällaisena muutoksena voidaan pitää esimerkiksi ulkomaisen yrityksen yhteystiedoissa tapahtuneita muutoksia. Kun toimeksiantosopimus tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentely työn teettäjällä loppuu kokonaan, tulee korjata aiemmin ilmoitettua lopetuspäivää. Tilapäisiä katkoksia toimeksiantosopimuksen tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentelyyn työn teettäjällä ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa. Toimeksiantosopimuksen tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentelyn työn teettäjällä katsotaan loppuneen kokonaan, kun työn teettäjällä ei ole ollut palveluksessaan kyseisen yrityksen työntekijöitä viimeisen kuuden kuukauden aikana.

Ilmoitus annetaan silloin, kun verosopimus ei estä Suomea perimästä veroa työntekijän palkasta. Lisäksi ilmoitus on annettava silloin, kun vuokratyöntekijä tulee sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Työn teettäjän on annettava ilmoitus kaikista Suomessa työskentelevistä vuokratyöntekijöistä työskentelyn kestosta riippumatta.

Työn teettäjälle, joka laiminlyö antaa ilmoituksen tai antaa sen myöhässä, voidaan määrätä enintään 15 000 euron laiminlyöntimaksu. Laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä (VML 22 a §). Työn teettäjä, joka laiminlyö antaa ilmoituksen, voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä (EPL 26 § 2 momentti).

2.5 Vastuu veron ja ennakon suorittamisesta

EPL:n 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädettyistä velvollisuuksista.

Lähdeverolain 8 §:n sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016; OVML) 40 §:n 1 momentin mukaan perimättä jäänyt lähdevero määrätään perimiseen velvolliselle. Jos lähdeveron alaisesta tulosta ei ole peritty lähdeveroa, mutta siitä on toimitettu ennakonpidätys, OVML:n 51 §:n 4 momentin nojalla tämä otetaan veron lyhennyksenä huomioon.

Veronkorotus lasketaan perimättä jääneen lähdeveron ja toimitetun ennakonpidätyksen erotukselle. Lähdeveron perimiseen velvollinen vastaa lähdeverosta myös, jos hän on jättänyt veron perimättä sovellettuun virheellisesti verosopimuksen määräystä. Lähdeverokortti suojaa vilpittömässä mielessä olevaa maksajaa.

Lähdeverolain 17 §:n mukaan vastuusta veron ja ennakon suorittamisesta on vastaavasti voimassa, mitä siitä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa ja ennakkoperintälaissa. Rajoitetusti verovelvollisen palkasta 16 §:n 2 momentin mukaisesti määrätystä verosta ovat vastuussa rajoitetusti verovelvollinen, hänen työnantajansa ja ulkomaisen työnantajan Suomessa oleva edustaja. Verohallinto tekee päätöksen työnantajan tai 1 momentissa tarkoitettun edustajan määräämisestä vastuuseen verosta. Päätös voidaan tehdä, jos verovelvollinen ei ole kehotuksesta huolimatta maksanut veroa eikä sen perimiseen voida käyttää keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettuun neuvoston direktiiviin (76/308/ETY) tai Suomea sitovaan kansainväliseen sopimukseen perustuvaa virka-apua. Työnantaja ja 1 momentissa tarkoitettu edustaja eivät kuitenkaan ole vastuussa lähdeverosta, jos työnantaja tai edustaja on noudattanut verovelvolliselle myönnettyyn, ennakkoperintälaissa tarkoitettuun verokorttiin merkittyä ennakonpidätystä koskevaa määräystä eikä tämä ole tiennyt eikä tämän olisi pitänyt tietää, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

VML:n 52 §:n 5 kohdan mukaan elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa (122/1919) tarkoitettu edustaja on vastuussa verosta, joka on määrätty Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalle henkilölle.

2.6 EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö

2.6.1 Työntekijöiden vapaa liikkuvuus

Euroopan unionista toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionin alueella. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan. Tietyin rajoituksin se sisältää oikeuden hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä, liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella, oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti sekä työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa asetuksissa säädetyin edellytyksin.

Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki esimerkiksi verotusta koskevat toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. Toimenpiteen ei tarvitse olla avoimen syrjivä, jotta sitä pidettäisiin yhteisön kansalaisille taatun liikkumisvapauden vastaisena. On riittävää, että toimenpide voi haitata perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä tai tehdä siitä vähemmän houkuttelevaa.

2.6.2 Palvelujen tarjoamisen vapaus

SEUT-sopimuksen 56 artiklassa sekä ETA-sopimuksen 36 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautu-

neen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa. Sopimuksen 56 artiklan mukaan palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden perusteella. Siinä edellytetään myös kaikkien palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksesta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. Palvelujen tarjoamisen vapautta voidaan rajoittaa vain sääntelyillä, jotka ovat perusteltuja yleisen edun mukaisten pakottavien syiden perusteella ja joita sovelletaan erotelematta, siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo turvattu oikeussäännöillä, joita palvelujen tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Tällaisia syitä ovat muun muassa työntekijöiden suojeleminen, veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus. Kun jäsenvaltion kansallisia säädöksiä sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelutarjoajiin, sen on oltava tarpeen tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi, eikä sillä saa puuttua perusvapauteen enempää kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. EU-tuomioistuin on lisäksi todennut, että jäsenvaltioilla on oikeus tarkastaa kansallisen ja unionin lainsäädännön noudattaminen palveluja tarjottaessa. Se on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvontatoimenpiteitä, jotka ovat tarpeen sen tarkastamiseksi, että yleisen edun vuoksi perusteltuja vaatimuksia noudatetaan.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, konsertteja järjestänyt FKP Scorpio Konzertproduktionen -nimiseltä yhtiöltä oli peritty verot, jotka vastasivat niiden lähdeverojen määrää, jotka yhtiön olisi tullut pitää lähdeverona sen Alankomaissa asuvalle luonnolliselle henkilölle sen tuottamista palveluista maksamista palveluista. EUT totesi, että kyseessä oli palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus. Kyseinen lainsäädäntö oli kuitenkin tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltua, sillä lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä välttää, että kyseiset tulot vältyisivät veroilta sijoittautumisvaltiossa ja siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan. Tämän osalta on muistutettava, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana eli vuonna 1993 ei ollut mitään yhteisödirektiiviä tai muuta asiakirja-aineistossa viitattua oikeudellista keinoa, jolla olisi säännelty verosaatavien perimistä koskevaa keskinäistä hallinnollista avunantoa Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä. Veronpidätys lähteellä oli oikeasuhteinen keino verottavan valtion verosaatavan perimisen turvaamiseksi. Sama koskee tämän pidätyksen tekemiseen velvollisen palvelujen vastaanottajan mahdollista saattamista vastuuseen niin, että sille aiheutuu seuraamuksia, mikäli veronpidätys jätetään tekemättä. Koska tämä vastuu on tuloveron kantamisen tekniikan välitön seuraus, se myötävaikuttaa oikeassa suhteessa tavoitteeseen nähden myös veronkannon tehokkuuden takaamiseen.

Työn tilaajan verovastuuseen ja veron pidättämiseen liittyviä yhteisöoikeudellisia näkökohtia arvioitiin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisussa asiassa C-433/04, jossa oli kyse Belgian järjestelmästä, jossa rakennuttajan tuli pidättää ennen laskun maksamista 15 prosentin vero, mikäli (ali)urakoitsijaa ei ollut maksuhetkellä merkitty rekisteriin. Järjestelmän katsottiin muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. EUT ei hyväksynyt Belgian hallituksen oikeusväitettä siitä, että riidanalaiset toimenpiteet ovat perusteltuja veronkierron ehkäisemiseen rakennuslalla liittyvistä yleisistä etua koskevista pakottavista syistä, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yleinen veronkierron tai veropetoksen olettama ei ole riittävä perusteelle toimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista. Tuomioistuin totesi, että tarve ehkäistä veropetoksia ei kuitenkaan ole riittävä syy, jotta sillä

voitaisiin perustella pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakollinen soveltaminen kaikkiin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity; osa näistä ei lähtökohtaisesti ole velvollinen suorittamaan edellä tarkoitettuja veroja ja ennakonpidätyksiä, joiden kantaminen kyseessä olevilla toimenpiteillä pyrittiin takaamaan. On olemassa vähemmän rajoittavia keinoja taata niiden verojen ja ennakonpidätyksen kantaminen, joita kuvatus kaltaisten palvelujen tarjoajien maksettavina tietyissä tapauksissa voi olla. Pidätysvelvollisuuden osalta keino, joka olisi ollut vähemmän rajoittava kuin se, että palvelujen tarjoajilta evätään mahdollisuus saada välittömästi haltuunsa tuloistaan osa, joka ei ole vähäinen, olisi ollut sellaisesta järjestelmästä säättäminen, joka perustuu tietojenvaihtoon rakennuttajien, urakoitsijoiden, palvelujen tarjoajien ja Belgian verohallinnon välillä. Tämä olisi mahdollistanut esimerkiksi sen, että rakennuttajat ja urakoitsijat voivat saada tiedon sopimuskumppaniensa mahdollisista verovelosta, tai jossa olisi asetettu velvollisuus ilmoittaa Belgian verohallinnolle kaikista rekisteröimättömien sopimuskumppanien kanssa tehdyistä sopimuksista tai kaikista näiden hyväksi suoritetuista maksuista. Pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakollinen soveltaminen ei siten ollut suhteellisuusperiaatteen mukaista.

Ratkaisussa C-515/08, dos Santos Palhota ym, EUT oli kyse Belgian lainsäädännöstä, jonka mukaan Belgian viranomaisille tuli antaa ulkomaisista työntekijöistä työhönlähetysilmoitus ennen töiden aloittamista sekä pidettävä saatavilla belgialaisia henkilökohtaisia laskelmia tai palkkalaskelmia vastaavat asiakirjat. EUT totesi kummankin vaatimuksen osalta, että menettely muodosti palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen, jota ei voitu perustella yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joihin kuuluu muun muassa työntekijöiden suojeleminen. Sääntelyllä katsottiin ylitettävän se, mikä oli tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi, sillä olemassa jo yhtä tehokas ja vähemmän rajoittava keino kuin kysymyksessä oleva vaatimus. Sen sijaan perusteltuna voitiin pitää sääntelyä, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan, joka lähettää työntekijöitä työhön Belgiaan, on pidettävä koko työhön lähettämisen ajan ensiksi kansallisten viranomaisten saatavilla jäljennös työntekijöitä ja työtä koskevista asiakirjoista. Menettelyllä voitiin varmistaa, että työehtoja noudatetaan ja että kyseisiä työntekijöitä siten suojellaan.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-498/10, X NV, Alankomaihin sijoittunut jalkapalloklubi X oli joutunut suorittamaan jälkiverona palkkaverot Yhdistyneeseen Kuningaskuntaan sijoittautuneille jalkapalloklubeille maksetuista palkkioista, jotka liittyivät jalkapallon ystävyysotteluissa pelaamiseen. Ratkaisussa EUT totesi, että SEUT 56 artiklassa tarkoitettuna palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksena on pidettävä sitä, jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka se maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, kun tällaista velvollisuutta ei ole samaan jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille maksettavien korvausten osalta. Palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen muodostaa lähdeveron pidättämisen tarkoittama hallinnollisen lisärasitus ja siihen liittyvä vastuuriski. Lähdeveron pidättämisvelvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien aiheuttaman palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitukset voitiin kuitenkin perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus. Tuomioistuimien totesi, että palvelujen tarjoajien, jotka tarjoavat satunnaisesti palveluja muussa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan ja viipyvät siellä vain vähän aikaa, tapauksessa lähdeverotus on keino, jolla voidaan varmistaa maksettavan veron tehokas kantaminen. Menettelyllä ei myöskään ylitetty sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Näin oli, vaikka otettiin huomioon avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetussa neuvoston direktiivissä 76/308/ETY, tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa.

EUT ratkaisussa C-53/13 ja C-80/13 Strojírny Prostějov, a.s. and ACO Industries Tábor s.r.o. v Odvolací finanční ředitelství, tšekkiläinen veroviranomainen määräsi tšekkiläisen ulkomaista

vuokratyövoimaa käyttäneen yrityksen tilittämään mainittujen työntekijöiden tuloveron ennakonpidätyksen valtiolle. Ulkomainen työvoiman välittämispalvelua tarjoava yritys katsottiin ulkomaiseksi, koska Tšekin oikeuden mukaan ulkomaisen oikeushenkilön sivuliikkeellä ei voi olla oikeuksia eikä velvollisuuksia. EUT:n ratkaisun mukaan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen muodosti Tšekin lainsäädännön säännös, jonka mukaan Tšekkiin sijoittautuneiden yritysten, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden mutta Tšekissä sivuliikkeen välityksellä toimintaa harjoittavien työvoimanvuokraustoimistojen palveluksessa olevia ja työhön lähettämiä työntekijöitä, on tehtävä ennakonpidätys ja tilitettävä se Tšekissä valtiolle mainittujen työntekijöiden tuloverotusta varten. Tšekkiin sijoittautuneille yhtiöille, jotka käyttävät kyseiseen samaan valtioon sijoittautuneiden työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ei oltu asetettu samaa velvollisuutta. Toimea ei voitu perustella tarpeella estää veronkierto tai varmistaa verovalvonnan tehokkuus, sillä Tšekin valtio ei yhtäältä kyennyt konkretisoimaan riittävässä määrin esittämänsä oikeusväitettä veronkierron estämisestä tai verovalvonnan tehokkuudesta ja toisaalta toisessa tapauksista sivuliike vastasi hallinnollisista toimista, joiden avulla pääasioissa kyseessä oleva ennakonpidätys olisi voitu toteuttaa ja maksaa. Tuomioistuimien myös totesi, ettei käsiteltävissä asioissa voida väittää, että pääasioissa kyseessä olevat työvoimanvuokraustoimistot tarjoavat palvelujaan Tšekissä vain satunnaisesti, koska kyseiset toimistot toimivat Tšekin kaupparekisteriin merkityn sivuliikkeen välityksellä. Lisäksi tuomioistuimien totesi, että ei ole pelkästään mahdollista, että Tšekin veroviranomaiset perivät maksettavana olevan veron kyseiseltä sivuliikkeeltä ja että tämä suorittaa täten kyseessä olevan ennakonpidätyksen, vaan asian C-80/13 asiakirja-aineistosta käy myös ilmi, että kyseisessä asiassa slovakialaisen työvoimanvuokraustoimiston sivuliike tosiasiallisesti maksoi asianomaisten työntekijöiden palkoista tehdyt ennakonpidätykset.

EUT:n ratkaisussa C-725/18, Anton van Zantbeek, kyse oli Belgiassa pörssi liiketoimista perittävistä verosta, jonka osto- tai myyntitoimeksiannon antanut toimeksiantaja oli velvollinen maksamaan ulkomaisen ammattimaisen välittäjän puolesta, kun taas belgialaisen ammattimaisen välittäjän tuli suorittaa tämä vero itse. Sääntelyn katsottiin muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen, joka kuitenkin oli perusteltavissa tarkoituksella taata veronkannon ja verovalvonnan tehokkuus sekä torjua veronkiertoa. Sääntelyllä on pyritty muun muassa estämään välittäjien vilpillistä kilpailua ja varmistamaan pörssi liiketoimien verottaminen ja siten tehdä verovalvonta tehokkaammaksi ja pörssi liiketoimintaveron kiertäminen vaikeammaksi. Sääntely sisälsi vaihtoehtoja, joista sekä Belgiassa asuvien toimeksiantajien, että ulkomailla asuvien ammattimaisten välittäjien voivat valita heitä vähiten rasittavan ratkaisun. Tämä rajasi pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä johtuvan palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen siihen, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Siten vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi näiden palvelujen vastaanottajalle. EUT on katsonut, että lainsäädännössä otettu erilainen kohtelu suhteessa kotimaisiin ja ulkomaisiin palveluntarjoajiin vaikuttaa palvelujen vastaanottajien oikeuteen valita vapaasti jäsenvaltioiden rajat ylittäviä palveluja. Useissa tapauksissa EUT on katsonut, että ne, jotka päättävät käyttää kotimaisia palveluntarjoajia, ovat rinnastettavassa tilanteessa niihin, jotka käyttävät mieluummin ulkomaisen palveluntarjoajan palveluita. Mikäli palveluiden vastaanottajalle aiheutuu hallinnollista lisätaakkaa ulkomaisten palveluntarjoajan palveluiden käyttämisestä, vakiintuneessa oikeuskäytännössä on tällaisen tilanteen katsottu muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. Tällaista rajoitusta on pidetty kuitenkin perusteltuna veron kiertämisen estämisen sekä tehokkaan veronkannon ja verovalvonnan takaamisen perusteella, mikäli sääntelyllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Hallinnollista lisätaakkaa ei voida kuitenkaan pitää oikeutettuna, mikäli on olemassa vähemmän kuormittavia tapoja varmistaa tehokas veronkanto ja -valvonta sekä estää veronkierto.

EUT on lisäksi huomauttanut, että samasta lainsäädännöstä saattaa seurata myös vaikutuksia työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen sekä sijoittautumisvapauteen. Kyseisen lainsäädännön sijoittautumisvapauteen ja työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen mahdollisesti kohdistuvista rajoittavista vaikutuksista huolimatta tällaiset vaikutukset olisivat kuitenkin väistämätön seuraus mahdollisesta palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisesta, eivätkä ne missään tapauksessa olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan kannalta.

3 Tavoitteet

Hallitusohjelman liite 5 sisältää luettelon kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisista toimista. Liitteen kohdassa 9 todetaan, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.

Useat OECD:n jäsenvaltiot soveltavat taloudellisen työnantajan käsitettä. Valtiot turvaavat tällä verotusoikeuttaan. Palkan verottaminen kompensoi yritysten verotulojen pienenemistä, joka aiheutuu siitä, että työntekijän palkka rasittaa yrityksen tulosta. Työnantajan määrittelemistä taloudellisilla tekijöillä voidaan perustella myös siten, että yleensä työntekijän työpanos hyödyttää sen yrityksen liiketoimintaa, joka esimerkiksi konsernitilanteissa ottaa vastattavakseen työntekijän palkan. Työntekijän voitaisiin katsoa työskentelevän sen yrityksen hyväksi ja lukuun, joka saa hyödyn työntekijän työpanoksesta, jolloin työpanoksen hyväkseen saanutta yritystä voidaan perustellusti pitää työntekijän työnantajana.

Taloudellisen työnantajan käsitteen ottaminen Suomen lainsäädäntöön merkitsisi sitä, että Suomi voisi verosopimuksissaan käyttää OECD:n malliverosopimuksen mukaista 15 artiklaa. Näin ollen Suomen verosopimuksiinsa tavoittelemaa erityismääräystä vuokratyöstä ei enää tarvittaisi. Tämä olisi omiaan sujuvoittamaan verosopimusneuvotteluja.

Taloudellisen työnantajan käsitteen sisällyttäminen kansalliseen lainsäädäntöön johtaisi siihen, että Suomi voisi verottaa vuokrattuja työntekijöitä, tulivatpa he mistä valtiosta tahansa. Taloudellisen työnantajan käsite pitää sisällään myös vuokratyön.

Käsitteen sisällyttämisen tavoitteena on parantaa kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välistä kilpailutasapainoa, koska Suomessa tehtävästä työstä maksettaisiin nykyistä useammissa tilanteissa veroa Suomen verojärjestelmän mukaisesti.

Edellä todettu sekä kansainvälinen kehitys huomioon ottaen olisi perusteltua, että myös Suomi ottaisi lainsäädäntöönsä taloudellisen työnantajan käsitteen. Näin Suomi asettuisi samaan asemaan kuin ne OECD:n jäsenvaltiot, jotka käsitettä jo soveltavat. Taloudellinen työnantaja olisi nimenomaisesti vero-oikeudellinen käsite. Muodollinen työnantaja voisi edelleen vastata työsuhteen päättymiseen liittyvistä korvausvelvoitteista ja sillä voisi olla vahingonkorvausvastuu työntekijän työssään aiheuttamista vahingoista. Tämä ratkaistaisiin muun lainsäädännön kuin verolainsäädännön perusteella.

Yleisesti verovelvollisten osalta käsitteen käyttöönotto merkitsisi sitä, että verosopimuksia tulkittaessa 183 päivän sääntö ei jatkossa rajoittaisi Suomen verotusoikeutta taloudellisen työnantajan tilanteissa.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

4.1.1 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon verotusoikeuden laajennus

4.1.1.1 Yleistä

Suomesta saadun tulon käsitettä Suomessa tapahtuvan työskentelyn osalta ehdotetaan laajennettavaksi lisäämällä tuloverolainsäädäntöön säännökset taloudellisesta työnantajasta. TVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 8 b §, jonka mukaan taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Pykälän 2 momentissa ehdotetaan säädettäväksi ulkomaisen työnantajan käsitteestä. Ulkomaisena työnantajana pidetään 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua henkilöä ja yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, sekä muuta ulkomaista oikeushenkilöä.

TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvolliselle veroalaista tuloa olisi taloudelliselle työnantajalle työskentelyyn perustuvasta työsuorituksesta saatu palkkatulo. Taloudellista työnantajaa koskevat TVL:n 8 b § ja 10 §:n 4 c kohta kattaisivat myös niiden rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden saaman palkkatulon, joiden verotusta TVL:n 10 §:n 4 c kohta koski aiemmin. Uusia TVL:n 8 b §:ää ja 10 §:n 4 c kohtaa sovellettaisiin myös suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskentelevään yleisesti verovelvolliseen, jonka verosopimuksen mukainen asuinvaltio olisi muu kuin Suomi.

Käsitteen käyttöönotto merkitsisi sitä, että verosopimuksia sovellettaessa 183 päivän sääntö ei jatkossa rajoittaisi Suomen verotusoikeutta taloudellisen työnantajan tilanteissa. Taloudellista työnantajaa koskevat säännökset vastaisivat laajuudeltaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa kuvattua taloudellisen työnantajan käsitettä.

Uusien TVL:n 8 b §:n ja 10 §:n 4 c kohdan osalta työnantajan rekisteröitymisvelvoitteiden sekä ilmoitus- ja veronmaksamismenettelyn suhteen ehdotetaan sovellettavaksi vastaavaa menettelyä kuin nykyisen TVL:n 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvän vuokratyösäännöksen osalta. Mikäli ulkomainen työnantaja ei olisi hakeutunut työnantajarekisteriin, tulisi rajoitetusti verovelvollisen työntekijän hakea lähdeverolain 16 a §:n mukaisesti ennakonkantoa. Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän ulkomaisella työnantajalla olisi vastaavat ilmoitusvelvoitteet kuin vuokratyöntekijöiden ulkomaisella työntekijällä tällä hetkellä. Taloudellisena työnantajana pidettävällä työn teettäjällä olisi vastaava ilmoitusvelvollisuus kuin tällä hetkellä työn teettäjällä on vuokratyöntekijöiden osalta.

Taloudelliselle työnantajalle työskentelevien yleisten verovelvollisten työntekijöiden osalta ulkomaisella työnantajalla olisi vastaavat ilmoittamisvelvoitteet kuin taloudelliselle työnantajalle työskentelevien, rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden ulkomaisella työnantajalla. Mikäli ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin, yleisesti verovelvollinen työntekijä voi hakea lähdeverolain 16 a §:n nojalla ennakonkantoa.

4.1.1.2 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuus työskenneltäessä taloudelliselle työnantajalle

Edellytyksenä palkkatulon verotusoikeudelle TVL:n 8 b §:n 1 momentin ja uuden 10 §:n 4 c kohdan tarkoittamissa tilanteissa olisi se, että työsuoritusta olisi pidettävä erottamattomana

osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja -valvonnan alaisuudessa.

Työn teettäjän harjoittama toiminta ymmärrettäisiin laajasti. Työn teettäjän toimintana pidettäisiin muun muassa työn teettäjän harjoittamaa elinkeino- tai maatalouden toimintaa. Elinkeinotoimintaa arvioitaisiin vakiintuneesti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain nojalla. Maataloutta arvioitaisiin vakiintuneesti maatilatalouden tuloverolain mukaan (543/1967). Julkisyhteisön tai muun julkisen tahon harjoittama toiminta voisi olla edellä tarkoitettua toimintaa. Toimintaa voisi lisäksi olla myös TVL:n 22 §:ssä tarkoitettujen yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta tai TVL:n 21 a §:ssä tarkoitettu yliopistojen toiminta. Työsuorituksen osalta tulee voida määritellä, onko se erottamaton osa työn teettäjän toimintaa, vai onko kyseessä työ, joka on työn teettäjän toimialan ulkopuolista toimintaa tai on jollan muulla tavalla eroteltavissa suomalaisen, taloudellisenä työnantajana pidettävän työn teettäjän toiminnasta.

Ehdotetut uudet säännökset taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuudesta eivät soveltuisi, jos työvoimaa luovuttavaa työnantajaa on pidettävä kotimaisena. Uuden 8 b §:n 2 momentissa säädettäisiin ulkomaisen työnantajan käsitteestä. Ulkomaisena työnantajana pidettäisiin TVL:n 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua henkilöä ja yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen kotimaisena työnantajana pidettäisiin TVL:n 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja yleisesti verovelvollisia luonnollisia henkilöitä tai yhteisöjä. Kotimaisena työnantajana pidettäisiin myös ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka TVL:n 9 §:n 1 momentin 1 kohdan sekä 8 momentin nojalla sijaitsee Suomessa, sekä ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Jos ulkomainen työnantaja asuu maassa, jonka kanssa Suomella on verosopimus, kiinteän toimipaikan tulisi olla olemassa sekä verosopimuksen että TVL:n 13 a §:ssä tarkoitettulla tavalla. Mikäli työnantaja asuu maassa, jonka kanssa ei ole tehty verosopimusta, ratkaistaisiin kiinteän toimipaikan olemassaolo TVL:n 13 a §:n nojalla.

TVL:n 10 §:n 4 kohdan mukaan muu kuin 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan työ on tehty pääasiallisesti Suomessa, jos palkanmaksukauden ajoista yli puolet on tehty Suomessa. Voimassa olevan TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa verotusoikeus ei ole perustunut työskentelyn pääasiallisuuteen, vaan vuokratyöntekijöitä on verotettu Suomessa ensimmäisestä työpäivästä lähtien. Uuteen TVL:n 10 §:n 4 c kohtaan ei sisältyisi pääasiallisesti-määrettä. Tästä seuraa, että uuden TVL:n 10 §:n 4 c kohdan yhteydessä ei sovellettaisi TVL:n 10 §:n 4 kohdan yhteydessä kehitettyä oikeus- ja verotuskäytäntöä, jonka mukaan verotusoikeuden syntyminen edellyttänyt työskentelyä Suomessa vähintään yli puolet palkanmaksukaudesta.

Verosopimukseen sisältyvän 183 päivän säännön mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, mikäli:

- työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai 12 perättäisen kuukauden aikana;
- työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; ja
- hyvityksellä ei rasiteta menona työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa.

Tällä hetkellä Suomella ei ole verotusoikeutta palkkatuloon, jonka yleisesti verovelvollinen on saanut työskentelystä Suomessa olevan taloudellisen työnantajan lukuun, jos yleisesti verovelvollisen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on muu kuin Suomi, palkan maksaa ulkomainen työnantaja ja työskentely ei ylitä 183 päivää asianomaisessa verosopimuksessa määritellyllä ajanjaksolla. TVL:n 61 §:n mukaan ansiotuloa on muu tulo kuin 2 luvussa tarkoitettu pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus. TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän yleisesti verovelvollisen työntekijän ulkomaiselta työnantajaltaan saama palkkatulo on tämän lainkohdan nojalla veronalaista. Muutoksen myötä taloudellisen työnantajan käsitettä olisi mahdollista soveltaa myös ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleviin ja suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskenteleviin yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin, jotka verosopimuksen mukaan asuvat muussa valtiossa kuin Suomessa.

4.1.2 Lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapaus

4.1.2.1 Yleistä

Lausuntokierroksella olleessa hallituksen esitysluonnoksessa ei ehdotettu lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapautta. Lausuntokierroksella saadun palautteen mukaan tilanteissa, joissa ulkomainen työntekijä tulee Suomeen työskentelemään taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle hyvin lyhyeksi ajaksi, työnantajille, työntekijöille sekä Verohallinnolle syntyneet hallinnolliset kustannukset voivat kuitenkin olla merkittäviä suhteessa niistä saatuun verokertymään.

Pääasiallisena syynä sille, ettei lausuntokierroksella olleessa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapautta, olisi se, että tämä olisi merkinnyt sitä, että vuokratyöntekijänä työskentelevät olisivat saaneet lakimuutoksen myötä aiemmin täysin veronalaisen palkkatulon osittain verovapaana. Lausunnoissa on ehdotettu, että tämä ongelma voitaisiin poistaa siten, että nykyinen TVL:n 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvä vuokratyösäännös jätettäisiin sillensä, ja taloudellisesta työnantajasta voitaisiin säätää erikseen siten, että jälkimmäisen osalta sääntelyyn sisältyisi lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapaus. Valmistelussa on tätä vaihtoehtoa selvitetty. Haasteena tämän mallin osalta pidettiin niiden objektiivisesti määriteltävissä olevien kriteereiden määrittelyä, joiden nojalla ulkomaisen rajoitetusti verovelvollisen työntekijän työskentelyä voitaisiin pitää vuokratyösäännöksen ja toisaalta taloudelliselle työnantajalle työskentelyn alaisuuteen kuuluvana. Tästä syystä ehdotettua mallia ei ole valmistelun yhteydessä pidetty perusteltuna.

Vuokratyönantajan aloittamisilmoituksilta tulorekisteristä vuosilta 2019–2020 saatavien tietojen mukaan ulkomaisten vuokratyöntekijöiden työskentelyjaksot jakautuivat seuraavasti:

Taulukko 1.

Työskentelyn kesto (päiviä)	Verovelvollisten lukumäärä	Prosenttia
0-5	22	0,69 %
6-15	84	2,62 %
16-30	169	5,27 %
31-60	196	6,12 %
61-120	318	9,92 %
121-180	225	7,02 %
181-365	1 034	32,26 %
yli 365	922	28,77 %
ei päättymispäivää	235	7,33 %
	3 205	100,00 %

Vuosina 2019–2021 lyhyitä, enintään 15 päivän pituisia työskentelyjaksoja oli 3,31 prosentilla ulkomaisista rajoitetusti verovelvollisista vuokratyöntekijöistä, joita yhteensä oli 3 205. Enintään 30 päivän työskentelyjaksoja oli 8,58 prosentilla kaikista vuokratyöntekijänä työskennelleistä rajoitetusti verovelvollisista. Enintään 60 päivän pituisia työskentelyjaksoja oli 14,7 prosentilla ulkomaisista rajoitetusti verovelvollisista vuokratyöntekijöistä.

Lausuntokierroksella saadun palautteen johdosta ehdotetaan, että taloudelliselle työnantajalle tapahtuneesta lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuutta rajattaisiin konsernitilanteissa. Näin välttyttäisiin edellä kuvatulta ongelmalta, jossa vuokratyöntekijälle maksettu aiemmin täysin veronalainen tulo olisi jatkossa osittain verovapaata. Lausuntokierroksen mukaan konsernitilanteissa työnantajille, työntekijöille sekä Verohallinnolle syntyneet hallinnolliset kustannukset voivat olla merkittäviä suhteessa niistä saatuun verokertymään. Lyhytaikaisesta työskentelystä saatuun palkkatuloon liitetty verovapaus voisi olla keino vähentää tätä hallinnollista taakkaa. Lisäksi lausunnoissa on viitattu Ruotsissa olevaan lainsäädäntöön, jossa lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saatua palkkatuloa on pidetty verovapaana, mikäli palkka on saatu enintään 15 päivän pituisesta yhtäjaksoisesta ja enintään 45 päivän pituisesta kalenterivuoden aikana tapahtuneesta työskentelystä.

VML:n 31 §:n 4 momentin mukaan liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Esityksessä ehdotetaan, että TVL:iin sisällytettäisiin uusi 92 e §, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisen saama palkkatulo ei ole veronalaista tuloa, jos hänen 8 b §:ssä tarkoitetut taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään VML:n 31 §:n 4 momentin

tarkoittamalla tavalla; ja tämä työskentely Suomessa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 päivää kalenterivuodessa.

4.1.2.2 Taloudellisen työnantajan käsitteen arviointi konsernitilanteissa

Uusi TVL:n 8 b § ja 10 §:n 4 c kohta koskisivat myös samaan konserniin kuuluvia yrityksiä. Oletuksena näissä tilanteissa on se, että ulkomainen konserniin kuuluva yritys tarjoaa palveluita, joihin liittyvä työsuorite on erottamaton osa suomalaisen yrityksen elinkeinotoimintaa ja joihin liittyvä työ suoritetaan fyysisesti Suomessa. Tällaisia palveluita ovat työt, jotka liittyvät toimintaan tai toimintoihin, jotka suoritetaan tai on sijoitettu suomalaiseen yritykseen ja joiden työnjohto- ja valvontaoikeus on tällä yrityksellä. Sillä ei ole merkitystä arvioinnin kannalta, mikä on suomalaisen tai ulkomaisen yrityksen asema konsernissa.

OECD:n kommentaarin 15 artiklan 8.14 kohdassa lueteltujen taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisedellytysten mukaan yksi edellytys on se, että muodollinen työnantaja laskuttaa suoraan työntekijän palkan yritykseltä, jolle palvelut suoritetaan. Lausuntokierroksella olleessa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettiin, että arvioitaessa taloudellista työnantajaa koskevan säännöksen soveltumista konsernitilanteessa huomiota kiinnitettäisiin siihen, veloitetaanko ulkomaisten työntekijöiden palkkakulu suomalaiselta yritykseltä tosiasiallisesti tai siten, että se olisi markkinaehtoperiaatteen nojalla tullut veloittaa. Lausuntokierroksella tätä kritisoitiin muun muassa siksi, että ulkomaisella työntekijällä ei välttämättä ole mahdollisuutta selvittää sitä, miten palkkakustannuksia on konsernin sisäisissä veloituksissa kohdeltu. Tästä johtuen taloudellisen työnantajan arvioinnissa tulisikin antaa painoarvoa kriteereille, jotka ovat myös työntekijän havaittavissa, kuten työnjohto- ja valvontaoikeudelle.

Myös konsernitilanteissa ratkaisevaa olisi se, että työntekijä työskentelee taloudelliselle työnantajalle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohtoon ja valvonnan alaisuudessa. Lausuntojen johdosta perusteluita on konsernin sisäisten tilanteiden osalta täsmennetty siten, että myös näissä tilanteissa ratkaisevaa olisi taloudellisen työnantajan työnjohto- ja valvontaoikeus, sillä työntekijä yleensä on selvillä siitä, mikä taho käyttää työnantajalle kuuluvaa työnjohto- ja valvontaoikeutta. Konsernitilanteissa palkan laskuttaminen muodollisen työnantajan toimesta yritykseltä, jolle palvelut suoritetaan, olisi kuitenkin pidettävä yhtenä indisiona siitä, että viimeksi mainittu yritys käyttää työnantajan työnjohto- ja valvontaoikeutta. Viimeksi mainittu ratkaistaisiin esimerkiksi konsernitilanteissa yleisten vero-oikeudellisten periaatteiden avulla, mukaan lukien siirtohinnoittelua koskevat periaatteet.

4.1.2.3 Taloudellisen työnantajan arviointi muissa kuin konsernitilanteissa

Edellytyksenä taloudellista työnantajaa koskevan säännöksen soveltumiselle muissa kuin konsernitilanteissa olisi se, että ulkomaisen työntekijän työsuoritus olisi pidettävä erottamattomana osana täällä olevan, taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohtoon ja -valvonnan alaisuudessa. Työsuorituksen tulee olla integroitu suomalaisen työn teettäjän toimintaan siten, että työn teettäjänä toimivaa suomalaista yritystä voidaan pitää työnantajana kyseisen työsuorituksen osalta. Näissä työskentelytilanteissa olisi kyse lähtökohtaisesti nykyisen TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaisista vuokratyötilanteista. Taloudelliselle työnantajalle työskentelystä ei olisi kyse silloin, kun ulkomaisen työnantajan työntekijät pelkästään työskentelevät suomalaisen yhtiön toimipaikassa.

4.1.3 Kansainvälinen liikenne

Kansainvälisen liikenteen osalta Suomella on verotusoikeus edellä mainittuun tuloon TVL:n 13 §:n nojalla siinäkin tilanteessa, että muodollinen työnantaja on ulkomainen ja työskentely tapahtuu suomalaisen työnantajan aluksella. Tältä osin kuitenkin ilmoittamis- ja veronmaksuvelvoitteita on tarpeen selkeyttää.

4.1.4 Työnantajavelvoitteet työskenneltäessä taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle

4.1.4.1 Lähdeveron periminen tai ennakonpidätyksen toimittaminen ja ennakonkanto

Nykyisen vuokratyösäännöksen mukaan ulkomainen työnantaja, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, voi hakeutua työnantajarekisteriin säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, jolloin työnantaja perii työntekijän palkasta ennakonpidätykset ja lähdeveron oma-aloitteisesti. Mikäli ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa tai tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa, toimitetaan ulkomaiselle vuokratyöntekijälle maksettavasta palkasta ennakonkanto. Lausuntokierroksella olleessa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettiin, että taloudellista työnantajaa koskevissa tilanteissa työnantajavelvoitteiden osalta noudatettaisiin soveltuvien osin vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta.

Lausuntokierroksen johdosta annetussa lausunnossa todettiin, että ulkomaiset työnantajat tulisi velvoittaa rekisteröitymään työnantajarekisteriin ja huolehtimaan ennakonpidätyksistä. Toisen lausunnon mukaan palkasta menevän veron periminen ja tilittäminen tulisi säätää joko muodollisen työnantajan tai/ja työn teettäjän velvollisuudeksi. Lisäksi kolmannessa lausunnossa todettiin, että palkasta perittävän lähdeveron osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunnut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen veronmaksamismenettelyä koskevan ehdotuksen osalta.

Yleensä aloittaessaan työskentelyn ulkomailla ulkomainen työntekijä on yhteydessä paikalliseen veroviranomaiseen selvittääkseen palkkatulonsa verokohtelun. Verohallinnolta saatujen tietojen mukaan nykyinen menettely ulkomaisten vuokratyöntekijöiden ennakonkannon hakemisen osalta on toiminut hyvin niissä tilanteissa, joissa ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin eikä sillä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Edellisistä syistä ehdotetaan, että maksettaessa korvaus taloudelliselle työnantajalle tehdystä työstä palkkana, palkasta menevän veron pidättämisen ja menettelyn osalta noudatettaisiin vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta. Mikäli taloudelliselle työnantajalle työskentelevän rajoitetusti verovelvollisen työntekijän ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin eikä sillä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä tosiasiallista johtopaikkaa, rajoitetusti verovelvollinen työntekijä voi hakea ennakonkantoa lähdeverolain 16 a §:n ja EPL:n 23 §:n mukaisesti. Lähdeverolain 16 a §:ää ei olisi näin ollen tältä osin tarpeen muuttaa.

Vastaavasti mikäli taloudelliselle työnantajalle työskentelevän yleisesti verovelvollisen työntekijän ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin eikä sillä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä tosiasiallista johtopaikkaa, yleisesti verovelvollinen työntekijä voi hakea ennakonkantoa lähdeverolain 16 a §:n ja EPL:n 23 §:n mukaisesti.

Taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän tulisi periä ulkomaiselle yritykselle maksumastaan työkorvauksesta lähdevero. Ulkomainen yritys voisi kuitenkin hakeutua ennakko-

rintärekisteriin, jolloin taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän ei olisi tarpeen periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. EPL:n 25 §:n 3 momentin mukaan rekisteröityminen ennakkoperintärekisteriin on mahdollista rajoitetusti verovelvolliselle, jonka asuinpaikka on valtiossa, jonka kanssa on tehty verosopimus, tai jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka. Lausuntokierroksen johdosta annetussa eräässä lausunnossa kiinnitettiin huomiota siihen, että kyseessä voi olla SEUT-sopimukseen tai ETA-sopimukseen sisältyvien sijoittautumisvapauksien vastainen rajoite, koska ennakkoperintärekisteriin ei voi rekisteröityä sellainen rajoitetusti verovelvollinen, jonka asuinpaikka on EU- tai ETA-alueella ja jonka asuinvaltiolla ja Suomella ei ole sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Mainittua 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että ennakkoperintärekisteriin voisi rekisteröityä myös sellainen rajoitetusti verovelvollinen, jonka asuinpaikka on EU- tai ETA-alueella.

4.1.4.2 Työnantajan ilmoittamisvelvollisuus ja rekisteröityminen

Tietojen ilmoittaminen tulorekisteriin sekä aloittamisilmoituksen antaminen

Nykyisin voimassa olevan vuokratyösäännöksen osalta ulkomainen työnantaja on velvollinen antamaan VML:n 15 a §:n nojalla tulorekisteri-ilmoitukset vuokratyöntekijälle maksetuista palkoista sekä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen. Nämä tiedot antaa kuitenkin lähetetyistä työntekijöistä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu edustaja, mikäli ulkomaiselle työnantajalle on asetettu edellä mainittu edustaja ja ulkomaista työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin.

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 10 kohdan mukaan tulorekisteriin annetaan ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Tulotietojärjestelmän 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaan tulorekisteriin annetaan ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Tulotietojärjestelmästä annetun lain 12 §:n 8 momentin mukaan 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratulle työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

Lausuntokierroksen johdosta annetussa lausunnossa todettiin, että selkeämpää ja menettelyllisesti yksinkertaisempaa olisi, jos laissa osoitettaisiin raportointivelvoitteet vain toiselle yhtiölle: joko ulkomaiselle muodolliselle työnantajalle tai vain suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle mutta ei molemmille. Toisessa lausunnossa todettiin, että ilmoitus- ja veronmaksumenettelyiden osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen ilmoitusmenettelyä koskevan ehdotuksen osalta.

TVL:n 8 b §:n ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelyä koskevan ilmoitusvelvollisuuden osalta ehdotetaan sovellettavaksi vastaavaa menettelyä kuin nykyisen vuokratyösäännöksen osalta. TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän ulkomaisen työnantajan tulisi antaa Verohallinnolle VML:n 15 a §:n

1 momentissa tarkoitettut tiedot. Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 10 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi antaa tiedot ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille sekä TVL:n 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevalle henkilölle maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Lisäksi 2 momentin 17 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi ilmoittaa ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä taloudellisesta työnantajasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 17 a kohta, jonka mukaan tulorekisteriin tulisi ilmoittaa ulkomaisen työnantajan antamat tiedot TVL:n 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjästä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta, sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot.

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 12 §:n 8 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettut tiedot olisi annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

Taloudellisen työnantajan ilmoittamisvelvollisuus

VML:n 17 §:n 7 momentin mukaan jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulla vuokratulla työntekijällä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Lausuntokierroksen johdosta annetuissa lausunnoissa yhdessä lausunnossa todettiin, että selkeämpää ja menettelyllisesti yksinkertaisempaa olisi, jos laissa osoitettaisiin raportointivelvoitteet vain toiselle yhtiölle: joko ulkomaiselle muodolliselle työnantajalle tai vain suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle mutta ei molemmille. Yhdessä lausunnossa todettiin, että ilmoitus- ja veronmaksumenettelyiden osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen ilmoitusmenettelyä koskevan ehdotuksen osalta.

Taloudellisen työnantajan ilmoitusvelvollisuuden osalta ehdotetaan noudatettavaksi vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta. TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettulla taloudellisella työnantajalla olisi VML:n 17 §:n 7 momentissa tarkoitettut velvoitteet. VML:n 17 §:n 7 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että momentissa käytettyä termiä vuokrattu työntekijä muutetaan poistamalla termistä sana vuokrattu ja momentissa siten puhuttaisiin vain työntekijästä.

Ilmoitus- ja lähdeveron maksumenettely suomalaisella aluksella saadun tulon osalta

TVL:n 13 §:n mukaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva henkilö, jonka ei tämän lain säännösten mukaan voida katsoa asuvan Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta, välittömästi tai välillisesti mainittuun työhön perustuvasta eläketulosta samoin kuin täältä saamastaan tulosta. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa vain vähäinen määrä miehistöä tai jonka mukana ei lainkaan seuraa miehistöä. TVL:n 13 §:n käytännön soveltamistilanteissa veron perintään voi liittyä haasteita, kun palkan maksaa ulkomainen vuokrausyritys, jolla ei ole lähdeveron perimisvelvollisuutta. Tällöin Verohallinnon täytyy tehdä työntekijälle lähdeveron maksuunpano, mikä edellyttää sitä, että Verohallinto saa tiedon suomalaisissa aluksissa työskentelevistä rajoitetusti verovelvollisista työntekijöistä. Vuokrausyrityksen VML:n 15 a §:n mukainen aloittamisilmoituksen antovelvollisuus tai työn teettäjän VML:n 17 §:n 7 momentin ilmoittamisvelvollisuus eivät koske TVL:n 13 §:n mukaista työskentelyä kansainvälisessä liikenteessä, koska sanamuodon mukaisesti VML:n 15 a §:n ja 17 §:n 7 momenttien mukaan ilmoitus on annettava vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaisesta eli Suomessa tapahtuvasta työskentelystä. Työskentely kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksessa ei useinkaan tapahdu Suomessa ja hyvin tulkinnanvaraista on se, että onko ilmoituksenantovelvollisuutta silloinkaan, kun työskentely osittain tapahtuu Suomessa esimerkiksi aluksen saapuessa Suomeen tai lähtiessä Suomesta. Myöskään työntekijällä ei ole lähdeverolain 16 a §:n mukaista velvollisuutta oma-aloitteisesti hakea ennakko-veron määräämistä, koska kyseinen säännös koskee sanamuotonsa mukaan vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaista työskentelyä.

VML:n 15 a §:n sekä 17 §:n 7 momentin ilmoittamismenettely ehdotetaan laajennettavaksi koskemaan sellaista tuloa, joka perustuu suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saamaan tuloon. Ulkomaisen työnantajan tulisi antaa tältä osin myös tulorekisteri-ilmoitukset. Näin ollen ulkomaisen työnantajan tulisi antaa vastaavat ilmoitukset suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saamasta tulosta. Lähdeverolain 16 a §:ää ehdotetaan laajennettavaksi myös TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tuloon.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

4.2.1 Vaikutukset verotuottoihin

Nykyiseen TVL 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvän vuokratyösäännöksen verotuotto on vuosina 2019–2021 seuraava:

Taulukko 2.

	Palkka-summa	Ennak-koverot	Ennakon-pidätykset	Lähde-verot	Verot yhteensä	Verot per palkka-summa
2021	12.085.846 e	694.522 e	330.074 e	1507 e	1.026.103 e	8,5 %
2020	11.842.614 e	433.426 e	295.836 e	3715 e	695.170 e	5,8 %
2019	12.085.846 e	694.522 e	330.074 e	1507 e	1.003.021 e	8,2 %

Verokertymä suhteessa palkkasummaan on melko pieni, noin 5–8 prosenttia. Verohallinnon tietojärjestelmistä saatavien tietojen mukaan valtaosa vuokratyöntekijöistä tulee Baltiasta ja Puolasta työskentelemään aloilla, jotka eivät vaadi korkeaa koulutustasoa ja jotka ovat matalapalkkaisia. Verohallinnon tietojärjestelmistä saatavien tietojen mukaan vuokratyösäännöksen piirissä olevien ulkomaisten vuokratyöntekijöiden vuotuinen palkkatulo vuoden 2021 osalta oli noin 4 600 euroa. Rajoitetusti verovelvollisilla työntekijöillä on mahdollisuus valita verotusmenettelylain mukainen verotus, eli palkasta perittävän veron määrässä otetaan huomioon maailmanlaajuiset tulot sekä niistä perityt verot. Mikäli rajoitetusti verovelvollinen henkilö on valinnut VML:n mukaisen verotuksen ja maailmanlaajuisien tulojen määrä ei ole kovin mittava, verorasitus jää melko pieneksi.

Lausuntokierroksella olleessa esitysluonnoksessa verotuottoarviot oli arvioitu noin 1 miljoonaksi euroksi. Tämä on arvioitu hyödyntämällä lähetetyistä työntekijöistä annetuista ilmoituksista saatuja tietoja¹ sen selvittämiseksi, mistä maista ulkomaisia työntekijöitä saapuu Suomeen työskentelemään. Lähetetyistä työntekijöistä annetuista ilmoituksista saatujen tilastotietojen perusteella voidaan päätellä, että nykyisen vuokratyösäännöksen soveltamisalaan kuuluvista verosopimusmaista saapui noin 80 prosenttia ulkomaisista vuokratyöntekijöistä. Muista kuin nykyisen vuokratyösäännöksen soveltamisalaan kuuluvista verosopimusmaista tai maista, joiden kanssa ei ole verosopimusta, saapui noin 16–20 prosenttia rajoitetusti verovelvollisista työntekijöistä. Taloudellista työnantajaa koskevan säännöksen käyttöönotto ei vuokratyötilanteiden osalta merkittävästi toisi lisää verotuottoja.

Verotuottojen laskemisen yhteydessä ei ole voitu luotettavasti laskea taloudellista työnantajaa koskevan sääntelyn soveltamisesta konsernitilanteissa syntyviä verotuottoja, sillä Verohallinnon järjestelmistä ei ole suoraan saatavilla näiden tilanteiden laskemista mahdollistavaa tietoa. Taloudellista työntekijää koskevan sääntelyn soveltamistilanteissa ulkomaisella työntekijälle palkan pääsääntöisesti maksaa työntekijän ulkomainen työnantaja, joka edelleen veloittaa suomalaiselta konserniyhtiöltä korvauksen työntekijän työskentelystä. Lisäksi suomalainen konserniyhtiö voi maksaa ulkomaiselle työntekijälle luontoisetuja ja ulkomainen työnantaja maksaa työntekijälle rahapalkan. Edelleenveloitustilanteista valmisteluvaiheessa ei ole onnistuttu saamaan sellaista tietoa, jonka perusteella verotuottoja olisi mahdollista arvioida.

Verohallinto on kuitenkin pystynyt poimimaan tietojärjestelmistään tiedot niistä rajoitetusti verovelvollisista, joille suomalainen konserniyhtiö on maksanut pelkkää luontoisetua vuosina 2019–2021. Seuraavassa taulukossa on lueteltu niiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden lukumäärä, jotka ovat saaneet luontoisetua 1–12 kuukauden ajalta.

¹ <https://www.tyosuojelu.fi/tyosuuhde/lahetty-tyontekija/ilmoitusvelvollisuus>.

Taulukko 3.

2019		2020		2021	
Kuukausi, kpl	Ilmoitus luontois-edusta, kpl	Kuukausi, kpl	Ilmoitus luontois-edusta, kpl	Kuukausi, kpl	Ilmoitus luontois-edusta, kpl
1	297	1	365	1	234
2	103	2	93	2	92
3	41	3	50	3	61
4	58	4	55	4	52
5	17	5	29	5	38
6	14	6	15	6	18
7	16	7	13	7	13
8	10	8	7	8	20
9	8	9	10	9	27
10	9	10	15	10	32
11	10	11	14	11	23
12	21	12	23	12	99
	604		689		709

Näiden tietojen perusteella on pyritty laskemaan suuntaa-antavia arvioita lakimuutoksen verotuottovaikutuksista. Enintään yhden kuukauden pituisia työskentelyjaksoja ei ole huomioitu laskelmassa, jotta laskelmassa tulisi huomioitua taloudellista työnantajaa koskevaan sääntelyyn sisältyvät niin sanotut verovapaat päivät. Palkan suuruutta on pyritty arvioimaan Tilastokeskuksen yksityisen sektorin vuosien 2019 ja 2020 erityisasiantuntijan keskimääräisen kuukausipalkan avulla. Arvio vuoden 2021 keskimääräisestä palkasta perustuu valtiovarainministeriön vuoden 2021 joulukuun kokonaistaloudellisen ennusteen oletukseen ansiotasoindeksin vuosimuutokseksi. Vuonna 2019 määrä oli 4 569 euroa, vuonna 2020 4 962 euroa ja vuonna 2021 5 076 euroa. Näiden keskiarvo on 4 869 euroa.

Kuukaudet, joilta luontoisetua on maksettu rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille, viittaisivat työskentelyn pituuteen Suomessa. Laskemalla kuukausien painotettu keskiarvo saadaan 3,5 kuukautta. Kuukausien 2–6 osalta Suomella on ensisijainen verotusoikeus, sen sijaan kuukausien 7–12 osalta Suomella ei todennäköisesti olisi oikeutta verottaa koko palkkaa, mistä syystä tässä laskelmassa on huomioitu kuukaudet 2–6. Olettamalla 3,5 kuukauden keskimääräistä työskentelyjaksoa ja soveltamalla siihen 4 869 euron suuruista bruttokuukausipalkkaa, josta on vähennetty 510 euroa kuukausittaista lähdeverovähennystä, työskentelyjakson nettopalkkatulon yhteismääräksi tulisi 15 257 euroa.

Kertomalla nettopalkkatulo työntekijöiden keskimääräisellä vuosimäärällä ja soveltamalla 35 prosentin lähdeveroa arvioituun palkkasummaan saadaan alla olevassa taulukossa esitetyt määrät. Kolmen vuoden keskiarvo on esitetty viimeisessä sarakkeessa. Edellä esitetyillä oletuksilla sekä näin laskettuna voidaan arvioida, että pelkkää luontoisetua suomalaiselta konserniyhtiöltä saaneiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden osalta verotuotto olisi vuosittain keskimäärin 1,9 miljoonaa euroa ehdotetun lakimuutoksen voimaantulon myötä.

Taulukko 4.

Työs-kente-ly-jakso, kk	Brutto-palkka, €/kk	Netto-palkka, €/3,5 kk	2019		2020		2021		Keskiarvo	
			Palkka-summa, €	Lähde-vero, €	Palkka-summa, €	Lähde-vero, €	Palkka-summa, €	Lähde-vero, €	Palkka-summa, €	Lähde-vero, €
3,5	4 869	15 257	4 683 791	1 639 327	4 943 154	1 730 104	7 246 907	2 536 418	5 624 617	1 968 616

Kuten edellä on todettu, suomalaisten konserniyhtiöiden ulkomaisille rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille maksamien luontoisetujen perusteella eroteltavissa oleva joukko on vain yksi joukko niistä rajoitetusti verovelvollisista, jotka lakimuutoksen myötä tulisivat lain soveltamisalan piiriin. Mikäli lakimuutoksen myötä lain soveltamisalan piiriin tulevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden koko määrä olisi noin 25 prosenttia enemmän edellä esitetystä, vain luontoisetua saaneiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden määrästä, verotuottojen voitaisiin tältä osin arvioida olevan noin 2,4 miljoonaa euroa. Seuraavassa taulukossa on esitetty verotuottojen arvioitu määrä, kun kaikkien soveltamisalan piiriin tulevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden määrä olisi 50, 100 tai 200 prosenttia enemmän kuin pelkkää luontoisetua saaneiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden määrä.

Taulukko 5.

Työs-kentely-jakso, kk	Brutto-palkka, €/kk	Netto-palkka, €/3,5 kk	Lähdevero keskimäärin, €	+25 %	+50 %	+100 %	+200 %
3,5	4 869	15 257	1 968 616	2 460 770	2 952 924	3 937 232	5 905 848

Edellä esitetyn perusteella lakimuutoksen verotuottovaikutukseksi voidaan arvioida edellä konsernitilanteiden osalta noin 2 miljoonaa euroa lisätynä vuokratyösäännöksen vuotuisella verotuotolla noin 1 miljoona euroa, eli lakimuutoksen verotuottovaikutuksiksi voidaan arvioida yhteensä 3 miljoonaa euroa. Muutoksesta johtuvan verotulojen kasvun arvioidaan kohdistuvan pääosin lähdeveroon ja siten valtiolle. Muutoksen vaikutus muiden veronsaajien verotuloihin arvioidaan olevan hyvin vähäinen.

4.2.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Esityksen arvioidaan lisäävän Verohallinnon työtä. Työllistäviä tehtäviä ovat muun muassa ulkomaisten työnantajien rekisteröinti, lähdeverokorttien myöntäminen, ulkomaisten työntekijöiden tietojen käsittely, ennakkojen määrääminen, verotuksen toimittaminen ja verojen perintä sekä asiaan liittyvä neuvonta, ohjeistus ja tiedotus. Lisäksi esitys edellyttää Verohallinnon tietojärjestelmien muutoksia lainsäädännön voimaantullessa.

4.2.3 Vaikutukset verovelvollisille

Verotusoikeuden laajennus merkitsisi sitä, että lakimuutoksen soveltamisalan piirissä olevien ulkomaalaisten työntekijöiden palkkatulo olisi lain voimaantulon jälkeen veronalaista tuloa

Suomessa. Tällöin näiden ulkomaalaisten työntekijöiden tulisi selvittää palkkatulon verokohdeltu Suomessa ja sen johdosta olla yhteydessä veroviranomaisiin esimerkiksi lähdeverokortin ja veronumeron saamiseksi. Mainittuihin ulkomaalaisiin työntekijöiden kohdistuisi siis edellä kuvattuja hallinnollisia velvoitteita. Lakimuutoksen myötä sen soveltamisalan piirissä olevien ulkomaisten työntekijöiden tulon kohdistuisi verorasitus, jota aiemmin ei ole ollut. Tämä saattaa tehdä joissakin tilanteissa työskentelyn Suomessa vähemmän houkuttelevaksi.

4.2.4 Vaikutukset elinkeinoelämään

4.2.4.1 Yleistä

Hallitusohjelmassa todetaan lakihankkeen osalta, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Lakimuutoksen tavoitteena on saavuttaa tasapuolisempi kilpailutilanne yhtäältä niiden yritysten välille, jotka käyttävät kotimaista työvoimaa ja joita jo nykyisin rasittavat tältä osin verotuksen aiheuttamat hallinnolliset kustannukset, ja toisaalta niiden yritysten välille, jotka ovat voineet välttyä näiltä kustannuksilta käyttämällä ulkomaista työvoimaa. Toisin sanoen, tavoitteena on edistää erilaista henkilöstöpolitiikkaa harjoittavien yritysten toimintaedellytysten tasapuolisuutta, kun myös ulkomaista työvoimaa käyttäviin yrityksiin kohdistuu verotuksesta aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia siinä missä kotimaistakin työvoimaa käyttäviin yrityksiin.

Lakimuutoksella arvioidaan olevan vaikutuksia yrityksille ja elinkeinoelämälle. Vaikutusten ei ole kuitenkaan arvioitu kohdentuvan tasaisesti koko yrityskenttään, vaan vaikutusten kohdentuminen olisi riippuvainen yrityksen henkilöstöpolitiikasta. Vaikutukset kohdentuisivat lähinnä niihin yrityksiin, joilla olisi ulkomailta Suomeen lyhyehköissä työsuhteissa työskentelemään tulevia työntekijöitä.

4.2.4.2 Vaikutukset eri toimialoille

Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät velvoitteidenhoidon riskit -selvityksen 4/2021² mukaan rajoitetusti verovelvollisille palkkoja maksaneet yritykset jakautuvat seuraavasti toimialojen mukaan:

Taulukko 6. Yritysten jakautuminen toimialoittain

Toimialat	Suomalaiset yritykset		Ulkomaiset yritykset, kiinteä toimipaikka	
	Lukumäärä	%-osuus	Lukumäärä	%-osuus
A Maatalous, metsätalous ja kalatalous (01-03)	1 334	11,0 %	2	0,4 %
B Kaivostoiminta ja louhinta (05-09)	30	0,2 %	3	0,7 %
C Teollisuus (10-33)	1 137	9,3 %	74	16,4 %
D Energiahuolto (35)	49	0,4 %		0,0 %
E Vesi- ja jätehuolto (36-39)	33	0,3 %		0,0 %

² https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/laajuus/kuvat-vidoot-ja-tiedostot/2021_04-ulkomaisen-ty%C3%B6voiman-k%C3%A4ytt%C3%B6n-liittyv%C3%A4t-velvoitteidenhoidon-riskit.pdf

Toimialat	Suomalaiset yritykset		Ulkomaiset yritykset, kiinteä toimipaikka	
	Lukumäärä	%-osuus	Lukumäärä	%-osuus
F Rakentaminen (41-43)	910	7,5 %	224	49,8 %
G Tukku- ja vähittäiskauppa; ym. (45-47)	1 423	11,7 %	15	3,3 %
H Kuljetus ja varastointi (49-53)	430	3,5 %	14	3,1 %
I Majoitus- ja ravitsemistoiminta (55-56)	430	3,5 %		0,0 %
J Informaatio ja viestintä (58-63)	914	7,5 %	10	2,2 %
K Rahoitus- ja vakuutus toiminta (64-66)	767	6,3 %	5	1,1 %
L Kiinteistöalan toiminta (68)	405	3,3 %	1	0,2 %
M Ammatillinen, tieteellinen ja tekninen toiminta (69-75)	1 213	10,0 %	24	5,3 %
N Hallinto- ja tukipalvelutoiminta (77-82)	580	4,8 %	55	12,2 %
O Julkinen hallinto ja maanpuolustus; ym. (84)	279	2,3 %		0,0 %
P Koulutus (85)	272	2,2 %	2	0,4 %
Q Terveys- ja sosiaalipalvelut (86-88)	261	2,1 %	3	0,7 %
R Taiteet, viihde ja virkistys (90-93)	660	5,4 %	2	0,4 %
S Muu palvelutoiminta (94-96)	1 019	8,4 %	2	0,4 %
T Kotitalouksien toiminta työnantajina; ym. (97-98)	1	0,0 %		0,0 %
U Kansainvälisten organisaatioiden ym. toiminta (99)	8	0,1 %		0,0 %
X Toimiala tuntematon (00)	22	0,2 %	14	3,1 %
Kaikki yhteensä	12 177	100,0 %	450	100,0 %

Lähde: Verohallinto 06/2020

Ulkomaalaisille rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille palkkaa maksaneiden suomalaisten yritysten toimialajakaumassa korostui maa-, metsä-, ja kalatalouden toimialat, joiden osuus kohdejoukon yrityksissä oli kolminkertainen verrattuna yleiseen yritysten jakaumaan.³

Rajoitetusti verovelvollisten työsuhteiden osuus oli kohdejoukon yritysten henkilötyövoimasta 2,3 prosenttia vuonna 2018 ja työntekijöiden työsuhteiden lukumäärä oli merkittävästi painotunut muutamalle toimialalle, joista suurimmat ovat Muu palvelutoiminta, Koulutus, Maa-,

³ Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät velvoitteidenhoidon riskit selvitys 4/2021, s. 15.

metsä- ja kalatalous sekä Julkinen hallinto ja maanpuolustus.⁴ Vuonna 2019 kahdella suurimmalla toimialalla oli rajoitetusti verovelvollisilla henkilöillä yhteensä 32 558 henkilötyösuhdetta, joka on 60 prosenttia rajoitetusti verovelvollisista.⁵

Vuonna 2019 oli maa-, metsä- ja kalatalouden työsuhteiden määrästä kolmannes rajoitetusti verovelvollisilla palkansaajilla. Työsuhteiden lukumäärä on liki kolminkertaistunut vuodesta 2018 vuoteen 2019. Maataloudessa rajoitetusti verovelvollisten osuus oli yli 33 prosenttia toimialan työsuhteista vuonna 2019. Toimiala on hyvin riippuvainen tästä rajoitetusti verovelvollisten työvoimasta kuten myös muu palvelutoiminta -sektori, joka käsittää paljon siivouksen ja kiinteistöhuollon tehtäviä. Kun huomioidaan, että työsuhteista kolmannes käsittää Suomessa alle kuusi kuukautta olevia ulkomaalaisia ja että yli kuusi kuukautta kestäneiden työsuhteiden osalta kyseessä ovat usein yleisesti verovelvollisia, niin maatalouden toimiala on hyvin riippuvainen ulkomaisesta työvoimasta ja sen saatavuudesta. Muissa toimialoissa ei ole tapahtunut samanlaista työsuhteiden osuuden tai määrän kasvua.⁶

Taulukko 7. Kohdejoukon yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten suhde, 2019 ja 2018

Toimialojen pääluokat	2019			2018		
	Työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten suhde kaikkiin työntekijöihin	Työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten suhde kaikkiin työntekijöihin
A Maatalous, metsätalous ja kalatalous (01-03)	21 087	10 532	33,3 %	18 325	3 822	17,3 %
B Kaivostoiminta ja louhinta (05-09)	4 517	17	0,4 %	3 796	22	0,6 %
C Teollisuus (10-33)	239 187	2 002	0,8 %	201 434	1 852	0,9 %
D Energiahuolto (35)	6 259	21	0,3 %	4 683	20	0,4 %
E Vesi- ja jätehuolto (36-39)	13 307	6	0,0 %	12 887	17	0,1 %
F Rakentaminen (41-43)	57 059	1 005	1,7 %	54 181	994	1,8 %
G Tukku- ja vähittäiskauppa; ym. (45-47)	166 119	1 013	0,6 %	146 515	1 457	1,0 %
H Kuljetus ja varastointi (49-53)	69 593	1 291	1,8 %	67 950	1 247	1,8 %
I Majoitus- ja ravitsemistoiminta (55-56)	30 657	613	2,0 %	31 553	470	1,5 %
J Informaatio ja viestintä (58-63)	139 236	1 220	0,9 %	120 073	1 439	1,2 %
K Rahoitus- ja vakuutustoiminta (64-66)	79 521	1 314	1,6 %	80 564	1 510	1,8 %
L Kiinteistöalan toiminta (68)	4 994	81	1,6 %	4 616	79	1,7 %

⁴ Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät velvoitteidenhoidon riskit -selvitys 4/2021, s. 29–30.

⁵ Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät velvoitteidenhoidon riskit -selvitys 4/2021, s. 29–30.

⁶ Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät velvoitteidenhoidon riskit -selvitys 4/2021, s. 29–30.

Toimialojen pääluokat	2019			2018		
	Työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten suhde kaikkiin työntekijöihin	Työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten työsuhteiden lukumäärä	Rajoitetusti verovelvollisten suhde kaikkiin työntekijöihin
M Ammatillinen, tieteellinen ja tekninen toiminta (69–75)	124 080	1 183	0,9 %	111 628	1 642	1,4 %
N Hallinto- ja tukipalvelutoiminta (77–82)	155 089	1 081	0,7 %	155 827	1 315	0,8 %
O Julkinen hallinto ja maanpuolustus; ym. (84)	655 027	2 542	0,4 %	603 140	3 199	0,5 %
P Koulutus (85)	152 254	5 415	3,4 %	132 562	7 020	5,0 %
Q Terveys- ja sosiaalipalvelut (86–88)	260 142	215	0,1 %	214 302	225	0,1 %
R Taiteet, viihde ja virkistys (90–93)	55 256	2 431	4,2 %	51 348	2 582	4,8 %
S Muu palvelutoiminta (94–96)	157 438	22 026	12,3 %	134 929	22 059	14,1 %
T Kotitalouksien toiminta työnantajina; ym. (97–98)	1		0,0 %	11		0,0 %
U Kansainvälisten organisaatioiden ym. toiminta (99)	372	100	21,2 %	330	98	22,9 %
X Toimiala tuntematon (00)	385	115	23,0 %	347	30	8,0 %
Kaikki yhteensä	2 391 580	54 223	2,2 %	2 151 001	51 099	2,3 %

Lähde: Verohallinto 06/2020

Lähetetyllä työntekijällä tarkoitetaan työntekijää, joka työskentelee tavallisesti muussa valtiossa kuin Suomessa ja jonka toiseen valtioon sijoittunut ja kyseisessä valtiossa merkittävää toimintaa harjoittava työnantaja työsuhteen aikana lähettää rajoitetuksi ajaksi tilapäiseen työhön Suomeen.⁷ Lähetettyjen työntekijöiden ilmoitus tulee lähtökohtaisesti antaa aina niissä tilanteissa, kun ulkomainen työntekijä lähetetään työskentelemään tilapäisesti EU-jäsenvaltioon siten, että työntekijällä on lähtömaassa työnantaja.⁸ Lähetettyjen työntekijöiden ilmoituksista saatavien toimialatietojen mukaan toimialalla Maatalous, metsätalous ja kalatalous (01–03) ulkomaalaisia lähetettyjä työntekijöitä on työskennellyt Suomessa vuonna 2021 Metsätalouden ja puunkorjuun (02) -toimialalla yhteensä 53 työntekijää, Kasvinviljely ja kotieläintalous, riistatalous ja niihin liittyvät palvelut (01) -toimialalla yhteensä 14 työntekijää sekä 03 Kalastus ja vesiviljely -toimialalla yhteensä 1 työntekijä.

Johtopäätöksenä voitaneen todeta, että vaikuttaisi siltä, että rajoitetusti verovelvollisten ulkomaalaisten työntekijöiden työskentely Suomessa painottuu maa- ja metsätaloussektorille. Vuonna 2019 maa-, metsä- ja kalatalouden työsuhteiden määrästä kolmannes oli rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä. Lähetettyjen työntekijöiden ilmoitusten määrä maa- ja metsätalouden osalta on vain noin 1 prosentti kaikista annetuista lähetettyjen työntekijöiden ilmoituksista (yhteensä 6 438). Vertaamalla kuitenkin lähetetyistä työntekijöistä annettuja ilmoituksia sekä

⁷ <https://www.tyosuojelu.fi/tyosuhte/lahetty-tyontekija/ilmoitusvelvollisuus>.

⁸ Ilmoitusta ei tarvitse tehdä, kun työntekijöitä lähetetään muuhun kuin rakennusalan työhön yrityksen sisäisellä siirrolla enintään viideksi päiväksi.

em. selvitykseen kerättyjä tietoja, vaikuttaisi siltä, että Suomeen maa- ja metsätaloudessa työskentelemään tulevat ulkomaalaiset työntekijät työskentelevät suoraan suomalaisen työnantajyrityksen alaisuudessa siten, ettei heillä ole lähtömaassa lähettävää työnantajaa. Tällöin taloudellista työnantajaa koskeva sääntely ei koskisi näitä rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä.

4.2.4.3 Vaikutukset pk-sektoriin

Tilastokeskuksen mukaan pk-yrityksenä pidetään yritystä, jonka palveluksessa on vähemmän kuin 50 työntekijää ja jonka joko vuosiliikevaihto on enintään 10 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 10 miljoonaa euroa, ja joka täyttää riippumattomuusedellytykset (pieni yritys): sekä yritystä, jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 työntekijää ja jonka joko vuosiliikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa, ja joka täyttää riippumattomuusperusteet (keskisuuri yritys).⁹

Harmaan talouden selvitysyksikön laatimassa Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät veloitteidenhoidon riskit -selvityksessä 4/2021 on tutkittu rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden käyttöä Suomessa eri yritysten toimesta muun muassa yritysten toiminnan laajuuden perusteella. Toiminnan laajuutta on selvitetty alv-liikevaihdon perusteella. Seuraavassa taulukossa on esitetty rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille palkkaa maksaneiden kotimaisten yritysten toiminnan laajuutta ja yritysten jakautumista liikevaihtoluokittain. Taulukosta käy ilmi, että rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille palkkaa maksaneet suomalaiset yhtiöt kuuluvat kahden suurimpaan liikevaihtoluokkaan (2-10 miljoonaa euroa ja yli 10 miljoonaa euroa). 2-10 miljoonan euron liikevaihdon omaavien yritysten osuus kaikista yrityksistä oli 15,7 prosenttia ja niiden liikevaihdon osuus kaikista, ulkomaalaisia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä työvoimana käyttävien yritysten liikevaihdosta oli 3,6 prosenttia. Ulkomaisille rajoitetusti verovelvollisille työntekijöille palkkoja maksaneiden, yli 10 miljoonan liikevaihdon omaavien yritysten lukumäärä kaikista yrityksistä oli 13,4 prosenttia ja niiden osuus kaikkien yritysten yhteenlasketusta liikevaihdosta oli 95,3 prosenttia.¹⁰

Taulukko 8. Toiminnan laajuus: ALV-liikevaihto suomalaiset yritykset 2019

Liikevaihto-luokittelu	Lukumäärä	%-osuus	Liikevaihto, €	%-osuus, €
Ei tietoa	3 139	25,8 %	0	0,0 %
Alle 40t€	790	6,5 %	12 588 702	0,0 %
40-100t€	720	5,9 %	49 214 613	0,0 %
100-400t€	1 674	13,7 %	376 539 450	0,1 %
400t-1m€	1 328	10,9 %	877 398 110	0,4 %
1-2m€	989	8,1 %	1 433 643 143	0,6 %
2-10m€	1 909	15,7 %	8 857 719 208	3,6 %
Yli 10m€	1 628	13,4 %	235 482 874 809	95,3 %
Kaikki yhteensä	12 177	100,0 %	247 089 978 035	100,0 %

Lähde: Verohallinto 08/2020

⁹ https://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html

¹⁰ Harmaan talouden selvitysyksikön laatiman Ulkomaisen työvoiman käyttöön liittyvät veloitteidenhoidon riskit -selvitys 4/2021, s. 21.

Edellisestä voidaan tehdä se johtopäätös, että liikevaihdoltaan aivan pienimmät yritykset eivät merkittävässä määrin käytä ulkomaalaisia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä työvoimana. Siten pk-sektorin osalta lakimuutoksella ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia aivan pienimpiin yrityksiin. Lakimuutoksella voi olla yritysten hallinnollisia velvoitteita lisääviä vaikutuksia ulkomaalaisia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä työvoimana käyttäviin, vähintään 2 miljoonan euron liikevaihdon omaaviin yrityksiin.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on arvioitu palvelun tarjoamisen vapauden mahdollisia rajoituksia tilanteissa, joissa palvelun vastaanottajalle on syntynyt lähdeveron, ennakonpidätyksen tai muun veron pidättämisvelvoite palveluntuottajan tai sen työntekijän verovelvoitteen toteuttamiseksi tilanteessa, jossa palveluita on ostettu ulkomaiselta palveluntarjoajalta. Mikäli palveluiden vastaanottajalle aiheutuu hallinnollista lisätaakkaa ulkomaisten palveluntarjoajan palveluiden käyttämisestä, vakiintuneessa oikeuskäytännössä on tällaisen tilanteen katsottu muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. Tällaista rajoitusta on kuitenkin pidetty perusteltuna veron kiertämisen estämisen sekä tehokkaan veronkannon ja verovalvonnan takaamisen perusteella, mikäli sääntelyllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Hallinnollista lisätaakkaa ei voida kuitenkaan pitää oikeutettuna, mikäli on olemassa vähemmän kuormittavia tapoja varmistaa tehokas veronkanto ja -valvonta sekä estää veronkierto. Esimerkiksi jos ulkomaisella työnantajalla on palveluiden vastaanottajan asuinvaltiossa kiinteä toimipaikka, joka on voinut huolehtia vero- sekä muista hallinnollisista velvoitteista, palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittamista ei ole pidetty perusteltuna.

Suomessa on siten valittu ulkomaisten vuokratyöntekijöiden sääntelyn osalta malli, jossa vuokratyösuhteessa ulkomaisella vuokratyönantajalla ja ulkomaisella vuokratyöntekijällä on erilaisia velvoitteita riippuen siitä, onko ulkomainen työnantaja hakeutunut työnantaja- ja ennakkoperintärekisteriin tai onko ulkomaisella työnantajalla edustajaa. Lisäksi työn teettäjällä on ilmoittamisvelvollisuus Verohallinnolle ulkomaisesta vuokratyönvoimaa vuokranneen työnantajan tiedoista sekä edustajasta.

Lausuntokierroksen johdosta annetussa eräessä lausunnossa todettiin, että ulkomaiset työnantajat tulisi velvoittaa rekisteröitymään työnantajarekisteriin ja huolehtimaan ennakonpidätyksistä. Toisen lausunnon mukaan palkasta menevän veron periminen ja tilittäminen tulisi säätää joko muodollisen työnantajan tai/ja työn teettäjän velvollisuudeksi. Sitä vastoin yhdessä lausunnossa todettiin, että palkasta perittävän lähdeveron osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen veronmaksamismenettelyä koskevan ehdotuksen osalta, mistä on pääteltävissä, ettei ehdotusta tältä osin pidetty ongelmallisena.

Palkasta menevän veron perimis- ja tilittämisvelvoitteiden asettaminen ulkomaiselle työnantajalle tilanteessa, jossa sillä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai se ei ole rekisteröitynyt työnantajarekisteriin, merkitsisi lisääntyviä hallinnollisia velvoitteita ulkomaiselle työnantajalle. Myös taloudelliselle työnantajalle mainitut velvoitteet merkitsisivät lisääntyviä hallinnollisia velvoitteita. Koska nykyisin voimassa olevan vuokratyösäännöksen osalta käytössä olevan työnantajavelvoitteiden jakautumista koskevan menettelyn on arvioitu toimineen pääsääntöisesti hyvin ja koska valtaosassa lausuntoja ehdotusta ei pidetty ongelmallisena, valmistelussa on päädytty siihen, että taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon osalta työnantajavelvoitteiden suhteen noudatettaisiin vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta.

5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

5.2.1 Ruotsi

Vuoden 2021 alusta on tullut voimaan rajoitetusti verovelvollisia koskevan tuloverolain (Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta) muutos. Lakiin lisättiin uudet säännökset 6 a § ja 6 b §. Lisäksi nykyistä 6 §:ää muutettiin siten, että 183 päivän sääntö siirretään kokonaan uuteen 6 a §:ään. Uudistuksen avulla taloudellisen työnantajan käsite sisällytetään 183 päivän sääntöä koskevaan säännökseen. Muutoksen myötä 183 päivän säännös verovelvollisuuden syntymisestä ei sovellu, jos kyse on tilanteesta, jossa työvoima on vuokrattu ruotsalaiselle yhtiölle, joka katsotaan taloudelliseksi työnantajaksi. Vuokratyöntekijän verovelvollisuus Ruotsissa alkaa heti työskentelyn alettua Ruotsissa. Vuokratyöksi ei katsota työsuhdetta, jonka johdosta työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää.

Taloudellisen työnantajan käsitettä koskevan säännöksen mukaan henkilöstövuokrauksella tarkoitetaan sitä, että luonnollinen henkilö suoraan tai epäsuoraan vuokrataan tai ”annetaan vuokrattavaksi” yhden työnantajan toimesta tehdäkseen työtä Ruotsissa toimeksiantajan hyväksi, mikäli toimeksiantaja on elinkeinoverolain mukaan tuloverovelvollinen, Ruotsin valtio, Ruotsin kunta tai ruotsalainen aluehallinto (landsting) ja työ suoritetaan integroituna osana toimeksiantajan toimintaa toimeksiantajan kontrollissa ja johtamana. Ruotsissa sijaitsevaksi työnantajaksi katsotaan työsopimussuhteessa olevan työnantajan lisäksi toimeksiantaja, joka vastaa työn johtamisesta ja jonka hyväksi työsuoritus tehdään.

Ilmoittamisvelvollisuudesta säännellään Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 6, 9 ja 26 kappaleissa. Jos työsuorituksesta maksettavan korvauksen maksajan kotipaikka on ulkomailla, on korvauksen vastaanottajan ilmoitettava ja maksettava vero Ruotsiin. Verovelvollisen on toimitettava erityinen veroilmoitus jokaisesta saamastaan veronalaisesta edusta. Veroilmoituksella on ilmoitettava verovelvollisen tunnistetiedot, tieto maksajayhtiön tilikaudesta sekä muut tarpeelliset tiedot veron määrän laskemiseksi. Erityisellä veroilmoituksella on annettava myös tiedot verotettavasta korvauksesta sekä korvauksesta maksettavasta verosta.

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönnoton yhteydessä Ruotsissa on muutettu myös ulkomaisen työnantajan verovelvoitteita. 1.1.2021 alkaen ulkomaiselle työnantajalle muodostuu lähtökohtaisesti velvollisuus rekisteröityä Ruotsin työnantajarekisteriin, raportoida Ruotsissa tehdystä työstä maksettu palkka Ruotsin veroviranomaisille ja toimittaa ennakonpidätys Ruotsiin, jos yrityksen työntekijän palkka on Ruotsissa veronalaista. Näitä velvoitteita ei lähtökohtaisesti voi siirtää ruotsalaiselle yhtiölle.

5.2.2 Norja

Verovelvollisuudesta säädetään skatteloven 2 kappaleen 2-1 §:ssä. Norjassa rajoitetusti verovelvollinen on henkilö, joka oleskelee siellä enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla tai 270 päivää 36 kuukauden ajanjaksolla. Jos nämä rajat ylittyvät, tulee henkilöstä yleisesti verovelvollinen. Yleinen verovelvollisuus alkaa vasta sen verovuoden alusta, jonka aikana joko 183 ja 270 päivän raja ylittyy. Yleisesti verovelvolliset ovat verovelvollisia maailmanlaajuisista tuloistaan ja rajoitetusti verovelvolliset ovat verovelvollisia ainoastaan Norjasta saamistaan tuloista.

Skatteloven 2 kappaleen 2-3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen henkilö on velvollinen maksamaan veroa Norjaan siellä tilapäisen oleskelunsa aikana työskentelystä syntyneestä tuloista. Verovelvollisuus syntyy, jos 1) työntekijä oleskelee Norjassa yli 183 päivää, 2) työnantaja

on norjalainen, 3) työnantaja on ulkomainen yhtiö, jolla on Norjassa kiinteä toimipaikka tai 4) työntekijä on vuokrattu ulkomaiselta yhtiöltä norjalaiselle työnantajalle.

Taloudellisen työnantajan käsite on käytössä Norjassa. Rajat ylittävissä työskentelytilanteissa työnantajaa määrittäessään Norjan veroviranomaiset perustavat arvionsa mallisopimuksen 15 artiklan toisen kappaleen tulkintaan. Työnantajan käsitettä ei tulisi tulkita muodollisesti verosopimustilanteissa, eli työnantajana ei ole pidettävä yhtiötä, jonka kanssa työsopimus on solmittu ja joka maksaa palkan. Joissakin Norjan viime aikoina tekemissä verosopimuksissa, kuten Pohjoismaisessa verosopimuksessa ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyssä sopimuksessa, todetaan selvästi, ettei 15 artiklan toinen kappale sovellu vuokratyöntekotilanteissa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaalaisten työnantajien toimesta palkatut ulkomaalaiset työntekijät Norjassa lyhyelläkin työskentelyajalla ovat todennäköisesti verovelvollisia Norjassa. Konserneja koskien ei ole poikkeussääntelyä, joten myös konsernitilanteissa norjalaiselle yhtiölle vuokrattu työntekijä on verovelvollinen palkkatuloistaan ensimmäisestä päivästä lähtien.

Työntekijää pidetään vuokrattuna, jos ulkomainen yritys on antanut hänet norjalaisen yrityksen tai ulkomaisen yrityksen Norjassa olevan kiinteän toimipaikan käytettäväksi siten, että ulkomainen yritys ei vastaa työn tuloksesta eikä kanna siihen liittyvää riskiä. Asian ratkaisuun vaikuttaa myös se, kummalla yrityksellä on työn yleinen johto ja ohjaus ja kumpi antaa työvälineet sekä määrää työntekijöiden lukumäärän.

Jos Norjan veroviranomaiset katsovat kyseessä olevan työvoiman vuokrauksen, vuokrattujen työntekijöiden palkka verotetaan aina Norjassa heti työskentelyn alettua. Näin tehdään silloinkin, kun työntekijä työskentelee Norjassa vain lyhyen ajan. Vuokranantajayritys ja norjalainen työnantajayritys ovat yhteisvastuullisia veronmaksun suhteen.

5.2.3 Tanska

Verovelvollisuudesta säädetään statsskatteloven 2 §:ssä. Yleisesti verovelvollisena pidetään henkilöä, joka asuu vakituisesti Tanskassa tai joka oleskelee siellä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Muut ovat rajoitetusti verovelvollisia ja velvollisia maksamaan veroa ainoastaan Tanskasta saamastaan tulosta.

Tanskan Lähdeverolain (kildesskatteloven) 2 §:n 9 momentin 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen henkilö ei ole verovelvollinen Tanskasta saamastaan tulosta, mikäli henkilö ei oleskele Tanskassa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksona ja suorituksen maksaja ei ole elinkeinoverolain (selskabsskatteloven) mukaan Tanskassa verovelvollinen.

Tanskassa sovelletaan taloudellisen työnantajan käsitettä. Taloudellisen työnantajan käsite on sisällytetty lähdeverolain rajoitetusti verovelvollisten verotusta koskevaan 2 §:ään. Lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan luonnollinen henkilö, joka saa korvausta suorittamastaan työsuorituksesta, joka on suoritettu Tanskassa ja työsuoritus liittyy erottamattomasti Tanskassa sijaitsevan yrityksen liiketoimintaan, on Tanskassa verovelvollinen saamastaan korvauksesta. Työn suorittajan ja tanskalaisen yrityksen välisellä muodollisella suhteella ei ole merkitystä verovelvollisuuden syntymisen kannalta. Vaikka työntekijä ei ole muodollisessa työsuhteessa tanskalaiseen yritykseen, mutta hän tosiasiansa suorittaa työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan hyväksi, Tanskan veroviranomainen tulkitsee tanskalaisen yrityksen olevan verosopimuksen 183-päivän säännössä tarkoitettu työnantaja.

Lähdeverolain 48 b §:n mukaan luonnollisten henkilöiden, joiden työsuorituksesta saatua tuloa verotetaan lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, maksettava vero on 30 prosenttia bruttopalkasta mukaan lukien kulukorvaukset.

Tanskassa ei ole erikseen vuokratyötulon verotusta koskevaa sääntelyä. Lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohta koskee myös vuokratyötulon verotusta. Säännöksen nojalla Tanska verottaa varsinaisten vuokrattujen työntekijöiden lisäksi myös työkomennuksella olevia työntekijöitä, jos he tosiasiaissa suorittavat työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan hyväksi. Tanskan lainsäädäntö ei sisällä alarajahuojennuksia säännöksen soveltumiselle. Ulkomaisen työntekijän verovelvollisuus alkaa heti ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien, mikäli ulkomaisen työntekijän työsuorituksen katsotaan liittyvän erottamattomasti Tanskassa sijaitsevan yrityksen liiketoimintaan.

Tanskassa työn suorittanut verovelvollinen ei ole velvollinen toimittamaan veroilmoitusta lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisista veronalaisista tuloista. Verovelvollinen voi kuitenkin vaatia, että hänen verotuksensa toimitetaan lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan siten, että verovelvollisella on myös velvollisuus toimittaa veroilmoitus Tanskan veroviranomaiselle. Tanskalaisella yrityksellä, joka on vuokrannut työntekijän ulkomaiselta yritykseltä, on velvollisuus tehdä ennakonpidätys ulkomaiselle työntekijälle maksettavasta korvauksesta. Työvoiman vuokrannut tanskalainen yritys on velvollinen pyytämään ulkomaiselta työntekijältä tarvittavat tiedot veron maksamista varten.

Tanskan kansalliset tuomioistuimet ovat antaneet ratkaisuja koskien vuokratyötulon soveltamista verosopimustilanteissa. Ratkaisuissa on katsottu, että koska Tanskan ja muiden valtioiden välisissä verosopimuksissa ei ole ollut erikseen määriteltynä vuokratyön määritelmää, Tanskan veroviranomaisilla on ollut oikeus soveltaa Tanskan sisäisen lainsäädännön mukaista määritelmää kansainvälisissä tilanteissa.

5.2.4 Saksa

Verovelvollisuudesta säädetään Einkommensteuergesetz (EStG) 1 §:ssä. Säännöksen mukaan rajoitetusti verovelvollinen on luonnollinen henkilö, jolla ei ole kotipaikkaa Saksassa ja joka ei jatkuvasti oleskele Saksassa. Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa ainoastaan Saksasta saamastaan tulosta. Rajoitetusti verovelvollisen verotuksesta säädetään EStG 49 §:ssä. Säännöksen mukaan tulo on saatu Saksasta muun muassa silloin, kun suorituksen on maksanut saksalainen työnantaja tai ulkomaisen yhtiön Saksassa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

EStG 38 §:ssä säädetään palkkatulon verottamisesta. Säännöksen mukaan veronalaista on palkkatulo, jonka on maksanut kotimainen työnantaja. Kotimaisella työnantajalla tarkoitetaan Saksassa asuvaa yhtiötä, joka maksaa palkan, tai jonka markkinaehtoperiaatteen mukaisesti olisi tullut maksaa palkka työntekijälle. Edellytyksenä ei ole, että saksalainen yhtiö on maksanut palkan omissa nimissään ja omaan lukuunsa. Saksassa työskentelevälle työntekijälle maksettu palkka on veronalaista Saksassa myös silloin, kun sen on maksanut ulkomaalainen yhtiö sellaisen saksalaisen yhtiön puolesta, jonka toimintaan työntekijän tehtävät kohdistuvat. Työsuorituksen voidaan katsoa kohdistuvan saksalaisen yhtiön toimintaan erityisesti tilanteissa, joissa palkan maksanut kolmas osapuoli ja saksassa asuva yhtiö kuuluvat samaan konserniin.

Säännöksen EStG 38 §:n taloudellisen työnantajan määritelmä on uudistettu vuoden 2020 alusta. Ennen uudistusta saksalainen yhtiö katsottiin ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi ainoastaan, kun yhtiö oli itse omissa nimissään maksanut palkan tai, kun kolmannen osapuolen maksama palkka oli rasittanut saksalaisen yhtiön tulosta. Uudistuksen myötä saksalainen yhtiö voidaan katsoa taloudelliseksi työnantajaksi myös tilanteissa, joissa kolmas

osapuoli ei veloita Saksassa työskentelevälle työntekijälle maksamaansa palkkaa saksalaiselta yhtiöltä, mutta markkinaehtoperiaatteen mukaan toimittaessa näin olisi tullut tehdä. Saksan kansallisen lainsäädännön mukaan taloudellisen työnantajan käsitteen soveltumiseen ei johda pelkästään se, että saksalainen yritys on tosiasiallisesti vastannut työntekijän palkkakuluista, vaan myös se, että sen olisi markkinaehtoperiaatteen mukaisesti pitänyt tehdä niin.

Työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta säädetään EStG 38 §:n 3 ja 3a kohdissa. Jos työnantaja on saksalainen yritys tai ulkomainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka tai edustaja Saksassa, työnantaja on velvollinen pidättämään verot työntekijän palkasta ja maksamaan verot verovirastolle kuukausittain. Saksalainen yritys on velvollinen pidättämään veron myös ulkomaisen yrityksen työntekijälle maksamasta palkasta, jos saksalainen yritys vastaa palkkakustannuksista. Saksalaisen yrityksen velvollisuus toimittaa ennakonpidätys syntyy myös tilanteessa, jossa ulkomaisen yrityksen maksamaa palkkaa ei veloiteta saksalaiselta yritykseltä, mutta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti niin olisi kuulunut tehdä.

Konsernitilanteessa katsotaan, että mikäli työskentely kestää yli kolme kuukautta tai koostuu useammista alle kolme kuukauden jaksoista, kyseessä on integrointi vastaanottavaan yritykseen. Alle kolme kuukautta kestävä työskentelyn osalta voidaan katsoa, että integrointia ei ole tapahtunut. Arviointi tulee kuitenkin tehdä aina tapauskohtaisesti ja Saksan veroviranomainen on todennut, että lainsäädäntö ei sisällä de minimis -sääntelyä oleskelun kestoa koskien.

5.2.5 Alankomaat

Luonnollinen henkilö on tuloverovelvollinen Alankomaissa maailmanlaajuisista tuloistaan, jos hän asuu Alankomaissa ja ainoastaan Alankomaista saamistaan tuloista, jos hän asuu ulkomailla (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 2.1). Rajoitetusti verovelvollisen Alankomaista saaduksi tuloksi katsotaan muun muassa Alankomaissa työskentelystä syntyneet palkkatulot (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 7.1). Alankomaista saaduksi palkkatuloksi katsotaan kaikki korvaukset sellaisista työsuorituksista, jotka on tehty Alankomaissa (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 7.2).

Alankomaiden siviili- ja työlainsäädännössä työnantajan käsitteeseen sovelletaan muodollista tulkintaa. Kansallisessa verolainsäädännössä ei ole määritelty työnantajan käsitettä. Työnantajan käsitteen määrittelyyn verosopimustilanteissa on sovellettu taloudellisen työnantajan käsitettä oikeuskäytännössä. Ensimmäiset oikeustapaukset, joissa taloudellisen työnantajan käsitettä on sovellettu, ovat vuosilta 2002 ja 2003.

Alankomaiden korkein oikeus on vuonna 2006 antamassaan ratkaisussa ottanut kantaa siihen, miten OECD:n malliverosopimuksen 15(2) artiklan termiä työnantaja tulee tulkita. Ratkaisun mukaan muodollisen työntekijän käsitteen lisäksi tulee soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä. Taloudellisena työnantajana pidetään yhtiötä, jolla on oikeus ohjata työntekijää ja joka kantaa riskin ja kustannukset suoritetuista tehtävistä. Näihin kustannuksiin kuuluvat ulkomaisen työnantajayrityksen alankomaalaiselta yritykseltä veloittamat erityiset ja yksilölliset työntekijäkulut. Alankomaiden valtiovarainministeriö julkaisi ratkaisun jälkeen käytännön ohjeet, joissa käsitellään tarkemmin taloudellisen työnantajan käsitettä.

Alankomaiden verolainsäädäntö ei sisällä säännöksiä oleskelun kestosta, jonka alittuessa työntekijälle ei synny verovelvollisuutta Alankomaihin. Poikkeuksena on ulkomaisten yritysten työntekijöiden lyhytkestoinen, enintään 60 päivää 12 kuukauden jaksolla kestävä työskentely osana kansainvälisen konsernin vaihto-ohjelmaa, työntekijän urakehitystä tai erityisen asiantuntemuksen saavuttamisen edistämistä. Tätä poikkeusta ei kuitenkaan sovelleta, jos Alankomailla verosopimuksen mukaan on verotusoikeus tuloon.

5.2.6 Belgia

Belgian tuloverolain (Code des impôts sur le revenu 1992) artiklan 2 mukaan, jos luonnollisen henkilön asuinpaikka (domicile) on Belgiassa, pidetään häntä Belgiassa asuvana. Jos luonnollisen henkilön asuinpaikka on Belgian ulkopuolella, häntä pidetään Belgiassa asuvana vain, jos hänen elinajensa keskus (siège de leur fortune) sijaitsee Belgiassa. Ulkomailla asuvat luonnolliset henkilöt ovat verovelvollisia Belgiasta saamistaan tuloista. Tuloverolain artiklassa 228 on lueteltu veronalaiset Belgiasta saaduksi katsotut tulot ja säännöksen mukaan belgialaisen työnantajan maksamat palkkatulot ovat veronalaisia Belgiassa. Artiklan 228 mukaan ulkomaisen työntekijän palkkatulo on veronalaista Belgiassa myös silloin, kun palkanmaksajayritys on ulkomainen ja työntekijä oleskelee Belgiassa yli 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla.

Belgian verolainsäädännössä ei ole määritelty kotimaisen työnantajan käsitettä. Belgiassa taloudellisen työnantajan käsite on otettu käyttöön veroviranomaisten ohjeistuksella. Työnantajakäsitettä arvioidaan käskysuhdetta tarkastelemalla. Analyysissä eli integraatio-testissä tarkastellaan seuraavia seikkoja:

- Kuka kantaa riskin tai vastuun yksilön työntuloksista?
- Kenellä on oikeus ohjeistaa yksilöä? Tuleeko yksilön noudattaa asemamaan yrityksen ohjeita?
- Työskenteleekö työntekijä asemamaan esimiehen valvonnan alaisena?
- Onko asemamaan yritys oikeutettu määrittämään ja valitsemaan suoritettavat tehtävät?
- Kenelle yksilö raportoi?
- Voiko asemamaan yritys irtisanoa komennussopimuksen?

Veroviranomaisten ohjeistus ei viittaa suoraan OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaa koskevaan kommentaariin, eikä ohjeistuksen integraatiotesti vastaa täysin kommentaarin sisältöä. Jos belgialainen yritys työllistää ulkomaisen työntekijän täyttää integraatiotestin ja kantaa myös työskentelystä aiheutuvat kustannukset, belgialaista yritystä pidetään taloudellisena työnantajana, Belgiassa on oikeus verottaa tällaisesta työskentelystä maksettavaa palkkatuloa. Verotusoikeus ei kata pelkästään palkkatuloa Belgian työskentelyn ajalta, vaan myös eräät työskentelyä edeltävät ja sen jälkeen maksettavat palkat ja muut vastaavat suoritukset, kuten esimerkiksi bonukset, mikäli ne liittyvät työskentelyyn Belgiassa.

Verotusoikeus ei ole riippuvainen Belgiassa fyysisesti vietetyistä päivistä. Verotusoikeuden syntymiselle ei ole asetettu päiväkohtaista alarajaa, joten Belgian verotusoikeus alkaa heti ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Tuloverolain artiklassa 270 on lueteltu Belgiassa ennakonpidätysvelvolliset. Tilanteessa, jossa belgialainen yritys katsotaan ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi, ennakonpidätysvelvollisia ovat belgialainen yritys tai ulkomaisen muodollisen työnantajan belgialainen kiinteä toimipaikka.

5.2.7 Iso-Britannia

Iso-Britanniassa verovelvollisia ovat valtiossa asuvat luonnolliset henkilöt ja trustit sekä ulkomailla asuvat luonnolliset henkilöt ja trustit, jotka saavat tuloa Iso-Britanniasta. Se, asuuko luonnollinen henkilö Yhdistyneessä kuningaskunnassa ratkaistaan statutory residence -testin avulla.

Ulkomaiselle työnantajalle Iso-Britanniassa työskentelevän työntekijän verotuksesta säädetään Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 osiossa 689. Säännöksen mukaan, kun ulkomaiselle työnantajalle työskentelevä työntekijä kohdistaa työsuorituksensa Iso-Britanniassa sijaitsevalle yritykselle, Iso-Britanniassa sijaitseva yritys on työntekijän työnantajan sijaan ennakonpidätysvelvollinen työntekijälle maksettavasta palkasta.

Iso-Britannian verolainsäädäntö ei mainitse erikseen taloudellisen työnantajan termiä. Taloudellisen työnantajan käsitteen tulkinta perustuu Iso-Britannian oikeuskäytäntöön. Työntekijän oikeudellisena työnantajana pidetään tahoja, jolla on voimassa oleva työsopimus työntekijän kanssa. Taloudellisen työnantajan käsitettä tulkitaan yhdenmukaisesti OECD:n malliverosopimuksen kanssa. Tuomioistuimien tarkastelee kaikkia tosiseikkoja. Järjestelyn tosiasiallinen sisältö on muutoseikkoja tärkeämpää. Iso-Britanniassa asuvaa yhtiötä pidetään taloudellisena työnantajana, jos työntekijän palkka edelleen veloitetaan tältä yhtiöltä. Arviossa otetaan huomioon myös, onko työntekijä integroitunut mainitun yhtiön toimintaan, onko työntekijä mainitun yhtiön valvonnan alaisena sekä kantaako mainittu yhtiö toiminnan riskit.

Taloudellisen työnantajan käsitteen osalta käytössä on niin kutsuttu 60 päivän sääntö, jonka mukaan työntekijän ei katsota integroituneen yhtiön toimintaan, jos työntekijä on läsnä Iso-Britanniassa vähemmän kuin 60 päivää verovuoden aikana ja oleskelu ei muodosta osaa pitempiaikaisesta oleskelusta maassa. 60 päivän sääntö koskee ainoastaan verosopimusvaltioissa asuvia työntekijöitä. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että ulkomainen työnantaja veloittaa palkkakulut Iso-Britanniassa asuvalta yhtiöltä.

Mikäli Iso-Britanniassa asuvaa yhtiötä ei pidetä taloudellisena työnantajana, sen tulee kuitenkin hakea niin kutsuttua Short Term Business Visitors Arrangements -nimistä järjestelyä ja ilmoittaa veroviranomaisille tietyt tiedot vuosittain. Muussa tapauksessa yhtiö on ennakonpidätysvelvollinen heti ensimmäisestä päivästä alkaen.

5.2.8 Yhdysvallat

Yhdysvaltojen verolainsäädäntö ei sisällä vastaavaa taloudellisen työnantajan käsitettä kuin OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaari. Yhdysvaltojen tuloverolain (Internal Revenue Code) 3401 d § sisältää työnantajan määritelmän. Säännöksen mukaan työnantajalla tarkoitetaan luonnollista tai oikeushenkilöä, jolle työntekijä suorittaa minkä tahansa tyyppistä palvelua kyseisen henkilön työntekijänä. Kuitenkin, jos henkilö, jolle työntekijä suorittaa palvelua, ei vastaa työntekijän palkan maksamisesta, työnantajalla tarkoitetaan henkilöä, joka suorittaa palkanmaksun palvelun suorittamisesta. Myös, jos yhdysvaltalainen luonnollinen tai oikeushenkilö maksaa palkkaa ulkomaiselle työntekijälle ulkomaisen yrityksen puolesta, joka ei harjoita liiketoimintaa Yhdysvalloissa, yhdysvaltalainen palkanmaksaja katsotaan työnantajaksi. Muodollisesta työnantajakäsitteestä poiketen Yhdysvalloissa työnantaja on siten korvauksen työsuorituksesta tosiasiallisesti kantava taho, vaikka työsopimus olisi solmittu toisen tahon kanssa.

Yhdysvaltojen malliverosopimuksen (joka toimii perustana Yhdysvaltojen verosopimusneuvotteluille) mukaan Yhdysvallat ei saa verottaa palkkatuloa, jos seuraavat ehdot täyttyvät: a) palkansaaja ei oleskele Yhdysvalloissa yli 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla, b) hyvityksen maksaa työnantaja tai se maksetaan työnantajan puolesta, joka ei ole Yhdysvalloissa asuva ja c) hyvityksellä ei rasiteta kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa, joka työnantajalla on Yhdysvalloissa. Jos ulkomaisen työntekijän palkan maksanut ulkomainen maksaja edelleen veloittaa maksamansa suorituksen yhdysvaltalaiselta yhtiöltä tai Yhdysvalloissa sijaitsevalta kiinteältä toimipaikalta, verosopimuksen b tai c kohta ei täyty. Yhdysvaltojen solmimia verosopimuksia sovellettaessa työnantajan käsite on näin ollen laajempi kuin muodollisen työnantajan käsite.

Ulkomaalaisten luonnollisten henkilöiden (Nonresident alien individual) verotuksesta säännellään Internal Revenue Code 871 b §:ssä. Säännöksen mukaan ulkomaalainen henkilö, joka osallistuu yhdysvaltalaisen yrityksen liiketoimintaan, on verovelvollinen tosiasiallisesti Yhdysvalloissa harjoitetusta työskentelystä saamistaan tuloista. Ennakonpidätysvelvollisuus ulkomaisen työntekijän Yhdysvalloista saamasta palkasta on yhdysvaltalaisella yrityksellä tilanteessa, jossa yhdysvaltalainen yritys katsotaan ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi. Internal Revenue Code § 1441 mukaan työnantaja, jonka vastuulla on säännöksessä lueteltujen tulolajien hallinta, vastaanottaminen, luovutus tai maksaminen ulkomaiselle työntekijälle (nonresident alien individual), on velvollinen pidättämään 30 prosentin ennakonpidätyksen ulkomaiselle työntekijälle kuuluvasta suorituksesta.

6 Lausuntopalaute

Hallituksen esitysluonnoksen johdosta järjestettiin lausuntokierros ajalla 1.7.–13.8.2021. Hallituksen esitysluonnoksen johdosta pyydettiin lausunto sosiaali- ja terveystieteiden ministeriöltä, työ- ja elinkeinoministeriöltä, Ahvenanmaan maakuntahallitukselta, Verohallinnolta, Valtion taloudelliselta tutkimuskeskukselta, Akava ry:ltä, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry:ltä, Finnwatch ry:ltä, Finanssiala ry:ltä, Keskuskauppakamarilta, Lounais-Suomen aluehallintovirastolta, STTK ry:ltä, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry:ltä, Suomen Asianajajaliitto ry:ltä, Suomen Kuntaliitto ry:ltä, Suomen Taloushallintoliitto ry:ltä, Suomen Tilintarkastajat ry:ltä, Suomen veroasiantuntijat ry:ltä, Suomen Yrittäjiltä, Teknologiateollisuudelta, Veronmaksajat ry:ltä, professori Marianne Malmgréniltä Itä-Suomen yliopistosta, professori Juha Lindgreniltä Vaasan yliopistosta, professori Marjaana Helmiseltä Helsingin yliopistosta sekä professori Timo Viherkentältä Aalto-yliopistosta.

Lausunnon antoivat Verohallinto, Akava ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Finnwatch ry, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Lounas-Suomen aluehallintovirasto, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen Asianajajaliitto ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajat ry, professori Marianne Malmgrén sekä professori Juha Lindgren. Työ- ja elinkeinoministeriö antoi lausunnon lausuntoajan päättymisen jälkeen.

Osassa lausunnoista kannatettiin ehdotettua muutosta taloudellisen työnantajan lisäämisestä tuloverolainsäädäntöön. Muutoksen myötä tuloverolainsäädäntö Suomessa vastaisi useiden muiden OECD-maiden lainsäädäntöä. Käsitettä sovelletaan laajasti myös Euroopassa ja se on otettu käyttöön useissa muissa Pohjoismaissa, viimeksi Ruotsissa. Muutosta pidettiin kannatettavana, koska se tiivistää veropohjaa ja sillä pyritään verottamaan rajoitetusti verovelvollisten saamia palkkatuloja verosopimusten sallimassa laajuudessa. Osassa lausuntoja todettiin, että esitetystä muutoksesta aiheutuvat hallinnolliset ja muut kustannukset ovat merkittäviä suhteessa muutoksen arvioituun verotuottoon. Tämä sekä muutoksen aiheuttamat tulkintaepäselvyydet kyseenalaistavat lausuntojen mukaan lakimuutoksen tarpeen.

Useissa lausunnoissa kannatettiin lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saadun palkkatulon verovapautta samantapaisesti kuin Ruotsin vastaavassa sääntelyssä. Tämän johdosta esityksessä päädyttiin ehdottamaan, että etuyhteydessä ulkomaiseen työnantajaan olevalle suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskentelevä rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen työntekijä olisi oikeutettu lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapautteen, mikäli työskentely kestäisi enintään 15 työpäivää yhtäjaksoisesti sekä enintään 45 työpäivää kalenterivuoden aikana. Taloudellisen työnantajan käsitteen osalta esitettiin useita huomioita erityisesti konsernitilanteiden osalta. Eräissä lausunnoissa todettiin, että konsernisuhteiden osalta taloudellisen työnantajan arvioinnissa tulisi antaa painoarvoa kriteereille, jotka ovat myös työntekijän havaittavissa, kun työnjohto- ja valvontaoikeudelle, jotta palkkatulon veronalaisuus

ja sen myötä velvollisuus hakea ennakoita ei perustuisi seikkoihin, joista työntekijällä käytännössä on harvoin mahdollista saada tietoa, kuten konsernisisäiset veloitukset. Esitystä on tältä osin täsmennetty ja konsernisuhteiden osalta painotettu työnjohto- ja valvontaoikeuden merkitystä arvioitaessa taloudellisen työnantajan kriteereiden täyttymistä.

Lausuntopalautteen perusteella hallituksen esitysluonnoksesta on poistettu lausuntokierroksella olleessa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu EPL:n 14 a § ja sen sijaan TVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 8 b §.

Työnantajavelvoitteiden osalta lausuttiin viidessä lausunnossa kaikista 18 lausunnon antaneista. Yhdessä lausunnossa todettiin, että ulkomaiset työnantajat tulisi velvoittaa rekisteröitymään työnantajarekisteriin ja huolehtimaan ennakonpidätyksistä. Yhden lausunnon mukaan palkasta menevän veron periminen ja tilittäminen tulisi säätää joko muodollisen työnantajan tai/ja työn teettäjän velvollisuudeksi, mikäli tämä katsotaan mahdolliseksi EU-tuomioistuimen päätöskäytännön valossa. Yhdessä lausunnossa todettiin, että ilmoitus- ja veronmaksumenettelyiden osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen veronmaksamisen menettelyä koskevan ehdotuksen osalta, mistä on pääteltävissä, ettei ehdotusta tältä osin pidetty ongelmallisena.

Ilmoitusvelvoitteita koskevan ehdotuksen osalta yhdessä lausunnossa todettiin, että selkeämpää ja menettelyllisesti yksinkertaisempaa olisi, jos laissa osoitettaisiin raportointivelvoitteet vain toiselle yhtiölle: joko ulkomaiselle muodolliselle työnantajalle tai vain suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle mutta ei molemmille. Yhdessä lausunnossa todettiin, että ilmoitus- ja veronmaksumenettelyiden osalta nykyisen menettelyn noudattamista taloudellisen työnantajan tilanteissa voidaan pitää perusteltuna. Valtaosa muista lausunnonantajista ei lausunut hallituksen esitysluonnokseen sisältyneen ilmoitusmenettelyä koskevan ehdotuksen osalta, mistä on pääteltävissä, ettei ehdotusta tältä osin pidetty ongelmallisena.

Esityksessä on päädytty ehdottamaan, että ulkomaiselle työnantajalle asetettavan rekisteröitymisvelvoitteen, palkasta menevän veron perimisen ja tilittämisen sekä ilmoittamisvelvoitteen osalta noudatettaisiin soveltuvin osin vastaavaa menettelyä kuin nykyisen voimassa olevassa vuokratyösäännöksessä. Tällöin ulkomainen työnantaja olisi velvollinen pidättämään palkasta menevän veron, jos se on rekisteröitynyt työnantajarekisteriin tai sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Mikäli ulkomainen työnantaja ei ole rekisteröitynyt tai sillä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, tulisi ulkomaisen työntekijän hakea ennakkoveroa. Ilmoittamisvelvollisuuden osalta ehdotetaan noudatettavaksi soveltuvin osin nykyisin vuokratyösäännöksessä noudatettavaa menettelyä, eli ilmoittamisvelvollisia olisivat ulkomainen työnantaja, ulkomaisen työnantajan lähetetyistä työntekijöistä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu edustaja sekä taloudellinen työnantaja.

Useissa lausunnoissa ehdotettiin lakimuutoksen voimaantulon myöhentämistä vuoden 2023 alkuun. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että lakimuutos tulisi ehdotetun mukaisesti voimaan vuoden 2023 alusta.

Lounais-Suomen aluehallintovirasto on todennut lausunnossaan työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetun edustajan osalta, että palveluntarjoajalle saattaa olla merkittävä taakka nimetä sellainen yhteyshenkilö, jolla on myös valtuudet toimittaa työnantajaa koskevia tietoja Verohallinnolle laiminlyöntimaksun uhalla. Tällainen velvoite saattaa haitata myös rajat ylittävien palveluiden vapaata tarjoamista, koska se voisi velvoittaa työnantajan etsimään erityisen henkilön täyttämään verotuksellisen yhteyshenkilön velvoitteet. Tältä osin on päädytty

siihen, että mahdollinen verolainsäädännön muutostarve niiden säännösten osalta, joissa viitataan lähetetyistä työntekijöistä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettuun edustajaan, sekä erillisen lakihankkeen tarve arvioidaan erikseen.

7 Säännöskohtaiset perustelut

7.1 Tuloverolaki

8 b §. *Taloudellinen työnantaja.* TVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 8 b §, jossa säädettäisiin taloudellisesta työnantajasta. Taloudellisena työnantajana pidettäisiin työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Lainkohdan 2 momentissa säädettäisiin ulkomaisesta työnantajasta, jona pidettäisiin TVL:n 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua henkilöä ja yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

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 siten esimerkiksi ulkomaiset henkilöyhtiöt.

10 §. *Suomesta saatu tulo.* Pykälän 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatua tuloa olisi palkkatulo, joka on saatu taloudelliselle työnantajalle Suomessa tehdystä työstä. Uusi TVL:n 8 b § ja 10 §:n 4 c kohta soveltuisivat taloudelliselle työnantajalle työskentelyyn konsernitilanteissa sekä muissa kuin konsernitilanteissa. Viimeksi mainitun osalta kyse olisi lähinnä työvoiman vuokraustilanteista. Eräitä tyyppitilanteita käydään alla tarkemmin läpi.

Konsernitilanteet

Liiketoiminnottain jaettu konserni

Jos jokin tietty liiketoiminnan osatoiminto, kuten hankinta, myynti, markkinointi, henkilöstöhallinto tai viestintä, on konsernin sisäisesti kohdennettu suomalaiseen konserniyhtiöön ja jos suomalaiset ja ulkomaalaiset työntekijät työskentelevät samoissa tehtävissä, ulkomaisten työntekijöiden toimesta tapahtuva työ Suomessa viittaisi siihen, että kyseessä olisi TVL:n 8 b §:n ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle. Konkreettinen olosuhteiden kokonaisarviointi tulee tehdä sen osalta, katsotaanko suomalainen yritys taloudelliseksi työnantajaksi. Kuten edellä on todettu, mikäli palkkakustannukset erikseen tai osana suurempaa suoritusta, esimerkiksi konsernitilanteissa niin kutsuttuina management fee -tyyppisinä maksuina, päätyvät suomalaisen yhtiön kannettavaksi, tätä voitaisiin pitää yhtenä indisiona siitä, että kyseessä olisi suomalaisella yrityksellä olisi työnjohto- ja valvontaoikeus ulkomaisen työntekijän osalta ja siten kyseessä olisi TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu taloudelliselle työnantajalle työskentely.

Esimerkki 1: Asiantuntijan sekondeeraus I

Kansainväliseen tilintarkastuspalveluita tarjoavaan konserniin kuuluvan ja valtiossa N sijaitsevaan konserniyhtiöön Z työsuhteessa oleva työntekijä Y lähetetään työskentelemään samaan konserniin kuuluvan suomalaisen konserniyhtiön X palveluksessa 5 kuukaudeksi. Y työskente-

lee suomalaisen yhtiön palveluksessa ja sen työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Y on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Y:n palkan maksaa muodollinen työnantaja Z. Suomalaista yhtiötä X on pidettävä Y:n taloudellisena työnantajana.

Esimerkki 2: Asiantuntijan sekondeeraus II

Ulkomaisen yhtiön Y työntekijä lähetetään lyhyeksi ajanjaksoksi samaan konserniin kuuluvaan suomalaiseen yhtiöön X seuraamaan Y:n konsernille kehittämän konsernin sisäisen markkinastrategian toteutumista. Tässä tilanteessa Y:tä pidetään muodollisena työnantajana, koska Y:llä on erityisosaaminen konsernin sisäisestä strategiasta ja koska sisäisen strategian toteutumista koskeva valvonta kuuluu Y:lle. Siten kyseessä ei ole työskentely taloudelliselle työnantajalle X:lle OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 8.18–19 esimerkin 2 mukaisesti. Sen jälkeen, kun markkinointistrategia on implementoitu X-yhtiöön ja työntekijä jatkaa työskentelyä Suomessa, on mahdollista, että X-yhtiötä pidetään henkilön taloudellisena työnantajana.

Esimerkki 3: Konsernin sisäinen palvelu

Ulkomaisen yrityksen Y työntekijä lähetetään samaan konserniin kuuluvaan suomalaiseen yritykseen X. Y vastaa konsernissa muun muassa henkilöstöasioista, sisäisestä viestinnästä, strategisesta johtamisesta, rahoituksesta sekä verotuksesta, vakavaraisuuden hallinnoinnista, tiedonhallinnasta sekä oikeudellisista kysymyksistä. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 8.18–19 esimerkin 6 mukaisesti kyse ei ole työskentelystä taloudelliselle työnantajalle.

Esimerkki 4: Konsernin sisäiset kokoukset

Suomalainen emoyhtiö kutsuu ulkomaisten tytäryhtiöiden johdon koolle Suomeen keskustelemaan emoyhtiön johdon kanssa konsernin tulevaisuudesta sarjana pidettäviin kokouksiin. Ulkomaisten tytäryhtiöiden osallistuminen kokouksiin linkittyy heidän työtehtäviinsä ulkomaisten yhtiöiden johtajina, eikä sitä näin ollen pidetä erottamattomana osana suomalaisen emoyhtiön liiketoimintaa. Vastaavasti työskentelystä taloudelliselle työnantajalle ei olisi kyse, jos suomalainen emoyhtiö pyytää esimerkiksi ulkomaisen tytäryhtiön toimitusjohtajaa osallistumaan Suomessa pidettävään kokoukseen, jotta ulkomaisen tytäryhtiön tieto ja osaaminen olisivat kokouksessa käytettävissä.

Mikäli työntekijä on osa suomalaisen yrityksen johtoryhmää tai työskentelee sen pääkonttorissa, mutta muista syistä säilyttää työpaikkansa jossakin konsernin ulkomaisessa tytäryhtiössä, kyseeseen voi tulla TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu taloudelliselle työnantajalle työskentely. Näin voi olla tilanteessa, jossa työntekijä suorittaa paikallisesti ulkomaisen konserniyhtiön työtehtäviä, mutta oleskelee Suomessa osallistuakseen strategiseen työskentelyyn Suomessa sijaitsevassa pääkonttorissa. Tässä tapauksessa Suomessa suoritettavat työ- ja kokoustoiminnot ovat linkitettyjä osallistumiseen suomalaisen emoyhtiön johtoryhmään, ja työtä on siten lähtökohtaisesti pidettävä erottamattomana osana suomalaisen yhtiön liiketoimintaa.

Esimerkki 5: Konsernin sisäiset koulutukset ja harjoittelut

Ulkomaisen tytäryhtiön vastikään palkattu työntekijä työskentelee kuukauden Suomessa konsernin pääkonttorissa tutustumassa konsernin kulttuuriin, liiketoimintaan ja ammatilliseen koulutukseen. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa uusi työntekijä ei tee työtä suomalaiselle yhtiölle,

vaan hän on Suomessa saadakseen teoreettista tietopohjaa sekä käytännön harjoittelua. Tällaisessa tilanteessa ei olisi kyse taloudelliselle työnantajalle työskentelystä, mikäli harjoitteluun liittyviä palkkakustannuksia ei veloiteta suomalaiselta yhtiöltä.

Muut kuin konsernitilanteet

Taloudelliselle työnantajalle työskentelyä koskevia uusia TVL:n 8 b §:ää ja 10 §:n 4 c kohtaa sovellettaisiin jatkossa tilanteissa, joissa ulkomainen työnantaja vuokraa ulkomaisen työntekijän työskentelemään suomalaiselle työn teettäjänä pidettävälle taloudelliselle työnantajalle.

On mahdollista, että suomalainen yritys käyttää samalla toimialalla toimivia aliurakoitsijoita. Tapauskohtaisen arvioinnin perusteella ratkaistaan, onko ulkomainen työntekijä luovutettu työskentelemään taloudellisena työnantajana pidettävälle yritykselle vai onko kyseessä erillisen ja riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimesta tapahtuva työsuoritus. TVL:n 8 b §:n 4 ja 10 §:n 4 c kohdan soveltuminen näissä tilanteissa perustuisi tosiasiallisten olosuhteiden ensisijaisuuteen suhteessa muodollisiin seikkoihin. Siten tavoitteena on arvioida, ketä pidetään kokonaisarvioinnin perusteella taloudellisena työnantajana. Ulkomaisen työntekijän saamaan palkkatuloon ei sovelleta säännöstä taloudellisesta työnantajasta, mikäli

- 1) työsuoritusta ei voida pitää erottamattomana osana työn teettäjän toimintaa; tai
- 2) työsuoritus on riittävässä määrin eroteltavissa osaksi riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimintaa.

Ulkomaisen työntekijän työsuorituksen luonne on ratkaisevaa arvioitaessa, soveltuuko taloudellista työnantajaa koskevat TVL:n 8 b § ja 10 §:n 4 c kohta. Siten tärkeää on arvioida, muodostaako työsuoritus erottamattoman osan taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän toimintaa. Keskeistä tässä arvioinnissa on se, kantaako ulkomaalainen työnantaja vai suomalainen yritys vastuun ja taloudellisen riskin työsuoritteen lopputuloksesta. Esimerkiksi mikäli maataloutta harjoittava yritys rakennuttaa ladon, rakennustyöt eivät ole erottamaton osa maatalousyrittäjän elinkeinotoimintaa. Jos maatalousyrittäjä hankkii työsuoritteita pelloilla tai ladossa suoritettaviin töihin, näiden työsuoritteiden osalta kyse on erottamattomasta osasta maatalousyrittäjän maatalouden toimintaa.

Ulkomaiselta yritykseltä ostettavan palvelun tai työsuorituksen suorittamisen on oltava eroteltavissa suomalaisen yrityksen harjoittamasta toiminnasta. Mikäli palvelua tai työsuoritusta ei ole eroteltavissa riittävässä määrin suomalaisen yrityksen omasta toiminnasta, ulkomaisella yrityksellä ei voida katsoa palvelun tai työsuorituksen suorittamisen osalta olevan erillisen ja riippumattoman yrityksen asemaa. Tästä johtuen on tarpeen tarkastella ulkomaisen yrityksen toimesta suoritettavan palvelun tai työsuorituksen luonnetta. Verohallinto on antanut ohjeen Palkkaa vai työkorvausta verotuksessa (VH/3003/00.01.00/2018)¹¹, jossa käsitellään palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa. Ohjeessa esille tuotuja kriteereitä voidaan soveltuvin osin hyödyntää arvioitaessa, onko maksettu suoritus palkkaa vai työkorvausta. Mikäli ohjeessa mainittujen kriteereiden perusteella korvausta olisi pidettävä palkkana, viittaa tämä siihen, että työsuoritusta ei olisi riittävässä määrin eroteltavissa osaksi riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimintaa.

¹¹ <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-ty%C3%B6korvaus-verotuksessa/>

Yksittäisten kriteereiden arviointia

Työnohjaus- ja valvontaoikeus

TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuna taloudelliselle työnantajalle työskentelyn yhteydessä lähtökohtaoletuksena on se, että suomalainen yritys tosiasiallisesti käyttää työnantajan työnjohto- ja valvontaoikeuksia, mukaan lukien määrittelemällä työtehtävien sisällön, tavoitteet sekä ohjeet työn suorittamiseksi. Työn johto- ja valvontaoikeuden olemassaolo on yksi työsuhteen tunnusmerkeistä. Verohallinnon Palkka ja työkorvaus verotuksessa -ohjeessa (Drno VH/3003/00.01.00/2018) työnjohto- ja valvontaoikeuden sisällön osalta on todettu, että oikeus työn johtoon tarkoittaa, että työnantaja tai hänen edustajansa voi määrätä mitä työtä työntekijä tekee sekä missä, milloin ja miten työ tehdään. Työn johto- ja valvonta tarkoittaa käytännössä työnantajan tosiasiallista oikeutta johtaa ja valvoa, että työ tehdään annettujen ohjeiden mukaan. Työn johto- ja valvontaoikeus ilmenee erilaisista työn tekemiseen liittyvistä olosuhteista, työsuhteen ehdosta sekä tavasta, jolla työnantaja on työnteon käytännössä organisoinut. Käytännössä työn johto- ja valvontaoikeus ilmenee muun muassa siten, että työnantaja päättää työtehtävistä ja työnteon tavoitteista, työssä käytettävistä työvälineistä, tarvikkeista ja materiaaleista, työskentelyn ajankohdasta ja työajasta, työskentelypaikasta, vastikkeen perusteista sekä työn suorittamisesta johtuvien kustannusten korvaamisesta.

Oletuksena ulkomaisen yrityksen tarjoaman palvelun osalta on se, että suomalainen yritys ei anna lisäohjeita sen suhteen, miten työ tulisi suorittaa. Toisinaan suomalaisen yrityksen toimintaan sisältyvä suunnittelu ja päätöksenteko ovat siinä määrin merkityksellisiä työntekijän työsuoritukselle, että näissä tilanteissa ulkomaisen esimiehen ohjeita ja opastusta voidaan pitää vähemmän tärkeinä työsuoritukselle. Näin voi käydä esimerkiksi sellaisten luonteeltaan vähemmän monimutkaisia tehtäviä sisältävien työsuoritteiden osalta, jotka eivät edellytä merkittävää etukäteisosaamista, kuten puutarhanhoito tai varastotyö.

Toisissa tilanteissa on ilmeistä, että ulkomainen yritys on itsenäisesti vastuussa työn järjestämisestä, kuten ohjeiden antamisesta työntekijöille ja heidän opastuksestaan. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun kyse on selvästi määritellyistä ja yksilöllisistä palveluista, jotka ovat selvästi eroteltavissa niistä palveluista, joita suomalainen yritys tarjoaa sen oman henkilöstön avulla. Olosuhteista riippuen, näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun ulkomainen yritys tarjoaa palveluita, jotka edellyttävät sellaista osaamista, joka poikkeaa merkittävästi siitä osaamisesta, jolla suomalainen yrityksen henkilöstöllä on ja siten poikkeaa myös niistä palveluista, joita suomalainen yritys tarjoaa. Jos esimerkiksi suomalainen yritys toistuvasti priorisoi ja käyttää päätösvaltaa ulkomaisen yrityksen työntekijöiden osalta samalla tavalla kuin sen omien työntekijöiden osalta, puhuu tämä sen puolesta, että kyseessä olisi TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle.

Sillä ei itsessään ole merkitystä, millainen koulutustaso työntekijällä on. Yritys voi tarvita eritasoisella osaamisella varustettua työvoimaa. Työsuhteeseen liittyvillä eduilla voi olla merkitystä nyt puheena olevassa arvioinnissa.

Jos ulkomaisella ja suomalaisella yrityksellä on yhteinen tosiasiallinen johtopaikka, tällä voi olla merkitystä myös työnohjaukseen ja valvontaan. Olosuhteista riippuen, tämä voi tarkoittaa sitä, että suomalaisella yrityksellä voidaan katsoa olevan työnohjaus ja -valvontavalta. Jos suomalaisella ja ulkomaisella yrityksellä on samat omistajat, tällä voi olla merkitystä arvioitaessa sitä, ovatko ulkomaiset yritykset tosiasiallisesti suomalaisen yrityksen työnjohto- ja valvontavastuun alaisuudessa.

Seuraavilla esimerkeillä voidaan havainnollistaa työnjohto- ja valvontavastuun merkitystä:

Esimerkki 6: Uuden tietojärjestelmän käyttöönotto

Suomalainen IT-alan yritys X on erikoistunut ja markkinoi itseään tietyn standardoidun tietojärjestelmän osalta. X myy projektin suomalaiselle asiakkaalle, joka tietojärjestelmän käyttöönoton lisäksi vaatii myös sen integroimista nykyisen tietojärjestelmänsä kanssa. Palvelu edellyttää osaamista, jota X:n omilla työntekijöillä ei ole. X tekee sopimuksen ulkomaisen IT-yrityksen Y:n kanssa tämän palvelun tarjoamiseksi. Kyseessä on sellaisen osaamisen tarjonta, jota ei ole X-yrityksessä, mutta jota tarvitaan asiakkaan tietojärjestelmien integroinnissa. Se, että palvelu ei kuulu siihen standardipalveluun, joka on X:n erikoisalaa, viittaa siihen, että integrointitehtävä rajataan X:n tarjoamien palveluiden ulkopuolelle. Näin ollen tätä palvelua voidaan pitää itsenäisenä ja erillisenä osahankkeena. Tätä arviota tukee se, että X:llä ei ole tarvittavaa osaamista työnohjaus- ja valvontavastuun harjoittamiseksi. Jos muiden asiaankuuluvien kriteerien konkreettisen kokonaisarvioinnin perusteella Y katsotaan tarjoavan riippumatonta konsulttipalvelua, kyseessä ei siten ole TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle.

Esimerkki 7: Tietojärjestelmän tuki ja ylläpito

Suomalainen IT-alan yritys X vastaa suomalaisen asiakkaan tietojärjestelmän jatkuvasta tuesta ja ylläpidosta. Viiden kuukauden ajanjaksolle X:llä ei ole tarpeeksi työntekijöitä tehtävän hoitamiseen, minkä vuoksi se hankkii viisi työntekijää ulkomaisesta IT-firmasta Y auttamaan työn suorittamisessa. X vuokraa 5 työntekijää yritykseltä Y. Työntekijät työskentelevät X:n työnjohton ja valvonnan alaisena viiden kuukauden ajan. Kyseessä on työskentely taloudelliselle työnantajalle.

Esimerkki 8: Konsulttipalvelut

Suomalainen konsulttiyritys X hankkii konsulttipalveluja projektissa A. Konsultti on työsuhhteessa ulkomaiseen yritykseen Y, joka toimii erityisosaamista vaativalla toimialalla. Y tarjoaa A-projektin palvelut ennalta sovittuun hintaan. X:llä on yksi työntekijä, jolla on osaamista kyseessä olevalta toimialalta, mutta X:n työntekijä on palkattu toiseen projektiin B. Y:n konsultin tulee määrätyn lyhyen ajanjakson ajan suorittaa määrätty tehtävä projektissa A. Y:n konsultti palkataan, sillä X on arvioinut, ettei X:n ole kannattavaa palkata toista konsulttia suorittamaan kyseisiä tehtäviä kokopäiväisesti. Projekti A:n tehtävän suorittaa Y:n konsultti itsenäisesti ilman X:n työnjohtoa tai valvontaa. X:n projektipäällikkö ainoastaan koordinoi konsultin tehtävän läpimenoa muun projektin kanssa. Lähtökohtana on, että konsultin käyttäminen ei ole työskentelyä taloudelliselle työnantajalle, sillä työ on selkeästi määritelty ja itsenäinen, ja koska Y:n konsulttipalveluista vastuun kantaa Y. Tätä arviointia puoltaa se, että Y tekee työn itsenäisesti ilman, että X:n projektipäällikkö ohjeistaa, ohjaa tai valvoo konsultin työtä. Jos Y:n katsotaan tosiasiallisten olosuhteiden perusteella tehdyn arvioinnin perusteella tuottavan riippumatonta konsulttipalvelua, TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu taloudellista työnantajaa koskeva säännös ei soveltuisi.

Palveluista maksettava korvaus

Jos ulkomainen yritys perii palkkion, joka vastaa työntekijälle maksettavaa palkkaa ilman kate-tetta tai kate peritään prosenttiosuutena palkan ja sen sivukulujen määrästä, tämä viittaa taloudelliselle työnantajalle työskentelyyn. Jos sen sijaan palveluista perittävät korvaukset eivät liity työntekijälle maksettavaan palkkaan tai jos tämä korvaus on vain yksi monista sopimukseen

sisältyvistä tekijöistä, voidaan katsoa kyseessä olevan erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittama toiminta.

Työkalut ja laitteet

Jos ulkomaisen yrityksen palvelut koostuvat merkittävässä määrin työvoiman tarjonnasta ja suomalainen yritys luovuttaa tarvittavat materiaalit ja työvälineet ulkomaisen yrityksen työntekijöiden käyttöön, tämä viittaa siihen, että kysymyksessä olisi TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle.

Jos ulkomainen yritys luovuttaa kaikki materiaalit ja työvälineet työn suorittamista varten, tämä viittaa erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Mitä erikoistuneimmista tai suurista investointeista vaativista materiaaleista tai työvälineistä on kyse, viittaavat nämä seikat vahvemmin siihen, että kyse on erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamasta toiminnasta. Investoinnit työvälineisiin tai materiaaleihin sisältävät yritykselle taloudellisen riskin. Sille, tuleeko ulkomaisen yrityksen maksaa vuokraa suomalaiselle yritykselle taloudellisten riskien laitteista, ei voida arvioinnissa antaa suurta merkitystä. Tällöinkin suomalaisen yrityksen voidaan katsoa luovuttavan työvälineet ja laitteet ulkomaisen yrityksen työntekijöiden käyttöön ja siten puhuvan TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettua taloudelliselle työnantajalle työskentelyn puolesta.

Henkilöstörakenne

Mikäli suomalainen yritys edellyttää, että ulkomainen yritys luovuttaa tietyn määrän tietyn pätevyyden omaavia työntekijöitä, viittaisi tämä TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuun työskentelyyn taloudelliselle työnantajalle. Jos ulkomainen yritys itsenäisesti määrittää sopimussuorituksen saavuttamiseksi tarvittavien työntekijöiden määrän ja pätevyyden, tämä viittaa erillisen riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Esimerkiksi pelkkä oikeus valita työntekijät ei suoraan tarkoita, että kyse olisi erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamasta toiminnasta.

Työajan pituus

Jos ainoastaan ulkomainen yritys määrittää ulkomaisten työntekijöiden työajan pituuden sekä työnteon laiminlyönnistä seuraavat sanktiot, nämä seikat viittaavat erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Jos suomalainen yritys voi päättää työajan pituudesta tai työnteon laiminlyönnin sanktiosta, viittaisi tämä TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuun työskentelyyn taloudelliselle työnantajalle. Mainitut seikat ovat asioita, joista useimmiten säädetään ulkomaisen työnantajan kanssa tehdyssä työsopimuksessa. On kuitenkin tilanteita, joissa muodollinen ulkomainen työnantaja ei voi soveltaa kyseissä suomalaisessa yrityksessä noudatettavia, työskentelyn pituutta tai lomien koskevia menettelyitä omaan työntekijäänsä.

Esimerkki 9: Vihannesten poimiminen

Suomalainen kasvinviljelijäyritys X tekee ulkomaisen yhtiön Y:n kanssa sopimuksen X:n kurkkujen poimimisesta. Y tarjoaa työmaajohtajan, vihannesten laatikot ja työntekijät. Y solmii X:n kanssa sopimuksen 2 000 kurkun poimimisesta. Suorittavassa työssä valvonnan, ohjauksen ja aikataulutuksen merkitys on suuri, vaikka työ itsessään olisi yksinkertaista. Se seikka, että Y on luovuttanut työvälineet vihanneslaatikoiden muodossa ei kanna samaa painoarvoa kuin niissä tilanteissa, joissa tarvitaan erikoistuneempia työvälineitä tai laitteita. Vihannesten poimi-

minen on olennainen ja erottamaton osa suomalaisen yrityksen toimintaa. Tästä seuraa, että taloudellisena työnantajana pidettäisiin suomalaista yhtiötä ja että kyseessä on taloudelliselle työnantajalle työskentely.

Esimerkki 10: Rakennustyöt

Suomalainen viranomaislainen tekee suomalaisen rakennusyrityksen kanssa sopimuksen suuren kulttuurilaitoksen rakentamisesta. Rakennustyöt ovat niin mittavat, että suomalainen rakennusyritys solmii ulkomaisen rakennusyrityksen kanssa sopimuksen rakennuksen osan rakentamisesta. Rakentamisen yhteydessä ulkomaisen rakennusyrityksen työntekijöiden tehtävistä sovitaan jatkuvasti ja ne selvitetään suhteessa siihen, kuinka monta tuntia ulkomaisen firman työntekijät käyttävät työhön. Suomalainen yritys vastaa rakentamiseen käytettävien materiaalien hankinnasta. Kokonaisarvio tässä tapauksessa johtaa siihen, että kyseessä olisi TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle. Arvioinnissa otetaan huomioon se, että ulkomaisen yrityksen palveluita ei ole selvästi määritelty ja yksilöity etukäteen, minkä johdosta itsenäistä vastuuta ei voida kohdistaa siihen. Suomalaisella rakennusyrityksellä on mahdollisuus rakennustyön edessä vaikuttaa työhön eli työnjohto-oikeus. Siten työnjohto-oikeus toteutuu vastaavasti kuin suhteessa suomalaisen yrityksen omiin työntekijöihin ja suomalainen yritys on säilyttänyt täyden hallinnan rakennustyöstä.

Esimerkki 11: Insinööri

Suomalainen rakennusalan yritys vastaa rakennusprojektista, jossa on vaativia rakenteita. Se hankkii viiden kuukauden ajaksi ulkomaisen rakennusyrityksen insinöörin, jolla on pitkä asiantuntemus juuri tämän tyyppisestä maanrakentamisesta. Insinööri toimii suomalaisen yrityksen rakennustyömiesten esimiehenä ja neuvonantajana. Laskutus tapahtuu insinöörin rakennusprojektin käyttämän ajan perusteella. Kokonaisarvio tässä tapauksessa johtaisi siihen, että insinöörin palveluita pidettäisiin TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuna työskentelynä taloudelliselle työnantajalle, sillä insinööri työskentelee suomalaiselle yritykselle samalla tavoin kuin työsuhteessa suomalaiseen yritykseen oleva, saman osaamisen omaava insinööri työskentelisi. Insinööri ei suorita tehtävää, joka olisi eroteltavissa erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaksi toiminnaksi.

Ulkoistaminen tai sopimusvalmistaja

Taloudelliselle työnantajalle työskentelystä ei olisi kyse, kun suomalainen yritys on ulkoistanut työtehtävän toiselle erilliselle ja riippumattomalle ulkomaiselle yritykselle pitkäkestoisella sopimuksella. Ulkoistaminen tarkoittaa sitä, että yritys ei enää tuota palvelua tai valmistaa tuotetta itse, vaan siirtää palvelun tuottamisen tai tuotteen valmistamisen toiselle erilliselle ja riippumattomalle yritykselle. Näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun yritys on arvioinut, ettei palvelun tuottaminen tai tuotteen valmistaminen ei ole taloudellisesti kannattavaa.

92 e §. *Lyhytaikaisesta etuysteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon verovapaus.* TVL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 92 e §, jossa säädettäisiin lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapaudesta, jonka rajoitetusti verovelvollinen on saanut työskentelystä etuysteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle. Rajoitetusti verovelvollisen 8 b §:ssä tarkoitettulle ja ulkomaiseen työnantajaan VML:n 31 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla etuysteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saama palkkatulo ei olisi veronalaista tuloa, mikäli mainittu työskentely yhtäjaksoisesti kestäisi enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 päivää kalenterivuodessa.

VML:n 31 §:n 4 momentin mukaan liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuk-sien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Lyhytaikainen työskentely siten muodostaisi poikkeuksen taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuuteen. Lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapaus koskisi niitä tilanteita, joissa rajoitetusti verovelvollinen työntekijä työskentelee edellä tarkoitettulla tavalla ulkomaiseen työnantajaan etuyhteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle, eli käytännössä se koskisi ulkomaisen työntekijän työskentelyä konsernitilanteissa Suomessa taloudellisena työntekijänä pidettävälle suomalaiselle konserniyhtiölle.

Mikäli 15 työpäivän raja ei ylity, ei ole tarpeen arvioida, onko työntekijän taloudellisen työnantajan katsottava olevan Suomessa. Jos henkilöllä on Suomessa taloudellinen työnantaja ja työskentelyjakso on pidempi kuin 15 työpäivää, hänen palkkansa voidaan katsoa Suomessa veronalaiseksi työskentelyjakson alusta saakka. Työskentelyjakson ei katsottaisi katkeavan pelkästään maasta poistumisen perusteella, vaan 15 työpäivän laskennan alkaminen alusta edellyttäisi, että henkilö on välillä työskennellyt ulkomailla. Laskennassa otettaisiin huomioon tosiasialliset työskentelypäivät. Siten esimerkiksi lomapäiviä tai sairauslomapäiviä ei pidettäisi työskentelypäivinä Suomessa. Työntekijän palkka voitaisiin katsoa Suomessa taloudelliselle työnantajalle työskentelyn perusteella veronalaiseksi myös useiden 15 päivää lyhyempien työskentelyjaksojen perusteella, jos työntekijän yhteenlasketut työskentelypäivät Suomessa kalenterivuoden aikana ylittävät 45 työpäivää. Tällöin verovelvollisuus alkaa siitä työskentelyjaksosta, jonka kestäessä 45 työpäivän raja ylittyi.

Esimerkki 12: Lyhytaikainen työskentely

Työntekijä X on työsuhteessa kansainväliseen henkilöstönvuokrauskonserniin kuuluvaan yhtiöön valtiossa Y ja työskentelee tilapäisesti Suomessa suomalaisen konserniyhtiön Z työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. X asuu valtiossa Y ja rajoitetusti verovelvollinen Suomessa. X työskentelee Suomessa 5 päivänä viikon aikana, minkä jälkeen hän viettää viikonlopun kotonaan valtiossa Y. Viikonlopun jälkeen hän jatkaa työskentelyä Suomessa 5 päivää. Työskentelyä pidetään yhtäjaksoisena ja siitä saatua palkkatuloa 92 e §:n mukaisena lyhytaikaisesta työskentelystä saatuna verovapaana tulona.

Esimerkki 13: Lyhytaikainen työskentely

X on työsuhteessa yhdysvaltalaiseen IT-yhtiöön. Hän tulee Suomeen työskentelemään samaan konserniin kuuluvassa suomalaisessa yhtiössä. X on rajoitetusti verovelvollinen Suomessa. X työskentelee tammikuun ja maaliskuun välisenä aikana yhteensä 45 päivää Suomessa eri jak-

soissa. Elokuussa X saapuu Suomeen työskentelemään vielä yhden työskentelyjakson, joka kestää 5 päivää. Tammikuun ja maaliskuun välisenä aikana tapahtuneesta työskentelystä saatu palkkatulon on 92 e §:n nojalla lyhytaikaisesta työskentelystä saatua tuloa ja siten verovapaata. Sen sijaan elokuussa tapahtuneen 5 päivän työskentelyyn 92 e § ei sovellu ja palkkatulo on siten veronalaista.

7.2 Laki verotusmenettelystä

15 a §. *Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus.* Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että ulkomaisen työnantajan olisi toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta, taloudellisesta työnantajasta sekä EPL:n 15 §:n 1 momentin tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta. Pykälän 1 momenttiin sisältyvää ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuutta ehdotetaan laajennettavaksi TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelystä saatua tuloon. Ulkomaisen työnantajan olisi siten toimitettava Verohallinnolle vastaavat verotusta varten tarpeelliset tiedot TVL:n 13 §:ssä tarkoitettua suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä VML:n 15 §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Viimeksi mainitun osalta pykälään jätetään lause kansainvälisestä sopimuksesta, sillä verosopimus voi rajoittaa TVL:n 13 §:n mukaisen tulon verotusoikeutta.

17 §. *Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus.* Pykälän 7 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettua taloudellisen työnantajan olisi toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Tällöin olisi toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot olisi toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta olisi ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Pykälän 7 momenttiin sisältyvää työn teettäjän ilmoitusvelvollisuutta ehdotetaan laajennettavaksi myös tuloon, joka perustuu TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyyn suomalaisella aluksella. Siten jokaisen, joka teettää työtä TVL:n 13 §:ssä tarkoitettulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

7.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta

16 a §. Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella työskentelyyn perustuvaan tuloon sovellettaisiin vastaavaa menettelyä kuin TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettua, taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saatua tuloon. Siten suomalaisella aluksella työskentelyyn perustuvan tulon osalta toimitettaisiin ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa.

7.4 Ennakkoperintälaki

25 §. *Ennakkoperintärekisteri.* Pykälän 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on ETA-valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

7.5 Laki tulotietojärjestelmästä

6 §. *Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja muut tiedot.* Pykälän 2 momentin 10 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi antaa tiedot ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot TVL:n 8 b §:ssä tarkoitettamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Momentin 17 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi ilmoittaa ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot TVL:n 8 b §:ssä tarkoitetulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä taloudellisesta työnantajasta. Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 17 a kohta, jonka mukaan vastaava ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin olisi myös TVL:n 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot.

12 §. *Tietojen antamisaika.* Pykälän 8 momentin mukaan 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratyöntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen. Lainkohdasta ehdotetaan sana vuokratyöntekijä korvattavaksi sanalla työntekijä.

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että lait tulevat voimaan 1.1.2023. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakeja sovellettaisiin palkkatuloon, joka on saatu 1.1.2023 tai sen jälkeen.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 4 c kohta, sellaisena kuin se on laissa 1223/2006,
sekä
lisätään lakiin uusi 8 b ja 92 e § seuraavasti:

2 luku

Yleiset määritelmät

8 b §

Taloudellinen työnantaja

Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa.

Ulkomaisella työnantajalla tarkoitetaan työnantajaa, joka on 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu henkilö tai yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, taikka muu ulkomainen oikeushenkilö.

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

4 c) palkkatulo, joka on saatu taloudelliselle työnantajalle Suomessa tehdystä työstä;

4 luku

Ansiotulon veronalaisuus

92 e §

Lyhytaikaisesta etuyhteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon verovapaus

Rajoitetusti verovelvollisen saama palkkatulo ei ole veronalaista tuloa, jos

1) hänen 8 b §:ssä tarkoitetut taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla; ja

2) tämä työskentely Suomessa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 päivää kalenterivuodessa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu 1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 a §:n 1 momentti ja 17 §:n 7 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 15 a §:n 1 momentti laissa 55/2018 ja 17 §:n 7 momentti laissa 452/2016, seuraavasti:

15 a §

Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta, taloudellisesta työnantajasta sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettua maksetusta palkasta. Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle vastaavat verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettua maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

17 §

Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitetun taloudellisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu 1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.

3.

Laki

rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 16 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1226/2006, seuraavasti:

16 a §

Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. Tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikauden loppuun mennessä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu 1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.

4.

Laki

ennakkoperintälain 25 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan ennakkoperintälain (1118/1996) 25 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1225/2006, seuraavasti:

25 §

Ennakkoperintärekisteri

Rajoitetusti verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu 1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.

5.

Laki

tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018) 6 §:n 2 momentin 10 ja 17 kohta
sekä 12 §:n 8 momentti ja
lisätään 6 §:n 2 momenttiin uusi 17 a kohta seuraavasti:

6 §

Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja muut tiedot

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

10) ulkomaisen työnantajan antamat tiedot tuloverolain (1535/1992) 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille ja 13 §:ssä tarkoitettulle suomalaisella aluksella toimessa olevalle henkilölle maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan;

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:ssä tarkoitettujen edustajan antamat tiedot tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitettujen taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä taloudellisesta työnantajasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

17 a) ulkomaisen työnantajan antamat tiedot tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettujen suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta, sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

12 §

Tietojen antamisaika

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettujen tietojen on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen. Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu 1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Sanna Marin

Valtiovarainministeri Annika Saarikko

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 4 c kohta, sellaisena kuin se on laissa 1223/2006,
sekä
lisätään lakiin uusi 8 b ja 92 e § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 luku

2 luku

Yleiset määritelmät

Yleiset määritelmät

8 b §

Taloudellinen työnantaja

***Taloudellisella työnantajalla** tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa.*

***Ulkomaisella työnantajalla** tarkoitetaan työnantajaa, joka on 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu henkilö tai yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, taikka muu ulkomainen oikeushenkilö.*

10 §

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä sil-

4 c) palkkatulo, joka on saatu *taloudelliselle työnantajalle* Suomessa tehdystä työstä;

Voimassa oleva laki

Ehdotus

lain, kun ulkomainen vuokranantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle;

4 luku

Ansiotulon veronalaisuus

4 luku

Ansiotulon veronalaisuus

92 e §

Lyhytaikaisesta etuyhteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon verovapaus

Rajoitetusti verovelvollisen saama palkkatulo ei ole veronalaista tuloa, jos

1) hänen 8 b §:ssä tarkoitetut taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla; ja

2) tämä työskentely Suomessa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 päivää kalenterivuodessa.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-
vuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen.
Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu
1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.*

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 a §:n 1 momentti ja 17 §:n 7 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 15 a §:n 1 momentti laissa 55/2018 ja 17 §:n 7 momentti laissa 452/2016, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

15 a §

15 a §

Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus

Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettujen vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettuja tietoja maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työntekijälle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta, taloudellisesta työnantajasta sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettuja tietoja maksetusta palkasta. *Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle vastaavat verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettujen suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettuja tietoja maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.*

17 §

17 §

Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus

Jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulla vuokratulla työntekijällä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä, jos kansain-

Tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitettujen taloudellisten työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 13 §:ssä tarkoi-

Voimassa oleva laki

välinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Ehdotus

tetulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-
vuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen.
Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu
1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.*

3.

Laki

rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 16 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1226/2006, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

16 a §

Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettujen palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Ehdotus

16 a §

Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettujen palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. *Tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta.* Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-
vuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen.
Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu
1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.*

4.

Laki

ennakkoperintälain 25 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan ennakkoperintälain (1118/1996) 25 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1225/2006, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

25 §

25 §

Ennakkoperintärekisteri

Ennakkoperintärekisteri

Rajoitetusti verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

Rajoitetusti verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on *Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai* valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-
vuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen.
Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu
1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.*

5.

Laki

tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018) 6 §:n 2 momentin 10 ja 17 kohta
sekä 12 §:n 8 momentti ja
lisätään 6 §:n 2 momenttiin uusi 17 a kohta seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

6 §

*Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja
muut tiedot*

*Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja
muut tiedot*

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

10) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan *sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot*;

10) ulkomaisen työnantajan *antamat tiedot tuloverolain (1535/1992) 8 b §:ssä tarkoitetulle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille ja 13 §:ssä tarkoitetulle suomalaisella aluksella toimessa olevalle henkilölle maksetusta palkasta* sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan;

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:ssä *tarkoitettun* edustajan antamat tiedot tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitetun *taloudelliselle työnantajalle työskentelevän* työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä *taloudellisesta työnantajasta* sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

17 a) ulkomaisen työnantajan antamat tiedot tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön

Voimassa oleva laki

Ehdotus

työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta, sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

12 §

Tietojen antamisaika

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitetut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratulle työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

12 §

Tietojen antamisaika

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitetut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-
vuodelta 2023 toimitettavaan verotukseen.
Lakia sovelletaan palkkatuloon, joka on saatu
1 päivänä tammikuuta 2023 tai sen jälkeen.*