



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

Johdanto

Hallituksen esitysluonnoksessa tuloverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatuna tulona rajoitetusti verovelvollisille pidettäisiin palkkatuloa, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (taloudellinen työnantaja). Ennakkoprintilakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös taloudellisesta työnantajasta.

Jos ulkomainen työntekijä, joka on muodollisesti työsuhteessa ulkomaiseen työnantajaansa, suorittaisi työtä suomalaisen teettäjän lukuun, on kyseessä ulkomaisen työvoiman luovutus. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvolliselle veroalaista tuloa olisi työvoiman luovutukseen perustuvasta työsuorituksesta saatu palkkatulo, kun työntekijä on luovutettu työskentelemään Suomessa työn teettäjän eli taloudellisen työnantajan lukuun siten, että työskentely on erottamaton osa työn teettäjän toimintaa. Taloudellista työnantajaa koskeva uusi TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohta kattaisi myös niiden rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden saaman palkkatulon, joiden verotusta kyseinen lainkohta koski aiemmin.

Ehdotus liittyy hallitusohjelman liitteen 5 kohdan 9 kirjaukseen, jonka mukaan otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.

Perustelujen mukaan 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 useammassa tilanteissa veroa Suomen verojärjestelmän mukaisesti.

Ehdotukset koskevat kaikkia tilanteita, joissa ulkomainen työntekijä luovutetaan työskentelemään suomalaiselle työn teettäjälle (=taloudellisen työnantajalle). Kyse on vero-oikeudellisesta käsitteestä.

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) lausuu ehdotuksesta palvelujen tarjonnan vapauden, työntekijöiden lähettämistä annetun lain ja yritysvaikutuksien kannalta.

Taloudellisen työnantajan käsite

Taloudellisen työnantajan käsitteen selkeys on keskeistä yrityselämän toimijoiden kannalta niin suomalaisille työn teettäjille kuin ulkomaisille palveluntarjoajille, jotka lähettävät työntekijöitensä Suomeen rajat ylittävien palvelujen puitteissa.

Laki työntekijöiden lähettamisestä (447/2016) tulee sovellettavaksi näissä tilanteissa, koska ehdotettujen lakimuutos koskee ulkomaisen työnantajan (muualle kuin Suomeen sijoittautuneen yrityksen) maksamaa palkkaa omalle työntekijälleen Suomessa tehdystä työstä.

Työntekijöiden lähettamisestä annetussa laissa lähettämistilanteita on kolme: alihankinta, yritysryhmän sisäinen siirto ja työvoiman vuokraus. Lain 2§:n 1 momentissa säädetään määritelmistä. Laissa tarkoitetaan

- 1) lähetetyllä työntekijällä työntekijää, joka työskentelee tavallisesti muussa valtiossa kuin Suomessa ja jonka toiseen valtioon sijoittautunut ja kyseisessä valtiossa toimintaa harjoittava, työnantajana toimiva yritys työsuhteen kestäessä lähettää rajoitetuksi ajaksi tilapäiseen työhön Suomeen tarjotessaan valtioiden rajat ylittäviä palveluja alihankintana, yritysryhmän sisäisenä siirtona tai vuokratyönä;
- 2) **alihankinnalla työntekijän lähettämistä lähettävän yrityksen johdolla ja lukuun tehtävään työhön työnantajan ja Suomessa toimivan tilaajan välillä tehdyn sopimuksen nojalla;**
- 3) yritysryhmän sisäisellä siirrolla työntekijän lähettämistä työhön samaan yritysryhmään kuuluvaan toisessa valtiossa sijaitsevaan toimipaikkaan tai yritykseen;
- 4) vuokratyöllä työntekijän lähettämistä työhön toisen yrityksen käyttöön (käyttäjäyritys), kun työnantajana on tilapäistä työvoimaa välittävä tai työvoimaa vuokraava yritys (vuokratyöntekijä)

Ehdotuksella pyritään kattamaan kaikki edellä mainitut tilanteet mukaan lukien ns. alihankintatilanteet. Alihankintatilanteessa käytännössä työn johto ja valvonta säilyy lähetetyn työntekijän työnantajalla. Taloudellisen työnantajan 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 kattaisiin ja milloin verovelvollisuus olisi Suomessa.

Lisäksi HE:n esimerkki 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 työn on verotettavaa Suomessa. Väärinkäyttötilanteissa ratkaisut tehdään kussakin tapauksessa erikseen viimekädessä kokonaisharkinnan perusteella.

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 aloittamisilmoituksen. Nämä tiedot antaa VML:n mukaan lähettyistä 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. 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 tuomioistuimessa 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 tuomioistuimessa ei vastaa enää Suomen oikeustilaa, koska oikeudenkäyntiasiamiehiä koskevia vaatimuksia on muutettu. Suomessa käynnistetään lainsäädäntömuutosten valmistelu kyseisen velvoitteen poistamiseksi kansallisesta lainsäädännöstä.

Verolainsäädännön velvoitteet ovat edustajalle ankarampia rangaistus-seuraamusten johdosta. Työntekijöiden lähettämisestä annettu laki ei säädi edustajalle materiaalista vastuuta työnantajavelvoitteiden seuraamusten laiminlyönnistä. TEM ei katso tämän välittömästi vaikuttavan työlainsäädäntöön, koska kyse on verolainsäädännön velvoitteiden täyttämistä. Verolain säännökset voivat tulla arvioitavaksi Euroopan unionin tuomioistuimessa.

TEM jakaa AVI:n lausunnossa esitetyt huolet ja näkemykset.

Palvelujen tarjonnan vapaus

Ehdotusta on arvioitu palvelujen tarjonnan vapauden näkökulmasta kattavasti osiossa 2.8.2. erityisesti verotuksen kannalta. 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. Hallinnosta lisä-

taakka ei voida kuitenkaan pitää oikeutettuna, mikäli on olemassa vähemmän kuormittavia tapoja varmistaa tehokas veronkanto ja – valvonta sekä estää veronkierto.

Mikäli kansalliset säännökset vaikuttavat käytännössä raskaammin ulkomaisiin palveluntarjoajiin voidaan ne katsoa syrjiviksi ja välillisesti estävän, haittaavan tai tekevän palvelujen tarjonnan vähemmän houkuttelevaksi. Hallituksen esitysluonnoksen ehdotukset vaikuttavat tästä näkökulmasta sääntelykokonaisuus huomioiden ongelmallisilta. Ehdotukset sisältävät Euroopan unionin oikeuden kannalta riskin tulla arvioiduksi toisin palvelujen tarjonnan vapautta rajoittavina toimina.

Yritysvaikutukset

Ehdotukset vaikuttavat ulkomaista työvoimaa käyttäviin yrityksiin ja ulkomaisiin palveluntarjoajiin, joiden hallinnolliset velvoitteet lisääntyisivät. Kustannukset eivät kohdistu tasapuolisesti koko yrityskenttään, vaan niihin, joilla on ulkomaista työvoimaa.

Yrityksille kustannuksia aiheutuu lainsäädännön tulkinnanvaraisuudesta, joka aiheuttaa kustannuksia erityisesti pienille yrityksille. Tulkinnanvaraa liittyy ehdotusten soveltamisen mahdollisiin aikarajoihin, taloudellisen työntäjän käsitteeseen, vuokratyöntekijöiden nykyisen sääntelyn mahdollisiin muutoksiin ja suhde muihin työntekotilanteisiin eli alihankintaan, yritysryhmän sisäisiin siirtoihin ja konserneihin.

Ehdotukseen sisältyy raportointi- ja tiedonantovelvoitteita viranomaisille. Pelkkä Suomeen työmatkalle tuleminen voisi johtaa verovelvollisuuteen Suomessa. Tiukalla sääntelyllä voi olla vaikutuksia Suomen houkuttelevuuteen työskentelyvaltiona. Tähän kysymykseen on syytä kiinnittää riittävää huomiota asian jatkovalmistelussa. Jo annetussa lausuntopalautteessa on tuotu nähdäksemme perustellusti esiin huoli suomalaisten yritysten kilpailukyvyn kehittymisestä suhteessa tärkeimpiin kilpailijamaihimme Ruotsiin ja Saksaan. Pidämme tärkeänä, että tällaiset vaikutukset selvitetään huolellisesti osana muutosten valmistelua. Globaaleilla työmarkkinoilla yritykset katsovat tarkasti niille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

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