



HALLITUKSEN ESITYS TULOVEROLAIN JA ERÄIDEN MUIDEN LAKIEN MUUTTAMISESTA TALOUDELLISEN TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN KÄYTTÖÖNOTTAMISEKSI

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) lausuu ehdotuksesta erityisesti työntekijöiden lähettämisestä annetun lain kannalta. TEM:n viittaa 12.11.2021 päivättyyn lausuntoonsa, jossa on lausuttu palvelujen tarjonnan vapauden, työntekijöiden lähettämisestä annetun lain ja yritysvaikutuksien kannalta.

Ehdotukset liittyvät TEM:n toimialan kannalta Suomeen ulkomailta lähetettyjä työntekijöitä ja heidän työnantajiansa koskevaan sääntelyyn sekä aluksilla työskenteleviin. Sääntelyllä on keskeinen liittymä työntekijöiden lähettämisestä annetun lain tarkoittamiin erilaisiin lähettämistilanteisiin (alihankinta, vuokratyö ja yritysryhmän sisäinen siirto) sekä työelämänsääntelyyn ja työelämässä vakiintuneesti käytettyihin käsitteisiin ja tulkintoihin käytettäessä ulkopuolista työvoimaa eli vuokratyöntekijöitä ja alihankintaa.

Johdanto

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään säädettäväksi tuloverolain (TVL) 8 §:ssä **taloudellisen työnantajan käsitteestä**.

Taloudellisen työnantajan käsitteen ottaminen Suomen lainsäädäntöön merkitsisi sitä, että Suomi voisi verosopimuksissaan käyttää OECD:n malliverosopimuksen mukaista 15 artiklaa. Tämän seurauksena Suomen verosopimuksiinsa tavoittelemaa erityismääräystä vuokratyöstä ei enää tarvittaisi, mikä olisi omiaan sujuvoittamaan verosopimusneuvotte-luja. 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 teettämisen. Yleisesti verovelvollisten osalta käsitteen käyttöönotto merkitsisi sitä, että verosopimuksia tulkittaessa 183 päivän sääntö ei jatkossa rajoittaisi Suomen verotusoikeutta taloudellisen työnantajan tilanteissa.

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.

Tuloverolaisissa taloudellisella työnantajalla tarkoitettaisiin 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**. Ehdotuksen mukaan **ulkomaisella työnantajalla tarkoitettaisiin** rajoitetusti verovelvollista henkilöä tai yhteisöä sekä ulkomaista yhteisöä, **jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, sekä muuta ulkomaista oikeushenkilöä**. Suomesta saatuna tulona pidettäisiin taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saatua palkkatuloa. Taloudellisen työnantajan käsite olisi vero-oikeudellinen käsite.

Perustelujen mukaan muissa kuin konsernitilanteissa työsuorituksen tulee olla integroitu suomalaisen työn teettäjän toimintaan siten, että työn teettäjänä toimivaa suomalaista yritystä voidaan pitää **taloudellisena 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.

Lakia tulotietojärjestelmästä esitetään muutettavaksi siten, että lain 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaan tulorekisteriin tulisi antaa tiedot **ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot TVL:n 8 b §:ssä tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin**, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Lisäksi tulisi antaa tietoa työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä taloudellisesta työnantajasta.

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.

Lausuntopalautteen jälkeen esityksessä on päädytty ehdottamaan, että ulkomaiselle työnantajalle asetettavan rekisteröitymisvelvoitteen, palkasta menevän veron perimisen ja tilittämisen sekä ilmoittamisvelvoitteen osalta noudatettaisiin soveltuvin osin vastaavaa menettelyä kuin nykyisin 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.

Esityksen perusteluissa lausuntopalautteosassa tuodaan esille Lounais-Suomen aluehallintoviraston lausunnossa esittämä huoli työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetun edustajan velvoitteista.

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. Tämän johdosta esityksessä 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.

Taloudellisen työntäjän käsite

TEM korosti aikaisemmassa lausunnossaan, että taloudellisen työntäjän käsitteen selkeys on keskeistä yrityselämän toimijoiden kannalta niin suomalaisille työn teettäjille kuin ulkomaisille palveluntarjoajille, jotka lähettävät työntekijöitensä Suomeen rajat ylittävien palvelujen puitteissa, ja ulkomaisille Suomeen lähetetyille työntekijöille. Ehdotuksen velvoitteiden täyttämisen kannalta on oltava selvää, mitä velvoitteita heille asetetaan kuten ilmoitusvelvoitteita Verohallinnolle sopimuskumppanista ja tämän edustajasta, tulorekisteriin palkoista ja verottajalle tieto Suomessa työskentelystä ja sen kestosta.

Kun kyse on verotuksellisesta sääntelystä, mikä ei noudata perinteisiä työoikeudellisia tulkintoja johdon ja valvonnan osalta, voi tämä aiheuttaa sekaannusta säännösten soveltamisessa ja siten hankaloittaa palvelujen tarjontaa. Myös laki työntekijöiden lähettämisestä (447/2016) tulee sovellettavaksi näissä tilanteissa. Laissa olevat määritelmät alihankinnasta, yritysyhmän sisäisestä siirrosta ja vuokratyöstä perustuvat EU-sääntelyyn. Alihankintatilanteessa käytännössä työn johto ja valvonta säilyvät lähetetyn työntekijän työnantajalla (ks. aikaisempi lausunto).

Ehdotuksella pyritään kattamaan kaikki edellä mainitut lähettämistilanteet, mikäli ehdotettu kriteeri taloudellisesta työnantajasta täyttyy. Ehdotuksen taloudellisen työntäjän määritelmä ja määrittely työntekijän luovuttamisesta työskentelemään Suomessa työn teettäjän eli taloudellisen työnantajan lukuun siten, että työskentely on erottamaton osa työn teettäjän toimintaa, vaikuttaa epäselvältä alihankintatilanteiden osalta sen suhteen, mitä tilanteita ehdotus lopulta kattaisi ja milloin kyse olisi taloudelliselle työnantajalle tehtävästä työstä ja milloin verovelvollisuus olisi Suomessa.

TEM kiinnitti tähän asiaan lausunnossa erityistä huomiota. Nyt lausunolla olevalla he-luonnoksessa käytetyissä esimerkeissä on edelleen jossakin määrin epäselvyyttä ja tulkinnanvaraisuutta. Käsitteitä selvennettäessä olisi hyvä tuoda perusteluissa esille työmarkkinoilla käytössä olevia sopimuskäytäntöjä työn teettämisestä. Verosäännöksiä soveltaville ulkomaisille työntekijöille ja työntekijöille on tärkeää tietää, milloin kyse on työskentelystä ns. taloudelliselle työntäjälle Suomessa. Ilmeisesti ns. ”aidot alihankintatilanteet”, jolloin työn johto ja valvonta säilyy ulkomaisella työntäjällä, ei olisi taloudellisen työnantajan käsitteen alla. Tästä näkökulmasta esimerkkejä olisi vielä syytä täsmentää.

Lisäksi HE:n esimerkissä rakennustöistä olisi hyvä tuoda esille, että ulkopuolista työvoimaa voidaan hankkia työvoiman vuokrauksen kautta tai alihankintana. Esimerkki ei ole selkeä valvonnan ja johdon kriteerien osalta alihankintatilanteissa. Tavanomaista on urakoiden pilkkominen ja

ketjuttaminen (ml. ketjuissa käytettävä vuokratyövoima myös alihankkijoiden toimesta). Esimerkkiä olisi hyvä täsmentää. Miten ehdotetut säännökset soveltuvat eri lähettämistilanteisiin olisi hyvä selkeyttää sen suhteen, milloin työ on verotettavaa Suomessa. Väärinkäytöstilanteissa ratkaisut tehdään kussakin tapauksessa erikseen viimekädessä kokonaisharkinnan perusteella.

Tuloveroalain yksityiskohtaisissa perusteluissa on esimerkki 9: Vihannesten poimiminen. Tämän osalta TEM kiinnittää huomioita siihen, että esimerkki on marginaalinen eikä vastaa käytäntöä. Maa- ja puutarhataloudessa ulkomainen kausi- ja muu työvoima on valtaosin suoraan työsuhteessa suomalaiseen yritykseen. Vaikka varsinkin kausityöntekijöiden maahantulon yleensä järjestää jokin yksityinen taho, se ei kuitenkaan toimi työnantajan roolissa, vaan usein jonkinlaisena työpaikan "myyjänä" tai välittäjänä. Työntekijöiden lähettämistilanteita tilanteita ei juuri esiinny.

Edustaja

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

Komissio on tehnyt Suomelle virallisen huomautuksen työntekijöiden lähettämistä koskevan täytäntöönpanodirektiivin 2014/67/EU täytäntöönpanosta koskien direktiivin 9 artiklan ja 12 artiklan vaatimusten täyttämistä. Asian käsittely on vielä kesken. Kyse on sallituista valvontakeinoista suhteessa palvelujen tarjonnan vapauteen ja edustajan tehtävistä.

Komission mukaan direktiivissä säädetään, että yhteyshenkilön tehtävänä on huolehtia yhteydenpidosta toimivaltaisten viranomaisten kanssa. Komission mukaan työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä säädetty velvoite edustajan valtuudesta edustaa työnantajaa tuomioistuimissa ei ole 9 artiklan mukaan perusteltu. Vaatimus olisi merkittävä taakka palveluntarjoajalle ja haittaisi palvelun tarjoamista.

Suomi on todennut tältä osin, että lähetettyjen lain mukainen vaatimus edustajan kelpoisuudesta edustaa työnantajaa tuomioistuimissa ei vastaa enää Suomen oikeustilaa, koska oikeudenkäyntiasiamiehiä koskevia vaatimuksia on muutettu. Suomessa käynnistetään lainsäädäntömuutosten valmistelu kyseisen velvoitteen poistamiseksi kansallisesta lainsäädännöstä. Lähetettyjen lain mukaan edustajana voi toimia jopa lähetetty työntekijä, kun laissa ei ole määritelty tarkemmin edustajan vaatimuksia. Lopulliset vastuut kohdistuvat aina lähettävään yritykseen työnantajana. Edustajan laiminlyönneistä viime kädessä vastuussa on lähetävä yritys.

Verolainsäädännön asettamat velvoitteet ovat edustajalle ankarampia rangaistusseuraamusten johdosta. Työntekijöiden lähettämisestä annettu laki ei säädi edustajalle materiaalista vastuuta työnantajavelvoitteiden laiminlyönneistä. TEM ei katso tämän välittömästi vaikuttavan työlain-

säädäntöön, koska kyse on verolainsäädännön velvoitteiden täyttämistä. Verolain säännökset voivat tulla arvioitavaksi Euroopan unionin tuomioistuimessa. Ongelmallista on kuitenkin tässä yhteydessä viittaus lähetettyjen lakiin ja edustajan velvoitteiden laajentaminen koskemaan myös palkkatietojen ilmoittamista, mikä kuuluu työntajan vastuisiin.

Lopuksi

TEM pitää perusteltuna, että edustajaan liittyviä kysymyksiä tarkastellaan erikseen. Tässä työssä tulee huomioida virallisen huomautuksen käsittelyn lopputulos edustajan velvoitteista.

Suomalaisen tilaajan on tiedettävä, milloin hän on ns. taloudelliseksi työnantajaksi katsottava työn teettävä verotuksessa ja milloin hänellä on ilmoitusvelvollisuus ulkomaisesta työnantajana toimivasta palveluja tarjoavasta sopimuskumppanista. Velvoitteisiin vaikuttaa se, onko ulkomaisella toimijalla kiinteää toimipaikkaa Suomessa vai ei ja onko toimija ennakkoperintärekisterissä. Tämä vaikuttaa siihen, tuleeko työkorvauksesta periä lähdevero vai ei.

Myös ulkomaiselle palvelujen tarjoajalle ja hänen Suomeen lähettämälleen työntekijälle on keskeistä tietää, katsotaanko palvelu taloudelliselle työntajalle tehdyksi. Siten esimerkkien täsmentäminen olisi tärkeää lain soveltamisen ja toimeenpanon kannalta.

Antti Neimala
Osastopäällikkö

Päivi Kantanen
Neuvotteleva virkamies

Jakelu

Valtiovarainministeriö
Minna Upola,

Tiedoksi

TEM Kirjaamo
Tarja Kröger, TEM
Liisa Heinonen, TEM
Kimmo Ruth, TEM
Antti Neimala, TEM
Raimo Luoma, TEM

VN/11141/2020-TEM-50

Seuraavat henkilöt ovat allekirjoittaneet tämän asiakirjan sähköisesti /

Följande personer har undertecknat denna handling elektroniskt /

This document has been signed electronically by the following persons: