



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi

Viite: Hankkeen VM070:00/2020 lausunto

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi. Ehdotetut muutokset perustuvat hallitusohjelmaan.

Keskuskauppakamari antoi hallituksen esitysluonnoksen ensimmäisestä versiosta 16.8.2021 päivätyn lausunnon. Keskuskauppakamari kiittää pyynnöstä lausua hallituksen esitysluonnoksen muokatusta versiosta ja esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa:

- **Nyt lausuntokierroksella olevaa versiota esitysluonnoksesta on muokattu oikeaan suuntaan, sillä siihen on lisätty työpäivien määrään perustuva alaraja konsernitilanteisiin. Alaraja tulisi ulottaa myös muihin kuin konsernitilanteisiin Ruotsin mallin mukaisesti.**
- **Se, maksetaanko työntekijän palkasta veroa Suomeen vai työntekijän kotimaahan ei sinänsä ole yritysten kannalta kynnyskysymys. Sen sijaan ongelmaksi muodostuvat taloudellisen työnantajan sääntelyn noudattamisesta aiheutuvat hallinnolliset kustannukset ja veroriskit, jotka vaikuttaisivat käytännössä kaikkiin niihin yrityksiin, jotka vastaanottavat ulkomaisten yritysten työntekijöitä lyhyeksikin ajaksi Suomeen.**
- **Yritykset kantavat erityistä vastuuta veroasioiden asianmukaisesta hoitamisesta silloin, kun seuraamukset voivat kohdistua yksittäiseen työntekijään, kuten nyt ehdotettavassa taloudellisen työnantajan sääntelyssä. Yritykset haluavat välttää tilanteen, jossa ulkomaisen yrityksen työntekijälle syntyisi tarve verotuksen jälkikäteen oikaisuun asuinvaltiossaan sekä riski kansainvälisestä veroriidasta ja kaksinkertaisesta verotuksesta.**
- **Veroriskien, tulkinnanvaraisten tilanteiden selvittelystä aiheutuvien kustannusten ja muiden hallinnollisten kustannusten välttämiseksi yritykset joutuisivat sääntelyn vuoksi rajoittamaan Suomeen suuntautuvaa työmatkustamista tilanteissa, joihin päiväkohtainen alaraja ei selkeästi sovellu. Käytännössä sääntely rajoittaisi yritysten mahdollisuutta järjestää työhön liittyvää matkustamista parhaaksi katsomallaan tavalla ja vähentäisi työmatkustamisesta Suomeen kertyviä tuloja esimerkiksi matkailu- ja ravitsemusalalle.**
- **Esitysluonnoksessa tulisi arvioida myös esityksen dynaamiset vaikutukset sekä Suomen rajojen ulkopuolella syntyvät vaikutukset sääntelyn kohteille.**
- **Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotosta julkisille ja yksityisille toimijoille aiheutuvat hallinnolliset kustannukset sekä työntekijöiden kansainväliselle liikkuvuudelle ja yritystoiminnalle aiheutuvat haitat voidaan arvioida suuremmiksi kuin**



esitysluonnoksen mukaiset verotuotto-odotukset. Tämän vuoksi Keskuskauppakamari katsoo aiemman lausuntonsa mukaisesti, ettei taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto Suomessa ole perusteltua.

Esityksen tavoitteet

Esitysluonnoksen sivun 40 mukaan *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.* Keskuskauppakamari ei tunnista esitysluonnoksessa kuvattua kilpailutilanteen vääristymää. Keskuskauppakamari toteaa, että ulkomaiset työnantajat huolehtivat verotuksen aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista ja muista työnantajavelvoitteista työntekijöidensä osalta toimintavaltiossaan, ja nämä kustannukset vaikuttavat suomalaisten yritysten ulkomailta hankkimien palveluiden hintaan. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto johtaisi käytännössä kaksinkertaisiin verotuksen aiheuttamiin hallinnollisiin kustannuksiin, kun verovelvoitteet tulisi hoitaa sekä Suomessa että ulkomailla, joten se voisi asettaa ulkomailta hankittavat palvelut kotimaisia epäedullisempaan asemaan. Keskuskauppakamari huomauttaa, että esitysluonnoksen vaikutusarvioinnissa ei ole huomioitu ehdotettavasta lainsäädännöstä ulkomailla syntyviä verotuksen aiheuttamia hallinnollisia kustannuksia.

Esitysluonnoksessa on EU-oikeuteen viitaten todettu, että *mikäli palveluiden vastaanottajalle aiheutuu hallinnollista lisätaakkaa ulkomaisten palveluntarjoajan palveluiden käyttämisestä, vaikiintuneessa 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.* Esitysluonnos on osa hallitusohjelman liitteessä listattuja kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia. Luonnoksesta ei kuitenkaan käy ilmi, onko Suomessa havaittu sellaista veronkiertoa, jota esityksellä pyritään ehkäisemään. Ottaen huomioon lakimuutoksen aiheuttama lisätaakka ulkomaisten palveluiden käyttämisestä ja muut negatiiviset vaikutukset, Keskuskauppakamari katsoo, että taloudellisen työnantajan käsitettä ei tule ottaa käyttöön, jos kyse on lähinnä teoreettisesti mahdollisen veron kiertämisen ehkäisemisestä.

Päivämääräkohtainen alaraja

Keskuskauppakamari toteaa, että päivämääräkohtainen alaraja konsernitilanteille sulkee sääntelyn piiristä pois lyhyet konsernisisäiset työmatkat sekä vähentää sääntelyn tulkinnanvaraisuudesta aiheutuvia selvitysvelvollisuuksia sekä sääntelystä aiheutuvia haitallisia vaikutuksia yritystoiminnalle ensimmäiseen esitysluonnokseen verrattuna.

Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan alaraja tulisi ulottaa myös muihin kuin konsernitilanteisiin. Keskuskauppakamari huomauttaa, ettei Ruotsin sääntelyssä alarajan soveltamista ole rajattu konsernitilanteisiin. Jos nykyinen vuokratyösäännös haluttaisiin jättää alarajan osalta ennalleen, Keskuskauppakamari katsoo 16.8.2021 päivätyn lausuntonsa mukaisesti, että talou-



dellisesta työnantajasta tulisi säätää erillään vuokratyötilanteista. Sääntelymalli vaatisi sääntösten keskinäisen soveltamisjärjestyksen selkeyttämistä, mikä Keskuskauppakamarin näemyksen mukaan tulisi ottaa lainvalmistelussa huomioon.

Sääntelyn soveltamisala muita kuin konsernitilanteita koskien

Taloudellista työnantajaa koskevan sääntelyn soveltamisala jää esitysluonnoksesta hyvin tulkinvaraiseksi. Hallituksen esitysluonnoksessa sivulla 54 säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että muissa kuin konsernitilanteissa taloudellisen työnantajan sääntelyn piiriin tulisivat lähinnä työvoiman vuokraustilanteet. Sen sijaan sivulla 32 alaotsikon ”Taloudellisen työnantajan arviointi muissa kuin konsernitilanteissa” alla esitetyissä edellytyksissä, sivulla 56 alaotsikon ”Muut kuin konsernitilanteet” alla esitetyissä kriteereissä ja sivulta 57 lähtien alaotsikon ”Yksittäisten kriteerien arviointia” alla esitetyissä kriteereissä ja esimerkeissä sääntelyä ei selvästikään rajata työvoiman vuokraustilanteisiin, vaan taloudellisen työnantajan muodostumista arvioidaan kokonaisarviointina muissakin ulkomaisen työntekijän työskentelytilanteissa. Keskuskauppakamari pitää esitysluonnosta tältä osin ristiriitaisena.

Lisäksi on huomattava, että esitysluonnoksen s. 55 olevassa esimerkissä 4 kuvattua taloudellisen työnantajan muodostumista johtoryhmätyöskentelyssä tai muussa strategisessa työskentelyssä voitaneen soveltaa myös konsernitilanteiden ulkopuolella. Esimerkin mukaan kyseen voi tulla taloudelliselle työnantajalle työskentely, jos työntekijä *oleskelee Suomessa osallistuakseen strategiseen työskentelyyn Suomessa sijaitsevassa pääkonttorissa*. Näin ollen yrityksen johtoryhmän kokoontuessa Suomessa yrityksestä voisi ilmeisesti muodostua ulkomaisen johtoryhmän jäsenen taloudellinen työnantaja ensimmäisestä kokouspäivästä lähtien silloin, kun johtoryhmän jäsen ei työskentelisi ulkomaisessa konserniyrityksessä (vaan esimerkiksi kotimaisen yhtiön omistajana olevaa rahastoa hallinnoivassa rahastoyhtiössä tai *joint venture* -rakenteeseen kuuluvassa yhteisyrityksessä) ja kuudennestatoista perättäisestä tai 46. kalenterivuoden aikana tapahtuvasta kokouspäivästä lähtien silloin, kun johtoryhmän jäsen työskentelisi ulkomaisessa konserniyrityksessä.

Keskuskauppakamari toteaa, että suomalaisyritykset tarvitsevat myös ulkomaisia johtoryhmän jäseniä, eikä hallinnollisesti haastavalla verosääntelyllä tulisi rajoittaa kotimaisten yritysten mahdollisuuksia käyttää ulkomaisia henkilöitä johtoryhmätyöskentelyssä eikä johtoryhmien käytäntöä kokoontua fyysisesti Suomessa. Johtoryhmien kokouskäytäntöihin ei teoriassakaan voine liittyä veronkiertoa.

Keskuskauppakamari katsoo, että sääntelyn soveltamisalan tulkinvaraisuus puoltaa työskentelypäiviä koskevan alarajan säätämistä myös muihin kuin konsernitilanteisiin sääntelystä aiheutuvien hallinnollisten kustannusten ja haittojen pienentämiseksi.

Vaikutusarvioinnin täsmentäminen

Keskuskauppakamari toteaa, että esityksen vaikutusarviointia on syvennetty aikaisemmasta lausuntoversiosta. Vaikutusarvioinnissa ei ole kuitenkaan arvioitu muutoksen dynaamisia vaikutuksia talouteen ja verotuottoihin eikä esitetystä lainsäädännöstä Suomen ulkopuolella syntyviä vaikutuksia.



Hallituksen esityksen sivulla 42 on todettu, että *vaikutukset kohdentuisivat lähinnä niihin yrityksiin, joilla olisi ulkomailta Suomeen lyhyehköissä työsuhteissa työskentelemään tulevia työntekijöitä*. Tämä vaikutusarvio on linjassa sivun 54 toteamuksen kanssa, jonka mukaan sääntelyn piiriin tulisivat lähinnä työvoiman vuokraustilanteet. Kun kuitenkin ehdotettujen säännösten sanamuoto sekä esitysluonnoksessa esitetyt yksityiskohtaiset kriteerit ja esimerkit viittaavat yllä esitetyllä tavalla huomattavasti laajempaan soveltamisalaan, Keskuskauppamari pitää arviota virheellisenä ja toteaa, että sääntelyn vaikutukset eivät rajoittuisi yrityksiin, joilla olisi ulkomaisia työntekijöitä lyhyissä työsuhteissa. Sen sijaan sääntely vaikuttaisi käytännössä kaikkiin yrityksiin, joihin suuntautuu työperäistä matkustamista ulkomailta.

Konsernien tulisi luoda matkajärjestelmiinsä Suomeen suuntautuvien matkojen päiväkohtainen seuranta ja ohjeistaa työntekijöitä Suomeen matkustamiseen liittyvistä rajoituksista. Jos työskentelypäiviä koskevaa alarajaa ei esitysluonnoksen mukaisesti sovellettaisi konsernitilanteiden ulkopuolella, yritykset voisivat joutua käymään erikseen läpi jokaisen yksittäisen Suomessa ulkomailta tehdyn työskentelypäivän ja varmistamaan, etteivät taloudellisen työnantajan sääntelyn soveltamisedellytykset kyseisessä tilanteessa täyty. Yritysten tulisi myös dokumentoida Suomeen suuntautuvaa työmatkustamista huomattavasti nykyistä laajemmin mahdollisten lisäselvityspyyntöjen ja verotarkastusten varalta.

Käytännössä yritysten tulisi aktiivisesti selvittää, muodostuisiko ulkomaisen yrityksen työntekijöitä vastaanottavasta suomalaisesta yrityksestä kussakin yksittäistilanteessa työntekijöiden taloudellinen työnantaja. Ulkopuolisen asiantuntijan laatima asiantuntijamuistio taloudellista työnantajaa koskevan sääntelyn soveltumisesta yksittäistilanteessa maksaisi yritykselle Keskuskauppamarin saamien hinta-arvioiden mukaan muutamia tuhansia euroja. Jos yrityksen katsottaisiin muodostuvan taloudelliseksi työnantajaksi, sen tulisi ottaa selvää lain asettamista rekisteröinti-, ilmoitus- ja verovelvoitteista sekä luoda yritykselle prosessit näistä vastaamiseksi. Ulkopuolisen palveluntarjoajan käyttäminen viranomaisvelvoitteiden hoitamisessa (aloittamisilmoitus, tulorekisteri-ilmoitus yksittäiseltä palkkakaudelta, työn teettäjän ilmoitus sekä työntekijän ennakkoverohakemus tai verokorttihakemus) aiheuttaisi yksittäistilanteessa noin 2 000 euron suuruiset kustannukset, ja sen lisäksi ulkomaisen työnantajan mahdollinen työnantajarekisteröinti ja ennakkoperintärekisteröinti noin 1 500 euron suuruiset kustannukset.

Hallituksen esitysluonnoksen vaikutusarvioinnissa ei ole lainkaan huomioitu sääntelystä ulkomailta syntyviä vaikutuksia. Koska ulkomaisen työntekijän palkkaa verotettaisiin myös työntekijän asuinvaltiossa, sääntelystä syntyisi kaksinkertaista verotusta, joka pitäisi poistaa sovellettavan verosopimuksen mukaisesti lähtökohtaisesti työntekijän asuinvaltiossa. Tällöin työntekijän pitäisi antaa riittävät tiedot Suomessa tapahtuneesta työskentelystä ja myös pystyä osoittamaan, että Suomella on ollut verotusoikeus, sekä vastaamaan mahdollisiin muihin veroviranomaisten selvityspyyntöihin, mihin hän saattaisi tarvita asiantuntija-apua. Suomen jälkiverotustilanteessa työntekijän verotusta ulkomailta tulisi vaatia oikaistavaksi mahdollisten aikarajojen puitteissa. Jos oikaisu ei olisi ajallisesti enää mahdollista, kaksinkertainen verotus jäisi poistamatta. Paikallisten veroviranomaisten eriävä näkemys verotusoikeudesta voisi johtaa verorintaan. Kustannukset asiantuntija-avun käyttämisestä kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vaihtelisivat tapauskohtaisesti. Olisi epäselvää ja maakontaista, missä määrin taloudellinen työnantaja ja/tai tosiasiallinen työnantaja voisivat osallistua työntekijän verovelvoitteiden hoitamiseen asuinvaltiossa ilman, että siitä muodostuisi työntekijälle verotettavaa etua.



Hallituksen esitysluonnoksen vaikutusarvioinnissa ei ole lainkaan huomioitu ehdotuksen dynaamisia vaikutuksia. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan seuraavat käyttäytymisvaihtokutukset tulisi ottaa arvioinnissa huomioon:

- Veroriskien ja hallinnollisten kustannusten välttämiseksi kansainväliset konsernit rajoittaisivat sisäisellä ohjeistuksellaan Suomeen suuntautuvat työmatkat korkeintaan 15 päivän jaksoon tai 45 päivään vuodessa ja konsernin ulkopuolisissa tulkinnallisissa tilanteissa yritykset välttäisivät Suomeen matkustamista kokonaan. Suomeen suuntautuvan työmatkailun vähentäminen verolainsäädännön vaatimusten vuoksi iskisi ikävästi matkailu- ja ravitsemusalaan, joka on jo valmiiksi kärsinyt koronapandemian aikana. Lisäksi suomalaisilta veronsaajilta jäisi saamatta verotuotot näistä palveluista.
- Lainsäädäntö ohjaisi suomalaiskonserneja keskittämään konserninsisäisiä toimintoja ja kokouksia ulkomaille suomalaisten konserniyhtiöiden sijaan veroriskien ja niistä johtuvien hallinnollisten kustannusten välttämiseksi. Yritystoiminnan harjoittaminen Suomen sijaan ulkomailta johtaisi siihen, että suomalaisilta veronsaajilta jäisi verotuotot näistä toiminnoista saamatta.
- Ruotsissa vastaava lainsäädäntö on otettu käyttöön vuoden 2021 alusta, joskin Ruotsissa päivämääräkohtaista alarajaa sovelletaan myös muissa kuin konsernitilanteissa. Keskuskauppakamarilla käytettävissä olevien tietojen mukaan Ruotsin lakimuutoksen aiheuttamat hallinnolliset velvoitteet ja tulkinnanvaraisten kysymysten selvittäminen ovat lisänneet yritysten hallinnollista taakkaa ja kustannuksia. Lain vaikutuksia Ruotsiin suuntautuvaan työmatkailuun on haastavaa arvioida, sillä myös koronapandemia on estänyt voimakkaasti työmatkailua lainsäädännön voimassaoloaikana. Ruotsissa toteutuneita vaikutuksia tulisi joka tapauksessa hyödyntää lain vaikutusten arvioimisessa Suomessa.

Lopuksi

Edellä esitetyn mukaisesti Keskuskauppakamari pitää todennäköisenä, että lakiehdotuksesta aiheutuvat kustannukset toimijoille ja haitat työvoiman kansainväliselle liikkuvuudelle ja yritysten liiketoiminnan harjoittamiselle ylittävät arvioidun verotuoton lisäyksen. Keskuskauppakamari katsoo, ettei nettovaikutuksiltaan negatiivista verosäätelyä tule edistää.

Jos taloudellisen työnantajan käsite päätetään kuitenkin ottaa käyttöön, Keskuskauppakamari pitää perusteltuna lykätä lakimuutosten voimaantuloa 1.1.2024 saakka, jotta yritykset ehtisivät valmistautumaan sääntelyyn selvittämällä tulkinnanvaraiset kysymykset ja tekemällä tarvittavat muutokset konsernien matkajärjestelmiin ja ulkomailta tulevien työntekijöiden vastaanottamista koskeviin käytäntöihin.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Anne Horttanainen
Varatoimitusjohtaja

Emmiliina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija