

Valtiovarainministeriö

VN/11141/2020

**Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi.

Esitysluonnoksessa tuloverolakia esitetään 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*). Ennakkoperintälakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös taloudellisesta työnantajasta.

Esityksen tavoitteena on parantaa kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välistä kilpailutasapainoa, koska Suomessa tehtävästä työstä maksettaisiin nykyistä useammassa tilanteissa veroa Suomen verojärjestelmän mukaisesti. Hallitusohjelmassa<sup>1</sup> on kirjaus, jonka mukaan *otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.*

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

**Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto kannatettavaa**

Taloudellisen työnantajan käsitteen lisääminen lainsäädäntöön on SAK:n näkemyksen mukaan kannatettavaa. Kansainvälisen veropolitiikan kehityssuunta on viime vuosina ollut, että yhä useammat valtiot ovat siirtyneet soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä. Muun muassa Ruotsi otti käyttöön taloudellisen työnantajan käsitteen 1.1.2021.

Nykytilanteen haasteena on ollut, että työnantajan käsitteen määrittely voi teoriassa johtaa sekä muodolliseen että taloudelliseen tulkintaan. Käytännössä Suomessa nykyinen lainsäädäntö mahdollistaa näistä ainoastaan ensimmäisen soveltamisen. Vaikkakin kansallinen lainsäädäntö ja malliverosopimusten kommentaari ovat teoriassa tarjonneet riittävän kehysten työsuhteen muodostumisen kriteeristölle, eri

<sup>1</sup> Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019: Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

12.8.2021

kriteerien väliset painotukset ja etusijajärjestys ovat jääneet enemmän tai vähemmän tulkinnanvaraisiksi.

Teoriatasolla nykyisten tulkintaongelmien ratkaisemiseksi on erilaisia vaihtoehtoja, kuten esimerkiksi työsopimuslain muuttaminen. Myös OECD:n on mahdollista tarkentaa kommentaarin tulkintaohjeita. Tehokkainta ja selkeintä on kuitenkin muuttaa kansallista verolainsäädäntöä, jotta lainsäädäntömuutosten välittömät ja välilliset tulkintavaikutukset heijastuvat lähtökohtaisesti ainoastaan vero-oikeuteen.

Huomionarvoista on, että kansallisessa oikeuskäytännössä<sup>2</sup> on ollut jo viitteitä taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisesta, vaikka lainsäädäntö ei ole muuttunut. Oikeusvarmuuden näkökulmasta taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen ilman lainsäädäntömuutosta ei kuitenkaan ole tyydyttävä asiantila.

Työsuhteen muodostumisen kriteeristön tulkinnanvaraisuutta on äärimmäisen vaikea poistaa kokonaan, koska kriteerien arviointi on aina jossain määrin tapauskohtaista. SAK kuitenkin kiittää, että hallituksen esityksessä taloudellisen työnantajan muodostumisen kriteeristöä on arviointikriteerien listaamisen lisäksi käsitelty esimerkkien kautta.

Päivämääräkohtaista alarajahuojennusta harkittava

Hallituksen esityksen efektiivinen verokertymä on vähäinen, vuositasolla noin miljoonan euron luokkaa. Esityksen tavoitteet eivät kuitenkaan ole puhtaasti fiskaalisia, vaan myös periaatteellisia sekä kansainvälistä verotuksen kehityssuuntaa mukailevia.

Hallituksen esityksessä taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamiseen ei ole esitetty poikkeuksia tai huojennuksia. Tällainen päivämääräkohtainen alarajahuojennus on käytössä esimerkiksi Ruotsissa; vuokratyöksi ei katsota työsuhdetta, jonka johdosta työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää. Käytännössä tämä tarkoittaa, että ulkomaisen työntekijän palkka tulee lähtökohtaisesti veronalaiseksi Suomessa riippumatta työskentelyn kestosta.

Esitys kuvailee perusteeksi huojennuksen puuttumiselle, että nykyisen vuokratyösäännöksen piirissä olevat vuokratyöntekijät saisivat säännöksen voimaantullessa verokohteluunsa huojennuksen. SAK pitää huomiota relevanttina ja haluaa nostaa esiin, kuinka päivämääräkohtainen alarajahuojennus on mahdollista toteuttaa siten, että poikkeus ei koske vuokratyöntekijöitä. Taloudellisen työnantajan käsitteen sisältävä tuloverolain muutos on mahdollista eriyttää kokonaan omaksi kohdakseen.

---

<sup>2</sup> Muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2013:93 ja Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu HAO 16.01.2018 18/0015/4.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

12.8.2021

Jos uuden erillisen 4 d -kohdan luomista ei pidetä mielekkäänä, toinen vaihtoehto on muuttaa ja tarkentaa nyt esitettyä 4 c -kohtaa siten, että alarajahuojennus ei koske vuokratyöntekijöitä.

Koska koko esityksen fiskaalinen vaikutusarvio on joka tapauksessa matalalla tasolla, mahdollisen alarajahuojennuksen lisäämisen vaikutusta verokertymään voidaan tätä myöten pitää vähäisenä. Myös hallituksen esityksessä on tunnistettu tämä seikka:

*– lyhyistä esimerkiksi seminaari- tai koulutustyöskentelyjaksoista kertyvien verotuottojen voidaan arvioida jäävän melko vähäisiksi suhteessa veronmaksu- ja ilmoittamisvelvoitteista työnantajille, työntekijälle ja Verohallinnolle aiheutuviin hallinnollisiin kustannuksiin.*

SAK:n näkemyksen mukaan päivämääräkohtaisen alarajahuojennuksen lisäämisestä syntyvä työntekijöiden, työnantajien ja Verohallinnon hallinnollisen kustannusten pienentyminen ylittää siihen mahdollisesti liittyvät haitat.

Esityksen voimaantuloaikataulu on haastava, mutta välttämätön

Ehdotettujen lakien voimaantuloajankohdaksi on esitetty 1.1.2022 ja säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa. Aikataulua voidaan pitää tiukkana. Voimaantulon on kuitenkin järkevää olla kalenterivuoden alussa, koska muutokset koskevat esimerkiksi ennakoperintää ja palkanmaksua.

Huomionarvoista on, että esitetyt lakimuutokset koskevat kaikkia yrityksiä ja toimialoja. Näin ollen työntekijöiden ja työnantajien tulee olla valmistautuneet muutoksiin muun muassa ilmoittamis- ja veronmaksuvelvoitteiden näkökulmasta heti vuoden 2022 alusta lähtien. Sama haastava aikataulu koskee myös Verohallintoa, koska julkishallinnon työmäärä lisääntyy muun muassa ulkomaisten työnantajien rekisteröinnin, lähdeverokorttien myöntämisen, ulkomaisten työntekijöiden tietojen käsittelyn, verotuksen toimittamisen sekä asiaan liittyvän neuvonnan, ohjeistuksen ja tiedotuksen takia.

Päivämääräkohtaisen alarajahuojennuksen lisääminen vastaisi omalta osaltaan tähän aikataulupaineeseen, koska huojennuksen myötä vuoden 2022 tammikuussa Suomeen saapuvat ulkomaiset työntekijät eivät välittömästi kuuluisi sääntelyn piiriin.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry