

TALOUELLISEN TYÖNANTAJAN LAINSÄÄDÄNNÖN MAHDOLLISET VAIKUTUKSET

Lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2023

TIIVISTELMÄ

Markus Niittymäki: Taloudellisen työnantajan lainsäädännön mahdolliset vaikutukset

Pro gradu -tutkielma

Tampereen yliopisto

Johtamisen ja talouden tiedekunta, julkinen talousjohtaminen

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Toukokuu 2023

Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelmassa oli listattuna lainsäädäntömuutos, jossa tuloverolakiin olisi lisätty taloudellisen työnantajan käsite. Hallitusohjelman liitteessä 5 oli listattu kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi tarkoitettuja toimia, joista kohta 9 koski taloudellista työnantajaa. Lakimuutoksen myötä Suomessa ei voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun, ja muutos olisi laajentanut Suomen verotusoikeutta. Lakimuutoksen oli tarkoitus tulla voimaan vuonna 2023, mutta se kaatui eduskunnassa vuoden 2022 syksyllä.

Tämän tutkielman tarkoituksena oli selvittää, mitkä olisivat taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Tarkastelin taloudellisen työnantajan lakimuutoksen hyötyjä ja haittoja OECD:n RIA-työkalun ja valtioneuvoston lainvalmistelun vaikutusarviointiohjeen kautta. Tutkimuskysymyksenä toimi: Mitkä olisivat taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin? Paneuduin taloudellisen työnantajan lakimuutoksen hallituksen esityksen luonnoksiin ja muihin asiantuntijalausuntoihin, joita käytin pohjustuksena aiheen asiantuntijoiden haastatteluissa. Tutkimuksen kohteena olivat ne tahot, joita taloudellisen työnantajan lakimuutos koskisi, eli julkinen sektori ja yritykset. Haastattelut toimivat tutkimuksen aineistona. Lisäksi tarkoituksena oli selvittää, miten lainmuutos vaikuttaisi Suomen kilpailukykyyn ja verojärjestelmään.

Tutkimuksessa kävi ilmi, että taloudellisen työnantajan lakimuutos olisi vaikuttanut julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Keskeisimpänä lakimuutoksen hyötynä olisi ollut pieni fiskaalinen etu ja se, ettei tulevaisuudessa verosopimusneuvotteluissa tarvitsisi neuvotella erikseen vuokratyötilanteita koskevasta erityismääräyksestä. Lakimuutos olisi aiheuttanut useita haittoja sekä yksityiselle sektorille (Verohallinto) että julkiselle sektorille (yritykset). Keskeisimpänä haittana niin julkisella kuin yksityisellä sektorilla olisi ollut hallinnollisten kustannusten kasvu. Hallinnollisia kustannuksia olisi aiheutunut järjestelmämuutoksista, henkilöstöressurssien lisäämisestä, neuvomisesta ja työntekijöiden matkustuspäivien seuraamisesta. Lakimuutoksen aiheuttamat verotuotot eivät olleet luotettavasti laskettavissa, eikä laskelmissa ollut huomioitu lainsäädännön aiheuttamia dynaamisia muutoksia. Dynaamisten vaikutusten arviointi on monesti hankalaa, ja tämä tutkimus pyrki täyttämään sitä aukkoa. Hallituksen esityksessä ei mainittu yrityksille tai Verohallinnolle aiheutuvia euromääräisiä kustannuksia tai henkilötyövuosien lisäystä. Näistä saatiin tietoa tutkimuksen haastatteluilla.

Relevantteja jatkotutkimusaiheita voisivat esimerkiksi olla kvantitatiiviset tutkimukset taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutuksista verotuottoihin suhteessa hallinnollisiin kustannuksiin Ruotsissa, jossa lakimuutos tuli voimaan vuonna 2021.

Avainsanat: Taloudellinen työnantaja, vero-oikeus, fiskaaliset vaikutukset, OECD RIA, hyvä verojärjestelmä

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

SISÄLLYS

Sisällysluettelo

1. JOHDANTO	1
1.1 Aihealueen esittely	1
1.2 Tutkimuksen tarkoitus, kohde ja rajaus.....	4
1.3 Aikaisempi tutkimus ja tutkimusaukko	5
2. TEOREETTINEN OSA	8
2.1 Tutkimuskysymykset	8
2.2 Tutkimuksen rajaus	8
2.3 Lainvalmistelun vaikutusarviointiohje.....	9
2.3.1 Lähtökohdat vaikutusarvioinnille	9
2.3.2 Taloudelliset vaikutukset	12
2.4. Regulatory Impact Assessment.....	15
2.5 Verotuksen teoria.....	17
2.6 Verosopimukset.....	20
2.7 Malliverosopimus OECD.....	22
3. TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA	25
3.1 Yksityinen työsuhde OECD Malliverosopimuksen mukaan.....	25
3.1.1 Kiinteä toimipaikka ja konserni.....	25
3.1.2 Lakisäädöksen aiheuttamat muutokset	27
3.2 Verosuunnittelu ja veronkierto.....	29
3.2.1 Ansiotulojen verotus Suomessa verrattuna muihin OECD-maihin	31
3.3 Taloustieteen näkökulma.....	32
3.4 Taloudellinen työnantaja.....	35
3.4.1 Taustaa taloudellisesta työnantajasta	36
3.4.2 Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönoton aiheuttamat muutokset.....	38
3.4.3 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin	39
3.5 Ongelmakohtia.....	41
3.6 Kuinka arvioidaan taloudellinen työnantaja	43
3.6.1 Vuokratyöntekijät ja konsernitilanteet	47
4. TUTKIMUSMENETELMÄT	49
4.1 Laadullinen tutkimus.....	49
4.2 Analyysimenetelmät	50

4.3 Tutkimuksen haavoittuvuus	51
4.4 Hyvän verojärjestelmän piirteet	52
4.5 Haastattelut	54
4.5.1 Haastateltava 1	54
4.5.2 Haastateltava 2	56
4.5.3 Haastateltava 3	59
4.5.4 Haastateltava 4	61
4.5.5 Haastateltava 5	63
5. TULOKSET	64
5.1 Tutkimuksen tulokset	64
5.1.1 Hyvän verojärjestelmän piirteet	64
5.1.2 Hyödyt ja haitat julkiselle ja yksityiselle sektorille	66
5.1.3 Vaikutukset Suomen kilpailukykyyn	69
5.2 Lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin	70
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	72
6.1 Pohdinta	72
6.2 Jatkotutkimusaiheet	75
LÄHTEET	77
LIITE 1: Haastattelulomake	83

Kuviot

Kuvio: 1. Sivuvaikutukset.....	35
Kuvio 2. Hyvän verojärjestelmän piirteet. (mukaiillen Myrsky 2013, 77–94; Knuutinen 2017, 36-37).	53

Taulukot

Taulukko 1. Hyvän verojärjestelmän piirteet.....	66
Taulukko 2. Lakimuutoksen hyödyt ja haitat.	69
Taulukko 3. Vaikutukset Suomen kilpailukykyyn.	70

1. JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely

Suomi on osa globaalia talousjärjestelmää, jossa tavarat, pääomat ja työntekijät liikkuvat vapaasti. Globalisaatio on koko maapallon tasolla tapahtuvaa jatkuvaa integraatiota, jonka seurauksena tavarat, tieto sekä pääomat ja ihmiset siirtyvät kaikkialla maasta toiseen aiempaa jouhevammin (Korkman 2017, 21). Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelmaan oli kirjattu lainsäädäntömuutos, jonka myötä tuloverolakiin olisi lisätty taloudellisen työnantajan käsite. Hallitusohjelman liitteessä 5 oli listattu kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi tarkoitettuja toimia. Liitteen kohdassa 9 kerrottiin, että tarkoitus oli ottaa käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. (Valtiovarainministeriö 2022, 6.) Lakimuutosten oli tarkoitus tulla voimaan 1.1.2023, ja lakia olisi sovellettu ensimmäisen kerran vuonna 2023 toimitettavassa verotuksessa. Vuoden 2022 viikolla 46 hallitus tiedotti, että ehdotettu veromuutos ei etene eduskuntaan, mikä tarkoittaa sitä, että lakimuutos ei tule voimaan ainakaan Marinin hallituskaudella. (Valtiovarainministeriö 2022.)

Ennen kaatumistaan hallituksen esitys sai paljon kritiikkiä mediassa. Työmatkaveroksikin kutsuttua lakimuutosta käsiteltiin muun muassa Kauppalehden artikkelissa, joka oli otsikoitu ”Hallitus karkottaa ulkomaisia työmatkalaisia Suomesta – Täysin päätön esitys”. Artikkelissa teknologiateollisuuden johtava asiantuntija Maria Volanen ja Keskuskauppakamarin johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää sanoivat, että he pitivät päätöstä täysin päättömänä eikä siinä heidän mielestään ollut mitään järkeä. Artikkelissa muun muassa kysyttiin, kuka tulee Suomeen tekemään töitä, kun on jo muutenkin ongelmia saada ulkomaisia työntekijöitä. (Kauppalehti 2022.) Myös Nokian veroasiantuntija Timo Ohvo antoi kritiikkiä hallituksen esityksestä Kauppalehdessä: hänen mukaansa taloudellisen työnantajan käsitteen lisäämisellä tuloverolakiin luotaisiin verovelvoitteita ilman verokertymää (Kauppalehti 2022).

Ei ole tuotu esille tarkkaa syytä siihen, minkä takia lainmuutos kaatui hallituksessa. Mutta jos esitys olisi ollut selkeä ja sillä olisi saatu kivuttomasti verotuloja, se olisi varmasti tuotu eduskuntaan ja saatettu voimaan enemmistöhallituksen ollessa vallassa. Samaan aikaan kaatui myös hallituksen toinen kiistanalainen verolakiuudistus, arvonnousuvero (exit-vero). Molempia lakimuutoksia arvosteltiin ennen niiden kaatumista, koska ne toisivat vain vähän verotuloja mutta johtaisivat hallinnollisten kustannusten kasvamiseen ja raportointivelvollisuuksien lisääntymiseen.

Suomessa palkansaaja on joko yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen. Pääsääntönä on, että ulkomailta Suomeen tuleva vuokratyöntekijä maksaa Suomessa tehdystä työstä saadusta tulosta veroa Suomeen, vaikka hänen asuinvaltionsa ei olisi Suomi. Vuokratyöntekijän verotukseen vaikuttavat Suomessa oleskelun kesto ja vuokratyöntekijän asuinvaltion ja Suomen välillä solmittu verosopimus. (Verohallinto 2020.) Verosopimukset sisältävät erilaisia määräyksiä vuokratyöntekijöiden verotuksesta. Suomen tiettyjen valtioiden kanssa solmimat verosopimukset rajoittavat Suomen kansallisen lainsäädännön mukaista verotusvaltaa niin, että vuokratyöntekijän asuinvaltio saa verottaa Suomesta saadun tulon. Tästä syystä hallitus ajoi taloudellista työnantajaa koskevaa lainmuutosta. Siksi taloudellista työnantajaa koskeva lainsäädäntö pyrittiin tuomaan voimaan. Perustilanteessa asia vaikuttaa yksinkertaiselta ja selkeältä, mutta Suomen solmimat verosopimukset tiettyjen valtioiden kanssa muuttavat tilanteen, sillä ne rajoittavat Suomen kansallisen lainsäädännön mukaista verotusvaltaa niin, että vuokratyöntekijän asuinvaltio saa verottaa Suomesta saadun tulon.

Kaatuneen lakiesityksen mukaan työnantajan ja työntekijän velvollisuudet olisivat alkaneet heti ensimmäisestä päivästä työmatkalaisen tullessa konsernin ulkopuolelta. Konsernin sisäisissä tilanteissa taas verot olisivat tulleet maksettavaksi, kun työmatkaa on kestänyt yli 15 päivää tai matkapäiviä on kertynyt vuoden aikana yli 45. (Kauppalehti 2022.) Lainsäädännön arvioneuvosto ei kyennyt kesällä arvioimaan, olisivatko lakiesityksen kustannukset suuremmat kuin hyödyt (Arviointineuvosto 2022). Tämä itsessään on jo mielenkiintoista, koska jos lainsäädännön arviointineuvosto ei osannut arvioida lakimuutoksen kustannusten ja hyötyjen suhdetta, voidaan kysyä, minkä takia lakia oltiin ajamassa voimaan. Jos laki olisi tullut voimaan, se olisi kaikkien arvioiden mukaan lisännyt niin julkisen hallinnon kuin yrityksiensäkin hallinnollista taakkaa.

Hallituksen esityksessä todetaan perusteluissa taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön ottamisen syyksi se, että Suomessa ei sen ansiosta voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Nykytilanteessa Suomella ei monien maiden kanssa solmittujen verosopimusten vuoksi ole oikeutta verottaa palkkaa, jota vuokratekijä Suomessa saa Suomessa tehdystä työstä, minkä takia verotuloja jää saamatta. Muutos tiivistäisi veropohjaa ja yhtenäistäisi eri maista tulevien vuokratyöntekijöiden verokohtelua. Muutoksen myötä vuokratyösuhteessa maksetut palkat olisivat jatkossa Suomessa veronalaista tuloa riippumatta siitä, missä maassa henkilö verotuksellisesti asuu – maiden väliset verosopimukset eivät enää määrittäisi verokohtelua. (HE 2022, 28.) Alaluvussa 3.1.2 luetellaan maita, joiden kanssa Suomen tekemistä verosopimuksista puuttuu vuokratyön verotuksen salliva artikla, jolloin Suomella ei ole verotusoikeutta vuokratyöntekijän lyhytaikaisesta Suomessa työskentelystä saamaan palkkaan. Nykytilanteessa on mahdollista välttyä Suomen ansiotuloverotukselta käyttämällä työntekijöitä tällaisista maista.

Konsernitilanteissa ei pääsääntöisesti voida verottaa Suomesta saatua tuloa, kuten tuloverolain 10 §:n 1 momentin 4 c kohta toteaa. (Finnwatch 2022, 1–2.) Tämä avaa suomalaisille yrityksille verosuunnittelumahdollisuuksia: ne voivat hakea työntekijöitä lyhytaikaisiin projekteihin näistä verosopimusmaista, koska heidän ei tarvitse maksaa Suomeen ansiotuloveroja tai muita sosiaaliturvamaksuja.

Verotuksen yhdenvertaisuuden nimissä voi nähdä, minkä takia hallitus halusi kyseistä lainmuutosta. Voidaan kysyä, miksi tietyistä valtioista tulevien työntekijöiden ei tarvitse maksaa Suomeen veroja palkkatuloistaan mutta sellaisista maista, joiden kanssa solmituissa verosopimuksissa on vuokratyön verotuksen salliva artikla, tulevien työntekijöiden täytyisi maksaa verot Suomeen. Tämä aiheuttaa verotuksen yhdenvertaisuuden ja neutraalisuuden kannalta epäkohdan, johon monet muut maat ovat puuttuneet, mukaan lukien Ruotsi ja Norja. Lainmuutos kuitenkin sisälsi paljon tulkinnallisia kohtia, jotka lisäsivät niin Verohallinnon kuin yritystenkin kustannuksia, eivätkä korkeat kustannukset ole tehokkaan verotusjärjestelmän ominaispiirre. Kauppalehden artikkelissa Volanen tuo esille erään tilanteen:

”Jos esimerkiksi valmistaja lähettää oman ihmisen paikan päälle asentamaan tai ottamaan käyttöön uutta konetta, suomalainen yhtiö joutuu tekemään kalliin analyysin siitä, koskevatko uudet työnantajavelvoitteet sitä” (Kauppalehti 2022).

Monet muut maat ovat lisänneet lainsäädäntöön taloudellisen työnantajan käsitteen, esimerkiksi Ruotsi, Norja, Tanska, Belgia, Saksa, Alankomaat ja Iso-Britannia. Suomella on tapana seurata viiveellä Ruotsissa tehtyjä muutoksia, ja Ruotsissa tuli 1.1.2021 voimaan laki (Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta), jossa muutettiin rajoitetusti verovelvollisia koskeva kohta tuloverolaissa. Lakiin lisättiin uusia säännöksiä, 6 a § ja 6 b §, ja lisäksi nykyistä 6 §:ää muutettiin niin, että 183 päivän sääntö siirrettiin kokonaisuudessaan uuteen 6 a §:ään. Taloudellisen työnantajan käsite sisällytettiin 183 päivän sääntöä koskevaan säännökseen. Lakimuutosten jälkeen 183 päivän säännös verovelvollisuudesta ei sovellu, jos kyseessä on tilanne, jossa työvoima on vuokrattu ruotsalaiselle yhtiölle, jonka katsotaan olevan taloudellinen työnantaja. Ruotsissa vuokratyöntekijän verovelvollisuus Ruotsissa alkaa heti työskentelyn alettua. Vuokratyöksi ei katsota työsuhdetta, jonka johdosta työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15:tä päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45:tä päivää. (HE 2022, 45–46.) On oletettavaa, että Suomessakin tämä lakiuudistus toteutetaan jollain aikavälillä, sillä Suomi kuuluu harvaan joukkoon maita, jotka eivät ole ottaneet taloudellisen työnantajan käsitettä käyttöön. OECD:n malliverosopimuksessa 15 artiklan 2 kohdassa

on mahdollistettu taloudellisen työnantajan käsitteen ottaminen käyttöön ilman, että tarvitsee solmia uusia verosopimuksia.

1.2 Tutkimuksen tarkoitus, kohde ja rajaus

Tutkimuksessa selvitän, millaisia vaikutuksia taloudellisen työnantajan lisäämisellä tuloverolakiin olisi eri tahoille. Tutkimuskysymyksenäni toimii: Mitkä olisivat ehdotetun lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Alakysymyksinä toimivat:

1. Millainen on hyvä verojärjestelmä?
2. Mitkä olisivat lainmuutoksen hyödyt ja haitat?
3. Miten lainmuutos vaikuttaisi kilpailukykyyn?

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää julkisen talouden kannalta tärkeitä kysymyksiä: Lisääntyisivätkö valtion verotulot muutoksen myötä (fiskaaliset vaikutukset)? Mitkä ovat lain ongelmakohdat? Lisäksi tutkimuksen tekemiseen motivoi se, että usein lainvalmistelijoilla ei ole tarkkoja tai tutkimukseen perustuvia tietoja siitä, kuinka lainmuutos vaikuttaa sen voimaan tulon jälkeen, *ex ante*. Monesti kuitenkin muutoksen vaikutuksille on asetettu jotkin tavoitteet, kuten tässäkin lainmuutoshankkeessa. Valtiomministeriön luonnoksessa hallituksen esitykseksi verotuottovaikutuksiksi oli arvioitu 3 miljoonaa euroa. Tästä arviolta 1 miljoona olisi saatu vuokratyötilanteista ja 2 miljoonaa konsernitilanteista. (HE 2022, 39.) Verotuotot oli arvioitu verrattain mataliksi, ja suurimman osan verotuotoista arvioitiin tulevan konsernitilanteista. Konsernitilanteita koskevaan laskentaan liittyy kuitenkin epävarmuustekijä, jonka vuoksi arvio 2 miljoonan euron verotuotoista ei välttämättä ole luotettava. Hallituksen esityksessä todetaan, että konsernitilanteissa syntyviä verotuottoja ei ole voitu laskea luotettavasti, koska Verohallinnon järjestelmistä ei saada suoraan dataa niiden laskemiseen. (HE 2022, 37.) Tämän tutkimuksen avulla voidaan saada uutta informaatiota tulevaisuutta varten erityisesti siitä, olisiko kannattavaa ajaa uudestaan tätä lainmuutosta tulevaisuudessa ja minkälaisia hallinnollisia vaikutuksia lakimuutoksella olisi ollut.

Hallituksen esityksessä tuodaan esille, että lausuntokierroksella olleessa esityksessä verotuotoksi vuokratyöntekijöiden osalta oli arvioitu miljoona euroa. Lisäksi kerrotaan, että arviolta 16–20 prosenttia verovelvollisista työntekijöistä saapuu muista maista kuin nykyisen vuokratyösäännöksen soveltamisalaan kuuluvista verosopimusmaista tai maista, joiden kanssa ei ole verosopimusta. Sen jälkeen todetaan, että taloudellista työnantajaa koskeva säännöksen käyttöönotto ei lisäisi

vuokratyötilanteiden osalta merkittävästi lisää verotuloja. (HE 2022, 37.) Hallituksen esityksessä ei tuoda esille, kuinka paljon kustannuksia säännöksen käyttöönotto aiheuttaisi julkisella sektorilla, mutta todetaan, että se lisäisi Verohallinnon työtä (HE 2022, 39). Tutkimuksessa on tarkoitus saada tarkempaa tietoa siitä, kuinka paljon lisäkuluja säännöksen käyttöönotto aiheuttaisi niin julkisella sektorilla (Verohallinto) kuin yksityisellä sektorilla (yritykset). Tutkimuksessa haastatellaan molempien sektoreiden edustajia. Haastattelujen pohjalta luodaan laajempi kokonaiskuva säännöksen käyttöönoton vaikutuksista.

Miksi tämän tutkimusaukon ratkaiseminen on tärkeää? Koska on julkisen talouden kannalta tärkeää saada tietoa siitä, kuinka lakiuudistus vaikuttaisi Suomen verotuloihin. Tutkimus auttaa ymmärtämään, minkälaisia vaikutuksia taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön ottamisella olisi julkiseen talouteen. Tutkimustiedosta voivat hyötyä monet eri tahot, kuten virkamiehet, poliitikot, yritykset sekä kansalaiset yleisesti. Julkisen talousjohtamisen opiskelijana näen, että tutkimustiedon avulla voidaan hahmottaa, kuinka lakimuutos voisi vaikuttaa Suomen verotuloihin ja sitä kautta julkiseen talouteen. Lain esivalmistelutöissä on arvioitu, että laki toisi 3 miljoonan verotulot mutta myös aiheuttaisi lisäkuluja niin Verohallinnolle kuin yrityksille (VM 2022, 39). Esimerkiksi yritykset voisivat lainmuutosten takia joutua kohdentamaan resursseja henkilöstöhallintoon tai palkkaamaan konsulttiyrityksiä hoitamaan hallinnollisen työn heidän puolestaan. Konsulttiyritysten palkkaaminen toisi kuluja, joita aiheuttavat muun muassa ilmoitusten tekemiset, työntekijöiden matkapäivien seuraamiset, selvityspyynnöt, ja muita hallinnollisia kuluja. Tämä voisi johtaa siihen, että yritysten ei olisi yhtä kannattavaa tuoda ulkomaalaisia osaajia Suomeen. Siksi lainmuutoksen jälkeen ulkomaiset työntekijät ja yritykset voisivat nähdä Suomen vähemmän houkuttelevaksi maaksi työntekemisen kannalta.

1.3 Aikaisempi tutkimus ja tutkimusaukko

Aiheesta on aikaisempia pro gradu -tutkielmia, joissa on tutkittu taloudellista työnantajaa Suomen ja Ruotsin kontekstissa, ja yksi pro gradu -tutkimus, joka liittyy taloudellisen työnantajan käsitteeseen. Aiemmat tutkimukset ovat käsitelleet taloudellista työnantajaa lakitekniisten seikkojen pohjalta (ks. Salminen 2019 ja Laaki 2020). Taloudellisen työnantajan käsitettä on tutkittu myös kahdessa pro gradu -tutkielmassa. Aleksis Salminen (2019) tutki tapoja, joilla taloudellisen työnantajan lainmuutos voitaisiin käytännössä toteuttaa, ja näkökulmia siihen, miksi työnantajan määrittely tulisi tehdä oikeuskäytännön sijaan lainsäädäntöteitse. Eveliina Laaki (2020) puolestaan tutki taloudellisen

työnantajan käsitteen tilanteita ja sitä, miten työnantajan käsite määritellään Suomessa niin työoikeudessa kuin vero-oikeudessa.

Aiheesta ei ole Suomessa aikaisempaa tutkimusta, koska lakimuutos on täysin uusi. Aiheen huomattuani olen tunnistanut tutkimusaukon Suomen kontekstissa: ei ole kattavaa tietoa siitä, kuinka paljon verotulojen arvioidaan kasvavan taloudellisen työnantajan käsitteen ottamisen ansiosta. Aiemmat tutkimukset ovat olleet lainopillisia, kun taas minun tutkimukseni keskittyy siihen, kuinka paljon lainmuutoksen avulla arvioidaan saatavan verotuloja. Toinen mielenkiintoinen näkökulma on se, kuinka paljon hallinnollisia kuluja niin julkiselle puolelle kuin yrityksille aiheutuisi lain käyttöön ottamisesta. Hallituksen esityksessä todettiin, että ei voida tehdä varmoja arvioita siitä, kuinka paljon verotuloja saadaan. Looginen syy tähän on se, että kyseistä lakia ei vielä ole Suomessa ja siksi ei ole myöskään varmaa tilastollista tietoa. Uskon oman tutkimukseni tuovan tätä informaatiovajetta paikkaavaa lisäinformaatiota, jota voidaan hyödyntää tulevaisuudessa. Toisaalta mielenkiintoisen kulman tutkimukseen tuo se, että tutkimusta tehtäessä lakimuutos oli jo kaatunut eduskunnassa, joten haastateltavat tiesivät, ettei se edennyt lakiin. Siksi haastatteluista saatu tieto voi olla arvokkaampaa siltä kannalta, miksi lakimuutos ei edennyt eduskuntaan. Jos lakimuutos tulee voimaan joskus tulevaisuudessa, tutkimukseni tuo lisäarvoa. On hyödyllistä tutkia sitä jo etukäteen ja tuoda esille sen mahdollisia vaikutuksia.

Helsingin hallinto-oikeus on käsitellyt erästä taloudelliseen työnantajaan liittyvää tapausta (HaO 18/0015/4, 2018). Helsingin hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että taloudellisen työnantajan käsite soveltui tilanteessa, jossa Ison-Britanniassa asuva A oli työskennellyt Suomessa maajohtajana 1.5.2010–31.3.2012. A oli solminut työsopimuksen isobritannialaisen B Ltd:n kanssa, ja tämä oli maksanut hänen palkkansa Suomessa työskentelyn ajalta. B Ltd oli veloittanut palkkakustannukset 12.7.2010 perustetulta B-konserniin kuuluvan tanskalaisen C A/S:n Suomessa sijaitsevalta sivuliikkeeltä. B Ltd:llä ei ollut Suomessa sivuliikettä tai kiinteää toimipaikkaa. B Ltd oli vastannut A:lle maksetun palkan veron määrästä. Hallinto-oikeus päätyi siihen tulokseen, että Suomen ja Ison-Britannian välisen verosopimuksen vuoksi A:n taloudellisena työnantajana oli pidettävä Suomessa sijaitsevaa C A/S:n sivuliikettä. Helsingin HAO 16.01.2018 18/0015/4:ssa todetaan seuraavasti:

”Kun A:n ennakkoperintälain 14 §:n mukaisena työnantajana verovuosina 2011 ja 2012 oli pidettävä C A/S:n Suomen sivuliikettä ja, kun sitä oli pidettävä myös Suomen ja Ison-Britannian välisen verosopimuksen 16 artiklan 2 kohdan mukaisena (taloudellisena) työnantajana, Suomen ja Ison-Britannian välisen verosopimuksen ei voitu katsoa rajoittavan A:n B Ltd:n maksamien palkkojen

veronalaisuutta Suomessa, ja näin ollen A:n veronalaisena ansiotuloina Suomessa oli pidettävä B Ltd:n maksamia palkkoja.”

Tutkimukseni auttaa selvittämään taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön ottamisen mahdollisia vaikutuksia julkiseen talouteen, verotuksen ongelmakohtia. Luonnoksessa hallituksen esitykseksi taloudelliseksi työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi (HE-luonnos 23.6.2022) kerrotaan, että lausuntokierroksella olleessa esitysluonnoksessa verotuottoarviot oli arvioitu noin kolmeksi miljona euroksi (HE 2022, 37). Perspektiivinä hallituksen talousarvioesitys vuodelle 2023 on 80,5 miljardia euroa (Valtioneuvosto 2022). Taloudellisen työnantajan lakimuutokset olisivat lisänneet myös Verohallinnon kustannuksia, joiden määrää Verohallinto ei kuitenkaan avannut tarkemmin lausunnossaan. Verohallinto toi lausunnossaan esille, että lakimuutokset edellyttävät muutoksia tulorekisteriin ja verotuksen järjestelmämuutoksia Verohallinnossa. (Verohallinto 2022, 7.) Tutkimuksessa käytetään vuonna 2022 laadittua viimeisintä esitysluonnosta. Tutkimuksessa käytetään käsitteitä hallituksen esitys, säädösehdotus ja lakiehdotus samassa merkityksessä ja niillä viitataan samaan hallituksen esitykseen taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi VM070:00/2020.

Pro gradu -tutkielmani alkaa johdannosta, jossa käyn läpi tutkimuksen aihetta, tutkimusongelmaa, aiempia tutkimuksia, tutkimuskysymyksiä ja tutkimuksen rakennetta. Seuraavana on luku 2, teoreettinen osa, jossa avaan teoreettista viitekehystä ja tutkimuksen kannalta keskeisimpiä käsitteitä. Luku 3 on empiirinen osa, jossa avaan tutkimusmenetelmää, aineistoa, rajauksia ja analyysimenetelmiä. Luvussa 4 siirryn aineistoon ja analyysin käsittelytapoihin. Tämän jälkeen esitän luvussa 5 tutkimuksen tulokset ja luvussa 6 johtopäätökset.

2. TEOREETTINEN OSA

2.1 Tutkimuskysymykset

Tutkimuksessani selvitän, minkälaisia vaikutuksia taloudellisen työnantajan käsitteen lisääminen tuloverolakiin aiheuttaisi niin julkiselle kuin yksityiselle sektorille. Tähän tutkimuskysymykseen pyrin vastaamaan alakysymysten avulla. Tutkimuksessa käytän teoriaperusteista arviointia, jossa on teorialähtöinen interventioteorია siitä, miten tuleva verolaki voisi vaikuttaa. Lakimuutos sai mediahuomiota. Sitä kritisoitiin kovinkin sanankääntein, ja sen odotetut hyödyt arvioitiin vähäisiksi. Kipinän tutkimukselle sain työpaikaltani, jossa käsiteltiin palaverissa kyseistä aihetta. Tämän pohjalta hahmottelin päätutkimuskysymyksen ja alakysymykset. Tutkimuskysymykseni perustuu OECD:n RIA-työkaluun, jonka avulla taloudellisen työnantajan lainmuutoksen vaikutuksia voidaan arvioida kriittisesti analysoimalla ehdotettujen asetusten, olemassa olevien säädösten ja muiden kuin sääntelyvaihtoehtojen myönteisiä ja kielteisiä vaikutuksia. jossa taloudellisen työnantajan vaikutusten arviointi tehdään kriittisesti ehdotettujen asetusten ja olemassa olevien säädösten ja muiden kuin sääntelyvaihtoehtojen myönteisiä ja kielteisiä vaikutuksia.

Tutkimuskysymyksenäni toimii: Mitkä olisivat taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin.

Alakysymyksinä toimivat:

1. Millainen on hyvä verojärjestelmä?
2. Mitkä olisivat lainmuutoksen hyödyt ja haitat?
3. Miten lainmuutos vaikuttaisi kilpailukykyyn?

Päätutkimuskysymyksessä mainitsemillani ehdotetun asetuksen vaikutuksilla julkiseen sektoriin viitataan hallintokuluihin ja arvioituihin verotuottoihin. Vaikutukset yksityiseen sektoriin taas tarkoittavat niitä kuluja, joita yrityksille aiheutuisi lainmuutoksesta. Alatutkimuskysymykset ovat yksiselitteisiä, ja niiden tarkoitus on tuoda lisäinformaatiota päätutkimuskysymykseen.

2.2 Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksessa tarkastellaan vuokratyöntekijöiden ja taloudellisen työnantajan muodostumista ja lakimuutoksen vaikutuksia julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Tutkimuksesta on rajattu pois

tuloverolain 13 §, jossa säädetään suomalaisessa aluksessa työskentelevän verovelvollisuudesta, koska Suomella on verotusoikeus näihin tuloihin, vaikka työnantaja olisi ulkomainen ja työskentely tapahtuisi suomalaisen työnantajan aluksella. Pääpaino tutkimuksessa on konsernitilanteiden ja vuokratyötilanteiden tarkastelussa, ja tarkastelen tilannetta rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden osalta. En lähesty lainmuutosta tyypilliseen tapaan oikeudellisen sääntelyn kautta. Oikeudellisen sääntelyn kautta tapahtuvassa tutkimustavassa taloudellisen työnantajan käsitettä tutkittaisiin itsessään ja ehdotettu uusi sääntely toimisi kokonaisuudessaan lainopillisen tutkimuksen rajauksena. Tällainen rajaus toimisi hyvin, kun haluttaisiin tutkia mahdollista lainmuutosta pelkän lainopillisen tutkimuksen kautta. En tutki pelkästään konsernitilanteita, vaikka sekin sopisi erinomaisesti rajaukseksi. Yksi näkökulma olisi tutkia kaatunutta lakimuutosta tilintarkastuspalveluiden varmennuksen ongelman näkökulmasta.

Lähestymistapana tutkimuksessani käytän arviointitutkimusta. Aion ratkaista tutkimuskysymyksen teoriaperusteisen arvioinnin avulla. Olen valinnut tämän lähestymistavan, koska uusi sääntely sisältää paljon tulkinnallisia kohtia ja sen verotuotot on arvioitu verrattain mataliksi. Siksi on mielenkiintoista tutkia sääntelyn mahdollisia vaikutuksia julkiseen talouteen.

2.3 Lainvalmistelun vaikutusarviointiohje

2.3.1 Lähtökohdat vaikutusarvioinnille

Tutkimukseni liittyy kaatuneeseen lakialoitteeseen. Siksi on hyvä ottaa avuksi lainvalmistelun arviointiohje ja erityisesti ohjeet taloudellisten vaikutusten arvioinnista. Tutkielmani pureutuu siihen, minkälaisia vaikutuksia nyt jo kaatunut lakimuutos taloudellisesta työnantajasta olisi aiheuttanut julkiselle ja yksityiselle sektorille. Tutkielmassani hyödynnän lainvalmistelun vaikutusarviointiohjetta. Lainvalmistelun vaikutusarviointiohje on valtioneuvoston tekemä ohjeistus, jonka tarkoituksena on parantaa vaikutusarviointien ja sitä myötä valmisteltavien lakien laatua. Ohjeen tarkoituksena on auttaa valmistelijaa suunnittelemaan vaikutusarviointia, tunnistamaan ja arvioimaan eri vaikutuslajeja ja lisäksi hakemaan tarvittaessa lisätietoa. (Oikeusministeriö 2022, 4.)

Ohjeen ensimmäinen osa koskee vaikutusarvioinnin yleisiä periaatteita. Siinä käsitellään vaikutusarvioinnin lähtökohtia, lainvalmisteluprosessin työvaiheita, EU-säädöksiä, erityispiirteitä ja valtiosopimuksia koskevissa hankkeissa tiedonkeruuta, menetelmiä ja dokumentointia. Toisessa osassa annetaan ohjeita eri vaikutuslajien arviointia koskevista erityiskysymyksistä. Ohjeistuksessa

kuvataan vaikutuslajeittain muun muassa, mitä erilaisilla vaikutuksilla tarkoitetaan, miten niitä voidaan arvioida ja millaisia tietolähteitä arvioinnissa on hyödynnettävissä. Arvioitavat vaikutukset jaetaan kolmeen eri kenttään, jotka ovat taloudelliset vaikutukset, ympäristövaikutukset sekä muihin ihmisiin kohdistuvat ja yhteiskunnalliset vaikutukset. Tämän lisäksi ohjeen liitteeksi on koottu valmistelijan tueksi vaikutusarviointiprosessin tarkistuslista, vaikutusten tunnistamiseksi ja lista niistä lisäohjeista ja tietolähteistä, joihin ohjeessa on viitattu. (Oikeusministeriö 2022, 4.)

Ensin on kuitenkin tarpeellista avata, mitä ohjeessa tarkoitetaan vaikuttavuudella ja miten vaikutuksia arvioidaan. Lakien vaikutukset muodostuvat moninaisten vaikutusketjujen kautta. Vaikutusarvioinnin tarkoituksena on pyrkiä varmistamaan, että valmisteltavat lait toteuttavat niille asetut tavoitteet tarkoituksenmukaisella tavalla siten, ettei niillä ole ennakoimattomia ei-toivottuja vaikutuksia. Hyvin suunniteltu ja toteutettu vaikutusarviointi parantaa lainsäädännön laatua. (Oikeusministeriö 2022, 11.) Vaikutusarvioinnin tavoitteena on parantaa päätöksenteon tietopohjaa tuottamalla eduskunnan ja valtioneuvoston päätöksenteon tueksi mahdollisimman luotettavia arvioita uudistusten erilaisista toteuttamisvaihtoehdoista sekä niiden vaikutuksista. Laadukkaalla vaikutusarvioinnilla tunnistetaan ja arvioidaan esityksen olennaiset vaikutukset sekä esitetään niistä perusteltu, tiivis ja ymmärrettävä arvio. Vaikutusarviointi vahvistaa tietopohjan lisäksi lainvalmistelun avoimuutta ja vastuullisuutta. Kohderyhmät ja muut sidosryhmät, joita valmisteltava sääntely koskee, voivat tarjota tärkeitä huomioita ehdotusten vaikutuksista. (Oikeusministeriö 2022, 11.) Tässä hallituksen esityksessä taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi olivat kohderyhminä ja muina sidosryhminä muun muassa Elinkeinoelämän keskusliitto EK, työ- ja elinkeinoministeriö, Verohallinto, Veronmaksajain keskusliitto ry, Suomen Asiainajajaliitto, Suomen Yrittäjät ja Finnwatch (HE 2022). Luettelo ei ole tyhjentävä, mutta näiden kohderyhmien lausuntoja olen käyttänyt materiaalina tässä tutkimuksessa.

Avoin ja osallistava vaikutusprosessi sekä valitun toteuttamisvaihtoehdon perusteleminen parhaalla mahdollisella tietopohjalla lisäävät luottamusta päätöksentekoon ja päätöksenteon hyväksyttävyyttä. Lisäksi vaikutusarviointi tuottaa tietoa esityksen vaikutusten suhteesta yhteiskunnallisten tavoitteiden kokonaisuuteen, jossa keskeisiä näkökulmia voivat olla kulloinenkin hallitusohjelma tai kansalliset, EU:n ja kansainväliset pitkän aikavälin politiikkatavoitteet, vaikkapa kestävä kehityksen edistäminen. Tämän lisäksi vaikutusarviointi tukee sääntelyn kehittämistä ja laadukas ennakkoinen vaikutusarviointi auttaa suunnittelemaan lain voimaantulon jälkeistä seurantaa. (Oikeusministeriö 2022, 11–12.)

Lähtökohtana vaikutusarvioinnilla on se, että se on suhteutettava lainvalmisteluhankkeen sisältöön ja odotettavissa olevien vaikutusten merkittävyyteen. Kaikissa hankkeissa ei tarvitse laatia laajoja arviointeja, vaan vaikutusarvioinnin laajuus on suhteutettava siihen, kuinka merkittäviä odotettavissa olevat vaikutukset ovat. Huomioon otettava seikka on, että lainvalmistelun tietopohjaa ja poliittisen päätöksenteon taustalla olevia arvovalintoja ei tule sekoittaa keskenään. Tehtävänä vaikutusarvioinnilla on laajentaa harkittavia ratkaisuvaihtoehtoja ja valmistelun tietopohjaa. Arviot hankkeen myötä syntyvistä vaikutuksista tulee selkeästi erottaa hankkeen tavoitteista. (Oikeusministeriö 2022, 11–12.)

Joskus voidaan havaita, että harkittavana olevan ratkaisuvaihtoehdon vaikutukset olisivat todennäköisesti osittain ristiriidassa hankkeen tavoitteiden kanssa. Ennakollinen vaikutusarviointi kohdistuu tulevaisuuteen, minkä vuoksi arvioihin sisältyy usein erilaisia epävarmuuksia. Säänneltävät kokonaisuudet saattavat olla monimutkaisia ja arviot epävarmoja tai jopa keskenään ristiriitaisia. Arvioihin liittyvät epävarmuudet eivät ole syy jättää arviointia tekemättä tai tuloksia esittämättä, vaan päinvastoin on tärkeää tunnistaa epävarmuudet. Epävarmuuksien tunnistaminen ja esittäminen on osa laadukasta arviointia. (Oikeusministeriö 2022, 11–12.) Taloudellisen työnantajan esitysluonnokset sisälsivät sivumääräisesti laajan vaikutusarvion, mutta yhtenä ongelmana oli esitysluonnoksen mukaan tarkemman taloudellisen vaikutusarvioinnin tekemiseksi tarvittavan tietopohjan puuttuminen (Malmgren 2023, 29). Tietopohjan puuttumisen vuoksi vaikutusarvioinnin tekeminen oli hankalaa. Siksi hankkeen positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia ei pystytä arvioimaan luotettavasti.

Todettava on, että jokainen hanke aiheuttaa sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia, ja se, mikä on yhden kohderyhmän kannalta positiivista, voi olla toiselle negatiivista. Päätöksentekijöiden on tehtävä kompromisseja eri tavoitteiden välillä, jotka voivat olla osittain ristiriidassa keskenään. Valmistelijoiden tehtävä on antaa hankkeen vaikutuksista tasapainoinen ja faktoihin perustuva arvio, joka sisältää sekä tavoitellut hyödyt että ei-toivotut vaikutukset ja haitat. (Oikeusministeriö 2022, 14.) Esitysluonnoksista puuttui yrityksille arvioitujen kulujen vaikutusarviointi tai se oli vähäistä, mikä on ongelmallista. Lainvalmistelun ohjeessa todetaan, että keskeisimpiä vaikutusarvioinnin tekijöitä ovat yritysten kohtaama sääntelytaakka ja vaikutukset muihin kustannuksiin. Hallituksen esityksen sivulla 45 todetaan:

”Lakimuutoksella voi olla yritysten hallinnollisia velvoitteita lisääviä vaikutuksia ulkomaalaisia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä työvoimana käyttäviin, vähintään 2 miljoonan euron liikevaihdon omaaviin yrityksiin.” (HE 2022, 45.)

Voi todeta, että hallituksen esityksessä yrityskentälle aiheutuvia kuluja ei ole arvioitu laajasti. On perusteltua kysyä, miksi vaikutuksia yrityksiin ja verovelvollisiin on arvioitu vain vähäisesti ja ne vaikutukset, jotka on arvioitu, ovat pintapuolisia. Lakimuutos olisi kuitenkin koskettanut isoa määrää suomalaisia yrityksiä.

Lainvalmistelun vaikutusarviointiohjeet sisältävät vaikutusarvioinnin suunnittelussa huomioitavia asioita. Niitä ovat seuraavat:

- Oikeasuhtaisuus: Kuinka laajasti ja kattavasti vaikutuksia tulisi arvioida suhteessa hankkeen merkittävyyteen ja päätöksenteon tiedontarpeisiin?
- Aikataulu: Mikä on arvioinnin toteuttamisen aikataulu?
- Resurssit, osaaminen ja tuki: Minkälaisia resursseja tarvitaan arviointiin, ja miten niitä saadaan?
- Yhteistyömahdollisuudet: Onko tarpeellista hyödyntää ministeriön, hallinnonalan tai valtioneuvoston tukea, työryhmiä tai tilausarviointeja?
- Vaikutusten arvioinnin kohde: Mihin vaikutuksiin ja kohderyhmiin hanke vaikuttaa, ja mitkä niistä ovat olennaisia?
- Aineisto ja menetelmät: Minkä olemassa olevan tiedon, aineiston ja menetelmien avulla arviointia voidaan tehdä?
- Osallisuus: Mikä on hankkeen keskeinen kohderyhmä? Miten sen ja muiden sidosryhmien ja asiantuntijoiden näkemyksiä vaikutuksista huomioidaan? Miten arvioinnista viestitään?
- Seuranta: Miten valmistaudutaan seuraamaan lain vaikutusten toteutumista ja tekemään jälkiarviointi, esimerkiksi seurantatiedon keräämisen suunnittelun avulla? (Oikeusministeriö 2022, 18.)

2.3.2 Taloudelliset vaikutukset

Lainvalmistelun vaikutusarviointiohjeessa todetaan, että käsitellyt vaikutusarviointiohjeet eivät ole tyhjentäviä vaan esityksellä voi olla muunkinlaisia vaikutuksia. Tarkoituksena ei ole, että vaikutuksia arvioidaisiin kaikissa hankkeissa. (Oikeusministeriö 2022, 38.) On siis tärkeää huomata, että lainvalmistelun arviointiohje ei ole tyhjentävä. Tämän vuoksi käytän tutkielmassani lisäksi OECD:n RIA-arviointiohjetta, josta kerron tarkemmin alaluvussa 2.4.

Lainvalmistelun vaikutusarviointiohjeessa yksi kolmesta vaikutuslajista ovat taloudelliset vaikutukset. Tällä tarkoitetaan, että arvioinnissa tarkastellaan kyseisen esityksen vaikutuksia

kotitalouksiin, yrityksiin, julkiseen talouteen ja kansantalouteen. Keskeisiä arvioinnin kohteita ovat muutoksen mittaluokka, kohderyhmien koko, kustannusten ja hyötyjen suhde sekä vaikutusten kohdentuminen. Säädöksen aiheuttamat julkistaloudellisten tulojen tai menojen muutokset ja yrityksiä tai kotitalouksia koskevat verotuksen muutokset ovat tyypillisiä esimerkkejä välittömistä taloudellisista vaikutuksista. Välittömien vaikutusten lisäksi on arvioitava myös välillisiä taloudellisia vaikutuksia kohderyhmien toimintaan ja käyttäytymiseen sekä pitkän aikavälin kerrannaisvaikutuksia. Käyttäytymisvaikutuksia voivat olla esimerkiksi kannustinvaikutukset työmarkkinoilla tai kulutustottumuksissa. Käyttäytymisvaikutukset saattavat myös liittyä säädöksen aiheuttamaan uuteen tilanteeseen sopeutumiseen. Säädöksen vaikutuksia voivat esimerkiksi olla muutokset suhteellisiin hintoihin. Ne voivat aiheuttaa tarpeen sopeuttaa kulutusta, investointeja tai tuotantoteknologiaa. Esimerkiksi muutos jonkin julkisesti tuotettavan hyödykkeen kysynnässä voi aiheuttaa ammattiryhmiin kohdistuvan kysynnän muutoksia ja vaikuttaa siten työllisyyteen ja tätä kautta välillisesti julkiseen talouteen ja yksityiseen kulutukseen. (Oikeusministeriö 2022, 38–39.)

Tässä tutkimuksessa tarkasteltavalla esityksellä olisi monia edellä mainittuja välillisiä ja välittömiä vaikutuksia. Välittömiä vaikutuksia aiheutuisi niin julkiselle hallinnolle kuin yrityksille ja kotitalouksille. Esityksen välillisiä taloudellisia vaikutuksia voidaan nähdä esimerkiksi siinä, miten yritykset toimisivat, jos laki tulisi voimaan. Käyttäytymisteorian mukaan ne sopeuttaisivat toimintaansa uuden toimintaympäristön puitteissa ja voisivat hankalan ja kalliin muutoksen vuoksi lopettaa investoinnit tai palkkaukset muista maista, mikä heikentäisi kannustinvaikutuksia. Tämä taas heijastuisi julkiseen talouteen menetettyjen verotulojen muodossa. Muita heikentäviä kannustinvaikutuksia ovat työmarkkinoiden kannustinvaikutus, yritysten investointivaikutus ja tämän lisäksi välilliset vaikutukset. Välillisiin vaikutuksiin kuuluisi muun muassa se, että työmatkalaisten määrän vähentyminen vähentäisi majoitus- ja ravintolapalveluiden kysyntää erityisesti arkipäivinä.

Taloudellisia vaikutuksia tarkasteltaessa on ensin katsottava, vaikuttaako säädösehdotus ensisijaisesti kotitalouksiin, yrityksiin, kuntiin, valtioihin vai johonkin muuhun kohderyhmään. Kohderyhmien selville saamisen jälkeen arvioidaan vaikutuksia ensin niiden kannalta ja vasta tämän jälkeen laajemmin vaikutuksia talouteen ja kansantalouteen. Yksittäisellä säädösehdotuksella ei ole aina merkittäviä vaikutuksia koko kansantalouteen, jolloin vaikutusarviointi voi keskittyä kohderyhmien mukaan jäseneltäviin välillisiin ja välittömiin vaikutuksiin. (Oikeusministeriö 2022, 39.) Tämä tutkimus rajautuu taloudellisten vaikutusten tarkasteluun yritysten ja julkisen talouden kannalta.

Yritysvaikutusten arvioinnin tarkastelussa tarkastellaan säädöshankkeen vaikutuksia yrityksiin ja yrittäjiin. Näistä keskeisimpiä vaikutustyyppisiä ovat vaikutukset

- Yritysten väliseen kilpailuun ja markkinoiden toimivuuteen
- Yritysten kohtaamaan sääntelytaakkaan ja muihin kustannuksiin
- Yritystoiminnan kannattavuuteen ja tuottoihin
- Alalle tulon sekä yrittäjänä toimimiseen ja yritysten kasvuedellytyksiin
- Kilpailukykyyn ja investointeihin
- Innovaatioiden syntyyn ja leviämiseen markkinoilla. (Oikeusministeriö 2022, 40.)

Tämän tutkimuksen kannalta keskeisimpiä kohtia ovat yritysten välinen kilpailu ja markkinoiden toimivuus, yritysten kohtaama sääntelytaakka ja muut kustannukset, kannattavuus ja tuotot sekä kilpailukyky ja investoinnit.

Yritysvaikutusten merkittävyyttä arvioitettaessa on otettava huomioon, minkälaisille yrityksille ja yritysryhmille vaikutuksia aiheutuu. Tämän lisäksi voi olla tarpeen arvioida erikseen vaikutuksia eri kokoiisiin, eri ikäisiin ja eri vaiheessa oleviin yrityksiin. Erityistä huomioita on kiinnitettävä pieniin ja keskisuuriin yhtiöihin (pk-yhtiöt). Ne ovat erityisen herkkiä muutoksille, joita sääntelyn muutokset aiheuttavat niiden toimintaympäristössä. Yritysvaikutukset ovat olennaisia, jos ne koskevat suurta yritysjoukkoa tai vaikutukset yksittäiseen yritysjoukkoon ovat suuria. Olennainen vaikutus on myös vaikutus markkinoiden toimintaan ja uusien yritysten syntymiseen. (Oikeusministeriö 2022, 40.) Lainsäädäntö voi aiheuttaa sääntelytaakkaa, ja yrityksille voi aiheutua kustannuksia lainsäädäntöön sopeutumisesta, lainsäädännöllisten velvoitteiden noudattamisesta tai lainsäädännön välillisistä vaikutuksista. Ohjeessa mainitaan, että nämä kustannukset on pyrittävä arvioimaan mahdollisimman pitkälti euromääräisesti ja erityisesti pk-yritykset on huomioitava. (Oikeusministeriö 2022, 42.) Hallituksen esityksessä todetaan, että lakimuutosesityksellä on vaikutuksia elinkeinoelämään, verovelvollisiin ja viranomaisten toimintaan (HE 2022, 40). Lakiesityksessä ei ole kerrottu euroissa tai prosenteissa, kuinka paljon kustannuksia lakihankkeesta olisi voinut aiheutua yrityksille, minkä koen haitalliseksi. Tutkimuksessa tehdyillä haastatteluilla sain lisäinformaatiota muun muassa tähän kysymykseen.

Tarkasteltaessa säädösehdotuksen vaikutuksia julkisen talouden kontekstissa voidaan käyttää seuraavanlaista jaottelua: valtionhallinto, hyvinvointialueet, kunnallishallinto, muu julkishallinto ja erilaiset sosiaaliturvarahastot. Vaikutuksien tarkastelussa käytetään julkisia menoja ja tuloja. (Oikeusministeriö 2022, 46.)

2.4. Regulatory Impact Assessment

Mikä on OECD:n RIA-työkalu? RIA-työkalu tarkoittaa OECD:n kehittämää sääntelyn vaikutusten arviointimenetelmää, jossa arvioidaan järjestelmällisellä tavalla ehdotettujen ja olemassa olevien säädösten ja muiden kuin sääntelyvaihtoehtojen myönteisiä ja kielteisiä vaikutuksia (OECD 2023). Päättökysymys ja alakysymykset mainitaan RIA-raportissa. Siksi koen mielekkääksi tutkia nyt jo kaatunutta hallituksen esitystä taloudellisen työnantajan lisäämisestä tuloverolakiin nimenomaan näiden kohtien perusteella. Suomen verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen, jossa mainitaan myös taloudellisen työnantajan käsite. OECD:n malliverosopimuksessa annetaan maalle mahdollisuus verottaa rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa tuloa, jos sen kansallisessa lainsäädännössä on taloudellisen työnantajan käsite. Taloudellisen työnantajan käsite on peräisin OECD:ltä ja RIA on OECD:n kehittänyt työkalu, joten koin, että hedelmälliset tutkimustulokset tässä tutkimuksessa saadaan RIA:n avulla.

Tutkimuksessani käytän OECD:n kehittämää sääntelyvaikutusten arviointityökalua (RIA). Lainvalmistelun arviointiohje ja RIA täydentävät toisiaan hyvin. Tutkimuksessa on siis kaksi arviointityökalua, joiden pohjalta tarkastelin taloudellisen työnantajan verosääntelyä. Hyvän lisän tuo se, että toinen on kotimainen ohje ja toinen kansainvälinen ohje. Tämä syventää arviointia.

OECD-maissa käytetty Regulatory Impact Assessment eli RIA on järjestelmällinen lähestymistapa ehdotettujen ja olemassa olevien säädösten ja ei-säänneltyjen vaihtoehtojen myönteisten ja kielteisten vaikutusten kriittiseen arviointiin. Se kattaa joukon menetelmiä, ja se on tärkeä elementti todisteisiin perustuvassa lähestymistavassa tehtäessä päätöksiä. OECD:n analyysi osoittaa, että RIA:n tekeminen asianmukaisissa systemaattisissa puitteissa voi tukea hallitusten kykyä varmistaa, että säädökset ovat tehokkaita ja vaikuttavia muuttuvassa ja monimutkaisessa maailmassa. Kaikki OECD:n jäsenmaat ovat nyt ottaneet käyttöön RIA:n jonkinlaisessa muodossa, mutta kaikki ovat myöskin todenneet, että RIA:n onnistunut toteuttaminen niin hallinnollisesti kuin teknisesti on haastavaa. (OECD 2023.)

Sääntely on yksi tärkeä keino saavuttaa hallitusten sosiaali-, talous- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet. Hallituksilla on laaja valikoima sääntelyvälineitä, jotka heijastavat niiden kansalaisten, yhteisöjen ja talouden monimutkaisia ja erilaisia tarpeita. Sekä sääntely-ympäristön että sääntelytulosten laatu riippuu vahvasti sääntelyn suunnitteluprosessien laadusta. Hallitukset eivät aina täysin osaa ottaa huomioon interventioden todennäköisiä vaikutuksia, olivatpa ne sitten politiikkaa, lakeja, asetuksia tai muita sääntöjä. Lisäksi valtion väliintulosta aiheutuu kustannuksia, jotka saattavat joissakin

tapauksissa olla suuremmat kuin ennakoitua hyödyt. Se johtuu pääasiassa huonosti suunnitelluista toimista ja voi aiheuttaa tahattomia seurauksia ja viime kädessä kielteisiä vaikutuksia kansalaisiin, yrityksiin ja koko yhteiskuntaan. Usein kielteiset vaikutukset kohdistuvat eniten yhteiskunnan pienimpiin, järjestäytymättömiin, vaikeasti tavoitettaviin, vähemmän tietoisiin tai syrjäytyneisiin. Siksi ne ovat haitallisia osallistavan kasvun, kestävä kehityksen, luottamuksen rakentamisen ja oikeusvaltioperiaatteen koskemattomuuden säilyttämisen kannalta. Sääntelyn vaikutusten arviointiohje (RIA) antaa päättäjille ratkaisevaa tietoa siitä, tarvitaanko sääntelyä ja kuinka toteuttaa sääntelyä julkisen politiikan tavoitteiden saavuttamiseksi. RIA myös auttaa poliittisia päättäjiä puolustamaan päätöksiä olla puuttumatta asioihin markkinoilla, joilla sääntelyn kustannukset ovat suuremmat kuin hyödyt. Lisäksi se auttaa puolustamaan poliittisia päättäjiä osoittamalla, että sääntelystä on hyötyä, vaikka yhteiskunta ja hallitukset usein ylenkatsovat sääntelyä. (OECD 2020.)

Periaatteet tarjoavat poliittisille päättäjille, virkamiehille ja muille julkisen sektorin toimijoille käytännön välineen RIA-järjestelmien ja -strategioiden parempaan suunnitteluun ja toteuttamiseen. Periaatteet kattavat laajan valikoiman institutionaalisia järjestöjä, käytäntöjä ja työkaluja. Niissä esitetään luettelo kriittisistä vaiheista sekä RIA-kehysten kehittämisestä. RIA:n periaatteet on jaoteltu viiteen aiheeseen. Sitoumus ja RIA:n periaatteiden toimeenpanemiseen ja siihen, että luodaan uskottavat sisäiset ja ulkoiset rajoitteet. Näiden myötä varmistetaan, että RIA pannaan tehokkaasti täytäntöön, varmistetaan poliittinen ja sidosryhmien tuki ja varmistetaan päätöksenteon avoimuus, jotta RIA-prosessia voidaan valvoa julkisesti. Oikeanlainen järjestelmä, johon RIA:a voidaan integroida, huomioiden maan oikeus- ja hallintojärjestelmä ja kulttuuri. RIA:n yhdistäminen niin, että vahvistetaan hallinnon lujuttua, valmiuksia ja vastuunvelvoitteita. Tarkoituksen mukainen ja kohdennettu RIA-menetelmä. Näitä on yksinkertaisuus ja joustavan menetelmän tarjoaminen, poliittisen kontekstin ja tavoitteiden määrittely, kaikkien vaihtoehtojen huomioiminen, kaikkien merkityksellisten suorien ja merkittävien välillisten kustannusten sekä hyötyjen tunnistaminen. Lisäksi tietojen kerääminen ja saatavuutta koskevien strategioiden kehittäminen ja RIA:n tuloksien eteenpäin välittäminen, jossa sidosryhmiä osallistetaan koko RIA-prosessin ajan. Viimeisenä periaatteena on: jatkuva arviointi, parantaminen ja hyväksytyjen asetusten vaikutusten arviointi ja validointi täytäntöönpanon jälkeen. Huomioiden RIA-puitteiden ja valvontatahojen kattavan arvioinnin. (OECD 2020.)

Jokaiseen sääntelyyn kohdistuvien vaikutusten arviointiprosessiin olisi sisällyttävä vähintään seuraavat tekijät: ongelman määrittely, objektiivisuus, sääntelyehdotuksen kuvaus, vaihtoehtojen

yksilöinti, hyötyjen ja kustannusten analysointi, parhaan ratkaisun määrittäminen sekä seuranta- ja arviointikehys. Jotta RIA voi olla onnistunut, sen tulee täyttää seuraavat ehdot:

- On aloitettava aina sääntelyprosessin alkuvaiheesta.
- On tunnistettava selkeästi ehdotuksen ongelma ja toivotut tavoitteet.
- On määriteltävä ja arvioitava kaikki mahdolliset vaihtoehtoiset ratkaisut (myös muut kuin sääntelyyn perustuvat ratkaisut).
- On pyrittävä aina arvioimaan kaikki mahdolliset kustannukset ja hyödyt, sekä suorat että välilliset.
- Arvioinnin on perustuttava kaikkeen saatavilla olevaan näyttöön ja tieteelliseen asiantuntemukseen.
- Arviointia on kehitettävä avoimesti sidosryhmien kanssa, ja tuloksista on tiedotettava selkeästi. (OECD 2020.)

2.5 Verotuksen teoria

Veroja on peritty muodossa tai toisessa kautta ihmiskunnan historian, kaikissa järjestäytyneissä yhteiskunnissa. Veroja on kerätty aikoinaan muun muassa kuninkaille ja kirkkoille, ja niillä on rahoitettu valtioiden toimintaa jo muinaisesta Egyptistä alkaen. Nykyisin verotuksella on suuri rooli meidän kaikkien elämässä. Jos saamme palkkaa tai eläkettä, maksamme siitä tuloveroa. Tämä koskee myös osinkoja, korkoja ja vuokratuloja. (Knuutinen 2017, 15–20.)

Yrityksien toimintaa kuvastaa hyvin taloustieteilijä Milton Friedmanin ajatus yritysten olemassaolon perusteesta tehdä osakkeenomistajilleen mahdollisimman paljon voittoa (Friedman 1970, 174). Suomen osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n mukaan ”osakeyhtiön toiminnan tarkoitus on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä”. Yritykset pyrkivät tekemään voittoa osakkeenomistajalle. Yhtenä osana tässä hyödynnetään verosuunnittelua, jonka avulla pyritään optimoimaan verotus mahdollisimman alhaiseksi. Nykypäivänä yritysten toiminnalla nähdään monesti olevan myös muita tarkoituksia, esimerkiksi kestävä kehitys, mutta jokaisen yhtiön on itse määritettävä, mikä on sen toiminnan tarkoitus. Tähän kytkeytyy globaali verojärjestelmä, jossa valtiot kilpailevat osaavasta työvoimasta ja pääomista, jotka ottavat huomioon eri maiden väliset erot tehdessään sijoittumispäätöstä (Nyberg 2006, 13). Yksittäisen valtion on verokilpailun olosuhteissa hankalaa ylläpitää korkeampaa verokantaa kuin muissa maissa, koska kireä verotus voi karkottaa yrityksiä ja tämän myötä työpaikkoja ja veropohjaa. Näin ollen verokilpailulla on itseään ruokkiva vaikutus. (Korkman 2017, 73.)

Verotuksella on fiskaalinen tehtävä, jonka tarkoituksena on, että sen avulla kerätään rahat julkisten palvelujen rahoittamiseen. Tämän tulisi tapahtua oikeudenmukaisesti ja niin, että haittavaikutukset ovat mahdollisimman pienet. Veropolitiikan tulisi olla ennustettavaa ja johdonmukaista. Hyvässä verojärjestelmässä ennustettavuus ja johdonmukaisuus ovat merkittäviä huomioon otettavia tekijöitä verolakien soveltamistasolla. (Penttilä, Nykänen, Nieminen & Isomaa-Myllymäki 2019, 15.) Näitä kohtia voidaan pitää yleisesti verotuksen tärkeimpinä tekijöinä.

Valtiot pyrkivät turvamaan verotulonsa, koska tarvitsevat niitä julkisten palveluiden ylläpitämiseen. Verotulojen saamiseksi valtiot ovat solmineet verosopimuksia, joiden avulla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus jäsenvaltioiden välillä. Maailmassa on erilaisia verojärjestelmiä, ja niiden sisällön määrittelevät kansallisvaltiot itse. Hyvän verojärjestelmän käsitteestä on paljon kirjallisuutta, ja siihen liittyy monia huomioon otettavia asioita. Minkälainen on hyvä verojärjestelmä? Hyvä verojärjestelmä sisältää useita eri määritelmiä. Erään määritelmän mukaan verojärjestelmän tulisi olla tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Hyvä verojärjestelmä edistää talouskasvua, kilpailukykyä ja työllisyyttä mutta tuottaa lisäksi riittävästi verotuloja valtiolle. Julkiset palvelut rahoitetaan verotuotoilla, joten verotuksen tulisi olla vakaata ja ennustettavaa. (Myrsky 2013, 77–79.)

Marinin hallituksen oli tarkoitus lisätä taloudellisen työnantajan käsite tuloverolakiin (myöhemmin TVL) lisätäkseen oikeudenmukaisuutta, estääkseen työskentelyn näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun ja tuodakseen valtiolle lisää verotuloja. Verotuksessa hyvänä pidetään yleensä laajaa veropohjaa ja alhaisia verokantoja, jolloin verotus vääristää markkinoiden toimintaa ja päätöksentekoa mahdollisimman vähän. Tehokkaassa verojärjestelmässä verot kohdistuvat siten, että ne vähentävät taloudellista toimeliaisuutta mahdollisimman vähän. Verotuksessa tulisi pyrkiä neutraalisuuteen, jolloin se ei vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon. (Myrsky 2013, 80–81.)

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluu myös verojärjestelmän hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus. Tämä tarkoittaa sitä, että verojen keräämisen ja suorittamisen tulisi tapahtua mahdollisimman pienin kustannuksin. Verotulot tulisi kerätä tehokkaalla tavalla. Lain noudattamiskustannusten täytyisi olla mahdollisimman alhaiset. Mitä yksinkertaisempi verojärjestelmä on, sen halvemmaksi se tulee hallinnolle. (Myrsky 2013, 94.)

Lain Verohallinnosta mukaan Verohallinnon tehtäviä ovat verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä myös veronsaajien oikeudenvalvonta sen mukaan kuin siitä erikseen säädetään (1 luku 2 §). Verohallinnolle aiheutuu kustannuksia verojen

määräämisestä, perimisestä ja verovalvonnasta sekä verovelvolliselle ilmoittamisvelvollisuudesta ja vaadituista erillisselvityksistä. Kustannuksia tulee myös verotusmenettelyyn käytetystä ajasta varsinaisten rahallisten kulujen lisäksi. Yksi esimerkki monimutkaisesta laista on nykyinen osinkoverojärjestelmä Suomessa (Myrsky 2013, 94). Monimutkainen verojärjestelmä vaatii sekä veronmaksajia että verottajaa käyttämään veroasiantuntijoita (Nyberg 2006, 33). Monimutkainen verotus aiheuttaa lisäkustannuksia, vaivaa sekä veroja keräävälle hallinnolle että veronmaksajille. Tehokkaassa verotuksessa voi pragmaattisuuden nimissä tehdä ratkaisuja puhtasoppisuuden kustannuksella, mistä esimerkkinä Suomessa ovat pienet luovutusvoitot. Pienet luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi sen takia, että niiden kontrolloiminen tai laskeminen olisi suhteettoman kallista suhteessa vähäisiin verotuloihin (Knuutinen 2017, 47.) Taloudellisen työnantajan lainmuutos voisi aiheuttaa vastaavanlaisia tilanteita, koska verotuotot on arvioitu yhteensä 3 miljoonaksi euroksi. Tästä konsernitilanteista tulisi 2 miljoonaa euroa, vaikka valtiovarainministeriön mukaan konsernitilanteista tulevaa summaa ei ollut voitu laskea luotettavasti. Verohallinnolle aiheutuvia euromääräisiä kuluja ei avata hallituksen esityksessä.

Lainsäädännön arviointineuvoston tehtävänä on antaa lausuntoja hallituksen esityksistä ja niiden vaikutusarvioinneista. Tämän lisäksi arviointineuvoston tavoitteena on lisätä lainvalmistelun ja hallituksen esitysten vaikuttavuusarvioinnin laatua sekä kehittää yleistä lainvalmistelukulttuuria. (Valtioneuvoston kanslia 2023.) Arviointineuvosto totesi lausunnossaan hallituksen esityksen luonnoksesta taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi, että lakiehdotuksen hyötyjen ja kustannusten kuvaus on puutteellinen eikä lakiehdotuksesta pysty päättelemään, ovatko esityksen tosiasialliset hyödyt kustannuksia suurempia. Samaisessa lausunnossa todettiin, että viranomaisten, yritysten ja työntekijöiden sääntelytaakan käsittely on jätetty vähäiseksi ja siksi esityksen sääntelytaakan suuruusluokasta ei saa käsitystä. (Arviointineuvosto 2022.)

Lainsäädäntöuudistus olisi jättänyt täyttämättä monta edellä kuvattua hyvän verojärjestelmän ominaisuutta. Eräs huomioon otettava seikka liittyy lakiehdotuksen tosiasiallisten kustannusten ja hyötyjen tarkasteluun. Mielestäni yksi hyvän verojärjestelmän oleellisimmista ominaisuuksista on sen fiskaalinen vaikutus eli se, että se tuottaa riittävästi verotuottoja valtiolle. Tämän lainuudistuksen fiskaalinen vaikutus jää kuitenkin epäselväksi. Tämä johtuu siitä, että Verohallinnon järjestelmistä ei ole suoraan saatavilla kustannusten laskemista mahdollistavaa tietoa (VM 2022, 37). Tämä on tärkeää ottaa huomioon, kun tarkastelee seuraavia lukuja. Hallituksen esityksessä verotuottovaikutukseksi arvioitiin konsernitilanteiden osalta noin 2 miljoonaa euroa ja vuokratyötilanteiden osalta noin 1 miljoona euroa, joten yhteensä arvioidut verotuottovaikutukset olisivat olleet 3 miljoonaa euroa (VM 2022, 39). Verotuottoarvioissa oli käytetty vuosien 2019–2021 tilastoja ja arvioidut verotuotot oli

laskettu Verohallinnon tilastoista, jotka koskevat ilmoituksia luontoisedusta (VM 2022, 39). Voi myös olla, että koska ei ollut luotettavaa dataa, josta laskea verotuottoja, lain tullessa voimaan verotulot olisivat voineet olla suuremmat kuin valtiovarainministeriön arvio.

Lisäksi arviointineuvosto totesi, että lakiehdotuksesta ei ilmene, onko sääntelytaakalle jokin hyväksyttävä peruste, joka voisi olla esimerkiksi riski siitä, että Suomessa olisi paljon tilanteita, joissa veroja yritettäisiin välttää näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun (Arviointineuvosto 2022). Myöskin Finanssiala ry totesi lausunnossaan, että muutosten seurauksena odotetut verotuotot jäisivät vähäisiksi suhteessa siihen hallinnolliseen työmäärään ja kustannuksiin, joita työnantajille aiheutuisi esityksestä (Finanssiala ry 2022).

2.6 Verosopimukset

Suomella oli vuoden 2022 alussa voimassa oleva tuloverosopimus yli 70 valtion kanssa ja monen itsehallinnollisen alueen kanssa (Verohallinto 2022). Täydelliset verosopimukset koskevat verosopimuksen piiriin kuuluvien kaikkia tuloja, osat verosopimukset kattavat vain osan tuloista (Nykänen 2015, 16). Tästä esimerkkinä on Suomen ja Caymansaarten välinen verosopimus, joka koskee luonnollisten henkilöiden työ- ja eläketuloja (Suomen tasavallan ja Caymansaarten välinen verosopimus, 34/2010). Pääsääntöisesti verosopimuksia on tehty sellaisten valtioiden kanssa, joiden kanssa Suomella on olennaiset taloudelliset yhteydet. Suomella on tuloverosopimukset kaikkien ETA-valtioiden kanssa lukuun ottamatta Liechtensteiniä ja muun muassa useiden Itä-Euroopan, Kaakkois-Aasian ja Pohjois-Amerikan valtioiden kanssa. Afrikan valtioiden kanssa Suomella on verosopimuksia vain vähän, ja myös Etelä-Amerikassa on monia valtioita, joiden kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Jos Suomella on voimassa oleva verosopimus sen valtion kanssa, josta rajoitetusti verovelvollinen tulee, Suomi on oikeutettu verottamaan Suomesta saatua tuloa kansallisen lainsäädännön mukaan. Verosopimus voi kuitenkin rajoittaa tätä kansallisen lainsäädännön mukaista verotusvaltaa. (Nykänen 2015, 16.)

Verosopimusten tarkoituksena on helpottaa rajat ylittävää taloudellista toimintaa poistamalla sitä haittaavia verotuksellisia esteitä. Verosopimuksia laaditaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Niiden myötä sopimusvaltiot jakavat keskenään eri tulojen verotusoikeuden tulotyypeittäin. Verotusoikeus tietyn tuloon voidaan antaa molemmille tai toiselle sopimusvaltiolle. Jos molemmilla sopimusvaltioilla on verotusoikeus, verosopimuksen mukaisella asuinvaltiolla on velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus. (Nykänen 2015, 17.) Asuinvaltiolla tarkoitetaan sitä

maata, jossa verovelvollinen asuu luvussa 3.4. Verosopimuksilla pyritään myös estämään tilanteet, jossa kumpikaan sopimusvaltio ei verottaisi verovelvollisen tuloa (double non-taxation). Verosopimus voi sisältää edellä mainittujen määräysten lisäksi säännöksiä, jossa verotusoikeus annetaan toiselle sopimusvaltiolle, jos jotain tuloa ei veroteta siinä sopimusvaltiossa, jolla olisi muuten tulon yksinomainen verotusoikeus (subject to tax -määräys). (Nykänen 2015, 17.)

Suomen solmimat verosopimukset sisältävät paljon kohtia, joiden tulkinta voi olla asiaa tuntemattomalle erittäin vaikealukuisia ja epäselviä. Siksi koen tarpeelliseksi avata seuraavaksi Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä solmittua sopimusta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tulo- ja omaisuusverojen alalla. Sopimuksen artikla 7, joka koskee vuokratyötilanteita, kuuluu seuraavasti:

”1) Epäitsenäisestä ansiotoiminnasta saaduista tuloista (palkat, palkkiot ja niiden kaltaiset hyvitykset) verotetaan, mikäli 8 ja 9 artiklassa ei toisin sanota, vain siinä valtiossa, jonka alueella tuloa tuottava henkilökohtainen toiminta tapahtuu.

2) Luonnollisten henkilöiden, jotka palvelevat jatkuvasti tai pääasiallisesti jommankumman valtion laiva- tai ilmailiikenneyrityksen aluksissa tai lentokoneissa, katsotaan 1 kohdan määräyksiä sovellettaessa toimivan siinä valtiossa, jossa yrityksen todellinen johto sijaitsee, mikäli heidän kotipaikkansa ei ole toisessa valtiossa eikä heidän palkkatulojensa verotus tapahdu siellä.

3) Ensimmäisen kohdan määräyksiä ei sovelleta kun jommassakummassa valtiossa toimessa oleva ja siellä kotipaikan omaava henkilö toimensa takia tilapäisesti, mutta ei kuitenkaan enempää kuin yhteensä 183 päivää kalenterivuoden aikana, oleskelee toisen valtion alueella ja työskentelee siellä kotivaltiossaan olevan työnantajan lukuun.”

Ensimmäisessä kohdassa todetaan, että epäitsenäisestä ansiotoiminnasta saatuja tuloja verotetaan vain siinä valtiossa, jonka alueella tuloa tuottava henkilökohtainen toiminta tapahtuu, eli maassa, jossa työ tehdään. Kuitenkin esimerkiksi 3 kohta kumoaa 1 kohdan, kun Sveitsin valtiossa oleva ja kotipaikan Sveitsissä omaava henkilö X ei toimiensa takia tilapäisesti mutta ei kuitenkaan enempää kuin yhteensä 183 päivää kalenterivuoden aikana oleskele Suomen valtion alueella ja työskentele siellä Suomessa olevan työnantajan lukuun. Tämän myötä palataan samaisen sopimuksen 2 artiklaan, jossa todetaan:

”1) Mikäli tässä sopimuksessa ei toisin säädetä, verotetaan tulosta ja omaisuudesta vain siinä valtiossa, jossa tulonsaajan tai omaisuuden omistajan kotipaikka on.

2) Luonnollisen henkilön kotipaikka tämän sopimuksen tarkoittamassa mielessä on siinä valtiossa, missä hänellä on vakinainen asunto. Jos hänellä on sellainen asunto kummassakin valtiossa, pidetään hänen kotipaikkanaan sitä paikkaa, mihin hänellä on kiinteimmät henkilökohtaiset siteet (elinintressien keskuspaikka).

3) Jollei luonnollisen henkilön kotipaikkaa voida määrätä 2 kohdan mukaisesti, pidetään hänen kotipaikkanaan sitä paikkaa, missä hän jatkuvasti oleskelee. Tämän säännöksen tarkoittamassa mielessä katsotaan henkilön oleskelevan jatkuvasti siellä, missä hän oleskelee sellaisissa olosuhteissa, joista voidaan päätellä, ettei hänen tarkoituksensa ole viipyä siellä vain tilapäisesti. Jos luonnollisen henkilön on katsottava jatkuvasti oleskelevan kummassakin valtiossa tai ei kummassakaan, pidetään hänen kotipaikkanaan sitä valtiota, jonka kansalainen hän on. Jos hän on kummankin tai ei kummankaan valtion kansalainen, sopivat asianomaiset hallintoviranomaiset kussakin tapauksessa ratkaisusta.

4) Oikeushenkilön verotuskotipaikka määräytyy tätä sopimusta sovellettaessa kummankin valtion lainsäädännön mukaisesti; jos oikeushenkilöllä tämän mukaisesti on kotipaikka kummassakin valtiossa, on sen todellisen johdon sijaintipaikka ratkaiseva. Henkilöyhtymät ja yhteenliittymät, joita ei pidetä oikeushenkilöinä, ovat kotipaikan suhteen oikeushenkilöihin rinnastettuja. Jakamattoman kuolinpesän kotipaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa perinnönjättäjän kotipaikka 2 tai 3 kohdan mukaan oli hänen kuolinhetkellään.” (Finlex 2023, 7/1957.)

Sveitsiläisen henkilön X palkkatulojen verotusoikeus on Sveitsillä, jos yllä olevat ehdot täyttyvät. Koska Suomella ei ole taloudellisen työnantajan käsitettä lainsäädännössään, se ei voi verottaa palkkatuloja, ellei henkilö oleskele Suomessa yli 183:a päivää kalenterivuodessa.

2.7 Malliverosopimus OECD

Ensin on hyvä avata, mikä on OECD:n malliverosopimus ja kuinka se vaikuttaa tähän lakimuutokseen. OECD eli Organisation for Economic Co-operation and Development, suomeksi taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, on perustettu vuonna 1961. Sen tavoitteena on kehittää ja lähentää jäsenmaiden talouksia sekä edistää talouskasvua, auttaa kehittyviä maita niiden taloudellisissa pyrkimyksissä ja lisätä yleistä hyvinvointia. Jäsenmaita OECD:ssä on 36. (Eduskunta 2022.) OECD on luonut malliverosopimuksen, joka on vaikuttanut verosopimusten yhdenmukaistumiseen. Suomen solmimat tuloverosopimukset noudattelevat pitkälti OECD:n

laatimaa malliverosopimusta. Suomessa lähtökohtana on, että OECD:n malliverosopimuksen määräyksiä tulkittaessa merkitystä annetaan sille, mitä malliverosopimuksen kommentaarissa on sanottu sopimuksen tulkinnasta. Menettelyyn ei vaikuta se, että toinen sopimusosapuoli ei ole OECD:n jäsen, vaan menettely tehdään siitä riippumatta. (Verohallinto 2022.)

Verosopimusten sisältö ja rakenne muistuttavat paljon toisiaan, mutta yksikään verosopimus ei ole kuitenkaan suora kopio OECD:n malliverosopimuksesta. Verosopimuksissa on sopimusvaltioiden verojärjestelmien erityispiirteistä aiheutuvia poikkeuksia. Esimerkiksi Suomen solmimien verosopimusten artiklat, jotka koskevat eläketuloa ja kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatua voittoa, poikkeavat yleensä OECD:n malliverosopimuksesta. Siksi tulkintatilanteissa ei voi turvautua OECD:n malliverosopimukseen, vaan kulloinkin sovellettavaksi tulee se verosopimus, jonka valtiot ovat solmineet. Suomen ja rajoitetusti verovelvollisen työntekijän asuinvaltion välinen verosopimus tulee sovellettavaksi rajoitetusti verovelvollisen tilanteessa. (Nykänen 2015, 19.) Taloudellisen työnantajan tilanteissa rajoitetusti verovelvollisen henkilön verotuksessa tulee sovellettavaksi vuokratyö- ja konsernitilanteissa Suomen ja asuinvaltion hänen asuinvaltionsa välinen verosopimus. Taloudellisen työnantajan lakimuutoksella tavoiteltiin muutosta, joka ei muuttaisi Suomen verosopimuksia mutta antaisi Suomelle mahdollisuuden verottaa vuokratyöntekijöiden palkkaa, vaikka verosopimuksessa olisi niin sanottu mekaanikkosääntö.

OECD:n malliverosopimuksen perusrakenne, jota kaikki Suomen solmimat verosopimukset noudattavat pienin poikkeuksin, on seuraavanlainen:

- Artiklat 1 ja 2 sisältävät sopimuksen soveltamisalaa koskevat määräykset.
- Artiklat 3–5 sisältävät sopimuksessa käytettävien käsitteiden määritelmiä.
- **Artiklat 6–21 ovat niin sanottuja tulotyyppiartikloja, eli ne sisältävät määräykset siitä, miten eri tulotyyppien verotusvalta jaetaan sopimusvaltioiden kesken.**
- Artikla 22 sisältää varallisuuden verottamista koskevat määräykset.
- Artikla 23 on niin sanottu menetelmäartikla, eli se sisältää määräykset siitä, miten kaksinkertainen verotus poistetaan.
- Artikla 24 sisältää syrjäntäkiellot.
- Artikla 25 sisältää keskinäistä sopimusmenettelyä koskevat määräykset.
- Artiklat 26 ja 27 sisältävät tietojenvaihtoa ja virka-apua koskevat määräykset. (Nykänen 2015, 19.)

Poikkeuksena on Pohjoismaiden välisen verosopimuksen rakenne, koska se koskee kuutta sopijaosapuolta ja se on niiden välinen monenkeskinen verosopimus. Kaikki muut sopimukset, jotka Suomi on solminut, ovat kahdenkeskeisiä. (Nykänen 2015, 19.)

Tämän tutkimuksen kannalta tärkein asia eli taloudellisen työnantajan käsite löytyy 15 artiklan kohdista 8.10–8.28, jossa määritetään sen edellytykset. On hyvä syventyä OECD:n tulotyyppiartikloihin tarkemmin, jotta voidaan ymmärtää, miksi taloudellisen työnantajan käsite haluttiin lisätä TVL:ään. Tulotyypejä ovat liiketulo, kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, yksityisestä palveluksesta saatu tulo, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto sekä osinko-, korko- ja rojaltitulot. Tulotyyppiartikloiden määräykset ovat olennaisia rajoitetusti verovelvollisen kannalta, koska ne voivat rajoittaa Suomen verotusvaltaa suhteessa siihen, millaiseksi se on määritelty Suomen kansallisessa lainsäädännössä. Jos verosopimuksen mukaan verotusoikeus tuloon on vain asuinvaltiolla, Suomella ei ole oikeutta verottaa tällaista rajoitetusti verovelvollisen tuloa, vaikka se olisi veronalaista Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan. Tulonverotusoikeus voidaan antaa joko pelkästään toiselle tai molemmille sopimusvaltioille. Toisen sopimusvaltion yksinomainen verotusoikeus ilmaistaan usein esimerkiksi ”verotetaan vain” -lausekkeella. Verosopimuksissa monien tulotyyppien verotusoikeus annetaan vain asuinvaltiolle, jolloin lähdevaltiolla ei ole oikeutta verottaa tuloa. Tämänkaltaiset verotusoikeudet poistavat kokonaan kaksinkertaisen verotuksen. (Nykänen 2015, 28.) Jos Suomella on jonkin maan kanssa esimerkiksi verotussopimus, joka estää vuokratyöntekijöiden verotuksen mekaanikkosääntöjen täytyessä, ei työntekijöiden tarvitse tehdä kahden eri maan veroviranomaisten kanssa byrokraattista työtä, joka usein vie aikaa.

Taloudellisen työnantajan muutos olisi yhtenäistänyt Suomen lainsäädäntöä OECD:n malliverosopimuksen kanssa ja poistanut tarpeen neuvotella erillisestä vuokratyöntekijöiden verotusoikeudesta, joka nykyisellään sisältyy osaan Suomen verosopimuksista. Samalla muutos olisi yhtenäistänyt Suomen verotuskäytäntöä olennaisten verrokkimaiden kanssa. (Finnwatch 2022, 1–2.)

3. TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA

3.1 Yksityinen työsuhde OECD Malliverosopimuksen mukaan

Verosopimuksilla poistetaan tulon ja varallisuuden kansainvälisen kaksinkertainen verotus ja jaetaan varallisuuden ja tulon verottamisoikeus sopimuksen tehneiden valtioiden kesken (Myrsky 2013, 69). Suomi on solminut useita verosopimuksia muiden valtioiden kanssa. Sopimusten myötä sillä ei ole nykytilanteessa verotusoikeutta näistä maista tulevien työntekijöiden palkkoihin, jos alla olevat ehdot täyttyvät. Yleensä yksityisoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvasta palkasta voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jossa työ on tehty. Tärkein poikkeus tästä työntekovaltion verotusoikeutta koskevasta pääsäännöstä on niin kutsuttu mekaanikkosääntö.

”Mekaanikkosäännön mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä saadusta palkasta verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, jos kaikki seuraavat edellytykset samanaikaisesti täyttyvät:

- Työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää 12 perättäisen kuukauden, kalenterivuoden tai verovuoden aikana,
- Työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa ja
- Hyvityksellä ei menona rasiteta työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa.” (Verohallinto 2022.)

Jos yksikin edellä mainituista edellytyksistä jää täyttymättä, voidaan palkasta pääsäännön mukaisesti verottaa työskentelyvaltiossa. 183 päivän ajanjakson seurannassa on hyvä huomata, että eri maiden kanssa solmituissa verosopimuksissa on erilaisia määritelmiä oleskelusta työskentelyvaltiossa: 12 perättäisen kalenterikuukauden aikana, kalenterivuoden aikana tai verovuoden aikana. Siksi on aina tarkistettava verosopimuksesta, mitä ehtoja käytetään päivien laskennassa. Esimerkiksi Suomen ja Saksan välisessä verosopimuksessa käytetään määritelmää kalenterivuoden aikana (Finlex 2022).

3.1.1 Kiinteä toimipaikka ja konserni

Seuraavaksi on tärkeää avata kiinteän toimipaikan ja kiinteän paikan käsitteet, koska ne ovat oleellisia arvioitaessa verosopimuksia ja taloudellista työnantajaa. TVL 13 a §:ssä määritellään kiinteä toimipaikka seuraavasti:

”Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.”

Yritysten on otettava kiinteän toimipaikan muodostuminen huomioon ulkomaan tilanteissa, esimerkiksi jos suomalaiset yritykset haluavat laajentaa toimintaansa ulkomaille tai ulkomaiset yritykset haluavat tulla Suomeen. Tähän kytkeytyvät oleellisesti mekaanikkosäännön soveltamisen tilanteet. On hyvä huomioida, että TVL:n määritelmä kiinteästä toimipaikasta koskee vain Suomessa olevaa toimintaa. Jos siis suomalainen yritys haluaa laajentaa toimintaansa ulkomaille, sen on selvitettävä kohdemaasta, muodostuuko sille kiinteä toimipaikka sen maan kansallisen lainsäädännön mukaan. Jos yritys harjoittaa toimintaa ulkomailla, sille voi muodostua kiinteä toimipaikka, jonka takia se on velvollinen maksamaan kiinteän toimipaikan sijaintimaahan tuloveroa kaikesta tulosta, joka liittyy kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan toimintaan. Kiinteän toimipaikan pääsääntö sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleeseen. Sen mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa liikepaikka, josta yrityksen liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Tämä määräys löytyy kaikista Suomen verosopimuksista. Malliverosopimuksessa 5 artiklan 2 kappaleessa on 1 kappaleen pääsääntöä koskeva esimerkkiluettelo, joka ei kuitenkaan ole tyhjentävä. Kiinteän toimipaikan muodostavat sen mukaan

- 1) johdon sijaintipaikka
- 2) sivuliike
- 3) toimisto
- 4) tehdas
- 5) työpaja ja
- 6) kaivos, öljy- tai kaasulähde, louhos tai muu paikka, josta luonnonvaroja otetaan. (Verohallinto 2022.)

Pääsäännössä tarkoitettu liikepaikka voi olla mikä tahansa yrityksen liiketoiminnassaan käyttämä tila. Liikepaikka voi olla huone, eikä sen tarvitse olla rajattu tila. Jos tilaa tosiasiallisesti käytetään, se

riittää muodostamaan kiinteän toimipaikan. Seuraavien liikepaikan edellytysten on täytyttävä, jotta kiinteä toimipaikka voi muodostua pääsäännön perusteella:

- 1) Liikepaikka on maantieteellisesti pysyvä.
- 2) Toiminta on ajallisesti pysyvää.
- 3) Liiketoimintaa harjoitetaan liikepaikasta. (Verohallinto 2022.)

Oman haasteensa tuo se, että arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu osittain eri perusteilla kuin tuloverotuksessa. Siksi voi syntyä tilanteita, joissa yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa mutta ei tuloverotuksessa ja joissain poikkeuksissa toisinpäin. (Verohallinto 2022.)

Konserni on määritelty osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä. Jos osakeyhtiöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa säätiössä tai yhtiössä, osakeyhtiö on emoyhtiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emoyhtiö muodostaa tytäryhteisöineen konsernin. Määräysvalta osakeyhtiöllä on toisessa yhteisössä tai säätiössä, kun osakeyhtiöllä on yhden tai useamman tytäryhteisön kanssa tai tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta siinä.

3.1.2 Lakisäädöksen aiheuttamat muutokset

Pohjoismaisen verosopimuksen mukaan työntekovaltio voi edellä mainituista edellytyksistä riippumatta aina verottaa palkan, jos kyseessä on työvoiman vuokraus (15 artiklan 2 d kappale) tai jos palkka on verovapaata henkilön asuinvaltiossa (26 artiklan 3 kappale). Verosopimusten sisältö ei ole identtinen, joten niissä on erilaisia määrittelyjä. Siksi käytettävän verosopimuksen sisältö on tarkistettava tapauskohtaisesti. Esimerkiksi ajanjakso, jonka sisällä 183 päivän täyttymistä seurataan, on erilainen eri verosopimuksissa. (Verohallinto 2022.) OECD:n malliverosopimusten tulkintaa ohjaava kommentaari on muuttunut koskien työtuloa käsittelevän artiklan osalta sen jälkeen, kun Suomessa lisättiin TVL:ään vuokratyötä koskeva 10 §:n 4 c kohta vuonna 2007. Työnantajan käsite on selkiytynyt muun muassa taloudellisen työnantajan osalta. Verosopimukset ja käsitys siitä, miten ne vaikuttavat sopimusvaltioilla olevaan työtulon verotusoikeuteen, on muuttunut sen jälkeen, kun Suomessa säädettiin ulkomaisen vuokratyövoiman verokohtelusta. (HE 2022, 13.)

TVL:ään ehdotettiin lisättäväksi uusi 8 b §, jossa säädettäisiin taloudellisesta työnantajasta. Taloudellisena työnantajana pidettäisiin työn teettäjää, jolle ulkomaisella työnantajan palveluksessa

oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Lainkohdan 2 momentissa säädettäisiin ulkomaisesta työnantajasta, jollaisena pidettäisiin TVL:n 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua henkilöä ja yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Kommentaarissa todetaan, että jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö määrittää, onko kyseessä työsuhde vai ei, ellei verosopimuksessa muuta edellytetä. Tämän kannanoton myötä kansallisen lainsäädännön tulkinta määrittää sen, miten valtio soveltaa verosopimusta. Suomen verosopimuksissa tai OECD:n malliverosopimuksessa ei ole määritelty käsitettä työsuhde. Tämä antaa valtioille mahdollisuuden tulkita kansallisessa lainsäädännössä työsuhteen muodostumista juridisesti tai taloudellisen työnantajan käsitteeseen perustuen. Siksi jos Suomen kansallisessa verolainsäädännössä olisi taloudellisen työnantajan käsite, sitä voitaisiin käyttää myös sovellettaessa verosopimuksia. Toisaalta jos verosopimusvaltion kansallisessa lainsäädännössä työsuhdetta tulkitaan juridisesti, tätä tulkintaa on sovellettava myös verosopimustilanteissa. (HE 2022, 13.)

Nykytilanteessa Suomella on oikeus verottaa TVL 10 §:n 4 c kohdan mukaan väliaikaisesti työskentelevän ulkomaisen palkkatuloa työskentelyn alkuhetkestä, jos vuorotyöntekijän verotuksellisen asuinmaan kanssa solmitussa verosopimuksessa on artikla, joka mahdollistaa vuokratyön verotuksen, tai jos Suomella ei ole verotussopimusta sen maan kanssa, josta työntekijä tulee. Suomelta puuttuu monien maiden kanssa solmituista verosopimuksista vuokratyön verotuksen salliva artikla, minkä takia Suomi ei voi verottaa vuokratyöntekijän lyhytaikaisesta Suomessa tehdystä työstä saamaa palkkaa. Tällaisia maita ovat muun muassa Saksa, Itävalta, Sveitsi, Ranska, Italia, Hollanti, Luxemburg, Iso-Britannia, Venäjä ja Yhdysvallat. Voidaan huomata, että Suomelta puuttuu useiden EU-maiden ja muiden tärkeiden kauppakumppanien kanssa tehdyistä verosopimuksista vuokratyön verotuksen salliva artikla. Suomen suurin kauppakumppani oli esimerkiksi vuonna 2021 Saksa (Saksalais-Suomalainen Kauppakamari 2022).

Maita, joiden kanssa tehty verosopimus ei estä Suomea verottamasta vuokratyöntekijän palkkaa, ovat muun muassa Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua, Viro, Moldova, Georgia, Valko-Venäjä, Mansaari, Guernsey, Bermuda, Jersey, Puola, Kazakstan, Caymansaaret, Turkki, Kypros ja Tadžikistan. Lisäksi Suomen ja Bulgarian välisen verosopimuksen mukaan Bulgariassa olevaa henkilöä voidaan verottaa Suomessa, jos hän työskentelee Suomessa muun kuin bulgarialaisen työnantajan palveluksessa. (EDILEX 2022.) Kuten listasta voi huomata Suomelle oleelliset Pohjoismaat ja Viro sisältyvät verosopimukseen, joiden mukaan vuokratyöntekijän lyhytaikaisesta työstä saatua palkkaa voidaan verottaa Suomessa heti ensimmäisestä päivästä alkaen (EDILEX

2022). Vuokratyötilanteiden osalta Suomella on jo suurimpien vuokratyömaiden kanssa verosopimukset, jotka sisältävät artiklat vuokratyön verottamisesta kuten hallituksen esityksessä mainitaan (HE 2022, 37). Siksi arvioitiin, että vuokratyötilanteista saavutettaisiin vain pieni fiskaalinen hyöty ja pääpaino olisi selvästi konsernitilanteissa. Hallituksen esityksessä vuokratyötilanteista arvioitiin saatavaksi yhden miljoonan euron vuotuiset verotuotot. Suurempi summa saataisiin konsernitilanteista, arviolta kaksi miljoonaa euroa.

3.2 Verosuunnittelu ja veronkierto

Mitkä ovat veronsuunnittelun ja veronkierron erot? Kansankielessä usein sekoitetaan nämä sanat tai käytetään niitä samassa yhteydessä. Siksi on hyvä ensin selventää näitä käsitteitä. Verosuunnittelulla tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen pyrkii minimoimaan veronsa laillisilla toimenpiteillä. Toimenpiteet ja olosuhteet valitaan niin, että lopputulos olisi verovelvollisen kannalta mahdollisimman optimaalinen sekä verojen että kokonaisuuden kannalta. Verovelvollisen oikeustoimien taustalla olevat aidot liiketaloudelliset syyt antavat mahdollisuuden valita sellaisen toimintavan, joka tuottaa alhaisemmat verot kuin jokin toinen mahdollinen toimintatapa. (Verohallinto 2022.) Verosuunnittelu on täysin laillista toimintaa, jonka avulla pyritään saavuttamaan mahdollisimman pieni verorasite. Veronkierrolla sen sijaan tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen pyrkii minimoimaan verot toimenpiteillä, jotka ovat lain tarkoitukselle vieraita ja jotka toteutetaan pääasiallisesti siitä syystä, että epämiellyttäviltä veroseuraamuksilta vältyttäisiin. (Verohallinto 2022.)

Verotusmenettelystä annetun lain (VML 1558/1995) 28 §:n pykälän 1 momentti toteaa:

”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritusaika on kauppaa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.”

Huomioitavaa on, että veron kiertämissäännöksen soveltaminen on poikkeuksellinen toimi, joka kohdistuu yksittäiseen verovelvolliseen ja tapaukseen. Tämän takia säännöstä sovellettaessa tulee tutkia aina olosuhteet, jotka liittyvät asiaan, sekä verovelvollisen toimien tarkoitus ja perusteet. Jos toiminnan taustalla ovat liiketaloudelliset syyt, säännöstä ei voida soveltaa. (Verohallinto 2022.) Veronkiertoa pyritään lisäksi estämään verosopimuksilla. Tämä todetaan uusimmissa

verosopimuksissa jo otsikkotasolla. Lähes kaikki Suomen verosopimukset sisältävät artiklat tietojenvaihtamisesta veroasioissa ja virka-avusta verojen perinnässä sekä siirtohinnoitteluoikaisua käsittelevän artiklan. Veronkiertoa estetään myös verosopimukseen sisältyvillä erityismääräyksillä, joilla muun muassa rajataan verosopimuksen edut koskemaan vain varallisuuden tai tulon tosiasiallista saajaa (beneficial owner -määräys) tai jätetään verosopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle yhtiöt, joihin sovelletaan kansallisten säännösten perusteella poikkeuksellisia verohuojennuksia (limitation of benefits -määräys). (Nykänen 2015, 17.)

On hyvä huomata, että verosuunnittelu on täysin laillista, kun taas VML 28 §:n mukaan veronkierto ei ole laillista. Jopa aggressiivinen verosuunnittelu on laillista niin kauan kuin sen todetaan olevan lain puitteissa. Kansalliset lait säädetään Suomessa eduskunnassa. Jää siis eduskunnan vastuulle asettaa kehikko, jossa yritykset ja yksityiset henkilöt toimivat. Kuten johdannossa toin esille Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 listattiin kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia. Liitteen kohdassa 9 kerrottiin suunnitelmasta ottaa käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Voidaan olettaa, että hallitus koki tämän verosuunnittelumuodon aggressiiviseksi ja se halusi lisätä taloudellisen työnantajan käsitteen puuttuakseen aggressiiviseen verosuunnitteluun, jota tällä hetkellä hyödynnetään Suomessa. Nykyisillä säännöillä voidaan tulla tietyistä maista Suomeen työskentelemään alle 183 päivää ja välttää veronmaksamiselta. Suomessa ansiotulojen veroaste on OECD:n tilastojen valossa korkea. Tämä tieto tukee väitettä, että täällä toimivalle yrityksille on taloudellisesti kannattavaa ottaa niistä maista vuokratyöntekijöitä, joiden ei tarvitse maksaa palkastaan veroja Suomeen. Työntekijät maksavat verot omaan asuinvaltioonsa, eli palkat tulevat kuitenkin verolle.

Arviot veropohjia rapauttavien voittojen siirtelyyn johtaneiden toimien ja voittojen siirtelytoimien verotuloja vähentävästä vaikutuksesta vaihtelevat paljon (100–240 miljardia Yhdysvaltain dollaria eli noin 4–10 % maailmanlaajuisista yritysverotuloista), ja arviot ovat suuntaa antavia (Ulkoministeriö 2017). Mitä tarkoitetaan aggressiivisella verosuunnittelulla, johon Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 viitataan? Liitteessä on listattu kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia, joihin kuului taloudellisen työnantajan käsitteen lisäys tuloverolakiin. Aggressiivisella verosuunnittelulla ei ole tarkkaa määritettä tai vakiintunutta käsitettä. Toiminta, mikä ei ole verovilppiä tai veronkiertämistä, on oikeudellisesta näkökulmasta hyväksyttävää verojen suunnittelua tai minimointia. Veron kierron käsitteen merkityssisältö riippuu aina asiayhteydestä. Kansallisessa kontekstissa aggressiivinen verosuunnittelu voi tarkoittaa sitä, että jätetään huomioimatta tai kunnioittamatta verosäännöksen tai -lain tarkoitusta vaan pyrkimyksenä on

nojautua formalistisella tavalla lain kirjaimen. Tällöin verotusseikat eivät aina seuraa liiketoimintaa, vaan päinvastoin erilaisia verosuunnittelua toimia muokataan ”liiketoiminnallisilla syillä”. Aggressiivisessa verosuunnittelussa pyritään etsimään aukkoja, tulkinnanvaraisia kohteita tai puutteellisuuksia, joita koitetaan hyödyntää. (Knuutinen 2015, 5-9.) OECD käsittelee raportissaan (2015) veropohjien rapautumista, yritysten voittojen kansainvälistä siirtelyä ja niiden estämiseen pyrkivässä raportissa aggressiivisten verosuunnittelun keinoja. Raportin mukaan aggressiivista verosuunnittelua on muun muassa se, kun monikansallinen yritys tekee konsernin sisällä järjestelyjä, joiden ansiosta yrityksen voitot siirtyvät pois maasta, jossa harjoitetusta toiminnasta voitot ovat kertyneet. Tässä voidaan hyödyntää siirtohinnoittelua, aineettomia hyödykkeitä ja velanhyödyntämistä. Järjestelyjen ansiosta yritys voi välttää verot kokonaan tai saavuttaa matalan verotuksen tason. Raportissa tunnistettujen BEPS-indikaattorien avulla voidaan todeta, että voiton siirtoa tapahtuu laajalti ja se tulee todennäköisesti kasvamaan tulevaisuudessa. Se aiheuttaa haitallisia taloudellisia vääristymiä. (OECD 2015, 18.)

3.2.1 Ansiotulojen verotus Suomessa verrattuna muihin OECD-maihin

Erään OECD:n tilaston indikaattorina on keskimääräinen tuloverokanta yhden henkilön kotitalouksissa ilman lasta vuonna 2021. Indicator = (Average income tax rate % gross wage earnings) ja Household type = (Single person at 100 % of average earnings, without child). Tässä tilastossa Suomen tuloverokanta on 20,32 prosenttia ja OECD:n keskiarvo 14,94 prosenttia. Tässä kategoriassa Suomen tuloverokanta on kuudenneksi korkein. (OECD 2023.) Toisessa OECD:n tilastossa on laskettu tuloveron sekä työntekijän ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen prosenttiosuus kokonaistyökustannuksista vuonna 2021. OECD-maissa työnantajan sosiaaliturvamaksut ovat keskimäärin 13,5 prosenttia työvoimakustannuksista, tulovero 13 prosenttia ja työntekijän sosiaaliturvamaksut 8,2 prosenttia. Tässä tilastossa Suomi on sijalla kahdeksan. Suomessa nämä kustannukset asettuvat 42 prosentin tienoille, kun taas OECD:n keskiarvo on noin 35 prosenttia. (OECD 2022, 8–9.)

Tilastojen pohjalta voidaan todeta, että verotus ei ole Suomessa alhaisella tasolla ilman sosiaaliturvamaksuja eikä niiden kanssa. Sosiaaliturvamaksut ovat tässä tilastossa pakollisia maksuja julkisyhteisöille, jotka antavat oikeuden saada tulevaa sosiaalietuutta. Sosiaalietuuksia ovat muun muassa työttömyysturvaetuudet ja -lisät, tapaturma- ja sairausetuudet, vanhuus-, työkyvyttömyys- ja perhe-eläkkeet, perhelisät, sairaanhoito- ja sairaalakulujen korvaukset ja sairaala- tai sairaanhoitopalvelut. Sosiaaliturvamaksuja voidaan periä sekä työntekijöiltä että työnantajilta.

Tällaiset maksut osoitetaan yleensä sosiaalietuuksien rahoittamiseen, ja ne maksetaan usein niitä tarjoaville julkisyhteisöjen laitoksille. (OECD 2023.)

3.3 Taloustieteen näkökulma

Taloustieteen näkökulmasta on kyse verotuksen teoriasta (tax theory), verojen kohtaannosta ja vaikutuksista. Melkein kaikilla veroilla on yritysvaikutuksia, ja yritysten käyttäytymiseen vaikuttavat monet seikat, muun muassa välittömästi yritysten kustannuksiin vaikuttavat työnantajan sosiaalimaksut ja porrastukset niihin liittyen. Lisäksi välittömiä kustannuksia yrityksille ovat yhteisö- ja pääomatulovero, panoshintoihin vaikuttavat ympäristöverot, joita ovat muun muassa sähkövero ja polttoaineverot, kiinteistöverot, kulutusverot, kuten arvonlisävero ja valmisteverot, sekä välillisesti kokonaiskysyntään ja työvoimakustannuksiin vaikuttavat tuloverot. (Kiander 2006, 7.) Veroperusteiden muutokset vaikuttavat verokertymiin sekä välillisesti että suoraan. Ensimmäinen vaikutus on selvä: veroperusteet vaikuttavat yhdessä veropohjien kanssa verokertymiin. Jälkimmäisen vaikutus taas syntyy, kun kannusteiden ja käytettävissä olevien tulojen muuttuminen vaikuttaa kokonaistaloudelliseen kehitykseen ja sitä kautta verokertymiin. Siksi veronkevennys rahoittaa osin itsensä lisäämällä taloudellista toimeliaisuutta. (Nyberg 2006, 21.)

Kun Suomessa laskettiin yritysten veroasteita ja poistettiin osinkojen kaksinkertainen verotus, yrityksiltä saatiin kerättyä huomattavasti enemmän verotuloja. Yhteisöveroasteen alennus lähes kymmenellä prosenttiyksiköllä 25:een vuonna 1993 aiheutti merkittäviä seurauksia. Vuodesta 1992 vuoteen 2000 verotuotot kymmenenkertaistuivat, koska fiskaalisten vaikutusten lisäksi muutoksella oli myös käyttäytymisvaikutuksia, jotka vaikuttivat ainakin osan yrityksistä toimintaan. Ennen vuotta 1993 useissa yrityksissä harjoitettiin verosuunnittelua tekemällä nollatulot sijoittamalla rahat kiinteistöihin, jotka myytiin verovapaasti jonkin ajan kuluttua. Pienten ja keskisuurten yritysten omistajilla ei siihen aikaan ollut kannustimia näyttää tulosta, koska Suomessa oli kaksinkertainen osinkojen verotus. Siitä luopuminen johti siihen, että voittoa oli kannustavaa näyttää. Uuden järjestelmän myötä veroa ei tarvinnut maksaa kahdesti. Koska uudistus yksinkertaisti asioita, aikaa ei enää kulunut verosuunnitteluun. (Nyberg 2006, 21.) Verotus pakottaa talousjohtajat ohjaamaan huomattavan osan ajastaan verotuksen optimointiin (Vernimmen 2014, 606).

Verotuksen alentaminen siis ei aina johda alempiin verotuottoihin vaan päinvastoin voi lisätä verokertymää. Lisäksi verojärjestelmän yksinkertaistaminen vähentää hallinnollista työtä. Tämän ansiosta verojärjestelmä on tehokkaampi ja yritysten hallinnollinen taakka vähenee. Lisäksi yritysten

ei tarvitse käyttää aikaa ja rahaa verosuunnitteluun. Myös julkishallinnon taakka vähenee, koska verojärjestelmä on yksinkertaisempi.

Toinen huomioon otettava asia ovat käyttäytymisvaikutukset. Kun voiton näyttäminen ei ollut enää haitallista verotuksen kannalta, syntyi kannuste voiton näyttämiseen. Käyttäytymisvaikutukset vaikuttavat myös tämän tutkimuksen kontekstiin. On vaikeaa arvioida, mitkä olisivat olleet taloudellisen työnantajan lakimuutoksen käyttäytymisvaikutukset. Olisivatko yritykset alkaneet toimia niin, että niiden toiminta täyttäisi verovapauden edellytykset? Lainmuutoksen myötä esimerkiksi kaikki mahdollinen toiminta, joka olisi voitu hoitaa etänä, olisi hoidettu etänä. Verotuksen dynaamiset vaikutukset tarkoittavat sitä, että veroasteen pienentäminen yleensä vähentää verokertymää vähemmän kuin staattisen laskemisen tilanteessa. Tässä vaikutus verokertymään arvioidaan veropohjan ja veroasteen muutoksen tuottaneen tulon avulla. (Nyberg 2006, 22.)

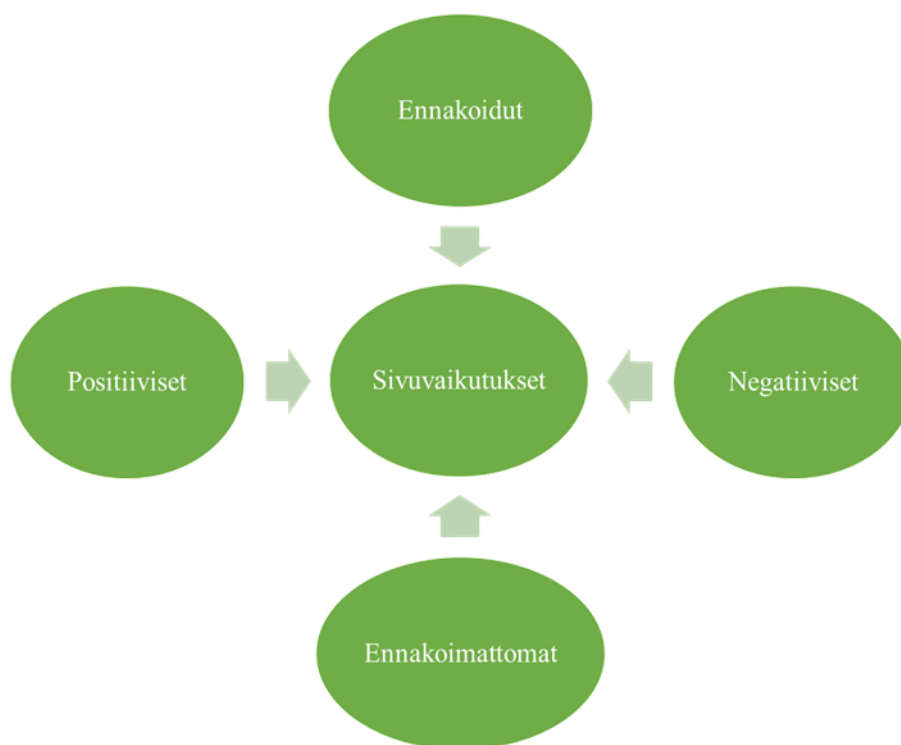
Hallituksen esityksen laskelma taloudellisen työnantajan lakimuutoksen verotuotoista on staattinen. Siinä ei ole huomioitu verotuksen dynaamisia vaikutuksia. Staattisella laskelmalla tarkoitetaan laskelmaa, joissa oletetaan, että kaikki muut tekijät kuin veroperusteen muutos pysyvät ennallaan. Verouudistuksiin on tapana liittää arvio veromuutosten valtiontaloudellisista vaikutuksista. Esimerkiksi yhteisöverokannan korottaminen 25 prosentista 28 prosenttiin kasvattaisi verokertymää 12 prosentilla, mutta todellisuudessa näin ei kävisi vaan verotulot kasvaisivat joko enemmän tai vähemmän. Tämä johtuu siitä, että verotuloihin vaikuttaisivat uudistuksen lisäksi myös muut tekijät, kuten yleinen taloudellinen kehitys. Verokannan muutos saa aikaan staattisen vaikutuksen sekä dynaamisen käyttäytymisvaikutuksen, joka joko kasvattaa tai supistaa veropohjaa. (Kiander 2006,7.)

Miten yrityksen käyttäytymistä voi kontrolloida laillisilla tekniikoilla? Tärkeimpiä tutkittuja teorioita ovat pelottelu, taloudellinen rationaalinen toiminta, reagoiva sääntely ja käyttäytymispsykologian löydökset (Hodges 2015). Käyttäytymisvaikutukset ovat aina epävarmoja, mutta toisaalta niiden tarkempaa selvitystä puoltaisi se, että usein dynaamisia vaikutuksia aliarvioidaan, kuten edellä esitelty Suomessa vuonna 1993 tehty yritysverouudistus todisti. Myös vuoden 1995 jälkeen toteutetut ansiotuloverojen alennukset ovat lähes poikkeuksetta johtaneet ennakoitua parempaan verotulojen kehitykseen. Veronalennuksen olisi periaatteessa pitänyt supistaa verokertymää, ja verotuottoarvioissa oletettiin näin tapahtuvan. Todellisuudessa verotuotto kasvoi niin välillisten kuin välittömienkin verojen osalta ja lisäsi taloudellista kasvua. (Kiander 2006, 7–8.)

Taloudellisen työnantajan lakimuutoksen verotuottoarvioissa on käytetty vuosien 2019–2021 tilastoja. Arvioidut verotuotot konsernitilanteissa on laskettu Verohallinnon tilastoista, jotka koskevat

ilmoituksia luontoisedusta. (HE 2022, 39.) Uhkana oli, että lainmuutoksen myötä työmatkalaisten määrä vähenisi ja siksi verotuotot voisivat olla arvioitua pienemmät. Hallituksen esityksessä ei otettu kantaa siihen, että yritykset olisivat mahdollisesti reagoineet lainmuutokseen ja alkaneet muuttaa toimintaansa niin, että ne saavuttaisivat optimaalisen verotuksen. Voidaan olettaa, että työmatkalaisia tulisi entistä vähemmän, jos lainmuutos astuisi voimaan. Koronaviruksen vuoksi yritykset ovat panostaneet digitalisaatioon ja etänä työskentelyyn, ja siksi työmatkailu voi vähentyä entisestään. Tulevaisuudessa mahdollinen lakimuutos voisi aiheuttaa negatiivisia vaikutuksia välillisiin veroihin esimerkiksi työmatkalaisten määrän vähentymisen vuoksi. Työmatkalaiset kuluttavat erilaisia palveluja, kuten ravintola- ja hotellipalveluja. Restonomiliitto on tuonut esille huolensa lainmuutosten vaikutuksista matkailu- ja ravintola-alaan. Restonomiliiton puheenjohtajan Niklas Honkalehdon mukaan taloudellisen työnantajan käsitteen lisääminen tuloverolakiin vähentäisi työmatkalaisten määrää ja sitä myötä matkailu- ja ravintola-alan yritysten asiakkaita (STT INFO, 2022.)

Tutkimus pitää paikkansa myös tulevaisuudessa, koska lakimuutoksen mahdollisia vaikutuksia verotuloihin olisi vaikea arvioida tulevaisuudessakin. Lakimuutoksella olisi paljon muita vaikutuksia, joita on vaikea arvioida etukäteen. Esitys myös sisälsi paljon tulkintaa sisältäviä kohtia, joiden vaikutuksia on vaikea arvioida etukäteen. Vaikutuksien arvioimista hankaloittaa se, että ne ovat usein kompleksisia. Tavoiteltavien päävaikutusten lisäksi lakimuutoksista on aina jollekin taholle sivuvaikutuksia. On huomioitava sekä ne tekijät, joihin voidaan vaikuttaa, että ne tekijät, joihin ei voida vaikuttaa, jos halutaan tehdä toimivaa lainsäädäntöä. Olen hahmotellut kuvion 1. havainnollistamaan tätä. Tavoitteisiin liittyvät vaikutukset ovat usein moniulotteisia. Tavoiteltavien päävaikutusten lisäksi on huomioitava sivuvaikutukset ja sekä sellaiset tekijät, joihin voidaan vaikuttaa, että sellaiset tekijät, joihin ei voida vaikuttaa.



Kuvio: 1. Sivuvaikutukset

Lainsäädännön arviointineuvosto antoi lausunnon luonnoksesta hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskeväksi lainsäädännöksi. Arviointineuvosto totesi lausunnossaan, että esitysluonnos on aiheeltaan vaikeaselkoinen eikä anna riittävää käsitystä siitä, mitä nykytilan ongelmaa sen avulla ratkotaan. Ongelmallista tässä on se, että puutteellinen nykytilan kuvaus heijastuu myös vaikutusten arviointeihin. Huomiot, joita arviointineuvosto nosti esille, koskivat muun muassa sitä, että esityksen tavoitteet ja keskeiset ongelmat olivat vaikeasti ymmärrettävissä. Ongelmallisena pidettiin sitä, että tarve lainmuutokselle jäi epäselväksi ja verosäätelyyn vähemmän perehtynyt lukija joutui näkemään paljon vaivaa ja työtä, jotta saisi käsityksen sen sisällöstä. (Lainsäädännön arviointineuvosto 2022.)

Yhteenvedon voidaan todeta, että avoimuus on tärkeä osa verojärjestelmää. Säatelevien sääntöjen ja asetusten tulisi olla selkeitä ja avoimia, jotta veronmaksajat voivat ymmärtää velvollisuutensa ja Verohallinto voi varmistaa, että niitä noudatetaan.

3.4 Taloudellinen työnantaja

3.4.1 Taustaa taloudellisesta työnantajasta

Taloudellinen työnantaja tarkoittaa työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Lisäksi laissa säädettäisiin myös ulkomaisesta työnantajasta. Sillä tarkoitetaan rajoitetusti verovelvollista henkilöä tai yhteisöä sekä ulkomaista yhteisöä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, sekä muuta ulkomaista oikeushenkilöä. (Valtiovarainministeriö 2022, 1.)

Taloudellisen työnantajan lisääminen tuloverolakiin koskisi kahdenlaisia tilanteita: vuokratyöntekijöitä ja konsernitilanteita.

Lyhytaikainen työskentely muodostaisi poikkeuksen taloudellisen työnantajalle työskentelystä saatujen palkkatulojen verotukseen. Tämä koskisi niitä tilanteita, joissa rajoitetusti verovelvollinen työntekijä työskentelee ulkomaiseen työnantajaan etuyhteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle. Tämä koskisi käytännön tilanteissa ulkomaisen työntekijän työskentelyä konsernitilanteissa Suomessa taloudellisena työnantajana pidettävälle konserniyhtiölle. Tämän määritelmän täytyessä työntekijä olisi kuitenkin tietyin ehdoin oikeutettu lyhytaikaisesta työskentelystä saadun palkkatulon verovapauteen, mikäli työskentely kestäisi yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää ja enintään 45 päivää kalenterivuodessa. Tilanteessa, jossa suomalainen työnantaja ei olisi etuyhteydessä ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän ulkomaiseen työnantajaan, ulkomaalaisen työntekijän saama palkkatulo olisi veronalaista heti ensimmäisestä päivästä alkaen. (HE 2022, 60–61.) Yksinkertaistettuna esimerkki konsernitilanteesta on, että suomalaiseen pörssi-yhtiöön tulee rajoitetusti verovelvollinen henkilö x kokoustamaan saman konsernin ulkomaisesta yrityksestä Suomeen esimerkiksi työmatkalle. Tällöin olisi kyseessä konsernitilanne.

Nykytilanteessa tuloverolaki ei tunne taloudellisen työnantajan käsitettä. TVL 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella ovat 1) verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailta perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä muulta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus) ja 2) henkilö, joka on verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (rajoitettu verovelvollisuus) (TVL 9 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohta). 1 momentissa tarkoitettulla kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai rekisteröityä yhteisöä (TVL 9 §:n 7 momentti).

TVL 10 §:ssä säädetään, mitä on Suomesta saatu tulo. Samaisen pykälän 1 momentin 4 kohdassa mainitaan ”*muu kuin edellä 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun*” (TVL 10 § 1 momentti kohta 4). TVL 10 §:n 1 momentin 4 sisältää kohdat (4 a – 4 c), joissa on tarkennuksia 4 kohtaan:

”4 a) palkkio, joka on saatu suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä; (18.12.1995/1549)

4 b) tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta; (18.12.1995/1549)

4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokranantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle; (22.12.2006/1223)”

Tilanteessa, jossa työnantajan ei katsota olevan Suomessa, ei Suomella ole verotusoikeutta rajoitetusti verovelvollisen lyhytkestoisiin työskentelyjaksoihin Suomen lainsäädännön mukaan. Seuraavassa kappaleessa avaan tarkemmin yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen käsitettä kuten myös verosopimuksia ja niiden vaikutuksia.

Luonnollinen henkilö Suomessa on yleisesti verovelvollinen, jos hän asuu Suomessa. Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on varsinainen asunto ja koti Suomessa tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. (TVL 11 §:n 1 momentti.) Tämä pätee tilanteessa, jossa ei ole kyseessä Suomen kansalainen. Suomen kansalaista pidetään Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden ajan, kunnes on kulunut kolme vuotta sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta (TVL 11 §:n 1 momentti). Jos siis henkilö X täyttää yllä olevat ehdot ja muuttaa Suomesta vuoden 2022 heinäkuussa, hän on yleisesti verovelvollinen vuoden 2022 ja kolme seuraavaa vuotta. Vuoden 2026 alusta hän on rajoitetusti verovelvollinen. Henkilöllä on mahdollisuus päästä rajoitetusti verovelvolliseksi jo aikaisemmin, jos hän osoittaa, ettei hänellä ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota asuvan Suomessa mainitun ajan jälkeen. (TVL 11 §:n 1 momentti.)

3.4.2 Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönoton aiheuttamat muutokset

Taloudellista työnantajaa koskevan lain myötä Verohallinnon olisi täytynyt muuttaa järjestelmiään. Verohallinto toi omassa lausunnossaan esille, että lakimuutokset edellyttäisivät muutoksia tulorekisteriin ja verotuksen järjestelmämuutoksia Verohallinnossa (Verohallinto 2022, 7). Lakiuudistus olisi lisännyt Verohallinnon työtaakkaa. Verojärjestelmä ei olisi ainakaan yksinkertaistunut vaan päinvastoin monimutkaistunut.

Myrsky kirjoittaa, että yksinkertainen verotus voi osaltaan lisätä järjestelmän tasa-arvoisuutta, koska tällöin kaikilla verovelvollisilla on paremmat mahdollisuudet arvioida verotuksen vaikutuksia. Monimutkainen verojärjestelmä vaikeuttaa verotuksen vaikutusten arviointia verovelvollisen kannalta ja vaatii enemmän resursseja. Mitä enemmän verojärjestelmässä on poikkeuksia ja vähennyksiä, sitä enemmän ne laskevat verotuksen tehokkuutta, ja lisäksi ne kaventavat veropohjaa. (Myrsky 2013, 94.) Taloudellisen työnantajan lakimuutos olisi lisännyt verojärjestelmän monimutkaisuutta, mikä olisi vähentänyt verojärjestelmän tasa-arvoisuutta. Tätä väitettä tukee lainsäädännön arviointineuvoston lausunto. Lausunnossa todetaan, että verosäätelyyn vähemmän perehtynyt lukija joutuu näkemään paljon vaivaa ja työtä, jotta saa käsityksen lakiehdotuksen sisällöstä (Lainsäädännön arviointineuvosto 2022).

Hallituksen esityksessä oli tarkoitus muuttaa tuloverolakea (1535/1992, lausunnossa TVL), verotusmenettelystä annettua lakia (1558/1995, lausunnossa VML), rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia (627/1978, lausunnossa lähdeverolaki), ennakkoperintälakia (1118/1996, lausunnossa EPL) ja tulotietojärjestelmästä annettua lakia (53/2018). Tuloverolakiin olisi lisätty uusi säännös taloudellisesta työnantajasta.

Tuloverolakiin olisi tehty muutoksia, joiden mukaan Suomesta saatuna tulona pidettäisiin palkkatuloa, joka on saatu taloudelliselle työnantajalle työskentelystä. Nykytilanteessa ennakkoperintälain 14 §:ssä säädetään työnantajasta seuraavaa: *”Työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan, työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädetyistä velvollisuuksista.”*

Esityksessä laiksi taloudellisesta työnantajasta on paljon tulkinnanvaraisia tai epäselviä määritelmiä, jotka laskevat verotuksen tehokkuutta. Yksi esimerkki on ehdotus uudeksi TVL:n 92 e pykäläksi

lyhytaikaisesta taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon verovapaudesta:
”Rajoitetusti verovelvollisen saama palkkatulo ei ole veronalaista tuloa, jos

- *hänen 8 b §:ssä tarkoitetut taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla; ja*
- *2) työntekijän työskentely Suomessa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 työpäivää kalenterivuodessa.” (Luonnos hallituksen esitykseksi 2022, 64.)*

3.4.3 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin

Muissa kuin etuyhteystilanteissa ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin olisi ulkomaisella työnantajalla tai sen lähetetyistä työntekijöistä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetulla edustajalla. Ilmoitusvelvollisuutta koskevat muutokset tehtäisiin verotusmenettelystä annettuun lakiin, rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin sekä tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin. Mikäli suomalainen työnantaja ei olisi etuyhteydessä ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän ulkomaiseen työntantajaan, ulkomaalaisen työntekijän saama palkkatulo olisi veronalaista ensimmäisestä päivästä lähtien. (HE 2022, 1.) Ulkomaiseen työntantajaan etuyhteydessä oleva suomalainen taloudellisena työntantajana pidettävä yhtiö olisi velvollinen toimittamaan ennakon- ja tai lähdeveron pidätyksen taloudelliselle työntekijälle maksettavasta palkasta. Jos tilanteessa olisi muu kuin etuyhteydessä oleva ulkomainen työnantaja, se olisi velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen tai lähdeveron pidätyksen, jos se on hakeutunut työntantajarekisteriin. Tilanteessa, jossa ulkomainen työnantaja ei olisi hakeutunut työntantajarekisteriin, taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän olisi haettava itse ennakonkantoa. (HE 2022, 1.) Jos ulkomainen yritys ei olisi etuyhteydessä suomalaiseen yritykseen, ilmoituksen antaminen Verohallinnolle aiheuttaisi ulkomaiselle yritykselle tai työntekijälle paljon hallinnollista työtä. On hyvä pohtia, kuinka houkuttelevaa työntekijälle olisi tulla Suomeen, jos hänen täytyisi itse antaa ilmoitus Verohallinnolle ja alkaa selvittää, täyttyykö etuyhteystilanne.

Palkkatulon lähdeverosta säädetään lain rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta toisessa luvussa. Suomessa oleva työnantaja perii lähdeveron palkasta suorituksen yhteydessä. Lähdeveron määrä on 35 prosenttia, ja se on lopullinen vero (LähdeVL 7 §:n 1 momentin 1 kohta). Lähdeveron alaista tuloa ovat myös luontoisedut Verohallinnon päätöksen mukaan arvostettuna (Verohallinto 2022). Maksaja voi tehdä ennen veron perimistä rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä lähdeverovähennyksen. Lähdeveroa perittäessä vähennetään 510 euroa kuukaudessa sellaisen tulon yhteismäärästä, josta perittävä lähdevero on 35 prosenttia. Tilanteissa, joissa on kertynyt tuloa alle

kuukauden ajalta, yhteismäärästä vähennetään 17 euroa päivältä mutta vähennyksen määrä on kuitenkin enintään tulon määrä. (Verohallinto 2022.) Jotta on oikeutettu saamaan vähennyksen, on siitä oltava maininta lähdeverokortissa (LähdeVL 6 §). Ulkomailta Suomeen tulleen rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön saama työkorvaus on lähtökohtaisesti 35 prosentin suuruisen lähdeveron alaista (LähdeVL 7 §:n 1 momentin 1 kohta). Tarvittaessa työkorvausta varten voi hakea lähdeverokortin ja sen perusteella tulosta saa tehdä myös lähdeverovähennyksen (Verohallinto 2022).

Lain tavoitteena oli, että Suomi olisi samassa asemassa kuin ne OECD:n jäsenvaltiot, jotka käsitettä jo soveltavat. Esimerkiksi Ruotsissa vastaavaa minimaikarajan soveltamista koskevaa etuyhteysedellytystä ei ole (Suomen Yrittäjät 2022, 2). Miksi Suomi halusi esityksestä vielä tiukemman kuin Ruotsi, joka on kuitenkin keskeinen kauppakilpailijamaa? Tiukemmat ehdot voisivat heikentää Suomen asemaa verrokkimaihien nähden. Lisäksi on vaikea nähdä, miksi lakimuutosta ajettiin tiukempaan kuin naapurimaa Ruotsin vastaava laki on. Ruotsissa on samanlainen karenssiaika, jonka mukaan palkkaa ei veroteta taloudellisen työnantajan tilanteessa Ruotsissa, jos työskentely ei ylitä yhtäjaksoisesti 15:tä päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45:tä päivää. Laskennassa otetaan huomioon vain työpäivät. Lisäksi karenssiaikaa ei ole rajattu etuyhteystilanteisiin. Näin ollen perusteita Suomen karenssiajan rajoittamiseen vain etuyhteystilanteisiin ei löydy Ruotsin vastaavasta sääntelystä. (Malmgrén 2023, 23.)

Vähimmäisaikarajan ulottaminen vain konsernin sisäisiin tilanteisiin perusteltiin hallituksen esityksessä sillä, että vuokratyöntekijänä työskentelevät olisivat saaneet lakimuutoksen myötä osittain verovapaana palkkatulon, joka on aikaisemmin ollut täysin veronalaista (HE 2022, 31). Jos rajoitetusti verovelvollisen työskentelypäivät olisivat jääneet ehdotuksen rajojen alle, tällaisia tilanteita olisi voinut tulla, kun taloudellisen työnantajan edellytykset täytyisivät. Toisaalta hallituksen esityksen sivulla 32 olevan taulukon mukaan Suomessa vuosina 2019–2021 lyhyitä enintään 15 päivän pituisia työskentelyjaksoja oli 3,31 prosentilla ulkomaalaisista, jotka olivat rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä. Heitä oli yhteensä 3 205. Näin ollen voidaan sanoa, että verosta olisi vapautunut vain pieni määrä työntekijöitä. Samaisen taulukon mukaan 0–5 päivää työskenteli yhteensä 22 henkilöä ja 6–15 päivää 84 henkilöä. Osassa tapauksissa taloudellisen työnantajan ehdot olisivat voineet täytyä, mutta mistään suuren luokan ongelmasta ei olisi ollut kyse. Fiskaaliset merkitykset olisivat olleet vähäiset, jos olisi tuotu samanlainen malli kuin naapurimaa Ruotsissa, mutta hallinnolliset kustannukset olisivat olleet luultavasti kevyemmät.

3.5 Ongelmakohtia

Ehdotuksessa lainmuutoksesta ei ole eritelty tarkasti, kuinka enintään 15 päivän yhtäjaksoinen työskentely määritellään. Tämä on mielestäni ongelmallista, ja avaan syitä siihen tässä alaluvussa. Viimeisimmässä hallituksen luonnosesityksessä asiaa on kuitenkin avattu tarkemmin. Työskentelyjakson ei katsottaisi katkeavan pelkästään maasta poistumisen perusteella, vaan 15 työpäivän laskeminen alkaisi alusta, jos henkilö työskentelee yhden kokonaisen päivän ulkomailla ja palaa sitten Suomeen työskentelemään. Esimerkiksi jos henkilö on työskennellyt maanantaina Suomessa edes osan päivästä, hänen tulee työskennellä ulkomailla yksi kokonainen päivä eli tiistai kokonaan ja palata vasta keskiviikkona, jotta 15 työpäivän laskeminen nollaantuu. Laskennassa huomioitaisiin vain tosiasialliset työskentelypäivät, joten esimerkiksi sairausloma- tai lomapäiviä ei pidettäisi työskentelypäivinä Suomessa. (HE 2022, 60.)

Momentin 1 kohdassa puhutaan ensin 15 päivästä ja sen jälkeen enintään 45 työpäivästä kalenterivuodessa. Määritelmä on epäselvä, ja sen pohjalta saa sellaisen kuvan, että ensimmäisessä kohdassa kyseessä on 15 päivää yhtäjaksoisesti ja toiseen kohtaan sovelletaan 45:tä työpäivää. Herää kysymys, miksi määritelmä on niin epäselvä ja onko se jopa jätetty epäselväksi tarkoituksella. TVL:ään voisi tehdä muutoksia ja parantaa sen selkeyttä sisällyttämällä siihen tarkat ohjeet työpäivien laskemisesta ja korostamalla, että loma- ja sairauspäiviä ei lasketa. Lisäksi olisi hyvä määritellä selkeästi, että ulkomailla on työskenneltävä kokonainen päivä, jotta henkilö kuuluisi Suomen verotuksen piiriin. Tämä tieto on hankalasti löydettävissä hallituksen esityksestä. Sen löytäminen voi edellyttää paljon vaivaa tai konsulttipalvelujen käyttöä ulkomaisen työnantajan lähettäessä työntekijöitä Suomeen.

Toinen epäselvyys 92 e §:n 1 momentin toisessa kohdassa liittyy mainintaan 45 työpäivästä kalenterivuodessa. On hieman epäselvää, lasketaanko työpäivät työntekijäkohtaisesti vai työnantajakohtaisesti. Tähänkin löytyy vastaus hallituksen esitysluonnoksesta. Työnantajan palkka voitaisiin katsoa taloudelliselle työnantajalle työskentelyn perusteella Suomessa veronalaiseksi myös useiden 15:tä päivää lyhyempien työskentelyjaksojen perusteella, kun työntekijän yhteenlasketut työskentelypäivät Suomessa ylittäisivät kalenterivuoden aikana 45 työpäivää. Jos työskentely ylittää 45 päivää, palkka olisi veronalaista työskentelyn alusta saakka. Lopuksi esityksessä todetaan, että päivämääräajat olisivat työntekijäkohtaisia, eivät työnantajakohtaisia. Tämäkin olisi hyvä lisätä TVL:ään eikä tuoda esille ainoastaan lain luonnoksessa.

Laki on erittäin epämääräisesti muotoiltu, ja esimerkiksi etuyhteys tuo oman hankaluutensa tulkintaan. Jotta verovapaus täyttyisi, TVL 8 b §:n ehtojen tulisi täytyä:

”Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa.”

”Ulkomaisella työnantajalla tarkoitetaan työnantajaa, joka on 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu henkilö tai yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, taikka muu ulkomainen oikeushenkilö.”

Ensin siis yllä olevien TVL 8 b §:n ehtojen tulisi täytyä. Sen jälkeen myös taloudellisen työnantajan ja ulkomaisen työnantajan etuyhteyden tulisi toteutua VML 31 §:n 4 momentin mukaan:

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;*
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;*
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai*
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.*

Lisäksi päivämääräehtojen on täytyttävä: työskentely saa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää ja yhteensä enintään 45 työpäivää kalenterivuodessa. Huomioon otettavia kohtia on monia, ja oman haasteensa tuo niiden tulkitseminen.

Taloudellisen työnantajan lainsäädäntöhankkeen toisella lausuntokierroksella monet lausunnonantajat, muun muassa Finanssiala ry ja Elinkeinoelämän keskusliitto, toivat esille, että olisi toivottavaa ulottaa verovapaus myös muihin tilanteisiin kuin taloudelliselle työnantajalle

työskentelyyn konsernitilanteissa. (EK 2022; Finanssiala 2022.) Huolimatta palautteista hallitus ei päättänyt ulottamaan verovapautta muihin kuin konsernitilanteisiin. Sen sijaan Ruotsin mallissa lyhytaikainen työskentely on ulotettu myös muihin tilanteisiin kuin taloudelliselle työnantajalle työskentelyyn konsernitilanteissa. Lyhytaikaisella työskentelyllä tarkoitetaan lakiehdotuksessa ja Ruotsin mallissa tilannetta, jossa yhtäjaksoinen työskentely ei ylitä 15:tä työpäivää ja työskentely ei ylitä 45:tä työpäivää kalenterivuoden aikana. (HE 2022, 53.)

Mitä tarkoitetaan etuyhteydellä tässä kontekstissa? VML:n 31 §:n 4 momentin mukaan liiketoiminnan osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoiminnan osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoiminnan molemmissa osapuolissa.

”4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.”

VML 31 §:n 4 momentin kohta 4 on taloudellisen työnantajan lainsäädännön kannalta tärkeä, koska lainsäädäntömuutoksessa etuyhteys määritellään VML 31 §:n 2 momentin mukaan. Jos suomalainen työnantaja ei olisi etuyhteydessä ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän ulkomaiseen työnantajaan, ulkomaalaisen työntekijän saama palkkatulo verotettaisiin ensimmäisestä päivästä lähtien (HE 2022, 1). Etuyhteydellä on merkittävä rooli verovapauden kannalta. Uusi lakimuutos olisi ollut kireä tilanteissa, joissa etuyhteyttä ei katsota olevan, koska palkkatulot olisivat ensimmäisestä päivästä alkaen veronalaisia.

3.6 Kuinka arvioidaan taloudellinen työnantaja

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi laiksi taloudellisesta työnantajasta sivulla 13 on arviointikriteerejä, joiden avulla voidaan tulkita, täyttyvätkö taloudellisen työnantajan kriteerit. Kyseiset arviointikriteerit sisältyvät OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2017 kommentaarin 15 artiklan kohtiin 8.10–8.28. Niitä käytetään, kun arvioidaan, muodostuuko taloudellinen työnantaja. OECD:n artiklassa todetaan, että tietyissä tilanteissa on usein vaikeaa määrittää, ovatko palvelut, joita toisessa valtiossa asuva henkilö suorittaa valtiossa ja joita tarjotaan ensimmäisen valtion yritykselle (tai jolla on kiinteä toimipaikka tässä kyseisessä valtiossa), työvoimapalveluja, joihin sovelletaan 15 artiklaa, tai erillisen yrityksen suorittamia palveluita, joihin sovelletaan 7 artiklaa, vai sovelletaanko tilanteessa poikkeusta. Vaikka selostuksessa käsiteltiin aiemmin tapauksia, joissa järjestelyjen pääasiallinen tarkoitus oli saada 15 artiklan 2 kohdan poikkeuksen etuja, havaittiin, että samanlaisia

ongelmia voi ilmetä monissa muissa tapauksissa, joihin ei liittynyt verotuksellisia liiketoimia. Selostusta muutettiin niin, että se tarjoaa kattavampaa pohdintaa näistä kysymyksistä. (OECD 2017, 314.)

Taloudellisen työnantajan kriteerejä arvioitaessa on keskeistä arvioida, liittyvätkö työntekijän suorittamat tehtävät kiinteästi sen yrityksen liiketoimintaan, jolle työtehtävät suoritetaan. Arvioinnissa avainasemassa on se, mikä yritys kantaa työntekijän työhön liittyvät riskit tai vastuut. (VM HE luonnos 2022, 13.) OECD:n kommentaarin mukaan oletuksena arvioinnissa on tällöin, että luonnollisesti työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu luovutetaan suoraan yritykselle, joka on kyseessä (OECD 2017, 317–318). Mikäli työntekijä tarjoaa palveluita yhtiölle tai valmistuttajalle, jolle liiketoiminta on ulkoistettu, ei palvelua tarjota sille yritykselle, joka saa kyseessä olevat tuotteet tai palvelut. Vertailtaessa työntekijän työtehtävien muodossa suorittamia palveluita muodollisen työnantajan liiketoimintaan ja sen yrityksen liiketoimintaan, jonka kanssa työsuhde olisi muuhun kuin muodolliseen sopimukseen perustuva, taloudellisen työnantajan tunnusmerkistön täyttymiselle ovat seuraavat seikat kommentaarin kohdan 8.14 mukaan oleellisia, kun arvioidaan muodollista työnantajaa:

- Kuka tai kenellä on valtuudet ohjeistaa työntekijää työn suorittamistavan osalta?
- Kenellä on työnsuorittamispaikan osalta valvontavavalta ja -vastuu?
- Muodollisen työnantajan tilanteissa työnantaja laskuttaa suoraan työntekijän palkan yritykseltä, johon palvelut suoritetaan.
- Kuka antaa työssä tarvittavat materiaalit ja työvälineet työntekijän käyttöön?
- Kuka määrittää työntekijöiden määrän ja pätevyysvaatimukset työntekijöille, jotka suorittavat työn?
- Kenellä on oikeus valita työn suorittavat henkilöt, ja kenellä on oikeus päättää tällaista työtä koskevat sopimusjärjestelyt?
- Kenellä on oikeus määrätä kurinpidollisia seuraamuksia työntekijän työstä?
- Kuka päättää työntekijän lomista ja työajoista? (OECD 2017, 317.)

OECD:n kommentaarissa todetaan: *”The following actors may be relevant to determine whether this is really the case.”* (OECD 2017, 317.) Voidaan huomata, että huomioon otettavia kohtia on monia. Haluan huomauttaa, ettei kommentaarissa mainita, tarvitseeko minkään yllä olevista ehdoista täytyä muodollisen työnantajan tunnusmerkistön täyttymiseksi. Kommentaarissa ei myöskään oteta kantaa siihen, riittääkö yksi edellä mainituista kohdista täyttämään muodollisen työnantajan tunnusmerkit vai onko useamman kohdan hyvä täytyä. Kommentaarissa on kuitenkin esimerkkikohtia, joiden

pyrkimyksenä on auttaa tulkitsemaan kommentaaria. Käyn tässä alaluvussa taloudellisen työnantajan muodostumista läpi kahden kommentaarin esimerkin avulla. Ensin kerron kuitenkin vielä lisää taloudellisen työnantajan muodostumisesta.

Tilanteessa, jossa henkilö, joka on muodollisesti yhden yrityksen työntekijä, tarjoaa palveluja muulle yritykselle kuin juridiselle työnantajalleen, näiden kahden yrityksen välillä tehdyt rahoitusjärjestelyt ovat selvästi merkityksellisiä, vaikkakaan eivät välttämättä ratkaisevia, määritettäessä, veloitetaanko henkilön palkka suoraan siltä yritykseltä, jolle palvelu suoritetaan (OECD 2017, 319). Esimerkiksi jos muodollisen työnantajan veloittamat maksut vastaavat työntekijälle maksettuja palkkoja joko ilman voitto- tai tuotto-osuutta tai esimerkiksi prosenttiperusteisena osuutena, se viittaa siihen, että työntekijän palkka veloitetaan juridisen työnantajan toimesta suoraan palvelun vastaanottavalta yritykseltä. Kuitenkaan tämä ei tarkoita edellä mainitulla tavalla tavanomaista tuntiveloitusperusteista laskutusta. Työntekijän palkan laskuttamisesta palvelun vastaanottavalta yritykseltä ei ole kyse, jos veloitetulla maksulla ei ole yhtymäkohtia työntekijälle maksettavaan palkkaan tai jos palkka on ainoastaan yksi useista seikoista, jotka otetaan huomioon määritettäessä palkkion suuruutta palvelunostosopimuksen perusteella. On huomioitava, että palkan suora laskuttaminen palvelun vastaanottavalta yritykseltä on yksi monista seikoista, jotka otetaan huomioon arvioitaessa sitä, katsotaanko työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu tapahtuneeksi työsuhteessa vai palvelunostosopimuksessa. (HE 2022, 14.)

Seuraavissa esimerkeissä olen mukaillut OECD:n kommentaarin (OECD 2017) artiklan 15 kohdan 8.16–8.17 ja 8.22–8.23 esimerkkejä niin, että olen selkiyttänyt esimerkkejä käyttämällä niissä oikeita maita. Esimerkeissä valtioilla on lainsäädännössään taloudellisen työnantajan käsite mutta tarkempia päivämääräisiä ehtoja ei ole. Yritykset eivät ole oikeita vaan kuvitteellisia.

Esimerkki 1: Aco Oy on Suomessa toimiva yhtiö, joka tekee sopimuksen Saksassa sijaitsevan yhtiön Bco kanssa koulutuspalveluiden tuottamisesta. Aco Oy on erikoistunut tuottamaan koulutusta tietokoneohjelmistojen käyttämisestä. Bco haluaa kouluttaa henkilökuntaansa käyttämään tietokoneohjelmaa, jonka se hankki hetki sitten. Aco Oy:n työntekijä, Suomessa asuva Matti, lähetetään Bco:n toimitiloihin Saksaan koulutustehtäviin osana sopimusta. Esimerkissä valtio eli Saksa ei voi väittää, että Matti on työsuhteessa Bco:hon tai että Aco Oy ei ole Matin työnantaja verosopimuksen tarkoittamalla tavalla. Matti on muodollisesti Aco Oy:n työntekijä, jonka omat toiminnot muodostavat kiinteän osan Aco Oy:n liiketoiminnasta. Matin Bco:lle tuottamat palvelut luovutetaan Aco Oy:n puolesta näiden kahden yrityksen keskinäisen sopimuksen perusteella. Näin ollen, mikäli Matti ei oleskele Saksassa kauemmin kuin 183 päivää kalenterivuoden aikana ja jos Aco

Oy:llä ei ole Saksassa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa, jolla rasiitettaisiin Matin palkkakustannuksilla, 15 artiklan 2 kohdan poikkeus soveltuu Matille maksettavaan palkkatuloon. (OECD 2017, 320.) Matin palkka verotetaan tällöin kokonaan Suomessa.

Esimerkki 2: Gco Oy on Suomessa toimiva yhtiö. Gco:n toimialana on huippuasiantuntijoiden vuokratyöväilytys. Hco on Saksassa sijaitseva yritys, joka tuottaa rakentamisen insinööripalveluita. Jotta Hco voisi saattaa loppuun rakennusprojektin Saksassa, se tarvitsee insinööriä viiden kuukauden ajaksi. Siksi se ottaa yhteyttä Gco:hon. Gco palkkaa Suomessa asuvan Tepon viiden kuukauden ajaksi. Erillisessä Gco:n ja Hcon välisessä sopimuksessa Gco sopii luovuttavansa Tepon työpanoksen Hco:lle kyseiseksi viideksi kuukaudeksi. Sopimusten mukaisesti Gco maksaa Tepon matkakustannukset, palkan, sosiaaliturvamaksut, muut työsuhte-edut sekä työsuhteeseen liittyvät kulut. Teppo tuottaa insinööripalveluita, ja Gco:n toimialana on lyhytaikaiseen työvoimatarpeen täyttäminen käyttämällä vuokratyövoimaa. Tepon työpanos ei ole keskeinen osa hänen muodollisen työnantajansa liiketoimintaa, mutta se on kuitenkin keskeinen osa insinööripalveluita tuottavan Hco:n liiketoimintaa. Siksi Saksa voi katsoa, ettei 15 artiklan 2 kohdan poikkeus sovellu tässä tapauksessa insinöörin työstä maksettavaan palkkaan mainitussa valtiossa. (OECD 2017, 321.) Saksa voi verottaa Tepon palkkaa, ja Tepon asuinvaltiolla eli Suomella on velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus. Saksa voi verottaa Tepon palkkaa, koska Suomessa sijaitsevan yritys Gco Oy:n toimialana on vuokratyöväilytys, eikä Tepon työpanos eli insinööripalvelut ole keskeinen osa Gco:n liiketoimintaa (vuokratyöväilytys). Sen sijaan Tepon työpanos voidaan katsoa keskeiseksi osaksi Saksassa sijaitsevan yrityksen Hco tarjoamia palveluita, sillä sen liiketoimintaa ovat rakentamisen insinööripalvelut. OECD esittää paljon esimerkkitalanteita, jonka pohjalta voidaan tehdä jonkinlaisia tulkintoja. Käytännössä tilanteet eivät ole koskaan identtisiä keskenään, ja siksi laissa on tulkintariski. Tulkintaongelmat olisi selvitettävä oikeusteitse, ja siinä voi mennä vuosia.

Tätä tukee Verotus-lehden artikkeli, jossa Malmgren (2023, 29) toteaa, että ehdotettu sääntely olisi lisännyt tulkintatilanteita, koska taloudellisen työnantajan käsite ei ole yksiselitteinen. Tulkintakysymyksiä taloudellisen työnantajan sääntelyssä ovat muun muassa työsuorituksen merkitys osana työn teettäjän toimintaa ja työnjohdon alaisuus. OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria käytetään apuna, mutta tulkinnan tarve säilyy, sillä verolainsäädäntöön liittyy lähes aina tulkinnanvaraisuutta.

Seuraavaksi esitän kaatuneen hallituksen esityksen laiksi tuloverolain muuttamisesta:

”Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 4 c kohta, sellaisena kuin se on laissa 1223/2006, sekä lisätään lakiin uusi 8 b ja 92 e § seuraavasti:

8 b § Taloudellinen työnantaja: Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Ulkomaisella työnantajalla tarkoitetaan työnantajaa, joka on 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu henkilö tai yhteisö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, taikka muu ulkomainen oikeushenkilö.

10 § Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa: 4 c palkkatulo, joka on saatu taloudelliselle työnantajalle Suomessa tehdystä työstä;

92 e § Lyhytaikaisesta taloudelliselle työnantajalle työskentelystä saadun palkkatulon verovapaus

Rajoitetusti verovelvollisen saama palkkatulo ei ole veronalaista tuloa, jos

1) hänen 8 b §:ssä tarkoitettut taloudellinen työnantaja ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla; ja 2) työntekijän työskentely Suomessa kestää yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää sekä yhteensä enintään 45 työpäivää kalenterivuodessa.” (HE 2022, 64–65.)

3.6.1 Vuokratyöntekijät ja konsernitilanteet

Hallituksen esityksessä arvioitiin, että vuokratyöntekijätilanteista saataisiin miljoonan euron verotuotot. Vuokratyötilanteet ovat selkeämpiä, koska joko Suomella on verosopimuksessa kohta, joka sallii verotuksen ensimmäisestä päivästä alkaen, tai ei ole. Vuokratyöntekijöiden kohdalla lainsäädäntö ei olisi vaikuttanut paljoakaan. Esitysluonnoksissa painotettiin, että suurin hyöty vuokratyötilanteissa olisi se, ettei verosopimustilanteissa tarvitsisi enää neuvotella vuokratyötä koskevasta erityismääräyksestä. Tämä puolestaan helpottaisi verosopimusneuvotteluja. (HE 2022, 28.)

Hallituksen esityksen mukaan suurimmat tuotot saataisiin konsernitilanteista, noin 2 miljoonaa euroa. Eniten tulkinnanvaraisuutta sisältyi konsernitilanteisiin. Seuraavaksi esitän konsernitilanteista kaksi esimerkkiä, joiden avulla voidaan havainnollistaa, milloin kyseessä on taloudellinen työnantaja.

Esimerkki 1: Kansainväliseen tilintarkastuspalveluita tarjoavaan konserniin kuuluvaan ja Saksassa sijaitsevaan konserniyhtiöön Z työsuhhteessa oleva työntekijä lähetetään työskentelemään samaan konserniin kuuluvan suomalaisen konserniyhtiön X palveluksessa 5 kuukaudeksi. Otto työskentelee suomalaisen yhtiön palveluksessa ja sen työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Otto on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Oton palkan maksaa muodollinen työnantaja Z. Suomalaista yhtiötä X on pidettävä työntekijän taloudellisena työnantajana. (HE 2020, 55.)

Esimerkki 2: Ulkomaisen yhtiön Y työntekijä lähetetään lyhyeksi ajanjaksoksi samaan konserniin kuuluvaan suomalaiseen yhtiöön X seuraamaan Y:n konsernille kehittämän konsernin sisäisen markkinastrategian toteutumista. Tässä tilanteessa Y:tä pidetään muodollisena työnantajana, koska Y:llä on erityisosaaminen konsernin sisäisestä strategiasta ja koska sisäisen strategian toteutumista koskeva valvonta kuuluu Y:lle. Siksi kyseessä ei ole työskentely taloudelliselle työnantajalle X:lle OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 8.18–19 esimerkin 2 mukaisesti. Sen jälkeen, kun markkinointistrategia on implementoitu yhtiöön X ja työntekijä jatkaa työskentelyä Suomessa, on mahdollista, että yhtiötä X pidetään henkilön taloudellisena työnantajana. Tässä tilanteessa työntekijä Y lähtee toteuttamaan markkinointistrategiaa saman konsernin sisällä ja hänellä on erikoisosaaminen. Sisäisen strategian valvonta ei kuulu Suomessa olevan X:n vastuulle, joten kyseessä ei ole taloudelliselle työnantajalle työskentely. (HE 2020, 55.) Säädösehdotuksen kannalta on tärkeää analysoida huolellisesti rajat ylittävien työjärjestelyjen erityisoloja ja ymmärtää kansallisten verolakien ja kansainvälisten verosopimusten vuorovaikutuksia.

4. TUTKIMUSMENETELMÄT

4.1 Laadullinen tutkimus

Tämä tutkimus oli kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimuskysymyksen ratkaisin arviointitutkimuksen keinoin. Evaluation tai evaluation research, suomeksi arviointitutkimus, on soveltavan tutkimuksen piiriin kuuluva käsite, joka kokoaa yhteen erilaisia pyrkimyksiä selvittää, millaisia vaikutuksia toteutetuilla toimenpiteillä, hankkeilla tai ohjelmilla on. Toimenpiteitä ovat muun muassa ammatilliset, poliittiset tai hallinnolliset toimenpiteet. Muutokset voivat sisältää taloudellisia panostuksia jonkin kohderyhmän julkisiin tukiin tai palveluihin mutta voivat olla myös toimintamuotojen sisäistä kehittämistä tai molempien yhdistelmä. (Kalliainen & Kinnunen 2022.)

Tämän pro gradu -tutkielman tarkoitus oli kartoittaa, minkälaisia vaikutuksia taloudellisen työnantajan käsitteen lisäämisellä tuloverolakiin olisi julkisen ja yksityisen sektorin kannalta. Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteen 5 kohdan 9 mukaan tavoitteena oli ottaa käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voitaisi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun (HE 2022, 1). Hallituksen tavoitteena oli verojen välttämisen vähentäminen, jonka johdosta verotuksen oikeudenmukaisuus ja neutraalius lisääntyisi. Tämä on hyvälle verojärjestelmälle ominaista, mutta toisaalta lakimuutos olisi monimutkaistanut verojärjestelmää ja lisännyt hallinnon kustannuksia. Tämän lisäksi säädösmuutoksen verovaikutukset oli arvioitu alhaisiksi. Hallituksen esityksessä tuotiin esille, että konsernitilanteista ei ollut voitu tehdä luotettavia laskelmia eli niin kutsuttuja staattisia laskelmia. Yritysvaikutuksilla tarkoitetaan muutoksia yritysten toimintaan ja kannustimiin. Tämä tarkoittaa dynaamisia vaikutuksia eli säädösmuutoksen aikaansaamia käyttäytymisvaikutuksia. Näiden kvantitatiivinen arviointi on pääsääntöisesti hankalaa (Kiander 2006, 13). Näistä syistä ajattelen, että kvalitatiivisella menetelmällä pääsin parempaan lopputulokseen.

Kustannus-hyötylaskelmissa pohditaan muun muassa verojärjestelmän tehokkuutta, hallinnollista taakkaa, jonka verotus aiheuttaa paitsi verohallinnolle myös yrityksille, ja sitä, tuottaako veromuutos fiskaalisesti valtiolle nettohyötyä ottaen huomioon verohallinnon kustannukset. Tyypillisesti arviointitutkimus on tutkimusaineistoon pohjaavan näytön kokoamista hyödynsaajien näkökulmasta, mutta myös muut näkökulmat voivat olla tärkeitä. Arviointitutkimus ei sijoitu yhden tieteenalan piiriin, ja se on hahmotettava osaksi tieteellisen tiedon, niin sanotun käytäntötiedon ja kehittämisen haastavaa kokonaiskenttää. Arviointitutkimus kytkeytyy usein nimenomaan julkisten palveluiden ja hyvinvointipalvelujen kenttään ja tavoitteeseen kontrolloida julkisten resurssien käyttöä suhteessa

yhteiskunnalliseen hyötyyn. Arviointitutkimuksen periaatteita voidaan soveltaa monella tavalla, ja sitä voidaan käyttää lähes minkä tahansa organisaation tutkimiseen. (Kalliainen & Kinnunen 2022.)

Tutkimukseni aihe soveltui arviointitutkimukseen, koska taloudellisen työnantajan lainmuutoksella olisi pyritty lisäämään valtion verotuloja. Tutkin arviointitutkimuksen avulla, tuottaisiko veromuutos fiskaalisesti valtiolle nettohyötyjä, kun otetaan huomioon verohallinnoinnin kustannukset, mutta myös yritysten hallinnolliset ja taloudelliset kustannukset. Rajauksen tehtävänä arviointitutkijalla on tuoda selkeästi näkyväksi ja pidettävä silmällä tulostensa tulkitsemista ja hyödyntämistä siinä määrin kuin se on kussakin tapauksessa mahdollista. (Kalliainen & Kinnunen 2022.) Scrivenin (1991, 139) käyttämän määritelmän mukaan evaluaatio on toiminnan arvon tai jonkin asian määrittämistä. Arvottamisen tulee perustua systemaattiseen tiedonkeruuseen, analysointiin ja tulkintaan (Kalliainen & Kinnunen 2022).

Tutkimuksen aineisto koostui hallituksen esityksen säädösvalmistelusta, jossa useat eri asiantuntijat niin julkiselta, yksityiseltä kuin kolmannelta sektorilta antoivat oman näkemyksensä lakiehdotuksen hyödyistä ja haitoista lausuntomenettelyissä. Lainvalmistelua varten kerätyistä asiakirjoista eli lausuntomenettelyistä löytyi paljon materiaalia VM070:00/2020:n säädösvalmistelusta. Käytin laajasti eri tahojen lausuntoja, jotta saisin mahdollisimman neutraalin ja laajan materiaalin. Keräsin aineistoa lisäksi haastattelujen avulla, jotta saisin laajempaa ja tarkka-alaisempaa näkökulmaa aiheeseen. Haastatteluista sain paljon varmentavaa ja oleellista tietoa, joka ei suoraan käynyt ilmi hallituksen esityksistä tai lausuntomenettelyistä. Aineistosta on hyvä huomata, että säädösvalmistelussa useat eri tahot edustavat eri intressipiirejä ja heillä voi olla poliittinen näkökulma siihen, miksi laki olisi ollut toimiva tai ei. Seuraavassa alaluvussa kerron tarkemmin haastatteluista ja analyysimenetelmistä.

4.2 Analyysimenetelmät

Tutkimus oli laadullinen haastattelututkimus, ja se toteutettiin puolistrukturoituna haastatteluna. Puolistrukturoitu haastattelu asettuu formaaliudessaan strukturoidun lomakehaastattelun ja teemahaastattelun välille. Se rakentuu niin, että kaikille tutkimuksessa haastateltaville esitetään pääosin samat kysymykset samassa järjestyksessä. (Hirsjärvi & Hurme 2008.) Päädyin puolistrukturoituun haastattelumalliin siksi, että tavoitteena oli kerätä haastattelujen avulla dataa ainoastaan tietyistä, tutkimuksen kannalta relevanteista asioista, esimerkiksi siitä, kuinka paljon kuluja lain käyttöönotto aiheuttaisi eri osapuolille ja minkälaisia laintulkintaan liittyviä haasteita haastateltavat näkivät lainmuutoksessa. Haastateltaville ei ollut tarkoitus antaa paljoa vapauksia

haastattelutilanteessa, vaan haastattelukysymysten oli määrä liittyä tutkimuskysymyksiin. Mielestäni puolistrukturoitu haastattelumalli oli mielekkäin malli tähän tutkimukseen.

Haastateltavina toimi niin julkisen, yksityisen kuin kolmannen sektorin edustajia. He toimivat lain tulemiseen valmisteleivassa työssä tai sellaisessa työssä, jota lakimuutos olisi koskenut. He olivat perehtyneet taloudellisen työnantajan lakimuutokseen syvällisesti, joten heillä oli paljon informaatiota lakimuutoksesta. Haastattelut tehtiin anonyyminä. Uskon, että haastateltavat pystyivät antamaan rehellisempiä vastauksia, koska varmistin heidän anonymiteettinsä enkä tuo esille heidän nimiään tai organisaatioita, joissa he työskentelevät. Koen, että tämän ansiosta vastaukset ovat hedelmällisempiä ja tämän myötä tutkimuksen tulokset ovat paremmat. Tutkimuksessa mainitaan kuitenkin se, onko haastateltava yksityiseltä, julkiselta vai kolmannelta sektorilta.

Laki ei edennyt eduskuntaan eikä hallituksen esityksessä ollut luotettavaa dataa verotuotoista ja hallinnollisista kustannuksista, mutta asiantuntijoiden haastattelujen perusteella voidaan arvioida lainsäädännön mahdollisia vaikutuksia. Hallinnollisia kustannuksia olisi aiheutunut järjestelmämuutoksista, työntekijöiden kouluttamisesta ja palkkaamisesta, työajan lisäyksestä ja työntekijöiden seurannasta. Haastatteluissa halusin saada lisäinformaatiota nimenomaan kustannuspuolesta, josta ei hallituksen esityksessä avattu kovinkaan tarkasti. Tietyt haastateltavat edustivat organisaatiotaan, mikä näkyi heidän vastauksissaan, vaikka haastattelut tehtiin anonyymeina. Jotkut haastateltavat vastasivat vain niihin kysymyksiin, jotka koskivat heitä. Toisaalta monet eivät avanneet kantojaan enempää kuin he ovat omissa julkisissa lausunnoissa tuoneet esille. Siksi haastateltavilta ei saatu lisää informaatiota kaikkiin kysymyksiin eikä kaikkia aiempia lausuntoja syventäviä kannanottoja. Kokonaisuudessaan haastattelut onnistuivat hyvin ja niiden avulla onnistuin saamaan tärkeää informaatiota kaikilta sidosryhmiltä. Kuten edellä toin esille jotkin tahot eivät vastanneet kaikkiin haastattelu kysymyksiin. Tältä osin kaikki haastattelukysymyksiä ei käsitelty täysin kattavasti.

4.3 Tutkimuksen haavoittuvuus

Olen tunnistanut tutkimuksessa haavoittuvaisuuksia, joita on mielestäni hyvä tuoda esille. Aineistonkeruussa oli haavoittuvaisuuksia, koska lakimuutos voidaan tulevaisuudessa saattaa voimaan erilaisella sisällöllä eivätkä jotkin kaatuneen lainmuutoksen kohdat välttämättä selviä mahdolliseen uuteen esitykseen. Tästä voidaan mainita esimerkkinä 92 e §:n verovapauskohta, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisen saama palkka ei ole veronalaista, jos työntekijän taloudellinen ja ulkomainen työnantaja ovat etuyhteydessä. Ruotsin mallissa ei ole tätä etuyhteyksivaatimusta, ja on

mahdollista, että jos lakiehdotus tulee uudestaan pöydälle, siinäkään ei ole sitä. Tämä voi vähentää tutkimuksen relevanttiutta.

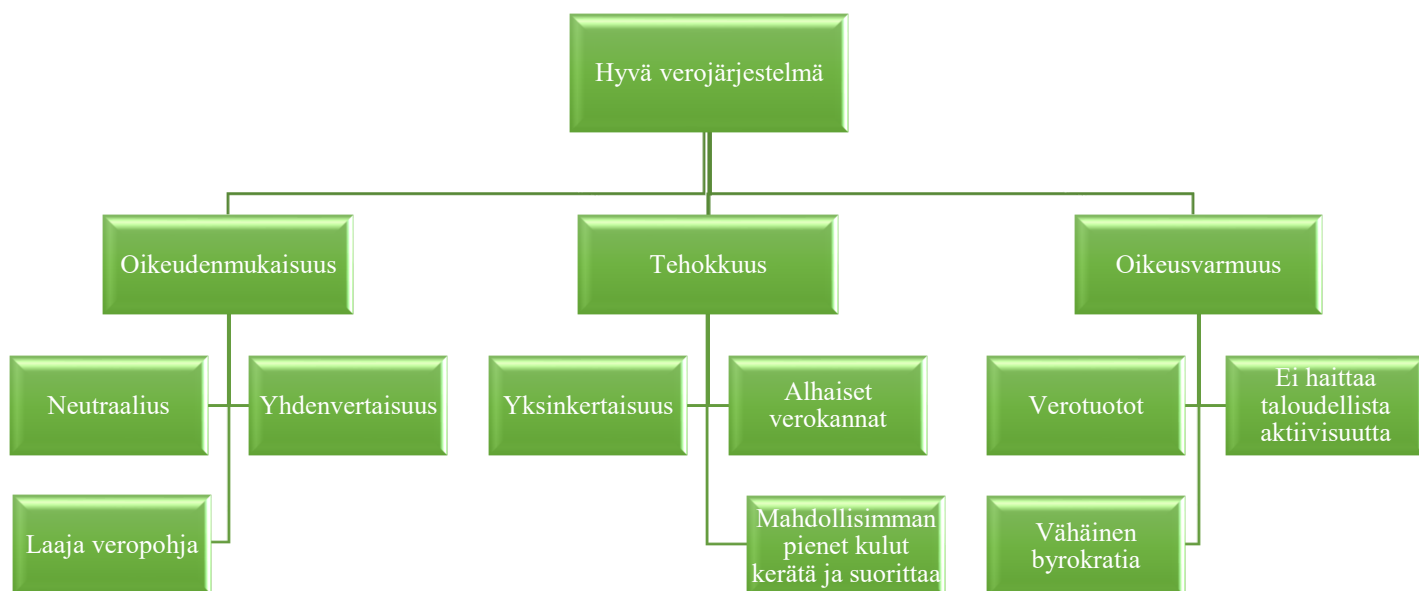
Toisekseen en voi esittää varmoja lukuja taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutuksista, koska tietoni perustuvat samoihin lukuihin, jotka valtiovarainministeriö on laskenut Verohallinnolta saatujen tietojen perusteella. Ne ovat vain arvioita, jotka nojaavat olettamuksiin siitä, miten verotuloja kertyisi valtion kassaan, jos lakimuutos olisi edennyt eduskuntaan ja tullut voimaan vuonna 2023. Näin ollen tutkimukseen ei voinut tuottaa varmaa informaatiota mahdollisista tuotoista ja kuluista vaan tutkimukseni tulokset ovat spekulatiota eikä niitä voi ottaa täytenä totuutena. Ne voidaan kuitenkin nähdä suuntaa antavana informaationa. Lakihankkeen kaatuminen toi oman haasteensa tutkimukseen, mutta avasi myös uuden hedelmällisen tarkastelutavan.

4.4 Hyvän verojärjestelmän piirteet

Olen jakanut hyvän verojärjestelmän ominaisuudet kolmeen yläkategoriaan mukailleen Knuutisen hahmottelemia luokkia, joita ovat oikeudenmukaisuus, tehokkuus ja oikeusvarmuus (Knuutinen 2017, 36). Näiden kolmen kategorian alle olen muodostanut kolme alakategoriaa, jotka täydentävät yläkäsitettä. On hyvä huomata, että neutraaliudella ei sinänsä ole mitään varsinaista itseisarvoa, jollei se palvele jotain isompaa päämäärää (Knuutinen 2017, 36). Taloudellisten näkökohtien, kuten verojen tuottamien tulojen, verohallinnon kustannusten ja sääntöjen noudattamisesta aiheutuvan hallinnollisen rasitteen, lisäksi verojärjestelmän tehokkuutta määritettäessä on otettava huomioon myös veropolitiikan kustannus-hyötyanalyysi, jossa tarkastellaan tulojen tuottamisen hyötyjä suhteessa verohallinnon kustannuksiin ja sääntöjen noudattamiseen sekä mahdollisia vaikutuksia talouskasvuun ja muihin tekijöihin.

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien saavuttaminen edellyttää verojärjestelmän huolellista suunnittelua ja täytäntöönpanoa sekä jatkuvaa seuranta ja arviointia, jotta voidaan varmistaa, että verojärjestelmä saavuttaa edelleen sille asetetut tavoitteet. Luomalla tehokkaan verojärjestelmän hallitukset voivat kerätä tuloja, joita ne tarvitsevat rahoittaakseen tärkeitä ohjelmia ja palveluja, ja samalla edistää talouskasvua ja oikeudenmukaisuutta veronmaksajien keskuudessa. Tutkimuksessa on käytetty hyvän verojärjestelmän mukaisen verolainsäädännön määrittelemiseen arviointineuvoston ohjeita ja OECD:n RIA:a. Molempien avulla voidaan arvioida sääntelyehdotusten mahdollisia vaikutuksia ja löytää parhaat vaihtoehdot poliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Huomioon otettava asia on se, että veromuutoksilla on usein myös tavoiteltuja tai tavoittelemattomia

käyttäytymisvaikutuksia, jotka vaikuttavat verotuottoihin (Malmgrén 2023, 27). Hyvän verojärjestelmän piirteistä olen koonnut mukaillen *kuvion 2*. Hyvästä verojärjestelmästä. Alakategoriat olen poiminut kirjallisuudesta koostetuista tiedoista. Hyvän verojärjestelmän piirteet on lueteltu alaluvussa 2.5. Hyvän verojärjestelmän piirteitä on keskeisesti käytetty 5 luvun tuloksien analysoinnissa. Kysyin haastateltavilta hyvän verojärjestelmän piirteistä alla olevassa kuviossa mainittujen oikeudenmukaisuuden, tehokkuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmista. Haastattelujen ja muun tutkimuksen aineiston perusteella olen peilannut, olisiko ehdotattu taloudellisen työnantajan lakimuutos ollut hyvän verojärjestelmän piirteiden mukainen.



Kuvio 2. Hyvän verojärjestelmän piirteet. (mukaillen Myrsky 2013, 77–94; Knuutinen 2017, 36-37).

4.5 Haastattelut

4.5.1 Haastateltava 1

Tutkimuksen haastateltavana 1 toimi erään yliopiston professori. Hänen mielestään hyvä verojärjestelmä on ensinnäkin tehokas tavoitteisiinsa nähden eli se on fiskaalisesti tehokas niin, että se kerää rahaa tehokkaasti. Se sisältää vain vähän tahattomia sivuvaikutuksia, ja se on kustannustehokas, riittävän yksinkertainen, selkeä ja joustava. Oikeusvarmuuden kannalta hyvä verojärjestelmä on sellainen, että verovelvollinen pystyy jo lain lukemalla tietämään velvollisuutensa ja oikeutensa mahdollisimman pitkälti (legaliteettiperiaate). Kansainvälisissä tilanteissa se ei aiheuta turhia kustannuksia mihinkään suuntaan. Mahdollisimman selkeä verolainsäädäntö on oikeusvarmuuden kannalta paras. Sen myötä vältetään yllätyksiltä.

Haastateltava ei nähnyt ehdotetussa lakimuutoksessa varsinaisia hyötyjä yritysten kannalta. Hän kuitenkin toi esiin, että tietyissä tilanteissa jollain yrityksellä voi olla paljon sellaista työvoimaa, josta ei makseta veroja Suomeen tai mihinkään muuhunkaan maahan. Silloin lakimuutoksella voisi olla kilpailijoiden kannalta positiivisia vaikutuksia, koska näille yrityksille syntyisi samantyyppisiä kustannuksia kuin kaikille muillekin toimijoille.

Ehdotetun lakimuutoksen hyötynä julkishallinnon kannalta haastateltava näki pienen fiskaalisen tavoitteen saada rahaa kerättyä sieltä, mistä sitä on saatavissa, ja estää sellaiset tilanteet, joissa joku pystyy toimimaan verottomassa taloudessa tai aliverotetusti suhteessa muihin verovelvollisiin. Haastateltavan mielestä verotuksen aukkopaiikkojen hyödyntämisen estäminen olisi julkishallinnon kannalta lakimuutoksen tavoite ja hyöty.

Lakimuutoksen haitoiksi yritysten kannalta haastateltava näki sen, että se olisi byrokraattinen ja vaatisi paljon töitä yrityksiltä. Soveltamiskynnys olisi melko matala, ja vaikei laki tulisikaan sovellettavaksi, yrityksen pitäisi seurata soveltamiskynnystä käytännössä aina, jos ulkomailta tulisi työntekijä yritykseen töihin esimerkiksi konserniyhtiöstä tai vuokratyöntekijänä. Tällöin täytyisi alkaa seurata päiviä, mikä aiheuttaisi kustannuksia. Hänen mukaansa esitys myös sisälsi veroriskejä yrityksen kannalta. Jos jotain jäisi huomaamatta, jälkikäteen voitaisiin joutua maksamaan lisää veroja. Niitä ei pystyttäisi siirtämään takautuvasti työntekijälle, vaan kustannus jäisi yritykselle. Tämänlaiset tilanteet olisivat ongelmia. Haastateltavan mielestä ehdotus olisi yritysten kannalta hankala ja se vaatisi paljon tulkitemistä.

Haitaksi julkishallinnon kannalta haastateltava näki sen, että lakiehdotus oli monimutkainen eli se vaatisi tulkitemistä. Siihen liittyisi melko paljon manuaalista työtä ja seuranta, joka aiheuttaisi väistämättä töitä Verohallinnollekin. Se, pystytäänkö lain noudattamista ylipäättään valvomaan tehokkaasti ja kuinka tehokkaasti, on vielä oma kysymyksensä. Haastateltava ei nähnyt, että käsitteen sisällyttäminen lakiin tasaisi kilpailutasapainoa, ja hän kysyikin, kuinka suuri ongelma tämä ylipäättään on. Lakimuutoksen verovaikutukset olisivat olleet joitain miljoonia. Suhteessa kaikkiin verovelvollisiin, jotka Suomessa työskentelevät, se on melko marginaalinen summa.

Haastateltava ei osannut arvioida, paljonko on sellaisia tilanteita, joissa työskenneltäisiin näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Hän totesi, että sellaisia tilanteita varmasti on, mutta kaikki tilanteet eivät varmasti ole sellaisia. Haastateltavan mielestä sääntely olisi järeää, monimutkaista ja hankalaa verrattuna 3 miljoonan euron tuottoon. Tilanne olisi ristiriitainen: tuotto olisi Suomen näkökulmasta melko pieni, mutta asiaan puututtaisiin ankarin keinoin, mistä aiheutuisi kustannuksia ja ongelmia monille eri tahoille. Sääntely on melko monimutkaista, joten siinä on tulkintariski. Koska ei ole oikeuskäytäntöä, jouduttaisiin odottamaan oikeustapauksia aiheesta ja ratkaisujen saaminen voisi viedä vuosia. Siksi monet asiat jäisivät auki pitkäksi aikaa. Haastateltava näki myös, että arvioitu verotuoton lisäys ja muutoksen aiheuttamat hallinnolliset kustannukset eivät olleet tasapainossa. Muutos lisäisi paljon manuaalista työtä Verohallinnossa. Lisäksi haastateltava toi esille, että hallituksen esityksissä turhan harvoin pohditaan, mitkä ovat kustannukset verovelvollisille ja työnantajille. Haastateltava painotti, että hän ymmärtäisi lakimuutoksen, jos arvioitu verotuotto olisi esimerkiksi 30–50 miljoonaa euroa. Jos verotuotto on vain nykyisen arvion mukainen 3 miljoonaa euroa, lakiehdotus on melko ankara.

Haastateltava toi esille, että jo hallituksen esityksessä olisi pitänyt arvioida kunnolla, paljonko lisäkuluja hallinnollisista velvoitteista tulisi. Lakiehdotuksen myötä yritysten pitäisi seurata jokaista ulkomailta tulevaa työntekijää ja selvittää, tuleeko taloudellisen työnantajan käsite sovellettavaksi ja mitä siihen liittyy. Kaikista tiedonantovelvoitteista aiheutuisi kustannuksia. Haastateltavan mielestä lakimuutos ei olisi vaikuttanut ratkaisevasti Suomen tai yritysten kilpailukykyyn eikä myöskään markkinoiden avoimuuteen. Hän korosti, että niitä oli hyvin vaikea arvioida käytännössä. Hän kuitenkin toi esille, että varmasti konserneissa olisi toteutettu optimointia eli mietitty, lähetetäänkö joku töihin vai tekeekö hän töitä etänä, jos suinkin mahdollista. Hän totesi, että koska kyseessä olisi uusi sääntely, tulisi paljon tulkintatilanteita, joissa verovelvollisen ja työnantajan olisi vaikea tietää, täyttyvätkö ehdot. Verovelvollisen eli työntekijän kannalta suuri ongelma olisi se, että hänen olisi

vaikea arvioida verovelvollisuuttaan tai edes tietää, että hän saattaa olla verovelvollinen Suomeen, kun hän saapuu tänne. Lyhyen aikavälin tilanteissa, esimerkiksi alle puolen vuoden työskentelyssä, arviointi voisi olla hankalaa.

Haastateltava korosti, että tällaisia verolakeja tulisi pystyä kehittämään rauhassa. Hän uskoi, että ehdotettu lainmuutos voi tehdä paluun, koska useat muut maat ovat ottaneet taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöön.

4.5.2 Haastateltava 2

Haastateltavana 2 toimi erään tilintarkastusyhtiön työntekijä, jolla on laaja kokemus verotuksesta. Haastateltavan mielestä hyvä verojärjestelmä on ennakoitava, erityisesti verovelvollisen näkökulmasta. Kaikki poikkeavuudet, jotka ovat verovelvollisen haitaksi, pitäisi minimoida. Hän toivoisi, että verovelvollisen suuntaan kaikki olisi niin selkeää kuin mahdollista. Haastateltava sanoi olleensa tätä mieltä jo silloin, kun työskenteli Verohallinnossa ja valtiovarainministeriössä. Hänen mielestään veronsaajan pitäisi ikään kuin kantaa riski tulokinnan epäselvyyksistä. Haastateltava nosti esiin, että verojärjestelmän kokonaistehokkuutta arvioitaessa pitäisi punnita veron keräämisen tehokkuutta veronsaajan kannalta mutta myös sitä kulurasitusta, jota aiheutuu verovelvollisille. Hänen mielestään tämän lainmuutosehdotuksen kohdalla kriittinen kysymys olikin, olisiko uusi verolainsäädäntö siinä mielessä tehokas. Oikeudenmukaisuus linkittyy haastateltavan mielestä vahvasti ennakoitavuuteen. Kaikki palaa siihen, että eri tahojen on pystyttävä etukäteen tietämään, minkälaisia säännöksiä noudatetaan tai sovelletaan.

Haastateltava näki, että ehdotettu lainmuutos ei toisi mitään hyötyjä yrityksille vaan sen vaikutus yrityksiin olisi puhtaasti negatiivinen. Pieneksi positiiviseksi sivuvaikutukseksi haastateltava arvioi, että yritykset olisivat saattaneet ottaa vähän vakavammin velvoitekokonaisuuden, joka liittyy lyhytaikaisiin liikkuihin.

Hyödyiksi julkishallinnon kannalta haastateltava näki pienen fiskaalisen edun ja lisäksi Verohallinnon informaation kasvun vuokratyötilanteista. Haastateltava koki, että Verohallinnolla on parhaat mahdollisuudet valvoa väärinkäyttötilanteita alipalkkaustilanteissa. Haastateltava koki, että verottajalla on kuitenkin enemmän resursseja valvoa asioita kuin vaikkapa eläkelaitoksilla tai aluehallintovirastolla.

Haitoiksi yritysten kannalta haastateltava näki sen, että hallinnollinen rasite olisi melko raskas, ja sen, että useimmat yritykset eivät välttämättä ole kovin hyvin selvillä siitä, kuka matkustaa Suomeen.

Työturvallisuusnäkökulmasta informaatio ehkä vielä saattaisikin löytyä, mutta useimmilta suurilta yrityksiltä ei varmasti löydy tällä hetkellä tietoa matkan tarkoituksesta, varsinkaan ajantasaisesti saatavilla olevaa tietoa. Olisi suuri työ kehittää prosessi, jossa kerättäisiin tämä tieto ja tehtäisiin jollakin tavalla automatisoidusti johtopäätökset siitä, ketkä esimerkiksi ovat ilmoitettavia henkilöitä, jotka saattavat myös olla verovelvollisia. Se olisi suuri prosessuaalinen haaste myös siksi, että tulkinnat pitäisi pystyä tekemään mekaanisesti, jotta ilmoitukset voitaisiin tehdä jotenkin automatisoidusti. Tämä olisi haaste erityisesti niille yrityksille, joilla on pääkonttori Suomessa.

Haastateltava arveli, että niiden yritysten, joilla on Suomessa jonkinlainen tytäryhtiö, voisi olla helpompi arvioida, miksi tänne matkustetaan. Matkustamisen syy voi usein olla asiakasprojektiin osallistuminen, ainakin jos matka on vähänkään pidempi. Silloin kyseessä voisi usein olla taloudellisen työnantajan asetelma. Haastateltavan mielestä pääkonttoritilanteissa olisi todella paljon hankalampaa tulkita taloudellisen työnantajan lainsäädäntöä. Jos Suomeen tuleva työntekijä on verovelvollinen, asiaa tuskin saataisiin hoidettua ajantasaisesti niin, että vero voitaisiin periä henkilöltä itseltään, sillä hetkellä ja tilittää Suomeen. Usein vaadittaisiin järjestely, jossa yritys ensin hoitaisi verot Suomessa ja sitten ne jotenkin perittäisiin työntekijältä takaisin. Se pakottaisi luomaan prosesseja, joita läheskään kaikilla suomalaisilla konserneilla ei ole. Se taas olisi vaatinut paljon sisäistä kehitystyötä. Suomalaisille yrityksille, joilla on pääkonttori Suomessa, tämä olisi varmaan ollut laukaiseva tekijä, jonka myötä ne olisivat joutuneet miettimään vakavasti lyhytaikaista matkustusta ja sitä, kuinka sitä hoidetaan. Yrityksissä olisi pitänyt alkaa kontrolloida matkamääriä ja seurata työntekijöiden matkustuspäivien määrää. Esimerkiksi konsernitilanteissa matkustusta on paljon verrattuna vuokratyötilanteisiin.

Haastateltavan mukaan valvonnan järjestäminen olisi varmasti ollut haaste Verohallinnolle. Verotarkastuksiakin olisi varmaankin pitänyt miettiä uusiksi, koska välttämättä verolliseksi tulevia henkilöitä ei olisi ollut kovin paljoa mutta jotta heitä voitaisiin uskottavasti valvoa, pitäisi ikään kuin valvoa verotarkastusprosessia, millä sinä teet sen johtopäätöksen ja seurannan. Tämänlaisen kyvykkyyden rakentaminen ja se, kuinka verottaja olisi valvonnan järjestänyt, olisi todennäköisesti ollut yksi haaste. Kuinka Verohallinto olisi lähtenyt tutkimaan nimenomaan sitä prosessia, ja mitä olisi tehty, jos jonkun prosessi ei olisi ollut kunnossa? Haastateltava näki, että välttämättä ei edes kyettäisi osoittamaan, että tiettyjen henkilöiden olisi oikeastaan pitänyt olla Suomessa verollisia, ja maksuunpanemaan toimittamattomia lähdeveroja tai perimättömiä lähdeveroja. Haastateltava pohti, että koska kukaan ei tiedä, kuka olisi ehkä ollut verollinen, tavallaan myös efektiiviset sanktiot puuttuvat. Haastateltavan mielestä pitäisi olla jonkinlainen laiminlyöntimaksu siitä, ettei prosessia ole hoidettu kuntoon, mutta hän ei osannut sanoa, mikä se olisi nykyisessä sanktioympäristössä.

Verohallinto voisi myös itse arvioida, onko lainsäädäntöä tulkittu oikein. Haastateltavan mielestä se lisäisi painetta valvontapuolelle. Hän toteaa, että jos lain noudattamista olisi haluttu tosissaan valvoa, se olisi ollut aika vaativaa. Haastateltavan mielestä verotus itsessään ei ole kilpailutasapainoon vaikuttava tekijä.

Haastateltava koki, että taloudellisen työnantajan lainsäädäntömuutos olisi voinut auttaa puuttumaan työntekijöiden oikeuksiin mutta vaikutukset olisivat olleet välillisiä. Hallituksen esityksen perusteluissa ei juurikaan ollut korostettu kyseistä ongelmaa. Haastateltavan mielestä Suomessa ei työskennellä laajasti näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Hän totesi, ettei välttämättä usko Suomessa tapahtuvan tahallista työntekijöiden hyväksikäyttöä.

Haastateltava näki verotuottojen laskemisen perusteen hankalaksi, koska erityisesti suomalaisvetoisilla konserneilla ei ole kykyä käydä läpi niiden kaikkea Suomeen suuntautuvaa matkustusta ja arvioida, ketkä työntekijöistä ehkä voisivat olla lähetettyjä. Monissa tilanteista ei varmastikaan anneta ilmoituksia tai tehdä mitään muutakaan, esimerkiksi haeta A1-todistusta, joka toimii osoituksena siitä, että ulkomailta tuleva työntekijä kuuluu Suomen sosiaaliturvan (Eläketurvakeskus 2023). Viranomaiselle ei varmaankaan jää minkäänlaista tietojälkeä tästä suuresta määrästä matkustamista. Haastateltavan mukaan valtiovarainministeriöllä ei voi olla kunnan tietoa siitä, paljonko matkustusta on, eikä varsinkaan siitä, paljonko matkustuksesta olisi tässä laissa tarkoitettua taloudellisen työnantajan luomaa matkustusta. Haastateltavan mielestä valtiovarainministeriön arviot verotuotoista ovat melko lailla puhtaita arvauksia. Haastateltavan mukaan taloudellisen työnantajan lakimuutos ei ole puolustettavissa esityksessä arvioidulla verotuoton lisäyksellä, kun otetaan huomioon myös muutoksen aiheuttamat kulut. Hän koki, ettei ehdotus ole järkevä edes veronsaajan eli valtion näkökulmasta. Lisäksi hän toi esille, että veronsaajakin saisi siihen helposti kulutettua miljoona euroa. ”Tämän pohjalta niin, jos se tuotto olisi 3 miljoonaa niin ei siinä ole mitään järkeä. Rehellisyyden nimissä on vaikea kannattaa lakiehdotusta.”

Kysymykseen siitä, kuinka paljon hallinnollisia velvoitteita lakimuutos olisi lisännyt niin taloudellisesti kuin hallinnollisesti, haastateltava vastasi, että velvoitteet olisivat olleet merkittäviä. Hän uskoi, että lakimuutos olisi maksanut yksittäiselle suomalaiselle konsernille satojatuhansia vuodessa. Hän totesi, että näin ollen varsinkin yritysten kustannukset olisivat olleet moninkertaiset verotuottoon nähden, kenties jopa yli kymmenkertaiset, jos yritykset olisivat noudattaneet perusteellisesti lakiehdotuksessa tulleita raportointivaatimuksia.

Haastateltava totesi, että yritysten pitäisi rakentaa järjestelmiinsä komponentteja, joilla ne keräisivät parempaa tietoa matkojen tarkoituksesta. Se olisi välttämätöntä, jotta yritykset voisivat edes yrittää täyttää velvollisuutensa. Yritysten pitäisi myös luoda omat tutkintalinjansa. Haastateltava myös huomautti, että aina tulisi tilanteita, joissa matkan tarkoitus ei selviä, vaikka olisi luotu jonkinlainen prosessi matkapäivien tulkittamiseen. Lisäksi tulisi tilanteita, joissa yritykset joutuisivat selvittämään yksittäistapauksia, tai sitten yritykset ilmoittaisivat kaikki henkilöt, joiden työskentely ylittää päiväraajat. Haastateltava arveli, että lakimuutoksella olisi voinut olla ainakin joitain käyttäytymisvaikutuksia. Matkustusta olisi ehkä säädetty sellaiseksi, että päiväraajat eivät herkästi ylity tai ainakin yritettäisiin välttää niitä tilanteita, joissa päiväraajat ylittyisivät vain vähän. Tilanteissa, joissa tarvitaan henkilöitä puoleksi vuodeksi, tuskin luovuttaisiin työntekijöistä. Haastateltavan mukaan keskipitkää oleskelua Suomessa olisi varmaankin pyritty välttämään. Hän toi esille, että tilanne olisi hankala työntekijöille, koska monesti syntyisi kaksinkertaisen verotuksen asetelma, jonka purkaminen on työlästä. Tämä olisi varmasti karsinut matkustamista.

Haastateltavan mielestä säädösehdotuksella ei olisi ollut vaikutusta Suomen tai yritysten kilpailukykyyn. Haastateltava uskoi taas, että miten sitten taas suhteessa niiden yritysten toiminnan volyymeihin ja kustannuksiin niin ei tämä ehkä sillä tavalla ole materiaallinen kysymys ole. Hän ei uskonut sitä, että suhteessa yritysten toiminnan volyymeihin ja kustannuksiin niin ei lakimuutos olisi estänyt investointien tekemistä. Hän uskoi, että lakimuutos voi hyvinkin palata vielä joskus eduskuntaan ja silloin se todennäköisesti toteutetaan melko pitkälti sellaisena kuin se nyt loppuvaiheessa oli.

4.5.3 Haastateltava 3

Haastateltava 3 toimi julkishallinnon organisaatiossa ja vastasi vain niihin kysymyksiin, jotka koskivat hänen organisaatioitaan. Tämän takia en saanut vastauksia kaikkiin haastattelussa olleisiin kysymyksiin. Haastateltavan mukaan keskeisiä teemoja hyvän verojärjestelmän kannalta ovat oikeudenmukaisuus, tehokkuus, neutraalius, laaja veropohja ja nämä keskeiset klassiset osatekijät. Haastateltavan mukaan hyvä verojärjestelmä ikään kuin vastaa niitä näkemyksiä, joita yhteiskunnassa on oikeudenmukaisuudesta. Yksi keskeinen tekijä on se, että verotuotto kerätään tehokkaasti. Yleensä sillä tarkoitetaan sitä, että verot kerätään mahdollisimman pienillä hallinnollisilla kustannuksilla ja niin ollen myös toimijoiden itsensä kustannukset ovat mahdollisimman pienet. Yksi hyvän verojärjestelmän elementti on oikeusvarmuus eli se, että verotuksessa toteutetut päätökset ovat

mahdollisimman oikeudenmukaisia ja muutoksenhakuprosesseja tarvitaan mahdollisimman vähän. Verotuksen toimituksen tulisi vastata verotuksen tavoitetta.

Haastateltavan mukaan hyödyt yrityksille on arvioitu hallituksen esityksessä, eikä hän lähtenyt arvioimaan niitä enempää. Ne, jotka tekevät työtä Suomessa, maksaisivat siitä verot Suomeen – tätä lakimuutoksessa on keskeisesti tavoiteltu. Tarkoitus on päästä Suomessa samaan tilanteeseen kuin verrokkimaisissa, joissa tämä säännös on käytössä. Haastateltavan mukaan yksi keskeisimmistä tavoitteista oli se, että Suomi olisi lakimuutoksen myötä tullut samaan viiteryhmään verrokkimaiden kanssa. Haastateltavan mukaan lakimuutos olisi lisännyt hallinnollista taakkaa niille organisaatioille, jotka käyttävät ulkomaalaisia työntekijöitä Suomessa lyhytaikaisissa työsuhteissa, ja se olisi lisännyt jonkin verran hallinnollista työtä myös julkisella sektorilla. Hallinnollista työtä olisi tullut tietojärjestelmämuutoksista sekä muun muassa verotuksen toimittamisesta, asiakasneuvonnasta ja lomakkeiden muutoksista. Hallinnolliset lisäkustannukset olisivat koostuneet tästä.

Hallituksen esityksessä nähtiin, että lainmuutoksella olisi ollut tasapainottava vaikutus: Se olisi tasoittanut tilannetta niiden yritysten, jotka käyttävät ulkovoimaista työvoimaa lyhytaikaisessa työsuhteessa, ja niiden yritysten välillä, jotka eivät sitä käytä. Veroista koituvat kustannukset olisivat yhdenmukaistuneet, kun myös ulkomaalaisen työntekijän lyhytaikaisesta työskentelystä Suomeen olisi maksettu vero. Näin on todettu hallitusohjelmassa, joka on tavallaan lähtökohta myös hallituksen esitykselle.

Haastateltava totesi, että jos Verohallinnolla olisi tarkempaa tietoa vuokratyötilanteista, sitä olisi mahdollista hyödyntää myös toisilla sektoreilla, esimerkiksi työsuojelussa. Hän ei kuitenkaan osannut arvioida asiaa sen tarkemmin. Haastateltavan mukaan konsernitilanteiden verotuottolaskelmiin liittyy epävarmuutta, koska ei ole tarkkaa tietoa, josta laskea verotuotot. Verohallinnolle ei kerry tietoa konsernitilannetyöskentelyistä Suomessa. Haastateltava kertoi, että he yrittävät hyödyntää sitä tietoa, jota Verohallinnolla on, mutta totesi, että ilmiötä ei ollut mahdollista täydellisesti kuvata Verohallinnolla olevien tietojen valossa.

”Mikä tarkoittaa sitten sitä, että ei ole mahdollista laskea sitten niinkö luotettavasti niitä verotuottoarvioita. Tämä on todettu siellä hallituksen esityksen tuota siinä kohdassa missä niitä talouksia arvioitaan pyrittä arvioimaan.”

Haastateltava toteaa, että vuokratyötilanteista Verohallinnolla oli dataa ja siitä pystyttiin tekemään joitain laskelmia mutta konsernitilanteet ovat ongelma, koska tällä hetkellä yrityksillä ei ole Verohallinnolle ilmoittamisvelvollisuutta niistä. Verohallinto pystyi hyödyntämään laskelmia

luontoiseduista, joita oli maksettu työntekijöille, jotka olivat oleskelleet Suomessa rajoitetusti verovelvollisina työntekijöinä alle 6 kuukautta. Tämä oli ainoa data, jota pystyttiin tässä yhteydessä hyödyntämään.

Haastateltavan mukaan heidän organisaatio ei pysty arvioimaan ja kuvaamaan tätä ilmiötä talousarvioissa luotettavasti tiedon puutteen vuoksi. Siksi verotuoton lisäyksen ja muutoksen aiheuttamien hallinnollisten kustannusten tasapainoa on hankala arvioida. Mikäli laki olisi toteutunut, verotuotto olisi voinut ollut myös jotain muuta kuin arvioitu 3 miljoonaa. Nyt on vaikea arvioida, mitä arvioidun verotuoton ja hallinnollisten kustannusten kasvun tasapainolle olisi käynyt. Kun haastateltavalta kysyttiin, kuinka paljon hallinnollisia velvoitteita lakimuutos olisi lisännyt yrityksille niin taloudellisesti kuin hallinnollisesti, hän vastasi: ”Se, mitä hallituksen esityksessä on todettu.” Kilpailukykyyn liittyen hallituksen esityksen yhteydessä oli tehty kansainvälinen vertailu. Säännös on käytössä verrokkimaissa, joten siinä mielessä lakimuutoksen myötä päästäisiin samaan viiteryhmään. Haastateltava ei usko, että lakimuutoksella olisi ollut suurta merkitystä tai vaikutusta kilpailukykyyn, koska sen myötä Suomessa lainsäädäntö olisi ollut sama kuin verrokkimaissa.

Haastateltavan mukaan vaikutusarvioissa todettiin, että aiemmin verovapaan työskentelymuodon muuttuminen veronalaiseksi voisi joissain tilanteissa tehdä työskentelyn vähemmän houkuttelevaksi, mutta asiaa ei ilmeisesti arvioitu sen tarkemmin. Haastateltava ei osannut arvioida, tuleeko kaatunut lakimuutos vielä tulevaisuudessa uudestaan esille. Se riippuu seuraavista hallituksista. Haastateltava ei myöskään lähtenyt arvioimaan, mitä muutoksia taloudellisen työnantajan lakimuutokseen mahdollisesti tulisi, jos se tulisi uudestaan käsiteltäväksi.

4.5.4 Haastateltava 4

Haastateltava 4 toimi eräässä kolmannen sektorin organisaatiossa. Haastateltavan mielestä hyvä verojärjestelmä on ennustettava, siihen liittyy veronmaksukyvyyn periaate ja lähtökohtana verotukselle pitää olla fiskaaliset tavoitteet. Fiskaalisten tavoitteiden lisäksi hyvässä verojärjestelmässä on hyvä mitata myös ei-fiskaalisia tavoitteita ja perustella toimenpiteitä myös niillä. Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta huomioon on otettava myös veronmaksukykyisyyden periaate ja perustuslain omaisuuden suoja. Muuten hyvässä verojärjestelmässä on laaja veropohja ja matalat verokannat. Tehokkuuden näkökulmasta verot pitäisi pystyä keräämään ja säätämään mahdollisimman pienin hallinnollisin kustannuksin. Oikeusvarmuuden kannalta on tärkeää, että verovelvollisen pystyy tulkitsemalla lainsäädäntöä toimimaan oikein ja epäselvyyksiin pitää saada ripeä kannanotto, jotta verotus ei vaikuta negatiivisesti liiketoimintaan.

Haastateltava ei nähnyt lakimuutoksessa yritysten kannalta mitään hyötyjä. Hyötyjä julkisen talouden kannalta hän ei avannut. Siinä, milloin taloudellinen työnantaja olisi tullut sovellettavaksi, olisi ollut yritysten kannalta paljon tulkinnanvaraa. Yrityksille olisi tullut paljon hallinnollisia kustannuksia, ja yritysten olisi pitänyt seurata työntekijöiden matkailua ja heidän liikkumistaan päiväkohtaisesti. Tällaista järjestelmää ei tällä hetkellä ole. Yrityksille olisi myös tullut velvoitteita hoitaa kaksinkertainen verotus, kun työntekijä matkustaa. Muissa kuin konsernitilanteissa Suomessa yhtiö olisi saanut vastuulleen hallinnollisia kustannuksia, joko yhdessä ulkomaisen yhtiön kanssa tai yksin. Haitoiksi julkisen hallinnon kannalta haastateltava näki Verohallinnon kannalta haastavat tulkintatilanteet sekä verovalvonnan toteuttamisen. Lakimuutos olisi hallinnollisesti työläs sekä julkiselle että yksityiselle sektorille.

Haastateltava ei näe, että taloudellisen työnantajan lakimuutos olisi tasannut kilpailutasapainoa. Hän ei myöskään kokenut, että Suomessa työskenneltäisiin näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Lakimuutos olisi suhteettoman laaja toimenpide siihen nähden, jos haluttaisiin valvoa lähettyjen työntekijöiden hyväksikäyttöä. Laskettujen verotuottojen perusteen haastateltava näki ongelmallisena, koska fiskaalisesti lakiehdotuksen arvioitu verotuotto olisi merkityksetön varsinkin, kun sitä vertaa hallinnollisiin kustannuksiin. Haastateltava epäili verotuoton alittavan verokustannukset.

Haastateltavan organisaatio oli pyytännyt tilintarkastusyriyksistä ennakoon hinta-arviota siitä tilanteesta, että taloudellisen työnantajan laki olisi tullut voimaan. Haastateltavan mukaan yrityksille olisi aiheutunut kuluja jo sen selvittämisestä, soveltuuko taloudellisen työnantajan käsite tilanteeseen. Yhdessä ainoassa tilanteessa ennakkoratkaisujen hakeminen olisi maksanut 2 000 euroa ja viranomaisvelvoitteiden hoitaminen 2 000 euroa. Myöhemmin kustannukset olisivat olleet alhaisemmat, jos samat tilanteet olisivat toistuneet samoilla velvollisilla. Konsernien järjestelmissä olisi pitänyt seurata Suomen matkustamista, mistä olisi aiheutunut tietojärjestelmäkustannuksia. Lakimuutos olisi haastateltavan mukaan lisännyt rajat ylittävän liiketoiminnan kustannuksia, millä olisi ollut negatiivinen vaikutus Suomen ja yritysten kilpailukykyyn.

Haastateltava oli saanut tietoonsa, että jos lakimuutos olisi tullut voimaan, konsernit olisivat rajoittaneet työntekijöiden tuloa Suomeen. Haastateltavien mielestä työntekijöiden halukkuuteen tulla Suomeen olisi vaikuttanut paljon se, kuka olisi hoitanut kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ja muut ilmoittamisvelvoitteet. Laki olisi vaikuttanut konsernin sisäisessä kokoustamisessa ja matkustamisessa ja myös konsernin ulkopuolisissa tilanteissa, jos esimerkiksi rakennusinsinööri olisi tullut suomalaiselle rakennustyömaalle töihin muutamaksi päiväksi. Tällöin olisi tullut arvioitavaksi,

soveltuuko laki hänen kohdallaan ja jos se olisi soveltunut, se olisi soveltunut heti ensimmäisestä päivästä lähtien. Hallinnolliset velvoitteet olisivat olleet merkittävämpiä kuin Suomen verotuksen taso. Työnantaja olisi pyrkinyt estämään ylimääräisten kustannusten muodostumista matkustamisesta. Haastateltavan mielestä on mahdollista, että myöhemmin tulisi jonkinlainen lainmuutos, joka ehkä koskisi tarkemmin jotain tiettyä toimialaa.

4.5.5 Haastateltava 5

Haastateltava 5 toimi julkisen organisaation palveluksessa ja vastasi vain niihin kysymyksiin, jotka koskivat hänen organisaatioitaan. Tämän takia en saanut vastauksia kaikkiin haastattelussa olleisiin kysymyksiin. Haastateltavan mukaan hyvä verojärjestelmä on laaja käsite. Hän totesi, että se on laaja ja kattava tavoitteisiin nähden, mutta ei lähtenyt avaamaan asiaa tarkemmin.

Haastateltava ei ottanut kantaa siihen, mitä hyötyjä lakimuutos aiheuttaisi yrityksille. Hän totesi, että julkishallinnon kanta on tuotu esille aikaisemmissa lausunnoissa: on kannatettavaa, että Suomi seuraisi muita OECD-maita, joissa taloudellisen työnantajan käsite tämän käytössä. Haastateltavan edustama taho ei ole tuonut esille lainmuutoksen haittoja yritysten kannalta, eikä haastattelu tuonut tästä uutta tietoa. Haastateltava näki, että lainmuutos lisäisi julkishallinnon työmäärää ja kustannuksia sekä edellyttäisi erilaisia järjestelmämuutoksia.

Laskettujen verotuottojen perusteesta haastateltava totesi, että tämä oli tilanne. Haastateltava toi haastattelussa esille, ettei hänen organisaatiollaan ollut mitään euromääräistä tai tarkkaa arviota siitä, kuinka paljon hallinnollisia kustannuksia lakimuutos olisi aiheuttanut Verohallinnolle. Myöskään henkilötyövuosien määrästä ei ollut mitään informaatiota lukuun ottamatta sitä, että lakimuutos olisi lisäänyt kustannuksia.

5. TULOKSET

5.1 Tutkimuksen tulokset

Tutkimuksessa saatiin vastaukset tutkimuskysymykseen, joka oli: Mitkä olisivat ehdotetun lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin? Hyödynsin tutkielman alkupuoliskolla kuvattua RIA:a tutkimuskysymysten muotoilussa ja empirian eli, aineiston hankinnassa ja analysoinnissa. Täyttääkö taloudellisen työnantajan lainmuutos hyvän verojärjestelmän piirteet? Hyvällä verolainsäädännöllä pitäisi olla hyvät nettovaikutukset, joihin pureutuu OECD:n RIA. RIA:ssa arvioidaan, onko lainsäädäntöuudistus tavoitteisiin nähden järkevä toteuttaa ja ovatko säädökset tehokkaita ja vaikuttavia. Alakysymyksinä toimivat seuraavat:

1. Millainen on hyvä verojärjestelmä?
2. Mitkä olisivat lainmuutoksen hyödyt ja haitat?
3. Miten lainmuutos vaikuttaisi kilpailukykyyn?

5.1.1 Hyvän verojärjestelmän piirteet

Haastateltavilta kysyttiin alkuun hyvän verojärjestelmän piirteitä. Sovelsin haastateltavien vastauksia arvioidessani sitä, täyttääkö taloudellisen työnantajan kaatunut lakimuutos niitä. Vastauksissa toistuivat selvästi tietyt ominaisuudet: tehokkuus ja siihen läheisesti liittyen se, että verotuksen keräämisen ja suorittamisen kulut ovat pienet, ennakoitavuus, oikeudenmukaisuus ja yksinkertaisuus. Vastauksissa painottuivat vahvasti veronsaajien oikeudenmukaisuus ja oikeusvarmuus. Lisäksi korostui verovelvollisten huomioiminen, muun muassa se, että verovelvolliset tietävät velvollisuutensa ja oikeutensa. Kuten yksi haastateltavista sanoi, oikeudenmukaisuus liittyy vahvasti ennakoitavuuteen. Ennakoitavuudella tarkoitetaan sitä, että verovelvolliset tietävät etukäteen, mitä säännöksiä sovelletaan ja noudatetaan. Alla *taulukko 1*. hyvän verojärjestelmän piirteistä.

Haastateltavat	Hyvän verojärjestelmän piirteet
Haastateltava 1	<ul style="list-style-type: none"> • Tehokas tavoitteisiinsa nähden. • Fiskaalisesti tehokas. • Sisältää vain vähän tahattomia sivuvaikutuksia.

	<ul style="list-style-type: none"> • Kustannustehokas. • Yksinkertainen ja joustava. • Kansainvälisissä tilanteissa ei aiheuta turhia kustannuksia. • Oikeusvarmuuden kannalta hyvä verolainsäädäntö on mahdollisimman selkeä.
Haastateltava 2	<ul style="list-style-type: none"> • Ennakoitava, erityisesti verovelvollisen suuntaan. • Verojärjestelmän kokonaistehokkuutta arvioitaessa pitäisi punnita veron keräämisen tehokkuutta veronsaajan kannalta. • Oikeudenmukaisuus linkittyy vahvasti ennakoitavuuteen. • Eri tahojen on pystyttävä etukäteen tietämään, minkälaisia säännöksiä noudatetaan tai sovelletaan.
Haastateltava 3	<ul style="list-style-type: none"> • Oikeudenmukaisuus. • Tehokkuus. • Neutraalius. • Laaja veropohja. • Fiskaalisesti tehokas. • Oikeusvarmuuden varmistaminen: verotuksessa toteutetut päätökset ovat mahdollisimman oikeudenmukaisia ja muutoksenhakuprosesseja tarvitaan mahdollisimman vähän. • Verotuksen toimituksen tulisi vastata verotuksen tavoitetta.
Haastateltava 4	<ul style="list-style-type: none"> • Ennustettava. Siihen liittyy veronmaksukyvyyn periaate, ja lähtökohtana verotukselle pitää olla fiskaaliset tavoitteet. • Hyvässä verojärjestelmässä on hyvä mitata myös ei-fiskaalisia tavoitteita ja perustella toimenpiteitä myös niillä. • Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta huomioon on otettava myös veronmaksukykyisyyden periaate ja perustuslain omaisuudensuoja. • Laaja veropohja ja matalat verokannat. • Fiskaalisesti tehokas: verot pitäisi pystyä keräämään ja säätämään mahdollisimman pienin hallinnollisin kustannuksin. • Verovelvollinen pystyy tulkitsemalla lainsäädäntöä toimimaan oikein, ja epäselvyyksiin pitää saada ripeä kannanotto, jotta verotus ei vaikuta negatiivisesti liiketoimintaan.

Haastateltava 5	<ul style="list-style-type: none"> • Laaja ja kattava tavoitteisiin nähden.
-----------------	--

Taulukko 1. Hyvän verojärjestelmän piirteet.

5.1.2 Hyödyt ja haitat julkiselle ja yksityiselle sektorille

Tutkimuksen tulosten mukaan lakimuutos ei olisi tuonut paljoa hyötyjä julkiselle sektorille. Haastatteluissa nousi kuitenkin esiin pieni fiskaalinen vaikutus verotuotoissa. Yksi haastateltavista totesi epäilevänsä verotuoton alittavan verokustannukset. Haastateltavat olivat melko yksimielisiä siitä, että yrityksille lakimuutos ei olisi tuonut mitään hyötyjä. Esiin nousi ainoastaan se, että pelikenttä olisi tasautunut niiden yritysten välillä, jotka käyttävät paljon ulkomaista työvoimaa. Lisäksi todettiin, että taloudellisen työnantajan käsite on jo käytössä verrokkimailla. Haittana korostui selvästi hallinnollisten kustannusten kasvu, eritoten yritysten osalta. Lisäksi esille nousi se, että koska vastaavaa lainsäädäntöä ei ole Suomessa, sitä varten olisi jouduttu luomaan prosessit ja järjestelmät, mikä olisi vaatinut paljon mekaanista työtä. Myös verotuksen ennakoitavuus nousi esille, koska säädösehdotukseen liittyi paljon tulkinnallisia tilanteita eikä aiheesta luonnollisesti ole oikeustapauksia.

OECD:n RIA-työkalu ja lainvalmistelun vaikutusarviointiohje ohjeistavat molemmat, että lainsäädännön kustannukset tulisi arvioida mahdollisimman tarkasti. RIA:n mukaan lainmuutoksia tehtäessä täytyy pyrkiä aina arvioimaan kaikki mahdolliset kustannukset ja hyödyt, sekä suorat että välilliset. Lainvalmistelun vaikutusarviointiohjeen mukaan lainsäädäntö voi aiheuttaa sääntelytaakkaa ja kustannuksia lainsäädäntöön sopeutumisesta, lainsäädännöllisten velvoitteiden noudattamisesta ja lainsäädännön välillisistä vaikutuksista. Ohjeessa mainitaan, että nämä kustannukset on pyrittävä mahdollisimman pitkälle arvioimaan euromääräisesti ja erityistä huomiota on kiinnitettävä pk-yrityksiin. (Oikeusministeriö 2022, 42.) Hallituksen esitys ei sisältänyt euromääräisiä tai tarkkoja arvioita siitä, kuinka paljon kustannuksia laki olisi läpi mennessään aiheuttanut yrityksissä. Tämä nousi selvästi esiin haastatteluissa, joissa todettiin, että monesti yritysten hallinnollisten velvoitteiden kasvu ja kustannukset unohtuvat uusia verolakeja säädettäessä.

Julkisen hallinnon kulut olisivat kasvaneet, jos taloudellisen työnantajan lakimuutos olisi tullut voimaan. Hallituksen esityksessä ja Verohallinnon lausunnossa arvioitiin, että lakimuutos lisäisi Verohallinnon työmäärää. Haastattelujen mukaan kustannuksia aiheutuisi hallinnollisesta työstä, lain valvomisesta, järjestelmämuutoksista tulorekisteriin, henkilöstökustannuksista, uusien ohjeiden päivittämisestä ja niin yritysten kuin työntekijöiden informoinnista. Haastatteluissa tuotiin esille

uutena ja merkittävänä tietona se, ettei Verohallinnolla ollut minkäänlaista euromääräistä arviota siitä, kuinka paljon kustannuksia lakimuutos olisi sille aiheuttanut, eikä myöskään henkilötövuosissa olevaa arviota. Esitysluonnosten mukaan suurin hyöty olisi se, ettei verosopimuksissa tarvitsisi enää neuvotella vuokratyön verotusta koskevasta erityismääräyksestä. Tämä helpottaisi verosopimusneuvotteluja. (HE 2022, 28.)

Yksityiselle sektorille aiheutuvista kuluista haastatteluissa todettiin, että lainmuutos olisi lisännyt paljon hallinnollista työtä esimerkiksi konserneissa, joissa olisi täytynyt tehdä paljon järjestelmämuutoksia ja mekaanista työtä, jotta olisi voitu noudattaa lainmuutosta. Käytännössä konsernin olisi täytynyt alkaa seurata kaikkien työntekijöidensä matkustusta ja luoda käytäntö lainmuutoksen pohjalta. Tästä olisi aiheutunut tietojärjestelmäkustannuksia. Haastateltava 4 toi esille, että jos työ olisi tilattu tilintarkastusyriyksistä, lainmuutoksen aiheuttamat kulut olisivat olleet suuret. Yrityksille olisi aiheutunut kuluja jo sen selvittämisestä, soveltuuko taloudellisen työnantajan käsite tilanteeseen. Yhdessä ainoassa tilanteessa ennakkoratkaisujen hakeminen olisi maksanut 2 000 euroa ja viranomaisvelvoitteiden hoitaminen 2 000 euroa. Myöhemmin kustannukset olisivat olleet alhaisemmat, jos samat tilanteet olisivat toistuneet samoilla velvollisilla. Haastatteluissa myös nousi esille, että konsernien järjestelmissä olisi pitänyt mekaanisesti seurata matkustamista Suomeen, mistä olisi aiheutunut tietojärjestelmäkustannuksia.

Taulukon 2. tarkoituksena on tuoda kootusti esille tulokset ehdotetun lakimuutoksen hyödyistä ja haitoista. Siinä tiivistetään kunkin haastateltavan osalta, mitkä hänen mielestään ovat hyödyt ja haitat julkiselle sektorille ja mitkä ovat hyödyt ja haitat yksityiselle sektorille.

Haastateltava	Hyödyt julkiselle sektorille	Haitat julkiselle sektorille	Hyödyt yrityksille	Haitat yrityksille
1	<p>Pieni fisikaalinen etu.</p> <p>Verotuksen aukkojen hyödyntämisen estäminen.</p>	<p>Monimutkainen sääntely.</p> <p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Lain valvomisen tehottomuus.</p> <p>Vähäinen fisikaalinen vaikutus.</p>	<p>Ei varsinaisia hyötyjä.</p>	<p>Byrokratia.</p> <p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Lainsäädännön tulkintatilanteet.</p>
2	<p>Pieni fisikaalinen etu.</p> <p>Verohallinnon valvonnan kasvu, koska heillä on parhaat mahdollisuudet valvoa väärinkäytöstilanteita.</p>	<p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Lain valvomisen haaste.</p> <p>Sääntelyn tulkinta.</p> <p>Vähäinen fisikaalinen vaikutus.</p>	<p>Ei mitään hyötyjä yrityksille.</p> <p>Positiivinen sivuvaikutus: yritykset ottaisivat paremmin huomioon lyhytaikaiset liikkujat.</p>	<p>Merkittävät hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Tietojärjestelmämuutokset työntekijöiden seuraamiseksi.</p> <p>Lainsäädännön tulkintatilanteet konsernitilanteissa.</p>
3	<p>Arvioidut verotuotot (3 milj.).</p> <p>Lainmuutoksen myötä Suomi seuraisi muita OECD-maita, joissa taloudellisen työnantajan käsite on käytössä.</p> <p>Suomessa tehdystä työpanoksesta verot Suomeen.</p>	<p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Tietojärjestelmämuutokset.</p> <p>Konsernitilanteiden verotuottoa (2 milj.) ei pystytty laskemaan luotettavasti.</p>	<p>Arvioitu hallituksen esityksessä.</p>	<p>Lisäisi hallinnollista taakkaa niillä, joita lakimuutos koskisi.</p>
4	<p>Ei kommentteja.</p>	<p>Verotuoton vähäinen fisikaalinen vaikutus.</p> <p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Sääntelyn tulkinta.</p> <p>Verovalvonnan toteuttaminen.</p>	<p>Ei hyötyjä yrityksille.</p>	<p>Lainsäädännön tulkintatilanteet.</p> <p>Hallinnolliset kustannukset.</p> <p>Tietojärjestelmämuutokset.</p>

5	<p>Lainmuutoksen myötä Suomi seuraisi muita OECD-maita, joissa taloudellisen työnantajan käsite on käytössä.</p> <p>Käsitteen käyttöönotto selkeyttäisi ja laajentaisi ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuutta.</p> <p>Verohallinnon tiedonsaantioikeudet parantuisivat erityisesti rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden osalta.</p> <p>Suomi varmistaisi verotulojen kertymisen Suomeen, kun työ tehdään suomalaisen työn teettäjän hyväksi.</p>	<p>Hallinnolliset kustannukset lisääntyisivät.</p> <p>Tietojärjestelmämuutokset.</p> <p>Ei ole olemassa mitään euromääräistä tai henkilötyövuosissa mitattavaa tietoa siitä, kuinka paljon kustannuksia Verohallinnolle aiheutuisi.</p> <p>Konsernitilanteiden verotulot (2 milj.) ei pystytty laskemaan luotettavasti.</p>	Ei kommentteja.	Ei kommentteja.
---	---	---	-----------------	-----------------

Taulukko 2. Lakimuutoksen hyödyt ja haitat.

5.1.3 Vaikutukset Suomen kilpailukykyyn

Tutkimuksen tuloksien mukaan taloudellisen työnantajan lakimuutos ei olisi laajassa mitassa vaikuttanut Suomen kilpailukykyyn. Haastatteluissa nousi esille, että lakimuutos olisi aiheuttanut joitain negatiivisia vaikutuksia siihen mutta ne olisivat jääneet verrattain pieniksi. Vastaava lainsäädäntö on voimassa monissa muissa OECD-maissa. Alla *taulukossa 3* esitetään tiivistetysti vaikutukset Suomen kilpailukykyyn.

Haastateltavat	Vaikutukset Suomen kilpailukykyyn
Haastateltava 1	Ei olisi vaikuttanut ratkaisevasti Suomen tai yritysten kilpailukykyyn eikä myöskään markkinoiden avoimuuteen.

Haastateltava 2	<p>Ei olisi ollut vaikutusta Suomen tai yritysten kilpailukykyyn.</p> <p>Suhteessa yritysten toiminnan volyymeihin ja kustannuksiin tämä ei ehkä ole materiaallinen kysymys.</p> <p>Ei olisi estänyt investointien tekemistä.</p>
Haastateltava 3	<p>Pieni vaikutus, koska jos aiempi verovapaa työskentelymuoto muuttuisi veronalaiseksi, se voisi joissain tilanteissa tehdä työskentelyn vähemmän houkuttelevaksi.</p>
Haastateltava 4	<p>Olisi vaikuttanut kilpailukykyyn, jos lakimuutos olisi tullut voimaan. Konsernit olisivat rajoittaneet työntekijöiden tuloa Suomeen.</p>
Haastateltava 5	<p>Ei kommentoinut asiaa.</p>

Taulukko 3. Vaikutukset Suomen kilpailukykyyn.

5.2 Lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin

Mitkä olisivat taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin? Tutkimukseni mukaan taloudellisen työnantajan lainmuutoksella olisi ollut vaikutuksia julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Verotuksen tärkein tehtävä eli fiskaalinen tehtävä ei toteudu lakiehdotuksessa, sillä se olisi tuonut vain vähän verotuloja. Järjestelmä olisi tutkimukseni mukaan ollut monimutkainen, ja sillä olisi ollut paljon sivuvaikutuksia tuottoon nähden. Sekä yksityisellä että julkisella sektorilla olisi täytynyt tehdä muutoksia, jotta uuden lainsäädännön velvoitteita olisi pystytty valvomaan ja noudattamaan. Lainmuutoksilla olisi ollut paljon vaikutuksia suomalaisiin yrityksiin, joilla on pääkonttorit Suomessa ja paljon työmatkustamista. Se olisi selvästi aiheuttanut lisää kustannuksia yrityksille, jotka olisivat joutuneet tekemään paljon erilaisia muutoksia omiin järjestelmiinsä lakimuutoksen vuoksi. Myös julkiselle sektorille olisi tullut samanlaisia kustannuksia ja järjestelmämuutoksia kuin yksityiselle sektorille. Tärkeänä tuloksena nousi esille sääntelyn tulkinnan hankaluus, joka aiheuttaa niin verovelvollisille kuin Verohallinnolle ongelmia. Säädösehdotus ei ole hyvän verojärjestelmän yhden pääkategorian eli oikeusvarmuuden piirteiden

mukainen. Samaiseen tulokseen tuli myös lainsäädännön arviointineuvosto, joka toteaa, että tahot, jotka eivät ole perehtyneitä, joutuvat näkemään paljon vaivaa lain ymmärtämiseen. (Lainsäädännön arviointineuvosto 2022).

Ehkä yksi tärkeimmistä tutkimuksen tuloksista koskee Verohallinnon kuluja. Haastatteluissa tuli esille, että mitään euromääräisiä arvioita taloudellisen työnantajan lainmuutoksen aiheuttamista kuluista julkiselle sektorille eli Verohallinnolle ei tehty. Hallituksen esityksessä ei avattu yrityksille aiheutuvia kuluja tarkasti. Tutkimuksen tulokset tuovat tähän aukkoon vastauksen: yksityiselle sektorille olisi voinut aiheutua isotkin kustannukset lainsäädännön noudattamisesta.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Pohdinta

Tutkimuksen tarkoitus oli selvittää, mitkä olisivat taloudellisen työnantajan lakimuutoksen vaikutukset julkiseen ja yksityiseen sektoriin. Aihe kiinnosti minua, koska lakimuutosta kritisoitiin mediassa. Alakysymyksinä tutkimuksessa toimivat seuraavat:

1. Millainen on hyvä verojärjestelmä?
2. Mitkä olisivat lainmuutoksen hyödyt ja haitat?
3. Miten lainmuutos vaikuttaisi kilpailukykyyn?

Hyvän verojärjestelmän piirteiden kautta katsottuna taloudellisen työnantajan lainmuutos olisi tutkimukseni tuloksien mukaan lisännyt Suomen verojärjestelmän monimutkaisuutta, koska se olisi sisältänyt paljon tulkinnallisuutta. Niin julkisen kuin yksityisen sektorin kustannukset olisivat kasvaneet tietojärjestelmien muutoksien, epäselvien tilanteiden tulkinnan ja työntekijöiden seuraamisen vuoksi. Lakimuutoksen arvioitua verotuottoa, 3 miljoonaa euroa, ei pystytty laskemaan luotettavasti, minkä vuoksi lakimuutosta on vaikea perustella fiskaalisilla syillä (VM 2022, 37).

Tutkimukseni mukaan taloudellisen työnantajan lakimuutos ei olisi täyttänyt hyvän verojärjestelmän tärkeintä piirrettä, fiskaalista tavoitetta. Lakimuutos olisi tuonut vain vähäisen fiskaalisen verotuoton, ja verotuoton laskemisen peruste oli hatara jo valtiovarainministeriönkin mukaan. Tutkimuksen tuloksissa nousivat esille lakimuutoksen tulkinnanvaraisuus, vähäinen verotuotto ja hallinnolliset kulut kummallekin puolelle. Näitä seikkoja ei mielestäni tuotu riittävästi esiin hallituksen esityksessä. Lakimuutos ei olisi ollut toimiva monen hyvän verojärjestelmän piirteen näkökulmasta. Sen arvioitu fiskaalinen tuotto olisi ollut alhainen, eikä edes tiedetä, millaiset kulut se olisi aiheuttanut Verohallinnolle. Voi myös olla, että koska ei ollut luotettavaa dataa, josta laskea verotuottoja, lain tullessa voimaan verotulot olisivat voineet olla suuremmat kuin valtiovarainministeriön arvio.

Voisi olla tarpeen arvioida, olisiko lainmuutos pragmaattisesti kannattava. Yksi haastateltavista arvioi, että lainmuutos olisi aiheuttanut enemmän kuluja kuin verotuottoja. Tehokkaan

verojärjestelmän kannalta olisi tarpeen tarkastella lakimuutoksen arvioitujen verotuottojen ja hallinnollisten kustannusten tasapainoa ja ottaa huomioon myös yritysten taakka.

Yrityksille aiheutuvia kustannuksia ei tuotu hallituksen esityksessä kovinkaan tarkasti esille, vaikka ne olisivat olleet mittavat. Mielestäni on erikoista, ettei lakimuutoksen kustannuksia pystytty laskemaan vaan ainoastaan tuotiin esille, että se aiheuttaisi kuluja Verohallinnolle. Tutkimuksessa käytetty OECD:n RIA-työkalu ja Suomen oma valtioneuvoston lainvalmistelun vaikutusarviointiohje painottavat kummatkin, että aina on pyrittävä arvioimaan kaikki mahdolliset kustannukset ja hyödyt, sekä suorat että välilliset. Onkin perusteltua pohtia lainvalmistelun tason normatiivisten ohjeiden ja käytännön eroja – nyt ohjeet ja käytäntö eivät kohdanneet. Vietiinkö lainmuutosta eteenpäin liian suurella kiireellä? Vaikka on olemassa ohjeet lainvalmistelulle, niitä ei taloudellisen työnantajan lainmuutoksen kohdalla käytännössä noudatettu kovinkaan tarkasti. On huolestuttavaa, että lakihanketta ajettiin eteenpäin ilman kunnollista selvitystä. Haastateltavat toivat esille, että tällaiset lainmuutokset tulisi kyetä tekemään rauhassa ja niiden vaikutuksia tulisi pohtia etukäteen mahdollisimman tarkkaan.

Tuloksissa nousi esille, että jos lakimuutos olisi tullut voimaan, yritykset olisivat muuttaneet käytäntöjään niin, että verovapauden edellytykset olisivat täyttyneet konsernitilanteissa. Laskelma lakimuutoksen arvioidusta verotuotosta oli staattinen laskelma, jonka data ei ollut luotettavaa, minkä lisäksi käyttäytymisvaikutuksien huomioiminen loisti poissaolollaan. Dynaamisten vaikutusten vuoksi verotuotto olisi voinut olla aivan toinen kuin nyt arvioitu. Voidaan olettaa, että lainmuutoksen myötä työmatkalaisten määrä olisi vähentynyt, joten verotuotot olisivat voineet olla arvioitua pienemmät. On mielestäni hyvin erikoista, että minkäänlaisia euromääräisiä kustannuksia Verohallinnolle ei arvioitu. Tämän luulisi olevan ensimmäisten asioiden joukossa, kun lähdetään arvioimaan verolain säätämistä, sen ohella, kuinka paljon sillä on fiskaalisia vaikutuksia. Voikin kysyä, minkä takia taloudellisen työnantajan lainmuutoksen kohdalla ei tehty euromääräisiä arvioita kustannuksista tai henkilötyövuosista. On moraalinen kysymys, mennäänkö ainoastaan tasapuolisuuden ja yhdenmukaisuuden ehdoilla. Muutos tasaisi pelikenttää sekä kotimaisten ja ulkomaisten että eri maista tulevien ulkomaisten yritysten kesken, kun henkilöstöä toisen yrityksen käyttöön tarjoavien yritysten maksamiin palkkoihin kohdistuisi jatkossa yhtenäisempi verotus eli tietyistä maista henkilöstönsä rekrytoivat ulkomaiset yritykset eivät voisi enää tarjota työvoimaa edullisemmin pienemmän verorasituksen ansiosta. Tehtäisiinkö se kuitenkin sen kustannuksella, että verotulot lakimuutoksesta on arvioitu erittäin maltillisiksi? Lisäksi tämänlaiset veromuutokset eivät ainakaan yksinkertaista verojärjestelmää vaan lisäävät sen monimutkaisuutta alhaisella tuotos–panosuhteella. Se lisää niin julkisen hallinnon kuin myös yritysten kuluja, mikä puolestaan voi vähentää

Suomeen tulevien työmatkalaisten määrää ja siten vähentää verotuloja, joita ei edes ole huomioitu tässä esityksessä. Lainmuutoksen tekemistä voi perustella monesta eri syystä, mutta sitä voi myös vastustaa monesta eri syystä. Halutaanko yhdenmukaistaa lainsäädäntöä OECD:n malliverosopimuksen mukaan ja tehdä laista jopa kireämpi kuin naapurimaassamme Ruotsissa, vaikka se ei välttämättä vaikuta positiivisesti verotuloihin vaan lisää julkisen hallinnon kuluja entisestään jo vaikeassa taloudellisessa tilanteessa?

Miten lainmuutos vaikuttaisi kilpailukykyyn? Tutkimukseni mukaan taloudellisen työnantajan lakimuutos ei olisi laajassa mitassa vaikuttanut Suomen kilpailukykyyn. Yrityksille olisi aiheutunut negatiivisia vaikutuksia, mutta ne olisivat olleet suhteellisen pieniä. Kaikki hallinnollinen työ ja ylimääräiset tietojärjestelmämuutokset ovat pois yritysten pääliiketoiminnan kehittämisestä. Vastaava lainsäädäntö on voimassa monissa muissa OECD-maissa, joten monien muiden valtioiden yritykset ovat jo tämän sääntelyn piirissä ja nyt Suomi olisi tullut samalle viivalle niiden kanssa.

Voidaan todeta, että mikään verojärjestelmä ei voi olla täydellinen. Siksi jokaisen kansallisvaltion on itse päätettävä, minkälaisen verojärjestelmän se rakentaa itselleen. Poliittiset päättäjät ovat vastuussa siitä, minkälaiseksi he haluavat verojärjestelmän muokata ja mitä asioita he haluavat painottaa siinä. Verotuksen tärkeimpänä tehtävänä pidetään silti sen fiskaalista tehtävää, jolla valtiot rahoittavat julkisen toimintansa. On moraalinen kysymys, halutaanko maksimaaliset fiskaaliset tuotot ja vähäinen hallinto vai halutaanko tilkitä jokainen pienikin porsaanreikä sen kustannuksella, että verojärjestelmä monimutkaistuu ja hallinnolliset kulut kasvavat. Monimutkainen verotus aiheuttaa lisäkustannuksia ja vaivaa sekä veroja keräävälle hallinnolle että veronmaksajille, kuten tutkimuksen tuloksista voidaan nähdä. Tehokkaassa verotuksessa voi pragmaattisuuden nimissä tehdä ratkaisuja puhtasoppisuuden kustannuksella, mistä esimerkkinä Suomessa ovat pienet luovutusvoitot. Pienet luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi sen takia, että niiden kontrolloiminen tai laskeminen olisi suhteettoman kallista suhteessa niistä saataviin vähäisiin verotuloihin. (Knuutinen 2017, 47.)

Lakimuutos voi tulla jossain muodossa uudestaan käsiteltäväksi, ja silloin tämän tutkimuksen tuloksia voi hyödyntää niin, että muutos vastaisi enemmän hyvän verojärjestelmän ja OECD RIA:n piirteitä. Verojärjestelmän tehokkuuden kannalta olisi soveliasta muokata lakiehdotusta niin, että luovuttaisiin etuyhteystilannevaatimuksesta. Tämä lisäisi lakimuutoksen oikeudenmukaisuutta, neutraaliutta, tehokkuutta ja oikeusvarmuutta. Se yksinkertaistaisi lakimuutosta ja vähentäisi verojen keräämisen ja suorittamisen kuluja, ja sillä olisi pienempi vaikutus taloudelliseen aktiivisuuteen. Nämä kaikki ovat hyvän verojärjestelmän piirteitä. Yritysten ja Verohallinnon kannalta se vähentäisi tulkintatilanteita ja vähentäisi hallinnollisia kustannuksia. OECD:n RIA:n ohjeen arviointikehyksissä

todetaan, että on pyrittävä arvioimaan kaikki mahdolliset kustannukset ja hyödyt sekä, että suorat ja välilliset. Taloudellisen työnantajan lakimuutos ei täyttänyt näitä ehtoja, koska kustannuksia ei ollut arvioitu riittävän laajasti. Etuyhteystilanteesta luopuminen olisi tämän tutkimuksen tuloksien mukaan hyvän verojärjestelmän ja OECD:n RIA:n perusteella suositeltava toimenpide. Ehdotetun lakimuutoksen päivärajoiden 15 ja 45 arviointi voisi olla tulevaisuudessa järkevää hyvän verojärjestelmän kannalta. RIA:n yksi periaate on: jatkuva arviointi ja hyväksytyjen asetusten vaikutusten arviointi ja validointi täytäntöönpanon jälkeen (OECD 2020). Suomessa voitaisiin arvioida Ruotsin tilastoista kuinka toimivat nykyiset päivärajoitukset ovat. Tämän pohjalta voitaisi tehdä laskelmia, kuinka päivärajoiden muutokset vaikuttaisivat verotuottoon ja hallinnollisiin kustannuksiin. Päivärajojen alarajan nosto vähentäisi Verohallinnon ja yritysten hallinnollista taakkaa, joka olisi hyvän verojärjestelmän mukaista. Toisaalta lakimuutosta voitaisiin muokata niin, että se koskisi vain tiettyjä aloja, joilla on havaittu ongelmia.

Suomella on jo kattava määrä verosopimuksia, jotka sallivat vuokratyön verottamisen ensimmäisestä päivästä alkaen ja jotka koskevat Suomen tärkeitä kauppakumppaneita, muun muassa Pohjoismaita. Siksi voidaan kysyä, olisiko tämä uudistus lainkaan järkevä ainakaan fiskaalisesti ja mitä sillä saavutettaisiin.

6.2 Jatkotutkimusaiheet

Taloudellisen työnantajan aiheesta voi näkemykseni mukaan luoda monia erilaisia jatkotutkimusaiheita. Jatkotutkimusta voidaan tehdä esimerkiksi Ruotsin tilanteesta, koska siellä taloudellisen työnantajan käsite tuli voimaan vuonna 2021. Ruotsista voisi saada jo virallisia verotuottolaskelmia, jotka kertovat, kuinka paljon Ruotsissa saatiin verotuottoja verrattuna siihen, kuinka paljon siellä arvioitiin saatavan verotuottoja lisäämällä taloudellinen työnantaja lakiin. Kun tietoa on enemmän, sen pohjalta pystytään tekemään laajempia kvantitatiivisia tutkimuksia.

Suomessa jatkotutkimusta voitaisiin tehdä tilanteessa, jossa jokin hallitus päättäisi lähteä uudestaan edistämään taloudellisen työnantajan käsitteen lisäämistä tuloverolakiin. Tämä voisi tapahtua joko nyt kaatuneen esityksen pohjalta tai sitä muokaten. Yksi mahdollinen jatkotutkimusaihe on pelkästään konsernitilanteiden tutkiminen, koska hallituksen esityksessä niistä arvioitiin saatavan suurempi verotuotto kuin vuokratyötilanteista. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi olla myös se, kuinka paljon yritysten hallinnolliset kustannukset kasvaisivat ja minkälaisia muutoksia yritysten olisi tehtävä täyttääkseen raportointivelvoitteet. Tästä voisi tehdä esimerkiksi kvantitatiivisen

tutkimuksen. Myös Suomen ja Ruotsin tilanteiden vertailu olisi varmasti hedelmällinen tutkimusaihe, jos taloudellisen työnantajan lakimuutos tulisi voimaan joskus Suomessa.

LÄHTEET

Lait

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627

Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Oikeuskäytäntö

Helsingin HAO 16.01.2018 18/0015/4. Tuloverotus - Taloudellinen työnantaja - Työskentely Suomessa - OECD:n malliverosopimuksen kommentaari – Luottamuksensuoja. Haettu osoitteesta https://www.finlex.fi/fi/oikeus/hao/2018/helsingin_hao20180015.1.12.2022.

Muu kirjallisuus

34/2010. Tasavallan presidentin asetus eräiden Caymansaarten kanssa tehtyjen tuloverotusta koskevien sopimusten voimaansaattamisesta ja sopimusten lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta annetun lain voimaantulosta. Haettu osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/2010/20100034?search%5Bpika%5D=34%2F2010&search%5Btype%5D=pika>, 20.12.2022.

Arviointineuvosto (2022). Valtioneuvosto. Arviointineuvosto taloudellista työnantajaa koskevasta sääntelystä: sääntelyn ymmärrettävyyteen panostettava. Haettu osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10616/arviointineuvosto-taloudellista-tyonantajaa-koskevasta-saantelysta-saantelyn-ymmarrettavyyteen-panostettava>, 25.1.2023.

Arviointineuvosto (2022). Valtioneuvoston Kanslia. Lainsäädännön arviointineuvosto. Haettu osoitteesta <https://vnk.fi/arviointineuvosto>, 25.1.2023.

EDILEX (2022). Virallistieto. Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus. Haettu osoitteesta https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2017_0405.html, 6.1.2023

- Elinkeinoelämän keskusliitto (2022). EK. Lausuntopyyntönne 28.4.2022. Hallituksen esitysluonnos laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta. Haettu osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/c23b45b3-8965-4170-97c2-a4ce45e8e9c1/LAUSUNTO_20220513092556.PDF. 15.10.2022
- Eläketurvakeskus. Ulkomaantyön vakuuttaminen. A1-todistuksen hakeminen. haettu osoitteesta <https://www.etk.fi/tyo-ja-elakkeet-ulkomailla/ulkomaantyon-vakuuttaminen/todistuksen-hakeminen/>, 28.2.2023.
- Finanssiala ry (2022). VM070:00/2020. HE-luonnos taloudellisesta työnantajasta verotuksessa. Haettu osoitteesta <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM070:00/2020>, 19.3.2023.
- Finlex 7/1957. SOPIMUS Suomen Tasavallan ja Sveitsin Valaliiton välillä kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tulo- ja omaisuusverojen alalla. Haettu osoitteesta https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1957/19570007/19570007_2, 20.1.2023.
- Finnwatch (2022). Finnwatch ry:n lausunto valtiovarainministeriölle 11.5.2022. Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi. Haettu osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/77007420-065d-4046-afc5-2c6d136b40d8/LAUSUNTO_20220511120524.PDF, 16.1.2023.
- Friedman, M, (1970). The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits. Haettu osoitteesta https://link-springer-com.libproxy.tuni.fi/chapter/10.1007/978-3-540-70818-6_14, 25.10.2022.
- HE (2022). Hallituksen esitys eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi. VM070:00/2020. Haettu osoitteesta <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM070:00/2020>, 1.10.2022.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus Helsinki University Press.
- Kallinen, Timo & Kinnunen, Taina. Etnografia. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <<https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/>>. [Viitattu 19.10.2022.]
- Kauppalehti, (2022). Hallitus karkottaa ulkomaisia työmatkalaisia Suomesta – ”Täysin päätön esitys”. Haettu osoitteesta <https://www-kauppalehti-fi.libproxy.tuni.fi/uutiset/hallitus-karkottaa-ulkomaisia-tyomatkalaisia-suomesta-taysin-paaton-esitys/91f3fee9-fb47-40c5-b535-77e4d55be7c1>, 14.1.2023.
- Kauppalehti, (2022). Mielipidekirjoitus. Suomi haluaa verottaa ulkomaisia työmatkalaisia – Uudistus tuo enemmän vahinkoa kuin hyötyä. Haettu osoitteesta <https://www-kauppalehti->

fi.libproxy.tuni.fi/uutiset/suomi-haluaa-verottaa-ulkomaisia-tyomatkalaisia-uudistus-tuo-enemman-vahinkoa-kuin-hyotya/5d87bb42-be47-4959-9f81-2b7d663f6872, 14.1.2022.

Kiander, J. (2006). Kauppa- ja teollisuusministeriö. Lainsäädännön yritysvaikutukset ja niiden arviointi. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT. Haettu osoitteesta https://tem.fi/documents/1410877/2608155/Yritysvaikutusarviointin_menetelm%C3%A4t.pdf/e2f35ae5-3890-4b4d-a926-2b13c91f7c99/Yritysvaikutusarviointin_menetelm%C3%A4t.pdf, 18.3.2023.

Knuutinen, R (2017). Hyvät pahat verot. Docendo.

Knuutinen, R. (2015). Edilex. Verotus 1/2015 s. 5–19. Asiantuntija-artikkeli. Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu?. Haettu osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/151110001>, 16.1.2023.

Korkman, S. (2017). Sixten Korkman globalisaatio koetuksella. Miten pärjää Suomi?. Otava.

Laaki, E. (2020). Pro gradu -tutkielma. Taloudellisen työnantajan käsite. Haettu osoitteesta <https://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-202011178025>, 1.12.2022.

Malmgrén, M. (2023). Verotus-lehti. Taloudellisen työnantajan käsitteen vaikutus palkkatulon veronalaisuuteen Suomessa. Haettu osoitteesta <https://www-edilex-fi.libproxy.tuni.fi/verotuslehti>, 22.2.2023.

Myrsky, M. (2013). Suomen veropolitiikka. Helsinki: Talentum, 2013. Print. Haettu osoitteesta https://andor.tuni.fi/permalink/358FIN_TAMPO/1j3mh4m/alma998040124205973, 1.11.2022.

Nyberg, Matti. (2006). EVA. TASAVERO. Yksinkertainen, oikeudenmukainen ja kasvua tukeva verojärjestelmä. Haettu osoitteesta <https://www.eva.fi/blog/2006/04/19/tasavero---yksinkertainen-oikeudenmukainen-ja-kasvua-tukeva-verojarjestelma/>, 15.3.2023.

Nykänen, Pekka. (2015). Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. 1. p. Helsinki: Talentum, 2015. Print. Haettu osoitteesta https://andor.tuni.fi/permalink/358FIN_TAMPO/1j3mh4m/alma998600394205973, 11.1.2023.

OECD (2015). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. Haettu osoitteesta https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page18, 16.1.2023.

OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Haettu osoitteesta https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page5, 27.11.2022.

- OECD (2020). Topics. Regulatory policy. Regulatory impact assessment. Haettu osoitteesta <https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/ria.htm>, 4.2.2023
- OECD (2022). Tax Database. Key tax rate indicators. Income tax plus employee and employer social security contributions, 2021. Haettu osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database-update-note.pdf>, 6.2.2023.
- OECD (2023), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 07 February 2023). Haettu osoitteesta, <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm,7.2.2023>.
- OECD (2023). OECD.Stat. Taxing Wages – comparative tables. Haettu osoitteesta <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>. 15.12.2022.
- OECD Stat Taxing Wages - Comparative tables lähde Haettu osoitteesta <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=AWCOMP#>, 12.1.2023.
- Oikeusministeriö, (2023). Lainvalmistelun vaikutusarviointi. Lainvalmistelun vaikutusarviointiohje. Haettu osoitteesta <https://oikeusministerio.fi/vaikutusten-arviointi>, 2.2.2023.
- Penttilä, Nykänen, Nieminen & Isomaa-Myllymäki. (2019). Parempaan yritysverotukseen. Haettu osoitteesta https://andor.tuni.fi/permalink/358FIN_TAMPO/1j3mh4m/alma9911196783405973, 14.1.2023.
- Saksalais-Suomalainen Kauppakamari, (2022). Saksa oli Suomen tärkein kauppakumppani myös vuonna 2021. Haettu osoitteesta <https://ahkfinland.de/fi/tietopankki/ajankohtaista/news-details-fi/deutsch-finnischer-handel-uebertrifft-2021-das-vorkrisenniveau>, 10.1.2023.
- Salminen, A. (2019). Pro gradu -tutkielma. Muodollisen ja taloudellisen työnantajan käsitteet Suomen kehittyvässä kansainvälisessä vero-oikeudessa. Haettu osoitteesta <http://urn.fi/URN:NBN:fi:hulib-201902131243>, 1.12.2022.
- STT INFO (2022). Restonomiliitto. Suomeen saapuvien työmatkalaisten verotuksen kiristyminen iskee matkailu- ja ravintola-alaan. Haettu osoitteesta <https://www.sttinfo.fi/tiedote/restonomiliitto-suomeen-saapuvien-tyomatkalaisten-verotuksen-kiristyminen-iskee-matkailu--ja-ravintola-alaan-?publisherId=3616&releaseId=69953123>, 1.12.2022.
- Suomen Yrittäjät. (2022). Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain ja käsitteen käyttöönottamiseksi. Haettu osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/7678e8d5-91e1-4f40-b4ea-31bee877a172/LAUSUNTO_20220513053449.PDF, 20.1.2022.

- Ulkoministeriö (2017). OECD:n Verotus ja kehitysohjelma. Haettu osoitteesta https://um.fi/rahoituskohteet-oecd-tavoitteet/-/asset_publisher/ghmkhcSfbCsD/ahaKytInterventionType/id/1175072, 16.1.2023.
- Valtioneuvosto (2022). Hallituksen talousarvioesitys vuodelle 2023 turvaa ihmisten ostovoimaa, kompensoi sähkön hinnan nousua ja vahvistaa kestävä kasvun edellytyksiä. Haettu osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10616/hallituksen-talousarvioesitys-vuodelle-2023-turvaa-ihmisten-ostovoimaa-kompensoi-sahkon-hinnan-nousua-ja-vahvistaa-kestavan-kasvun-edellytyksia>, 28.10.2022.
- Valtioneuvosto (2022). Hallitusohjelma. Liitteet ja pöytäkirjamerkinnot. Liite 5. Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet. Haettu osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/marinin-hallitus/hallitusohjelma/liite-5-kansainvalisen-veronkierron-ja-aggressiivisen-verosuunnittelun-vastaiset-toimet>, 19.10.2022.
- Valtiovarainministeriö (2022). Hallituksen esitys eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskeväksi lainsäädännöksi. Haettu osoitteesta <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM070:00/2020>, 22.11.2022.
- Vernimmen, P. (2014). Corporate Finance: Theory and Practice. Fourth edition. West Sussex, England: Wiley, 2014. Print. Haettu osoitteesta https://andor.tuni.fi/permalink/358FIN_TAMPO/1j3mh4m/alma9911347622905973, 18.3.2022.
- Verohallinto (2022). Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskeväksi lainsäädännöksi. Haettu osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/393ae38e-1b9d-463c-a7b4-73282bf126bd/LAUSUNTO_20220513045731.PDF, 1.11.2022.
- Verohallinto (2022). Syventävät Vero-ohjeet. rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot. Haettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/rajoitetusti-verovelvollisen-ulkomaisen-yhteison-tuloverotus-suomessa--liiketulo-ja-muut-suomesta-saadut-tulot2/#3.1-kiinte%C3%A4n-toimipaikan-merkitys-verosopimuksia-sovellettaessa>, 19.1.2022.
- Verohallinto (2022). Syventävät vero-ohjeet. Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus. Haettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-ty%C3%B6ntekij%C3%A4n-verotus6/#2-rajoitetusti-verovelvollisen-palkkatulon-verotus>, 23.11.2022.
- Verohallinto (2022). Syventävät Vero-ohjeet. Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus. Haettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-tyontekijan-verotus7/>, 22.2.2023.
- Verohallinto (2022). Syventävät vero-ohjeet. Veron kiertämisaännöksen soveltaminen. Haettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49027/veron-kiertamisaannoksen-soveltaminen/>, 23.11.2022.

Verohallinto (2022). Syventävät Vero-ohjeet. Verosopimusten artiklat. Haettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat2/#1.3-oecd:n-malliverosopimus>, 1.12.2022.

LIITE 1: Haastattelulomake

Haastattelukysymykset

Hallituksen esitys eduskunnalle taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi
(VM070:00/2020)

1. Millainen on hyvä verojärjestelmä mielestänne?
2. Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta?
3. Tehokkuuden näkökulmasta?
4. Oikeusvarmuuden kannalta?

Asetuksen hyödyt ja haitat

1. Mitä hyötyjä näet ehdotetussa lakimuutoksessa yritysten kannalta?
2. Mitä hyötyjä näet ehdotetussa lakimuutoksessa julkishallinnon kannalta?
3. Mitä haittoja näet ehdotuksessa yritysten kannalta?
4. Mitä haittoja näet ehdotuksessa julkishallinnon kannalta?
5. Tavoite on parantaa kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välistä kilpailutasapainoa, koska Suomessa tehtävästä työstä maksettaisiin nykyistä useammassa tilanteissa veroa Suomen verojärjestelmän mukaisesti? Miten näet, että käsitteen sisällyttämisen tavoite olisi toteutunut, olisiko tasannut kilpailutasapainoa?
6. Hallitusohjelman liitteen kohdassa 9 todetaan, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Näetkö, että tämänlaista tapahtuu Suomessa ja olisiko lainmuutos auttanut tähän?
7. Millaisia vaikutuksia näet, lakimuutoksen johdosta lähetettyjen työntekijöiden tilanteen kannalta? Olisiko työntekijöiden hyväksikäyttö vähentynyt, koska Verohallinto olisi saanut palkoista laajempaa tietoa?
8. Miten näet laskettujen verotuottojen yhteensä 3 miljoonan laskemisen perusteen? Sen valossa, että ehdotuksessa sanotaan, kerrotaan näin: verotuottojen laskemisen yhteydessä ei ole voitu luotettavasti laskea taloudellista työnantajaa koskevan sääntelyn soveltamisesta konsernitilanteissa syntyviä verotuottoja, sillä Verohallinnon järjestelmistä ei ole suoraan saatavilla näiden tilanteiden laskemista mahdollistavaa tietoa.
9. Esityksen arvioidaan lisäävän Verohallinnon työtä, miten näet arvioidun verotuoton lisäyksen ja muutoksen aiheuttamien hallinnollisten kustannusten kasvun tasapainon?

10. Ehdotuksen mukaan lakimuutoksella voi olla yritysten hallinnollisia velvoitteita lisääviä vaikutuksia ulkomaalaisia rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä työvoimana käyttäviin, vähintään 2 miljoonan euron liikevaihdon omaaviin yrityksiin. Kuinka paljon hallinnollisia velvoitteita lakimuutos olisi lisännyt? Niin taloudellisesti kuin hallinnollisesti.

Vaikutukset kilpailukykyyn ja markkinoiden avoimuuteen

1. Mitä vaikutuksia näet lakimuutokselle Suomen ja yritysten kilpailukykyyn?
2. Mitä vaikutuksia näet markkinoiden avoimuuteen? Olisiko vaikuttanut työntekijöiden halukkuuteen tulla Suomeen lyhytaikaisiin töihin?
3. Millaisia esimerkkitalanteita arvioisit aiheutuvan tilanteissa, joissa verovelvollisen/työnantajan on varmistettava se, miten uutta sääntelyä sovelletaan.
4. Millaisin tavoin ehdotus tekisi työskentelyn Suomessa vähemmän houkuttelevaksi?
5. Onko jotain syytä, miksi uskot, että lakiehdotus ei edennyt eduskuntaan?
6. Näetkö, että lakiehdotus tuodaan jossain muodossa tulevaisuudessa uudestaan käsiteltäväksi ja jos näet niin millaisia muutoksia, ajattelisit siihen tehtävän?