

Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 74 hallituksen esityksen johdosta laeiksi ennakkoperintälain ja arvonlisäverolain 1 §:n muuttamisesta

Eduskunta on 9 päivänä syyskuuta 1994 lähettänyt valtiovarainvaliokunnan valmistelevasti käsiteltäväksi edellä tarkoitetun hallituksen esityksen n:o 126.

Valiokunta on käsitellyt tämän esityksen yhteydessä eduskunnan 14 päivänä huhtikuuta 1993 valiokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi lähettämän ed. S.-L. Anttilan toivomusaloitteen n:o 16/1993 vp itsenäistä yrittäjää koskevien verotusmenettelyjen selkeyttämisestä sekä 18 päivänä maaliskuuta 1994 lähettämän ed. S.-L. Anttilan toivomusaloitteen n:o 19 itsenäisen yrittäjän määrittelystä verotuskäytännössä.

Valtiovarainvaliokunnan asettamassa verojaostossa, joka on valmistellut mietinnön valiokuntaa varten, ovat olleet kuultavina ylitarkastaja Jukka Vanhanen valtiovarainministeriöstä, nuorempi hallitussihteeri Ulla Liukkunen työministeriöstä, vanhempi hallitussihteeri Juha Rossi sosiaali- ja terveystieteiden ministeriöstä, pääjohtaja Jukka Tammi, johtaja Markku Hirvonen ja ylitarkastaja Merja Hartikka-Simula verohallituksesta, osastopäällikkö Antti Arola Kansaneläkelaitoksesta, erityisasiantuntija Hannele Taatila Suomen Kuntaliitosta, apulaisosastopäällikkö Helena Tapio Eläketurvakeskuksesta, osastopäällikkö Tero Honkavaara Teollisuuden ja työnantajain Keskusliitosta, varatoimitusjohtaja Risto Suominen Suomen Yrittäjien Keskusliitosta, osastopäällikkö Juha Ahvenniemi Pien- teollisuuden Keskusliitosta, osastopäällikkö Timo Mustonen Työeläkelaitosten Liitosta, varapuheenjohtaja Antti Rantalainen ja toiminnanjohtaja Ulla Partanen Kirjanpito toimistojen Liitosta, osastonjohtaja Esko Kiviranta Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitosta, lakimies Arja Pietarinen-Björklund Veronmaksajain Keskusliitosta, puheenjohtaja Kari Huhtala Verujohtajat ry:stä, yhdistyksen jäsen, verojohtaja Esko Nikander Lääninverujohtajat ry:stä, puheenjohtaja Heikki Kujanpää Verovirkailijain Liitosta, puheenjohtaja Ahti Leoska Suomen Verotarkastajain yhdistyksestä, puheenjohtaja Pertti Pernu Verohallinnon Virkamiehet ry:stä,

ekonomisti Helena Pentti Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestöstä, puheenjohtaja Atilla Samaletdin Suomen Hammaslääkäriliitosta, puheenjohtaja Raimo Vikström Suomen Muusikkojen Liitosta, vastaava lakimies Kyösti Suokas Rakennusliitosta sekä professori Kari-Pekka Tiitinen. Keskuskauppakamari on jättänyt asiasta kirjallisen lausunnon.

1. Hallituksen esitys

Ennakkoperintä toimitetaan ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona. Työnantaja on velvollinen toimittamaan maksamastaan palkasta ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun. Ennakkoperintälain 4 §:ssä määritellään, mitä katsotaan palkaksi. Itsenäisen yrittäjän tulosta ennakkoperintä toimitetaan ennakonkantona eikä hänelle maksetuista korvauksista suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Hallitus ehdottaa, että ennakkoperintälakia muutettaisiin siten, että ennakkoperintälain mukainen ennakonpidätyksen ja työnantajan sosiaaliturvamaksun alaisen palkan käsite supistuu nykyisestä. Palkkana pidettäisiin ehdotuksen mukaan korvausta, joka on saatu työ- tai virkasuhteessa. Palkkaa olisivat lisäksi erikseen laissa luetellut henkilökohtaisesta työsuorituksesta saadut korvaukset.

Hallitus ehdottaa, että itsenäisen yrittäjän käsitteestä palkan määrittelyn yhteydessä luovutaisiin. Käyttöön ehdotetaan otettavaksi uusi ennakoperintärekisteri. Ennakonpidätys olisi toimitettava muista kuin palkkana pidettävistä työstä maksetuista korvauksista, jos saajaa ei ole merkitty ehdotettuun uuteen ennakkoperintärekisteriin. Lääninveroviraston pitämä ennakkoperintärekisteri olisi julkinen ja työn teettäjä voisi tarvittaessa tarkistaa työn suorittajan rekisteröintiaseman.

Rekisteröinti ratkaisisi velvollisuuden toimittaa ennakonpidätys muista kuin palkkana pidet-

tävästä työstä maksetuista korvauksista. Palkkaa koskeva pidätysvelvollisuus olisi ensisijainen eikä rekisteröinti poistaisi työnantajan velvollisuutta toimittaa ennakonpidätys ja suorittaa sosiaaliturvamaksu silloin, kun kysymys on palkasta.

Ennakkoperintärekisteriin merkittäisiin hakemuksesta se, joka harjoittaa tai ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Rekisteriin merkitty, joka olennaisesti laiminlyö ilmoitus- tai kirjanpitovelvollisuutensa tai veronmaksun, voitaisiin poistaa rekisteristä.

Rekisteröinnin oikeusvaikutukset koskisivat vain ennakkoperintää ja siihen liittyvää sosiaaliturvamaksun suorittamisvelvollisuutta. Rekisteröinnillä ei siten olisi mitään oikeudellista merkitystä esimerkiksi työsuhteeseen liittyvien työ- tai eläkelainsäädännöstä johtuvien työnantajavelvollisuuksien kannalta.

Kotitalouksien ennakonpidätysvelvollisuutta ehdotetaan rajoitettavaksi. Siten luonnollinen henkilö tai kuolinpesä olisi velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen maksamistaan palkasta ja ennakkoperintälain 6 §:ssä tarkoitettuista korvauksesta vain, jos samalle saajalle kalenterivuonna maksettujen suoritusten määrä ylittää verohallituksen vuosittain vahvistaman määrän tai jos suoritus liittyy maksajan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan.

Arvonlisäverolain ja ennakkoperintälain keskinäistä suhdetta ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että palvelumyynti ei olisi arvonlisäverolain alaista toimintaa, jos siitä saatu vastike on ennakkoperintälaissa tarkoitettua palkkaa.

2. Käsitellyt aloitteet

Toivomusaloitteessa n:o 16/1993 vp ehdotetaan eduskunnan hyväksyttäväksi toivomus, että hallitus ryhtyisi nopeasti toimenpiteisiin ennakkoperintälain tarkistamiseksi siten, että yrittäjätoiminnaksi vero-oikeudellisesti katsottaisiin kaikki sellainen työ, jota ei ole tehty työsopimuksissa tarkoitettussa työssuhteessa.

Toivomusaloitteessa n:o 19 ehdotetaan eduskunnan hyväksyttäväksi täysin samansisältöinen toivomus kuin toimusaloitteessa n:o 16/1993 vp.

3. Valiokunnan kannanotot

Hallituksen esityksessä mainituista syistä ja saadun selvityksen perusteella valiokunta pitää

lakiehdotuksia tarpeellisina ja puoltaa niiden hyväksymistä.

Lakiehdotuksen 6 b §:n 5 momentin mukaan ennakkoperintärekisteristä poistettu merkitään hakemuksesta rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistamisen perusteena olleet laiminlyönnit on oikaistu, tai viimeistään kolmen vuoden kuluttua rekisteristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä. Valiokunnan saaman selvityksen perusteella edellä tarkoitettu rekisteristä poissapitämisen määräaika on epätarkoituksenmukaisen pitkä, joten valiokunta ehdottaa, että se olisi kaksi vuotta.

Hallituksen esityksen mukaan lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1995 alusta. Verohallitus on ehdottanut, että lain voimaantulo siirrettäisiin maaliskuun 1995 alkuun. Siirtoa on perusteltu sekä asiakkaiden että veroviranomaisten kannalta kustannus- ja tarkoituksenmukaisuusyyn. Ennakkoperintärekisteriin merkitylle on tarkoitus lähettää ilmoitus rekisteriin merkitsemisestä. Kysymyksessä on ennakkoperintää koskeva asiakirja, joka olisi tarkoituksenmukaista lähettää asiakkaalle yhdessä muiden ennakkoveroliput on tarkoitus lähettää tammi—helmikuun 1995 vaihteessa. Rekisteröinti-ilmoitusten postittaminen ennakkoverolippujen yhteydessä merkitsisi asiakkaan kannalta, että hän voisi hoitaa samalla kertaa kaikki ennakkoperintäänsä koskevat muutos- ja oikaisuasiat. Voimaantulon lykkäämistä voidaan perustella myös verohallinnon henkilökunnan koulutustarpeella. Edellä esitetyn perusteella valiokunta ehdottaa, että muutokset tulisivat pääsääntöisesti voimaan maaliskuun 1995 alusta. Valiokunta katsoo kuitenkin, että kotitalouksien ennakonpidätyksen rajoittamista koskeva säännös on syytä saattaa voimaan jo ensi vuoden alusta. Valiokunta ehdottaa ennakkoperintälain voimaantulosäännöksen muuttamista siten, että muutos tulisi voimaan 1 päivänä maaliskuuta 1995 kuitenkin siten, että kotitalouksien ennakonpidätysvelvollisuuden rajoittamista koskeva lain 4 a § tulisi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1995.

Valiokunta ehdottaa lisäksi, että yhdenmukaisesti edellä lausutun kanssa myös 2. lakiehdotuksen voimaantuloajankohdaksi säädettäisiin 1 päivä maaliskuuta 1995.

Ennakkoperintälain muutoksilla ei puuttuttaisi — eikä esitetystä muodostaan voitaisikaan puuttua — eri työlakien soveltamisalaa koskeviin säännöksiin. Voimassa olevaa työlainsäädäntöä siis sovelletaan edelleen kaikissa niissä

oikeussuhteissa, jotka täyttävät työsopimuslain 1 §:ssä säädettyt työsuhteen tunnusmerkit, vaikka työnantajalla ei olisi nyt säädettävän lain mukaan velvollisuutta toimittaa ennakonpidätystä eikä maksaa sosiaaliturvamaksua. Sellaisessakin oikeussuhteessa tehtyyn työhön, josta maksetusta palkasta työnantaja ei olisi velvollinen toimittamaan ennakonpidätystä, olisi kuitenkin tällöin sovellettava esimerkiksi työsopimuslakia, työaikalakia, vuosilomalakia, työturvallisuuslakia, tapaturmavakuutuslakia ja työntekijäin eläkelakia, jos työsuhteen tunnusmerkit ja muutkin asianomaisten lakien soveltamisedellytykset täyttyisivät. Työlainsäädäntö on pakottavaa oikeutta muun ohessa siinä mielessä, että sen säännöksiä on noudatettava oikeussuhteen kuulussa sen soveltamisalaan, olipa työsopimuskumppaneiden tarkoitus tai käsitys ollut mikä tahansa tai työtä koskeva sopimus nimetty miksi tahansa (puhutaan ns. pakkosovellettavuudesta).

Valiokunta pitää ennakkoperintärekisteriä tärkeänä ja tarpeellisena järjestelynä. Rekiste-

riin merkitsemisen yhteydessä tulisi veroviranomaisten välittää rekisteriin hakeutuville eri viranomaisten antamia ohjeita ja neuvoja, mitä eläke-, tapaturma- yms. vakuutuksia rekisteriin merkityllä tulee lain mukaan olla. Tällaisella tiedotus- ja ohjaustoiminnalla sekä muilla yhteyksillä yrittäjäläkkeistä huolehtiviin tahoihin voitaisiin valiokunnan käsityksen mukaan vähentää mahdollisesti syntyviä erimielisyyksiä siitä, onko työ tehty työsuhteessa vai jossakin muussa sopimussuhteessa ja mitä oikeudellisia seuraamuksia siitä muun lainsäädännön kuin ennakkoperintälain mukaan suhteen sisällöstä seuraa.

Käsittelemiensä aloitteiden suhteen valiokunta on asettunut kielteiselle kannalle.

Valiokunta kunnioittaen ehdottaa,

että hallituksen esitykseen sisältyvät lakiehdotukset hyväksyttäisiin näin kuuluvi-
na:

1.

Laki

ennakkoperintälain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 28 päivänä marraskuuta 1959 annetun ennakkoperintälain (418/59) 4 ja 6 § ja 51 §:n 1 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 4 § osittain muutettuna 30 päivänä joulukuuta 1992 annetulla lailla (1549/92), 6 § 13 päivänä elokuuta 1976 annetussa laissa (670/76) ja 51 §:n 1 momentti 17 päivänä joulukuuta 1982 annetussa laissa (946/82), sekä

lisätään lakiin siitä 22 päivänä helmikuuta 1991 annetulla lailla (352/91) kumotun 4 a §:n tilalle uusi 4 a § sekä lakiin uusi 6 a—6 c ja 24 a § seuraavasti:

4, 4 a, 6 ja 6 a §
(Kuten hallituksen esityksessä)

6 b §

(1—4 mom. kuten hallituksen esityksessä)

Rekisteristä poistettu merkitään hakemukselta rekisteriin sen jälkeen, kun rekisteristä poistamisen perusteena olleet laiminlyönnit on oikaistu, tai viimeistään kahden vuoden kuluttua rekis-

teristä poistamisesta, jollei laiminlyöntien jatkumista ole pidettävä ilmeisenä.

6 c, 24 a ja 51 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

Voimaantulosäännös

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä maaliskuuta 1995, kuitenkin niin, että lain 4 a § tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1995.

2.

Laki**arvonlisäverolain 1 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:ään uusi 4 momentti seuraavasti:

1 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä *maaliskuuta* 1995.

Samalla valiokunta ehdottaa,

että toivomusaloitteet n:ot 16/1993 vp ja 19 hylättäisiin.

Helsingissä 29 päivänä marraskuuta 1994

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Saari, varapuheenjohtaja Luttinen, jäsenet Heikkinen, Hämäläinen, Jokiniemi, Jääskeläinen, Laaksonen,

Lahtinen, Lahti-Nuuttila, Luukkainen, Malm, Mäki-Hakola, Ryyänen (osittain), Sasi, Tiuri, Turunen, Törnqvist ja Vihriälä sekä varajäsenet Apukka, Backman ja Renko.

Vastalause

Esityksen mukaan palkan käsitettä supistettaisiin ja työnantajan ennakonpidätysvelvollisuus pantaisiin työntekijän ratkaistavaksi sen mukaan, ilmoittautuuko asianomainen ennakoperintärekisteriin vai ei.

Vaikka ennakonpidätysvelvollisuus selkiytyisi ehdotetuilla lainmuutoksilla, lisääntyisivät vastaavasti muiden työoikeudellisten velvoitteiden (esimerkiksi työturvallisuusvastuu) noudattamiseen liittyvät epäselvyydet.

”Yrittäjäksi” ryhtyvän näkökulmasta lakiehdotus ei poistaisi toiminnan aloittamisvaiheeseen liittyviä verotuksellisia epävarmuustekijöitä. Rekisteröinnin oikeusvaikutukset koskisivat esityksen mukaan vain ennakoperintää. Rekisteröinnin yhteydessä ei ratkaistaisi työnsuorittajan verotuskohtelua lopullisessa verotuksessa. Hallituksen esityksen pohjalta jää epäselväksi, missä määrin lainsäätäjä on todellisuudessa halukas soveltamaan elinkeinoverolain periaatteita (esim. menon vähennysoikeudet) sellaiseen työ-

palveluiden myyntiä harjoittavaan ”yrittäjään”, joka suorittaa työtä henkilökohtaisesti ilman apulaisia ja ilman merkittävää omaa pääomapanosta tai muita yritystoiminnan tunnusmerkkejä. Pelkäämme, että lainmuutoksen toteuttaminen johtaisi vain veroriitojen lisääntymiseen sellaisissa tapauksissa, joissa toiminta ei täytä perinnäisiä yritystoiminnan tunnusmerkkejä. Lakiehdotuksen hyväksyminen aiheuttaisi ongelmia työeläkelakien, työttömyysturvalain ja muun sosiaalivakuutuksen soveltamisessa. Em. lakien soveltamisalat ovat sidoksissa TSL 1 §:n työsuhteen käsitteeseen. Vaarana on, että syntyy sosiaaliturvan väliinpuotoajaryhmä.

Työnantajan näkökulmasta epävarmuus ja väärinkäsitykset lisääntyisivät, mikäli uskotaan jatkossa pelkästään siihen, että ennakoperintärekisteriin merkitseminen olisi osoitus yrittäjäasemasta myös työoikeudellisessa mielessä.

Työlakien soveltaminen ei voi muuttua riippuvaiseksi vain työntekijän subjektiivisesta tahdon-

ilmauksesta, kuten rekisteriin ilmoittautumisesta, ennakkoverolipun saamisesta, työnantajan ja työntekijän välisen sopimuksen tekstistä tms. mahdollisista seikoista. Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ja tuomioistuinkäytännössä vallitsee vakiintunut käsitys siitä, ettei itse sopimuksen nimike tai asianosaisten oma luokittelu vaikuta työlakien soveltamiseen (Sipilä, Työoikeus 1949; Sarkko, Työoikeus 1980; Saloheimo, Oikeus 5/1989; Aurejärvi, Urakkasopimus 1976). Työlainsäädännön soveltaminen tulee jatkossakin riippumaan siitä, miksi toiminnan luonne arvioidaan objektiivisin laadullisin kriteerein, eli siitä, ovatko itsenäisen yritystoiminnan tunnusmerkit olemassa.

Työlainsäädännön ydinajatus on työntekijän suojeluperiaate. Työntekijä käsitetään työsuhteessa heikommaksi osapuoleksi, jonka suoja vaatii tiettyjä suojasäännöksiä. Työntekijän ja työnantajan sopimusvapautta on rajoitettu mm. työsopimuslain, työturvallisuuslain, vuosilomalain ja työaikalain pakottavilla säännöksillä. Työoikeuden pakottavia säännöksiä on siis aina sovellettava työsuhteen tunnusmerkit täyttävään oikeussuhteeseen työsuorittajan ja toimeksiantajan välipuheista riippumatta. Edellä mainitut työoikeuden keskeiset periaatteet perustuvat Suomen ratifioimiin kansainvälisiin sopimuksiin.

Hallituksen esityksen tarkoittamalla lainmuutoksella synnytetäisiin työsuhteen ja yrittäjyyden sekamuoto, jossa työnantajalla edelleen säilyisivät useimmissa tapauksissa normaalit työnantajan vastuut, mutta vastuu veroennakoiden suorittamisesta siirtyisi työntekijälle, jolla kuitenkin useimmissa tapauksissa on työnantajaa heikommät edellytykset suoriutua näistä velvollisuuksista. Veronsaajan näkökulmasta muutos merkinnee lisääntyviä viivästyksiä ja laiminlyöntejä verojen suorittamisessa.

Enin osa edellä esitetyistä ongelmista olisi mielestämme ollut ehkäistävissä poistamalla lakiesityksestä sen 4 §:n 2 momentin säännös, jonka mukaan harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn

teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Kyseinen momentti poistamalla työnantajan velvollisuus maksaa työntekijän sosiaaliturvamaksua määräytyisi yhdenmukaisesti samojen tunnusmerkkien perusteella kuin asia on muun voimassa olevan oikeuden mukaan.

Hallituksen esitys puuttuu tärkeään ongelma-alueeseen. Hallituksen esitys on kuitenkin ristiriitainen, ja kun valiokunnan enemmistö ei suostunut tekemään siihen esittämiämme muutoksia, ei esitys mielestämme ratkaise valiokunnan enemmistön hyväksymässä muodossa pienimuotoisen yritystoiminnan käynnistymiseen ja yrittäjänstatuksen saamiseen liittyviä ongelmia tyydyttävällä tavalla.

Lisäksi toteamme, että lakiesitystä valmistelleen ns. yrittäjätyöryhmän ehdotuksessa (VM:n työryhmämuistioita 1994:3) esitettiin nyt käsitellyssä olevan hallituksen esityksen ohella säädettäväksi erityinen yrittäjän ansiotulosta suoritettava sosiaaliturvamaksu, joka perittäisiin sellaisesta ansiotulosta, jota ei ole pidettävä palkkana. Työryhmän ehdotuksen mukaan yrittäjän ansiotulosta suoritettava sosiaaliturvamaksu vastaisi luonteeltaan palkasta perittävää työnantajan sosiaaliturvamaksua. Mikäli hallituksen esitys hyväksytään ilman tällaista sosiaaliturvamaksulainsäädännön muutosta, sosiaaliturvamaksukertymiin muodostuu arviolta 200—300 miljoonan markan tulokertymän vajaus.

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että hallituksen esitykseen sisältyvä 1. lakiehdotuksen 4 §:n 2 momentti hylättäisiin, ja

että valiokunta edellyttää hallituksen tekemän eduskunnalle viipymättä esityksen erityisestä työnantajan ansiotulosta suoritettavasta sosiaaliturvamaksusta, joka perittäisiin sellaisesta ansiotulosta, jota ei ole pidettävä palkkana nyt käsillä olevaa hallituksen esitystä valmistelleen työryhmän ehdotuksen mukaisesti.

Helsingissä 29 päivänä marraskuuta 1994

Jouni Backman
Tuulikki Hämäläinen

Pentti Lahti-Nuutila
Kerttu Törnqvist
Timo Laaksonen

Matti Luttinen
Asko Apukka

