



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Lotta Salmi

Taloudellinen työnantaja de lege ferenda

Suunnitellun lakiuudistuksen tarkastelu

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Talousoikeuden Pro Gradu -tutkielma
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO
Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö

Tekijä:	Lotta Salmi		
Tutkielman nimi:	Taloudellinen työnantaja de lege ferenda : Suunnitellun lakiuudistuksen tarkastelu		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	102

TIIVISTELMÄ:

Globalisaation lisäämä työntekijöiden liikkuvuus rajojen yli on aiheuttanut haasteita valtioiden, myös Suomen, verotusoikeuden turvaamisessa. Suomen verotusvalta määrittellään sekä kansallisessa lainsäädännössä että Suomen solmimissa verosopimuksissa. Suomen solmitut verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen ja niihin sisältyy työskentelyvaltion verotusoikeutta rajoittava 183 päivän -sääntö, joka estää työskentelyvaltion oikeuden verottaa toisesta sopimusvaltiosta tulleen työntekijän saamaa palkkaa. Säännön toinen ehto edellyttää, ettei palkkaa maksa sellainen työnantaja, joka katsotaan työskentelyvaltiossa asuvaksi. Nykyään Suomi soveltaa solmimissaan verosopimuksissa vuokratyövoimaa koskevaa erityissäännöstä.

Suomessa työnantajakäsitettä on tulkittu muodollisesti, eli työnantajaksi on pääsääntöisesti katsottu taho, jonka kanssa työntekijä on solminut työsopimuksensa ja joka maksaa työntekijän palkan. Suomessa on kuitenkin ehdotettu otettavaksi käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, joka laajentaisi tarkastelun tosiasiallisiin seikkoihin. Ulkomainen työntekijä ei siis enää voisi suorittaa lyhytaikaisia työkomennuksia Suomessa verovapaasti työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun. Käytännössä taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto laajentaisi nykyisen tuloverolain 10 §:n 4 c kohtaan sisällytetyn vuokratyövoimaa koskevan erityissäännöksen koskemaan myös tilanteita, joissa työntekijä asetetaan ulkomaisen työnantajan toimesta suomalaisen yhtiön käyttöön myös muuten kuin vuokraamalla.

Taloudellisen työnantajan käsitettä sovellettaisiin verosopimustilanteissa arvioitaessa 183 päivän -säännön soveltuvuutta. Se koskisi ulkomailta Suomeen tulevia työntekijöitä verovelvollisuusstatuksesta riippumatta. Sääntelyä sovellettaisiin sekä konsernitilanteisiin että muihin tilanteisiin. Mikäli työntekijän työnantajaksi katsottaisiin suomalainen taloudellinen työnantaja, olisi tämän palkka veronalaista Suomessa ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Konsernitilanteissa tulisi sovellettavaksi erityinen lyhytaikaista työskentelyä koskeva verovapaussäännös. Lisäksi sekä ulkomaiselle työnantajalle että taloudelliselle työnantajalle syntyisi ilmoittamisvelvollisuuksia Suomeen. Konsernitilanteissa ulkomaisen työnantajan ilmoittamisvelvollisuudet siirtyisivät taloudelliselle työnantajalle, jolle syntyisi lisäksi ennakonpidätysvelvollisuus. Vaikka sääntely turvaisikin Suomen verotusoikeutta, aiheuttaisi se myös hallinnollista rasitetta sekä verovelvollisille että Verohallinnolle.

Tutkielmassa on määritelty taloudellisen työnantajan käsite ja selvitetty, missä tilanteissa se tulisi sovellettavaksi. Lisäksi on arvioitu, täyttyvätkö ehdotetulle uudistukselle asetetut tavoitteet nykyisen ehdotuksen keinoilla. Tutkimusmetodeina on käytetty lainopillista ja oikeuspoliittista menetelmää. Koska käsite on kansainvälisesti käytössä, on tutkimuksessa hyödynnetty myös oikeusvertailua. Tutkielman lähteinä on käytetty oikeuslähteitä, esitysluonnoksia ja niiden lausuntoja, OECD:n julkaisuja, kotimaisia ja kansainvälisiä artikkeleita sekä Verohallinnon ohjeita.

AVAINSANAT: Taloudellinen työnantaja, kansainvälinen vero-oikeus, verosopimus, verotusoikeus, kansainvälinen liikkuvuus

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Johdatus aiheeseen	6
1.2	Tutkimustehtävä ja tutkielman toteutustapa	8
1.3	Rakenne ja rajaus	11
2	Nykytila	14
2.1	Verotusvalta	14
2.2	Palkka, työnantaja ja työsuhde	20
2.3	Rajoitetusti verovelvollisen palkan verotus	21
2.4	Suomeen vuokratun työntekijän verotus	23
2.5	Ulkomaisen työnantajan työnantajavelvoitteet Suomessa	25
2.5.1	Ulkomaisen työnantajan edustaja	25
2.5.2	Työnantajarekisteri, palkkatietoilmoitukset ja sosiaalivakuutusmaksut	26
2.5.3	Ennakkoperintärekisteri	28
2.5.4	Vuokratyötilanteita koskevat ilmoittamisvelvollisuudet	29
3	OECD:n malliverosopimus	31
3.1	Taustaa	31
3.2	Malliverosopimuksen kommentaari ja verosopimusten tulkinta	32
3.3	OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla	34
3.4	183 päivän -sääntö	35
3.5	Työnantajan käsite OECD:n malliverosopimuksessa	38
3.6	OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin merkitys ratkaisutoiminnassa – Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4	42
3.6.1	Tausta	42
3.6.2	Käsittely	43
3.6.3	Ratkaisu	45
3.6.4	Merkitys	47
4	Suunniteltu lakimuutos	49
4.1	Tausta	49

4.2	Tavoitteet	50
4.3	Taloudellisen työnantajan käsite tuloverolaissa	51
4.4	Ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuus sekä veron periminen	54
4.5	Taloudellinen työnantaja muualla	57
4.5.1	Lainsäädännössään käsitettä soveltavat valtiot	57
4.5.2	Oikeuskäytännössään käsitettä soveltavat valtiot	64
4.6	Vertailu	69
4.7	Suunnitellun lakimuutoksen ja sen vaikutusten arviointi	74
4.7.1	Yleistä	74
4.7.2	Taloudelliseen työnantajaan kohdistettavat velvoitteet	75
4.7.3	Lyhytaikainen työskentely	78
4.7.4	Konsernitilanteet	81
4.7.5	Muut kuin konsernitilanteet	83
4.8	Soveltaminen	86
5	Johtopäätökset ja yhteenveto	90
	Lähteet	94
	Oikeustapausluettelo	102

Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BKT	Bruttokansantuote
EPL	Ennakkoperintälaki (1118/1996)
EStG	Einkommensteuergesetz (Saksan tuloverolaki)
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
IRC	Internal Revenue Code (Yhdysvaltain tuloverolaki)
ITEPA	Income Tax (Earnings and Pensions) Act (Ison-Britannian tuloverolaki palkkatulosta ja eläkkeistä)
KPL	Kirjanpitolaki (1997/1336)
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SINK	Lagen för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (Ruotsin laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta)
SopS	Sopimussarja
STBV	Short Term Business Visitors (Isossa-Britanniassa käytettävä termi lyhytaikaisesti maahan työskentelemään tulevista henkilöistä)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö

1 Johdanto

1.1 Johdatus aiheeseen

Kansainvälistyminen, eli globalisaatio, kasvattaa jatkuvasti valtiorajat ylittävää toimintaa. Rajojen yli liikkuvat hyödykkeet, investoinnit, yhteisöt ja henkilöt.¹ Rajat ylittävä työskentelykään ei ole enää epätavallista, ja työntekijä voi suorittaa työtehtäviään myös varsinaisen asuinvaltionsa ulkopuolella². Työskentely asuinvaltion ulkopuolella voi kuitenkin aiheuttaa työntekijälle erilaisia velvoitteita työskentelyvaltiossa. Taloudelliset ja hallinnolliset seikat rajat ylittävässä työskentelyssä on hyödyllistä selvittää aina etukäteen.

Eräs näistä seikoista on verotus. Rajat ylittävässä työskentelyssä tulee arvioitavaksi, millä valtiolla on verotusoikeus työskentelystä saatuun tuloon, eli palkkaan. Läheisesti verotukseen liittyvät myös työnantajavelvoitteet, kuten ennakonpidätyksen ja palkkatietoilmoitusten tekeminen. Työntekijän työskenteleminen ulkomailla voi laukaista myös tämän työnantajalle velvoitteita työskentelyvaltiossa. Tuloverotuksen kansainväliset olosuhteet määrittyvät valtioiden kansallisen lainsäädännön ja valtioiden välisten verosopimusten perusteella. Sekä kansallista lainsäädäntöä että verosopimusten solmimista ohjaavat ylikansallisten yhteisöjen piirissä sovitut ohjeet, joiden tavoitteena on välttää kaksin- ja moninkertainen verotus sekä veropako.³

Yksi näistä ylikansallisista yhteisöistä on OECD, joka on järjestö taloudelliselle yhteistyölle ja kehitykselle. OECD:n jäsenvaltiot käyttävät pääsääntöisesti⁴ verosopimusneuvotteluissaan OECD:n malliverosopimusta pohjana. Malliverosopimuksen 15 artikla käsittelee palkkatulon verottamista, ja siitä käytetään myös termiä palkka-artikla⁵. Palkka-artiklaan sisältyy 183 päivän -sääntö, joka evää työskentelyvaltion verotusoikeuden työntekijän

¹ Kalin, Kari, Kauppinen, Kotakorpi, Määttänen, Ropponen & Valkonen, 2019, s. 33.

² Burgstaller, 2005, s. 123.

³ Kari & Ropponen, 2018, s. 3.

⁴ Jäsenvaltioista ainakin Yhdysvallat soveltavat omaa malliverosopimustaan, joka on kuitenkin verrattain saman sisältöinen kuin OECD:n malliverosopimus.

⁵ Ks. OECD:n malliverosopimuksen rakenne kokonaisuudessaan, OECD, 2017a, s. 2–3.

palkkatuloon lyhytaikaisissa työskentelytilanteissa. Kyseisen säännön tulkitseminen ta-
pahtuu lähtökohtaisesti soveltavan valtion kansallisen lainsäädännön nojalla⁶. Koska ve-
rosopimuksissa käytettyjä käsitteitä on määritelty hyvin vähäisissä määrin itse verosopi-
muksissa, voivat verosopimusta soveltavien valtioiden tulkinnat erota toisistaan.

Eräät valtiot ovat omaksuneet kansalliseen lainsäädäntöönsä tai oikeuskäytäntöönsä
muodollista työnantajakäsitettä laajemman työnantajakäsitteen, eli taloudellisen työn-
antajan käsitteen. Viimeisimpänä käsitteen on omaksunut lainsäädäntönsä Ruotsi⁷. Kä-
site mahdollistaa työntekijän palkan verottamisen, vaikka tämä työskentelisi näennäi-
sesti ulkomaiselle työnantajalle, kun työntekijälle maksettu palkka tosiasiallisesti rasittaa,
ja työntekijän suorittama työ tosiasiallisesti hyödyttää, työskentelyvaltiossa sijaitsevaa
yhtiötä. Taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavat valtiot haluavat turvata verotus-
oikeutensa palkkatuloon, joka tosiasiallisesti rasittaa työskentelyvaltiossa olevaa yhtiötä
ja siten vähentää verotettavan yhtiötulon määrää⁸. Kalin ym. ovatkin todenneet, että
globalisaation seurauksena yksi suurimmista näkökulmista verojärjestelmän kehittämi-
seen on liikkuva veropohja⁹.

Suomessa taloudelliseen työnantajaan liittyvä sääntely oli suunniteltu otettavan käyt-
töön verovuodesta 2023 alkaen¹⁰. Ensimmäisen esitysluonnoksen mukaan uuden lain-
säädännön oli tarkoitus astua voimaan jo verovuoden 2022 alusta¹¹, mutta sääntely vii-
västy ja odottaa edelleen hallituksen esitystä¹². Eduskunnan ja valtioneuvoston kanslian
sopiman määräajan perusteella taloudellisen työnantajan käsitettä ei kuitenkaan tul-
taisi ottamaan käyttöön vuoden 2023 alusta, vaan käyttöönotto siirtyisi myöhemmälle¹³.

⁶ Dziurdž, 2013a, s. 107–108; OECD, 2017a, 3 artikla 2 kohta; OECD, 2017b, s.315. Eräät valtiot kuitenkin perustavat tulkintansa puhtaasti verosopimukseen ja käyttävät tulkinnassa apuna esimerkiksi malliverosopimuksen kommentaaria. Tulkintavaihtoehtoista enemmän luvussa 3.2.2.

⁷ Ruotsissa sovellettiin taloudellisen työnantajan käsitettä ensimmäisen kerran vuodesta 2021.

⁸ Dziurdž, 2013b, s. 493.

⁹ Kalin ym., 2019, s. 34.

¹⁰ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 2.

¹¹ Luonnos 1.7.2021 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 1.

¹² Tilanne 4.11.2022.

¹³ Eduskunta, 2022. Sopimuksen mukaan vuoden 2023 alusta voimaan astuvat hallituksen esitykset olisi annettava eduskunnalle viimeistään 20.10.2022. Tilanne 21.10.2022.

Nykyisin Suomessa on käytössä vuokratyöntekijöitä koskeva erityissäännös, jonka olisi lakiuudistuksen myötä tarkoitus sisältyä taloudellisen työnantajan sääntelyyn. Sääntelyn tavoitteena on tiivistää Suomen veropohjaa ja turvata Suomen verotusoikeutta.

1.2 Tutkimustehtävä ja tutkielman toteutustapa

Tutkimus kohdistuu suunniteltuun lainsäädäntöuudistukseen ja taloudellisen työnantajan käsitteeseen. Koska uusi lainsäädäntö tuo usein mukanaan tulkintakysymyksiä ja käytännön haasteita, on tutkielman tavoite määritellä, mitä taloudellinen työnantaja tarkoittaa ja miten ehdotettua lainsäädäntöä olisi tulkittava ja sovellettava Suomessa. Koska ehdotettu lainsäädäntö pohjautuu vahvasti kansainväliseen kehitykseen ja OECD:n malliverosopimukseen, on tutkimuksessa vahva kansainvälinen yhteys. Lainsäädännön tulkinnassa oikeuslähteinä on siis sekä kansallista että kansainvälistä sääntelyä ja ohjeistusta.

Ensisijaisesti verotuksella kerätään varoja julkisten menojen rahoittamiseksi. Näiden varojen kerääminen tulisi toteuttaa sekä tehokkaasti että oikeudenmukaisesti. Tehokkuudella tarkoitetaan sitä, että verojen aiheuttamat haitat talouden toiminnalle tulisi minimoida.¹⁴ Verotuksen ensisijainen tehtävä mielessä pitäen selvitetään, täyttääkö ehdotettu lainsäädäntö sille asetetut tavoitteet. Näin ollen tutkielman tavoitteena on myös toimia taustatutkimuksena lakihankkeen jatkokäsittelyä ajatellen.

Tutkielmassa sovelletaan useampaa oikeustieteellisen tutkimuksen metodologiaa. Yksi sovellettavista metodeista on lainopillinen metodi. Lainopillista, eli oikeusdogmaattista, tutkimusta on pidetty perinteisesti oikeustieteellisen tutkimuksen ydinalueena. Lainopillisen tutkimuksen kohteena on voimassa oleva oikeus, jolloin tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan tutkimalla ja tulkitsemalla voimassa olevan oikeuden sisältöä sekä

¹⁴ Kalin ym., 2019, s. 33.

systematisoimalla ja tulkitsemalla oikeussäännöksiä.¹⁵ Tutkimus kohdistuu ensisijaisesti suunniteltuun lainsäädäntöön eikä siten voimassa olevaan oikeuteen. Tutkimuksessa pyritään tekemään tulkintakannanottoja¹⁶ suunnitellusta lainsäädännöstä, jolloin suunniteltua lainsäädäntöä käsitellään ikään kuin se olisi osa voimassa olevaa oikeutta, ja sitä systematisoidaan ja tulkitaan osana voimassa olevaa oikeutta.

Lainopilliseen metodiin on yhdistetty oikeuspoliittista metodia. Siinä missä lainopillisessa tutkimuksessa voimassa olevaan oikeuteen kohdistuvat de lege lata -tulkintasuositukset perustuvat oikeuslähdeoppiin, voi oikeuspoliittisessa, de lege ferenda, tutkimuksessa tutkimuskysymyksiin vastata yhteiskunnallisen tarkoituksenmukaisuusharkinnan pohjalta¹⁷. Oikeuspoliittisessa tutkimuksessa tutkimuksen kohteena ovat lainsäädännön tavoitteiden asettaminen sekä keinot asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Oikeuspoliittisesta tutkimuksesta käytetään myös termiä de lege ferenda -tutkimus.¹⁸ Similä tiivistää de lege ferenda -tutkimuksen pohdinnaksi siitä, miten sääntelyä tulisi kehittää¹⁹. Koska veropolitiikan katsotaan olevan osa oikeuspolitiikkaa²⁰, voidaan veropolitiittisia argumentteja soveltaa oikeustieteellisessä ratkaisutoiminnassa²¹. Oikeuspolitiikasta on kolme eri tulkintaa. De lege ferenda -tutkimus tuottaa tietoa oikeuspolitiikalle kaiken kattavana politiikkana. Tutkimuksessa on kuitenkin myös viitteitä säädöspoliittisesta tarkastelusta, jossa tarkastellaan säädösten laatua eikä sisältöä esimerkiksi tarkastelemalla säädösten aiheuttamaa hallinnollista rasiitusta.²²

Lainopillisen ja oikeuspoliittisen metodin lisäksi tutkielmassa hyödynnetään oikeusvertailua metodina. Koska tutkimuksen kohteena olevalla käsitteellä ja lainsäädännöllä on selkeät kansainväliset yhteydet, on luontevaa vertailla ehdotettua lainsäädäntöä muiden valtioiden vastaavaan sääntelyyn tai oikeuskäytäntöön. Oikeusvertailun avulla

¹⁵ Hirvonen, 2011, s. 21–23.

¹⁶ Tulkintakannanottoista lisää ks. Hirvonen, 2011, s. 23.

¹⁷ Kolehmainen, 2016, s. 108.

¹⁸ Aarnio, 1978, s. 55–56.

¹⁹ Similä, 2007, s. 414.

²⁰ Myrsky, 2013, s. 5.

²¹ Määttä, 2007, s. 10.

²² Similä, 2007, s. 411–415.

selvitetään muiden oikeusjärjestelmien voimassa olevan sääntelyn sisältöä, ja sen tavoitteena on auttaa ymmärtämään omaa oikeusjärjestelmää paremmin²³. Husan esittämällä asteikolla²⁴ tutkimuksessa tapahtuva oikeusvertailu vastaa pääsääntöisesti ensimmäisen asteen syvyyttä, mutta siinä on viitteitä myös toisen asteen oikeusvertailusta. Ensimmäisen asteen oikeusvertailuksi katsotaan muihin oikeusjärjestelmiin tutustuminen, kun tavoitteena on etsiä esimerkkejä oman oikeusjärjestelmän kehittämiseen. Toisen asteen vertailussa etsitään toimivinta ratkaisua jonkin useissa järjestelmissä toistuvan oikeusongelman ratkaisemiseksi.²⁵

Oikeuslähteet voidaan jaotella usealla eri tavalla. Myrsky jaottelee oikeuslähteet sitoviin ja tosiasiallisiin oikeuslähteisiin, joista ensimmäistä kategoriaa edustavat laki ja tavanomainen oikeus ja jälkimmäistä edustavat oikeustiede ja oikeuskäytäntö²⁶. Oikeuslähteet ovat myös jaettavissa vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet koostuvat samoista lähteistä kuin sitovat oikeuslähteet. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainvalmisteluaineistot sekä eräät tuomioistuinratkaisut. Sallittuihin oikeuslähteisiin luetaan lainoppi, vertailevat argumentit, yleiset oikeusperiaatteet, eettiset ja moraaliset perusteet sekä reaaliset argumentit.²⁷

Tutkielmassa tullaan käyttämään laajasti erilaisia oikeuslähteitä lähdemateriaalina. Lainopillinen tutkimus edellyttää oikeuslähteiden käyttöä²⁸. Nykytilan selvittämiseksi käytetään voimassa olevaa kansallista oikeutta yhdessä oikeuskirjallisuuden kanssa. Lisäksi Verohallinnon ohjeet ovat merkittävässä osassa nykytilan selvittämistä. Koska kyseessä on suunniteltua lainsäädäntöä käsittelevä tutkimus, muodostavat hallituksen esitysluonnos²⁹ ja sen lausunnot merkittävän pohjan tarkastelulle. Koska kyseessä on vahvasti kansainvälisen vero-oikeuden alueella sijaitseva tutkimuskysymys, ovat OECD:n

²³ Aarnio, 1989, s. 50.

²⁴ Ks. asteikko kokonaisuudessaan Husa, 2010, s. 50.

²⁵ Husa, 2010, s. 50.

²⁶ Myrsky, 2011, s. 17.

²⁷ Kolehmainen, 2016, s. 116–117.

²⁸ Hirvonen, 2011, s. 44.

²⁹ Tilanne 4.11.2022, hallituksen esitystä ei ole annettu.

malliverosopimus ja sen kommentaari myös olennaisia lähteitä tutkielmassa. Näkökulmaa on laajennettu myös kansainvälisillä tieteellisillä artikkeleilla, jotka koskevat käsiteltävää tutkimusongelmaa, sillä kotimaista aineistoa on hyvin vähän. Kansainvälisyyttä on myös syvennetty tutustumalla muiden valtioiden lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön, joiden perusteella voidaan johtaa vertailevia argumentteja.

Tutkielman kohteena olevaa lakihankkeen edistymistä ja lähteitä on seurattu 4.11.2022 asti eikä sen jälkeen ilmestyneitä muutoksia ole huomioitu. Näin ollen tutkielma perustuu 23.6.2022 annettuun esitysluonnokseen taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä. Huomionarvoista on siis se, että kyseessä on keskeneräinen lakihanke, joka on vielä suunnittelutasolla ja sisältää useita epävarmuustekijöitä.

1.3 Rakenne ja rajaus

Tutkielmassa tarkastellaan Suomessa käyttöön otettavaksi ehdotettua lainsäädäntöä taloudellisesta työnantajasta. Tutkielma on jaettu viiteen pääluvun, joista ensimmäisessä pääluvussa johdatetaan lukija tutkielman aiheeseen. Johdannossa esitellään tutkimuskohteen ajankohtaisuus, käsiteltävät tutkimuskysymykset, sovelletut tutkimusmenetelmät, aiheen rajaus, käytetty lähdemateriaali sekä tutkielman rakenne. Johdannon tavoitteena on antaa lukijalle alustava käsitys tutkielman aiheesta.

Tutkimusaiheen varsinainen tarkastelu aloitetaan toisessa pääluvussa Suomen nykytilan esittelyllä tarkoituksenmukaisilta osin. Koska taloudellisen työnantajan käsite koskettaa ulkomailta Suomeen lyhytaikaisesti tulleita työntekijöitä, joilla on ulkomainen työnantaja, keskittyy tarkastelu näihin aspekteihin. Nykytilan kuvauksessa keskitytään esittelemään Suomen verotusvallan perusteita huomioimalla sekä kansallinen sääntely että verosopimus oikeus. Verotusvallan käsittelystä siirrytään luomaan yleiskäsitys siitä, mikä Suomessa katsotaan palkaksi, mikä on Suomesta saatua palkkaa sekä miten työnantaja määrittellään. Toisen pääluvun lopuksi käydään läpi rajoitetusti verovelvollisen palkan verotusta, vuokratyöntekijän palkan verotusta sekä ulkomaiselle työnantajalle syntyviä

työnantajavelvollisuuksia. Toisen pääluvun jälkeen lukijalla tulisi olla käsitys Suomen verotusvallan syntyisestä ja sitä rajoittavista tekijöistä sekä vallitsevasta oikeustilasta palkkatulon verottamisesta.

Kolmannessa pääluvussa keskitytään OECD:n malliverosopimuksen palkka-artiklan tarkasteluun. Koska taloudellisen työnantajan käsite liittyy olennaisesti palkka-artiklaan, ei luvussa käsitellä muita malliverosopimuksen artikloja. Näin rajauksen ulkopuolelle jää urheilijoiden, taitelijoiden, eläkkeensaajien, julkisessa palveluksessa toimivien henkilöiden, hallitusjäsenten sekä opiskelijoiden näissä ominaisuuksissaan saamien tulojen verotus³⁰. Pääluvun aluksi käydään malliverosopimusta ja sen kommentaaria yleisellä tasolla läpi, mutta tarkastelu keskittyy palkka-artiklaan ja erityisesti 183 päivän -sääntöön sekä työnantajan käsitteeseen, jota OECD:n malliverosopimuksessa käytetään. Luvun lopuksi nostetaan esille Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu, joka on toistaiseksi ainoa oikeuskäytäntöä taloudellisen työnantajan käsitteestä Suomessa. Ratkaisun esittelyn tavoitteena on korostaa OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin roolia ratkaisutilanteessa. Kolmannen pääluvun tavoitteena on luoda käsitys ohjeistuksesta, johon Suomen ehdotettu lainsäädäntö perustuu ja kirkastaa taloudellisen työnantajan kansainvälinen käsite.

Neljäs pääluku aloitetaan esittelemällä suunnitellun lainsäädännön tavoitteet ja sisältö lainkohdittain. Taloudellisen työnantajan lainsäädännön käyttöönoton yhteydessä olisi tarkoitus ottaa käyttöön myös suomalaisella aluksella työskentelyä koskevaa lainsäädäntöä. Tutkielmassa on kuitenkin keskitytty käsittelemään taloudellista työnantajaa, joten suomalaisella aluksella työskentelyä koskeva lainsäädäntö on pääasiallisesti jätetty käsittelyn ulkopuolelle. Suomeen kaavailun lainsäädännön esittelyn jälkeen käsittelyyn otetaan taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen ulkomailla. Tarkasteltavaksi on valittu kahdeksan valtiota, joista osa soveltaa käsitettä lainsäädännössään ja osa oikeuskäytäntönsä ja viranomaisohjeiden perusteella. Tarkastelun jälkeen vertaillaan Suomen

³⁰ OECD:n malliverosopimuksen artiklat 16–20 käsittelevät näitä tuloja, ja ne ovat siten palkka-artiklasta erillisiä kohtia.

suunniteltua lainsäädäntöä muiden valtioiden soveltamaan käytäntöön. Vertailun avulla pyritään tekemään havaintoja Suomeen suunnitellun lainsäädännön haasteista ja toisaalta vahvuuksista. Pääluvun päätteeksi arvioidaan ja systematisoidaan suunniteltua lainsäädäntöä osana voimassa olevaa oikeutta sekä esitetään tehtyjen havaintojen perusteella tulkinta- ja soveltamisnäkömyksiä kaavailusta lainsäädännöstä. Arvioinnissa ei ole tarkoitus ottaa kantaa ehdotetun lainsäädännön kannattavuuteen fiskaalisesta näkökulmasta, vaan arvioida, täyttääkö ehdotettu lainsäädäntö sille asetetut tavoitteet tällaisenaan, ja onko sen soveltaminen selkeää. Tavoitteiden täyttymisen yhteydessä on kuitenkin sivuttu myös fiskaalista näkökulmaa lakiehdotuksen perusteiden arvioinnin näkökulmasta. Viidennessä ja viimeisessä pääluvussa esitetään johtopäätökset.

2 Nykytila

2.1 Verotusvalta

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto laajentaisi Suomen verotusvaltaa. Jotta käsitteen käyttöönoton vaikutuksia voitaisiin arvioida kokonaisvaltaisesti, on ymmärrettävä Suomen verotusvallan nykyinen tila. Pääluvussa käsitellään verotusvallan määräytymisen pääperiaatteita niin sisäisen lainsäädännön kuin verosopimusoikeuden ja EU-oikeuden näkökulmasta, jonka jälkeen syvennyttään palkkatulon verotukseen yleisesti, rajoitetusti verovelvollisen ja vuokratyöntekijän näkökulmasta. Viimeiseksi pääluvussa esitellään nykyisin ulkomaiseen työnantajaan Suomessa kohdistuvat työnantaja-velvoitteet.

Kansainvälinen vero-oikeus käsittää kaikki tilanteet, joissa vero-objekti kytkeytyy yhtäaikaisesti vähintään kahteen valtioon. Koska on olemassa vain hyvin vähän ylikansallista vero-oikeuden sääntelyä, perustuu kansainvälinen vero-oikeus kunkin valtion omaan oikeusjärjestelmään ja sen kansainvälisiä tilanteita koskevaan sääntelyyn. Kansallinen lainsäädäntö määrittää valtion verotusvallan, eli kuka on verovelvollinen ja mistä tulosta. Jokainen valtio siis säätää itsenäisesti verotusvallastaan. Kansallisen lainsäädännön määrittämää verotusvaltaa kuitenkin rajoittavat valtion solmimat verosopimukset muiden valtioiden kanssa.³¹

Suomessa kansainvälinen vero-oikeus on jaoteltu usein eri tavoin. Ossa jakaa kansainvälisen vero-oikeuden sisäiseen ulkomaan vero-oikeuteen ja verosopimusoikeuteen, kun taas Nykänen jakaa kansainvälisen vero-oikeuden kolmeen lohkoon ja Helminen peräti neljään lohkoon³². Kaikissa jaotteluissa toistuvat kuitenkin samat osa-alueet ja erityisesti verosopimusoikeus. Ossan mukaan Suomen verotusvallan ulottuvuuteen vaikuttavat

³¹ Helminen, 2001/2022, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet.

³² Helminen, 2001/2022, Kansainvälisen vero-oikeuden lohkot; Nykänen, 2015, s. 12; Ossa, 2020, s. 26. Nykäsen mukaan kolme lohkoa ovat sisäinen ulkomaan vero-oikeus, verosopimusoikeus ja EU-vero-oikeus. Helmisen mukaan Suomen vero-oikeuden lohkot ovat sisäinen lainsäädäntö, verosopimusoikeus, EU-vero-oikeus ja kansainvälinen oikeus.

säännökset, jotka löytyvät tuloverolaista (1535/1992), muodostavat olennaisen osan sisäisestä ulkomaanvero-oikeudestamme. Suomen muiden valtioiden kanssa solmimat verosopimukset³³ muodostavat verosopimusoikeuden. Verosopimusoikeuden vaikutus kansalliseen sääntelyyn on ainoastaan rajoittava, eikä Suomen verotusoikeutta voida laventaa kansallisen sääntelyn määrittelemästä verosopimuksella.³⁴ Rajoituksista huolimatta verosopimukset eivät kuitenkaan muuta kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verovelvollisasemaa³⁵. Suomen oikeudesta solmia sitovia verosopimuksia säädetään tuloverolain 135 §:ssä. Lainkohdan mukaan hallituksella on oikeus sopia toisen valtion kanssa verotusoikeuden jakamisesta valtioiden välillä ja mahdollisuudesta vapauttaa verovelvollinen Suomeen maksettavasta verosta joko täysin tai osittain. Verosopimusten tavoitteena on välttää kaksin- ja moninkertaista verotusta sekä ehkäistä veron kiertämistä, ja siksi Suomelle on tarkoituksenmukaista solmia verosopimuksia ensisijaisesti sellaisten valtioiden kanssa, jotka ovat taloudellisesta näkökulmasta merkittäviä Suomelle³⁶. Suurin osa Suomen solmimista tuloverosopimuksista perustuu OECD:n malliverosopimukseen³⁷.

Verosopimukset ovat tyypiltään valtiosopimuksia³⁸. Verosopimukset voidaan jaotella niiden laajuuden perusteella. Laaja verosopimus kattaa lähes kaikki OECD:n malliverosopimuksessa³⁹ käsitellyt asiat, eli ne kattavat käytännössä kaikki verovelvollisen tulot. Suomi on solminut pääasiassa kaikki laajat verosopimuksensa itsenäisten valtioiden kanssa.⁴⁰ Suppeita verosopimuksia on sen sijaan solmittu pääsääntöisesti itsehallinnollisten alueiden kanssa⁴¹. Suppeat verosopimukset koskevat vain joidenkin tulotyyppien

³³ Valtioiden keskenään solmimia tuloverotusta koskevia sopimuksia kutsutaan verosopimuksiksi. Näiden lisäksi on olemassa perintö- ja lahjaverosopimuksia sekä tietojenvaihto- ja virka-apusopimuksia. Ks. tarkemmin muista sopimuksista Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 81–83.

³⁴ Ossa, 2020, s. 27.

³⁵ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 6.

³⁶ Nykänen, 2015, s. 17–18.

³⁷ Helminen, 2001/2022, luku 3, Verosopimusten rakenne ja sisältö; Rautajuuri & Frände, 2018, s. 293

³⁸ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 81.

³⁹ Ks. laajemmin OECD:n malliverosopimuksen sisältämät artiklat Nykänen, 2015, s. 20.

⁴⁰ Nykänen, 2015, s.16; Äimä, 2017, s. 378.

⁴¹ Äimä, 2017, s. 378.

verotusoikeuden jakamista⁴². Pääsääntöisesti Suomen solmimat verosopimukset ovat kahdenkeskisiä, mutta myös monenkeskisiä verosopimuksia on solmittu⁴³. Kaiken kaikkiaan Suomi on solminut verosopimuksia yli 70 valtion kanssa⁴⁴.

Kuten edellä sivuttiin, löytyvät Suomen verotusvallan määrittelevät lainkohdat tuloverolaista. Verovelvollisuuden alueellisesta ulottuvuudesta on säädetty 9–13 §:ssä. Tuloverolain 9 §:ssä verovelvollisuus on jaettu yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Suomessa verovuonna asunut henkilö on velvollinen suorittamaan veroa sekä Suomesta että muualta saaduista tuloistaan yleiseen verovelvollisuuteen perustuen. Verovuonna muualla asunut henkilö on sen sijaan rajoitetusti verovelvollinen ja täten velvollinen suorittamaan veroa ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta pääsäännön mukaan. Suomessa asuminen on määritelty TVL 11 §:ssä, ja Suomesta saadut tulot on esitelty saman lain 10 §:ssä. Tuloverolain 12 ja 13 § koskevat diplomaattien ja kansainvälisissä järjestöissä työskentelevien sekä suomalaisessa aluksessa työskentelevien verovelvollisuusasemaa.

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus perustuvat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteille. Asuinvaltioperiaatteen mukaan tulon verotusoikeus kuuluu henkilön asuinvaltiolle, kun taas lähdevaltioperiaatteen mukaan tulon verotusoikeus kuuluu tulon lähdevaltiolle. Yleinen verovelvollisuus perustuu asuinvaltioperiaatteeeseen.⁴⁵ TVL 9.1 §:n 1 kohdassa on määritelty yleinen verovelvollisuus. Suomessa yleisesti verovelvolliseksi katsotaan Suomessa verovuonna asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä. Lisäksi ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, on yleisesti verovelvollinen Suomessa. Suomessa yleiseen verovelvollisuuteen liitetään myös kansalaisuusperiaate, jonka mukaan valtio verottaa kansalaisiaan riippumatta kansalaisen asuinvaltiosta tai tulon lähdevaltiosta.⁴⁶ Suomessa

⁴² Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 82.

⁴³ Esim. Pohjoismaiden välinen verosopimus (SopS 25-26/1997), jonka ovat allekirjoittaneet Islanti, Norja, Ruotsi, Suomi ja Tanska sekä Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 21/1995), jonka ovat allekirjoittaneet sekä OECD:n jäsenmaat että Euroopan Neuvoston jäsenvaltiot.

⁴⁴ Ks. ajankohtaiset verosopimukset Finlex, 2022.

⁴⁵ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 27–28.

⁴⁶ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 28.

kansalaisuusperiaate esiintyy erityisesti TVL 11 §:än sisällytetyssä kolmen vuoden säännössä. Säännön mukaan Suomen kansalainen katsotaan yleisesti verovelvolliseksi ulkomaille muutosta huolimatta muuttovuonna ja muuttovuotta seuraavina kolmena vuotena.

Yleisesti verovelvollinen on verovelvollinen Suomeen maailmanlaajuisista tuloistaan. Suomella on siis oikeus verottaa Suomessa yleisesti verovelvollisen kaikkia tuloja riippumatta tulon lähdevaltiosta. Edellä mainitun kolmen vuoden säännön perusteella verovelvollinen voi olla yleisesti verovelvollinen Suomessa, mutta asua tosiasiaassa ulkomailla⁴⁷. Tällöin Suomen verotusoikeutta voivat rajoittaa 183 päivän -sääntö, kuuden kuukauden sääntö ja erityisryhmiä koskevat verosopimusartiklat. Tuloverolain 77 §:n kuuden kuukauden sääntö soveltuu yleisesti verovelvollisiin, jotka työskentelevät ulkomailla. Palkka on verovapaata, jos työntekijän oleskelu ulkomailla johtuu työstä, oleskelu kestää yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta ja työskentelyvaltiolla on verosopimuksen mukaan verotusoikeus kyseiseen tuloon. Työntekijä voi oleskella Suomessa enintään 36 päivää kuuden kuukauden ajanjakson aikana, eli keskimäärin kuusi päivää kuukaudessa, jotta poikkeusta voidaan soveltaa.⁴⁸ Suomen solmimiin verosopimukseen on myös sisällytetty artikloja, jotka koskevat erityisryhmien saaman palkan verotusta⁴⁹. Erityisryhmiä, kuten urheilijoita ja taiteilijoita sekä tutkijoita ja opiskelijoita koskevia artikloja löytyy useista verosopimuksista⁵⁰. Jäljempänä luvussa 3.4 käsitellään tarkemmin 183 päivän -sääntöä.

Rajoitetusti verovelvollisen verotus perustuu lähdevaltioperiaatteeseen. Lähdevaltioperiaatteen mukaan tulon veronalaisuuden ratkaisee se, mistä valtiosta tulo on.

⁴⁷ Niskakangas, 2014, s. 98–99.

⁴⁸ Verohallinto, 2022a, luku 2.

⁴⁹ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 117; 119–120.

⁵⁰ Urheilijoita ja taiteilijoita sekä opiskelijoita koskevat artiklat löytyvät pääsääntöisesti kaikista Suomen solmimista verosopimuksista. Muutamia esimerkkejä ovat Pohjoismaiden välinen verosopimus (SopS 25-26/1997), Suomen ja Japanin välinen verosopimus (SopS 42-43/1972), Suomen ja Kanadan välinen verosopimus (SopS 1-2/2007), Suomen ja Ranskan välinen verosopimus (SopS 7-8/1972) sekä Suomen ja Saksan välinen verosopimus (SopS 85-86/2017). Opettajia ja tutkijoita koskevat artiklat ovat huomattavasti harvinaisempia, mutta esimerkiksi Suomen ja Yhdistyneen Kuningaskunnan välisessä verosopimuksessa (SopS 1–2/1970) on erikseen opettajia koskeva artikla.

Kansainvälisiä osakkeita omistava verovelvollinen voi siis joutua maksamaan veroa osingon lähdevaltion lähdevaltioperiaatteen perusteella.⁵¹ Suomesta saaduksi tuloksi katsotaan TVL 10 §:ssä esitetyt tulot. Vaikka pykälän sananmuoto kuuluu ”Suomesta saatua tuloa on muun ohessa”, on esimerkkiluetteloa pidetty tyhjentävänä mainittujen tulo-tyyppien osalta sekä oikeuskirjallisuudessa että Verohallinnon ohjeissa. Suppeaa tulkintaa puoltaa erityisesti verotuksen lakisidonnaisuus, eli Suomen perustuslain (1999/731) 81.1 §. Myös oikeuskäytännössä esimerkkiluetteloa on tulkittu suppeasti, mutta ratkaisulinja on myös vaihdellut. Esimerkiksi Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2014:146 TVL 10 §:n eläketuloa koskevaa 5 kohtaa on tulkittu sananmuotoa suppeammin, kun taas ratkaisun 2008:31 palkkatuloa koskevaa 4 kohtaa oli tulkittu sananmuotoa laajemmin verotusoikeuden turvaamiseksi.⁵² Oikeuskäytännössä on myös tunnustettu TVL 10 §:n ensimmäisen virkkeen antama tulkintamahdollisuus, mutta samalla todettu, ettei Suomen verotusoikeuden laajuutta koskevaa säännöstä ole perusteltua tulkita sananmuotoa laajemmin⁵³.

Edellä esiteltyjen liittymisperiaatteiden rinnakkainen soveltaminen voi johtaa tilanteisiin, joissa kaksi valtiota verottaa samaa tuloa, eli kaksinkertaiseen verotukseen. Vaihtoehtoisesti periaatteiden puutteellinen soveltaminen voi johtaa vajaaverotukseen tai nollaverotukseen, jossa veroja ei makseta missään valtiossa. Rinnakkainen soveltaminen voi myös johtaa siihen, että verovelvollinen katsotaan useammassa valtiossa yleisesti verovelvolliseksi. Näin voi esimerkiksi käydä Suomen kansalaiselle, joka on vasta muuttanut ulkomaille⁵⁴. Tässäkin tilanteessa verovelvollinen voi joutua kohtaamaan kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaista verotusta, vajaaverotusta ja nollaverotusta ehkäistään kuitenkin sekä kansallisella lainsäädännöllä että verosopimuksilla.⁵⁵ Suomen solmimissa verosopimuksissa on käytetty pohjana OECD:n malliverosopimusta, mutta neuvotteluissa

⁵¹ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 28.

⁵² Ks. KHO 2008:31; KHO 2014:146.

⁵³ Ks. KHO 2013:101.

⁵⁴ Suomen kansalainen, johon sovelletaan kolmen vuoden sääntöä, on Suomessa yleisesti verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan, mutta tämä voi olla verosopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa asuva.

⁵⁵ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 29–30.

pohjaa muokataan valtioiden kansallisen verolainsäädännön huomioimiseksi⁵⁶. OECD:n malliverosopimuksesta on tarkemmin jäljempänä kolmannessa pääluvussa.

Koska Suomi on EU:n jäsenvaltio, vaikuttaa EU-oikeus Suomen verotusoikeuteen tilanteissa, joissa joko verosubjekti tai -objekti on Suomen lisäksi kytköksissä toiseen EU:n jäsenvaltioon. EU-oikeus jakautuu primäärioikeuteen, joka koostuu perustamissopimuksesta ja liittymissopimuksista, sekä sekundäärioikeuteen, joka koostuu puolestaan EU-toimielinten antamista normeista, kuten direktiiveistä. Verotuksen kannalta keskeisiä säännöksiä primäärioikeudesta ovat esimerkiksi syrjäntäkielto ja SEUT:n vapausoikeudet. Sekundäärioikeus sisältää useita direktiivejä, jotka koskevat yritysverotusta, kuten emo-tytäryhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi, korko-rojaltidirektiivi sekä veronkierron vastainen direktiivi⁵⁷. Myös perintä- ja virka-apudirektiivi ovat merkittäviä verotuksen kannalta, vaikka eivät olekaan varsinaisesti välittömästi verotusta koskevia direktiivejä.⁵⁸

Suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön on EU-oikeudella etusija. Tämä tarkoittaa sitä, että ristiriitatilanteissa EU-oikeus syrjäyttää kansallisen sääntelyn. Näin ollen jäsenvaltiot eivät voi omaksua kansalliseen lainsäädäntöönsä sääntelyä, joka on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Etusijaisuus ulottuu sekä kansalliseen lainsäädäntöön että muiden valtioiden kanssa solmittaviin valtiosopimuksiin. Jäsenvaltioiden solmimat valtiosopimukset, kuten verosopimukset, eivät saa olla ristiriitaisia EU-oikeuden kanssa, vaikka toinen sopijaosapuoli ei olisikaan EU:n jäsenvaltio. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin sopimukset, jotka on solmittu ennen liittymistä EU:hun. Etusijaisuus tarkoittaa myös sitä, että kansallista lainsäädäntöä ja solmittuja valtiosopimuksia tulisi tulkita ja soveltaa EU-oikeudellisten vaatimusten mukaisesti.⁵⁹

⁵⁶ Esim. Suomi tavoittelee solmimiinsa verosopimukseen TVL 10 § 4 c kohdan mukaista erityissäännöstä vuokratyötä koskien.

⁵⁷ Veronkierron vastainen direktiivi on EU-valtioiden harmonisoitu väline BEPS-hankkeen toimenpiteiden omaksumiseksi kaikissa jäsenvaltioissa.

⁵⁸ Helminen, 2021, luku 1.1 Käsité; luku 1.3 Primäärioikeus; luku 1.4 Sekundäärioikeus.

⁵⁹ Helminen, 2001/2002, luku 3., EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen.

2.2 Palkka, työnantaja ja työsuhde

Verolainsäädännössä käytettävä palkan käsite on määritelty ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä⁶⁰. Ennakkoperintälaisissa palkaksi katsotaan kaikki työ- tai virkasuhteessa saadut palkat, palkkiot, etuudet ja korvaukset. Lisäksi palkaksi katsotaan myös kokous-, esitelmä- ja luentopalkkiot, hallintoelimen jäsenyydestä saadut palkkiot, toimitusjohtajan palkkio, henkilöyhtiöiden yhtiömiesten nostamat palkat ja luottamustoimista saadut korvaukset. Näin ollen myös TVL 10 §:n kohdissa 4 a ja 4 b tarkoitetut hallituselimen palkkiot sekä urheilijan ja taiteilijan palkkiot, TVL 66–68 §:ssä tarkoitetut edut ja TVL 69 §:ssä tarkoitetut muut kuin tavanomaiset ja kohtuulliset henkilökuntaedut on luontevaa tulkita Suomesta saaduksi palkaksi, vaikka niissä ei nimenomaisesti mainita palkasta.

TVL 10 §:n 3–4 c kohdat määrittelevät, mikä tulo on Suomesta saatua palkkatuloa. Suomesta saaduksi palkkatuloksi katsotaan suomalaiselta julkisyhteisöltä saatu palkka, vähintään pääsääntöisesti Suomessa suoritetusta työstä täällä olevan toimijan lukuun maksettu palkka, suomalaisen toimijan hallintoelimessä työskentelystä saatu palkkio, taiteilijan tai urheilijan Suomessa harjoitetusta toiminnasta saama tulo sekä ulkomaisen työnantajan maksama palkka Suomeen vuokratulle vuokratyöntekijälle. Tuloverolain määritelmän mukaan Suomi ei voi verottaa Suomessa työskentelevän henkilön saamaa palkkatuloa, jos palkka on maksettu ulkomailta, työnantajalle ei ole muodostunut kiinteää toimipaikkaa Suomeen ja kyseessä on rajoitetusti verovelvollinen henkilö tai verosopimuksissa mainittu 183 päivän Suomessa oleskelun raja ei ole ylittynyt. Tuloverolain 10 §:n kohta 4 c Suomeen vuokratuista työntekijöistä on kuitenkin poikkeus, sillä Suomeen vuokratun työntekijän palkka voidaan verottaa Suomessa riippumatta oleskelun kestosta, ellei soveltuva verosopimus sitä estä.

⁶⁰ Ks. Nykänen, 2015, s. 137–138; Rautajuuri & Frände, 2018, s. 293; Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 7.

Rautajuuren ja Fränden mukaan verolainsäädännössä käytettävä työsuhteen käsite nojaa pitkälti työlainsäädäntöön⁶¹. Työsopimuslain (55/2001) 1 §:n mukaan työsuhde syntyy, kun työntekijä sopimuksen perusteella tekee työtä työnantajalle tämän johdon ja valvonnan alaisena vastikkeellisesti. Ennakkoperintälain 14 §:ssä työnantajaksi on määritelty taho, jonka lukuun työstä sovittu palkka maksetaan. Rautajuuri ja Frände korostavat, että verolainsäädännön vallitsevan käytännön mukaan työnantajana pidetään tahoja, jonka kanssa työsopimus työskentelystä on solmittu⁶². Kansainvälisiä työskentelytilanteita ja Suomen verotusoikeutta pohdittaessa perustana on siis pidettävä edellä esiteltyä muodollisjuridista työnantajan käsitettä.

Hallituksen 23.6.2022 esitysluonnoksessa eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi mainitaan verosopimusten lähtökohtana olevan, ettei Suomi verota ulkomaisen työnantajan maksamaa palkkaa sellaisena verovuonna, jolloin henkilön oleskelu Suomessa verosopimuksessa määriteltynä ajanjaksona ei ylitä 183 päivää, työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja henkilön asuinvaltiona säilyy verosopimuksen mukaan vakinainen asuinvaltio.⁶³ Ulkomaisella työnantajalla ei 183 päivän -säännön nojalla ole myöskään velvollisuutta periä veroa työntekijän palkasta tai maksaa työnantajan sairausvakuutusmaksua.⁶⁴ Kyseisestä säännöstä käytetään myös termiä mekaanikkosäännös⁶⁵, mutta tässä tutkielmassa sääntöön viitataan vain termillä 183 päivän -sääntö.

2.3 Rajoitetusti verovelvollisen palkan verotus

Tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan henkilö, joka ei verovuonna ole asunut Suomessa, on rajoitetusti verovelvollinen. Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi katsotaan siis

⁶¹ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 292.

⁶² Rautajuuri & Frände, 2018, s. 293.

⁶³ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 12.

⁶⁴ Verohallinto, 2022b, luku 8.1 Työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa eikä se ole hakeutunut työnantajarekisteriin.

⁶⁵ Hirvonen, 2005; Niskakangas 2014, s. 100; Saarinen 2018, s. 428.

henkilö, joka ei tuloverolain 11 §:n mukaan ole Suomessa asuva. Rajoitettu verovelvollisuus voidaan määritellä myös yleisen verovelvollisuuden vastinparina kattamaan kaikki yleisen verovelvollisuuden ulkopuoliset tilanteet.

Sekä lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978) että lakia verotusmenettelystä (1558/1995) sovelletaan rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamiseen. LähdeVL 3.1 §:n mukaan verotettavia tuloja ovat osinko, korko, rojalti, palkka, henkilöstörahaston jäsenelleen maksama rahasto-osuus ja jakama ylijäämä sekä eläkettä lukuun ottamatta muut suoritukset, joista EPL:n mukaan on suoritettava ennakonpidätys. LähdeVL 13.1 §:n mukaan VML:n mukaisessa järjestyksessä verotetaan muita kuin edellä mainittuja lähdeveron piiriin kuuluvia tuloja. ETA-valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, asuva voi kuitenkin vaatia ansiotulonsa verotuksen suorittamista VML:n mukaisessa järjestyksessä.

Palkkatuloon pääsääntöisesti sovellettava verotusmuoto on lähdeverotus, vaikka verovelvollisella onkin edellä mainituissa tilanteissa oikeus vaatia VML:n mukaista verotusta. LähdeVL 7 §:n 1 kohdan mukaan palkasta maksettava lähdevero on 35 % palkan määrästä. Käytännössä EPL 9 ja 11 §:n mukaan palkan maksaja perii maksettavasta bruttopalkasta lopullisen lähdeveron. Palkasta voidaan vähentää LähdeVL 6 §:n mukaisesti 510 euroa kuukaudessa tai alle kuukauden ajalta kertyneestä tulosta 17 euroa päivältä. Vähennyksen edellytyksenä on lähdeverokortin esittäminen suorituksen maksajalle. Mikäli rajoitetusti verovelvollinen työntekijä on Suomessa vakuutettu, tulee työnantajan periä palkasta lähdeveron lisäksi sairausvakuutuksen maksut ja suorittaa sosiaaliturvamaksu.

Jos verovelvollinen vaatii ansiotulojaan verotettavaksi VML:n mukaisesti, verotetaan palkka samaan tapaan kuin yleisesti verovelvollisellakin, mutta veronalaiseksi palkaksi katsotaan ainoastaan Suomesta saaduiksi tuloiksi katsotut palkat. Rajoitetusti verovelvollisen ansiotulon veroprosenttia laskettaessa huomioidaan myös hänen muualta kuin Suomesta saamansa tulot, jotka katsotaan hänen kotivaltiossaan veronalaiseksi tuloksi. Näin ollen, vaikka Suomen ulkopuolelta saadut tulot eivät tule verotettavaksi Suomessa,

vaikuttavat ne kuitenkin rajoitetusti verovelvollisen tuloveroprosenttiin. Lähdeverotuksesta poiketen rajoitetusti verovelvollinen saa tehdä tyypilliset tulonhankkimisvähennykset tuloistaan, kun niitä verotetaan VML:n mukaisessa järjestyksessä.⁶⁶

2.4 Suomeen vuokratun työntekijän verotus

Suomessa astui voimaan vuoden 2007 alusta niin kutsuttu vuokratyösäännös, joka antoi Suomelle verotusoikeuden rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkaan, vaikka tämän työnantaja ei olisi Suomesta. Uudistuksella tavoiteltiin muun muassa harmaan työvoiman käytön vähentämistä erityisesti rakennusalalla sekä ulkomaisten toimijoiden asettamista kotimaisten toimijoiden kanssa yhdenvertaiseen asemaan.⁶⁷

Suomeen vuokratun vuokratyöntekijän palkan veronalaisuudesta on säädetty erikseen tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa. Lainkohdan mukaan palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen työnantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi. Käytännössä säännös mahdollistaa rajoitetusti verovelvollisen Suomessa vuokratyöntekijänä työskentelevän palkan verotuksen, vaikka muodollinen työnantaja ei olisi Suomesta.⁶⁸ Säännös kattaa myös tilanteet, joissa ulkomainen vuokranantaja on toisen yrityksen kautta vuokrannut työntekijänsä Suomessa sijaitsevan toimeksiantajan käyttöön⁶⁹. Näin ollen vuokrasuhteen ei tarvitse olla välitön säännöksen soveltumiseksi.

Suomen solmimissa verosopimuksissa työvoiman vuokraus noudattaa OECD:n malliverosopimuksen mallia ja on pitkälti saman sisältöinen kuin tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa. Wulff ja Keskitalo huomauttavat, ettei vuokratyöntekijän tai työvoiman vuokrauksen käsitteitä ole määritelty nimenomaisesti suomalaisessa lainsäädännössä. Heidän

⁶⁶ Nykänen, 2015, s. 396–402.

⁶⁷ Wulff & Keskitalo, 2007, s. 364.

⁶⁸ Nykänen, 2015, s. 156.

⁶⁹ Wulff & Keskitalo, 2007, s. 366.

mukaansa tavanomaisesti työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan sopimusperusteista järjestelyä, jossa vuokranantajayritys luovuttaa vastiketta vastaan työntekijöitä työn teettävän yrityksen käyttöön.⁷⁰ Työvoiman vuokraukseen liittyvän sääntelyn soveltumista arvioidaan kokonaisharkinnalla, jossa huomioidaan mm. kenellä on tosiasiallinen oikeus valvoa, johtaa ja ohjata työtä, kenen määräämisvallan alainen työpaikka, jossa työ suoritetaan, on ja kuka tarjoaa työntekijälle työvälineet ja -tarvikkeet⁷¹. Käytännössä vuokratyön täyttymistä arvioidaan siis tosiasiallisten olosuhteiden nojalla. Huomioitavaa on myös se, että säännöstä sovelletaan ainoastaan työvoiman vuokraustilanteessa⁷².

Pääsääntöisesti ulkomaisella työnantajalla ei ole velvollisuutta rekisteröityä työnantajarekisteriin eikä näin ollen myöskään velvollisuutta pidättää Suomeen vuokratun työntekijän palkasta ennakonpidätystä. Ulkomaisella työnantajalla on kuitenkin velvollisuus antaa palkkatietoilmoitukset tulorekisteriin Suomeen vuokraamistaan työntekijöistä, jos ulkomaisen työnantajan kotivaltion ja Suomen välinen verotussopimus antaa Suomelle oikeuden verottaa vuokratyöntekijän palkkaa tai työnantajan kotivaltiolla ja Suomella ei ole lainkaan verosopimusta⁷³. Työnantajan verojenperimisvelvollisuuden puuttumisesta johtuen vuokratyöntekijän on itse huolehdittava palkkatuloonsa liittyvien verojen maksamisesta. Käytännössä tämä tarkoittaa, että vuokratyöntekijän tulee hakea LähdeVL 16 a §:n mukaista ennakkoveroa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Ulkomainen työnantaja voi kuitenkin hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi. Tällöin ulkomaisen työnantajan tulisi rekisteröityä työnantajarekisteriin, jolloin sille syntyisi velvollisuus pidättää vuokratyöntekijöille maksetuista palkoista lähdevero. Tällöin vuokratyöntekijän tulisi hakea palkkaansa varten lähdeverokortti. Käytännössä verojen perimiseen liittyvät velvollisuudet Suomessa olisivat yhtenevät

⁷⁰ Wulff & Keskitalo, 2007, s. 366.

⁷¹ Ks. Nykänen, 2015, s. 157–158; Wulff & Keskitalo, 2007, s.366.

⁷² Nykänen, 2015, s. 156.

⁷³ Verohallinto, 2021a, luku 1.2.2 Rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen yritys.

suomalaisten työnantajien velvollisuuksien kanssa.⁷⁴ Vuokratyötilanteita koskevat ilmoittamisvelvollisuudet on esitelty laajemmin luvussa 2.5.4.

Kuten edellä on käsitelty, rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa palkkaa verotetaan LähdeVL:n mukaan. Suomeen vuokratun vuokratyöntekijän palkasta määrätään vero VML:n mukaisessa järjestyksessä. Vuokratyöntekijän palkasta peritään siis lähdevero, mutta työnantajayrityksen ennakonpidätysvelvollisuuden puuttuessa lähdevero suoritetaan ennakonkantona. Edellä luvussa 2.3 esitetyt lähdeverotuksessa tehtävät vähennykset tehdään edellytysten täytyessä myös vuokratyöntekijän palkkaa verotettaessa.

Suomessa työskentelevä vuokratyöntekijä laukaisee työnantajalleen velvollisuuden antaa tiedot maksetusta palkasta. VML 15 a §:n mukaan ulkomaisen työnantajan on annettava Verohallinnolle tiedot vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä edellytetyt tiedot palkasta. Lisäksi VML 17.7 §:n mukaan Suomessa olevan työn teettäjän tulee ilmoittaa Verohallinnolle tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä. Vuokranantajan ja työn teettäjän ilmoitusvelvollisuutta ei ole, jos verosopimus estää vuokratyöntekijän palkan verottamisen Suomessa.

2.5 Ulkomaisen työnantajan työnantajavelvoitteet Suomessa

2.5.1 Ulkomaisen työnantajan edustaja

Ulkomaisella yrityksellä, joka lähettää työntekijöitä Suomeen, on oltava Suomessa edustaja. Edustajan on oltava lähetettyjen työntekijöiden sekä viranomaisten tavoitettavissa koko työkomennuksen ajan. Enintään kymmenen päivää kestävässä komennuksissa ulkomaiselta työnantajalta ei vaadita edustajaa. Jos komennusjaksoja Suomessa on useampia, otetaan laskennassa huomioon neljä komennusjakson päättymistä edeltävää

⁷⁴ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 22.

kuukautta.⁷⁵ Lähetetyksi työntekijäksi katsotaan työntekijä, joka tavanomaisesti työskentelee muussa valtiossa kuin Suomessa ja jonka muussa valtiossa sijaitseva ja toimintaansa harjoittava työnantaja on työsuhteen aikana lähettänyt rajoitetuksi ajaksi tilapäisesti työskentelemään Suomeen. Muun muassa Suomeen vuokratut ulkomaiset vuokra-työntekijät luetaan lähetetyksi työntekijöiksi.⁷⁶

Ulkomaisen työnantajan edustajana voi toimia sekä luonnollinen henkilö että oikeushenkilö. Käytännössä edustaminen edellyttää suomalaista osoitetta, jotta saavutettavuus voidaan varmistaa. Ulkomaisen työnantajan edustajalla on oltava kelpoisuus vastaanottaa yrityksen puolesta viranomaisasiakirjoja ja haasteita sekä toimittaa yrityksen asiakirjoja viranomaisille ja tuomioistuimille. Lisäksi edustajalla on oltava kelpoisuus toimia yrityksen edustajana tuomioistuimessa.⁷⁷

2.5.2 Työnantajarekisteri, palkkatietoilmoitukset ja sosiaalivakuutusmaksut

Työnantajarekisteriin hakeutuminen riippuu ulkomaisen työnantajan verovelvollisuustilasta Suomessa. Jos ulkomaisella työnantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka tai sen tosiasiallisen johtopaikan katsotaan olevan Suomessa, tulee sen säännöllisenä palkanmaksajana ilmoittautua työnantajarekisteriin. Säännöllisesti palkkoja maksavaksi katsotaan työnantaja, joka maksaa palkkaa Suomessa vähintään kahdelle vakitukselle palkansaajalle taikka samanaikaisesti vähintään kuudelle palkansaajalle, joiden työsuhde ei ole vakituinen. Sen sijaan Suomessa rajoitetusti verovelvolliselle ulkomaiselle työnantajalle ei lähtökohtaisesti synny velvollisuutta rekisteröityä työnantajarekisteriin. Työnantajarekisteriin voi kuitenkin myös hakeutua vapaaehtoisesti.⁷⁸

⁷⁵ Työsuojeluhallinto, 2021.

⁷⁶ Työsuojeluhallinto, 2022.

⁷⁷ Työsuojeluhallinto, 2021.

⁷⁸ Verohallinto, 2021b, luku 4 Rekisteröityminen työnantajaksi.

Ulkomaisen yhtiön velvollisuudet ilmoittaa työntekijänsä palkasta eroavat kotimaisen yhtiön velvollisuuksista. Ulkomaiset yhtiöt, joilla on TVL 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka Suomessa, rinnastetaan suomalaisiin yhtiöihin, ja niiden ilmoittamisvelvollisuudet ovat pääpiirteiltään samat. Työnantajarekisteröitynyt ulkomainen työnantaja antaa palkkatietoilmoituksensa tulorekisteriin suomalaisen työnantajan tapaan⁷⁹. Työnantajarekisteröityneen työnantajan on annettava palkkatietoilmoitus, vaikka palkkoja ei olisi-kaan maksettu palkkakaudella⁸⁰. Palkkatietoilmoituksen lisäksi työnantajarekisteriin ilmoitetun ulkomaisen työnantajan tulee toimittaa ennakonpidätys yleisesti verovelvolliselle työntekijälleen maksetusta palkasta. Jos rajoitetusti verovelvolliselle työntekijälle maksettu palkka on Suomesta saatua tuloa, tulee ulkomaisen työnantajan periä palkasta lähdevero, jos sillä on tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka Suomessa tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa. Sääntö ei siten koske vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin hakeutuneita ulkomaisia työnantajia.⁸¹

Jos ulkomaisella yhtiöllä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ei sillä ole velvollisuutta ilmoittautua työnantajarekisteriin eikä siten myöskään velvollisuutta pidättää työntekijän palkasta ennakoveroa. Vaikkei ulkomaiselle työnantajalle syntyisi velvollisuutta ilmoittautua työnantajarekisteriin, voi se halutessaan kuitenkin hakeutua työnantajarekisteriin vapaaehtoisesti. Tällöin sitä koskevat pääsääntöisesti samat velvollisuudet kuin kiinteän toimipaikan omaavaa ulkomaista työnantajaa. Siinäkin tapauksessa, ettei ulkomaisella työnantajalla ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, voi ulkomaiselle työnantajalle syntyä velvollisuus antaa palkkatietoilmoitukset tulorekisteriin. Jos ulkomainen työnantaja maksaa suomalaiselle tulonsaajalle palkkaa ja kyseinen tulonsaaja a) on vakuutettu Suomessa, b) oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan tai c) työskentelee Suomessa vuokratyöntekijänä Suomessa olevalle työn teettäjälle, tulee ulkomaisen työnantajan antaa palkkatietoilmoituksen tulorekisteriin. Ilmoitukset on annettava myös

⁷⁹ Verohallinto, 2021a, luku 4 Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen työnantajan ilmoitusvelvollisuus.

⁸⁰ Verohallinto, 2021c, Palkkatietoilmoitus.

⁸¹ Verohallinto, 2022b, luku 8.2 Työnantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka tai se on hakeutunut työnantajarekisteriin.

sellaisesta henkilöstä, joka työskentelee ulkomailla, mutta on vakuutettu Suomessa.⁸² Vuokratyötilanteita koskevat ilmoittamisvelvollisuudet on esitelty tarkemmin luvussa 2.5.4.

Jos ulkomaiselle työnantajalle työskentelevä työntekijä on vakuutettu Suomessa, tulee ulkomaisen työnantajan maksaa sosiaalivakuutusmaksut Suomeen. Mikäli työntekijällä on lähtövaltiostaan todistus kuulumisesta lähtövaltion sosiaaliturvan piiriin, ei Suomeen sosiaaliturvasopimustilanteissa makseta sosiaaliturvamaksuja, joita sosiaaliturvasopimus koskee. Työnantajan sairausvakuutusmaksu on maksettava palkan perusteella ainoastaan, jos ulkomaiselle työnantajalle muodostuu Suomeen tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka niissäkin tapauksissa, joissa työntekijä on vakuutettu Suomessa. Työnantajan sairausvakuutusmaksu ilmoitetaan tulorekisteriin työnantajan erillisilmoituksella, kun ulkomainen työnantaja on rekisteröitynyt työnantajarekisteriin kiinteän toimipaikan synnyttämästä velvollisuudesta tai vapaaehtoisesti.⁸³

2.5.3 Ennakkoperintärekisteri

Ennakkoperintärekisteriin ilmoittautuminen, kuten tulorekisteriin ilmoittautuminen, on ulkomaiselle työnantajalle vapaaehtoista, jos sille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa. EPL 25 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen yhteisö voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin vain, jos sille muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen tai sen kotivaltiota on Suomen kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Mikäli ulkomaista työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, täytyy suorituksen maksajan toimittaa ennakonpidätys ulkomaiselle työnantajalle maksetusta työkorvauksesta tai käyttökorvauksesta. Työkorvaus käsittää muuna kuin palkkana maksettavat korvaukset työstä, palveluksesta tai suorituksesta ja käyttökorvaus käsittää tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden ja teollisoikeuden käyttöoikeuden myynnistä sekä

⁸² Verohallinto, 2021a, luku 4.2 Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen työnantajan velvollisuus ilmoittaa tiedot tulorekisteriin.

⁸³ Verohallinto, 2021a, luku 4.3 Sosiaalivakuutusmaksut ja vakuuttaminen.

kaupallisia, teollisia ja tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista maksettavat korvaukset. Yhteisöiltä, yhteisetuksilta, yhtymiltä ja yleisesti verovelvollisilta ulkomaisilta yhteisöiltä pidätyksen suuruus on kolmetoista prosenttia⁸⁴.

Jos rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen työnantaja kuitenkin päättää ilmoittautua ennakkoperintärekisteriin, ei suoritusten maksajan tarvitse tehdä ennakonpidätystä maksetuista suorituksista. Ennakkoperintärekisteröitynyt rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen työnantaja vastaa itse omien verojensa maksamisesta Suomeen, eli antaa itse omat veroilmoituksensa ja maksaa veronalaisen tuloksensa perusteella yhteisöveroa Suomeen.⁸⁵

2.5.4 Vuokratyötilanteita koskevat ilmoittamisvelvollisuudet

Niin kutsuttu vuokratyösäännös aiheuttaa ilmoitusvelvollisuuksia sekä ulkomaiselle työnantajalle että Suomessa olevalle työn teettäjälle. Ulkomaisen työnantajan ilmoitusvelvollisuudet laajenevat, jos tämä vuokraa työvoimaa Suomeen. Vaikka vuokratyönteon tunnusmerkit täyttyisivät ja Suomelle syntyisi verotusoikeus vuokratyöntekijän palkkaan, ei ulkomaiselle työnantajalle synny velvollisuutta periä veroa Suomeen vuokratun työntekijän palkasta. Ulkomaisella työnantajalla ei ole velvollisuutta rekisteröityä työnantajarekisteriin, jos työnantajayrityksellä ei ole tuloverotuksessa kiinteää toimipaikkaa Suomessa.⁸⁶ Tulotietojärjestelmästä annetun lain (2018/53) 6.2 §:n 10 kohdan mukaan työvoiman vuokraustilanteissa ulkomaisen työnantajan on kuitenkin ilmoitettava Suomeen vuokratulle vuokratyöntekijälle maksetut suoritukset tulorekisteriin, vaikka ulkomaisella työnantajalla ei katsottaisi olevan Suomessa tuloverotuksessa kiinteää toimipaikkaa.

⁸⁴ Verohallinto, 2021d, luku 1.1 Yleistä.

⁸⁵ Verohallinto, 2021d, luku 1.1 Yleistä.

⁸⁶ Verohallinto, 2022b, luku 8.1 Työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa eikä se ole hakeutunut työnantajarekisteriin.

Palkkatietoilmoitusten lisäksi ulkomaisen työnantajan on annettava tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukainen ulkomaisen vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus tulorekisteriin. Aloittamisilmoituksella on annettava tiedot työskentelyn arvioidusta kestosta, palkan määrästä ja työn teettäjistä. Lisäksi on annettava tiedot ulkomaisen työnantajan suomalaisesta edustajasta. Huomioitavaa on, että ulkomaisen työnantajan tarjotessa työntekijöitään välittäjäyritykselle, tulee aloittamisilmoituksella ilmoittaa tiedot lopullisesta suomalaisesta työn teettäjistä eikä välittäjäyrityksestä.⁸⁷ Ulkomaisen työnantajan on myös annettava VML 15 a §:n mukaiset verotusta varten tarpeelliset tiedot Verohallinnolle vuokratyöntekijästä ja työn teettäjistä. Vuokratyötilanteissa myös Suomessa olevalla työnteettäjällä on ilmoittamisvelvollisuuksia. VML 17 §:n 7 momentin mukaan Suomessa sijaitsevan työnteettäjän on annettava Verohallinnolle ilmoitus ulkomaisesta yrityksestä, jolta työnteettäjä on vuokrannut ulkomaista työvoimaa Suomessa tehtävään työhön. Ilmoituksessa ulkomaisesta työnantajasta on annettava yksilöinti- ja yhteystiedot sekä toimiala.

Edellä luetellut ilmoitukset on annettava, kun sovellettava verosopimus ei estä vuokratyöntekijän ulkomaisen työnantajan maksaman palkan verotusta työskentelyvaltiossa. Ilmoittamisen hoitaa tilanteesta riippuen joko ulkomainen työnantaja itse tai tämän edustaja.⁸⁸

⁸⁷ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 22.

⁸⁸ Verohallinto, 2021a, luku 4.5.3 Työvoiman vuokraus.

3 OECD:n malliverosopimus

3.1 Taustaa

Verosopimuksilla jaetaan verotusoikeus sopijaosapuolten välillä. Verosopimusten tavoitteena on poistaa moninkertaista verotusta, mutta myös ehkäistä moninkertaista verottamattomuutta, eli nollaverotusta. Erityisesti veropaon ehkäisyyn on kiinnitetty jatkuvasti enemmän huomiota, ja siihen liittyviä sääntöjä on lisätty myös OECD:n vuonna 2017 päivitettyyn malliverosopimukseen BEPS-hankkeen myötä. Suomen solmimat tulo-
verosopimukset noudattavat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen sisältöä.⁸⁹ Harmonisoinnista on hyötyä paitsi veronsaajalle mutta myös verovelvolliselle⁹⁰. Verosopimusoi-
keutta on käsitelty tarkemmin edellä luvussa 2.1.

Ensimmäinen OECD:n malliverosopimus julkaistiin vuonna 1963. Suomen solmimat verosopimukset perustuvat kuitenkin pitkälti vuonna 1977 julkaistuun uudistettuun malliverosopimukseen. Nykyinen OECD:n malliverosopimus perustuu vuonna 1992 julkaistuun malliverosopimukseen, jota on päivitetty viime vuosien aikana tiheästi.⁹¹ Viimeisin päivitys on ollut vuonna 2017⁹². OECD julkaisee myös malliverosopimuksen kommentaarin, jonka tavoitteena on havainnollistaa ja tulkita artiklojen tavoitteita. Vuonna 2017 ilmestyneen kommentaarin johdannossa todetaan, että kommentaari voi toimia tulkintapuna, vaikka ei olekaan sitova tulkintalähde.⁹³ OECD:n malliverosopimus on järjestön jäsenvaltioiden hyväksymä harmonisoitu väline moninkertaisen verotuksen poistamiseksi. Malliverosopimus ei siis ole valtiosopimus, eikä sitä tule sellaiseen rinnastaa. Harmonisoinnista huolimatta valtiot muokkaavat malliverosopimuksen kohtia sopivaksi omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä. Näin ollen, vaikka lähtökohtana käytetäänkin samaa malliverosopimusta, sisältävät solmitut sopimukset valtiokohtaisia eroja.⁹⁴

⁸⁹ Helminen, 2001/2022, Verosopimusosoikeus.

⁹⁰ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 31.

⁹¹ Helminen, 2001/2022, Verosopimusten rakenne ja sisältö.

⁹² Ks. OECD, 2017a

⁹³ OECD, 2017b, s. 18

⁹⁴ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 31.

Suomessa käyttöön otettavaksi suunniteltu taloudellisen työnantajan käsite pohjautuu OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklassa esitettyihin säännöksiin palkkatulon verottamisesta verosopimustilanteissa. Koska uudistuksella on vahva liittymäkohta OECD:n malliverosopimukseen ja sen kommentaariin, on tässä pääluvussa haluttu esitellä malliverosopimus ja sen kommentaari sekä niiden merkitys verosopimuksia tulkittaessa lyhyesti. Pääpaino pääluvussa annetaan malliverosopimuksen 15 artiklalle ja sen sisältämälle työnantajäkäsittelle.

3.2 Malliverosopimuksen kommentaari ja verosopimusten tulkinta

Koska Suomen solmimat verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimukseen, ovat malliverosopimus ja sen kommentaari tärkeitä lähteitä verosopimuksia tulkittaessa. Huomionarvoista on kuitenkin, etteivät malliverosopimus ja sen kommentaari kuitenkaan ole muodollisesti sitovia tulkintalähteitä, sillä ne ovat todellisuudessa vain suosituksia.⁹⁵ Lisäksi OECD:n kommentaarin kannanottoja voidaan pitää jäsenvaltioiden kesken vallitsevana käsityksenä siitä, kuinka sopimuksia tulisi tulkita⁹⁶. Kuten aiemmin todettu, syntyy verosopimukseen siitä huolimatta valtiokohtaisia eroja. Useilla valtioilla on omat varaumansa tehtynä kommentaariin, ja ne on huomioitu myös kommentaarin johdannossa⁹⁷.

Teosten suosituksellisesta luonteesta johtuen niiden merkitys tulkinnassa riippuu ennen kaikkea käsiteltävästä tulkintatilanteesta. Suomessa kansallisessa lainsäädännössä ei ole säännöksiä siitä, miten verosopimuksia tulisi tulkita, joten verosopimusten tulkinta pohjautuu Wienin sopimuksen tulkintaohjeisiin ja vakiintuneeseen käytäntöön. Koska edellä mainittujen oikeuslähteiden perusteella tulee huomioida koko verosopimuksen teksti, voidaan malliverosopimuksen ja sen kommentaarin katsoa kuuluvan verosopimuksen kontekstiin erityisesti, jos tulkittava sopimus noudattaa tarkasti

⁹⁵ Helminen, 2001/2022, OECD:n malli ja rinnakkaiset verosopimukset.

⁹⁶ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 32.

⁹⁷ Ks. OECD, 2017b, s. 19.

malliverosopimuksen sanamuotoa. Malliverosopimuksesta poikkeavalla sanamuodolla on voitu haluta tavoitella malliverosopimuksen suosituksesta poikkeavaa lopputulemaa, jolloin malliverosopimuksen merkitys on luonnollisesti vähäisempi tulkinnassa.⁹⁸

Helminen mukaan sekä verohallinnot että tuomioistuimet eri puolilla maailmaa antavat OECD:n malliverosopimukselle ja kommentaarille painoarvoa verosopimusten tulkinnassa. Myös suomalaisessa oikeuskäytännössä on tapauksia, joissa OECD:n malliverosopimukselle ja kommentaarille on annettu merkitystä ratkaisussa. Useammassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on todettu, että kommentaarilla on arvoa tulkinta-apuna erityisesti tulkittaessa verosopimuksia, jotka noudattavat OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa⁹⁹. Erityistä painoarvoa on annettu sananmuodoille, jotka ovat olleet voimassa tulkittavan verosopimuksen neuvottelujen aikaan. Aikaisemmin mainitun Wienin yleissopimuksen nojalla on kuitenkin myös annettu merkitystä myöhemmin ilmestyneille kommentaareille tulkinta-apuna.

Vaikka Suomen solmimat verosopimukset perustuvatkin pitkälti lähes 50 vuotta vanhaan malliverosopimukseen, suositellaan verosopimuksia tulkittavaksi aina viimeksi julkaistun kommentaarin mukaan¹⁰⁰. Tulkintasuositus on perusteltavissa sillä, että usein kommentaareihin ei tule asiamuutoksia vaan kyse on selvennyksistä. Vaikka kommentaari ilmentää OECD:n jäsenmaiden yleistä kantaa siitä, miten verosopimuksia tulisi tulkita, on huomioitava jokaisen sopimuksen olevan sopimusneuvotteluissa tehtyjen kompromissien tulos, jolloin pieninkin poikkeus malliverosopimuksesta voi merkitä tulkinnassa suurta eroa¹⁰¹.

⁹⁸ Helminen, 2014, s. 20–22.

⁹⁹ Esim. OECD:n malliverosopimukselle ja sen kommentaarille annetusta painoarvosta KHO 2002:26; KHO 2013:93; KHO 2016:71; Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

¹⁰⁰ OECD, 2017b, s. 653–654.

¹⁰¹ Helminen, 2014, s. 23

3.3 OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla

OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla, eli niin sanottu palkka-artikla, käsittelee työsuh- teesta saadun palkkatulon verotusta. Palkka-artikla tulee sovellettavaksi, kun palkalla on liittynyt vähintään kahteen eri valtioon. Tulkintakysymyksiä palkan verotusoikeudesta he- rättävät tilanteet, joissa työntekijä työskentelee useissa valtioissa tai työntekijä asuu yh- dessä valtiossa ja työskentelee toisessa. Käytännössä artikla tulee siis sovellettavaksi, kun sopimusvaltiossa asuva työntekijä saa palkkaa toisessa sopimusvaltiossa suoritetun työn perusteella tai palkka maksetaan asuinvaltion ulkopuolelta. Malliverosopimuksessa säädetään 15 artiklan yleissäännöksen lisäksi erikseen hallituksen jäsenten, urheilijoiden ja taiteilijoiden, eläkkeensaajien, julkisorganisaation palveluksessa olevien ja opiskelijoi- den saamista tuloista 16–20 artikloissa. Erityisryhmiä koskevat 16–20 artikloiden sään- nökset ovat luonteeltaan erityissäännöksiä ja menevät 15 artiklan edelle.¹⁰²

Palkka-artikla on jaettu kolmeen kappaleeseen, joista ensimmäisessä kappaleessa mää- ritellään palkkatuloa koskeva pääsääntö. Pääsäännön mukaan palkkatuloa voidaan ve- rottaa siinä valtiossa, jossa työ tehdään. Työ suoritetaan siinä valtiossa, jossa työntekijä on fyysisesti läsnä suorittaessaan työtehtäviä, joista hänen palkkansa maksetaan. Pää- säännön sananmuoto mahdollistaa verotusoikeuden sekä työntekovaltiolle että työnte- kijän asuinvaltiolle, sillä sananmuodon mukainen tulkinta ei rajaa asuinvaltion verotus- oikeutta tarkoitettuun palkkatuloon. Näin ollen työntekijän toisessa sopimusvaltiossa suorittamasta työn perusteella maksettua palkkaa voidaan verottaa sekä tässä toisessa sopimusvaltiossa että työntekijän asuinvaltiossa. Malliverosopimuksen mukaisesti vel- vollisuus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen on työntekijän asuinvaltiolla.¹⁰³

Palkka-artiklan toisessa kappaleessa esitetään poikkeus ensimmäisen kappaleen pää- sääntöön. Poikkeussäännön mukaan palkka voidaan verottaa vain asuinvaltiossa, vaikka työskentely tapahtuisikin toisessa sopimusvaltiossa, jos a) henkilön oleskelu

¹⁰² OECD, 2017a, artikkelit 15–20.

¹⁰³ OECD, 2017b, s. 305–306.

työskentelyvaltiossa ei ylitä 183 päivää verovuoden aikana alkaneen tai päättyneen 12 kuukauden ajanjakson aikana, b) hyvityksen maksaa työnantaja, tai muu taho maksaa sen työnantajan puolesta, joka ei ole työskentelyvaltiossa oleva ja c) palkalla ei rasieta työskentelyvaltiossa sijaitsevaa työnantajan kiinteän toimipaikan tulosta. Poikkeussääntö ei sovellu, jos yksikin edellä esitetyistä ehdoista jää täyttymättä. Tällöin myös työskentelyvaltio saa verotusoikeuden palkkaan. Tätä poikkeussääntöä kutsutaan 183 päivän -säännöksi.

Toinen poikkeus ensimmäisessä kappaleessa esitettyyn pääsääntöön esitetään kolmannessa kappaleessa. Kansainvälisessä liikenteessä liikennöivän vesi- tai ilma-aluksen vakinaiseen miehistöön kuuluvan työntekijän saamaa palkkaa aluksella palvelemisesta verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa. Mikäli alus liikennöi vain toisessa sopimusvaltiossa, ei poikkeussäännös tule sovellettavaksi, ja työntekovaltio saa verotusoikeuden palkkaan pääsäännön mukaisesti.

3.4 183 päivän -sääntö

Edellä on palkka-artiklan yhteydessä esitelty lyhyesti 183 päivän -sääntö. Tässä luvussa syvennytään 183 päivän -sääntöön, sillä myöhemmin esiteltävä taloudellisen työnantajan käsite pohjautuu tähän poikkeussääntöön. Luvussa käsitellään ensin poikkeussäännön tavoitteita ja syvennytään sitten sen ehtojen merkitykseen.

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan 2 kohtaan sisällytetyn 183 päivän -säännön b- ja c-kohtien tavoitteena on kommentaarin mukaan ehkäistä lyhytaikaisen työskentelyn verottamista työskentelyvaltiossa tilanteissa, joissa työntekijän työstä maksettava vastike ei ole vähennyskelpoinen kulu työnantajalle työskentelyvaltiossa. Vähennyskelvottomuus perustuu siihen, ettei ulkomaisella työnantajalla ole kiinteää toimipaikkaa työskentelyvaltiossa. Edelleen poikkeusta on perusteltu sillä, että vähennyskelvottomuuden taakaaminen ulkomaisen työnantajan tilanteissa olisi kohtuuttoman suuri hallinnollinen

rasite.¹⁰⁴ Lisäksi 183 päivän -säännön tavoitteena voidaan tulkita olevan edistää kansainvälistä työliikennettä¹⁰⁵. B- ja c-kohtien voidaan katsoa varmistavan työntekovaltion verotusoikeus ja toisaalta ehkäisevän kohtuutonta hallinnollista rasisitusta tilanteissa, joissa ulkomaisella työnantajalla on riittävä läsnäolo työskentelyvaltiossa¹⁰⁶. Malliverosopimuksen 15 artiklan toinen kohta kuuluu vapaasti suomennettuna seuraavasti: Artiklan ensimmäisen kappaleen määräysten estämättä verotetaan korvauksesta, jonka sopimusvaltiossa asuva työntekijä saa toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä, vain ensiksi maanitussa sopimusvaltiossa, jos

- a) korvauksen saaja oleskelee toisessa sopimusvaltiossa yhdessä tai useammassa jaksossa enintään 183 päivää kahdentoista kuukauden ajanjakson aikana, joka alkaa tai päättyy kyseisenä verovuonna, ja
- b) korvauksen maksaa sellainen työnantaja tai se maksetaan sellaisen työnantajan puolesta, jota ei pidetä toisessa sopimusvaltiossa asuvana, ja
- c) korvaus ei rasita työnantajan toisessa sopimusvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa.¹⁰⁷

Kuten aikaisemmin todettu, jos kaikki edellä esitetyt ehdot täyttyvät, on vain työntekijän asuinvaltiolla oikeus verottaa palkkaa, joka on ansaittu toisessa sopimusvaltiossa suoritettun työn perusteella. Jos kuitenkin yksikin edellä olevista ehdoista jää täyttymättä, muodostuu myös toiselle sopimusvaltiolle, eli työskentelyvaltiolle, oikeus palkan verottamiseen.

Poikkeussäännön ensimmäinen alakohta määrittää aikarajoituksen työntekijän oleskelle toisessa sopimusvaltiossa. A-kohdan mukaan korvauksen saaja voi oleskella toisessa sopimusvaltiossa, eli työskentelyvaltiossa, enintään 183 päivää verovuoden aikana alkaneen tai päättyneen kahdentoista kuukauden ajanjakson aikana, jotta työskentelyvaltiolle ei synny verotusoikeutta palkkaan. Päivien laskemisesta on ohjeistettu OECD:n

¹⁰⁴ OECD, 2017b, s. 312.

¹⁰⁵ Pötgens, 2006, s. 464; Dziurdž, 2013a, s. 124.

¹⁰⁶ De Broe ym., 2000, s. 511–512; Dziurdž, 2013a, s. 124.

¹⁰⁷ OECD, 2017a.

malliverosopimuksen kommentaarissa sekä erillisellä liitteellä, joka käsittelee poikkeussäännön tulkintaa kokonaisuudessaan¹⁰⁸. OECD:n jäsenvaltiot ovat soveltaneet laskennassa hieman toisistaan eroavia periaatteita. Esimerkiksi Suomessa ja muissa pohjoismaissa on sovellettu oleskeluun perustuvaa laskentamallia, kun taas muun muassa Ranska, Saksa ja Italia huomioivat laskuissaan työskentelyyn liittyvät päivät.¹⁰⁹ Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan vain fyysisen oleskelun päivien laskeminen on malliverosopimuksen sananmuodonmukainen tulkinta. Kyseisen laskentamallin soveltaminen on osaltaan yksiselitteistä, sillä oleskelussa tarvitsee arvioida vain työntekijän läsnäolo työskentelyvaltiossa oleskelun tarkoituksesta riippumatta.¹¹⁰

B-kohdassa esitetään, että korvauksen maksava työnantaja tai työnantaja, jonka puolesta korvaus maksetaan, ei saa olla työskentelyvaltiossa asuva. On siis esitetty, että työnantaja ei saa olla työskentelyvaltiossa asuva, mutta muita tarkennuksia ei ole annettu. Työnantajan asuinvaltiolla ei siis ole merkitystä, kunhan se ei ole työskentelyvaltio. Työnantajan käsitettä on tulkittu hieman eri tavoin riippuen sopimusta kulloinkin tulkitsevan valtion kansallisesta lainsäädännöstä, sillä OECD ei ole erikseen määritellyt työnantajan käsitettä malliverosopimuksessa tai sen kommentaarista. Työnantajakäsitteen määritelmän puuttuminen on ollut yksi palkkatuloartiklan eniten tulkintavaikeuksia aiheuttavista seikoista, ja se on herättänyt keskustelua jo vuodesta 1985 alkaen¹¹¹. Palkka-artiklan toiseen kohtaan sisällytettyä työnantajan käsitettä ja sen tulkintaa käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

183 päivän -säännön kolmas alakohta osoittaa viimeisen ehdon poikkeussäännön täyttymiselle. C-kohdan mukaan työskentelystä maksetun korvauksen ei tulisi rasittaa työnantajan työskentelyvaltiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. C-kohta voi tulla sovellettavaksi kahdessa vaihtoehdoisessa tilanteessa. Ensimmäisessä vaihtoehdossa ulkomaisella työnantajalla on jo olemassa kiinteä toimipaikka työskentelyvaltiossa. Tällöin

¹⁰⁸ Ks. OECD, 2017b, s. 310–312; OECD, 2015, s. 3–8.

¹⁰⁹ OECD, 2015, s. 4–8.

¹¹⁰ OECD, 2017b, s. 311.

¹¹¹ Ks. mm. Baranyai 2014, s. 471; Burgstaller 2005, s. 124; Dziurdž 2013b, s. 96; Schoueri 1993, s. 21.

arvioitavaksi tulee, tulisiko työntekijälle maksettu korvaus kohdistaa työskentelyvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti. Vaihtoehtoisesti c-kohta voi tulla sovellettavaksi, vaikka ulkomaisella työnantajalla ei ennestään olisi työskentelyvaltiossa kiinteää toimipaikkaa. Työskentelyvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan ulkomaiselle työnantajalle saattaa kuitenkin syntyä kiinteä toimipaikka työskentelyvaltioon työsuhteen vuoksi.¹¹²

3.5 Työnantajan käsite OECD:n malliverosopimuksessa

Edellä luvussa 3.3 on esitelty palkka-artikla, jonka jälkeen luvussa 3.4 on esitelty tarkemmin niin sanottua 183 päivän -sääntöä, joka esiintyy OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan toisessa kohdassa. OECD:n malliverosopimukseen sisällytetty työnantajatermi esiintyy nimenomaisesti 183 päivän -säännön b-kohdassa.

Malliverosopimuksen palkka-artikla mahdollistaa sekä muodollisjuridisen tai tosiallisiin olosuhteisiin¹¹³ perustuvan tulkinnan työnantajäkäsitteestä. Vaikka 15 artiklan 2 kappaaleessa ei määritellä, mitä työnantajalla tarkoitetaan, linkittyy kappale vahvasti työnantajäkäsitteen määrittelyyn.¹¹⁴ Malliverosopimuksen kommentaari keskittyy luettelemaan enemmän työsuhteen ominaispiirteitä, joista työnantajan käsite on johdettavissa. Näin ollen työnantajan määrittelyä tulisi ensimmäiseksi arvioida, onko kyseessä malliverosopimuksen 15 artiklan mukainen työsuhde. Kun työsuhteen olemassaolo on tunnistettu, voidaan kohdata tilanne, että on olemassa kaksi niin sanotusti rinnakkaista työsuhdetta: muodollinen ja tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuva työsuhde. Tällöin arvioitavaksi nousee, kuka on malliverosopimuksen 15 artiklan toisen kohdan mukainen työnantaja.¹¹⁵ Työnantajan arviointi on tärkeää kahdesta syystä: työsuhde ja työnantaja

¹¹² Baranyai, 2014, s. 475.

¹¹³ Englanniksi ”substance over form”.

¹¹⁴ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 293–294.

¹¹⁵ Dziurdž, 2013b, s. 98–99.

erottavat itsensä työllistäjän työntekijästä, sekä työnantajan asuinvaltiolla on merkitystä arvioitaessa työntekovaltion verotusoikeutta maksettuun korvaukseen¹¹⁶.

Koska OECD:n malliverosopimus tai sen kommentaari eivät ole laillisesti velvoittavia, verosopimuksia tulkitsevat valtiot ovat päätyneet määrittelemään työnantajäkäsitteen eri tavoilla. Tulkintatavat voidaan jakaa kansalliseen lainsäädäntöön nojaavaan tulkintaan sekä kansallisesta lainsäädännöstä riippumattomaan itsenäiseen, niin sanottuun autonomiseen, tulkintaan. Jälkimmäisessä tulkintatavassa työnantajäkäsitetä tulkitaan kansallisesta lainsäädännöstä riippumatta arvioiden malliverosopimuksen 15 artiklan 2 kohdan tarkoitusta ja tavoitetta. Tarkoituksena on tehdä arviointi perustuen verosopimuksen tavoitteisiin, kontekstiin ja sananmuotoon.¹¹⁷ Sekä Burgstaller että Dziurdž esittävät alan aikaisempaan kirjallisuuteen vedoten, että autonomisessa tulkinnassa tulisi ottaa huomioon vallitseva kansainvälinen yksimielisyys siitä, että arvioinnissa tulisi lähteä työtä suorittavan henkilön henkilökohtaisen ja taloudellisen riippuvuuden arvioinnista¹¹⁸.

Kansalliseen lainsäädäntöön nojaava tulkinta jakautuu vielä sisäisesti kahtia. Valtioissa, joissa kansallinen lainsäädäntö tuntee vain muodollisjuridisen, eli formaalin, työnantajan käsitteen, muodollista työnantajaa ei sivuuteta, ellei ole aihetta epäillä keinotekoista järjestelyä. Vaihtoehtoisesti kansalliseen lainsäädäntöön on voitu sisällyttää mahdollisuus tulkita työnantajaa muodollisjuridista tulkintaa laajemmin eli tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuen. Tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuvaa tulkintaa soveltavat valtiot ovat siis sisällyttäneet kansalliseen lainsäädäntöönsä taloudellisen työnantajan käsitteen. Näissä valtioissa on pyritty erottelemaan toisistaan tapaukset, joissa työntekijän työpanos luovutetaan toisen yhtiön käyttöön työsuhteen muodossa, tapauksista, joissa työntekijän työpanos katsotaan luovutetuksi toiselle yritykselle yritysten välisen palvelusopimuksen nojalla.¹¹⁹ Poikkeussäännön soveltuvuutta arvioitaessa voi siis muodostua olennaiseksi arvioida, onko kyseessä työsuhde vai yritysten välinen palvelusopimus.

¹¹⁶ Burgstaller, 2005, s. 123.

¹¹⁷ Burgstaller, 2005, s. 125.

¹¹⁸ Burgstaller, 2005, s.129–130; Dziurdž, 2013b, s. 104–105.

¹¹⁹ OECD, 2017b, s. 316.

Kansalliseen lainsäädäntöön nojautuvassa tulkinnassa valtio ratkaisee arvioinnin perustuen omaan lainsäädäntöönsä. Tällöin voi myös syntyä käytännön eroja kahden sopimusvaltion tulkintojen välillä¹²⁰.

Malliverosopimuksen kommentaarissa on käsitelty kattavasti työnantajäkäsitteen tulkittamista verosopimusta sovellettaessa. Malliverosopimusta ja sen kommentaaria tulkiten lopullinen tulkinta olisi tehtävä kunkin valtion kansallisen lainsäädännön työnantajäkäsitteen perusteella.¹²¹ Suomessa verosopimuksia sovellettaessa työnantajäkäsitteeksi on tulkittu kansalliseen lainsäädäntöön pohjautuva muodollisjuridinen työnantajäkäsitem, jota käsiteltiin aiemmin luvussa 2.2. Rautajuuren ja Fränden luonnehdinnan mukaan OECD:n malliverosopimus mahdollistaa sekä muodollisjuridisen että todellisiin olosuhteisiin pohjautuvan omaksunnan työnantajäkäsitteestä kansallisessa lainsäädännössä¹²².

Jos valtion kansallisen lainsäädännön mukaan muodollisjuridinen tulkinta voidaan siivuttaa, voivat ratkaisevat seikat vaihdella valtioiden välillä, kun lopullinen ratkaisu tulkinnasta tehdään kansalliseen lainsäädäntöön perustuen. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on kuitenkin esitetty työn todelliseen luonteeseen liittyviä objektiivisia kriteerejä kansallisen lainsäädännön tueksi työsuhteen ja siten työnantajan määrittelyyn:

- kenellä on oikeus johtaa ja valvoa työtä
- kuka valvoo ja on vastuussa työpaikasta, jossa työ suoritetaan
- veloitetaanko työn palkkakustannukset suoraan taholta, jota työ tosiasiallisesti hyödyttää
- kuka järjestää työvälineet ja -materiaalit työntekijälle
- kuka päättää työn suorittamiseksi tarvittavien työntekijöiden lukumäärän ja pätevyyden
- kenellä on oikeus valita työntekijät kyseiseen työhön ja päättää työtä koskeva sopimus

¹²⁰ Peeters, 2004, s. 72.

¹²¹ Ks. OECD, 2017a, 3 artikla 2 kohta; OECD, 2017b, s. 315.

¹²² Rautajuuri & Frände, 2018, s. 294.

- kuka on kurinpitovelvollisessa vastuussa
- kuka määrittelee työntekijän työ- ja loma-ajat.

Tilanteissa, joissa työntekijä on muodollisessa työsuhteessa yhteen tahoon, mutta suorittaa työtehtäviään toiselle taholle, korostuvat osapuolten välillä olevien taloudellisten järjestelyjen merkitys, vaikkei se itsessään ratkaisisikaan työnantajakysymystä. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on korostettu työn luonteen merkitystä määriteltäessä, mitä osapuolta tehty työ tosiasiasa hyödyttää.¹²³ Verosopimusmielessä muodollisjuridinen työnantaja voidaan sivuuttaa vain, jos kansallisen lainsäädännön perusteella työnantajan katsotaan olevan muu taho kuin muodollinen työnantaja ja jos objektiiviset kriteerit tukevat tätä tulkintaa. Vastaavasti valtion soveltaessa vain muodollisjuridista työnantajäkäsitteen tulkintaa ei muodollisjuridista tulkintaa voida syrjäyttää, vaikka OECD:n objektiivisia kriteerejä tulkiten työnantajaksi katsottaisiinkin toinen taho.¹²⁴

OECD:n asettamat objektiiviset kriteerit ovat pysyneet lähes muuttumattomina koko 2000-luvun. Sisällöltään kriteerit ovat pysyneet liki saman sisältöisinä, vaikka esitysasun onkin kehittynyt vuosien varrella. Nykyisenlaisena kriteerit julkaistiin 2010 vuonna ilmestyneessä kommentaarissa.¹²⁵ Vaikka kriteerit on koettu tarpeellisiksi ja ne ovat saaneet yleisen hyväksynnän useammalta taholta¹²⁶, ovat ne saaneet myös kritiikkiä osakseen. Rautajuuri ja Frände huomauttavat, etteivät kaikki nykyisistä kriteereistä sovellu kaikenlaisten työsuhteiden arviointiin. Esimerkiksi he nostavat asiantuntija- johtotehtävät, joissa ei välttämättä aina vaadita käytettäväksi työnantajan järjestämiä työvälineitä siten, että se yhdistäisi työntekijän suoraan työnantajaan. Työn johto- ja valvontaoikeus on kuitenkin moniin työtehtäviin soveltuva arviointikriteeri.¹²⁷

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on myös jätetty mahdollisuus varaamiin keinokehoisten järjestelyiden varalle niitä valtioita varten, jotka soveltavat muodollista

¹²³ OECD, 2017b, s. 315–317.

¹²⁴ Dziurdž, 2013b, s. 101.

¹²⁵ Ks. OECD malliverosopimuksen kommentaarit 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ja 2017.

¹²⁶ Esim. Baranyai, 2014, s. 473; Burgstaller, 2005, s. 131; Dziurdž, 2013b, s. 101; Pötgens, 2011, s. 131.

¹²⁷ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 294–295.

työnantajakäsitettä. Muodollinen työnantajakäsite mahdollistaa keinotekoiset järjestelyt, joilla voidaan saavuttaa tilanne, jossa muodollisen työnantajakäsitteen tulkinnan kautta työntekijän palkka ei tulisi verotettavaksi työskentelyvaltiossa. Keinotekoisien järjestelyiden varalta valtiolla on siis mahdollisuus sivuuttaa muodollinen työnantajakäsite ja käsitellä asiaa siten kuin siinä olisi käytetty sen oikeaa muotoa.¹²⁸

3.6 OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin merkitys ratkaisutoiminnassa – Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4

3.6.1 Tausta

Vaikka taloudellisen työnantajan käsitettä ei ole sisällytetty kansalliseen sääntelyyn, on se esiintynyt suomalaisessa oikeuskäytännössä. Artikkelissaan Rautajuuri ja Frände esittelevät Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisun vuodelta 2018, jossa keskeisessä asemassa on muodollisen ja taloudellisen työnantajan erottelu ja sen verotuksellinen merkitys¹²⁹. Ratkaisu ilmentää hyvin OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin hyödyntämistä ratkaisutilanteessa sekä antaa viitteitä siitä, miten taloudellisen työnantajan muodostumista tulkitaan.

Tapauksessa Suomessa oleskelun perusteella yleisesti verovelvolliseksi tullut lähetetty työntekijä oli työsuhteessa isobritannialaiseen työnantajaan. Vaikka työntekijä oli Suomessa yleisesti verovelvollinen, katsottiin hänen asuvan Isossa-Britanniassa Suomen ja Ison-Britannian solmiman verosopimuksen mukaan. Isobritannialaisen työnantajan kanssa samaan konserniin kuuluneella tanskalaisella yhtiöllä oli Suomessa sivuliike ja tuloverotuksen kiinteä toimipaikka. Lähetetyn työntekijän työtehtävä oli toimia maajohtajana, jonka vastuualueeseen kuului koko konsernin Euroopan alueen myynti. Lähetetyllä työntekijällä oli solmittu työsuhde ainoastaan isobritannialaisen yhtiön kanssa, mutta palkan maksu oli järjestetty siten, että isobritannialainen yhtiö maksoi rahapalkan ja

¹²⁸ OECD, 2017b, s. 315.

¹²⁹ Ks. Rautajuuri & Frände, 2018, Onko taloudellisen työnantajan käsite tulossa Suomeen?

tanskalaisen yhtiön suomalainen sivuliike tarjosi työntekijälle asuntoedun, autoedun ja puhelinedun. Isobritannialainen yhtiö laskutti työntekijän palkkakustannukset tanskalaisyhtiön suomalaiselta sivuliikkeeltä, eli palkkakustannukset rasittivat lopulta suomalaista sivuliikettä. Isobritannialaisella yhtiöllä oli Suomen työkomennuksen aikana työso-
pimuksen irtisanomisoikeus.¹³⁰

Koska lähetettyä työntekijää oli verosopimuksen mukaan pidettävä Isossa-Britanniassa asuvana, olisi Suomen verotusoikeus perustunut 183 päivän -sääntöön. Koska kaikki 183 päivän -säännön edellytykset täyttyivät, ei Suomelle muodostunut verotusoikeutta isobritannialaisen työnantajan maksamaan palkkaan. Tanskalaisen yhtiön suomalaisen sivuliikkeen maksamat luontoisedut verotettiin kuitenkin lähetetyn työntekijän veronalaisena palkkatulona Suomessa sillä perusteella, että työnantaja oli Suomesta. Poikkeuksena asuntoetu, joka katsottiin verovapaaksi majoituskustannusten korvaukseksi. Koska työntekijällä ei ollut työso-
pimusta tanskalaisen yhtiön kanssa, oli työntekijän työnantajana pidettävä muodollisjuridisen tulkinnan mukaan isobritannialaista yhtiötä. Koska työntekijän palkanmaksu rasitti tosiasias-
sa tanskalaisen yhtiön suomalaista sivuliikettä, muodostui kysymykseksi se, voitiinko työntekijän työnantajan katsoa olevan Suomesta.

3.6.2 Käsittely

Tapaus tuli vireille veronsaajien oikeudenvallontayksikön (VOVA) tekemän oikaisuvaatimuksen kautta. VOVA:n vaatimuksia olivat muun muassa isobritannialaisen yhtiön työntekijälle maksaman palkan verottaminen Suomessa sekä asuntoedun katsominen veronalaiseksi tuloksi. Verotuksen oikaisulautakunta katsoi kuitenkin, ettei 183 päivän -
säännön suoma poikkeus tullut sovellettavaksi työntekijän isobritannialaiselta yhtiöltä saamaan palkkaan, koska työntekijän oleskelu ei ylittänyt 183 päivää, työnantaja ei ollut Suomesta, eikä ulkomaisella työnantajalla ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Sen

¹³⁰ Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

sijaan oikaisulautakunta katsoi tanskalaisen yhtiön Suomen sivuliikkeen maksaman asuntoedun työntekijän veronalaiseksi tuloksi muiden luontoisetujen tapaan.¹³¹

VOVA valitti oikaisulautakunnan päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen vaatien koko isobritannialaisen yhtiön työntekijälle maksamaa palkkaa verotettavaksi Suomessa. Perusteluissa isobritannialainen yhtiö katsottiin työntekijän muodolliseksi työnantajaksi, mutta tanskalaisen yhtiön suomalainen sivuliike taas katsottiin työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi. VOVA argumentoi taloudellisen työnantajan käsitteen puolesta sillä, että Suomessa verosopimuksia on pääasiassa tulkittu OECD:n malliverosopimusten kommentaarien mukaisesti. Lisäksi todettiin, että verotuksessa syntyisi epäsymmetrinen tilanne, jos palkka jätettäisiin verottamatta Suomessa, sillä palkka kuitenkin rasitti Suomessa sijaitsevan sivuliikkeen tulosta ja oli sivuliikkeen verotuksessa vähennyskelpoinen kulu. Työntekijän suorittaman työn katsottiin hyödyttävän pääsääntöisesti Suomessa sijaitsevaa sivuliikettä eikä muodollista työnantajaa. Työsuhteen muodostumista sivuliikkeen ja työntekijän välille perusteltiin edelleen sillä, että luontoisetujen maksaminen on työsuhteen syntymisen tunnusmerkki. VOVAn näkemyksen mukaan tanskalainen yhtiö ja sen suomalainen sivuliike katsottaisiin ennakkoperintälain 14 §:n mukaiseksi työnantajaksi.¹³²

Verovelvollisen vastineessa korostettiin, ettei Suomessa ole sovellettu taloudellisen työnantajan käsitettä, vaan verosopimuksia sovellettaessa työnantajana on aina pidetty tahoa, jonka kanssa työsopimus on solmittu ja joka maksaa palkan. Muodollisen tulkinnan valossa työntekijän työnantaja olisi isobritannialainen yhtiö, jolloin Suomi ei saisi verotusoikeutta palkkaan. Verovelvollinen jatkoi perusteluaan toteamalla muodollisen tulkinnan olevan vakiintunut käytäntö, jonka muuttaminen edellyttäisi nimenomaista lakimuutosta. Taloudellisen työnantajan käsitteen käytöstä ei ollut ohjeistusta tai julkaistua oikeuskäytäntöä, jolla vakiintuneesta käytännöstä poikkeamista olisi voinut perustella. Toisin kuin VOVA, verovelvollinen työntekijä katsoi työnsä hyödyttäneen koko

¹³¹ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 297–298.

¹³² Rautajuuri & Frände, 2018, s. 298.

konsernia eikä vain tanskalaisyhtiötä tai sen suomalaista sivuliikettä. Viimeisenä verovelvollinen vetosi vielä luottamuksensuojaan, jotta tuloa ei voitaisi tosiasiasa verottaa, vaikka hallinto-oikeuden ratkaisu ei noudattaisikaan vakiintunutta käytäntöä.¹³³

3.6.3 Ratkaisu

Hallinto-oikeuden ratkaistavaksi tuli, ketä on pidettävä ennakkoperintälain ja sovellettavan verosopimuksen tarkoittamalla tavalla lähetetyn työntekijän työnantajana. Asian ratkaisussa lähdettiin liikkeelle OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista, jossa on esitetty, että kansallinen lainsäädäntö määrittää sen, miten työnantajakäsitettä tulkitaan. Ensiksi tuli siis tulkittavaksi, voidaanko tanskalaisyhtiön suomalainen sivuliike katsoa työntekijän työnantajaksi ennakkoperintälain 14 §:n tarkoittamalla tavalla. Arvioitavaksi tuli, kenen lukuun työ on tehty, sillä ennakkoperintälaissa työnantajaksi on määritelty se taho, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Hallinto-oikeus katsoi työn tehdyn tanskalaisyhtiön suomalaisen sivuliikkeen lukuun, koska palkka oli veloitettu sivuliikkeeltä, ja sivuliike oli hyötynyt työntekijän suorittamasta työstä. Painoarvoa ei annettu sille, että irtisanomisoikeus oli isobritannialaisella yhtiöllä, jonka kanssa työntekijän työsopimus oli solmittu, sillä tanskalaisyhtiön sivuliike oli rekisteröity Suomeen pian työntekijän työskentelyn aloittamisen jälkeen ja palkkakustannukset rasittivat tosiasiallisesti suomalaista sivuliikettä.¹³⁴

Kansallisen lainsäädännön tarkastelusta siirryttiin verosopimuksen tulkintaan. Verosopimuksen tulkinnessa oli pääasiassa kyse muodollisen ja taloudellisen työnantajan käsitteen arvioinnista. Työnantajan arviointiperusteina käytettiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa mainittuja perusteita sekä selvitystä työskentelyolosuhteista. Esitetyn selvityksen perusteella hallinto-oikeus katsoi työntekijän työpanoksen hyödyttäneen erityisesti tanskalaisyhtiön suomalaista sivuliikettä, joka kantoi vastuun ja riskin

¹³³ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 298.

¹³⁴ Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

työntekijän työn tuloksista. Konsernitilanteessa kurinpito- ja irtisanomisoikeuden kuulusta toiselle yhtiölle ei katsottu merkitykselliseksi erityisesti, kun suomalainen sivuliike oli rekisteröity pian työkomennuksen alkamisesta ja maajohtajan toimivan työntekijän palkanmaksu oli hoidettu konsernin sisäisellä laskutuksella. Näin ollen hallinto-oikeus piti tanskalaisyhtiön suomalaista sivuliikettä työntekijän taloudellisena työnantajana Suomen ja Ison-Britannian välillä solmitun verosopimuksen mukaan.¹³⁵

Koska työntekijän työnantajaksi katsottiin sekä kansallista lainsäädäntöä että verosopimusta tulkittaessa tanskalaisen yhtiön suomalainen sivuliike, ei Suomen ja Ison-Britannian välisen verosopimuksen katsottu rajoittavan isobritannialaisen yhtiön työntekijälle maksettujen palkkojen verottamista Suomessa. Siten isobritannialaisen yhtiön maksamat palkat katsottiin työntekijän veronalaiseksi ansiotuloksi Suomessa. Vaikka sivuliike katsottiinkin työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi, ei työntekijän palkkaa voitu tosiasiassa verottaa Suomessa, koska hallinto-oikeus myönsi työntekijälle luottamuksensuojaa.¹³⁶

Ratkaisu ei kuitenkaan ollut täysin yksimielinen. Eräs tuomari olisi halunnut palauttaa asian Verohallinnon uudelleen käsiteltäväksi, sillä hän koki useiden tosiseikkojen olevan käsittelyn aikaan epäselviä. Kyseinen tuomari koki, ettei työn johto- ja valvontaoikeuksista, verovelvollisen asemasta tai työn raportoinnista ollut annettu riittävää selvitystä, jonka perusteella asiaa olisi voinut arvioida tarvittavalla laajuudella. Verovelvollisella ja VOValilla oli erimielisyyksiä tosiseikkojen luonteesta. Lisäksi eriävän mielipiteen esittänyt tuomari piti isobritannialaista yhtiötä työntekijän tosiasiallisena työnantajana, eikä hänen mielestään sivuliikkeen voitu katsoa selvitysten perusteella olevan verosopimuksessa tarkoitettu työnantaja.¹³⁷

¹³⁵ Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

¹³⁶ Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

¹³⁷ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 299.

3.6.4 Merkitys

Koska verovelvolliselle myönnettiin tapauksessa luottamuksensuojaa, eikä verotus realisoitunut ratkaisusta huolimatta, ei tapauksen käsittely edennyt korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti. Rautajuuren ja Fränden mukaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu tapauksesta olisi ollut ensiarvoisen tärkeä tulevaisuuden kannalta. Lisäksi he arvioivat päätöksen merkityksen jäävän vähäiseksi, sillä hallinto-oikeuden päätös yksin ei riitä muuttamaan vakiintunutta käytäntöä vaan siihen tarvittaisiin lakimuutos.¹³⁸

Kritiikkiä päätös sai siitä, että perusteluissa viitattiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin, jota sinällään voi käyttää tulkinta-apuna, mutta tapauksessa sen soveltuvuus oli kyseenalainen, sillä sovellettava verosopimus oli solmittu ennen kuin OECD:n malliverosopimuksen kommentaari sisälsi taloudellisen työnantajan käsitettä.¹³⁹ Vaikka OECD:n suositus onkin hyödyntää aina uusinta malliverosopimuksen kommentaaria apuna verosopimuksen tulkinna¹⁴⁰, voi se olla ongelmallista käsiteltävässä tapauksessa, sillä sovellettavan verosopimuksen solmimisen aikaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei sisältänyt kohtia taloudellisesta työnantajasta. Taloudellista työnantajaa koskevat kohdat lisättiin vasta vuonna 1992 ja 2010¹⁴¹.

Eriävän mielipiteen esittäneen tuomarin kanta sai kannatusta. Eriävän mielipiteen esittäneen tuomarin tavoin Rautajuuri ja Frände eivät kokeneet, että tosiasioihin liittyvä näyttö olisi ollut täysin puutteetonta. Perusteluihseen he mainitsevat verovelvollisen ja VOVAn erimielisyydet taustatiedoista sekä OECD:n malliverosopimuksessa esitettyjen kriteereiden täyttymisen epätäydellinen arvioinnin. He toteavat, että käytännössä jäi arvioimatta se, täytyivätkö kaikki kommentaarissa esitetyt kriteerit käsiteltävässä tapauksessa.¹⁴² OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ei kuitenkaan esitetä varsinaisesti, että kaikkia kriteerejä tulisi punnita arvioitaessa taloudellisen työnantajana

¹³⁸ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 300.

¹³⁹ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 300.

¹⁴⁰ OECD, 2017b s. 653–654.

¹⁴¹ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 300.

¹⁴² Rautajuuri & Frände, 2018, s. 300.

käsitteen soveltuvuutta. Tärkeimmäksi kriteeriksi esitetään työtehtävien luonteen arviointi oleellisena osana työnantajan liiketoimintaa. Mikäli työn luonne antaa aihetta arvioida taloudellisen työnantajan käsitteen soveltumista edelleen, on kommentaarissa mainittu, että luetellut kriteerit voivat olla hyödyllisiä järjestelyn jatkoarvioinnissa. Varsinaista mainintaa jokaisen esitetyn kriteerin läpikäymisestä ei ole. Lisäksi taloudellisista järjestelyistä mainitaan, että ne voivat olla merkittävä tekijä arvioinnissa, joskaan eivät aina ratkaiseva.¹⁴³

Suunnitellun lakimuutoksen kynnyksellä on syytä tarkastella päätöksen merkitystä valmistellun lainsäädännön tulkitsemisessa. Pohdinnanarvoisia kysymyksiä ovat muun muassa se, tuleeko taloudellista työnantajaa arvioidessa huomioda kaikki malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt kriteerit ja voiko muodostua tilanteita, joissa kriteerien tarkastelu tuottaisi ristiriitaisia johtopäätöksiä arvioitavasta järjestelystä.

¹⁴³ OECD, 2017b, s.316–317.

4 Suunniteltu lakimuutos

4.1 Tausta

Taloudellisen työnantajan käsitettä sovellettaessa katsotaan, että palkan on maksanut työskentelyvaltiossa oleva työnantaja, kun työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä tässä valtiossa olevan työnantajan lukuun, ja palkalla rasitetaan tässä valtiossa olevaa työnantajaa, vaikka muodollinen työnantaja olisikin ulkomailla. Taloudellinen työnantaja on toisin sanoen työskentelyvaltiossa oleva yhtiö, joka ei ole työntekijän muodollinen työnantaja, mutta tosiasiallisten olosuhteiden perusteella katsotaan työntekijän työnantajaksi. Tällöin työnantajan katsotaan olevan työskentelyvaltiossa oleva, ja 183 päivän -sääntö ei sovellu.

Taloudellisen työnantajan käsite ollaan sisällyttämässä tuloverolakiin, mutta uudistuksella on vaikutuksia myös verotusmenettelylakiin, lähdeverolakiin, ennakkoperintälakiin sekä lakiin tulotietojärjestelmästä. Luvussa 3.5 on esitelty OECD:n malliverosopimukseen perustuva työnantajakäsite ja taloudellisen työnantajan käsitteen taustat. Taloudellisen työnantajan käsite kytkeytyy vahvasti 183 päivän -sääntöön, sillä se on toinen vaihtoehtoisista työnantajakäsitteen tulkinnoista. Pääluvussa esitellään käsitteen käyttöönoton aiheuttamat lakimuutokset ja vertaillaan suunniteltua lainsäädäntöä¹⁴⁴ muiden maiden taloudellista työnantajaa koskevaan sääntelyyn. Näiden pohjalta tullaan arvioimaan ehdotettua uudistusta sekä antamaan tulkintoja siitä, milloin käsite tulee sovellettavaksi.

Sääntelyn käyttöönoton ajankohta on vielä avoin ja siihen liittyy paljon epävarmuutta. Hallituksen 23.6.2022 päivätyssä esitysluonnoksessa käyttöönottopäiväksi on esitetty 1.1.2023¹⁴⁵, mutta eduskunnan ja valtioneuvoston kanslian tekemän sopimuksen määräajan perusteella käyttöönotto siirtyy eteenpäin. Lisäksi eduskunta ja valtioneuvoston

¹⁴⁴ Perustuen 23.6.2022 annettuun luonnokseen hallituksen esityksestä taloudellista työnantajaa koskevaksi lainsäädännöksi.

¹⁴⁵ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 2.

kanslia ovat sopineet, että vaalikaudella käsiteltävät asiat on annettava eduskunnalle viimeistään 17.11.2022, joten käsittely voi lykkääntyä entisestään.¹⁴⁶

4.2 Tavoitteet

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönoton tavoitteena on tasa-arvoistaa ulkomaisen ja kotimaisen työvoiman välistä kilpailua¹⁴⁷. Käsitteellä tiivistettäisiin Suomen veropohjaa ja turvattaisiin Suomen verotusoikeutta, mikä on erityisen tärkeää globaalissa taloudessa¹⁴⁸. Tasa-arvoistamista voidaan perustella sillä, että työntekijän palkan verottaminen työskentelyvaltiossa kompensoisi työntekijän palkan maksamisesta johtuvaa yhteisön verotettavan tulon vähenemistä. Palkan verottamista Suomessa ei voisi välttää työskentelemällä näennäisesti ulkomaiselle työnantajalle. Uudistuksen on myös tarkoitus keventää Suomen tulevia verosopimusneuvotteluita, sillä Suomen ei enää tarvitsisi tavoitella erityismääräystä vuokratyöstä solmimiinsa verosopimukseen, vaan sopimuksissa voitaisiin soveltaa suoraan OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaa, eli palkkatuloartiklaa. Samalla Suomi asettuisi samaan asemaan muiden taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavien OECD:n jäsenvaltioiden kanssa. Käsite on puhtaasti vero-oikeudellinen käsite, eikä sillä ole tarkoitus puuttua esimerkiksi vahingonkorvausvastuun kohdistumiseen.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Eduskunta, 2022. Sopimuksen mukaan 1.1.2023 voimaan tulevat hallituksen esitykset olisi annettava eduskunnalle viimeistään 20.10.2022. Taloudellisesta työnantajasta ei kuitenkaan ehditty antamaan hallituksen esitystä määräaikaan mennessä. Tilanne 21.10.2022.

¹⁴⁷ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 28.

¹⁴⁸ Valtioneuvosto, 2019, s. 23.

¹⁴⁹ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 28–29.

4.3 Taloudellisen työnantajan käsite tuloverolaissa

Kuten edellä mainittu, taloudellisen työnantajan käsite on suunniteltu sisällytettäväksi tuloverolakiin. Lakiin lisättäisiin uusi 8 b §, jossa määriteltäisiin taloudellisen työnantajan lisäksi ulkomainen työnantaja. Uusi lainkohta kuuluisi seuraavasti:

Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käytöön luovutettuna siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohton 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.¹⁵⁰

Uusi 8 b § tulisi siis sisältämään kaksi uutta käsitettä määritelmineen. Taloudellisen työnantajan määritelmään sisällytettäisiin myös vuokratyö, joka on nykyisellään omana kohtanaan tuloverolain 10 §:n alla. Näin selkeytetään sitä, että taloudellisen työnantajan käsite soveltuisi myös vuokratyöhön, joka on nykyisinkin veronalaista. Taloudellisen työnantajan käsitteen lisäksi 8 b §:ään sisällytettäisiin ulkomaisen työnantajan käsite. Ulkomaisen työnantajan määrittely on tarkoituksenmukaista, sillä käsitettä tarvitaan taloudellisen työnantajan määrittelyssä, ja verotusmenettelylain uudistukset sisältävät ulkomaiselle työnantajalle asetettuja velvoitteita.

Esityksen ensimmäinen luonnos keräsi kritiikkiä taloudellisen työnantajan määritelmän monitulkintaisuudesta. Erityisesti työsuorituksen pitämistä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa sekä työnjohtoa ja valvontaa on pidetty tulkinnanvaraisina. Huomiota keräsi erityisesti kriteerin tulkinnanvaraisuus konsernitalanteissa. Kriteeri jätettiin kuitenkin myös myöhempisiin esitysluonnoksiin taloudellisen työnantajan käsitteen määrittelyyn, koska sillä todennäköisesti pyritään mukailemaan OECD:n kommentaarissa esitetyjä objektiivisia kriteerejä.¹⁵¹ 23.6.2022 päivätyn luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa esitetään laajasti esimerkkejä edellä

¹⁵⁰ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 64.

¹⁵¹ Malmgrén, 2021, s. 5.

mainittujen kriteerien määrittelemiseksi. Esimerkeistä on tulkittavissa, että ”erottamattomana osana” pidettävä työsuoritus määritellään toimialakohtaisesti. Lisäksi se, kenet katsotaan työntekijän työnantajaksi, voi muuttua työkomennuksen aikana työtehtävien muuttuessa tai projektien päättyessä. Työnjohto- ja valvontaoikeus on määritelty hyvin laveasti säännöskohtaisissa perusteluissa. Se kattaa käytännössä suurimman osan OECD:n kommentaarissa esitetyistä objektiivisista kriteereistä. Näin ollen vaikuttaa siltä, ettei käsitettä ole tarkoituskaan määritellä tyhjentyvästi.¹⁵² Aukoton määrittely voisi myös olla haastavaa saavuttaa, ja se voisi luoda tilalle uudenlaisia haasteita¹⁵³.

Huomionarvoista määritelmässä on se, että siinä missä työnantajalle on esitetty kriteerejä ja ulkomainen työnantaja on jopa määritelty erikseen, ei työntekijälle ole asetettu minkäänlaisia tarkentavia määritelmiä. Vaikka esitysluonnoksessa keskitytäänkin tarkastelemaan rajoitetusti verovelvollista työntekijää, ulottuisi sääntely myös yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin. Käytännössä sääntely tulisi merkitsemään enemmän rajoitetusti verovelvollisille, mutta joissain tapauksissa se voisi myös vaikuttaa yleisesti verovelvollisten verokohteluun. Käsitteen soveltamista käsitellään myöhemmin luvussa 4.8.

Edellä mainittua vuokratyösäännöstä, eli TVL 10 §:n 4 c kohtaa on suunniteltu muutettavan. Koska vuokratyö sisällytetään 8 b §:ään, muutettaisiin 10 §:n 4 c kohta koskemaan palkkatuloa, joka on saatu taloudelliselle työnantajalle Suomessa tehdystä työstä. Muutos on välttämätön, sillä TVL 10 § määrittelee, mikä katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi. Lisäksi tuloverolakiin lisättäisiin uusi 92 e §, joka käsitelisi ansiotulon veronalaisuutta. Uudessa 92 e §:ssä säädettäisiin, että lyhytaikaisesta työskentelystä taloudelliselle työnantajalle saatu palkka olisi verovapaata saajalleen, jos ulkomainen ja taloudellinen työnantaja olisivat etuyhteydessä toisiinsa verotusmenettelylain 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla ja työskentely Suomessa kestäisi yhtäjaksoisesti enintään 15 päivää ja enintään yhteensä 45 päivää kalenterivuodessa. Kyseisellä lisäyksellä on tavoitteena

¹⁵² Ks. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 55–60.

¹⁵³ Knuutinen, 2022.

keventää hallinnollista taakkaa, joka tulon veronalaisuudesta koituisi. Verovapaus on rajattu kuitenkin koskemaan vain konsernitilanteita, jotta varmistetaan, etteivät vuokratyöntekijänä työskentelevien nykyisin täysin veronalainen palkka siirtyisi lakimuutoksen myötä osittain verovapaaksi.¹⁵⁴

Esitysluonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa on otettu kantaa aikarajan tulkintaan. Molempia jaksoja seurattaisiin laskemalla taloudelliselle työnantajalle suoritettuja tosiasiallisia työpäiviä, vaikka erityisesti yhtäjaksoisen työskentelyn rajan sananmuodossa ei ole otettu huomioon työpäiviä, vaan raja on ilmaistu yksinkertaisesti päivinä. Sairaslomapäivät ja lomapäivät eivät siis tule laskettavaksi arvioitaessa aikarajaa. Yhtäjaksoisen työskentelyn rajasta on myös todettu, että yhtäjaksoisten työskentelypäivien ylittäessä 15 päivää katsotaan työntekijän palkka veronalaiseksi Suomessa 16. päivästä lähtien. Työskentelyjakson katkeamiseksi työntekijän olisi maasta poistumisen lisäksi työskenneltävä välillä ulkomailla. Pelkkä Suomesta poistuminen ei siis riittäisi katkaisemaan yhtäjaksoisen työskentelyn jaksoa, jos työntekijä ei työskentelisi välillä muualla. Yhtäjaksoisen työskentelyn rajasta huolimatta myös yhtäjaksoisesti 15 päivää lyhyemmät jaksot saattavat johtaa työntekijän palkan veronalaisuuteen, jos useat lyhyemmät työjaksot kestävät verovuoden aikana yhteenlaskettuna yli 45 päivää.¹⁵⁵

Ensimmäisen esitysluonnoksen lausuntokierroksella saadussa palautteessa kommentoitiin lyhytaikaisen työskentelyn aiheuttamia hallinnollisia kustannuksia suhteessa saatuun verohyötyyn¹⁵⁶. Myöhemmissä esitysluonnoksissa huolenaihe pyrittiin ratkaisemaan lisäämällä tuloverolakiin edellä esitetty uusi 92 e §. Lausunnoissa ratkaisuksi oli ehdotettu vuokratyösäännöksen, eli nykyisen 10 §:n 4 c kohdan, säilyttämistä ennallaan ja taloudellisesta työnantajasta säätämistä erikseen. Valmisteluissa ehdotettu malli katsottiin objektiivisten kriteerien, joilla vuokratyöskentely erotettaisiin taloudelliselle

¹⁵⁴ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 31–32.

¹⁵⁵ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 60–61.

¹⁵⁶ Esim. Elinkeinoelämän keskusliitto, 2021, s. 1–2; Finanssiala ry, 2021, s. 1; Malmgrén, 2021, s. 8; Suomen veroasiantuntijat ry, 2021, s. 3.

työnantajalle työskentelystä, määrittelyn osalta haastavaksi.¹⁵⁷ Toisen esitysluonnoksen lausunnoissa kahden aikarajan asettaminen koettiin haasteelliseksi. Perusteluiksi esitettiin, että kahden aikarajan seuraaminen on hallinnollisesti ja tulkinnallisesti raskaampaa kuin yhden aikarajan seuraaminen.¹⁵⁸

4.4 Ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuus sekä veron periminen

Tuloverolain lisäksi muutoksia tehtäisiin verotusmenettelylakiin, lähdeverolakiin, ennakoperintälakiin sekä lakiin tulotietojärjestelmästä. Verotusmenettelylain ja lain tulotietojärjestelmästä suunnitellut muutokset koskevat ulkomaisen ja taloudellisen työnantajan tiedonanto- ja ilmoittamisvelvollisuutta. Käytännössä vuokratyöntekijän ulkomaista työnantajaa koskeneet säännökset muutettaisiin koskemaan taloudellista työnantajaa. Lisäksi etuyhteystilanteissa taloudellisen työnantajan tiedonantovelvollisuudet kasvaisivat. Etuyhteystilanteita arvioitaisiin VML 31.4 §:ssä esitettyjen kriteerien perusteella. Lisääntyneet velvollisuudet koskettaisivat siten vain konserniyrityksiä, eivätkä tulisi sovellettavaksi esimerkiksi omistusyhteys- tai osakkuusyrytyksiin¹⁵⁹. Taloudellisen työnantajan lisäksi tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudet laajenisivat suomalaisella aluksella työskentelevän työntekijän ulkomaiselle työnantajalle.

Ulkomaisen työnantajan ilmoittamisvelvollisuudesta säädettäisiin uudessa muutetussa VML 15 a §:ssä seuraavasti:

Jos tuloverolain 92 e § ei estä veron perimistä, ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitetulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta, taloudellisesta työnantajasta, tuloverolain 92 e §:ssä tarkoitetuista päivistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitetut tiedot maksettusta palkasta. Jos ulkomainen työnantaja ja tuloverolain 8 b §:ssä tarkoitettu taloudellinen työnantaja ovat etuyhteydessä keskenään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentin tarkoittamalla tavalla, taloudellisen työnantajan on toimitettava edellä tarkoitetut tiedot. Ulkomaisen työnantajan on

¹⁵⁷ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 31.

¹⁵⁸ Ks. Suomen veroasiantuntijat ry 2022, s. 1.

¹⁵⁹ Ks. Omistusyhteys- ja osakkuusyrytyksen määritelmät kirjanpitoa KPL 1:7 ja KPL 1:8.

toimitettava Verohallinnolle vastaavat verotusta varten edellä mainitut tiedot tuoverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn osalta.¹⁶⁰

Käytännössä taloudelliseen työnantajaan liitettävälle ulkomaiselle työnantajalle syntyisivät samat tiedonantovelvollisuudet kuin nykyiselle vuokratyöntekijän ulkomaiselle työnantajalle. Vuokratyöntekijän ulkomaisen työnantajan velvollisuuksia käsiteltiin aiemmin luvussa 2.5.4. Konsernitilanteissa tiedonantovelvollisuus siirtyisi ulkomaiselta työnantajalta suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle. Merkittävämpi uudistus 15 a §:ään olisi se, että ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus laajennettaisiin koskemaan myös suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön ulkomaista työnantajaa. Tämä uudistus ei ole tutkielman kannalta merkittävä, mutta yhtenäistää tiedonantovelvollisuuden käytäntöjä.

Verotusmenettelylain 17 §:ä on myös suunniteltu muutettavan. Nykyisellään lainkohta sisältää säännöksen vuokratyöntekijän työn teettäjän tiedonantovelvollisuudesta, mutta se tulisi muutoksen myötä koskemaan taloudellisen työnantajan ja suomalaisella aluksella työn teettäjän tiedonantovelvollisuutta. Taloudellisen työnantajan olisi suunnitellun uuden VML 17 §:n mukaan toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Sama pätee työn teettäjään suomalaisella aluksella. Näin ollen nykyisen vuokratyösäännöksen mukaisen Suomessa sijaitsevan työn teettäjän tiedonantovelvollisuudet siirrettäisiin taloudelliselle työnantajalle.¹⁶¹

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6.2 §:n 10 ja 17 kohdat muutettaisiin koskemaan taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän ulkomaista työnantajaa. Uuden 6.2 §:n 10 kohdan mukaan ulkomaisen työnantajan tulisi antaa palkkatietoilmoitukset suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskentelevälle henkilölle maksetuista palkoista. Uudessa 17 kohdassa säädettäisiin ulkomaisen työnantajan velvollisuudesta antaa aloittamisilmoitus, josta tulisi käydä ilmi taloudelliselle työnantajalle työskentelevän

¹⁶⁰ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 66.

¹⁶¹ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 66.

työntekijän työskentelyn arvioitu kesto, tuloverolain 92 e §:ssä tarkoitetut päivät ja palkan määrä sekä tiedot taloudellisesta työnantajasta ja asetetusta edustajasta. Palkkatietoilmoitusten ja aloittamisilmoituksen antaminen asetettaisiin kuitenkin taloudellisen työnantajan velvollisuudeksi, mikäli ulkomainen työnantaja ja taloudellinen työnantaja olisivat etuyhteydessä toisiinsa. Ilmoittamisvelvollisuus alkaisi, kun ulkomaisen työntekijän työskentely ei olisi 92 e §:n perusteella verovapaana pidettävää lyhytaikaista työskentelyä. Lisäksi 6.2 §:ään lisättäisiin uusi 17 a kohta, joka laajentaisi aloittamisilmoituksen tekemisvelvollisuuden myös suomalaisella aluksella toimivan työntekijän ulkomaiseen työnantajaan. Palkkatietoilmoituksen antamisesta suomalaisella aluksella työskentelevän työntekijän ulkomaisen työnantajan osalta säädettäisiin 6.2 §:n uudessa 10 kohdassa. Tietojen antamisajan määrittäisi edelleen saman lain 12.8 §, jota muutettaisiin ainoastaan poistamalla maininta vuokratyöntekijästä.¹⁶²

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia muutettaisiin 16 a §:n osalta siten, että vuokratyöstä saadun palkan sijasta viitattaisiin taloudelliselta työnantajalta saatuun palkkaan. Lisäyksenä lainkohtaan olisi sääntelyn laajentaminen koskemaan myös suomalaisella aluksella työskentelevän työntekijän palkkaa.¹⁶³ Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto ei kiristäisi ulkomaisen työnantajan työnantajarekisteröitymisvelvollisuuksia, jolloin verojen maksaminen ja suorittaminen jäisi edelleen käytännössä työntekijän velvollisuudeksi. Ulkomaisen työnantajan työnantajarekisteröitymistä on käsitelty aikaisemmin luvussa 2.5.2.

Laajennetun tiedonantovelvollisuuden lisäksi ulkomaiseen työnantajaan etuyhteydessä olevalle taloudelliselle työnantajalle asetettaisiin ennakonpidätysvelvollisuus. Uusi EPL 9.6 § rinnastaisi ulkomaiseen työnantajaan etuyhteydessä olevan taloudellisen työnantajan saman lain 9 §:n 1 ja 2 momenteissa mainittuun sijaismaksajaan. Näin ollen etuyhteydestapauksissa taloudellinen työnantaja olisi velvollinen pidättämään

¹⁶² Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 54 & 69.

¹⁶³ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 67.

ennakonpidätyksen sekä lähdeveron.¹⁶⁴ Tämä tarkoittaisi sitä, että konsernitilanteissa suomalaiseseen taloudelliseen työnantajaan kohdistuisi ennakonpidätysvelvollisuus, vaikka ulkomaiseen työnantajaan ei voisi kohdistua ennakonpidätysvelvollisuutta ilman, että tämä hakeutuisi vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin tai että tällä olisi kiinteä toimipaikka Suomessa. Käytännössä suomalainen taloudellinen työnantaja siis tekisi ennakonpidätyksen tai pidättäisi lähdeveron palkasta, jota se ei suoranaisesti maksaisi.

Nykyään rajoitetusti verovelvollinen voi rekisteröityä enakkoperintärekisteriin vain, jos rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka tai kotipaikka valtiossa, jonka kanssa Suomella on tuloverosopimus. Lakiuudistuksen myötä enakkoperintälain 25.3 §:ä muutettaisiin siten, että se kattaisi myös Euroopan talousalueeseen kuuluvaa valtiota kotipaikkanaan pitävät rajoitetusti verovelvolliset.¹⁶⁵ Ensimmäinen esitysluonnos saikin kritiikkiä siitä, ettei se sisältänyt kyseisen lainkohdan muutosta, jolloin lainkohta olisi voinut olla SEUT:n tai ETA-sopimuksen sijoittamisvapaussääntöjen vastainen¹⁶⁶.

4.5 Taloudellinen työnantaja muualla

4.5.1 Lainsäädännössään käsitettä soveltavat valtiot

Useat valtiot maailmanlaajuisesti soveltavat verotuksessaan taloudellisen työnantajan käsitettä. Osa taloudellisen työnantajan käsitteen omaksuneista valtioista on sisällyttänyt käsitteen kansalliseen verolainsäädäntöönsä, mutta osalla käsitteen soveltaminen perustuu virallisiin ohjeisiin ja käytäntöön.¹⁶⁷ Viimeisimpänä käsitteen on lainsäädäntöönsä lisännyt Ruotsi. Tässä aluvuussa esitellään lainsäädäntöönsä taloudellisen työnantajan käsitteen sisällyttäneiden valtioiden, Ruotsin, Norjan, Tanskan ja Saksan käytännöt.

¹⁶⁴ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 68.

¹⁶⁵ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 68.

¹⁶⁶ Ks. Malmgrén, 2021, s. 7–8.

¹⁶⁷ Ks. van der Capellen & Hick, 2021a.

Ruotsissa taloudellisen työnantajan käsite ja sitä koskeva sääntely otettiin käyttöön vuoden 2021 verotuksesta. Ruotsissa taloudellista työnantajaa koskeva sääntely on sisällytetty lakiin rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta¹⁶⁸, jota kutsutaan Ruotsissa lyhenteellä SINK. Kyseisen lain 6 a §:ssä on esitetty ensin poikkeuksena palkkatulon veronalaisuuteen 183 päivän -sääntö, jonka jälkeen on esitetty taloudellisen työnantajan soveltamisen edellytykset, jolloin 183 päivän -sääntö ei soveltuisi. Poikkeus veronalaisuudesta ei sovellu työvoiman vuokraukseen, jossa henkilö työnantajan toimesta tai tämän myötävaikutuksesta vuokrataan tai asetetaan muuten käytettäväksi työskentelemään Ruotsissa toimeksiantajan hyväksi tämän valvonnan ja johdon alaisena, jos tämä toimeksiantaja on

1. verovelvollinen elinkeinotoiminnastaan tuloverolain tarkoittamalla tavalla,
2. ruotsalainen avoin yhtiö tai ulkomainen oikeushenkilö, jonka yhtiömiehistä yksi tai useampi on yleisesti verovelvollinen Ruotsissa tai jos sillä on kiinteä toimipaikka Ruotsissa tai
3. Ruotsin valtio, Ruotsin kunta tai ruotsalainen aluehallinto.

Samoin lain 6 b §:ssä on esitetty lyhytaikaiseen työskentelyyn liittyvät aikarajat. Lyhytaikainen työskentely on verovapaata, jos työskentely ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää ja työskentely kestää yhteensä enintään 45 päivää kalenterivuoden aikana. Lähtökohtaisesti taloudellisen työnantajan muodostumista ei siis tarvitse edes arvioida, jos aikarajat eivät ylity¹⁶⁹.

Ruotsin lainsäädäntöön ei ennen taloudelliseen työnantajaan liittyvää uudistusta sisällytetty vuokratyövoimaa koskevia säännöksiä. Käyttöön otettu uusi verolainsäädäntö kuitenkin kattaa sekä vuokratyötilanteet että toisen toimijan käyttöön asettamisen muuten. Sääntelyssä on myös haluttu korostaa, että työvoiman asettaminen toisen käyttöön vuokraamalla tai muuten voi tapahtua sekä suoraan että epäsuorasti. Tämä on sanottu ”työnantajan toimesta tai tämän myötävaikutuksesta”. Näin ollen sääntely kattaa myös tilanteet, joissa ulkomainen työnantaja ensin asettaa työntekijänsä yhden

¹⁶⁸ Ruotsiksi ”Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta”.

¹⁶⁹ van der Capellen & Hick, 2021b.

toimeksiantajan käyttöön, joka edelleen asettaa työntekijän toisen toimeksiantajan käyttöön.¹⁷⁰ OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt objektiiviset kriteerit on myös huomioitu säännöksen sanoituksessa. Kriteeriksi on asetettu, että työskentely tapahtuu toimeksiantajan hyväksi, ja toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena. Poikkeustapauksen muodostavat tilanteet, joissa työskentelyn kesto ei ylitä 15 päivää yhtäjaksoisesti eikä 45 päivää kalenterivuodessa. Laskentaperiaatteeksi on esitetty työpäivien määrä, eli viikonloput ja muut pyhät, kun työntekijä ei työskentele, eivät kuulu laskentaperusteisiin¹⁷¹.

Ruotsissa on päädytty kohdentamaan ulkomaiseen työnantajaan laajat velvollisuudet. Jos työntekijän palkka on Ruotsissa veronalaista, tulee ulkomaisen työnantajan lähtökohdaisesti rekisteröityä työnantajarekisteriin, raportoida työntekijälle maksetusta palkasta Ruotsin veroviranomaisille ja lopulta toimittaa ennakonpidätys Ruotsiin. Lisäksi ulkomaisten yhteisöjen, joilla on toimintaa Ruotsissa, tulisi rekisteröityä ruotsalaiseen ennakkoperintärekisteriin, jotta ruotsalaisen taloudellisen työnantajan ei tarvitse pidättää 30 %:n ennakoveroa¹⁷² maksuista, jotka koskevat Ruotsissa tehtyä työtä. Rekisteröitymisen yhteydessä paikalliset veroviranomaiset arvioivat, muodostuuko ulkomaiselle yhteisölle kiinteää toimipaikkaa Ruotsiin. Paikallinen ennakoperintärekisteröinti tulisi tehdä riippumatta siitä, katsotaanko työntekijöiden palkka veronalaiseksi Ruotsissa taloudellisen työnantajan käsitteen nojalla.¹⁷³

Koska ulkomaisen yhtiön velvollisuudet Ruotsissa ovat lisääntyneet taloudelliseen työnantajaan liittyvän sääntelyn astuttua voimaan, ovat ulkomaiset yhteisöt kohdanneet haasteita velvollisuuksien täyttämässä. Tämä siitäkin huolimatta, että Ruotsin veroviranomaiset ovat tarjonneet ohjeistusta.¹⁷⁴ Hallinnollinen taakka on siis väistämättäkin lisääntynyt uusien velvoitteiden osalta. Toisaalta Ruotsin veroviranomaiset

¹⁷⁰ Regeringens proposition 2019/20:190, s. 50.

¹⁷¹ Regeringens proposition 2019/20:190, s. 146.

¹⁷² Ruotsissa "F-skatt".

¹⁷³ van der Capellen & Hick, 2021b.

¹⁷⁴ van der Capellen & Hick, 2021b.

vastaanottavat aikaisempaa enemmän tietoa ulkomaisista toimijoista, joka voi osaltaan johtaa siihen, että ulkomaiset toimijat tunnustetaan verovelvollisiksi Ruotsissa aiempaa paremmin, mikä taas lisäisi osaltaan esimerkiksi tuloverotuottoja.

Norjalaisen varallisuus- ja tuloverolain¹⁷⁵ 2-3 §:n mukaan veronalaista tuloa on rajoitusti verovelvollisen saama palkka **Norjassa** työskentelystä. Verovelvollisuus syntyy, jos työntekijän oleskelu Norjassa kestää yli 183 päivää, työnantaja on norjalainen, työnantaja on ulkomainen yhtiö, jolla on Norjassa kiinteä toimipaikka tai kyseessä on työvoiman vuokraus¹⁷⁶. Norjassa taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen perustuu vuokratyövoimaa koskevan lainkohdan muotoiluun. Vuokratyövoimaa koskeva säännös on muotoiltu siten, että se käsittää kaikki tilanteet, joissa ”työntekijä asetetaan ulkomaisen työnantajan toimesta kolmannen osapuolen käytettäväksi”. Jos ulkomainen työnantaja on asettanut työntekijänsä norjalaisen yhtiön tai Norjassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan käytettäväksi siten, että ulkomainen työnantaja ei kanna riskiä tai ole vastuussa työn tuloksesta, katsotaan järjestely työvoiman vuokraukseksi ja norjalainen yhtiö taloudelliseksi työnantajaksi.

Ulkomaisen työnantajan, jonka työntekijät työskentelevät Norjassa, tulee tehdä työnantajarekisteröinti Norjaan. Työnantajarekisteröinti tarkoittaa, että ulkomainen työnantaja on velvollinen antamaan palkkatietoilmoitukset ja tekemään ennakonpidätyksen Norjassa työskenteleville työntekijöille maksetuista palkoista. Merkitystä ei ole sillä, katso taanko tulo veronalaiseksi Norjassa vai ei. Norjassa ei ole käytössä aikarajoja taloudellisen työnantajan sääntelyn soveltamiseen, joten ennakonpidätys on tehtävä ensimmäisestä päivästä lähtien. Tämä pätee myös konsernitilanteissa. Työntekijän oleskelun kesto sekä Norjan ja asuinvaltion välillä oleva verosopimus vaikuttavat kuitenkin työntekijän verovelvollisuuteen.¹⁷⁷ Tilanteissa, joissa sovelletaan taloudelliseen työnantajaan liittyvää sääntelyä, ovat ulkomainen työnantaja ja norjalainen taloudellinen työnantaja

¹⁷⁵ Norjaksi ”Lov om skatt av formue og inntekt” ja lyhennettynä ”skatteloven”.

¹⁷⁶ Skatteetaten, 2022.

¹⁷⁷ Altinn, 2022.

yhteisvastuussa palkkatietoilmoitusten antamisesta ja ennakonpidätyksen tekemisestä. Paikallinen veroviranomainen voi siis esittää vaatimuksia sekä ulkomaiselle työnantajalle tai norjalaiselle taloudelliselle työnantajalle, jos työnantajavelvollisuudet eivät tule hoide- tuksi. Ulkomaisen työnantajan tulee myös ilmoittaa norjalaiselle veroviranomaiselle toi- meksiannoista, joiden arvo on yli 20 000 Norjan kruunua. Lisäksi ulkomaisen työnantajan on annettava tiedot Norjassa työskentelevistä työntekijöistään.¹⁷⁸

Taloudellisen työnantajan käsitteen sijasta **Tanskassa** puhutaan työvoiman vuokrauk- sesta, kuten Ruotsissakin. Käsite siis kattaa sekä vuokratyön että muut taloudellisen työnantajan tilanteet.¹⁷⁹ Paikallisen lähdeverolain¹⁸⁰ 2 §:n 9 momentin mukaan rajoite- tusti verovelvollinen henkilö ei ole verovelvollinen Tanskasta saamastaan tulosta, jos tä- män oleskelu Tanskassa ei yli 12 kuukauden ajanjaksolla 183 päivää eikä suorituksen maksaja ole tanskalaisen elinkeinoverolain¹⁸¹ mukaan verovelvollinen Tanskassa. Talou- dellisen työnantajan käsite on sisällytetty paikallisen lähdeverolain 2 §:n 1 momenttiin. Kyseisen lainkohdan mukaan korvaus, jonka rajoitetusti verovelvollinen on saanut hen- kilökohtaisesti suoritettusta työstä tanskalaisen yhtiön käyttöön asetettuna, ja työ on ol- lut olennainen osa tanskalaisen yhtiön liiketoimintaa, on saajalleen veronalaista tuloa Tanskassa.

Arvioitaessa taloudelliseen työnantajaan liittyvän sääntelyn soveltuvuutta ratkaisevaa on, onko ulkomainen työntekijä tanskalaisen yhtiön käytettävissä samaan tapaan kuin tyypillinen työntekijä olisi. Sillä, kuka maksaa työntekijän työsuorituksesta maksettavan korvauksen tai mistä korvaus maksetaan, ei ole merkitystä arvioinnin kannalta. Arvioita- essa taloudellisen työnantajan muodostumista sovelletaan Tanskassa OECD:n mallivero- sopimuksen kommentaarin objektiivisia kriteerejä. Arvioitavaksi tulee siis esimerkiksi se, kuka ohjaa ja valvoo työntekijää, kuka päättää työajoista ja kuka määrittelee työntekijän pätevyys- ja valintakriteerit.

¹⁷⁸ Regeringens proposition 2019/20:190, s. 44.

¹⁷⁹ Skatteforvaltningen, 2022.

¹⁸⁰ Tanskaksi ”kildesskatteloven”.

¹⁸¹ Tanskaksi ”selskabsskatteloven”.

Ulkomaisen työntekijän tanskalainen taloudellinen työnantaja on velvollinen tekemään ennakonpidätyksen ja antamaan palkkatietoilmoitukset työntekijän palkasta kuukausittain. Taloudellinen työnantaja on velvollinen pyytämään ulkomaiselta työntekijältä ilmoittamis- ja ennakonpidätysvelvollisuuden täyttämiseksi tarvittavat tiedot. Jos ulkomainen työntekijä ei luovuta näitä tietoja, perustetaan palkkatietoilmoitus ja ennakonpidätys ulkomaiselle työnantajalle maksettuun korvaukseen työntekijän käyttöön asetamisesta. Tanskassa ei ole käytössä aikarajoja taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamiseen, joten ulkomaisen työntekijän, jonka katsotaan työskentelevän tanskalaiselle taloudelliselle työnantajalle, palkka on veronalaista ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.¹⁸²

Saksassa taloudellisen työnantajan käsitettä on sovellettu vuodesta 2004 lähtien tavoitteena yhtenäistää kansallista sääntelyä kahdenvälisen verosopimusten määräysten kanssa¹⁸³. Käsitettä koskeva sääntely on kuitenkin muuttunut sen käyttöönoton jälkeen, ja viimeisin muutos astui voimaan vuoden 2020 alusta. Taloudelliseen työnantajaan liittyvä sääntely on sisällytetty Saksassa paikalliseen tuloverolakiin¹⁸⁴, josta käytetään Saksassa lyhennettä EStG. Taloudelliseen työnantajaan liittyvä säännös on EStG:n 38 §:ssä, jossa säädetään palkkatulon veronalaisuudesta. Siinä todetaan, että Saksassa veronalaista tuloa on palkkatulo, jonka on maksanut työnantaja, jolla

1. on kotipaikka, johto, sääntömääräinen kotipaikka, kiinteä toimipaikka tai pysyvä edustaja Saksassa tai
2. joka antaa työntekijöitä kolmannen osapuolen käyttöön työskentelemään Saksassa olematta edellä esitetty kotimainen työnantaja.

Pykälässä on edelleen tarkennettu, että kotimaiseksi työnantajaksi katsotaan myös Saksassa asuva yhtiö, jonka markkinaehtoperiaatteen¹⁸⁵ mukaisesti olisi tullut maksaa työntekijän palkka. Ei siis edellytetä, että saksalaisen yhtiön olisi tullut maksaa palkka omissa nimissään tai edes omaan lukuunsa. Taloudellisen työnantajan käsitteen mukaisesti

¹⁸² Skatteforvaltningen, 2022.

¹⁸³ Hilbert, 2011, s. 420–421.

¹⁸⁴ Saksaksi ”Einkommensteuergesetz”.

¹⁸⁵ ”Arm’s length principle”

kotimaisen työnantajan maksaman palkan lisäksi veronalaista palkkaa on ulkomaisen työnantajan maksama palkka, jos työ on suoritettu saksalaiselle yhtiölle. Arviointikriteereistä merkittävin on se, toimiiko työntekijä saksalaisen yhtiön hyväksi ja osana tämän liiketoimintaa. Taloudellisen työnantajan arviointiin eivät siis lähtökohtaisesti vaikuta ulkomaisen ja taloudellisen työnantajan välillä tehdyt taloudelliset järjestelyt. Ratkaisevaa on, olisiko saksalaisella yhtiöllä markkinaehtoperiaatteen mukaan teoriassa velvollisuus maksaa työntekijän palkka.¹⁸⁶

Samassa pykälässä on säädetty ennakonpidätysvelvollisuudesta. Lähtökohtaisesti ennakonpidätysvelvollisuus on kotimaisilla työnantajilla sekä ulkomaisilla työnantajilla, joilla on joko kiinteä toimipaikka tai edustaja Saksassa. Mikäli saksalainen yhtiö katsotaan taloudelliseksi työnantajaksi, on tämä velvollinen tekemään ennakonpidätyksen ulkomaisen työnantajan työntekijälle maksamasta palkasta.¹⁸⁷ Saksassa ei virallisesti ole asetettu minkäänlaista aikarajaa taloudellisen työnantajan arviointiin. Yli kolme kuukautta kestävä tai useammista alle kolmen kuukauden jaksoista koostuvan työskentelyn on katsottu konsernitilanteissa olevan työntekijän integrointia vastaanottavaan yhtiöön.¹⁸⁸ Virallista sääntelyä oleskelun aikarajoista ei kuitenkaan ole, ja veroviranomaiset tekevät arvioinnin tapauskohtaisesti. Aikarajojen puuttuminen johtaa siihen, että taloudellinen työnantaja on ennakonpidätysvelvollinen ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Edelleen lisää hallinnollista kuormitusta luo se, että usein vaaditaan niin kutsuttua ”shadow-payrollia”^{189, 190}

¹⁸⁶ van der Capellen & Hick, 2021b.

¹⁸⁷ McDonnel, 2021.

¹⁸⁸ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 49.

¹⁸⁹ Shadow-payrollilla tarkoitetaan tilannetta, jossa palkka maksetaan todellisuudessa yhdestä valtiosta, mutta palkka täytyy raportoida myös toisessa valtiossa, koska esimerkiksi työskentely tapahtuu tässä toisessa valtiossa.

¹⁹⁰ van der Capellen & Hick, 2021b.

4.5.2 Oikeuskäytännössään käsitettä soveltavat valtiot

Kuten edellä mainittu, kaikki valtiot, jotka ovat omaksuneet taloudellisen työnantajan käsitteen, eivät ole kuitenkaan sisällyttäneet sitä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Edellä esiteltyjen neljän valtion käytäntöjen jälkeen tarkastelu siirtyy Ison-Britannian, Yhdysvaltain, Irlannin ja Alankomaiden käytäntöihin. Nämä valtiot eivät ole sisällyttäneet taloudellisen työnantajan käsitettä kansalliseen lainsäädäntöönsä, vaan käsitteen soveltaminen perustuu oikeuskäytäntöön ja paikallisen viranomaisen ohjeistukseen.

Isossa-Britanniassa taloudelliseen työnantajaan liittyvää sääntelyä ei varsinaisesti ole, vaan tosiasiallisiin seikkoihin perustuva arviointi perustuu paikalliseen oikeuskäytäntöön. Koska kansallinen lainsäädäntö ei tunne taloudellisen työnantajan käsitettä, arvioidaan taloudellisen työnantajan muodostumista OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kriteerien perusteella. Taloudellisen työnantajan käsitteen alaisista tapauksista käytetään lyhennettä STBV, joka tulee käsitteestä ”short term business visitors”. Ison-Britannian ansiotuloverolaissa¹⁹¹, josta käytetään lyhennettä ITEPA, on määräykset ulkomaiselle työnantajalle Isossa-Britanniassa työskentelevän työntekijän verotuksesta. Kyseisen lain osiossa 689 säädetään, että Isossa-Britanniassa sijaitseva yritys on ulkomaisen työnantajan sijaan ennakonpidätysvelvollinen työntekijälle maksetusta palkasta, jos ulkomaiselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työsuoritus kohdentuu ja tosiasiallisesti Isossa-Britanniassa sijaitsevaa yritystä. Vaikka katsottaisiin, ettei isobritannialaisesta yhtiöstä muodostu taloudellista työnantajaa, tulee isobritannialaisen yhtiön hakea Short Term Business Visitor Arrangement -järjestelyä ja ilmoittaa paikallisille veroviranomaisille erityisiä tietoja vuosittain. Ilman järjestelyn hakemista tulee isobritannialaisen yhtiön velvollisuudeksi tehdä ennakonpidätys ensimmäisestä päivästä lähtien.¹⁹²

STBV:n alla lyhytaikaisesti Isoon-Britanniaan tulevat ulkomaiset työntekijät jaetaan neljään kategoriaan oleskelun keston perusteella. Ensimmäiseen kategoriaan menevät

¹⁹¹ Englanniksi ”Income Tax (Earnings and Pensions) Act”.

¹⁹² Meredith, 2021.

työntekijät, joihin sovelletaan 60 päivän -sääntöä. Säännön mukaan alle 60 päivää kestävä työskentely Isossa-Britanniassa ei laukaise minkäänlaisia verovelvoitteita. Sääntöä sovelletaan kuitenkin vain verosopimusvaltioissa asuviin työntekijöihin. Toiseen kategoriaan kuuluvat työntekijät, joihin 60 päivän -sääntö ei sovellu ja joiden oleskelu Isossa-Britanniassa on 1–90 päivää. Näiltä työntekijöiltä paikallinen veroviranomainen vaatii vahvistuksen siitä, ettei toimeksiannon kustannuksia makseta Isossa-Britanniassa, eikä isobritannialainen yhtiö toimi työntekijän taloudellisena työnantajana. Lisäksi veroviranomaiset vaativat työntekijän tunnistetiedot, kuten nimen ja viimeisimmän ulkomaisen sekä isobritannialaisen osoitteen sekä selvityksen työtehtävien luonteesta, toimeksiannon kestosta ja työntekijän verotuksellisen asuinpaikan. Kolmanteen kategoriaan kuuluvat työntekijät, joiden työskentely Isossa-Britanniassa kestää 91–150 päivää. Näiltä työntekijöiltä paikallinen veroviranomainen vaatii vastaavat tiedot kuin toiseen kategoriaan kuuluvalta työntekijältä, mutta myös työntekijän kotivaltion veroviranomaisen antaman asuinpaikkatodistuksen. Neljännen kategorian työntekijöiden oleskelu Isossa-Britanniassa kestää 151–183 päivää ja heiltä odotetaan samat tiedot kuin kolmannen kategorian työntekijöiltä ja lisäksi työntekijän itsensä antama henkilökohtainen selvitys asuinpaikastaan.¹⁹³

Yhdysvaltain kansalliseen lainsäädäntöön ei sisälly samanlaista taloudellisen työnantajan käsitettä kuin OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin. Työnantajan käsite on sisällytetty Yhdysvaltain tuloverolain¹⁹⁴ 3401 §:n d-osiossa. Pääsäännön mukaan työnantajana pidetään luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jolle työntekijä suorittaa minkä tahansa tyyppistä palvelua kyseisen tahon työntekijänä. Pääsääntöön on kuitenkin kaksi poikkeusta. Jos palvelun vastaanottaja ei vastaa työntekijän palkanmaksusta, tarkoitetaan työnantajalla palkan maksavaa tahoja. Lisäksi, jos yhdysvaltalainen taho maksaa palkan ulkomaisen toimijan, joka ei harjoita liiketoimintaa Yhdysvalloissa, puolesta, katsotaan yhdysvaltalainen taho työnantajaksi. Yhdysvalloissa työnantaja käsite keskittyy siis

¹⁹³ Meredith, 2021.

¹⁹⁴ Englanniksi ”Internal Revenue Code” ja lyhennettynä IRC.

erityisesti tosiasiallisesti palkan maksavaan tahoon. Se, kenen kanssa työntekijä on solminut työsopimuksen, ei ole merkityksellistä.

Yhdysvallat eivät sovelle verosopimusneuvotteluissaan OECD:n malliverosopimusta, vaan heillä on oma malliverosopimuksensa. Yhdysvaltain malliverosopimuksen 14 artiklan 2 kohta on sanatarkasti yhtenevä OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan 2 kohdan kanssa¹⁹⁵. Näin ollen Yhdysvaltojen solmimissa tuloverosopimuksissa sovelletaan yhtäläisesti 183 päivän -sääntöä ja kansallisen lainsäädännön mukaan sovelletaan muodollista työnantajakäsitettä laajempaa tulkintaa. Jos esimerkiksi ulkomainen työnantaja maksaa Yhdysvalloissa työskentelevän työntekijän palkan, mutta palkka edelleen veloitetaan yhdysvaltalaiselta yhtiöltä tai Yhdysvalloissa sijaitsevalta kiinteältä toimipaikalta, eivät verosopimuksen 14 artiklan 2 kohdan b- ja c-ehdot täyty¹⁹⁶.

Rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön¹⁹⁷ verotuksesta säädetään IRC:n 871 §:n b-osiossa. Lainkohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen henkilö, joka osallistuu yhdysvaltalaisen yhtiön liiketoimintaan verovuoden aikana, on verovelvollinen Yhdysvalloissa tulostaan, joka liittyy yhdysvaltalaisen yhtiön liiketoimintaan osallistumisesta. Saman lain 1441 §:n mukaan työnantaja, jonka vastuulla on hallita, vastaanottaa, luovuttaa tai maksaa säännöksessä luetellut tulolajit työntekijälle, on velvollinen tekemään ennakonpidätyksen työntekijälle osoitettavasta suorituksesta. Yhdysvaltalainen yhtiö on siis velvollinen tekemään ennakonpidätyksen ulkomaisen työntekijän palkasta, jos yhdysvaltalainen yhtiö katsotaan työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi. Yhdysvalloissa ei ole käytössä erityistä aikarajaa, joka erottaisi lyhytaikaisen työskentelyn taloudelliseen työnantajaan liittyvän lainsäädännön soveltamisalasta. IRC:n 861 ja 864 §:ssä esitetään kuitenkin poikkeus. Poikkeuksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen, joka työskentelee ulkomaiselle työnantajalle Yhdysvalloissa ja jonka oleskelu Yhdysvalloissa ei

¹⁹⁵ Vrt. United States Model Income Tax Convention 2016, artikla 14 ja OECD malliverosopimus 2017 artikla 15.

¹⁹⁶ KPMG, 2021, Income Tax: Economic employer approach.

¹⁹⁷ Englanniksi ”Nonresident alien individual”.

ylitä 90 päivää, samaa korvaus ei ole veronalaista tuloa Yhdysvalloissa, jos korvaus on enintään 3 000 Yhdysvaltain dollaria.

Irlannissa taloudellisen työnantajan käsite ei sisälly verolainsäädäntöön, mutta paikallinen veroviranomainen on kuitenkin sisällyttänyt sen ohjeistukseensa¹⁹⁸. Irlannissa verovelvollisen ulkomaiselta työnantajalta saama palkka katsotaan veronalaiseksi, jos se on saatu Irlannissa suoritetusta työstä. Ulkomaiselle työnantajalle syntyy samalla velvollisuus tehdä ennakonpidätys Irlannissa työskentelevälle työntekijälle maksettavasta palkasta. Ulkomaisen työnantajan ennakonpidätysvelvollisuuteen vaikuttavat kuitenkin työntekijän Irlannissa suoritettujen työpäivien lukumäärä, verosopimuksen olemassaolo ja verosopimuksen määräysten sisältö. Ennakonpidätysvelvollisuutta ei synny, jos:

1. Lyhytaikainen työskentely Irlannissa kestää enintään 30 työpäivää verovuodessa.
2. Lyhytaikainen työskentely Irlannissa kestää 31–60 työpäivää verovuodessa, ja Irlannilla ja työntekijän asuinvaltiolla on voimassa oleva kahdenkeskinen verosopimus.
3. Lyhytaikainen työskentely Irlannissa kestää 61–183 työpäivää verovuodessa ja Irlannilla ja työntekijän asuinvaltiolla on voimassa oleva kahdenkeskinen verosopimus, joka rajoittaa Irlantia soveltamasta ennakonpidätysvelvollisuutta työsuhteeseen.¹⁹⁹

Ensimmäisessä tapauksessa Irlannissa suoritettut työpäivät jätetään huomiotta ennakonpidätysvelvollisuutta tarkasteltaessa. Toisen kohdan mukaisissa tapauksissa ennakonpidätysvelvollisuutta ei synny, kunhan verosopimuksen 15 artiklan 2 kohdan, eli 183 päivän -säännön, tai työtuloa koskevan artiklan edellytykset täyttyvät. Kolmannen kohdan mukaisissa tapauksissa edellytyksenä on sekä 183 päivän -säännön tai työtuloa koskevan artiklan edellytysten täyttyminen sekä Irlannin paikallinen veroviranomainen on myöntänyt erivapauden ennakonpidätysvelvollisuudesta. Mikäli työskentelyn aikarajat ylittyvät (jokaista tilannetta tulkittava erikseen), syntyy ennakonpidätysvelvollisuus

¹⁹⁸ Hanberry & Burke, 2018.

¹⁹⁹ Revenue, 2021, s. 18–19.

ensimmäisestä työskentelypäivästä alkaen.²⁰⁰ Irlannissa OECD:n 15 artiklan 2 kohdan b-ehdot on tulkittu siten, että työnantajan katsotaan olevan Irlannista, jos työ suoritetaan irlantilaiselle yhtiölle ja työsuoritus on olennainen osa yhtiön liiketoimintaa²⁰¹, työntekijä korvaa irlantilaisen yhtiön työntekijän tai irlantilaiselle yhtiölle työskentelemisestä palkan maksaa välitystoimisto tai ulkomainen yhtiö.²⁰²

Alankomaiden tuloverolain²⁰³ 7 artiklassa on määräykset siitä, mikä katsotaan rajoitetusti verovelvollisen Alankomaista saaduksi tuloksi. Kaikki korvaukset Alankomaissa työskentelystä katsotaan rajoitetusti verovelvollisen Alankomaista saaduksi tuloksi. Alankomaiden verolainsäädännössä ei ole määritelty työnantajan käsitettä ja kansallisessa siviili- ja työlainsäädännössä sovelletaan muodollista työnantajakäsitettä.²⁰⁴ Oikeuskäytännössä verosopimustilanteissa työnantajan määrittelyyn on kuitenkin sovellettu taloudellisen työnantajan käsitettä. Alankomaisessa oikeuskäytännössä on useita ratkaisuja, jotka käsittelevät sitä, miten OECD:n 15 artiklan 2 kohdan b-kohdan sisältämää työnantajaa pitäisi tulkita. Alaissuhteen määrittelyssä merkittävämmäksi kriteeriksi on esitetty toimivalta ohjeistaa työntekijä. Muita merkittäviä kriteerejä ovat esimerkiksi, kuka kantaa työsuhteen kustannukset, kuka hyötyy tosiasiallisesti työsuhteesta ja kuka kantaa vastuun ja riskit. Edellä olevien kriteerien arvioinnissa palkan edelleen veloittaminen on suuressa asemassa.²⁰⁵ Koska alankomainen verolainsäädäntö ei sisällä työnantajan määrittelmää, perustuu taloudellisen työnantajan käsitteen tulkinta oikeuskäytäntöön ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin.

Koska paikalliseen lainsäädäntöön ei ole sisällytetty taloudellisen työnantajan käsitettä, ei käsitteen sovellettavuudesta ole varsinaista aikarajaa. Näin ollen tilanteissa, joissa alankomaisen yhtiön katsotaan toimivan taloudellisena työnantajana, on ulkomaisen työntekijän palkka veronalaista tuloa ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.

²⁰⁰ Revenue, 2021, s. 19–20.

²⁰¹ Englanniksi "An integral part of the business activities".

²⁰² Hanberry & Burke, 2018.

²⁰³ Hollanniksi "Wet inkomstenbelasting".

²⁰⁴ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 49.

²⁰⁵ Pötgens, 2008, s. 81.

Käytännössä lyhytaikaiseksi työskentelyksi katsotaan kuitenkin enintään 60 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla kestävä työskentely. Tällöin taloudellisen työnantajan käsitettä ei sovelleta palkkatuloon, ellei Alankomailla ole verosopimuksen mukaan verotusoikeus tuloon.²⁰⁶

4.6 Vertailu

Vaikka voidaan todeta, että kaikilla taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavilla valtioilla on yhteinen tavoite laajentaa valtion verotusvaltaa lyhytaikaisiin työkomennuksiin, jotka tosiasiallisesti suoritetaan paikalliselle työnantajalle, on käsitteen soveltamiseen useita keinoja. Käsitteen soveltamisen keinot voivat vaikuttaa valtion houkuttelevuuteen verokilpailumielessä. Vaikka verokilpailu kohdistuu ensisijaisesti yhteisöverotukseen, voi tulkinnanvaraisen ja epävarmuustekijöitä sisältävän sääntelyn olemassaolo olla merkittävässä asemassa, kun yhtiö pohtii, mihin valtioon sijoittaa toimintonsa²⁰⁷. Erityisesti konserniyhtiöille taloudellisen työnantajan käsite voi vaikuttaa erilaisiin sisäisiin toimeksiantoihin. Tässä alaluvussa vertaillaan edellä esiteltyjen valtioiden sääntelyä ja käytäntöä sääntelyyn, joka Suomessa ollaan ottamassa käyttöön. Koska vertailevat argumentit ovat sallittuja oikeuslähteitä, on tätä näkökulmaa haluttu huomioida tutkielmassa.

Ensimmäinen eroavaisuus on, että osa valtioista soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä ilman, että sitä on sisällytetty lainsäädäntöön. Soveltaminen perustuu siis oikeuskäytäntöön ja viranomaisten ohjeisiin. Suomessa voidaan arvioida tämänkaltaisen menettelyn olevan lähtökohtaisesti laillisuusperiaatteen vastaista. Suomessa verosta tulee säätää lailla perustuslain 81 §:n mukaisesti. Lainkohdan mukaan kaiken toiminnan maksullisuudesta ja näiden maksujen suuruuden yleisistä perusteista tulee säätää lailla. Näin ollen veroista ja niiden perusteista ei voida määrätä esimerkiksi hallinnollisilla ohjeilla tai tuomioistuimen päätöksellä²⁰⁸. Aiemmin luvussa 3.6 esiteltyä Helsingin hallinto-

²⁰⁶ Jagga, 2015.

²⁰⁷ Myrsky, 2013, s. 316, 319; Kalin ym., 2019, s. 33.

²⁰⁸ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 35.

oikeuden päätöstä voidaan kritisoida erityisesti tältä kannalta, sillä tuomioistuimen päätös laajensi Suomen verotusvaltaa lailla säädetyistä.

Pohjoismaissa taloudelliseen työnantajaan liittyvä sääntely on muotoiltu hyvin samankaltaisesti. Ruotsin, Norjan ja Tanskan lainsäädännössä sääntely on rakennettu työvoiman vuokraamisen ympärille. Taloudellista työnantajaa koskevaan sääntelyyn sisältyy näissä maissa jonkinlaisessa muodossa työntekijän asettaminen yhden tahon puolesta toisen tahon käytettäväksi. Myös Saksassa käytetty muotoilu on yhtenevä pohjoismaisen vallitsevan linjan kanssa. Muotoilun hyötynä on se, että muotoilu käsittää sekä vuokraamisen että muutoin käyttöön asettamisen. Ainakaan Ruotsissa ei ennen taloudellista työnantajaa koskevan sääntelyn käyttöönottoa ollut vuokratyövoimaa koskevaa sääntelyä, kuten Suomessa, jolloin taloudellisen työnantajan sääntely on kohdistettu sekä vuokratyötilanteisiin että varsinaisen vuokrasuhteen ulkopuolisiin tilanteisiin. Suomessa vastaavaksi muotoiluksi on ehdotettu, että työntekijä työskentelee taloudelliselle työnantajalle ulkomaisen työnantajan vuokraamana tai muutoin käyttöön luovuttamana. Muissa Pohjoismaissa ja Saksassa taloudellisen työnantajan käsitettä ei ole kuitenkaan erikseen määritelty laissa, kuten Suomessa.

Suomessa taloudellisen työnantajan käsitteeseen haluttaisiin sisällyttää ehto siitä, että työntekijän työsuorituksen tulee olla erottamaton osa taloudellisen työnantajan Suomessa harjoittamaa toimintaa. Tämä edellytys toistuu kaikissa esiteltyjen valtioiden taloudellisen työnantajan tulkinnan kriteereissä jonkinlaisessa muodossa. Yleisin vaihtoehto tämän kriteerin muotoilulle on ”toimia olennaisena osana paikallisen toimijan liiketoimintaa”. Lausuntokierroksilla ilmaisu ”erottamaton osa” sai osakseen kritiikkiä sen tulkinnanvaraisuudesta²⁰⁹. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on kuitenkin esitetty varaus taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavien valtioiden verosopimukseen, jonka ehdoissa mainitaan ”services provide an integral part of the business activities”²¹⁰. Ilmaisu ”integral part” kääntyy Suomeksi joko erottamattomaksi tai olennaiseksi osaksi.

²⁰⁹ Esim. Knuutinen, 2022; Lindgren, 2021; Malmgren, 2021; Malmgren, 2022.

²¹⁰ OECD, 2017b, s. 314.

Tämä ehto on siis osaltaan omaksuttu suoraan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista osaksi kansallista sääntelyä ja käytäntöä useissa valtioissa. Hallituksen 23.6.2022 julkaisemassa esitysluonnoksessa on esitetty, että ulkomaisen yrityksen tarjoama palvelu tai työsuoritus tulisi olla erotettavissa suomalaisen yrityksen omasta toiminnasta, jotta ulkomaisen yrityksen voitaisiin katsoa olevan erillisen ja riippumattoman yrityksen asemassa. Arvioinnin tueksi on esitetty Verohallinnon antamaa ohjetta palkan ja työkorvauksen erottelusta verotuksessa²¹¹. Luonnoksen mukaan ohjetta voitaisiin soveltuvilta osin hyödyntää arvioitaessa, onko työsuoritus erottamaton osa suomalaisen yhtiön liiketoimintaa. Mikäli maksettua korvausta olisi pidettävä ohjeen mukaan palkkana, katsotaisiin työsuoritus erottamattomaksi osaksi suomalaisen yrityksen toimintaa.²¹²

Valtioiden välillä oli hyvin vähän eroja siinä, mitkä tekijät katsottiin ratkaiseviksi arvioitaessa taloudellisen työnantajan soveltumista. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt objektiiviset kriteerit toistuvat kaikkien valtioiden arvioinnissa, mutta erityisesti painoarvoa saavat taloudelliset järjestelyt osapuolten välillä sekä oikeus ohjeistaa ja valvoa työntekijää. Erityisesti palkan maksu korostuu Yhdysvaltain käytännössä, jossa työnantajan määrittelyssä palkka on ratkaiseva tekijä. Kaikki valtiot eivät kuitenkaan vaadi, että paikallinen toimija maksaisi palkan tosiasiallisesti. Saksassa arvioinnissa ratkaisevaksi tekijäksi on nostettu se, onko saksalaisella yhtiöllä markkinaehtoperiaatteen mukaan teoreettinen velvollisuus maksaa työntekijän palkka. Merkitystä ei ole sillä, maksaako yhtiö todellisuudessa palkan vai ei. Myös Suomen esitysluonnoksessa on yhdessä esimerkissä mainittu taloudellisen työnantajan arvioinnin yhteydessä, ettei palkkakustannuksia veloiteta, eikä niitä tulisi markkinaehtoperiaatteen nojalla veloittaa, suomalaiselta yhtiöltä. Lisäksi aiemmin esitellyssä Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa arvioitiin sitä, minkä yhtiön verotuksessa työntekijälle maksettu palkka tulisi vähennettäväksi. Alankomaissa palkan edelleen veloittamista pidetään muiden kriteerien täyttymistä tukevana tekijänä. Luonnosesityksessä toistuu termi kokonaisarviointi. Luonnosesityksessä kriteereistä on kuitenkin erityisesti nostettu esiin työnohjaus- ja

²¹¹ Ks. Verohallinto, 2019.

²¹² Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 56.

valvontaoikeus, palveluista maksettava korvaus, työkalut ja laitteet sekä työajan pituus. Kriteereistä ei ole erikseen mainittu niiden keskinäisestä prioriteettijärjestyksestä, mutta työnohjaus- ja valvontaoikeuteen on katsottu sisältyvän paljon tekijöitä, jotka ovat päällekkäisiä muiden kriteereiden kanssa, joten tätä kriteeriä voi olla perusteltua pitää muita suuremmassa painoarvossa.²¹³

Eräissä valtioissa taloudellisen työnantajan käsitteen soveltuvuutta on rajattu lyhytaikaisessa työskentelyssä. Ainoastaan Ruotsissa aikaraja on sisällytetty lakiin ja muissa aikarajoja soveltavissa valtioissa kyse on virallisesta ohjeistuksesta. Isossa-Britanniassa ja Irlannissa on portaittaiset aikarajat. Isossa-Britanniassa portaittaiset aikarajat on kytketty myös raportointivelvoitteiden muodostumiseen. Irlannissa aikarajat vaikuttavat vain ennakonpidätysvelvollisuuden muodostumiseen. Ruotsissa sovelletaan kahta toisiinsa yhteydessä olevaa aikarajaa, joiden rajoissa Ruotsissa työskentelystä saatu palkka ei ole veronalaista saajalleen eikä siten laukaise taloudellisen työnantajan käsitteen asettamia velvoitteita. Alankomaissa ja Saksassa on niin sanottua epävirallista ohjeistusta sovellettavista aikarajoista, vaikka valtioiden veroviranomaisten virallinen kanta on se, että taloudellisen työnantajan käsitettä sovelletaan ensimmäisestä työpäivästä lähtien. Suomessa on suunniteltu valittavaksi Ruotsin mallia jäljittelevä lähestyminen aikarajoihin kuitenkin siten, että verovapaus koskisi vain etuyhteisyriä. Kaksi aikarajaa asettavat haasteita seuraamisessa, mutta toisaalta asetetut aikarajat keventävät sääntelyn hallinnollista taakkaa sekä veronmaksajalle että veronsaajalle niiden tapausten osalta, joissa verokertymä jäisi näennäiseksi. Aikarajoja soveltavien valtioiden käytännöissä yhtenäistä on se, että aikarajojen ylittyessä katsotaan palkka veronalaiseksi ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Suomen suunnitellussa sääntelyssä esitysluonnoksen mukaan 15 päivän aikarajan ylittyessä työntekijän palkka katsottaisiin veronalaiseksi vasta 16. työskentelypäivästä lähtien²¹⁴. Lisäksi työjärjestelyn osapuolia koskevat mahdolliset

²¹³ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 55–59.

²¹⁴ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 60.

ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuudet astuvat voimaan yhtäläisesti ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.

Taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavien valtioiden kotimaiselle taloudelliselle työnantajalle ja ulkomaiselle työnantajalle asettamissa velvollisuuksissa on myös eroja. Pääsääntöisesti jokainen edellä esitellyistä valtioista asettaa ennakonpidätysvelvollisuuden joko taloudelliselle työnantajalle tai ulkomaiselle työnantajalle. Ruotsissa ja Norjassa ennakonpidätys- ja ilmoittamisvelvollisuus asetetaan kuitenkin ulkomaiselle työnantajalle, jonka tulee rekisteröityä työnantajaksi, jos taloudelliseen työnantajaan liittyvä sääntely tulee sovellettavaksi. Norjassa ulkomainen työnantaja ja norjalainen taloudellinen työnantaja ovat yhteisvastuussa ennakonpidätyksen ja palkkatietoilmoitusten tekemisestä. Taloudelliselle työnantajalle velvoitteiden asettaminen on yleisempi vaihtoehto ja valtaosa tarkastelluista valtiosta toimii näin. Muun muassa Irlanti, Iso-Britannia, Saksa, Tanska ja Yhdysvallat kohdistavat ennakonpidätys- ja ilmoitusvelvollisuuden paikalliseen taloudelliseen työnantajaan. Paikallinen taloudellinen työnantaja tuntee ennestään valtionsa menettelytavat, joten velvollisuuksien kohdistaminen taloudelliselle työnantajalle ulkomaisen työnantajan sijaan todennäköisesti vähentää hallinnollista taakkaa sekä veroviranomaisilta että ilmoitusvelvollisilta ja on siten perusteltua. Suomessa velvollisuudet on suunniteltu valtaosan tavoin kohdistettavaksi pääsääntöisesti taloudelliseen työnantajaan. Ulkomaiselle työnantajalle syntyy myös tiedonantovelvollisuuksia, mutta ennakonpidätyksen tekeminen esimerkiksi kohdistettaisiin taloudelliselle työnantajalle.

Suomen tapauksessa on huomioitava, että Suomi on tehnyt selkeämpää erottelua konsernisisäisten järjestelyiden ja kolmansien osapuolien välillä esitysluonnoksessaan. Edellä mainittu ennakonpidätysvelvollisuus kohdistettaisiin suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle, jos se on etuyhteydessä ulkomaiseen työnantajaan. Muissa kuin konsernitapauksissa ennakonpidätysvelvollisuudesta ei ole säädetty. Lisäksi lyhytaikaisen työskentelyn verovapaus koskisi vain etuyhteyksyrityksiä. Muiden valtioiden taloudellisen työnantajan sääntelyssä ei ole eroteltu konsernitapauksia muista järjestelyistä yhtä selkeästi.

4.7 Suunnitellun lakimuutoksen ja sen vaikutusten arviointi

4.7.1 Yleistä

Esitysluonnosten lausuntokierroksilla lakimuutos sai osakseen kritiikkiä sen aiheuttamista hallinnollisista rasitteista sekä työnantajalle että veroviranomaiselle²¹⁵. Hallinnollista taakkaa uudistus aiheuttaisi esimerkiksi asettamalla ulkomaiselle työnantajalle sekä suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle erilaisia ilmoittamisvelvoitteita. Pääsääntöisesti velvoitteet kuitenkin kohdistettaisiin suomalaiseen taloudelliseen työnantajaan, mitä voidaan pitää perusteltuna. Oletusarvoisesti suomalaisella taloudellisella työnantajalla on ennestään kokemusta ja osaamista suomalaisesta verojärjestelmästä ja -ilmoittamisesta, jolloin on sekä verovelvollisen että veroviranomaisen kannalta yksinkertaisempaa kohdistaa velvoitteet juuri tähän tahoon. Ruotsissa on raportoitu haasteista, joita ulkomaiset työnantajat ovat kohdanneet yrittäessään täyttää heille asetettuja velvoitteita²¹⁶. Oletettavissa on, että ulkomaiseen työnantajaan Suomessa kohdistuvat velvoitteet aiheuttaisivat myös haasteita ulkomaiselle työnantajalle, vaikka velvoitteet ovatkin huomattavasti kevyemmät kuin Ruotsissa. Nämä haasteet tulisivat väkisinkin aiheuttamaan hallinnollisia kustannuksia sekä ulkomaiselle työnantajalle että veroviranomaiselle.

Ehdotettu laki 23.6.2022 julkaistun esitysluonnoksen mukaisena täyttäisi sille asetetut tavoitteet pääsääntöisesti, eli tasa-arvoistaisi kilpailua ulkomaisen ja kotimaisen työvoiman välillä, keventäisi Suomen tulevia verosopimusneuvotteluita, tiivistäisi Suomen veropohjaa ja turvaisi Suomen verotusoikeutta. Uudistuksen myötä Suomi saisi verottaa ulkomaiselle työntekijälle maksettua palkkaa lyhytaikaisesta työskentelystä suomalaiselle yhtiölle, joka osaltaan paikkaisi suomalaisen yhtiön verotettavan tulon vähenemistä työntekijälle maksetun palkan verran. Verotettava tulo ei siis karkaisi valtion rajojen ulkopuolelle. Verosopimusneuvottelut kevenisivät, koska laajemman työnantajäsitteen myötä Suomen ei tarvitsisi enää neuvotella erikseen vuokratyövoimaa koskevasta

²¹⁵ Esim. Elinkeinoelämän keskusliitto, 2021; Malmgren, 2022; Suomen Veroasiantuntijat ry, 2022.

²¹⁶ Ks. van der Capellen & Hick, 2021b.

erityismääräyksestä. Kilpailu kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välillä tasapainottuisi verotuksen osalta, mutta lakiesityksessä ei ole kiinnitetty juurikaan huomiota palkan muihin sivukuluihin, jolloin kokonaiskuva jää vajaaksi.

Esitysluonnoksessa on myös hyvin vajailta osin otettu huomioon sitä, että vertailtavaksi valitut valtiot ovat pääosin bruttokansantuotteiltaan suurempia Suomeen verrattuna²¹⁷. Näiden valtioiden BKT:n koostumus myös todennäköisesti poikkeaa Suomesta ja valtioiden sijainti on erilainen. Koska kyseessä on kansainvälistä työvoimaa koskeva uudistus, on huomioitava myös, ettei uudistus välttämättä toimi Suomessa vain siksi, että se on toiminut muualla. Lisäksi käytännön seikat uudistuksessa ovat osittain monitulkintaisia ja vaikeaselkoisia. Tätä pohdintaa on jatkettu seuraavissa alaluvuissa.

4.7.2 Taloudelliseen työnantajaan kohdistettavat velvoitteet

Ennakonpidätysvelvollisuuden kohdistaminen taloudelliseen työnantajaan on osaltaan yhtenevää yleisen käytännön kanssa. Valtaosa taloudellisen työnantajan käsitettä soveltavista valtioista kohdistaa ennakonpidätysvelvollisuuden nimenomaisesti taloudelliseen työnantajaan. Tämä tarkoittaa sitä, että Suomen lainsäädäntö ei poikkeaisi muiden valtioiden sääntelystä ja on siten verovelvolliselle helpposelkoisempaa ja ennakoitavampaa. Ainoa eroavaisuus on se, että ennakonpidätysvelvollisuus syntyisi taloudelliselle työnantajalle vain konsernitilanteissa. Kuitenkin Suomen lainsäädännön näkökulmasta uusi sääntely johtaisi myös uudenlaiseen tilanteeseen. Ulkomainen työnantaja ei lähtökohdaisesti ole ennakonpidätysvelvollinen ilman, että tämä hakeutuu vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin tai sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Näin ollen esimerkiksi vuokratyösäännöstä sovellettaessa ulkomaisella työnantajalla ei ole ennakonpidätysvelvollisuutta ja työntekijät ovat suorittaneet veronsa hakemalla ennakkoveroa. Uuden sääntelyn myötä ennakonpidätysvelvollisuus syntyy kuitenkin taloudelliselle työnantajalle.

²¹⁷ The World Bank, 2022, GDP Per capita.

Nykyisen lainsäädännön mukaan ennakonpidätysvelvollisuutta ei synny lähtökohtaisesti ollenkaan ja uudistuksen myötä se syntyisi taloudelliselle työnantajalle aina.

Ennakonpidätysvelvollisuuden syntyminen taloudelliselle työnantajalle konsernitilanteissa muodostaisi tilanteen, jossa ulkomaisen työnantajan ja suomalaisen taloudellisen työnantajan tulisi koordinoida yhdessä työntekijän palkanmaksua. Suomalainen taloudellinen työnantaja ei käytännössä maksa työntekijän palkkaa, vaan korvauksen työntekijästä ulkomaiselle työnantajalle. Tämä voi johtaa tilanteeseen, jossa suomalainen taloudellinen työnantaja maksaisi työntekijän lähdeveron, mutta työntekijä vastaanottaisi bruttopalkan, josta ulkomainen työnantaja ei olisi vähentänyt Suomeen maksettavaa veroa. Tämä johtaisi tilanteeseen, jossa työntekijä saisi virheellisesti veronalaista etua ja suomalainen taloudellinen työnantaja maksaisi ulkomaisen yhtiön laskuttaman bruttopalkan lisäksi työntekijän ennakonpidätyksen. Käytännössä työntekijä ei siis maksaisi ollenkaan ennakonpidätystä ja saisi ennakonpidätyksen suuruisen summan veronalaiseksi TVL:n 29 §:n mukaan katsottavaa etua. Käytännössä tämä tulisi ratkaista joko siten, että taloudellinen työnantaja perii työntekijältä ennakonpidätyksen suuruisen summan tai taloudellinen työnantaja maksaa ennakonpidätyksen ja nettopalkan ulkomaiselle työnantajalle, joka maksaa työntekijälle nettopalkan. Joka tapauksessa käytännön järjestelyt on suunniteltava etukäteen, jotta työntekijälle ei synny epätarkoituksenmukaista etua ja taloudelliselle työnantajalle lisäkuluja.

Kuten edellä todettu, ennakonpidätysvelvollisuus ja ilmoittamisvelvollisuus olisi taloudelliseksi työnantajaksi katsottavalla suomalaisella yhtiöllä, jos se on etuyhteydessä ulkomaiseen työnantajaan. Ulkomainen työnantaja voi kuitenkin hakeutua vapaaehtoisesti työnantajarekisteriin. Tilanteessa, jossa ulkomainen työnantaja on työnantajarekisteröitynyt, voi olla epäselvyyttä siitä, kumpi on velvollinen tekemään palkkatietoilmoitukset ja ennakonpidätykset työntekijän osalta. EPL 9 §:ssä määrätään siitä, kuka on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen. Sen mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen, jollei asiasta ole muuten säädetty. Myös sijaismaksajaan kohdistuu ennakonpidätysvelvollisuus ja EPL 9 §:n uudessa 6 momentissa

säädetään, että konsernitilanteissa taloudellinen työnantaja katsotaan sijaismaksajaksi. Arvioitavaksi nousee siis, kumpi on ensisijaisesti velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen.

Normien ristiriitatilanteessa voidaan soveltuva normi ratkaista soveltamalla kollisionormeja, joiden avulla voidaan määrittellä lakitekstien sisäinen etusijajärjestys. Kollisionormeja ovat niin kutsutut *lex superior*, *lex posterior* ja *lex specialis*.²¹⁸ Kyseistä ristiriitatilannetta arvioitaessa kyseeseen tulevat lähinnä *lex posterior*, eli myöhemmin säädetyin normin ensisijaisuus ja *lex specialis*, eli erityissäännös syrjäyttää yleissäännöksen. Ensin mainittua soveltaessa olisi tehtävissä johtopäätös, että myöhemmin voimaan astunut säädös, eli taloudellisen työnantajan ennakonpidätysvelvollisuus, tulisi sovellettavaksi. Myös *lex specialis* -normia sovellettaessa arvioitavaksi tulisi, onko taloudellista työnantajaa koskeva ennakonpidätysvelvollisuus erityissäännös. Erityissäännöksen erottaminen yleissäännöksestä on harvoin yksiselitteistä eikä tässäkään tapauksessa olisi selkeää, voitaisiinko kollisionormilla ratkaista ristiriitaa. EPL 6 §:ssä on kuitenkin säädetty Verohallinnon toimivallasta. Lainkohdan mukaan Verohallinto voi muutoin kuin yksittäistapauksissa määrätä ennakonpidätysvelvollisen, jos maksusta maksaa sijaismaksaja. Näin ollen Verohallinto voisi antaa asiasta ohjeen, jota voitaisiin pitää sitten vakiintuneena käytäntönä tilanteissa, jossa periaatteessa sekä ulkomainen työnantaja että taloudellinen työnantaja olisivat velvollisia tekemään ennakonpidätyksen.

Huomioitavaa on kuitenkin se, että jos työnantajarekisteröitynyt ulkomainen työnantaja maksaa palkan rajoitetusti verovelvolliselle, ei se ole velvollinen pidättämään palkasta lähdeveroa. Työnantajarekisteröitynyt ulkomainen työnantaja on velvollinen pidättämään rajoitetusti verovelvolliselle maksetusta palkasta lähdeveron ainoastaan, jos sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa tai sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa.²¹⁹ Näin ollen edellä esitetty tilanne tulisi arvioitavaksi vain, jos työntekijä, jolle palkka

²¹⁸ Turunen, 2002, s. 1–2.

²¹⁹ Verohallinto, 2022b, luku 8.2 Työnantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka tai se on hakeutunut työnantajarekisteriin.

maksetaan, olisi yleisesti verovelvollinen Suomessa, joten tapauksia esiintyisi luultavasti hyvin vähän. Kuitenkin toistaiseksi taloudellisesta työnantajasta oleva ainoa oikeuskäytäntö koskee tapausta, jossa kyseessä oli nimenomaisesti yleisesti verovelvollinen työntekijä²²⁰.

4.7.3 Lyhytaikainen työskentely

Aikaisemmin esitettiin havainto siitä, että aikarajoja soveltavien valtioiden yleinen käytäntö oli, että aikarajojen ylittyessä palkkatulo olisi saajalleen veronalaista tuloa ensimmäisestä työpäivästä lähtien. Suomessa on kuitenkin hallituksen esitysluonnoksen perusteella päädytty toisenlaiseen ratkaisuun. Esitysluonnoksessa todetaan, että työntekijän työskentelyjakson ylittäessä 15 työpäivää on hänen palkkansa veronalaista Suomessa 16. päivästä lähtien. Näin ollen työntekijä saisi 15 päivää verovapaasti työskennellä Suomessa, mutta päivät, jotka ylittävät tämän rajan, olisivat tälle veronalaisia. Koska Suomessa sovellettaisiin kahta lyhytaikaiseen työskentelyyn liittyvää rajaa sekä yhdessä että erikseen, olisi myös syytä tarkastella tilannetta toisen rajan näkökulmasta sekä rajojen yhteisvaikutuksessa. Käsittelyn yksinkertaistamiseksi tutkielmassa on tehty oletus, että työskentely tapahtuu taloudelliseksi työnantajaksi katsottavalle suomalaiselle yhtiölle. Huomioitavaa on myös, että lyhytaikaisen työskentelyn poikkeus koskee ainoastaan etuyhteisyriityksiä.

Esitysluonnoksen säännöskohtaisten perusteluiden esimerkissä 10 on kuvattu tilanne, jossa työntekijän yksittäiset työskentelyjaksot Suomessa eivät ylitä 15 työpäivää kerrallaan, mutta työskentelyjaksojen yhteenlaskettu kesto ylittää 45 päivää verovuoden aikana. Esimerkissä palkkatulo on katsottu veronalaiseksi vasta 45 päivää ylittäviltä päiviltä.²²¹ Aikarajan ylittämistä tulkitaan siis vastaavasti kuin 15 päivän rajaa ja näin ollen palkka on saajalleen veronalaista vasta 46. päivästä alkaen. Käytännössä 183 päivän -

²²⁰ Helsingin HAO 16.1.2018 18/0015/4.

²²¹ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 61.

säännön rajoissa työntekijä voisi työskennellä taloudelliselle työnantajalle Suomessa 122 päivää, joista 45 päivää olisi hänelle verovapaata ja 77 päivältä hänen palkkatulonsa katsottaisiin veronalaiseksi Suomessa²²².

Edellä esitetty tulkinta olisi johdonmukainen, mutta johtaisi tilanteeseen, joka ei liene lainsäätäjän tarkoitus. Tulkinta voisi johtaa tilanteeseen, jossa yksi työntekijä saa työskennellä 45 päivää verovapaasti Suomessa, kun taas toinen työntekijä saa työskennellä vain 15 päivää verovapaasti. Jos työntekijä työskentelee Suomessa yli 15 päivää yhtäjaksoisesti, mutta hänen työskentelynsä ei ylitä Suomessa verovuoden aikana 45 päivää, olisi hänen saamansa palkka veronalaista Suomessa 30 päivältä²²³. Toisaalta työntekijän, jonka yhtäjaksoiset työskentelyjaksot Suomessa eivät yli 15 päivää, mutta jonka työskentelyjaksojen yhteenlaskettu kesto ylittää 45 päivää, palkka olisi Suomessa veronalaista edellä esitettyjen laskemien mukaisesti veronalaista 77 päivältä. Jos työskentely kestäisi Suomessa 122 päivää vuoden aikana, onko sitä pidettävä enää lyhytaikaisena ja siten sovellettava lyhytaikaisuuden verovapautta?

Edellä esitelty tilanne voi olla syy sille, miksi muissa valtioissa on päädytty aikarajojen ylitysten osalta siihen, että palkka on tällöin veronalaista ensimmäisestä työskentelypäivästä. Aikarajat ylittäviä työskentelyjä ei katsottaisi enää lyhytaikaisiksi, jolloin niihin eivät myöskään pätsisi lyhytaikaisuuden erityisoikeudet. Palkan veronalaisuuden aloittaminen ensimmäisestä sovellettavan aikarajan ylittävästä työskentelypäivästä, johtaisi tilanteeseen, etteivät aikarajat olisi neutraaleja. Tilanteen niin kutsuttu epäneutraalius on perusteltavissa sillä, että tarjolla olevat vaihtoehdot ohjaavat varmasti työntekijän

²²² Työskentelypäivät on laskettu siten, että 183 päivästä on ensin vähennetty viikonloput, eli yhteensä 52 päivää (26 viikkoa, joissa on kaksi vapaapäivää). Näin ollen 183 päivän aikana mahdollisia työskentelypäiviä, jos ei oteta huomioon lomaa tai sairauslomia, on 131. Työntekijän tulee välillä työskennellä edes päivän verran muualla, jotta yhtäjaksoisen työskentelyn katsotaan katkenneen. Yhtäjaksoinen työskentely voi kestää enintään 15 päivää, jolloin 131 päivän työpäivät jaetaan luvulla 16 (15 päivää Suomessa + 1 päivä muualla). Tällöin 131 päivän jaksoon sisältyy $131/16=8,1875$ 16 päivän työjaksoa. Suomessa tehtyjä työpäiviä kertyisi tällöin $8,1875 \times 15 = 122,8125$, eli karkeasti 122.

²²³ Esimerkki on esitetty oletuksella, että työntekijän työskentely kestäisi 45 päivää, eli se olisi kestoaltaan suurin mahdollinen ollen kuitenkin vielä 45 päivän aikarajan edellytysten mukainen. Palkka olisi 45 päivästä 15 päivää verovapaata ja loput 30 päivää veronalaista Suomessa.

työskentelyjaksojen järjestelyä Suomessa.²²⁴ Toisaalta verojärjestelmässä on nykyäänkin sääntelyä, jotka tarjoavat verovelvolliselle vaihtoehtoisia menettelytapoja yhteen verokysymykseen ja jotka myös johtavat verorasitukseltaan erilaisiin lopputuloksiin²²⁵. Verovelvollisella on valinnanvapaus tilanteissa, joissa on kaksi vaihtoehtoista menettelytapaa, eli tämä voi valita itselleen edullisimman vaihtoehdon²²⁶. Lainsäätäjä on siis voinut haluta tarjota kaksi erilaista aikarajaa, joiden välillä voidaan valita.

Se, että lyhytaikaisuuteen perustuvaa verovapautta sovellettaisiin aina konsernitilanteissa ei kuitenkaan tunnu tarkoituksenmukaiselta eikä täytä uudistukselle asetettua tavoitetta tasa-arvoistamisesta. Jos työskentely ylittää lyhytaikaisuuden rajan, onko sitä pidettävä enää alkuunkaan lyhytaikaisena, jolloin siihen ei sovellettaisi ollenkaan lyhytaikaisuuden veroetua? Esitysluonnoksessa on esitetty lyhytaikaisen työskentelyn rajat ja lähtökohtaisesti voidaan arvioida, että nämä rajat ylittävä työskentely olisi silloin ei-lyhytaikaista. Tällöin lyhytaikaisuuden veroedunkaan ei pitäisi soveltua, mutta esitysluonnoksen esimerkkien mukaan lyhytaikaisuuteen perustuvaa veroetua sovellettaisiin aina.

Esitysluonnoksessa oli lisäksi lyhytaikaiseen työskentelyyn liittyen mainittu, että verovapaus kohdistettaisiin konserniyhtiöihin, koska muuten täysin veronalaisena palkkansa saaneet vuokratyöntekijät olisivat muuten saaneet palkkansa osittain verovapaana uudistuksen myötä. Toisin sanoen poikkeus olisi keventänyt vuokratyöntekijöihin kohdistunutta verotusta.²²⁷ Voiko kuitenkin olla tilanteita, joissa konsernin sisällä vuokrattaisiin työvoimaa, jolloin myös konsernitilanteissa täytyisi eritellä vuokratyö ja lyhytaikainen työskentely? Tällöin poikkeuksen kohdistaminen konserniyhtiöihin ei poistaisi esitettyä ongelmaa täysin. Esitysluonnoksessa nykytilan arvioinnin yhteydessä todetaan, että aikaisempaa TVL 10 §:n 4 c kohdan vuokratyösäännöstä ei pääsääntöisesti ole sovellettu

²²⁴ Ks. Neutraalista verotuksesta Niskakangas, 2014, s. 17; Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, luku 5.1 Neutraali verotus.

²²⁵ Esim. perinnön siirtäminen suvussa voidaan tehdä jo elinaikana lahjamuodossa tai vasta perinnönjättäjän menehtymisen jälkeen perintönä. Molemmissa tapauksissa varallisuutta siirretään suvun sisällä, mutta jälkimmäisessä verorasitus on korkeampi. Vrt. perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 14 ja 19 a §.

²²⁶ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 89.

²²⁷ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 31.

konsernitilanteisiin verotuskäytännössä, ellei kyse ole ollut ilmeisesti työvoiman vuokrauksesta²²⁸. Esitysluonnoksen maininnasta on pääteltävissä, että voi olla tilanteita, joissa jouduttaisiin konsernitilanteissa arvioimaan, onko kyse lyhytaikaisesta työskentelestä vai työvoiman vuokraamisesta. Tällöin tulisi arvioitavaksi, sivuutetaanko lyhytaikaisen työskentelyn verovapaus, koska kyse on vuokratyöstä vai sivuutetaanko vuokratyö ja sovelletaan lyhytaikaisen työskentelyn verovapautta, koska kyse on konsernitilanteesta. Käytännössä näitä tilanteita olisi kuitenkin todennäköisesti vain vähän, joten ne eivät ole merkittävässä asemassa.

4.7.4 Konsernitilanteet

Esimerkki 1: Asiantuntijan sekondeeraus I

Kansainväliseen tilintarkastuspalveluita tarjoavaan konserniin kuuluvan ja valtiossa N sijaitsevaan konserniyhtiöön Z työsuhteessa oleva työntekijä Y lähetetään työskentelemään samaan konserniin kuuluvan suomalaisen konserniyhtiön X palveluksessa 5 kuukaudeksi. Y työskentelee suomalaisen yhtiön palveluksessa ja sen työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Y on Suomessa rajoitettusti verovelvollinen. Y:n palkan maksaa muodollinen työnantaja Z. Suomalaista yhtiötä X on pidettävä Y:n taloudellisena työnantajana.²²⁹

Esimerkki 2: Asiantuntijan sekondeeraus II

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. Siten 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 X-yhtiöön ja työntekijä jatkaa työskentelyä Suomessa, on mahdollista, että X-yhtiötä pidetään henkilön taloudellisena työnantajana.²³⁰

Edellä esimerkit 1 ja 2 koskevat siis konsernitilanteissa yhden konserniyhtiön työntekijän työskentelemistä toiselle konserniyhtiölle. Erona esimerkeissä on se, että esimerkissä 2

²²⁸ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 8.

²²⁹ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 55.

²³⁰ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 55.

työntekijän työsuoritusten ei katsota yksinään muodostavan erottamatonta osaa vastaanottaneen yhtiön toiminnasta, eikä työ tapahdu yksinomaan vastaanottaneen yhtiön hyväksi. Koska kyse on koko konsernia hyödyttävästä strategiatyöstä, on työntekijän muodollista työnantajaa pidettävä myös laajemmin tarkasteltuna varsinaisena työnantajana. Ensimmäisessä esimerkissä ei ole tarkemmin kuvattu työntekijän työtehtäviä, mutta on arvioitavissa työnjohto- ja valvontaoikeuksien perusteella, että työ on vastaanottaneen yhtiön tavanomaiseen liiketoimintaan liittyvää ja muodostaa siten erottamatoman osan tämän toiminnasta. Jälkimmäisessä esimerkissä työntekijän työ oli selkeästi erotettavissa vastaanottavan yhtiön tavanomaisesta toiminnasta. Huomionarvoista toisessa esimerkissä on se, että työtehtävien muuttuessa Suomeen sijoituksen aikana voi työnantajatulointa muuttua. Näin ollen esimerkistä käy ilmi, että työnantajan arvioinnin tulisi olla jatkuvaa ja huomioida olosuhteiden muutokset eikä kertaluonteista.

Erityisesti konsernitilanteissa pohdittavaksi tulee, hyödyttääkö ulkomaisen yhtiön luovuttaman työntekijän tekemä työ koko konsernia vai paikallista yhtiötä, jossa työ suoritetaan. Esitysluonnoksen konsernitilanteisiin liittyvissä esimerkeissä työskentelyn on tullut olevan erottamaton osa suomalaisen yhtiön toimintaa, jos se on hyödyttänyt suomalaista yhtiötä. Koko konsernia hyödyttävä työ ei ole erottamaton osa suomalaisen yhtiön toimintaa ja tällöin taloudellisen työnantajan käsitettä ei sovelleta. Tulkintavaikkeitä aiheuttavat varmasti tilanteet, joissa työntekijä suorittaa sekä koko konsernin hyväksi että vain suomalaisen yhtiön hyväksi tehtäviä työtehtäviä. Jos työntekijä lähetetään seuraamaan strategiaimplementoinnin edistymistä, mutta tämä osallistuu osan työviikosta suomalaisen yhtiön oman projektin kehittämiseen, onko kyse taloudelliselle työnantajalle työskentelystä? TVL 10 §:n 4 kohdassa mainitaan, että palkkatulo on Suomesta saatua, jos työ on suoritettu yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa olevan työnantajan lukuun. Näin ollen olisi johdonmukaista tulkita, että työn ollessa pääsääntöisesti koko konsernia hyödyttävää, ei taloudellisen työnantajan käsite tulisi sovellettavaksi. Vaihtoehtoisesti palkan voisi jakaa verotettavaksi käytettyjen työtuntien suhteessa taloudellisen työnantajan käsitettä soveltaen, mutta tämä vaihtoehto on hallinnollisesti todella raskas sekä veronmaksajalle että -saajalle.

4.7.5 Muut kuin konsernitilanteet

Esimerkki 5: Uuden tietojärjestelmän käyttöönotto

Suomalainen IT-alan yritys X on erikoistunut ja markkinoi itseään tietyn standardoidun tietojärjestelmän osalta. X myy projektin suomalaiselle asiakkaalle, joka tietojärjestelmän käyttöönoton lisäksi vaatii myös sen integroimista nykyisen tietojärjestelmänsä kanssa. Palvelu edellyttää osaamista, jota X:n omilla työntekijöillä ei ole. X tekee sopimuksen ulkomaisen IT-yrityksen Y:n kanssa tämän palvelun tarjoamiseksi. Kyseessä on sellaisen osaamisen tarjonta, jota ei ole X-yrityksessä, mutta jota tarvitaan asiakkaan tietojärjestelmien integroinnissa. Se, että palvelu ei kuulu siihen standardipalveluun, joka on X:n erikoisalaa, viittaa siihen, että integrointitehtävä rajataan X:n tarjoamien palveluiden ulkopuolelle. Näin ollen tätä palvelua voidaan pitää itsenäisenä ja erillisenä osahankkeena. Tätä arviota tukee se, että X:llä ei ole tarvittavaa osaamista työnohjaus- ja valvontavastuun harjoittamiseksi. Jos muiden asiaankuuluvien kriteerien konkreettisen kokonaisarvioinnin perusteella Y katsotaan tarjoavan riippumatonta konsulttipalvelua, kyseessä ei siten ole TVL:n 8 b §:ssä ja 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu työskentely taloudelliselle työnantajalle.²³¹

Yllä oleva esimerkki koskee muita kuin konsernitilanteita. Esimerkissä on korostettu niitä seikkoja, jotka tekevät suoritettavasta työstä itsenäisen ja erillisen palvelukokonaisuuden. Esimerkki on suppea taustatiedoiltaan, mutta siinä on haluttu korostaa sitä, ettei tietojärjestelmän myyneellä taholla ollut osaamista integroida uutta järjestelmää asiakkaan jo olemassa olevaan järjestelmään. Tämä seikka ei yksissään koske mitään OECD:n maliverosopimuksen kommentaarissa esitellyistä objektiivisista kriteereistä, mutta siitä on tehtävissä päätelmiä kriteerien täyttymisen arvioimiseksi. Jos tietojärjestelmän myyneellä yhtiöllä ei ole osaamista integrointiin, ei se myöskään voi johtaa tai valvoa integrointityötä, saati määrittää työhön vaadittavien työntekijöiden määrää, pätevyyttä tai valintakriteerejä.

Viidennen esimerkin osalta voi olla tarpeellista pohtia, vaikuttaako sopimusmuoto järjestelyn tulkintaan. Jos sopimus ei olisikaan tehty integrointipalvelusta, vaan kyseessä olisikin ollut vuokratyösopimus osaavasta henkilöstöstä, olisiko sopimusmuoto sivuutettu verotuksen neutraliteettiperiaatteen nojalla? Neutraliteettiperiaatteen mukaan verotuksen ei tulisi johtaa tilanteeseen, että muodollisesti erilaiset mutta sisällöltään

²³¹ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 58.

samanlaiset toimenpiteet johtaisivat erilaiseen kohteluun^{232,233} Esitysluonnoksessa on esitetty vuokratyön arvioimiseen kriteerejä, jotka ovat monelta osin vähintäänkin samankaltaisia OECD:n asettamien taloudellista työnantajaa koskevien objektiivisten kriteerien kanssa²³⁴. Koska sopimusmuoto voidaan sivuuttaa toiseen suuntaan katsomalla työnantajaksi taloudellinen työnantaja muodollisen työnantajan sijasta, voidaanko se sivuuttaa myös niin sanotusti toiseen suuntaan katsomalla vuokratyösopimuksen tosiasialliselta luonteeltaan olevan muu kuin vuokratyösopimus? Esitysluonnoksessa edellytetään, että vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kanna siihen liittyvää riskiä, kun kyse on vuokratusta työvoimasta²³⁵. Näin ollen voisi tehdä tulkinnan, että vuokratyösopimus voidaan sivuuttaa tosiasiallisten seikkojen nojalla, jos se ei täytä sille asetettuja edellytyksiä.

Esimerkki 8: Vihannesten poimiminen

Suomalainen kasvinviljelijäyrittäjä X tekee ulkomaisen yhtiön Y:n kanssa sopimuksen X:n kurkkujen poimimisesta. Y tarjoaa työmaajohtajan, vihannesten laatikot ja työntekijät. Y solmii X:n kanssa sopimuksen 2 000 kurkun poimimisesta. Suorittavassa työssä valvonnan, ohjauksen ja aikatauluttamisen merkitys on suuri, vaikka työ itsessään olisi yksinkertaista. Se seikka, että Y on luovuttanut työvälineet vihanneslaatikoiden muodossa ei kanna samaa painoarvoa kuin niissä tilanteissa, joissa tarvitaan erikoituneempia työvälineitä tai laitteita. Vihannesten poimiminen on olennainen ja erottamaton osa suomalaisen yrityksen toimintaa. Tästä seuraa, että taloudellisena työnantajana pidettäisiin suomalaista yhtiötä ja että kyseessä on taloudelliselle työnantajalle työskentely.²³⁶

Esitysluonnoksen kahdeksas esimerkki antaa suunnitellulle sääntelylle jopa yllättäväksi luonnehdittavan ulottuvuuden. Esimerkissä ulkomainen työnantaja huolehtii työntekijöiden työvälineistä sekä työnjohdosta asettamalla työnjohtajan toiminnalle. Lisäksi ulkomainen työnantaja on valikoinut työntekijät ja oletettavasti myös määrittänyt

²³² Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 79–80.

²³³ Esim. KHO 2022:87. Ratkaisussa liikearvoon kirjattu tappio rinnastettiin käyttöomaisuusosakkeiden luovuttamiseen tappiolla. Kyseisten toimenpiteiden katsottiin olevan muodollisesti erilaisia, mutta taloudelliselta sisällöltään samanlaisia, jolloin vaihtoehtoiset menettelytavat eivät saisi johtaa toisistaan olennaisesti erilaisiin veroseuraamuksiin.

²³⁴ Ks. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 9.

²³⁵ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 9.

²³⁶ Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 59.

tarvittavien työntekijöiden määrän, sillä sopimus on tehty kiinteästä kappalemäärästä. Esimerkissä mainitaan, että esitetyn laisessa työssä valvonnan, ohjauksen ja aikataulutuksen merkitys on suuri. Ristiriitaisen esimerkistä tekee sen, että ulkomainen työnantaja on tarjonnut myös työmaajohtajan, jonka kuvittelisi nimenomaan vastaavan työn valvonnasta, ohjauksesta ja aikataulutamisesta. Työvälineille ei ole tapauksessa annettu painoarvoa, mikä on myös hyvä esimerkki jo aikaisemmin esiin tuodusta Rautajuuren ja Fränden havainnosta siitä, etteivät kaikki OECD:n asettamat kriteerit sovellu kaikkien työtehtävien arviointiin²³⁷.

Esimerkissä painavimpana seikkana on pidetty sitä, että työsuoritus on olennainen ja erottamaton osa suomalaisen yrityksen liiketoimintaa. Tämä on kuitenkin vain yksittäinen seikka. Aikaisempien seikkojen lisäksi on esitettävissä, että sopimus on kappalemääräinen²³⁸, joka todennäköisesti tarkoittaa sitä, että kappalemäärän jäädessä vajaaksi sopimusta täytyy sovitella. Sopimuksen sovittelu viittaa siihen, että ulkomainen työnantaja kantaa riskin työn tuloksesta. Kappalemääräinen sopimus myös viittaa siihen, että ulkomainen työnantaja määrittelee tarvittavien työntekijöiden ja työtuntien määrän, jotta sopimus on sille kannattava. Tällöin työajat ja lomat ovat ulkomaisen työnantajan määräysvallan alaisia seikkoja. Lisäksi työntekijän sairastuessa ulkomainen työnantaja joutuisi oletettavasti hankkimaan sairastuneen työntekijän tilalle sijaisen. Näin ollen valtaosa OECD:n asettamista objektiivisista kriteereistä antaa täysin päinvastaisen lopputuloksen taloudellisen työnantajan pohdinnalle, kuin mihin kahdeksannessa esimerkissä on päädytty. Kuten aikaisemmin todettu, esitysluonnoksessa toistuu useasti termi kokonaisarviointi. Tämän esimerkin osalta kokonaisarviointi kuulostaa kuitenkin harhaanjohtavalta, sillä yhden kriteerin perusteella on syrjäytetty kaikki muut arvioitavat seikat.

²³⁷ Rautajuuri & Frände, 2018, s. 294–295.

²³⁸ Kappalemääräinen sopimus on tässä rinnastettu urakkasopimukseen, jota käytetään rakennusalalla. Sopimus kattaa ennalta sovitun projektin ja urakoitsijan vastuulla on saattaa projekti maaliin. Tässä poiminnan tarjoajaa verrataan urakoitsijaan, joka on sopinut projektin (2000 kurkun poimiminen) suorittamisesta.

Esitysluonnoksessa on käsitelty myös ulkoistamista ja sopimusvalmistamista. Ulkoistamisen kriteeriksi on asetettu pitkäkestoinen sopimus, jolla yhtiö siirtää jonkin toiminnon toiselle erilliselle ja riippumattomalle yhtiölle. Jos kurkkujen poimintasopimus olisi toistunut vuosittain tai se olisi käsittänyt koko kasvinviljelijän kurkkusadon, olisiko asiaa arvioitava toisella tavalla? Luonnosesityksen mukaan ulkoistamiseksi ei voitaisi katsoa tilannetta, jossa kasvinviljelijä ulkoistaa poimimisen toiselle yritykselle väliaikaisesti, koska kasvinviljelijän kauden sato on ollut niin runsas, että sen omat resurssit kuluvat sadon myyntikuntoon saattamiseen ja myymiseen. Vastaavasti voisi esimerkiksi metalliteollisuuden yritys ostaa tilapäisesti maalauksen muualta ja keskittyä metallikomponenttien valmistukseen ja asiakasrajapintaan. Maalaus tapahtuisi toisen yhtiön välineillä tämän yhtiön johdon ja valvonnan alaisena. Maalaus olisi olennainen ja erottamaton osa yhtiön toimintaa, joka olisi kuitenkin hetkellisesti ulkoistettu resurssipulan takia. Luonnosesityksessä esitetyn selvityksen ulkoistamisesta ja sopimusvalmistamisesta²³⁹ sekä erityisesti kahdeksannen esimerkin välillä on vaikea tehdä rajanvetoa siitä, mikä katsotaan ulkoistamiseksi.

4.8 Soveltaminen

Tässä alaluvussa esitetään aiemmin esiteltyjen esimerkkien, havaintojen ja huomioiden pohjalta tulkintoja siitä, missä tilanteissa taloudellisen työnantajan käsite tulisi sovellettavaksi.

Yksinkertaistettuna taloudellisen työnantajan käsite tulisi arvioitavaksi verosopimusta tulkittaessa, kun tarkastellaan 183 päivän -säännön soveltuvuutta. Nykyään Suomessa työnantajaa tarkastellaan vain muodollisin perustein. Erityisesti on tarkasteltu sitä, kenen kanssa työntekijä on solminut työsopimuksen. Koska taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönoton myötä siirryttäisiin muodollisesta tarkastelusta tosiasiallisten

²³⁹ Ks. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 60.

olosuhteiden tarkasteluun, muuttuisi 183 päivän -säännön soveltuvuuden arvioiminen. Säännön b-kohta edellyttää, että korvauksen maksaa työnantaja tai se maksetaan sellaisen työnantajan puolesta, joka ei ole työskentelyvaltiossa asuva. Koska tarkastelu muuttuisi muodollisjuridista tarkastelua laajemmaksi, ei arvioinnissa riittäisi enää pelkän työ-sopimuksen tarkastelu, vaan täytyisi siirtyä tarkastelemaan sitä, ketä työntekijän työpa-nos todellisuudessa hyödyttää.

Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltuvuutta arvioitaisiin erityisesti tilanteissa, joissa Suomeen tulleen työntekijän työnantaja on yhtiö, joka kuuluu konserniin, jolla on myös Suomessa toimintaa. Tällöin tulisi arvioitavaksi, onko työntekijän työnantajaksi kat-sottava muodollinen, eli ulkomainen, työnantaja vai tosiasiallisten olosuhteiden perus-teella taloudellinen työnantaja, eli suomalainen, yhtiö. Konsernitilanteissa voi olla haas-tavaa erottaa koko konsernia hyödyttävä työ paikallista yhtiötä hyödyttävästä työstä, joka on hallituksen esitysluonnoksessa nostettu ratkaisevaksi tulkintakriteeriksi. Kuten edellä luvussa 4.7.4 on esitetty, on vaikea arvioida, sovellettaisiinko taloudellisen työnantajan käsitettä tilanteessa, jossa valtaosa ajasta suoritetaan koko konsernia hyödyttäviä työ-tehtäviä, mutta osa ajasta työskennellään kuitenkin suomalaiselle työnantajalle. Tulkin-naltaan mahdollisesti helpompi on päinvastainen tilanne, jossa valtaosa työntekijän työ-tehtävistä hyödyttäisi ensisijaisesti vain suomalaista yhtiötä, eli taloudellista työnantajaa.

Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen ulottuisi myös konsernin ulkopuolisiin tilanteisiin. Esitysluonnoksessa tarjotaan kuitenkin jokseenkin suppeasti esimerkkejä muista kuin konsernitilanteista, joissa taloudellisen työnantajan käsite tulisi sovelletta-vaksi. Esitysluonnoksen kahdeksannessa esimerkissä käsitettä on sovellettu kurkun-poimijoihin, joten olisi johdonmukaista, että käsitettä sovellettaisiin myös marjanpoimi-joihin. Tämän toimialan ulkopuolella on kuitenkin haastavaa nähdä tilanteita, joissa työn-tekijä tosiasiaassa työskentelisi suomalaiselle yhtiölle, johon tämän muodollisella työnan-tajalla ei olisi minkäänlaisia kytköksiä. Tätä näkemystä tukee myös se, että

esitysluonnoksen muissa esimerkeissä²⁴⁰ päädytään lopputulokseen, ettei taloudellisen työnantajan käsitettä sovelleta työskentelyyn. Esimerkeissä katsotaan olevan kyse konsulttipalveluista, joihin ei sovelleta käsitettä. Huomionarvoista on kuitenkin se, että työskentelyn jatkuessa ja työtehtävien muuttuessa voi käsitteen soveltuminen tulla uudelleenarvioitavaksi²⁴¹.

Erytystapaus konsernin ulkopuolisissa tilanteissa on kuitenkin työvoiman vuokraus. Ulkomaisen yhtiön Suomeen vuokraamat vuokratyöntekijät laukaisivat taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisen. Muotoilu ”työntekijä työskentelee vuokrattuna tai muutoin käyttöön luovutettuna”²⁴² johtaisi siihen, että käsitettä sovellettaisiin myös vuokrattuihin työntekijöihin. Suunnitellussa TVL 8 b §:ssä työntekijän luovuttaminen suomalaisen yhtiön käyttöön voi tapahtua myös vuokraamalla, jolloin nykyään TVL 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvä vuokratyösääntö sisällytettäisiin taloudellisen työnantajan käsitteeseen. Pääsääntöisesti vuokratyö koskettaisi muita kuin konsernitilanteita, mutta se saattaisi tulla sovellettavaksi myös konsernitilanteissa, jos kyse olisi selkeästi työvoiman vuokraamisesta. Konsernisuhteella olisi vuokratyötä arvioitaessa merkitystä, sillä konsernitilanteisiin sovellettaisiin lyhytaikaisen työskentelyn verovapautta, jota ei ole tarkoitus kohdistaa työvoiman vuokraustapauksiin.

esitysluonnoksen esimerkeissä on lähinnä huomioitu tilanteet, joissa työntekijä on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Taloudellisen työnantajan sääntely soveltuisi kuitenkin myös yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin, eikä esitysluonnoksesta käy ilmi kunnolla, millaisissa tilanteissa sääntely voisi tulla sovellettavaksi yleisesti verovelvolliseen työntekijään. Esitysluonnoksessa on mainittu, ettei Suomella nykyään ole verotusoi-keutta yleisesti verovelvollisen, joka verosopimuksen perusteella katsotaan asuvan muu-alla, palkkatuloon, jonka tämä on saanut suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle

²⁴⁰ Ks. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 58, esimerkit 5 & 6.

²⁴¹ Esim. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 55, Esimerkki 2.

²⁴² Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 64.

työskentelystä, kun 183 päivän -säännön edellytykset täyttyvät. Näin ollen sääntely soveltuisi esimerkiksi henkilöön, joka on muuttanut Suomesta vastikään ulkomaille ja tulee Suomeen työskentelemään lyhytaikaisesti esimerkiksi konsernin sisäisessä toimeksiantossa. Tällöin henkilö olisi yleisesti verovelvollinen Suomessa TVL 11 §:n mukaisen kolmen vuoden säännön²⁴³ mukaisesti, mutta asuisi verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa. Työntekijän palkan maksaisi ulkomainen työnantaja, mutta työskentely tapahtuisi käytännössä suomalaisen työnantajan alaisuudessa.

Suomessa yleisesti verovelvolliseen ulkomailta Suomeen tulleeseen työntekijään sovelletaan siis yhtä lailla taloudelliseen työnantajaan liittyvää sääntelyä kuin rajoitetusti verovelvolliseenkin työntekijään. Näin ollen kaikki edellä esitetyt esimerkit konsernitilanteista vuokratyöskentelyyn soveltuvat myös yleisesti verovelvolliseen työntekijään. Nämä tilanteet ovat kuitenkin harvassa, sillä tilanteita, joissa Suomen verotusoikeutta olisi rajoitettu Suomessa yleisesti verovelvollisen palkkatuloon, on vähän. Näitä ovat esimerkiksi 183 päivän -sääntö sen soveltuessa, kuuden kuukauden sääntö sekä erityisryhmät kuten taiteilijat, urheilijat, tutkijat ja opiskelijat²⁴⁴. Esitysluonnoksesta on myös tulkevissa käsitteen soveltamisen kapea-alaisuus tilanteisiin, joissa työntekijä on yleisesti verovelvollinen, koska näitä tilanteita on käsitelty vähän, jos ollenkaan.

²⁴³ Ks. tarkemmin Verohallinto, 2020.

²⁴⁴ Kuuden kuukauden sääntöä ja erityisryhmiä on sivuttu lyhyesti luvussa 2.1. Tarkemmin kuuden kuukauden säännöstä ks. Verohallinto, 2022 ja tarkemmin erityisryhmistä ks. Helminen, 2001/2022, luku 14, Eri-tyisryhmiä koskevat poikkeukset; Malmgrén & Myrsky, 2017; s. 117 & 119–120.

5 Johtopäätökset ja yhteenveto

Suomen verotusvaltaa rajoittaa verosopimukseen sisällytetty 183 päivän -sääntö, jonka soveltuessa työskentelyvaltio menettää oikeutensa verottaa työntekijän Suomessa työskentelyn perusteella saamaa palkkatuloa. Kyseinen sääntö on tullut sovellettavaksi, kun a. työntekijän oleskelu työskentelyvaltiossa on kestänyt enintään 183 päivää 12 perättäisen kuukauden ajanjakson aikana, b. tämän työnantaja ei ole ollut työskentelyvaltiossa asuva eikä c. palkalla ole rasiitettu työnantajan työskentelyvaltiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Käytännössä sääntö aiheuttaa useita tulkintaongelmia kansainvälisissä lyhytaikaisissa työskentelyissä. Yksi merkityksellisimmistä tulkintaongelmista liittyy b-kohdassa mainitun työnantajan määrittelyyn. Tähän mennessä 183 päivän -säännön b-kohdan soveltuvuuden tulkinta Suomessa on ollut jokseenkin suoraviivaista, sillä työntekijän työnantajaksi on katsottu työsopimuksessa lukeva muodollinen työnantaja. Vuokratyötapaukset ovat olleet poikkeus sääntöön.

Suomen ottaessa käyttöön taloudellisen työnantajan käsitteen kansallisessa lainsäädännössään siirtyisi tarkastelu muodollisesta työnantajasta työsuhteen tosiasiallisten olosuhteiden tarkasteluun ja sitä kautta taloudellisen työnantajan määrittelyyn. Yksinkertaistettuna taloudellinen työnantaja olisi eräänlainen vuokratyöntekijöitä koskevan sääntelyn laajennus koskemaan tilanteita, joissa ei ole varsinaista vuokrasopimusta, mutta työ suoritetaan tosiasiallisesti muulle kuin muodolliselle työnantajalle. Käsite tulisi sovellettavaksi, kun verosopimustilanteessa tarkastellaan 183 päivän -säännön soveltuvuutta. Poikkeussäännön, joka evää työskentelyvaltion verotusoikeuden, soveltuvuuden arvioinnissa jouduttaisiin b-kohdan ehdon toteutumista punnittaessa tarkastelemaan, kuka on työntekijän työnantaja. Suomen laajentaessa työnantajäkäsittensä muodollisesta käsitteestä tosiasiallisten olosuhteiden tarkasteluun, monimutkaistuisi poikkeussäännön soveltuvuuden arviointi. Työnantajan määrittelyn tukena käytettäisiin kuitenkin tuloverolakiin sisällytettävää käsitettä sekä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyjä objektiivisia kriteerejä. Taloudellisen työnantajan käsite on siis kansainvälinen vero-oikeudellinen käsite, joka tulisi sovellettavaksi verosopimustilanteissa.

Tutkielmassa on määritelty taloudellisen työnantajan käsite sekä tutkittu, milloin käsite tulee sovellettavaksi ja miten käsitteeseen liittyvää lainsäädäntöä tulisi tulkita. Käsitteen soveltamisen tutkimiseksi on käyty läpi nykytilaa, uutta ehdotettua lainsäädäntöä ja esitysluonnoksen esimerkkejä sekä vertailtu eräiden muiden valtioiden käytäntöjä ja lainsäädäntöä taloudelliseen työnantajaan liittyen. Kuten tutkielmasta käy ilmi, ei taloudellisen työnantajan määrittelemisen ole yksiselitteistä. Käsitettä soveltavat valtiot tukevat määrittelyssä pitkälti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyihin objektiivisiin kriteereihin ja esimerkkeihin. Yhteisesti valtiot kuitenkin edellyttävät, että työntekijän työpanoksen tulee olla erottamaton osa työnteettäjän työskentelyvaltiossa harjoittamaa toimintaa. Suomessa taloudellisella työnantajalla tarkoitettaisiin tahoja, jolle ulkomaisen työnantajan palkkaama työntekijä tosiasiallisesti työskentelee työskentelyvaltiossa, ja jota työntekijän työpanos todellisuudessa hyödyttää. Käsitteen määrittelyssä merkittäväksi tekijäksi nousevat tosiasialliset olosuhteet, sillä juuri ne laajentavat työnantajakäsitteen tarkastelun muodollisjuridista arviointia laajemmaksi.

Käsitettä soveltavat valtiot painottavat kuitenkin ratkaisuisissaan hieman eri seikkoja. Saksassa painotetaan sitä, tulisiko työntekijän palkka veloittaa taloudelliseksi työnantajaksi katsottavalta taholta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, kun taas Alankomaissa suurin painoarvo annettiin sille, kenellä on oikeus valvoa ja johtaa työtä. Suomen suunnitellussa sääntelyssä on havaittavissa muilta valtioilta poimitut esimerkit käsitteen tulkinnasta, joka osaltaan johtaa siihen, että ratkaisevia kriteerejä on vaikea tunnistaa ennen kuin aiheesta saadaan suomalaista oikeuskäytäntöä. Esimerkeissä painotetaan kokonaisarviointia ja ratkaisevat seikat vaihtelevat esimerkkien kesken. Vasta oikeuskäytäntö näyttää, tarkastellaanko kaikkia OECD:n kommentaarin kriteerejä rinnakkain tasa-arvoisesti vai nouseeko jokin muita painavammaksi kriteeriksi. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu vuodelta 2018 antaa kuitenkin viitteitä siitä, että merkitsevämmäksi tekijäksi nostettaisiin taloudelliset järjestelyt. Ratkaisussa nostettiin esille se, että tanskalaisyhtiön suomalaista sivuliikettä pidettiin työntekijän työnantajana ennakkoperintälain mukaan.

Tutkielman vertaileva osio osoitti myös, että vaikka taloudellisen työnantajan käsitteen sisältö on johdonmukainen maiden välillä, vaihtelevat taloudellista työnantajaa koskevat käytännöt huomattavasti eri valtioiden kesken. Suomessa konsernitalanteissa taloudelliseen työnantajaan kohdistettaisiin lisääntyneet velvollisuudet, kuten ennakonpidätysvelvollisuus. Ulkomaisen työnantajan tapauksessa velvollisuudet rajoittuisivat ilmoittamisvelvollisuuteen, mikäli ulkomainen työnantaja ei olisi työnantajarekisteröitynyt. Ruotsissa ulkomaiseen työnantajaan kohdistetut velvollisuudet ovat laajimmillaan, mutta valtaosassa valtioista ulkomaiseen työnantajaan kohdistui vain vähän velvoitteita. Suomeen käyttöön otettavaksi ehdotettu lainsäädäntö on kuitenkin pääpiirteiltään yhteneväinen ainakin tutkielmassa esiteltyjen valtioiden osalta, jolloin esitysluonnoksessa esitetty väite²⁴⁵ asettumisesta samaan asemaan muiden käsitettä soveltavien OECD:n jäsenvaltioiden kanssa pitää ainakin osittain paikkaansa. Arvioinnissa ei kuitenkaan ole otettu huomioon valtioiden talouksien eroja esimerkiksi koissa ja koostumuksissa. Tanska lienee esitellyistä valtioista Suomen kanssa tasaväkisin, mutta valtioiden sijainnit poikkeavat toisistaan huomattavasti. Tanska on eräänlaisessa Euroopan solmukohdassa, kun taas Suomen sijaintia voisi luonnehtia portiksi itään.

Käytännön toimet, kuten työntekijän ja työnantajien Suomeen syntyvät velvollisuudet tulisivat aiheuttamaan osaltaan haasteita. Haasteet liittyisivät sekä työnantajien välisiin järjestelyihin, kuten palkan ennakonpidätyksen maksamiseen konsernitalanteissa, että Verohallinnolle annettaviin ilmoituksiin. Haasteita helpottaisi osaltaan se, että velvollisuudet kohdistettaisiin konsernitalanteissa suomalaiseseen taloudelliseen työnantajaan, jolle toimintaympäristö ja sen käytännöt ovat entuudestaan tuttuja, mutta se ei poista kaikkia haasteita. Verohallinnolta vaadittaisiin myös paljon uudistuksen toteutuessa.

Suunnitellun lainsäädännön tavoitteeksi on asetettu ulkomaisen ja kotimaisen työvoiman kilpailutasapainon parantaminen, veropohjan tiivistäminen, verotusoikeuden turvaaminen sekä verosopimusneuvotteluiden sujuvoittaminen. Tutkielmassa käsiteltiin

²⁴⁵ Ks. Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä, s. 28.

myös tavoitteiden toteutumista esitysluonnoksen lakiesitysten perusteella. Pääosin uudistus täyttäisi sille asetetut tavoitteet. Esitysluonnoksen perustelut ja tavoitteet muodostavat kuitenkin keskeneräisen kokonaiskuvan uudistuksen tarpeesta. Kuten edellä mainittu, ei arvioinnissa ollut huomioitu valtioiden välisiä eroja ja siten uudistuksen tarpeellisuutta ja juuri soveltuvuutta Suomen tilanteeseen. Esitysluonnosten keräämät lausunnot ovat osaltaan myös ottaneet kantaa uudistuksen tarpeellisuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen.

Suunnitellun uudistuksen käyttöönottoon liittyy siis vielä paljon epävarmuustekijöitä. Epävarmuustekijät liittyvät sekä tulkintaan että käytäntöön. Suurimpana epävarmuustekijänä lienee kuitenkin lain käyttöönotto itsessään. Uudistuksen käsittelyä on lykätty eduskunnassa jo lähes vuoden ajan eikä toistaiseksi ole olemassa olevaa käsittelyaikataulua. Mikäli uudistus tullaan ottamaan käyttöön, on seuraavana odotuslistalla Verohallinnon ohje aiheesta. Verohallinnon ohjeella tulee olemaan suuri merkitys ensimmäisten sovellusvuosien aikana, sillä olemassa olevaa kansallista oikeuskäytäntöä ei ole.

Lähteet

- Aarnio, A. (1978). *Mitä lainoppi on?* Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Aarnio, A. (1989). *Laintulkinnan teoria: Yleisen oikeustieteen oppikirja*. WSOY.
- Altinn. (2022). *Tax for foreign workers*. Altinn. <https://www.altinn.no/en/start-and-run-business/working-conditions/pay/tax-for-foreign-workers/>
- Baranyai, G. (2014). Issues Related to Cross-Border Short-Term Employment. *Intertax*, 42(6/7), 470–480.
- Burgstaller, E. (2005). ‘Employer’ Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary. *Intertax*, 33(3), 123–133.
- de Broe, L., Avery Jones, J., Ellis, M., van Raad, K., Le Gall, J-P., Torriane, H., Vann, R., Miyatake, T., Roberts, S., Goldberg, S., Strobl, J., Killius, J., Maisto, G., Guiliani, F., Ward, D. & Wiman, B. (2000). Interpretation of article 15(2)(b) of the OECD model convention: "remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other state". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 54 (10), 503-521.
- Dziurdź, K. (2013a). Article 15 of the OECD Model: The 183-day Rule and the Meaning of “Employer”. *British Tax Review*, 2013(1), 95–108.
- Dziurdź, K. (2013b). Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of ‘Not a Resident’ in Cases of Hybrid Partnerships. *Intertax*, 41(10), s. 492–498.
- Dziurdź, K. (2013c). Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”. *Bulletin for International Taxation*. 122–127.
- Eduskunta. (2022). *Tulevat täysistunnot*. Eduskunta. Noudettu 21.10.2022 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/taysistunto/Sivut/Tulevat_taysistunnot.aspx
- Elinkeinoelämän keskusliitto (2021). *Lausunto – Hallituksen esitysluonnos laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/afa2320b-d3f4-4ca1-b68f-bd4629ff70a2/LAUSUNTO_20210826115831.PDF

- Finanssiala ry (2021). *Lausunto: VM 070:00/2020*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/2589b6a7-e3b4-4bc1-ad97-17f27e720aac/LAU-SUNTO_20210816092410.PDF
- Finlex (2022). *Ajantasaiset tuloverosopimukset*. Finlex. <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/verosopimusteksti/>
- Hanberry, D. & Burke, B. (2018). *Temporary assignees to Ireland*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/ie-taxes-temporary-assignees-to-Ireland-april.pdf>
- Helminen, M. (2014). KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Teoksessa P. Nykänen, M. Urpilainen & V. Vahtera (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus* (s. 15–27). Edita.
- Helminen, M. (2021). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 1968).
- Helminen, M. (2022). *Kansainvälinen verotus*. WSOYpro. (Alun perin julkaistu 2001).
- Hilbert, L. (2011). Employer Tax Implications of Inbound Assignments to Germany – A Wage Tax Driven Overview on Domestic German and Double Tax Treaty Regulations. *Intertax*, 39 (8/9), 417–425.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit?: Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. <http://hdl.handle.net/10138/225264>
- Hirvonen, M. (2005). KPMG: Taloudellisen työnantajan vaikutus verosopimusten ns. mekaanikkoartiklan tulkintaan. *Edilex uutiset*.
- Jagga, R. (2015). 183 days rule & the economic employer principle. *United Tax Network*. <https://unitedtaxnetwork.com/2015/01/24/183-days-rule-economic-employer-principle/>
- Kalin, S., Kari, S., Kauppinen, I., Kotakorpi, K., Määttänen, N., Ropponen, O. & Valkonen, T. (2019). Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus. *Selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja*, 2019(35), 7–91. Noudettu 29.9.2022 osoitteesta https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf

- Kari, S. & Ropponen, O. (2018). Globalisaatio, digitalisaatio ja kansainvälinen yritysverotus. *VATT Muistiot*, 55, 1–29. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-274-226-1>
- Kolehmainen, A. (2016). Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa T. Miettinen (toim.), *Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta* (s. 106–132). Edilex.
- Knuutinen, R. (2022). *Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi (hankkeen VM070:00/2020 lausunto)*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/51fd1c0f-7634-4038-8850-42c9d38dc2b8/LAU-SUNTO_20220513045640.PDF
- KPMG. (2021). *United States – Taxation of international executives*. KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/05/united-states-taxation-of-international-executives.html>
- Lindgren, J. (2021). *Lausunto: Luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi (VM070:00/2020)*. Noudettu 5.9.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/1776add3-acc6-4496-8e14-603bf4bdaad0/LAU-SUNTO_20210816072007.PDF
- Luonnos 1.7.2021 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/0afe319a-16ef-4a7b-8705-8c7e0a071956/LAUSUNTO-PYYNTO_20210701134232.PDF
- Luonnos 23.6.2022 hallituksen esitykseksi taloudellista työnantajaa koskevasta lainsäädännöstä. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/df8941c4-eb2e-47c0-bf00-6354a0b89d85/KIRJE_20220815083906.PDF
- Malmgrén, M. & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3., uudistettu painos.). Alma.

- Malmgrén, M (2021). *Lausunto: Luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi (VM070:00/2020)*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47cea117-356104318804/1776add3-acc6-4496-8e14-603bf4bdaad0/LAU-SUNTO_20210816072007.PDF
- McDonnel, S. (2021). The growth of the ‘economic employer’ concept. *Eca International*. <https://www.eca-international.com/insights/articles/february-2021/the-growth-of-the-economic-employer-concept>
- Meredith, E. (2019). Short Term Business Visitors (STBV). *Chartered Institute of Taxation (CIOT) Employment Taxes Voice Magazine*, 2019(4).
- Myrsky, M. (2013). *Suomen veropolitiikka* (1. painos.). Talentum.
- Määttä, K. (2007). *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edita.
- Niskakangas, H. (2014). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (3. uud. p.). Talentum.
- Nykänen, P. (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus* (1. painos.). Talentum.
- OECD (2000). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2000*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2000-e
- OECD (2003). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2003*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en
- OECD (2005). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2005*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en
- OECD (2008). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2008*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en
- OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2010*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en
- OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2014*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en
- OECD (2015). “R(9). The 183 day rule: some problems of application and interpretation”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014* (Full version). OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264239081-102-en>

- OECD (2017a). *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital (as they read on 21 November 2017)*. OECD. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
- OECD (2017b). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017*. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- Ossa, J. (2020). *Tuloverolaki käytännössä* (2., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Peeters, B. (2004). Article 15 of the OECD Model Convention on 'Income from Employment' and its Undefined Terms. *European Taxation*, 44(2).
- Pötgens, F. (2006). *Income from international private employment*. Doctoral series, volume 12. IBFD.
- Pötgens, F (2008). The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies 'de facto employer' under Article 15 of the OECD Model. *Intertax*, 36(2), 75–81.
- Pötgens, F. (2011). Some selected interpretation and qualification issues with respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model. Teoksessa Weber, D. & van weeghel, S. (toim.), *The 2010 OECD updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines: a critical review* (125–143). Kluwer Law International.
- Rautajuuri, A. & Frände, J. (2018). Onko taloudellisen työnantajan käsite tulossa Suomeen? *Verotus*, 2018(3), 292–301.
- Regeringens proposition 2019/20:190. (2019). Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige. <https://www.regeringen.se/4a74bb/contentassets/c361b7ec783a48c7b7291fa84cb69ecf/ekonomiskt-arbetsgivarbegrepp--forandrade-skatteregler-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige-prop.-201920190.pdf>
- Revenue. (2021). *Pay As You Earn (PAYE) system – Employee payroll tax deductions in relation to non-Irish employments exercised in the State*. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tadm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-42/42-04-65.pdf>
- Saarinen, M. (2018). *Ulkomaankomennus: Työ-, sosiaali- ja vero-oikeudelliset näkökohdat*. Alma Talent.

- Schoueri, L. E. (1993). The Residence of the Employer in the '183-Day Clause' Article 15 of the OECD's Model Double Taxation Convention. *Intertax*, 1993(1), 20–29.
- Similä, J. (2007). Oikeustieteellinen ympäristötutkimus ja oikeuspolitiikka. *Oikeus*, 36:4, 409–419.
- Skatteetaten. (2022). *Skatteplikt for utenlandske arbeidstakere med utlandsk arbeidsgiver*. Skatteetaten. <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/skal-du-arbeide-i-norge/skattemeldingen/skatteplikt-til-norge-utenlandsk-arbeidsgiver/>
- Skatteforvaltningen. (2022). *Hiring employees from outside Denmark*. skat.dk. <https://skat.dk/data.aspx?oid=2244909>
- Suomen Veroasiantuntijat ry (2021). *Lausunto hankkeesta vm070:00/2020*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/2589b6a7-e3b4-4bc1-ad97-17f27e720aac/LAU-SUNTO_20210816092410.PDF
- Suomen veroasiantuntijat ry (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi*. Noudettu 16.8.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/257bbef9-d4aa-47ce-a117-356104318804/46021464-79f6-46e8-a530-a6bafef82403/LAU-SUNTO_20220513054800.PDF
- The World Bank. (2022). *GDP Per capital (current US\$)*. The World Bank. Noudettu 7.10.2022 osoitteesta https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?most_recent_value_desc=true
- Turunen, J. (2004). Oikeuden kollisionormit. *Edilex*.
- Työsuojeluhallinto (2021). *Työnantajan edustaja*. Päivitetty 19.4.2021. <https://www.tyosuojelu.fi/tyosuhde/lahetetty-tyontekija/tyonantajan-edustaja>
- Työsuojeluhallinto (2022). *Lähetetty työntekijä*. Päivitetty 14.6.2022. <https://www.tyosuojelu.fi/tyosuhde/lahetetty-tyontekija>
- United States Model Income Tax Convention. (2016). https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf
- Valtioneuvosto. (2019). Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelma 10.12.2019. Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä

- yhteiskunta. *Valtioneuvoston julkaisuja 2019:31*. https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161931/VN_2019_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- van der Capellen, P. & Hick, C. (2021a). *Survey on economic employer*. Taxand. Noudettu 27.1.2022 osoitteesta <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2021/02/Taxand-Survey-on-Economic-Employer-2021.pdf>
- van der Capellen, P. & Hick, C. (2021b). The 'Economic Employer' Model in Practice: Sweden and Germany. *Bloomberg Tax*. <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/the-economic-employer-model-in-practice-sweden-and-germany>
- Verohallinto. (2019). *Palkka ja työkorvaus verotuksessa*. (Dnro VH/3003/00.01.00/2018). Noudettu 5.9.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-ty%C3%B6korvaus-verotuksessa/>
- Verohallinto. (2020). *Suomen kansalainen ja kolmen vuoden sääntö*. https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/suomesta_ulkomaille/suomen_kansalainen_ja_kolmen_vuoden_saa/
- Verohallinto. (2021a). *Tietojen ilmoittaminen tulorekisteriin: kansainväliset tilanteet*. Vero. <https://www.vero.fi/tulorekisteri/yritykset-ja-organisaatiot/yksityiskohtaiset-tulorekisterin-ohjeet/64184/tietojen-ilmoittaminen-tulorekisteriin-kansainva4liset-tilanteet6/>
- Verohallinto. (2021b). *Toiminnan aloittaminen Suomessa*. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47780/toiminnan-aloittaminen-suomessa4/#4-rekister%C3%B6ityminen-ty%C3%B6nantajaksi>
- Verohallinto. (2021c). *Palkkatietoilmoitus*. <https://www.vero.fi/tulorekisteri/tietoa-meist%C3%A4/sahkoisen-asiointipalvelun-kayttoohjeet/ilmoittaminen-yritykset/palkkatietoilmoitus/>
- Verohallinto. (2021d). *Ennakkoperintärekisteröinnin vaikutukset yritystoimintaan*. Vero. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47881/ennakkoperint%C3%A4rekister%C3%B6innin-vaikutukset-yritystoimintaan3/>

- Verohallinto. (2022a). *Ulkomaantyöskentelystä saatua palkkaa koskeva kuuden kuukauden sääntö*. Vero. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/106872/ulkomaanty%C3%B6skentelyst%C3%A4-saatua-palkkaa-koskeva-kuuden-kuukauden-s%C3%A4%C3%A4nt%C3%B6/>
- Verohallinto. (2022b). *Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus*. Vero. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-ty%C3%B6ntekij%C3%A4n-verotus6/>
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.
- Wulff, S. & Keskitalo, V. (2007). Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verokohtelu ja ulkomaisten yritysten ennakkoperintärekisteröinti. *Verotus*, 2007(4), 364–376.
- Äimä, K. (2017). *Verotustiedot: Tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto* (1. painos.). Alma.

Oikeustapaussuettelo

Korkein hallinto-oikeus

20.3.2002 taltio 596	KHO 2002:26	s. 33
30.4.2008 taltio 965	KHO 2008:31	s. 17
18.12.2013 taltio 2661	KHO 2013:93	s. 33
31.5.2013 taltio 1851	KHO 2013:101	s. 17
6.10.2014 taltio 2940	KHO 2014:146	s. 17
19.5.2016 taltio 2147	KHO 2016:71	s. 33
5.7.2022 taltio H2151	KHO 2022:87	s. 82

Helsingin hallinto-oikeus

16.1.2018 taltio 18/0015/4	HAO 18/0015/4	s. 12, 17, 42–48, 69, 90
----------------------------	---------------	--------------------------