

LAUSUNTO

Luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi (VM070:00/2020)

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 28.4.2022 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyllä muutoksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta. Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen.

Lausunnossa pitäydyn hyvin yleisiin kommentteihin sekä viittauksiin. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisena toimenä otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Kysymyksenasettelu ja aihepiiri on ollut esillä myös kotimaisessa oikeuskäytännössä ja –kirjallisuudessa viime vuosina.

Uudistuksen tavoitteet kohdistuvat veropohjan tiivistämiseen sekä Suomen verotusoikeuden laajentamiseen ja läpinäkyvyyden lisäämiseen. Samalla tavoitteena on parantaa Suomen säännösten soveltuvuutta suhteessa OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaan, verosopimusneuvottelujen sujuvuuteen sekä useiden muiden maiden omaksuman sääntelyn suhteen. Luonnoksen kansainvälisestä vertailusta käy ilmi, että taloudellisen työnantajan käsitettä sovelletaan muun muassa useissa Pohjoismaissa ja eräissä muissa maissa. Luonnoksessa esitetyn muutoksen voidaan samalla katsoa liittyvän laajempaan kansainvälisen verotuksen muutostrendiin.

Edellä esitetty antaa lähtökohdat hallituksen esitysluonnoksen tarkastelulle. Lisäksi on hyvä huomata, että hallitusohjelman mukaan hallitus seuraa jo aiemmin toteutettujen kansainvälisten ja kansallisten veronkiertoa estävien toimien vaikuttavuutta ja arvioi tarvetta uusille toimenpiteille. Myös nyt esitetyn muutoksen vaikutusten laaja-alainen seuranta on tärkeää muutoksen tullessa voimaan suunnitellusti vuoden 2023 alusta.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyn lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Luonnoksessa ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kannalta lähtökohtaisesti perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista.

Esityksessä on käyty läpi esityksen suhdetta EU-vero-oikeuteen, verosopimusoikeuteen sekä kansalliseen lainsäädäntöön. Lisäksi erityiskysymykset liittyen konsernitilanteisiin ja vuokratyöhön ovat luonnoksessa esillä. Mukaan otetut lukuisat esimerkit kuvaavat hyvin sitä, miten luonnoksessa esitetty voi liittyä hyvin erilaisiin tilanteisiin konsernien erityisasiantuntijoiden liikkuvuudesta kurkunpoimijoiden kausiluonteisiin tehtäviin.

Muuttuvan sääntelyn tulee tapahtua lain tasolla ja sen tulee olla selkeää ja tarkkarajaista. Kiitosta muutoksen valmistelijoille voidaan antaa laintasaisen muutoksen täsmentymisestä valmistelun edetessä. Silti säännösten soveltamisedellytysten ja muutoksen informoinnin osalta tilanteen voidaan katsoa olevan ongelmallinen. Kansainvälisiä ja kansallisia toimijoita tulee informoida ennen muutettavan sääntelyn soveltamista. Näin toimien Suomi voi näyttäytyä jatkossakin kansainvälisesti ennustettavana verotusympäristönä. Ennakollinen tieto saattaa osaltaan johtaa käytänteiden muuttamiseen. Siten edellä esitetty korostaa ehdotetun sääntelyn, sen soveltamisedellytysten sekä muutoksen perustelujen selkeyttä. Verovelvollisen taloudellinen päätöksenteko ja viranomaisen päätökset eivät saisi jäädä odottamaan sisällöllisesti muodostuvaa oikeuskäytäntöä.

Luonnoksessa esitetään taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön ottamista ja soveltamista muutoksen voimaan tultua verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Käsitteen määrittely on sijoitettu TVL 8 b §:n säännökseen (luonnoksen edellisen, vuonna 2021 lausunnolla olleessa versiossa ehdotetusta EPL 14 a §:stä). Luonnoksen esitettyä päivitystä voidaan pitää tämän lain kohdan ja koko sääntelyn osalta perusteltuna. Syntyvä sääntely monimutkaistaa väistämättä verolainsäädäntöä, mutta tätä haittavaikutusta on kyetty jatkovalmistelussa lieventämään.

Järjestelyn osapuolille asetettavaa ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuutta koskevia VML 15 a ja 17 §:n säännöksiä voidaan myös pitää asianmukaisina. Toki mainitun sääntelyn kuten esimerkiksi ansiotulon veronalaisuutta koskeva TVL 92 e §:n säännös ja sen tulkinta edellyttävät lisäohjeistusta. Luonnoksessa onkin mainittu hyvin yleisellä tasolla lain muutoksen voimaantulosta aiheutuvia vaikutuksia Verohallinnon toimintaan ja tietojärjestelmiin. Luonnosvaiheessa on esitetty ”asiaan liittyvä neuvonta, ohjeistus ja tiedotus” yhtenä Verohallinnon seitsemästä uudesta tehtäväalueesta arvioitaessa muutoksen vaikutuksia. Sen vuoksi keskiöön nousee myös tehtävien resursointi, vaikka muutoksen piiriin kuuluvien yritysten ja työntekijöiden joukko jääneekin melko rajatuksi.

Sääntelyn muutoksella on hyvin monitahoisia vaikutuksia, joita ei luonnokseen kirjatusta useista hahmotelmista huolimatta ole kyetty kovin onnistuneesti arvioimaan. Kriittinen arvio ei tässä kohdistu esityksen laatijoihin vaan siihen, että esityksen vaikutuksia ja niiden seurannaisvaikutuksia on käytännössä mahdotonta arvioida tarkasti. Euromääräisten verovaikutusten arvio jää väistämättä hyvin avoimeksi johtuen muun muassa asiaan

vaikuttavien seikkojen arvioinnin epävarmuudesta sekä mahdollisista käyttäytymisvaikutuksista. Juuri käyttäytymisvaikutusten merkitys saattaa olla käsiteltyä laajempi, jos esimerkiksi työntekijöiden käteen jäävien tulojen ja toisaalta työnantajan työvoimakustannusten muutokset vaikuttavat vaikkapa maatalouden työvoiman tarjontaan, saatavuuteen ja käyttöön. Maatalouden muiden kustannus- ym. ongelmien vuoksi asialla voi olla vaikutuksia jopa huoltovarmuuteen.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen verotuotoksi arvioidaan noin miljoona euroa vuodessa. Samalla joidenkin ulkomaisten työntekijöiden tuloon kohdistuisi luonnoksessa esitetyn muutoksen myötä verorasitus, jota aiemmin ei ole ollut. Sääntelystä arvioidaan aiheutuvan työnantajayrityksille hallinnollisia lisäkustannuksia ilmoittamisvelvoitteiden ja mahdollisten veronmaksuvelvoitteiden vuoksi. Myös näistä syistä verotuottoa koskeva tavoite saattaa perustua liian staattiseen näkemykseen.

Muutoksen voimaan tulon jälkeen on järjestettävä kattava seuranta, jotta voidaan arvioida muutoksen todellisia vaikutuksia. Selvää lienee jo nyt, että muutoksen fiskaalinen merkitys jää vähäiseksi ja muutosta voidaan perustella lähinnä verotusvaltaa, verojärjestelmää ja verotuksen periaatteita koskevin argumentein sekä muiden maiden esimerkillä. Esityksen arvioidaan lisäksi lisäävän edellä mainituin tavoin Verohallinnon työtä ja edellyttävän tietojärjestelmien muutoksia. Hallinnollisissa vaikutuksissa ei ole otettu huomioon muutoksesta mahdollisesti aiheutuvia veroriitoja.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen vaikutuksia tulee arvioida ja seurata edellä esitetyn perusteiden lainmuutoksen voimaan tulon jälkeen.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnos sisältää hallituksen ohjelman mukaisen lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutosehdotuksen. Sitä voidaan pitää tavoitteen mukaisena. Edellä on arvioitu kokonaisuutta yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota muun muassa eräisiin sääntelyn selkeyttä ja ennakoitavuutta koskeviin seikkoihin. Lausunto sisältää myös huomioita esitetyn muutoksen vaikutusarviointista ja jatkoseurannasta.

Toivon valtiovarainministeriön ottavan esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Tampereella 12.5.2022

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto