

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisistä rajoista

Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisten rajojen ymmärtämiseksi on hyödyllistä tarkastella, mitä tieteisopissa on ajateltu tuon maksun lähemmästä luonteesta. Onko se lainkaan julkisista palveluksista perittävä varsinainen maksu, vai onko se erityisvero. Jos se onkin vero, niin voidaan asettaa osittain finanssiopillinen kysymys, miksi se asetetaan nimenomaan työnantajien maksettavaksi. Näiden kysymysten saatua vastauksensa, on helpompi ratkaista, tuleeko ko. maksua periä myös silloin, kun työnantaja tai työntekijä on ulkomaalainen tai kun työ tapahtuu ulkomailla.

Ne sosiaaliturvamaksun ongelmia aiheuttaneet kriteerit eli palkan ja itsenäisen yrittäjän käsitteet, joita Lassi Kilpi on aiheellisesti kritisoinut,¹ eivät ole tämän selvityksen ydinaluetta.

Sosiaaliturvamaksun lähtökohtana on vuoden 1937 kansaneläkelain 8 §:n säännös, jonka mukaan työnantajan oli suoritettava puolet hänen maksamaansa palkkaan kohdistuvasta kansaneläkevakuutusmaksusta.² Lapsilisämaksua ruvettiin perimään lailla työnantajan lapsilisä- ja kansaneläkemaksusta vuodelta 1948. Useiden välivaiheiden jälkeen annettiin laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta vuonna 1963 ja se käsitti lapsilisämaksun lisäksi sairausvakuutusmaksun ja siihen sisältyi säännöksiä kansaneläkelaisissa säädetyn kansaneläkemaksun yksityiskohdista. Kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksuosuus tilitetään kansaneläkelaitokselle ja lapsilisämaksu valtiolle. Viimeksi mainittua ei ole vuoden 1985 lokakuusta alkaen peritty.³

Sosiaaliturvamaksun eri komponentteja tutkittaessa on selvitelty, missä määrin valtio on ottanut huolehtiakseen työnantajalle aikaisem-

¹ Ks. tästä, Lassi Kilpi, Verotus 1975, s. 12 ss.

² Sosiaaliturvamaksun syntyhistoriasta, ks. Suviranta, Palkkatyön käsite vero-oikeudessa, Helsinki 1961, s. 208 ss.

³ Ks. myös Mirjam Laitinen, Työnantajan sosiaaliturvamaksu teoksessa Yritysverotus.

min kuuluneista velvotteista ja missä määrin siis voidaan katsoa, että nämä komponentit ovat maksuina vastiketta työnantajan saamasta suorituksesta valtiolta.⁴ Vuoden 1950 valtiopäivillä perustuslakivaliokunnan vähemmistö katsoi lapsilisämaksun työnantajan valtion välityksellä suorittamaksi palkkamenoksi. Maksunluontoisuus on kuitenkin yleensä torjuttu ja päädytty maksun veron luonteeseen.⁵ Samansuuntaisia ajatuskulkuja on käyty kansaneläkemaksun osalta⁶ ja voitaneen tehdä sairausvakuutusmaksunkin suhteen.⁷

Näin on havaittu että sosiaaliturvamaksu maksun nimikkeestään huolimatta on lähempänä veroa kuin julkisoikeudellista maksua. Voidaan vielä asettaa kysymys, onko tuollaisen veron kohdistaminen nimenomaan työnantajaan aiheellista. Kysymys on voittopuolisesti finanssipoliittinen, mutta saa ulkomaalaisten osalta muitakin painotteita. Työnantajapuoli katsoo, että se johtuu muutoinkin ottamaan mitavasti osaa työntekijöiden sosiaaliturvan rahoittamiseen, ja että erityinen vero on sen vuoksi kohtuuton ja rasittaa yritysten kilpailukykyä.⁸

Kritiikin aiheellisuudesta huolimatta maksun kohdistamista työnantajaan voidaan puolustaa paitsi edellä mainituilla historiallisilla niin myös tämänkin päivän sosiaalipolitiikkaan liittyvillä syillä. Verojärjestelmämme kannalta voidaan panna merkille, että sosiaaliturvamaksu jossain määrin täydentää veronhuojennusten ja tehostuneen verosuunnittelun laimentamaa tuloverotusta. Maksua suorittavat myös sellaiset laajalti tuloverosta vapautetut työnantajat kuin yleishyödylliset yhteisöt, kunnat, kuntainliitot, kaksi pääkirkkoamme ja seurakunnat, laajentaen näin sosiaaliturvamme maksupohjaa.

Rajojen yli ulottuvia suhteita tarkasteltaessa veron ja maksun vastakkainasettelulla on merkitystä. Julkisoikeudellinen maksu voidaan kansainvälisen vero-oikeuden kannalta määrätä jokaiselle palvelua käyttävälle olipa käyttäjä omasta tai vieraasta valtiosta, kun taas varsinaisen veron määräämiselle on asetettava lähinnä kansainvälisestä tapaoikeudesta johdettavia rajoituksia. Analogisia rajoituksia on otettu eräi-

⁴ Suviranta, mt. s. 215.

⁵ Sama s. 216.

⁶ Sama s. 217.

⁷ Andersson, Inledning till skatterätten, Helsingfors 1965, 2 upplaga s. 97, pitää sosiaaliturvamaksua verona.

⁸ Maksun arvostelu sai teollisuuden taholta lisävauhtia siirryttäessä perimään korotettua maksua suuren käyttöomaisuusmäärän perusteella. Porrastuksen yhteydessä suurempaa maksua joutuivat toisaalta maksamaan myös eräät julkisoikeudelliset työnantajat.

siin verolakeihin, joista mainitsen TVL:n, perintö- ja lahjaverolain sekä välillisestä verotuksesta autoverolain.⁹

Sosiaaliturvamaksun osalta joudutaan kansainvälisestä vero-oikeudesta johdettaviin maksun määrittämisen rajoituksiin suhtautumaan erityisin painotuksin, koska laissa ei ole välittömiä rajoitussäännöksiä ja koska alalta yleensä puuttuvat muutkin verotusoikeutta koskevat rajoitukset. Pidättyvä lähestymistapa koskee erityisesti vieraan maan asukkaita, jotka eivät välittömästi kuulu Suomen verovallan alaisuuteen. Suomalaisen työnantajan maksuvelvollisuus ratkeaa pääsääntöisesti sisäisen oikeutemme perusteella. Harvemmin ehkä ajatellaan, että ulkomailla ilmenevän tosiseikaston, kuten juuri palkkatyön, perusteella suomalaiselle työnantajalle tapahtuvan sosiaaliturvamaksun määrittäminen voi loukata tuon toisen maan valtion verovaltaa. Olisiko asian arvostelu toinen käytettäessä siellä vierasmaalaista työvoimaa suomalaisen työvoiman asemesta? Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, jos sitä tarvittaisiin, ei ole mahdollista sosiaaliturvamaksulain nojalla. Lain 14 § sisältää mahdollisuuden viivästysseuraamusten poistamiseen.¹⁰

Sosiaaliturvamaksulaissa on eräitä, tosin vähemmän keskeisiä ulkomaansuhdetta koskevia säännöksiä, jotka tässä rekisteröin.

1) Jos pohjoismaisen sosiaaliturvamaksusopimuksen (SopS 81/81) mukaan työnantaja on vapautettu kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksun suorittamisesta Suomessa, ei palkasta ole maksettava sosiaaliturvamaksua.¹¹

2) Palkan käsitteen osalta on viittaus Pohjoismaiden Investointipankin verottamisesta annetun lain 2 §:ään (627/78).

3) Maksunalaista palkkaa on myös lähdeverolaissa tarkoitettu palkka ja työnantaja on myös lähdeverolaissa tarkoitettu perimiseen velvoitettu henkilö, ts. työnantaja sekä hänen Suomessa oleva edustajansa (2 § 1 ja 2 mom).

⁹ Monet verolait jättävät ao. veron kansainväliset rajat määrittelemättä. Tämä koskee esim. eräitä leimaveron muotoja sekä koiraveroa.

¹⁰ Lääninoikeudet ovat ainoa varsinainen valitusaste sosiaaliturvamaksuasioissa. Lassi Kilpi on huomauttanut, mk. s. 21, että KHO on myöntänyt valituslupia po. asioissa säästeliäästi. Alan kansainvälisissä kysymyksissä lupia on kuitenkin annettu enemmän.

¹¹ Lain 1 a §. Sanotun sosiaaliturvasopimuksen, jossa osapuolina ovat Suomi, Islanti, Norja ja Tanska, 10 artiklan mukaan maksut sopimuksen mukaisista etuuksista suoritetaan siinä maassa, jonka lainsäädäntö koskee oikeutta etuuksiin, jotka riippuvat ansiotyöstä tai ansiotyön tuloista. Tuollaisia maksuja ei saa periä toisessa maassa. Jos kuitenkin työnantaja lähettää työntekijän pohjoismaasta toiseen suorittamaan työnantajan lukuun työtä, jonka arvioidaan kestävän enintään 12 kuukautta, kuuluu hän työsuhteesta johtuvien etujen suhteen edelleen kotivaltionsa lainsäädännön piiriin (8 art. 1 mom). Sosiaaliviranomaiset voivat sopia pitemmästäkin karenssiajasta. Työnantajamaksut kuulunevat vastaavasti kotivaltiossa eikä työntekovaltiossa tuolta ajalta maksettavaksi.

4) Vieraan maan Suomessa oleva lähetystö tai lähetetyn konsulin tai vastaavan alainen konsulinvirasto eivät ole maksuvelvollisia.

Keskeisiin rajan yli ulottuvia suhteita koskeviin kysymyksiin sosiaaliturvamaksulaki ei anna suoria vastauksia. Siinä todetaan lyhyesti, että maksu peritään ennakoperinnän alaisten palkkojen määrästä. Ennakoperintälaki, johon sosiaaliturvamaksulaissa viitataan palkan ja työnantajan määritelmien osalta (2 §, EpL 4 §), ei viitatulta osaltaan valaise nyt po. ongelmaa. Sen sijaan EpL 1 §:ssä ilmaistu johtoajatus, että ennakoperintä tapahtuu valtiolle, kunnalle ja kirkolle menevien verojen ja kansaneläkemaksun perimiseksi, on oikeuskäytännössämme saanut antaa sisältää myös sosiaaliturvamaksun kansainvälisiä ulottuvuuksia määrättäessä.

Sanottua ennakoperintälain johtoajatus on nimittäin sovellettu sosiaaliturvamaksuun siten, että jos palkka TVL:n II osan¹² säännösten mukaan ei ole palkansaajan Suomessa verotettavaa tuloa, työnantajan ei tule maksaa palkasta sosiaaliturvamaksua (KHO 1976 II 551). Tämä ei havaitakseni ole EpL 1 §:stä tehtävä »välttämätön» johtopäätös vaan tulkinto. Kun on palkasta kysymys, sääntö tulee sovellettavaksi ennen muuta tapauksiin, joissa suomalainen työnantaja maksaa palkkaa ulkomaiselle työntekijälle muualla kuin Suomessa tehdystä työstä. Se on ulotettu koskemaan suomalaisia työntekijöitä, joiden palkka on vapautettu tuloverosta yhden vuoden (nykyään 6 kuukauden) säännön perusteella.

Voitaisiin ajatella, että samaa EpL 1 §:stä johdettavaa vapauttavaa sääntöä sovellettaisiin silloinkin, kun työntekijän palkka on tuloverosopimuksen nojalla vapautettu tuloveroista, eikä siitä siis tehdä ennakon tai lähdeveron pidätystä. Näin ei kuitenkaan ole menetelty, vaan sosiaaliturvamaksu on tuloverosopimuksesta riippumatta maksettava (KHO 1975 II 569). Tämän tapauksen logiikka on sangen selvä. Jos vapautus myös sosiaaliturvamaksusta myönnettäisiin, se merkitsisi tuloverosopimuksen ulottamista sellaiseenkin veroon, jota sopimus ei lainkaan kata, ja näinhän ei menetellä veroja ja maksuja koskevien sopimusten soveltamisessa.

Seuraavassa käsitellään tavalliset Suomessa ja ulkomailla tehtyä palkkatyötä koskevat tilanteet.

¹² Kirjotuksen TVL-viittaukset koskevat vuoden 1974 TVL:ää.

A. Suomalainen työnantaja

1. Työnteko Suomessa

Sosiaaliturvan kansallisesta luonteesta johtuen voisi ajatella, että enintään 6 kuukautta Suomessa oleskeleva ulkomaalainen työntekijä ei muodostaisi suomalaiselle työnantajalle sosiaaliturvamaksuvelvollisuutta. Sanotunlaisen ulkomaalaisen mahdollisuudet ja tarpeet Suomen sosiaaliturvaan nähden ovat sangen rajoitetut. Maksuvelvollisuus voidaan mielestäni kuitenkin johtaa

- sosiaaliturvamaksun veron luonteesta
- yleinen tuloverosopimus ei po. tapauksessa ole esteenä työntekijän palkkaan kohdistuvan ennakonpidätyksen toimittamiselle. Kysymyksessä on täältä saatu tulo (v. 1974 TVL 6 § 4 k)
- jos verosopimus jossain tilanteessa vapauttaisikin Suomessa tuon ajan olevan työntekijän verosta, niin vapauttaminen ei kuitenkaan ulotu työnantajan sosiaaliturvamaksuun.

Sosiaaliturvasopimukset koskevat yleensä vain sosiaalisuojan antamista ulkomaalaiselle, ei työnantajalle tai muille tulevia maksuja. Vuoden 1981 pohjoismaiden sosiaaliturvasopimus voi kuitenkin vapauttaa toisesta pohjoismaasta tänne enintään 12 kuukaudeksi lähetetyn työntekijän osalta sosiaaliturvamaksun. Maksu suoritetaan sopimuksen mukaan siinä valtiossa, josta henkilö on lähetetty eikä työntekovaltiossa. Tämä sopimusperusteinen vapautus maksusta voi nähdäkseni tulla sovellettavaksi myös suomalaiseen työnantajaan silloinkin kun työ on tehty Suomessa eli esim. silloin, kun suomalainen yritys, jolla on toimipaikka Norjassakin, lähettää norjalaisen työntekijän Suomeen enintään 12 kuukauden ajaksi. Maksu kuuluu Norjalle, jos se voi käyttää oikeuttaan sisäisen lainsäädäntönsä mukaan.

2. Työnteko ulkomailla

Ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksu eivät juuri voi tulla kysymykseen, kun suomalainen työnantaja käyttää vieraassa maassa sikäläistä eli siellä asuvaa tai muuta ulkomaista työvoimaa. Tuollainen palkka ei lain (TVL 6 § 4 k) mukaan ole Suomessa verotettavaa eikä siis ennakonpidätyksen tai lähdeveron alaista. Tällainen tulkinto on omaksuttu ratkaisussa KHO 1976 II 551, jossa oli kysymys suomalaisen työnantajan velvoittamisesta maksamaan sosiaaliturvamaksu Italiassa ja Israelissa asuneille ja työskenneille tosin suomalaista alkuperää oleville

työntekijöille maksamistaan palkoista. Ratkaisussa katsottiin, että TOL:n verovelvollisuutta koskevien säännösten johdosta palkoista ei ollut suoritettava ennakoperintälain 1 §:ssä tarkoitettuja veroja tai maksuja, mikä vuoksi ennakoperintää ei ollut toimitettava eikä sosiaaliturvamaksua liioin ollut maksettava. Ehkä voidaan sanoa, että LO joka oli hylännyt verovelvollisen valituksen, näki »ennakoperinnän alaisen palkan» *in abstracto*, KHO *in concreto*.

Edellisessä tapauksessa oli kysymys siitä, että palkka ei lain mukaan ollut Suomessa verotettavaa. Kun suomalainen työnantaja käyttää vieraassa maassa suomalaista lähetettyä työvoimaa, niin tuon palkan verotusoikeus on tavallisesti verosopimuksen mukaan kuuden ensimmäisen kuukauden (183 päivän) aikana Suomella, jos työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa työntekevaltiossa, ja sen jälkeen verotusoikeus on tuolla vieraalla valtiolla, jos oleskelu kestää 183 päivää pitemmän ajan. Verosopimuksen mukaan työntekijän kotivaltiolle kuuluva 183 päivän verotusoikeus lasketaan vuosikohtaisesti. Jos verotusoikeus edellisen mukaisesti on Suomella kotivaltiona, niin työnantaja on velvollinen sekä ennakonpidätykseen että sosiaaliturvan maksamiseen. Jos verotusoikeus on sanotun pitemmän oleskelun johdosta vieraalla valtiolla, niin suomalainen työnantaja on velvollinen maksamaan ainoastaan sosiaaliturvamaksun, koska verosopimuksesta ei ole heijastusvaikutuksia sosiaaliturvamaksuun.

Tavallisimmin kuitenkin suomalainen lähetetty työntekijä vapautuu tuloverosta kuuden kuukauden säännön nojalla, ja vastaavasti työnantaja vapautuu paitsi ennakonpidätyksestä niin myös sosiaaliturvamaksusta. Tämä KHO:n kanta ratkaisussa 1979 II 627, menee vapauttamislinjassa sangen pitkälle, koska silloisen yhden vuoden, nykyään kuuden kuukauden, säännön tarkoituksena tuskin oli ulottaa sen vaikutuksia työnantajan sosiaaliturvamaksuun. Suomalaisten työntekijöiden sosiaaliturvan tarve tuskin vähenee paljonkaan sen vuoksi, että he työskentelevät jonkin aikaa vieraassa maassa. Jos Suomesta lähetetyn työntekijän oleskelu ulkomailla jatkuu, joudutaan muun vapautusperusteen ehkä puuttuessa ottamaan kantaa siihen, onko hän enää Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ennen kolmen vuoden säännön voimaan tuloa, saattoi noin 15 kuukauden oleskelu ulkomailla tehdä työntekijästä rajoitetusti verovelvollisen. Kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa on perheen asuinpaikalla, komennussuhteilla ja varallisuusseikoilla ratkaiseva merkitys.

Aika usein suomalainen konserni hoitaa ulkomailla tapahtuvan työn siellä olevan tytäryhtiönsä kautta, jolloin sosiaaliturvamaksuvelvoitetta Suomeen suomalaisenkaan työntekijän osalta ei muodostu. Itse urak-

ka on kuitenkin voitava kohdistaa tuohon tytäryhtiöön eikä Suomessa olevaan yritykseen.

B. Ulkomainen työnantaja

1. Yleistä

Ulkomaalaista kohdellaan sosiaaliturvamaksun osalta eri tavalla kuin suomalaista työnantajaa. Itse ulkomaalaisuus on haettavissa tuloverotuksemme käsitteistöstä. Tähän en puutu enemmälti. Huomautan kuitenkin, että muodollinen kotipaikka, yhteisöjen osalta rekisteröintimaa, on saanut verotus- ja oikeuskäytännössä ehkä liikaa painotusta. Verosopimustemme kotivaltion määritelmät voisivat tarjota monipuolisemman lähestymistavan.¹³

Edellisten lisäksi TVL:ssä (6 § 4 k) on »täällä olevan työn- ja toimeksiantajan» käsite. »Täällä oleminen» ei ole sama asia kuin Suomessa asuminen tai suomalainen yhteisö. Myös ulkomaalainen voi olla täällä oleva esim. kiinteän toimipaikan, edustajan tai, mahdollisesti, jatkuvan myynti- tms. toiminnan kautta.¹⁴

Sosiaaliturvamaksun TVL-kytkennöistä johtuen »täällä olevan työn- tai toimeksiantajan» käsitteellä on yhteys myös sosiaaliturvamaksuun, koska rajoitetusti verovelvollisella yksityinen palkka ei ole täällä veronalaista (täällä saatua tuloa), jos työtä ei ole suoritettu yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.

Jos sosiaaliturvasopimuksemme eivät, niinkuin asia yleensä on, sisällä säännöksiä sosiaaliturvamaksusta, joudutaan johtopäätökset ulkolaisen työnantajan maksuvelvollisuudesta luonnollisestikin tekemään sisäisen lakimme, käytännössä sosiaaliturvamaksulain, ennakkooperintälain ja varsinkin TVL:n perusteella.

Siitä minkä maan sosiaaliturvajärjestelmään esim. lähetetty työntekijä kuuluu sosiaaliturvasopimuksen mukaan, voidaan ehkä tehdä varovaisia johtopäätöksiä myös sosiaaliturvamaksun osalta. On harkinnanvaraista, voidaanko Suomen ja ao. vieraan valtion välillä tehtyä bilateraalista tuloverosopimusta, esim. sen käsitteistöä, niinikään käyttää tulkinnallisena apukeinona.

Kansainvälisen oikeuden verotusta koskevat säännöt lienevät vie-

¹³ Ks. esim. OECD-mallisopimus art. 4, verotuksellinen kotipaikka. Sosiaaliturvamaksusta ulkomaalaissuhteissa ks. myös Veijo Hämäläisen artikkeli, Näkökohtia työnantajan sosiaaliturvamaksusta, Verotus 1977 s. 152 ss.

¹⁴ Toisin ehkä Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki, toinen täydennetty painos, Vammala, s. 29 ss., joka rinnastanee täällä olemisen Suomessa asumiseksi.

lä kehittelyasteella. Ns. kansainvälisen vero-oikeuden selväpiirteisin anti onkin bilateraalinen tai multilateraalinen verosopimus. Tästä huolimatta voidaan pitää kiinni siitä, että verosopimuksen puuttuessaakin ao. veron osalta valtioiden tulee ulkomaalaiselle veroja tai maksuja määrätessään ensin asettaa kysymys, onko verolla sellainen asiallinen yhteys tuon ulkomaalaisen statukseen, että vero todella voidaan määrätä.¹⁵ Yleisluontoinen vero, kuten tulovero edellyttää henkilön kansalaisuutta tai asumista ao. maassa tai suoraa osallistumista tuon maan kansantalouteen. Vero ei saa liioin olla ulkomaalaista diskriminoiva.¹⁶

Kansainvälisen oikeuden periaatteiden rikkomisesta ei ole universaalisia sanktioita. Sen sijaan joidenkin yhteisöjen sääntöihin on saatettu ottaa verotusta koskevia lausekkeitä¹⁷ jotka ovat sitovia.

2. Kun työntekijä on oleskellut täällä enintään puoli vuotta

Sosiaaliturvamaksua tässä ryhmässä ei yleensä suoriteta. Periaatteellisista syistä käsittelen kuitenkin asiaa muutamalla rivillä. Kun ulkomaisen työnantajan tänne lähettämä työntekijä oleskelee täällä enintään puoli vuotta, hän on rajoitetusti eli vain täältä saamastaan tulosta verovelvollinen. Tämän mukaisesti hän maksaa täällä pääasiallisesti tekemästään työstä veron vain, jos työnantaja on »täältä oleva», eli tänne etabloitunut, esim. kiinteän toimipaikan tai edustajan kautta. Tällaisen etabloitumisen ei tarvitse ylittää verosopimuksissamme tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan.

Tavallista kuitenkin on, että ulkomaisella työnantajalla ei ole täällä sellaista verosopimuksissa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, joka verosopimustemme mukaan antaisi verotusoikeuden palkasta ao. vieraalle valtiolle, kun työntekijän oleskelu ei kestä täällä yli 183 päivää verovuoden aikana. Sen sijaan työnantajalla voi olla sellainen toimipiste, joka täyttää esim. VerL 60 §:n mukaisen toimipaikan edellytykset, työnantajalla voi olla täällä edustaja tai muu »läsnäolon» toteuttava seikka. Palkka olisi silloin täältä saatua, ja kun yleinen verosopimus ei estä sosiaaliturvamaksun määräämistä, edellytykset sosiaaliturvamaksun määräämiselle saattaisivat tältä kannalta olla olemassa.

Oleskelun lyhytaikaisuudesta johtuva työntekijän selväpiirteinen

¹⁵ Ks. Albert J. Rädler ja Arndt Raupach, *Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen*, München ja Berlin 1966, s. 325 ss.

¹⁶ Ks. Ottmar Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*, Deventer 1964, s. 170. Kaksinkertainen verotus ei toisaalta sinänsä ole kansainvälisen vero-oikeuden vastaista s. 167.

¹⁷ Näin esim. Euroopan talousyhteisön sopimuksessa, ks. sama s. 172.

kuuluminen lähettäjävaltion sosiaaliturvan piiriin ei toisaalta suosita maksun määräämistä.

Verotuskäytännössä näyttää olevan halukkuutta jättää sosiaaliturvamaksu määräämättä ulkomaiselle työnantajalle, kun lähetetyn työntekijän oleskelu ei kestä täällä yli kuutta kuukautta. En tiedä, olisiko käytäntö sama, jos työnantajalla olisi täällä esim. VerL 60 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Viimeksi mainitussakin tapauksessa pidän vapauttamista hyvin perusteltavissa olevana, vaikkakin ratkaisu tuolloin irtoaa TVL-kytkennöistä. En ole löytänyt asiasta KHO:n prejudikaattia.

3. Lähetetty työntekijä oleskelee täällä yli kuusi kuukautta

Seuraavassa asiaa tarkastellaan ulkomaisen työnantajan kannalta. Otsikossa mainittu tilanne on ehkä ongelmaryhmän vaikein.

Kun ulkomailta lähetetty työntekijä on oleskellut Suomessa yli kuusi kuukautta, hänen katsotaan TVL:n mukaan asuvan täällä ja olevan yleisesti eli kaikista tuloistaan täällä verovelvollinen. Tällöin edellä käsitelty TVL 6 §:n 4 kohdan rajoitettua verovelvollista koskeva edellytys työn tekemisestä Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun menettää kantavuutensa.

Jos otsikon tilanteessa sosiaaliturvamaksulakia tulkitaan kytkemällä »ennakkoperinnän alainen palkka» TVL:n verovelvollisuutta koskeviin säännöksiin eli nähtäisiin asia työntekijäkohtaisesti maksuvelvollisen eli työnantajan status sivuuttamalla, tulkinto olisi otsikon olosuhteissa aina langettava. Ulkomaisella työnantajalla, joka on lähettänyt työntekijän Suomeen sanotuksi ajaksi, ei tuon lähettämisen ja työsuhteen lisäksi tarvitsisi olla mitään muita yhteyksiä Suomeen sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden laukeamiseksi. Vastaava lopputulos on tosin selviö työntekijän tuloveron osalta. Sosiaaliturvamaksun osalta ei ole kuitenkaan aihetta jättää tarkastelua tähän.

Ulkomaalainen ei ole TVL:n, jossa ulkomaan suhteet on hyvin kartoitettu, mukaan yleisesti verovelvollinen eli TVL:n tapauksessa ilman tuloon tai varallisuuteen liittyvää erityistä yhteyttä Suomeen. Muidenkaan verolakien, vaikka niistä vastaavat säännökset puuttuvat, pohjalta ei ole aiheellista katsoa, kun otetaan kansainvälisen (vero-)oikeuden säännökset huomioon, että ulkomaalainen voisi olla velvollinen maksamaan Suomessa yleisluontoista veroa ilman että ulkomaalaisen status Suomeen nähden olisi lähentynyt tai ilman että tuolla verolla olisi selvä asiallinen yhteys ulkomaalaiseen.

Tuollainen statuksen muutos voisi olla jonkinasteinen etabloituminen Suomeen siten että ulkomaalainen ainakin po. veron kannalta olisi Suomen asukkaaseen, tässä tapauksessa lähinnä suomalaiseen yrittäjään tai yleensä työnantajaan, rinnastettavissa.

Sanotun asiallisen yhteyden osalta on huomautettava, että sosiaaliturvamaksua voidaan pitää osana, paitsi verojärjestelmäämme, myös sosiaaliturvajärjestelmäämme. Tältä kannalta voidaan suhtautua kriittisesti maksun määrittämiseen sellaisen työntekijän osalta, joka muodollisesta Suomen asukkuudesta huolimatta on täällä vain yhtä tai muutamaa rajoitettua työprojektia varten kuulumalla vain löyhästi ja väliaikaisesti Suomen sosiaaliturvajärjestelmään siitä aikanaan selväpiirteisesti irroittautumalla. Huomioon olisi tällöin otettava, missä määrin työntekijä maiden välillä mahdollisesti voimassa olevan sosiaaliturvasopimuksen mukaan on oikeutettu Suomen sosiaalietuihin.¹⁸

Edelliseltä pohjalta voidaan kehittää erilaisia ratkaisumalleja. Ne voisivat koskea paitsi työntekijän yli kuusi kuukautta kestävää oleskelua niin myös lyhyempää oleskelua silloin, kun työnantaja on »täällä oleva» eli että ulkomaalaisella työnantajalla on täällä kiinteä toimipaikka tai vastaava yhteys Suomeen.

1) Ensimmäisen mukaan työnantajan maksuvelvollisuus ratkaistaisiin pelkästään työntekijän oleskelun keston perusteella ottaen lyhytaikaiseen työntekijään nähden huomioon TVL 6 §:n 4 kohdan edellytys.

2) Toisen mukaan voisi työntekijän yli kuusi kuukautta kestävä oleskelu olla vähimmäisedellytys, mutta sen lisäksi edellytetään työnantajan jonkinasteista etabloitumista Suomeen.

3) Kolmannen vaihtoehdon mukaan kiinnitettäisiin päähuomio lähetetyn työntekijän kuulumiseen Suomen sosiaaliturvajärjestelmään.

4) Ennakkoperintäkäytännössä on havaitakseni kiinnitetty huomiota palkanmaksun paikkaan, ts. onko se tapahtunut esim. lähettäjävaltiossa vai Suomessa.

Asiaan saatiin valaisua KHO:n merkittävällä ratkaisulla 14. 8. 1986 T 2944.

Brittiläinen yhtiö oli toiminut Suomessa suomalaisen valmistajan työpaikalla suorittaen öljynporauslauttojen valmistuksen valvontaa tilaajan lukuun. Toiminta oli kestänyt verotarkastuksen alkaessa lähes kolme vuotta. Verotarkastajat katsoivat, että ne lähetetyt työntekijät, jotka olivat olleet Suomessa yli 183 päivää, olivat täällä yleisesti vero-

¹⁸ Monet sosiaaliturvasopimukset jättävät lähetetyn työntekijän 12—24 kuukauden ajaksi lähettäjävaltion sosiaaliturvajärjestelmään.

velvollisia ja että Suomessa maksettujen päivärahojen ja asuntoetujen osalta oli toimitettava, paitsi ennakonpidätys, myös suoritettava sosiaaliturvamaksu.

Lääninveroviraston toimitettua maksuunpanon yhtiö on valituksessaan esittänyt, että po. työmaa oli lähetettyjen työntekijöiden tilapäinen työtekemispaiikka ja että yhtiöllä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Yhtiöllä ei ollut omia toimitilojakaan Suomessa vaan kaikki toiminta oli tapahtunut suomalaisen valmistajan tiloissa. Työntekijöillä oli varsinainen kotipaikka ja työpaikka Iso-Britanniassa ja he olivat Suomessa ainoastaan po. yhden tehtävän suorittamista varten. Varsinainen palkka maksettiin kotimaasta käsin.

LO katsoi, että työntekijät olivat täällä yli kuusi kuukautta oltuaan yleisesti verovelvollisia. Yhtiöllä ei selvitetty olleen verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikka Suomessa. Puheena olevat luontaisedut olivat EpL 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Sosiaaliturvamaksu oli suoritettava.

Yhtiö haki valituslupaa KHO:ssa ja esitti, että yhtiöllä ei ollut tuotannollista toimipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa täällä. Myös päivärahat oli maksettu Iso-Britanniasta käsin.

KHO katsoi, että yhtiöllä ei ollut kiinteää toimipaikkaa po. valvontatoimintaa varten eikä myöskään asioiden hoitamista varten täällä edustajaa. Kun Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan velvollisuudesta toimittaa ennakonpidätys ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu ei näin ollen voitu yhtiöön soveltaa, yhtiö ei ollut ennakonpidätys- eikä sosiaaliturvamuksuvelvollinen.

Ratkaisun perusteluista päätelleen KHO ei pannut painoa työntekijöiden asemaan yleisesti verovelvollisina. Tällainen painotus olisikin johtanut sosiaaliturvamaksun suoritusvelvollisuuteen. Työntekijöiden sosiaaliturva-asemasta ei menettelyn kestäessä tehty väitteitä.¹⁹

Vapauttamisperusteena KHO näki ulkomaisen työnantajan fyysisen läsnäolon puuttumisen Suomessa. Jos yhtiöllä olisi ollut täällä kiinteä toimipaikka tai edustaja, niin maksu olisi ollut kaiketi määrättävä. LO ei pitänyt kiinteän toimipaikan puuttumista sosiaaliturvamaksun kannalta merkityksellisenä. Viittaus sopimusperusteiseen kiinteään toimipaikkaan LO:n päätöksessä koski ilmeisesti ennakonpidätystä, jolta osin LO palautti asian. KHO tai LO eivät antaneet palkkaetujen maksupaikalle merkitystä.

Vuoden 1919 elinkeinolain 2 §:n mukaan ulkomaalaisella elinkeinon-

¹⁹ Suomen ja Iso-Britannian sosiaaliturvasopimuksen (SopS 1960/8) 4 art. mukaan lähetetty työntekijä on ainakin 12 ensimmäisen kuukauden ajan kotivaltionsa sosiaaliturvan piirissä. Ks. myös 4 art. b k.

Olli J. Sainio

harjoittajalla tulisi olla täällä edustaja (edustajapakko). Tämä koskee lähinnä täällä tapahtuvaa jatkuvaa liiketoimintaa. Asiassa ei tuotu esille, että tuollainen edustaja olisi ollut täällä tai että suomalainen valmistaja olisi hoitanut edustajan tehtäviä. Tehtävän laadusta johtuen edustajaolettama ei olisikaan ollut kovin vahva.