



12.5.2022

Lausuntopyyntöne 28.4.2022

## Hallituksen esitysluonnos laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi

Elinkeinoelämän keskusliitto EK kiittää mahdollisuudesta lausua tässä asiassa.

### 1. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotosta yleisesti

EK vastustaa taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoa Suomessa. Uudistuksesta aiheutuva hallinnollinen kustannus ja työmäärä yrityksille ja viranomaisille ei ole järkevässä suhteessa uudistuksella tavoiteltavaan vaatimattomaan verotuoton lisäykseen.

### 2. Säännöksen soveltaminen konsernitilanteisiin

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotolle konsernitilanteissa on EK:n käsityksen mukaan vain heikot perusteet. Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaan Suomessa otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. EK:n tiedossa ei ole viitteitä siitä, että hallitusohjelmassa tarkoitettuja, näennäisesti ulkomaisen yhtiön lukuun työskentelytilanteita tai muita vastaavia Suomeen suuntautuviin työmatkoihin liittyviä, veronäkökulmasta moitittavia seikkoja olisi mitenkään mainittavassa määrin esiintynyt konsernitilanteissa.

Säännöksen ulottaminen konserneihin ei siten ole esitetyn tavoitteen saavuttamisen kannalta perusteltua eikä oikeasuhtaista. Esitämme konsernien sisäisten työskentelytilanteiden rajaamista kokonaan säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

### 3. Konsernitilanteisiin sovellettava vähimmäisaikaraja

Mikäli konsernin sisäisiä tilanteita ei rajata pois säännöksen soveltamisalasta, on niissä sovellettavaksi ehdotetulla vähimmäisaikarajalla olennainen merkitys. EK pitää vähimmäisaikarajan lisäämistä esitysluonnokseen erinomaisena ja ratkaisevan tärkeänä muutoksena aiemmin lausunnoille lähetettyyn luonnosversioon nähden.

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

Nyt kyseessä olevassa luonnoksessa on rajattu taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen konsernitilanteissa yli 15 työpäivän pituisiin matkoihin siltä osin kuin tällaiset matkat eivät kalenterivuonna ylitä 45 työpäivää. Tämä on säännöksen toimivuuden kannalta aivan keskeinen rajausta, koska erityisesti kansainvälisten konsernien sisäinen työmatkaliikenne Suomeen on erittäin mittavaa. Suomen kansainvälisesti toimivissa pörssiyhtiöissä tehdään tyypillisesti yhtiötasolla useita tuhansia Suomeen suuntautuvia konserninsisäisiä työmatkoja vuodessa. Hallinnollinen taakka muodostuisi täysin suhteettomaksi, jos näin suuri työntekijämäärä tulisi potentiaalisesti säännöksen piiriin.

Valittu aikaraja vastaa Ruotsissa vuoden 2021 alusta käyttöön otettua sääntelyä, mikä on myös positiivinen asia.

Aikarajojen yksityiskohtaisemman laskennan osalta EK toteaa, että itse lakitekstistä ei aivan yksiselitteisesti ilmene, että päivärajoiden osalta tarkoitetaan nimenomaan työpäiviä, eikä esimerkiksi kaikkia kalenteripäiviä. Vaikka tämä seikka on selvästi ilmaistu lain perusteluissa, esitämme harkittavaksi myös varsinaisen lain sanamuodon tarkentamista tältä osin selvyuden vuoksi.

#### 4. Veron maksamis- ja ilmoittamismenettelyn suoraviivaistaminen konsernitilanteissa

EK katsoo, että luonnoksessa esitetty ja nykyisin voimassa olevaa vuokratyöntekijöitä koskevaa sääntelyä vastaava veron maksamis- ja ilmoittamismenettely on raskas. Menettely edellyttää toimenpiteitä niin ulkomaiselta työnantajayhtiöltä, työntekijältä itseltään kuin suomalaiselta yhtiöltäkin. Ehdotettu menettelytapa ei EK:n käsityksen mukaan sovi lukumääräisesti monilukuisiin konsernin sisäisiin työskentelytilanteisiin.

Ehdotettu menettely tulisi korvata suoraviivaisemmalla menettelyllä, jossa suomalainen taloudellinen työnantaja vastaisi veroraportoinnista ja veron tilittämisestä Verohallinnolle samoin kuin jos se olisi palkannut ko. henkilön suoraan työsuhteeseen.

Tällöin ulkomaisen konserniyrityksen ei olisi tarpeen antaa suomalaisia tulorekisteri-ilmoituksia, eikä ryhtyä niihin hallinnollisiin toimiin, joita Suomen Verohallinnon tulorekisteri-ilmoitusten antaminen ulkomaiselta yritykseltä edellyttää.

Myöskään työntekijän ei edellä ehdottamassamme menettelyssä olisi tarpeen hakea Suomessa ennakkoeroja Verohallinnolta. Ennakkoerojen määrääminen edellyttää lähtökohtaisesti suomalaista henkilötunnusta, jolloin menettely yksinkertaistuisi myös tältä osin ennakkoerojen tarpeen jäädessä pois. Tällä on puolestaan käytännön menettelyn kannalta huomattava merkitys, koska henkilötunnuksen hakeminen edellyttää henkilökohtaista asiointia viranomaisen toimipisteessä.

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

Edellä ehdottamassamme menettelytavassa veron ilmoittamis- ja tilitys-menettely olisi järjestettävissä tavanomaisin ja vakiintunein menettelyin. Työnantajien ja viranomaisten toiminta olisi myös luonnoksessa esitettyä menettelyvaihtoehtoa paremmin automatisoitavissa.

Virhetapauksessa raportoinnin ja veronmaksun korjaustoimet voitaisiin ehdottamassamme menettelyssä kohdistaa lähtökohtaisesti vain suomalaiseseen yritykseen, eikä jälkikäteisselvittely olisi normaalisti tarpeen ulkomaisen työnantajan, eikä usein myöskään ulkomaisen työntekijän itensä kanssa.

EK:n käsityksen mukaan em. menettelymuutos näyttäisi alustavasti olevan toteutettavissa kohtuullisen yksinkertaisesti seuraavilla muutoksilla:

- Lisätään ennakkoperintälain 9 § 1 momenttiin säännös, jonka mukaan suorituksen maksajaa koskevia säännöksiä sovelletaan tuloverolain 8b §:ssä tarkoitettuun taloudelliseen työnantajaan, jos taloudellinen työnantaja ja suorituksen maksanut ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain 31 § 4 momentissa tarkoitettulla tavalla.
- Lisätään muutoin luonnoksessa ehdotetuilla tavoin muutettuun verotusmenettelylain 15a §:ään säännös, jonka mukaan ulkomaisella työnantajalla ei ole ehdotettua ilmoitusvelvollisuutta, jos taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain 31 § 4 momentissa tarkoitettulla tavalla.
- Lisätään muutoin luonnoksessa ehdotetuilla tavoin muutettuun verotusmenettelylain 17 §:ään säännös, jonka mukaan taloudellisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle mainitun lain 15 § 1 momentin mukaiset tiedot maksetusta palkasta, jos taloudellinen työnantaja ja palkan maksanut ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain 31 § 4 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Edellä esitetyt muutokset huomioon ottaen lähdeverolain 16a §:n mukainen ennakkoveron hakemisvelvollisuus ei realisoituisi, koska palkan maksajalla (tarkemmin: taloudellisella työnantajalla palkan maksajaan rinnastettavana tahona) olisi velvollisuus periä palkasta lähdevero.

Edellä esitetty menettely edellyttäisi tilitettävän veron veloittamista konsernin sisäisesti palkan maksaneelta ulkomaiselta työnantajalta suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle, mutta katsomme, että tästä johtuva lisääntynyt hallinnollinen työ olisi hyväksyttävissä, jos menettely muutoin yksinkertaistuisi edellä kuvatusti.

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu, nykyisiä vuokratyösäännöksiä vastaava veronmaksu- ja ilmoitusmenettely on raskaudestaan huolimatta nähdäksemme lähtökohtaisesti perusteltu niissä tilanteissa, joissa

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

ulkomainen työnantaja ja suomalainen taloudellinen työnantaja eivät ole etuyhteydessä keskenään – näissä tapauksissa ei ole ajateltavissa, että esimerkiksi suomalainen taloudellinen työnantaja tulisi suoraan vastuuseen kaikista veroraportointi- ja veronpidätysvelvoitteista muiden, täysin ulkopuolisten tahojen puolesta.

#### 5. Palkkakulujen veloitus konsernitilanteessa

Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan perustellusti, että palkkakulun edelleen veloituksen tulisi olla yksi edellytys sille, että taloudellisen työnantajan tilanteen voitaisiin katsoa olevan käsillä konsernitilanteessa.

Luonnoksessa lausutaan toisaalta myös, että jo osana laajempaa esimerkiksi hallintokulujen veloituksen kokonaisuuttakin tapahtuva palkkakulun laskuttaminen olisi sellaisenaan indisio siitä, että suomalainen yritys käyttää johto- ja valvontaoikeutta ulkomaisen konserniyhtiön ko. työntekijöihin. Tältä osin päättely on nähdäksemme virheellinen.

Pelkkä tavanomainen konsernin sisäinen hallinto- tai muiden kulujen edelleen veloitus ei vielä sellaisenaan ole minkäänlainen merkki johdon ja valvonnan olemassaolosta toisen konserniyhtiön henkilökuntaan nähden. Erilaisten hallinnollisten ja muiden kulujen edelleen veloituksia tehdään (ja on siirtohinnoittelunormien mukaisesti velvollisuuskin tehdä) konserneissa erittäin runsaasti, eikä niissä valtaosaltaan ole mitään liittyntää toisen konserniyhtiön työntekijöiden johto- ja valvontaoikeuteen. Tällaista indisiota koskevat maininnat luonnoksen perusteluissa ovat nähdäksemme harhaanjohtavia, ja esitämme niiden poistamista.

#### 6. Vähimmäisaikaraja konsernin ulkopuolisissa tilanteissa

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetty vähimmäisaikaraja on rajattu koskemaan vain konsernin sisäisiä tilanteita. Syyksi tälle rajaukselle esitetään, että mikäli vähimmäisaikarajaa sovellettaisiin myös konsernin ulkopuolisiin tilanteisiin, nykyisellään täysin veronalainen vuokratyöntekijälle maksettu palkkatulo olisi jatkossa eräissä tilanteissa verovapaata.

Toisaalta hallituksen esitysluonnoksen mukaan Suomessa vuosina 2019 – 2020 työskennelleistä 3.205 vuokratyöntekijästä vain 22 henkilöä eli 0,69 % työskentelivät täällä enintään viiden päivän ajan, ja vain 84 henkilöä (2,62 %) enintään 15 päivän ajan.

On siten ennakoitavissa, että nykyisin kokonaan veronalaisista vuokratyöntekijöiden palkkatuloista vain häviävän pieni määrä vapautuisi verosta, jos konsernin ulkopuolisiakin tilanteita koskien säädettäisiin vähimmäisaikaraja. Raja voisi konsernin ulkopuolisissa tilanteissa olla tarvittaessa konsernitilanteissa sovellettavaa rajaa tiukempi.

Melko tiukastakin konsernin ulkopuolisiin tilanteisiin sovellettavasta vähimmäisaikarajasta olisi merkittävää hyötyä esimerkiksi erilaisten hyvin

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

vähäisten, tilapäisten ja väliaikaisten (mahdollisesti yhtä täyttä työpäivääkin lyhyempien) asennus-, alihankinta- ja aliurakointitilanteiden kannalta. Tällaisia tilanteita syntyy tyypillisesti esimerkiksi teollisuuden ja rakennusalan kriittisissä lyhytaikaisissa käyttöönottoissa.

Näiden erittäin lyhytaikaisten alihankinta- ym. tilanteiden lukumäärä lie-nee merkittävästi edellä esitettyjä vuokratyötilanteita suurempi, ja niiden osalta aikarajan puuttuminen kokonaan tarkoittaisi aina velvollisuutta työsuorituksen erottamattomuuden ja johdon ja valvonnan analysoimiseen. Tätä velvollisuutta voi konsernin ulkopuolisissakin tilanteissa pitää suhteettomana erityisesti silloin kun on kyse hyvin lyhytaikaisista, enintään vain muutamien päivien pituisista kertaluontoisista työvaiheista ja järjestelyistä.

Näillä perusteilla esitämme vähimmäisaikarajan säätämistä myös konsernin ulkopuolisiin tilanteisiin.

#### 7. Yksityiskohtaisia huomioita konsernin ulkopuolisten tilanteiden osalta

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään perustellusti, että mahdollista taloudellinen työnantaja -asetelmaa arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota tosiasiallisiin olosuhteisiin ja arvioida niitä soveltuvien osin suhteessa verotuskäytännössä vakiintuneeseen palkan ja työkorvauksen rajanvetoon. Tässä rajanvedossa keskeinen kriteeri on mm. se, kumpi osapuoli kantaa vastuun työn lopputuloksesta.

Työnjohto- ja valvontaoikeutta koskien luonnoksessa todetaan, että "taloudelliselle työnantajalle työskentelyn yhteydessä lähtökohtaoletuksena on se, että suomalainen yritys tosiasiaassa käyttää työnantajan työnjohto- ja valvontaoikeuksia". Lausuman merkitys jää jossain määrin epäselväksi, ja ehdotamme sitä tarkennettavaksi – tarkoitetaanko tässä esimerkiksi, että työnjohto- ja valvontaoikeuksien olemassaolo on edellytyksenä taloudellinen työnantaja -säännösten soveltamiselle.

Työnjohto- ja valvontaoikeuden osalta todetaan myös, että "oletuksena ulkomaisen yrityksen tarjoaman palvelun osalta on se, että suomalainen yritys ei anna lisäohjeita sen suhteen, miten työ tulisi suorittaa". Tämän lausuman merkitys jää myös hieman epäselväksi ja voi johtaa väärinkäsityksiin – kaikessa yritysten välisessä yhteistoiminnassa on toki selvää, että asiakas voi antaa työn edetessä toiselle yritykselle lisäohjeita siitä, miten toivoo ostamansa palvelun tms. suoritettavaksi. Kohdassa on ehkä tarkoitettu yksityiskohtaisten lisäohjeiden antamista suoraan ulkomaisen yrityksen työntekijöille – jos näin on, niin tekstiä tulisi tältä osin tarkistaa.

Palvelusta maksettavan korvauksen osalta luonnoksessa todetaan, että taloudelliselle työntekijälle työskentelyyn viittaa se, jos yritys perii palkkion, joka vastaa työntekijälle maksettua palkkaa esimerkiksi lisättynä

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

prosenttimääräisellä katteella. Tältä osin tulisi tarkentaa, että tavanomainen tuntiveloitusperusteinen laskutus on eri asia, eikä viittaa taloudelliselle työnantajalle työskentelyyn.

Työssä tarvittavien työkalujen ja laitteiden osalta luonnoksessa lausutaan, että erillisen yrityksen harjoittamaan toimintaan viittaa se, jos ulkomainen yritys luovuttaa kaikki materiaalit ja työvälineet työn suorittamista varten. Tältä osin voisi olla perusteltua viitata "kaiken" materiaalin sijaan esimerkiksi työn kannalta keskeiseen materiaaliin ja välineisiin.

Luonnoksen henkilöstörakennetta koskeva kappale poikkeaa EK:n käsityksen mukaan linjauksiltaan palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevasta vakiintuneesta verotuskäytännöstä ja Verohallinnon asiaa koskevasta ohjeesta. Kappale on kokonaisuutena epäselvä, ja erityisesti lausuma, että tietyn pätevyyden edellyttäminen sopimusosapuolien työntekijöiltä viittaisi taloudellisen työnantajan asemaan, ei vaikuta perustellulta. Hyvin monissa työtehtävissä edellytetään tiettyä pätevyyttä jo lainsäädännönkin kautta, ja palvelun tms. ostajan on myös osaltaan varmistuttava siitä, että työ tehdään asianmukaisesti. Siten esimerkiksi sairaanhoitopiirin ostopalveluna hankkiman leikkauksen osalta edellytetään varmasti, että työn suorittaa kirurgi, rakennusprojektissa on vaatimuksena, että aliurakoitsijoiden henkilöstöllä on asianmukaiset luvat ajamiinsa työkoneisiin, ja sähköurakkaan kuuluvien töiden osalta on selvää, että työn tekijän on oltava asianmukaisesti koulutettu ja pätevä sähkömies. Ehdotamme harkittavaksi tämän kappaleen poistamista kokonaan tai vaihtoehtoisesti sen muokkaamista vastaamaan lähemmin Verohallinnon palkka ja työkorvaus -ohjeesta ilmeneviä verotuskäytännön vakiintuneita linjauksia.

Rakennustöitä koskevassa esimerkissä 10 esitetään, että suomalaisen rakennusyhtiön mahdollisuus rakennustyön edetessä vaikuttaa aliurakoitsijan työhön olisi yhtenevä työnjohto-oikeuden kanssa ja johtaisi taloudellinen työnantaja-asetelman muodostumiseen. Luonnoksen ilmaus on epätarkka. EK toteaa, että tavanomainen pääurakoitsijan aliurakoitsijaan kohdistama projektinjohto on selvästi eri asia kuin pääurakoitsijan suoraan aliurakoitsijan työntekijöihin kohdistama johto ja valvonta. On selvää, ettei rakennushankkeen projektinjohto ja aliurakoitsijoiden työn koordinoiminen ym. sellaisenaan voi johtaa taloudellinen työnantaja - asemaan. Tämä tulisi ko. esimerkin yhteydessä esittää tarkemmin väärinkäsitysten välttämiseksi. Myöskään materiaalien hankinnan ei tulisi yksinään johtaa taloudellinen työnantaja -tulokinnan soveltamiseen – esimerkiksi pääurakoitsijan hankkimiin rakennuselementteihin ja muihin raskaimpiin rakennuksen osiin voi kohdistua useampiakin itsenäisenä aliurakkana perustellusti pidettäviä suorituksia.

Esimerkissä 11 on kysymys ulkopuolisen työnjohtopalvelun / insinöörin konsultoinnin ostamisesta tuntilaskutuksella ulkomaiselta rakennusyrietykseltä. Esimerkissä esitetty tulkinta taloudellinen työnantaja -käsitteen

Talous ja verotus  
Lauri Lehmusojja

12.5.2022

soveltamisesta on hyvin pitkälle menevä – verotuskäytännössä on vaikiintuneesti hyväksytty insinööritoimistojen tarjoamien erilaisten rakennuskonsulttipalvelujen (esimerkiksi työn valvonta, rakennuttaminen, myös joissain tilanteissa työnjohto) tuntiperusteinen laskutus tavanomaisena konsultointipalvelun myyntinä, eikä palkkioita ole käsitelty ko. henkilöiden palkkatulona. Insinööripalvelujen ostaminen rakennusliikkeeltä on epätavanomaista. Esimerkissä jää myös epäselväksi taloudellinen työnantaja -säännöksissä edellytetyn työnjohto- ja valvontakriteerin täytyminen ko. itsenäisessä roolissa toimivan insinööriconsultin osalta. Ehdotamme esimerkkiä joko poistettavaksi tai selkeytettäväksi niin, että kyseessä olisi tavanomainen valvonta- ja insinööriconsultointipalvelun ostaminen ulkomaiselta insinööritoimistolta, jolloin suomalaisen rakennusliikkeen ei katsottaisi olevan taloudellisen työnantajan asemassa.

Muilta osin EK:lla ei ole asiassa lausuttavaa.

Ystävällisin terveisin

Elinkeinoelämän keskusliitto EK  
Talous ja verotus

Penna Urrila  
Johtaja